

IFRSの概念フレームワークの認識問題について

岩崎, 勇
九州大学大学院経済学研究院 : 教授

<https://doi.org/10.15017/25879>

出版情報 : 経済学研究. 79 (4), pp.71-94, 2012-12-20. 九州大学経済学会
バージョン :
権利関係 :

IFRS の概念フレームワークの認識問題について

岩 崎 勇

I はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB という）が公表する国際財務報告基準（以下、IFRS という）を取巻く国際環境は急速に変化している。そして、我が国においても2010年3月からその任意適用が開始され、さらに2012年には我が国上場企業にIFRSを強制適用するか否かが決定される予定である。このような状況の下において、IFRSはその基本方針として原則主義を採用しており、日米のような細則主義を採用していない。この原則主義においては、その判断の拠所として個別の会計基準と共に意思決定有用性アプローチ（decision usefulness approach）¹⁾による演繹的アプローチ²⁾に基づいて作成された概念フレームワーク（以下、概念的枠組みという）が使用されることとなる。この概念的枠組みはIASBと米国財務会計基準審議会（以下、FASB という）の共同プロジェクトによって現在開発中であるが、既に「財務報告の目的及び財務報告情報の質的特性」等については、公開草案や概念的枠組みが公表されている。IASBの概念的枠組みは目的指向の演繹的アプローチを採用するので、財務報告の目的が理論形成の出発点を形成している。そこでの一般目的財務報告の目的は、「当該企業へ資源を提供することについての意思決定を行う際に、現在及び潜在的な投資家、貸手及びその他の債権者にとって有用な当該報告企業についての財務情報を提供することである」（IASB [2010] par. OB 2）。そして、このためには、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を見積もるのに役立つ情報を提供することであるとしている。この目的を達成するために、種々のデータを財務諸表へ計上するか否かを選別するための会計プロセスとして、認識、測定が行われることとなる。

表1 会計上の認識測定過程

何を	何時	いくらで	財務諸表に計上する のか
項目	認識	測定	

(出所) 著者作成

なお、認識と測定との関係について、後述のように、ある項目を認識するためには、その項目の金額が信頼性をもって貨幣額で測定可能であることが要求されるので、認識と測定は密接に関連し、分離することはできないとよくいわれ、かつ認識と測定は、実務的な会計処理としては同時になされるけれども、概念上は分けられるので、ここでは、両者は分けて検討している。会計上、認識も測定も会計数値の計上に関係し、表1のように、認識は、企業の取引・事象³⁾のうち、どれを会計上の項目

(項目決定機能)として計上対象とするかを識別する過程、つまりある項目をいつ計上するのか(時点決定機能)に関連する概念であるのに対して、測定は、会計上認識される取引・事象(項目)に対して金額を割り当てる過程、つまりその項目をいくらで計上するのか(金額決定機能)に関する概念である。なお、認識規準には、表2のように、概念的枠組みレベルの包括的な基本的認識規準と会計基準レベルの個別的な補足的認識規準とがある。

表2 認識規準のレベル

摘 要	内 容	具 体 例
概念的枠組みレベル	基本的認識規準	概念的枠組みにおける認識規準
会計基準レベル	補足的認識規準	例えば、収益の認識規準等

(出所) 著者作成

このような状況の下で、本稿では、IASB、FASB 及び我が国の企業会計基準委員会(以下、ASBJ という)の概念的枠組みについて、認識問題を中心として文献研究に基づいて、それらの認識規準の概要を確認し、それらの共通点と相違点を確認し、相違点のうち特に論点が多いと考えられる認識時点の決定要素、会計目的との関連における認識上の制約、収益と認識規準及び利益観と認識規準の問題について検討を行い、損益計算書項目に関連する収益認識においては、資産負債中心観的な観点からの資産負債の変動は、収益認識の必要条件に過ぎず、収益費用中心観的な実現・実現可能性という稼得過程が十分条件であること及び特にハイブリッド観ないしホーリスティック観に基づく認識規準が望ましいことを明確にすることを目的としている。

II IFRS の概念的枠組み上の認識規準についての検討

1 先行研究

ここでは、IASB、FASB 及び ASBJ の概念的枠組みにおける認識規準の内容について比較の軸を設けて検討を行うために、まずそれぞれの認識規準の概要を確認しておくこととする。

(1) IASB の概念的枠組み上の認識規準

IASB は、認識についての概念的枠組みとして1989年に『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(IASB [1989])及び2010年にその改訂版『財務報告のための概念フレームワーク 2010年版』(IASB [2010a])を公表している。

ここで認識とは、財務諸表の「構成要素の定義を満たし、かつ4.38項で述べる認識規準を満たす項目を、貸借対照表又は損益計算書に組み入れるプロセスをいう。認識には、当該項目の文字と貨幣額によって描写することと、その金額を貸借対照表又は損益計算書に含めることを伴う」(Ibid., par.4.37)としている。

そして、この基本的認識規準として、次のものを挙げている。

「構成要素の定義を満たす項目は、次の場合に認識しなければならない。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は流失する可能性が高く、かつ、
 (b) 当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している場合」(Ibid., par.4.38)

このうち(a)は、将来の経済的便益の蓋然性を、また(b)は、測定の信頼性を意味している。それゆえ、IASB では、認識のための基本的認識規準として、次のものを挙げている。

財務諸表の構成要素の定義 将来の経済的便益の蓋然性 測定の信頼性
--

なお、この他に、コスト・ベネフィット (Ibid., par.QC 3) と重要性 (Ibid., par.QC11) が考慮される。また、収益・費用の認識について、資産負債中心観に基づき収益・費用の定義や認識は資産負債の定義や認識に依存する (Ibid., par.4.25) けれども、収益は稼得されなければならないし、かつ測定の信頼性と経済的便益の増加に関する十分な確実性とが要求されており (Ibid., par.4.48)、この側面からは、収益費用中心観的な要件が要求される⁴⁾。

このように、IASB の認識規準は、基本的には後述の FASB の認識規準の構造 (図 1) と同様の構造を採用しているが、その構造が複雑でなく、簡単なものなので、これらの規準を満たす限り、例えば、自己創設のれん等を含めて、従来のもよりもより多くのものが、資産・負債・収益・費用等として計上される可能性があるものとなっている。

(2) 米国の概念的枠組み上の認識規準

米国では、FASB が認識についての概念的枠組みとして1984年に財務会計概念書第 5 号『営利企業の財務諸表上の認識と測定』(FASB [1984]) を公表している。ここで「認識とは、ある項目を資産、負債、収益、費用等として、正式に企業の財務諸表に記録するか組み入れるプロセスである。認識は、文字と数値の両方によってある項目を描写し、その金額が財務諸表の合計額に含まれることを意味する」(Ibid., par.6) としている。

この場合、基本的認識規準として、次のものを挙げている (Ibid., par.63)。

定義：当該項目が財務諸表の構成要素の定義を満たすこと

測定可能性：当該項目が、十分な信頼性をもって測定ができ、かつ目的に適合する属性を有すること

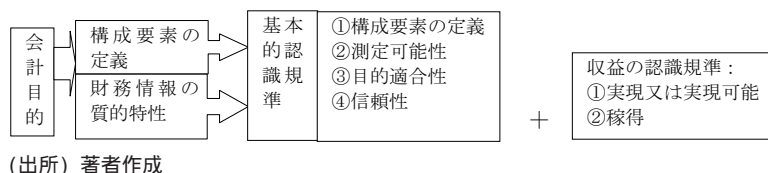
目的適合性：当該項目に関する情報が、情報利用者の意思決定に影響を及ぼし得ること

信頼性：当該項目が、表現上忠実であり、検証可能でかつ中立的であること

なお、この他に、コスト・ベネフィットと重要性が考慮される (Ibid., par.63)。また、利益計算において、その前提として財務的資本維持概念を使用しており (Ibid., par.45)、保有損益の利益算入を認めている (Ibid., par.48)。そして、稼得利益についての追加的な認識規準として、実現又は実現可能及び稼得されていることという要件⁵⁾が、費用の認識については、経済的便益の消費、将来の経済的便益の損失又は欠如という要件が、それぞれ要求されている (Ibid., pars.83 87)。なお、このよう

な伝統的な収益費用中心観に基づく収益認識アプローチは実現稼得過程アプローチ (realization and earnings process approach) と呼ばれている。このアプローチによる場合には、収益について検証可能性や確実性が確保され、その面からその項目の存在及び測定信頼性が確保され、不確実性に対して十分な信頼性が確保されることとなる。

図 1 認識規準の構造



このように、FASB はその認識規準の構造として、図 1 のようなものを考えている (Ibid., pars.61 62)。そして、この構造から分かることは、資産負債の定義等を満たすという要件は、収益認識の必要要件であるけれども、収益認識の十分条件ではなく、収益認識のためにはその他に実現(可能)及び稼得(過程)が必要であることを示している。

このように、収益の定義⁶⁾は資産負債中心観によっているが、具体的な収益認識の内容は実現稼得過程アプローチという収益費用中心観に基づいている。それゆえ、両利益観が混在し、一貫性が欠如しているとして、これを改善するために、IASB との共同プロジェクトが現在新しい概念的枠組みを開発中である。

(3) 我が国の概念的枠組み上の認識規準

我が国では、2006年12月に企業会計基準委員会 (ASBJ) が『討議資料：財務会計の概念フレームワーク』(以下、ASBJ 討議資料という。ASBJ [2006]) を公表している。

この討議資料において、認識とは、「構成要素の定義を満たす諸項目を財務諸表の本体に計上することをいう」(同上 4 項) としている。この中で、基本的認識規準として、表 3 のものを挙げている(同上 6、9 項)。また、この認識規準の構造を示せば、図 2 のとおりである。

そして、収益についての補足的認識規準として「リスクからの解放」⁷⁾が要求されている。すなわち、企業の業績としての純利益であるためには、リスクから解放された投資の成果であることが求められている。これは、後述のように、実質的に広義の実現ないし実現可能概念に基づくものなので、その認識規準の構造は、実質的に米国の実現稼得過程アプローチと同様のものであるといえる。

ここで、ASBJ の概念的枠組みと海外のそれとの主な違いは、次の 2 点である。「1 つは、財務報告の目的を一般的な制約にあげていることである。これは、たとえば自己創設のれんのように、構成要素の定義は満たしているものの、財務報告の目的からは、認識計上されるべきでない項目を排除するためである。もう 1 つは、[認識の契機として] 契約の部分的な履行を求めていることである。これは、たとえば長期の商品納入契約を結んだ場合に、それに伴う権利と義務が両建てで認識されることを防ぐためである」(万代勝信 [2004] 75 76 頁) としている。

表3 基本的認識規準

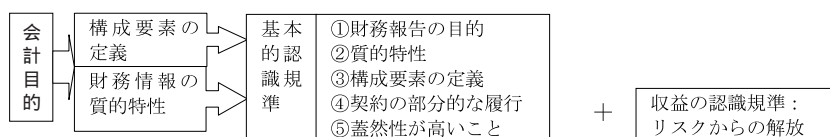
(一般的な制約) 財務報告の目的 質的特性 構成要素の定義 ^{*1} (その他の要件) 契約の部分的な履行 ^{*2} 発生の蓋然性が高いこと
--

* 1 : 認識は構成要素の定義を所与のもととして受け入れる。

* 2 : 認識の契機として少なくとも契約の部分的な履行が要求される。

(出所) ASBJ [2006] 6 9頁を参照して著者作成

図2 認識規準の構造



(出所) 著者作成

なお、参考までに、これまで検討してきた IASB、FASB 及び ASBJ の概念的枠組みにおける認識規準を比較すれば、表4のとおりである。

表4 認識規準の比較

摘 要	IASB	FASB	ASBJ
財務諸表の構成要素の定義			
測定信頼性			*2
将来の経済的便益 (の引き渡し義務) の蓋然性		(*1)	*3
測定可能性	(*5)		(*5)
目的適合性			(*2)
財務報告の目的			
契約の部分的な履行			*4

* 1 : FASB では、蓋然性は定義に含まれている。

* 2 : 日本基準では質的特性としている。

* 3 : 目的、質的特性、定義、部分履行が満たされ、さらに蓋然性が問題とされる場合には、例えば、製品保証引当金等が挙げられる。

* 4 : 基本的に認識の契機として契約の部分的な履行を要求している。ただし、例外的に金融投資の場合は、契約時点からリスクとリターンは移転し、簿記上の取引となる。

* 5 : 実質的に測定信頼性に含まれると考えられる。

(出所) 著者作成

2 概念的枠組み上の認識規準の比較検討

ここでは、前節で検討した内容を前提として、三つの概念的枠組み上の認識規準の比較検討を行い、共通点、相違点、問題点等を明確にしていくこととする。

(1) 認識の意義

表5 認識概念

(広義の) 認識	(狭義の) 認識	財務諸表(本体)への計上
		財務諸表への注記等

(出所) 著者作成

三つの概念的枠組みとも、認識の意義に関して、表5のように、いずれも狭義の認識概念を採用し、認識とは一定の認識規準を満たす項目を財務諸表に組み入れるプロセスをいい、この認識には当該項目の文字と貨幣額によって描写することと、その金額を財務諸表の合計金額に含めることを伴うものであるということでは、基本的に共通している。反対に、例えば、注記や備忘記録等⁸⁾の財務諸表に計上しないものは、会計上の認識とは考えていないところに特徴がある。注記や備忘記録等については、各企業が自己の必要に応じて任意で行えばよいことなので、概念的枠組みのレベルでは、認識概念として財務諸表の本体の金額に計上することのみを問題とする狭義の認識概念を採用することについては、特に問題はないであろう。

(2) 認識の段階

FASBの概念的枠組みでは、認識の段階ないし範囲について、表6のように、三つのものが明示されている(FASB [1984] par.58)。ただし、他の概念的枠組みでは、これについて明示されていない。

表6 認識の段階ないし範囲

摘要		内容
第1次的認識(当初認識)	増加・発生時等	財務諸表上に初めてその項目を描写するプロセス
その後の変動の認識(再測定)	増減変化時	既に認識されている資産負債等の金額を変更するプロセス
認識の除去(中止)	消滅時	存在していた項目の認識を止めるプロセス

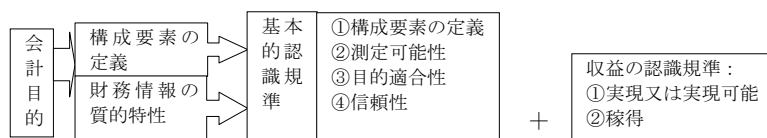
(出所) 著者作成

一般にある項目の認識といえ、その項目を財務諸表に初めて計上する第1次的認識(ないし当初認識)を意味することが多い。しかし、この他に期末に評価損益等の計上を行う場合には、その後の変動の認識(ないし再測定)がなされることとなる。これらが増減ないし変動の側面での認識であるが、反対に、ある項目の減少(消滅)によって、それが存在しなくなれば、既に認識されていた項目を財務諸表から除去することが必要となり、これが認識の除去(中止)に相当するものである。それゆえ、FASBのように、概念的枠組みで認識問題を取扱う時は、一定の会計モデルの下で第1次的認識を中心として、この三つの側面を取扱う必要がある。

(3) 認識規準の構造 (基本的認識規準)

FASB を典型として三つの概念的枠組みでは、基本的に図 3 のような認識規準の構造が示されている。

図 3 FASB の概念的枠組み上の認識規準の構造



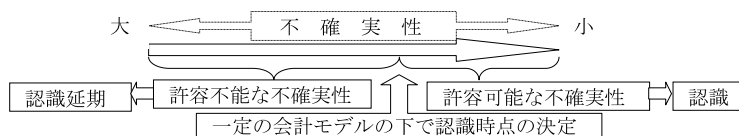
(出所) 著者作成

ここでの認識規準の構造における基本的認識規準として、一般に財務報告の目的を前提として、その目的を達成するための財務諸表の構成要素の定義が満たされるか否か、つまり、その項目が存在しているのか否かがまず問題とされる。そして、財務情報の質的特性、より具体的には、主要なものとして目的適合性と信頼性が同時に問題とされる。この場合、ある項目の測定に際して、不確実性に対処するために、測定の信頼性が要求される、という認識規準の構造を有している。すなわち、ここでのポイントは、一定の会計モデルの下での不確実性への対処であり、そのうち中心的なものは、項目の存在の不確実性への対処と、測定可能性の不確実性への対処の二つである。

なお、財務報告の目的との関連で、これが認識規準における制約条件になるか否かについては、後(第三節)で検討することとする。

IASB 等のように、利益観として資産負債中心観が採用されている場合には、取引等による報告企業の資産負債に対する影響が、認識過程における出発点となる。概念的には(すなわち、例えば、純粋な発生主義的思考に基づく会計モデルによれば)、すべての資産、負債、収益、費用等はそれらが生じたときに直ちに認識され、反対に資産、負債は、それが消滅した時に認識の中止をすべきであるが、実際には、図 4 のように、不確実性が存在するので、その認識が遅れることがある。すなわち、認識は一定の会計モデルの下で許容可能な不確実性の範囲で行われることとなる。また、不確実性が許容可能な水準まで下がらない場合には、認識は延期され、必要に応じて注記がなされることとなる(ASB [1999] pars.5.4 5.11)。なお、ここではどのような会計モデルが採用されているのかがその前提として問題とされることとなる。

図 4 不確実性と認識



(出所) 著者作成

表7 不確実性と認識

不確実性	内 容
項目の存在	財務諸表の構成要素の定義を満たす項目が存在するかどうかについての不確実性
測定	その項目の貨幣金額に関する測定の不確実性

(出所) 著者作成

当初認識において、ある項目を認識する場合、表7のように、その項目が存在するのか（ないし財務諸表の構成要素の定義を満たすか）どうかについての構成要素の不確実性が存在すると共に、その項目の貨幣金額に関する測定の不確実性がある。前者の項目の存在についての不確実性については、証拠により対処できる。この証拠には、次のように、その項目自体ないし類似の項目についての過去ないし現在の経験がある (Ibid., par.5.15)。

潜在的資産・負債を生じさせている事象により提供される証拠

類似の項目についての過去の経験(例えば、過去において成功した R&D)

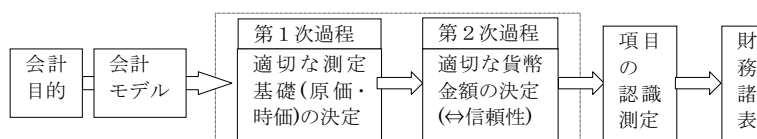
潜在的な資産・負債に直接関連する現在の情報

類似の資産・負債における他の実体の取引により提供される証拠

ある項目を認識するためには、それに貨幣金額を付けることが必要である。この過程には、一定の会計モデルの下で、図5のように、二つの段階を含んでいる (Ibid., par.5.16)。

その項目について、適切な測定基礎（すなわち歴史的な原価または時価）を選択すること
 選択された測定基礎について、適切な貨幣金額を決定すること

図5 認識のための測定金額の決定過程



(出所) 著者作成

測定の不確実性については、その項目に適用される測定基準(原価基準ないし時価基準)を適切に選択した上で、当該貨幣金額を十分な信頼性をもって測定することによって対処することができる (Ibid., par.5. 17)。この点に関して、IASBの新しい概念的枠組みでは、財務情報の質的特性として、従来の「信頼性」に代わって「忠実な表現」を採用しているが、これでは十分な信頼性が必ずしも保証されないで、十分に不確実性に対処し得る質的特性となっていないと考えられる。

(4) 認識規準の構造 (②収益・費用の認識規準)

ここでは、概念的枠組みレベルではなく、個別会計基準レベルの補足的認識規準として（損益計算書項目としての）収益費用の認識規準について検討していくこととする。2002年にIASBはFASBと

共に、複数要素契約（multiple element arrangements）のような複雑な契約等にも対応できるような、資産負債中心観に基づく包括的で一貫して適用可能な単一の収益認識規準（すなわち公正価値モデル）を開発する目的で共同プロジェクトを開始した⁹⁾。

そして、2008年に討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表した。この討議資料では、資産負債中心観と整合性ある公正価値モデルに基づく単一の収益認識モデル（認識規準）を確立するために、顧客との契約による企業の資産負債の変動による正味ポジション（net position）に基づく収益認識モデル（つまり現在出口価格アプローチ等によるもの）を採用し、正味ポジションという概念を媒介として資産負債の変動によって収益の認識をしようとしていた¹⁰⁾。

表8 顧客との契約による正味ポジション

摘 要	契約資産	契約負債	契約の正味ポジション
履行義務の履行*	増加	又は 減少	⇒ 増加
収益認識			

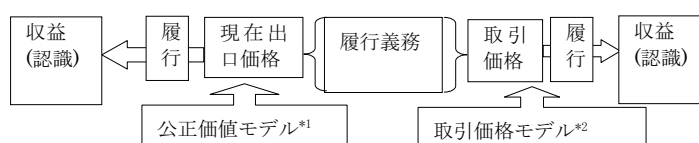
[注] : 認識する

* : 企業が財・サービスを提供すること。なお、これによって、企業の契約資産が増加し、残余履行義務が減少ないし消滅する。

(出所) 著者作成

すなわち、資産負債の定義や計上要件を明確にし、表8のように、資産負債の増加減少を収益として認識（つまり履行義務の履行等によって、公正価値モデルに基づく正味ポジションの変動（契約資産・契約負債の変動）によって収益を認識）しようとするものであった¹¹⁾。

図6 収益の認識測定アプローチ



* 1 公正価値で履行義務を測定するモデル

* 2 顧客との取引価格（対価）で履行義務を測定するモデル

(出所) 著者作成

そして、図6のように、収益認識アプローチとして資産負債中心観による公正価値モデルに属する現在出口価格アプローチ（current exit price approach：企業が財務諸表日に第3者に履行義務を移転するために要求される現在出口価格によって履行義務を測定するアプローチ）と収益費用中心観に親和的で取引価格モデルに属する当初取引価格アプローチ（original transaction price approach：顧客との間に約定された対価によって履行義務を測定するアプローチ）が示された。

このうち、公正価値モデルに基づく現在出口価格アプローチについては、次のような問題があると指摘され、公正価値モデルとは異なる取引価格モデルに基づく当初取引価格アプローチが暫定的に採用されることとなった（IASB [2008] pars.5.15 5.24）。

契約時に収益認識を行うこととなること

現在出口価格は見積によることとなるが、それが複雑であり、かつ検証可能性が乏しいこと
通常は履行義務の履行を前提としているのに、第三者への移転を前提としたモデルであること
履行義務の公正価値について過大評価・過小評価という評価の誤謬が存在すること

このように、資産負債中心観による公正価値モデルに属する現在出口価格アプローチは、上述の種々の問題から実質的に適用困難であり、取引価格モデルに属する当初取引価格アプローチの採用が暫定的に提案されている。

そして、表9のように、2010年6月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表され、ここでは新たに取引価格モデルに属する顧客対価モデルが提案されている。ここでの履行義務の履行は、収益認識における伝統的な決定的事象に該当するものと解釈できる。他方、公正価値モデルを適用するのに必要とされる正味ポジション概念は示されなかった。

表9 収益の認識測定モデル

摘 要	2008年討議資料		2010・11年公開草案
	現在出口価格アプローチ	当初取引価格アプローチ	顧客対価モデル
モデル	公正価値モデル系	取引価格モデル系	取引価格モデル系
系統	公正価値モデル系	取引価格モデル系	取引価格モデル系
測定基礎	現在出口価格	取引価格	取引価格
認識 ㊦契約時		×	×
㊧履行時			

[注] : 認識する、×: 認識しない
(出所) 著者作成

さらに、IASBは2011年11月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」の改訂版を公表したが、そこでも顧客対価モデルが引き続き採用されている。

なお、顧客との契約から生じる収益の認識は、表10のように、5段階でなされるとしている。

表10 顧客との契約から生じる収益の認識の5段階

顧客との契約の認識
契約における個々の履行義務の認識
取引価格の計算
取引価格の契約における個別の履行義務への配分
個々の履行義務の履行時の収益認識

(出所) IASB [2011] par.4を参照して著者作成

なお、これまでに示された主な収益の認識測定モデルを示せば、表11のとおりである。

表11 収益の認識測定モデル

摘 要	2008年討議資料	2010・11年公開草案
公正価値モデル系	現在出口価格アプローチ	
取引価格モデル系	当初取引価格アプローチ	顧客対価モデル

(出所) 著者作成

これまでの共同プロジェクトによる収益の認識規準の開発に関して、資産負債の変動に焦点を合わせる収益の定義と整合性を持つ収益認識規準となるような努力がなされてきている。しかし、現在の公開草案の顧客対価モデルの本質は、後掲図 8 のように、ストックとしての資産負債の評価ルールが収益費用を規定する資産負債中心観ではなく、反対にフローの期間利益決定ルールがストックの評価ルールを規定するという収益費用中心観であると考えられる。それゆえ、IASB が当初目指した公正価値モデルによる収益測定モデルとはなっておらず、この意味で、当初 IASB が目指した公正価値モデルに基づく収益認識規準の設定は非常に困難であり、実際その開発に失敗しているといえる。このことは、資産負債の定義等を満たすという要件は、損益計算書項目としての収益認識にとって必要要件であるが、履行義務の遂行による収益の実現（可能）という稼得過程が十分条件となるということの意味している。すなわち、単なる資産負債中心観だけでは、営業活動等からの収益の認識は適切に行えず、収益費用中心観に基づく稼得過程すなわち履行義務の履行という決定的事象の発生が必須となるということの意味していると考えられる。

3 会計目的との関連における認識上の制約

IASB や FASB では、目的指向の演繹的アプローチを採用するので、会計目的を出発点として理論形成を行っているけれども、会計目的を認識上の制約条件としていない。これに対して、ASBJ では会計目的を認識上の制約条件としている。そこで、ここでは会計目的との関連において、認識に関して何らかの制約をおくべきか否かについて検討していくこととする。

IASB のような意思決定有用性アプローチによる演繹法アプローチを採用する概念的枠組み論では、会計理論形成の起点として目的論を展開している。そこでの認識測定規準は、会計目的を前提とするもの（つまり目的の関数ないし従属変数）になっている。そして、前述のように、認識は会計目的を前提とした認識規準の構造となっている。しかし、財務諸表項目として認識を行うか否かに関して、IASB の概念的枠組みでは、財務報告の目的¹²⁾との関連における制約を課していない。より具体的には、例えば、自己創設のれんの問題がある。のれんの問題は、その本質としては、超過収益を生み出す源泉として資産性はあると考えられるが、その測定が極めて主観的であり、測定の信頼性が得られない等の理由によって、伝統的に購入や M&A に伴ういわゆる買入のれんのみが理論的・制度的に認められてきた。

しかし、IASB は、例えば、連結会計において経済的単一体説の採用を基礎として全部のれん説 (full goodwill theory) を展開している。この場合、少数株主持分に相当するのれんは一般に買入のれんに該当しないので、自己創設のれん¹³⁾に該当すると解されている¹⁴⁾。このようなものの計上を禁止しないために、IASB は日本のような会計目的による制限をつけていないと考えられる。すなわち、IASB の概念的枠組みでは、前述のように、定義、将来の経済的便益の蓋然性及び測定の信頼性という認識規準を満たせば、自己創設のれんの計上も認めるという認識構造となっている。他方、ASBJ の討議資料では、財務報告の目的を「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」(ASBJ [2004] 『財務報告の目的』序文) すなわち事実の開示にあると考え

ている。そこでは、財務報告の目的を達成できる場合に限って会計上計上できるという制約が課されている。この財務報告の目的こそ重要であって、この目的を達成するために、認識や測定等が行われるものと考えている。それゆえ、「自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反する」(ASBJ [2004] 『構成要素』注(9)) すなわち、「内部情報をもつ経営者が自己の企業価値を評価して投資家に示すのは、証券会社が証券価値に関する自己判断を示して投資家を勧誘する行為を禁じた証券取引法の本質とも矛盾しかねない」(斎藤 [2005] 7頁)¹⁵⁾と考え、会計目的の観点から自己創設のれんの認識を認めていない。ここでは、会計の役割は企業評価のために有用な情報を提供することであり、他方、投資家が自己責任でリスク負担を伴う企業評価を行うという会計と投資家の役割分担の考え方が前提となっている。

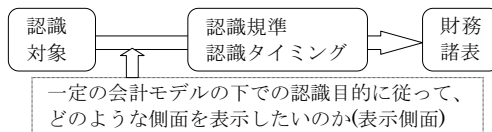
このように、目的指向の演繹的アプローチを採用する概念的枠組みにおいて、会計目的を出発点として理論形成を行っているので、会計目的による規制を認識上設けるのが適切であると考えられる。

4 認識時点の決定要素

ここでは、不確実性を伴う会計上の認識対象を如何なるタイミングで認識するのかの規準の問題について検討していくこととする。会計的な認識を行うには、一定の会計モデルと会計理論に基づいてその認識される対象の性質や認識の目的等を明確にする必要がある。

会計上何時認識対象を認識するのかを決定する要素は、図7のように、ASBJの概念的枠組みにおける基本的な考え方のように、一定の会計モデルに基づいて資産・負債・収益・費用等の財務諸表項目の認識目的に応じたどのような側面(状況)を財務諸表上で表示したいのか(表示側面)によって決定されることが考えられる。

図7 表示側面と認識規準



(出所) 著者作成

表12 表示側面と認識測定原則の例

		表示側面		認識測定原則	
認識目的	事業・投資目的	事業投資	業績(成果)	事業成果	実現主義の原則
		金融投資		保有成果	発生主義の原則
	事業投資	財政状態	投資等の歴史的状況	原価主義の原則	
	金融投資		投資等の現在価値	時価主義の原則(公正価値会計)	

(出所) 著者作成

例えば、企業業績ないし投資の成果に関しては、企業経営者の事業ないし投資目的に応じて、事前に期待された成果が、不確実性が解消し、現実のものとなった時に認識すればよいと考えられる。より具体的には、表12のように、例えば、事業上の実現した成果（事業成果）を表示したいのであれば、通常実現主義により財貨・サービスの引き渡しとそれに対する対価の受け入れ時点が認識時点となり、他方、金融商品の保有損益の状況（保有成果）を表示したいのであれば、発生主義の原則に基づき（それが実現する以前に）不確実性はまだ残っているけれども、期末において未実現保有損益を認識すればよいと考えられる。これは、基本的に事業活動を行う経営者の意図に依存することとなり、最も合理的な基準と考えられる¹⁶⁾。

5 利益観と認識

ここでは、利益観の観点から認識問題について検討していくこととする。この場合、利益観として収益費用中心観、資産負債中心観及びハイブリッド観の下において、会計上の認識規準はどのようなものとなるのかについて検討していくこととする。なお、この利益観に関して概念定義の問題と情報の有用性の問題の2側面があるということに注意が必要である。すなわち、定義の問題は、どちらの利益観に基づき財務諸表の構成要素を定義した方がよいかの問題であり、他方、有用性の問題は、どちらの方が情報利用者の意思決定により有用な情報を提供できるかという問題である（斎藤 [2009] 109頁）。このように両者は全く異なる問題であるので、両者を区別して議論すべきであろう。

(1) 収益費用中心観と認識

利益観に関しては、1976年に FASB から公表された討議資料「財務会計及び財務報告のための概念的枠組みに関する諸問題の検討：財務諸表の構成要素及びその測定」（FASB [1976]、以下、FASB 討議資料という）で検討されている。これによれば、表13のように、代表的な利益観には連繋観と非連繋観とがあり、連繋観には収益費用中心観と資産負債中心観があるとしている。

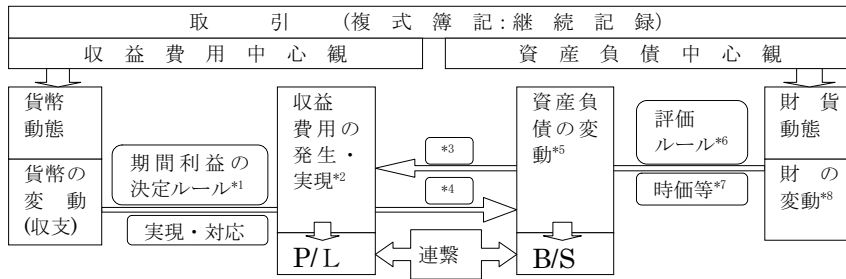
表13 利益観の分類

(1)連繋観	収益費用中心観
	資産負債中心観
(2)非連繋観	

(出所) FASB [1976] を参照して著者作成

収益費用中心観は、伝統的な産業資本主義的な経済の状態を前提として採用されてきたものである。ここで収益費用中心観とは、図8のように、収益費用を鍵概念として、収益費用から財務諸表の構成要素の定義を始めるものであり、収益・費用が独立変数で、その他の項目が従属変数となる。そして、そこでは利益の稼得過程が重視され、利益は活動成果である企業の効率¹⁷⁾(ないし業績)の測定値であり、収益と費用の差額として定義される。それゆえ、収益費用中心観において利益は、収益と費用を対応させて計算される。

図8 収益費用中心観と資産負債中心観の利益計算構造



- * 1 : 期間帰属決定ルール (「フローの期間配分」の問題)
 - * 2 : 財・貨幣の変動原因を示し、経営成績の表示
 - * 3 : 評価ルールが期間利益決定ルールを規定
 - * 4 : 期間利益決定ルールが評価ルールを規定
 - * 5 : ストックとしての財政状態の表示
 - * 6 : 財変動の貨幣への変換ルール (「ストックの評価」「測定属性の選択」の問題)
 - * 7 : 公正価値等で評価
 - * 8 : 異種の財の変動を (共通尺度たる貨幣へ) 変換 (統合) する問題
- (出所) 著者作成

ここでの利益の測定は、事物 (object) ではなく行為 (action) を対象としており、従って一義的には、企業が何を所有しているかではなく、企業が何を行ったかを対象としている。そこでは、表14のように、収益・費用の測定及び1期間における努力と成果とを関連付けるための収益・費用認識の時点の決定 (すなわち「フローの期間配分」を決定付ける認識規準としての実現・対応) が、財務会計における基本的測定プロセスである。

表14 利益観と基本的測定プロセス

利益観	基本的測定プロセス
収益費用中心観	収益・費用の測定及び1期間における努力と成果とを関連付けるための収益・費用認識の時点の決定 (すなわち「フローの期間配分」を決定付ける認識規準としての実現・対応)
資産負債中心観	資産負債の属性及びそれらの変動 (すなわち資産負債の数量変動とその測定属性の変動の双方) を測定すること (ストックの評価)

(出所) 著者作成

そこでの測定基礎は基本的に実際の取引に基づく収支の金額であり、収益・費用は貨幣動態 (貨幣の流れ、すなわち収支 (岩田 [1987] 133頁)) 的な捉え方がなされている。すなわち、認識対象としての取引が認識されると同時に、収支に基づく測定が行われ、認識と測定が分離されないため、基本的に評価の問題は生じてこない計算構造となっている。そこでは、基本的に収益は実現主義により、費用は発生主義及び費用収益対応の原則に基づき認識される。また、これとの関連で、資産負債はそれらが売却等されるまで、原価を基礎として測定される。いわゆる原価実現主義に基づく伝統的な発生主義会計が行われる¹⁹⁾こととなる。このように、ストックの変動原因を収益費用というフロー計算

で捉えて利益計算を行う収益費用中心観は、収益認識において実現概念を採用し、また費用認識において発生・対応概念を適用し、ストックの変動をフロー認識の結果として表現すると共に、このような期間利益の決定ルールが評価ルール及び貸借対照表計上項目を規定するという関係にある。このような利益の例として、発生主義会計による純利益が挙げられる。この純利益が重視される理由は、「その情報が意思決定にとって有用なものとして投資家に支持されている点、および代替的な情報（包括利益の情報など）には、純利益を超える価値がいまのところ確認されていない点である」（米山 [2005] 16 17頁）とされている。

(2) 資産負債中心観と認識

資産負債中心観は、1980年代後半以降における新金融商品の急速な開発と普及を背景とする金融資本主義的な経済を前提として有力な考え方となってきたものである。そこで指向されると考えられる究極のモデルは、全面公正価値会計モデルであり、（期中に取引に基づき記録を行うと共に、）期末に資産負債の全面公正価値評価による認識測定を行うものであると考えられる。ただし、IASB も FASB も未だこのような状況にはない。ここで資産負債中心観とは、将来の経済的資源とその引渡義務としての資産負債を鍵概念として、資産負債の定義から財務諸表の構成要素の定義を始めるものであり、資産負債が独立変数で、他の項目が従属変数となる。そして、利益は企業の富の増加額を示すものとして、資産負債の増減額として定義される¹⁹⁾。そこでは、表12のように、資産負債の属性及びそれらの変動（すなわち資産負債の数量変動とその測定属性の変動の双方）を測定すること（ストックの評価）が、財務会計における基本的な測定プロセスになる。このように、資産負債中心観においては、図8のように、財貨動態（財貨・用役そのものの価値の流れ、給付・費消（岩田 [1987] 133頁））的な思考が採用されている。すなわち、期中における個別の財の数量変動が取引として認識され、次にこれを共通尺度としての貨幣への変換が行われる。それゆえ、ここでは認識と測定が分離され、ストックの評価の問題が生じてくることとなる。この場合、収益は当該期間の資産の増加及び負債の減少であり、費用は当該期間の資産の減少及び負債の増加として定義されている。このように、資産負債中心観に基づく収益認識は、まず資産負債の定義やその計上要件を規定し、その資産負債の増減変動を収益費用として認識するプロセスである。このような利益の例として、公正価値会計による包括利益²⁰⁾が挙げられる。なお、収益費用中心観のみならず、資産負債中心観を支持する人も、「利益測定が財務会計および財務諸表の焦点であるということに両グループとも同意するであろう」（FASB [1976] par.45）というように、資産負債中心観についても大枠では、「損益計算を主目的とする計算体系として位置づけられている」（井上 [1997] 28頁）と考えられる。

IFRS や FASB は基本的に資産負債中心観を採用しているので、収益等の認識は資産負債の定義及びそれらの認識測定の側からの影響を受けることとなる。すなわち、図8のように、資産負債中心観の下においては、資産負債の評価のルールが期間利益決定ルールを規定するという関係を持っている。すなわち、資産負債中心観での取引、特に収益の認識においては、資産負債の変動を捉えること、言い換えれば、資産負債の定義や測定属性の選択が重要なものとなってくる。

(3) ハイブリッド観ないしホーリスティック観（全体観）

ハイブリッド観ないしホーリスティック観²¹⁾(holistic view：全体観：IASB [2010c] p.5)とは、前述の収益費用中心観（に基づく発生主義会計）と資産負債中心観（に基づく公正価値会計）とを全体的に捉えて最良な会計モデルを考えるものである。この観点は現実の経済社会環境から考えても適切であろう。なぜならば、現在の経済は、従来の産業資本主義的な経済でも最新の金融資本主義的な経済でもなく、両者が混在した状況のものであるからである。また、会計理論上も財務諸表の構成要素の定義をどのような概念から始めるのかということと、どのような情報が経済的な意思決定のために有用であるかということは別の問題であると考えられるからである。そして、我が国の概念的枠組みは典型的なハイブリッド観を採用し、2種類の利益計算システムすなわち包括利益計算の体系の中に純利益計算の体系を共存させるという重層構造となっている²²⁾。

表15 ハイブリッド観

摘 要	情報内容	観 点	体 系
ハイブリッド観	共存	有用なストック情報	資産・負債 純資産 包括利益という体系
		有用なフロー情報	純利益 収益・費用 資本という体系

(出所) 著者作成

このように、ASBJの討議資料では、表15のように、経済的事実を重視し、ストックのリアリティの回復とその（財政状態）開示を行おうとするストックの評価の観点（資産・負債 純資産 包括利益という体系）及び意思決定に有用な情報の提供というフローの期間配分による適正な期間損益の計算の観点（純利益 収益・費用 資本²³⁾という体系）つまり、有用なストックの情報と有用なフローの情報が共存しているという体系になっている。

それゆえ、収益認識に関して、金融商品の収益認識については、基本的には公正価値会計が適切であろうが、通常の収益認識については、収益認識プロジェクトで検討したように、当初IASBが目指した公正価値モデルの採用は困難なものとなっており、その代わりに公開草案で提案されている顧客対価モデル、すなわち本質的に収益費用中心観に基づく従来の実現・対応を中心とした実現稼得過程アプローチを適用することが適切であろう²⁴⁾。言い換えれば、そこでは、顧客との契約による履行義務をどのようなモデルで認識測定するかが問題とされたが、収益費用中心観での利益の測定は、表16のように、事物ではなく、行為を対象としており、企業が何を所有しているかではなく、企業が何を

表16 利益の認識測定の観点

利 益 観	対象	内 容	対象項目	測定基礎モデル	利 益 観
収益費用中心観	行為	企業が何を行ったか	事業用資産	取引価格モデル	ハイブリッド観
資産負債中心観	事物	企業が何を保有しているのか	金融資産負債	公正価値モデル	

(出所) 著者作成

行ったかを対象としているものである。それゆえ、顧客対価モデルは正に収益費用中心観の考え方そのものに基づくものであるといえることができる。

このように、ハイブリッド観の下では、構成要素の定義それ自体は、資産負債中心観的な観点から資産負債を鍵概念としてそれらから始めているが、同時に財務報告が提供する情報の有用性の観点から、純利益を重視し、その源泉である収益費用を資産負債とは独立的に定義し、また投資効率を判断するために、ROE 等のような資本対利益の関係を明示するのに必要な株主資本を定義している。このような入れ子構造を採用することによって、表17のように、経営者の意図（ないし投資の目的）を考慮し、その意図（ないし目的）に応じて、経営成績（ないし投資の成果）を最もよく表示できる認識規準を設定できる。

表17 ハイブリッド観における資産の分類と認識原則

摘要	分類	認識原則
資産	事業資産	実現主義
	金融資産	実現（可能）主義・発生主義

(出所) 著者作成

それゆえ、どちらか一方の考え方ではなく、認識対象とする資産等の認識目的によって、ハイブリッド的な考え方で処理する方が適切であると考えられる。この主な理由は、次のとおりである。

資産負債中心観に基づき定義を資産負債という確固たる項目から始めることができること

収益費用中心観に基づき適正な期間損益計算が行えること

資産負債中心観の観点からストックのリアリティの回復ができること

、の結果、財務情報の利用者に有用な財務情報を提供することができること

認識対象とする資産等の認識目的に応じて適切な測定基礎を選択できることなど

この場合には、純利益概念を変容させないように、その他の包括利益に計上された未実現利益が実現した場合には、(IASB のように、リサイクリングを行わないことを強制するのではなく、) リサイクリングを行うことが必要であろう。

III むすび

以上のように、本稿では、文献研究に基づいて、IASB、FASB 及び ASBJ の三つの概念的枠組みにおける認識規準の概要を確認し、3者の共通点と相違点を確認し、相違点のうち特に論点が多いと考えられる認識時点の決定要素、会計目的との関連における認識上の制約、収益と認識規準及び利益観と認識規準の問題について検討を行い、次のことを明確にしてきた。

認識の意義に関しては、狭義の認識概念を採用し、認識とは一定の認識規準を満たす項目を財務諸表に組み入れるプロセスであり、財務諸表の合計金額に計上するものであるとしており、この考え方で特に問題は生じないこと。

認識の段階については、FASBの概念的枠組みで示されているように、一般に第1次の認識、その後の変動の認識及び認識の除去という三つの側面があり、概念的枠組みで認識問題を取扱う時は、第1次の認識を中心として、この三つの側面を取扱う必要があること。

認識規準の構造に関しては、次のとおりである。つまり、一般に財務報告の目的を前提として、その目的を達成するための財務諸表の構成要素の定義が満たされるか否か、すなわちその項目が存在しているのか否かがまず問題とされる。そして、財務情報の質的特性、より具体的には目的適合性と信頼性が同時に問題とされる。この場合、ある項目の測定に際して、不確実性に対処するために、測定の信頼性が要求される。ここでポイントのは、一定の会計モデルの下での不確実性への対処であり、そのうち中心的なものは、項目の存在の不確実性への対処と、測定可能性の不確実性への対処である。しかし、新たな概念的枠組みにおける財務情報の質的特性のように、「信頼性」の代わりに、「忠実な表現」を採用したのでは、このような不確実性へ十分に対処できないと考えられること。

損益計算書項目に関する収益認識においては、資産負債の定義等を満たすことは必要条件であるが、必ずしも十分条件ではなく、収益の実現（可能）という稼得プロセスが要求されること。

現実の会計理論・会計制度としては、現実の経済（産業資本主義的な経済と金融資本主義的な経済の混合経済）を前提として、定義及び有用な財務情報の提供という観点からは、収益費用中心観ないし資産負債中心観のどちらか一方というよりも、両者の長所を組み合わせたハイブリッド観ないしホーリスティック観（全体観）が最適であること。

[注記]

- 1) 意思決定有用性アプローチにおいては、誰にとって有用なのか（対象者）、何の目的のために有用なのか（目的ないし情報ニーズ）、誰がそれを提供するのか（報告企業）をまず、明確にしなければならない。そして、概念的枠組みにおいては、会計目的が会計理論形成に出発点となっている。
- 2) 演繹的アプローチに基づく理論形成として、表18のように、従来は会計公準に関する議論があり、現在では概念的枠組みに関する議論がある。なお、会計理念は、真実性から有用性へと変化している。

表18 会計基準の設定アプローチ

摘 要	内 容
(1)帰納的アプローチ*1	会計実務を基礎として公正妥当なものを帰納して会計基準を設定するアプローチ
(2)演繹的アプローチ*2	会計目的等から規範的・演繹的に会計基準を設定するアプローチ
会計公準*3	会計公準を前提にして会計基準を設定するアプローチ
概念的枠組み*4	概念的枠組みを前提として会計基準を設定するアプローチ

*1：記述的な説明理論に基づくアプローチ

*2：規範理論に基づくアプローチ

*3：1960年代に M.Moonitz と R.T.Sprouse は、普遍的な会計公準を前提として、そこから会計原則や基準を導くという公準・原則アプローチないし真実利益アプローチを展開している。そこでは、目的を理論形成の起点としておらず、あらゆる種類の利害関係者の経済的意思決定に役立つ会計理論（すなわち広範に適用し得る絶対的会計モデルとしての会計理論）を形成しようとした。

*4：1970年代以降における FASB 等による概念的枠組みを前提とした会計基準の設定アプローチ

(出所) 著者作成

3) 取引概念として、表19のように、広狭二つのものが考えられる。わが国の簿記会計では、一般に広義の取引概念が使用されている。

表19 取引概念

(広義の)取引	(狭義の)取引	企業が実際に一定の契約の下である経済的行為に当事者として参加するもの
	(その他の)事象	その他の経済価値を変化させる事象

(出所) 著者作成

4) IASB の概念的枠組みにおいて、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう」(IASB [2010] par.4.25) としている。

5) FASB の概念的枠組みにおいて、実現及び実現可能とは、非貨幣性資産の現金又は現金請求権への転換又は転換可能性に焦点が合わされている。そして、稼得とは、収益を生み出す諸活動すなわち仕入、製造、販売、用役の提供、財貨の引渡し、他の企業に資産の利用権を与えること、契約によって特定されている事象の発生等を示す専門用語である (IASB [1984] footnote.50 51)。

6) FASB の概念的枠組み (SFAC No. 6) において、「収益は、実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、またはその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の返済 (または両者の結合) である」(FASB [1985] par. 78) としている。

7) ASBJ の概念的枠組みでは、「実現概念」の代わりに「リスクからの解放概念」を使用しているが、このリスクからの解放概念は、図9のように、実現概念と何の制約もなく容易に現金に転換可能という意味での狭義の実現可能概念とを統一的に表現したものである (辻山 [2005] 121頁) としている。このような意味で、リスクからの解放を使用できるのであれば、先賢が積み重ねてきた有益な実現や実現可能等の伝統的な概念を継承し、(リスクからの解放ではなく) 狭義の実現可能概念を大切に使用し続けることがより適切であると考えられる。

図9 リスクからの解放概念と実現概念



*1: 広い意味で実質的に実現と同様な状況

*2: 何の制約もなく容易に現金に転換可能という状態 (キャッシュ・フローの裏付けなし)

*3: 財貨・サービスの提供と対価の受け入れという市場取引の存在 (キャッシュ・フローの裏付けあり)

*4: 投資の目的に照らして不可逆的な成果が得られた状態

(出所) 著者作成

8) 概念的枠組みでは、認識を財務諸表本体への計上についてのみ取扱っており、備忘記録については取扱っていない。しかし、こらは、備忘記録を禁止する意図ではなく、備忘記録自体は企業の管理上必要なものなので、それを行うことは任意であり、許容されると考えられる。逆に、様々な注記や開示のために、備忘記録は必要であると考えられる。しかし、この問題は、各企業の任意に任されているので、概念的枠組みとしては特に指針を示していない。

9) IASB の収益認識プロジェクトについては、姚 [2012] で詳細に分析されている。

10) 正味ポジション概念（契約資産と契約負債の結合概念）は、企業の契約上の権利・義務に依存し、単一の資産負債を生じさせる残余権利が残余義務を超える場合には、契約資産となり、逆の場合には契約負債となる。そして、資産負債は企業の残余権利・義務に対する契約上の正味ポジションを反映する。この正味ポジション概念は、金融資産の移転に関する先渡契約等における概念を収益認識に導入したものであり、期首期末の正味ポジションの増加分として収益とされる。また、顧客との契約上の権利と義務の結合は、企業の正味ポジションを反映する単一の契約資産ないし契約負債として取扱われる。例えば、未履行契約についての正味ポジションは、未履行契約が権利と義務を同時に発生させるので、その純額のみを資産又は負債として計上する。当初は当該権利義務が均衡状態にあるが、その後の状況の変化により不均衡となり、その正味ポジションが資産又は負債として認識される（ASB [1999] pars.5.18 5.20）こととなる。なお、「実現・稼得過程アプローチによる収益認識を放棄するものではない」（IASB [2008] par.1.19）とも述べている。この場合、認識には、一般に利益の処分性等の観点から慎重性が要求される。すなわち、負債、費用よりも資産、収益についてその存在についてのより確証的な証拠及び測定の高い信頼性が要求される。収益・費用の認識においては、対応や営業循環における決定的事象の概念が役立つと考えられる。この対応には、次のような形態のものがある。

期間的対応(賃借料等)

費用収益対応(発生費用のうち、収益と対応する部分を費用計上するもの)

ただし、この対応を無制限に(収益)費用の期間帰属の決定手段として認めるものではなく、資産負債中心観を採用するので、表20のように、構成要素の定義及び認識規準を満たす項目のみが、資産負債として貸借対照表上認識される。

表20 資産負債中心観における対応の適用条件

対応適用の三条件	(1)構成要素の定義	
	(2)認識規準	変化の証拠
		信頼性ある測定可能性

(出所) 著者作成

それゆえ、ここでの資産負債中心観の採用の意味は、次のとおりである。

将来の経済的便益の権利ないしその他のアクセスの支配に関連していることを正当化し得ない費用又はその他の形の損失は、それが生じた期間の費用として業績計算書上で認識される。

将来の経済的便益を目指して発生した支出であるが、そのような便益との関連が資産の認識を保証するのに余りにも不確実であるものについては、直ちに費用として認識する。

前者は、資産は将来の経済的便益を有することを要求し、また、後者は将来の経済的便益について余りにも不確実性が高い場合には、資産計上できないということを要求している。すなわち、認識過程における主要概念として（無制限に）対応概念を使用しないということを意味している。

- 11) なお、収益認識に関する資産流入は、一般・個別物価変動がある場合に、特に問題はないが、費用認識に関する資産流出は、購入時点と販売時点との間に価格変動があるので、資本維持に関連する会計モデルに依存した処理が必要である。
- 12) IASB の概念的枠組みにおいては、財務報告の目的を、「当該企業へ資源を提供することについての意思決定を行う際に、現在及び潜在的な投資家、貸手及びその他の債権者にとって有用な当該報告企業についての財務情報を提供することである」（IASB [2010] par. OB 2）としている。この場合、受託責任（stewardship）や説明責任（accountability）という用語を使用せず、それよりも広い概念である責任（responsibility）という用語を使用している。
- 13) 自己創設のれんないし主観のれんとは、企業が保有する資産の価値（企業にとっての使用価値で、資産を使用することから得られると期待される将来キャッシュ・フローの割引現在価値）合計がその市場価格合計を上回る金額のことであると考えられる。
- 14) 勝尾裕子 [2005] 137頁を参照。
- 15) 金融商品取引法において金融商品取引業者等に対して、「不確実な事項について断定的判断を提供し、又は確実であると誤解されるおそれのあることを告げて取引契約の締結を勧誘する行為」（38条）を禁止している。
- 16) ただし、IASB が最近公表している IFRS では、例えば、金融商品基準のように、経営者の意図をできる限り排除しようとしている。
- 17) 効率性は収益性とも呼ばれ、資本利益率（資本に対する利益の割合）や取引利益率（収益と費用との関係）等によって判断される。そして、ASBJ の討議資料においては、純利益の効率性を判断できるように、それを生み出す元本としての株主資本が区分表示されている。
- 18) 原価主義会計では、基本的に資本回収計算の考え方としての資本維持概念として名目資本維持概念が使用されている。
- 19) FASB では、資産負債から他の構成要素の定義を連鎖的に導いている。
- 20) なお、わが国の純利益と包括利益との間には、表21のように、タイミングと範囲に違いがある。

表21 純利益と包括利益との差異

摘 要	純 利 益	包 括 利 益
タイミング（期間帰属：認識）	リスクからの解放（実現可能）時	発生時
範囲（帰属）	親会社持分	全部（株主）持分

（出所）著者作成

なお、公正価値会計等の時価評価の3側面には、表22のようなものがある。

表22 時価評価の3側面

レベル1	開示	財務諸表上に時価の情報を開示すること
レベル2	計算	資産負債の時価評価と評価損益等の計上
レベル3	計算	(資産の時価評価と同時に) 費用の時価評価に基づく資本回収計算

(出所) 著者作成

- 21) ホーリスティック観では、財政状態計算書と包括利益計算書は補完的なものであり、両者は経営者の受託責任及び報告企業の将来キャッシュ・フローについての見積を評価するのに有用な情報を提供すると考えている。すなわち財政状態計算書は報告企業の資源、当該企業に対する正味請求権についての写像を提供し、他方、包括利益計算書は2報告期間におけるそれらのストックの価値のフロー及び変動を描写する。投資及び与信決定のための情報を極大化する最良の方法は、資産負債ないし資産負債グループについて(原価又は時価という)特定の測定値を選択することによって両方の計算書において生じる情報を考慮することであるとと考えている(IASB [2010c] p. 5, 角ヶ谷 [2012] 102-104頁)
- 22) ASBJの討議資料では、資産負債の定義から他の全ての定義が導かれておらず、包括利益とは独立に純利益が定義され、この純利益から収益費用の概念が導かれている。そして、効率性(収益性)を判断するために、純資産の内訳として資本が規定されている。この面から、ASBJの討議資料はまさにハイブリッド観であるといえる。なお、両利益観の関係の捉え方には、表23のようなものが

表23 利益観の関係の捉え方

学説	内 容
補完説	収益費用中心観における利益計算における収益・費用の期間配分の恣意性を減少させるために、資産負債中心観が経済的資源や経済的義務でないものを排除する制約条件としての役割を果たすとする考え方
対立説	両利益観を対立的なものとして捉え、資産負債中心観では資産負債から導かれる純資産の変動を業績利益と見て、他方、収益費用中心観では収益から費用を控除した利益を業績利益と見るという考え方

(出所) 辻山 [2005] 111 112頁及び桜井 [2005] 161頁を参照して著者作成

ある(辻山 [2005] 111 112頁、桜井 [2005] 161頁)。

- 23) ただし、資本は独立の構成要素とされず、純資産の構成要素の一つとして規定されている。
- 24) 資産負債中心観の下においては、収益費用の認識規準に関しては、対応概念や決定的事象という概念が有用であると考えられるが、それが無制限に使用されるのではなく、資産負債の定義等を満たすという資産負債中心観の観点からの制約があると考えられる。

[参考文献一覧表]

- 井上良二 [1997] 「アーティキュレーション論」 27 37頁, 津守常弘編著『会計の理論的枠組みに関する総合的研究 [最終報告]』日本会計研究学会
- 岩崎勇 [2011] 「IFRS の概念フレームワークについて」『会計』第180巻第 6 号29 41頁
- [2012] 「IFRS の概念フレームワークにおける会計目的について」『経済学研究』第78巻第 5・6 合併号59 88頁
- 岩田巖 [1987] 『利潤計算原理』同文館出版
- 勝尾裕子 [2005] 「重要論点の補足と検討」 斎藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社
- 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2004] 『財務会計の概念フレームワーク』(討議資料) 財務会計基準機構
- [2006] 『討議資料: 財務会計の概念フレームワーク』
- 斎藤静樹 [2009] 『会計基準の研究』中央経済社
- 桜井勝久 [2005] 「概念フレームワークへの期待と討議資料の論点」 150 164頁, 斎藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社
- 辻山栄子 [2005] 「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」 104 121頁, 斎藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社
- [2006] 「収益認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第57巻第 7 号 4 12頁
- [2008] 「収益認識と業績報告」『企業会計』第60巻第 1 号39 53頁
- [2009] 「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』第61巻第 9 号 6 15頁
- 角ヶ谷典幸 [2012] 「ホリスティック会計観」 99 105頁『国際会計の概念フレームワーク 最終報告』国際会計研究学会
- 角ヶ谷典幸・赤城諭士訳 [2012] 『公正価値会計のフレームワーク』中央経済社
- 野口教子 [2012] 「純資産会計モデルへのシフトによる混乱」『国際会計研究学会 年報2011年度 第 1 号』第29号 5 18頁
- 藤井秀樹 [2011] 「収益認識プロセスの現状と展開方向」『会計・監査ジャーナル』 77 86頁
- 姚小佳 [2012] 「収益認識モデルに関する研究」『会計プロGRESS』第13号59 72頁
- 米山正樹 [2005] 「討議資料の基本的な考え方」 15 30頁, 斎藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社
- ASB [1999] *Statements of Principles for Financial Reporting.*
- FASB [1976] *An analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 概念フレームワーク』中央経済社)
- [1984] *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.5. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社)

- [1985] *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No.6.
(平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社)
- IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- [2009] IFRIC 18, *Transfers of Assets from Customers*.
- [2010a] *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. (IASC 財団編, 企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳『2011 国際財務報告基準』中央経済社)
- [2010b] Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*.
- [2010c] Staff Paper, Project : Conceptual Framework, *Measurement Implications of the Objective of Financial Reporting, Measurement Implications of the Qualitative Characteristics*, Topic: *What the Measurement Chapter Should Accomplish*.
- [2011] Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*.
- IASC [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- [1993] IAS18, *Revenue*.

[九州大学大学院経済学研究院 教授]