

研究ノート

国際会計基準審議会の新しい概念 フレームワークについての考察 (2)

山 内 高 太 郎

はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB）の概念フレームワークのはじまりは、IASBの前身となる国際会計基準委員会（以下、IASC）が1989年7月に公表した「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（以下、CF1989）であった。

CF1989は、110のパラグラフからなり、広範な利用者が経済的意思決定を行ううえで有用な情報を提供することを目的とし、理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性という4つを主要な財務諸表の質的特性としていた。また、財務諸表の構成要素では、資産、負債、持分、収益、費用の定義が示され、財務諸表の構成要素の認識とあわせて資産、負債を中心とした考え方から貸借対照表、損益計算書の論理的な構造が説明されていた。さらに、財務諸表の構成要素の測定では、歴史的原価、現在原価、実現可能（決済）価値、現在価値という4つの測定の基礎が列挙され、最後に資本及び資本維持の概念が述べられるという構成となっていた。

IASCは、2001年に組織変更によってIASBとなり、2002年にIASBとアメリカの財務会計基準審議会（以下、FASB）の間でノーウォーク合意が結ばれたことで、両審議会は共通の概念フレームワークを開発する共同プロジェクトを始めた。

この成果として、2010年「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、

CF2010) が公表された。CF2010は、第1章「一般目的財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特性」と今後開発予定の第2章「報告企業」及び第4章「フレームワーク (1989年) : 残っている本文」から構成されていた¹。

その後、IASBとFASBの概念フレームワークの共同開発は中断されることとなり、2012年、IASBは単独で概念フレームワークの開発を行うことを決定した。IASBは、単独で概念フレームワークの開発を行うにあたり、2013年に討議資料「財務報告の概念フレームワークの見直し」を、2015年に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」公表して意見を集約し、審議した結果、2018年「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、CF2018)を公表した。

本稿は、「国際会計基準審議会の新しい概念フレームワークについての考察(1)」につづき、CF2018のうち新たに開発された第3章から第7章をとりあげている。CF2018の第3章から第7章は、概念の適用範囲が財務諸表に限定されているが、第1章、第2章で述べられた概念と整合的なものとなっている。また、そこで示される概念は、これまでよりも広範囲の経済事象を財務諸表に取り込むことを可能とするものであり、とくに公正価値測定をともなう会計基準の合理化に寄与しているといえる。

1. 「財務報告に関する概念フレームワーク」(2018年)の構成

CF2018は、全8章からなり、このうち、第1章及び第2章は、IASBとFASBの共同プロジェクトの結果として公表されたCF2010の第1章、第3章が引き継がれている。また、第3章から第7章は、IASBが単独で開発した新しい概念フレームワークであり、第8章は、CF1989の資本と資本維持の概念の節をそのまま引き継いでいる。

CF2018の第1章及び第2章は、財務報告を対象とし、第3章から第8章は、開発の遅延をさけるという理由から対象を財政状態計算書 (the statement of financial position) 及び財務業績計算書 (the statement(s) of financial performance²) という2つの財務諸表に限定して概念が展開されているといううちがあるが、新たに開発された第3章から第7章は、第1章、第2章の概念と整

合的になるよう、目的適合性 (relevance) と誠実な表現 (faithful representation) という2つの有用な財務情報の質的特性に着目し、一般目的の財務報告が目的とする意思決定に有用な情報の提供するための概念が述べられている。

2. 財務諸表と報告実体 (reporting entity)

CF2018では、一般目的財務諸表について説明するにあたり、新たに第3章として財務諸表と報告実体の章が設けられた。

CF2018の第3章では、まず、「財務諸表の目的は、報告実体の資産、負債、持分、収益及び費用について、財務諸表利用者が報告実体の将来の正味キャッシュ・フローの見通しの評価 (assessing the prospects) 及び実体の経済的資源の経営者の受託責任 (stewardship) の評価を行うのに有用 (useful) となる情報を提供することである。」とし、そうした情報は、財政状態計算書において資産、負債、持分を認識すること、財務業績計算書において収益及び費用を認識すること、その他の計算書及び注記でパラグラフ3.3(c) であげられた項目についての情報を表示及び開示することとされた。このようにCF2018の第3章では、有用な情報提供の範囲を資産、負債、持分、収益及び費用という財務諸表の構成要素に限定し、これらの構成要素に関連付けて述べられている³。

また、「財務諸表は、報告実体全体の視点 (perspective) から見た取引や他の事象についての情報を提供する⁴」というように投資者や融資者といった特定の集団からの視点で作成するのではなく、一般目的の財務諸表を作成するとともに、実体は所有者から独立した存在として位置づけられ、財務諸表の構成要素である資産、負債、持分は企業主体論の観点から説明されることを示している。

さらに、報告実体は、これまでと同じく継続企業 (going concern) を前提としていることが述べられ、報告実体とは、財務諸表の作成を要求されるかまたは選択する (choose) 実体であるとし、報告実体は、必ずしも法的なものではなく、単一の場合もあればある実体の一部であることもあり、複数の実体で構成されることもあるとしている⁵。

このように財務諸表は報告実体によって作成されることから、報告実体の適

切な境界 (appropriate boundary) によって、構成要素に含まれる内容が異なることとなる。このため、IASB は様々な意見から検討を行ったが、CF2018 では法的な実体ではなく、かつ、親子会社関係で結ばれた法的な実体のみで構成されていない場合は、報告実体の適切な境界の決定が困難となる可能性があることを示し、そうした場合には、報告実体の適切な境界は、財務諸表の主要な利用者の情報ニーズによって決定されるとしている⁶。

また、この章では、財務諸表の種類として、連結財務諸表、非連結財務諸表、結合財務諸表で提供される財務情報の有用性についても説明している。

3. 財務諸表の構成要素

CF2018の第4章「財務諸表の構成要素」では、構成要素として、資産、負債、持分、収益及び費用をあげ、それぞれの構成要素の定義と説明が行われている。CF2018では、これまでと同じく、資産、負債を中心とした論理的な構造をとることから資産、負債の定義が最初に行われている。

CF2018では、図表1に示したように構成要素の定義変更が行われた。とくに起点となる資産、負債の定義変更では、実務において混同 (confusion) を招いたとして、これまでの定義で用いられてきた経済便益の流入や流出、「予想される (expected)」という用語が削除されている⁷。

CF2018では、経済便益の流入や流出という考え方に変えて、CF2010の第1章で用いられた経済的資源及び請求権 (economic resources and claims) という考え方が用いられている。これは、CF2010のパラグラフ OB12の「一般目的の財務報告書は、報告実体の財政状態について情報を提供し、それは、実体の経済的資源及び報告実体に対する請求権についての情報である。」やパラグラフ BC1.32の「意思決定に有用となるためには、財務報告は、報告実体の経済的資源及び請求権、ならびにある期間中の経済的資源及び請求権の変動についての情報を提供しなければならない。」という記述にもとづくものである⁸。

CF2018の第1章では、この考え方を段階にわけて説明している。まず、現在及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者の意思決定は、彼らが期待する

リターンによって行われるとし、次に、そのリターンは、将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性に関する評価や経営者の受託責任に関する評価によるものであり、こうした評価を行うために役立つ情報が必要であるという⁹。そして、この評価を行うために役立つ情報が、実体の経済的資源や実体に対する請求権及びそれらの変動に関する情報と実体の経営者や統治機関が実体の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかという情報だというのである¹⁰。

こうしたCF2018の第1章の段階的な説明との整合性をはかかって、CF2018の第4章では、まず、実体の経済的資源、実体に対する請求権、経済的資源の変動及び請求権の変動のうち財務業績を反映するものとそれ以外の変動という4つにわけて、経済的資源＝資産、請求権＝負債・持分、財務業績を反映する変動＝収益・費用というように構成要素との関係性が説明されている¹¹。

図表1 新旧概念フレームワークにおける資産、負債、持分、収益、費用の定義の比較

	CF1989の定義	CF2018の定義
資産	過去の事象の結果として実体によって支配され、かつ、将来の経済便益 (future economic benefits) が実体に流入する (flow) と予想される資源 (expected resource) (par.4.4)。	過去の事象の結果として実体によって支配されている現在の経済的資源 (present economic resource)。経済的資源は、経済便益を生み出す潜在能力を有する権利である。
負債	過去の事象から生じた実体の現在の義務 (present obligation) で、その決済により、経済便益を有する資源 (resource) が実体から流出する (outflow) ことが予想される (expected) もの (par.4.4)。	過去の事象の結果として経済的資源を移転する実体の現在の義務 (present obligation)。
持分	実体のすべての負債を控除した後の実体の資産の残余持分 (residual interest) (par.4.4)。	実体のすべての負債を控除した後の実体の資産の残余持分 (residual interest)。
収益	会計期間中の資産の流入 (inflow) もしくは増大 (enhancement)、または負債の減少 (decrease) の形をとる経済便益の増加 (increases in economic benefits) で、持分参加者からの拠出 (contributions) に係るものを除いたもので、持分の増加となるもの (par.4.25)。	持分の増加となる資産の増加または負債の減少で、持分請求権の保有者からの拠出 (contributions) に係るものを除いたもの。
費用	会計期間中の資産の流出 (outflow) もしくは減価 (depletions)、または負債の発生形をとる経済的便益の減少 (decreases in economic benefits) であり、持分参加者への分配 (distributions) に係るものを除いたもので、持分の減少となるもの (par.4.25)。	持分の減少となる資産の減少または負債の増加で、持分請求権の保有者への分配 (distributions) に係るものを除いたもの。

※ CF2018の定義については、パラグラフ4.2の表4.1による。

(1) 資産の定義

CF2018では、資産の定義を「過去の事象の結果として実体によって支配されている現在の経済的資源である。」とした上で、「経済的資源 (economic resource) とは、経済便益 (economic benefits) を生み出す潜在能力 (potential) を有する権利である。」というように資産の定義と経済的資源の定義にわけて説明が行われている。CF2018の資産の定義において重要となる用語は、支配、

経済的資源、権利であり、資産は、実体が支配している経済的資源、つまり経済便益を生み出す潜在能力を有する権利であるというのである¹²。

CF2018では、資産の定義において権利に注目した理由について、「多くの場合、ある物質的な物体の法的所有権から生じる一組の権利は、単一の資産として会計処理される。概念上、経済的資源は、一組の権利であり、物質的な物体ではない¹³。」というように、経済的資源は物体ではなく権利の集合体であり、有形固定資産のような物質的な物体を一組の権利で記述することは誠実な表現 (faithful representation) となり、物質的な物体と権利を個別に定義し、個別に記述することに利点はないと述べている¹⁴。また、このことは、ひとつの権利ではなく一組の権利、つまり権利の集合体とすることで、近年、重要性を増してきた金融資産、リース資産、多くの無形資産を資産に含めることを可能としている。

しかし、現在の実務において、有形固定資産のような物質的な物体を権利の集合体としてとらえることは概念上可能であるとしても、情報利用者にとっても理解可能性に問題が生じる可能性があることから、一組の権利の誠実な表現は、物質的な物体としての一組の権利として記述されることになるであろうとしている¹⁵。

また、経済便益を生み出す潜在能力を有するという点において、これまでの資産の定義に含まれていた「経済便益の流入が予想される」という文言を削除し「潜在能力を有する」に変更されている。これは、「予想される」という用語が蓋然性 (probability) の問題と結びつき、可能性が高くなければ資産とされないということによって、明らかに資産である多くの項目を資産に含まなくなってしまうことをさけるためとしている¹⁶。

このようにCF2018の資産の定義では、定義の段階で蓋然性の判断を含まないように経済便益を生み出す潜在能力を有すればよし、蓋然性が低いという問題は、定義の問題ではなく、情報をどのように提供するか、つまり認識や測定の問題として位置づけている¹⁷。

これにより、定義のレベルにおいてこれまでよりも広範に資産とすることを可能としているといえる。

(2) 負債の定義

CF2018では、「負債とは、過去の事象の結果として経済的資源を移転するという実体の現在の義務 (present obligation) である¹⁸。」とし、負債が存在するためには、実体が義務を有していること、その義務は経済的資源を移転すること及びその義務は、過去の事象の結果として存在している現在の義務であることの3つの要件をすべて満たすことを求めている。

まず、「義務は、実体が回避する実際上の能力 (practical ability) を有していない責務 (duty) または責任 (responsibility) である¹⁹」とし、回避する実際上の能力を有していないことは、契約や法的な制約だけでなく、実務慣行等による推定的義務 (constructive obligation) や特定のオプションの行使によるものが含まれるとしている²⁰。CF2018では、義務についてこれまでと同じ定義を用いているが、これまでの定義は限定的に回避する能力を有している場合についての説明が不明確であったとしている²¹。

この問題に対して、IASBは将来における経済的資源の移転をどのように回避できない場合に義務とするかを、回避する能力を理論上有していない、実際上の能力を有していない、回避する能力に制限を設けないという3つの考え方をあげて検討し、誠実な表現の観点から実際上の能力を有していないという考え方を選択したとしている²²。この説明によってある程度定義に含まれる負債の範囲が限定できたというものの、実務上、回避する実際上の能力を有しているかは判断の問題となる。この点について、CF2018では、実体の責務または責任の性質 (nature) によるべきとし、実務上複雑となることからこれ以上の要件は求めないとしている²³。

次に、経済的資源を移転するという2つ目の要件について、「義務が、他の関係者 (another party (parties)) に経済的資源を移転することを実体に要求する潜在能力を有していなければならない²⁴」とし、「この潜在能力が存在するためには、実体が経済的資源の移転を求められであろうことが確実 (certain) である必要はなく、可能性が高い (likely) ことさえ必要ない²⁵。」としている。このように、資産と同じく定義において蓋然性が問題とならないようにし、経済的資源の移転の可能性が低いとしても負債の定義を満たすことができるよう

にしている。また、負債として認識するかどうかは認識の問題となる²⁶。

最後に、過去の事象の結果存在している現在の義務という3つ目の要件は、過去の事象の結果であるという点はこれまでの概念と同じであるが、これまでの概念ではどの事象が現在の義務を創出するのかを識別する方法を示してこなかったことから、CF2018では、次の(a)、(b)の両方の要件を満たすことを求めている²⁷。

- (a) 実体がすでに経済便益を獲得しているか、または行動をとっている。
- (b) その結果として、そうでなければ移転しなかったであろう経済的資源を、実体が移転しなければならないか、しなければならないかもしれない (will or may have to transfer)。

このようにCF2018の負債の定義では、上述の(a)、(b)の要件を満たさない場合、現在の義務を有していないこととなり負債とはならない。このため、例えば、新しい法律が制定され、現在の義務が生じたとしても(a)、(b)の要件を満たさなければ現在の義務を有しているとはならず、将来のある時点まで経済的資源の移転が強制されることがなくとも、(a)、(b)の要件を満たせば現在の義務を有していることとなるとしている²⁸。

(3) 会計単位

「会計単位 (the unit of account) は、認識規準及び測定概念が適用される権利または権利のグループ、義務または義務のグループ、または権利と義務のグループである²⁹。」というように、個別の権利または義務、グループ化された権利または義務、さらにグループ化された権利と義務を会計単位として認識、測定を行うことが述べられている。

また、「会計単位は、資産または負債について、認識規準及び測定概念が資産または負債、関連する収益及び費用にどのように適用されるのかを考慮する際に選択される³⁰。」というように、会計単位を選択は、認識、測定、表示及び開示に影響を及ぼすこととなり、会計単位は有用な情報を提供するように選

択されるべきで、ある会計単位を認識し、測定は異なる会計単位で行うことが適切な選択となる場合もあるとしている³¹。

(4) 未履行契約

会計単位では、認識や測定が行われるグループのひとつとして、権利と義務を単一のグループとしてあつかうことが示された。これに該当するのが未履行契約であるとされている。

CF2018では、「未履行契約 (executory contracts) は、同等に未履行である契約 (または契約の一部) である。すなわち、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、または両方の当事者が義務を部分的に同じ程度まで履行している³²。」と述べ、未履行契約は、経済的資源を交換する結合された権利及び義務を設定し、この結合された権利及び義務は、相互依存的であり分離できないため、単一の資産または負債を構成するとしている。

未履行契約を認識、測定するかは、認識規準、測定の基礎によるとされるが、未履行契約における交換条件が実体にとって有利である場合は資産を、不利である場合は負債を有しているとされる³³。

未履行契約の当事者のいずれかが、義務を履行することで契約は未履行でなくなるとし、交換する権利及び義務を、経済的資源を受け取る権利に変化させた場合は資産となり、他者の履行によって経済的資源を移転させる義務に変化した場合は負債となるとしている³⁴。

(5) 持分の定義

持分の定義は、これまでの概念フレームワークの定義と変わらず、資産から負債を控除した残余持分とされ、第1章で述べられた請求権のうち、持分請求権にあたるものは資産から負債を控除した残余持分に対する請求権とされている。つまり、持分については持分そのものの定義があるのではなく、請求権のうち負債の定義を満たさないものとされる³⁵。

(6) 収益及び費用の定義

CF1989では、収益と費用は節をわけて説明がされてきたが、CF2018では収益及び費用の定義というように1つの節の中で説明されている。こうした違いがあるもののこれまでと同じく、収益及び費用を資産及び負債の変動として定義している。

この定義を維持した理由について、CF2018の審議の過程において「財政状態計算書を財務業績計算書よりも不当に優先するものであり、財務業績計算書における取引の会計処理の重要度や収益と費用の対応の重要度を十分に認識していない³⁶」という主張があったことをあげ、IASBは、財務諸表は財政状態及び財務業績に関する情報を提供することを意図しており、いずれか一方を主要な焦点とは考えておらず、資産及び負債を先に定義すべきか、収益及び費用を先に定義すべきかについて、資産及び負債を先に定義し収益及び費用を資産及び負債の変動と定義した方が、効果的かつ効率的で厳格であるだけでなく、収益及び費用を先に定義し、副産物として記述された資産及び負債よりも経済現象を描写することになるため、情報利用者に目的適合性や理解可能性のより高い情報を提供することができるというように、資産、負債に重点をおくものではなく目的適合性や理解可能性の観点を重視した結果であると説明している。

その一方で、CF1989からの変更点として、収益と費用に含まれる内容についての説明があげられる。CF1989では、収益 (income) には、収益 (revenue) と利得 (gain) が含まれるとされ、収益 (revenue) と利得の違いは実体の通常の活動の過程で生じるものを収益 (revenue) といい、利得には、通常の活動の過程で生じるものとそうでないものが含まれるとしている³⁷。また、費用 (expenses) には、実体の通常の活動の過程で生じる費用 (expenses) と損失 (loss) が含まれるとされ、損失は利得と同じく通常の活動の過程で生じるものとそうでないものが含まれるとしている³⁸。

こうした説明についてCF2018では、利得は経済便益の増加であるという点で収益 (revenue) と変わらず、損失は経済便益の減少であることは他の費用と変わらないだけでなく、利得や損失についての記述は現在には不要であり、削除したとしても実務に変更をもたらさないとして、構成要素として収益 (rev-

enue) と利得及び費用と損失をわけて説明することをやめている³⁹。

さらに、CF2018では、これまでの収益及び費用の議論の多くは、表示及び開示に関するものであったとして、この問題に関わる内容はCF2018の第7章で説明するというように、収益及び費用の問題の一部は、表示及び開示の問題として位置づけられることとなった。

4. 認識

CF2018の第5章では、まず、認識プロセスが述べられ、つづいて認識規準 (recognition criteria)、認識中止 (derecognition) が説明されている。

(1) 認識プロセス

CF2018では、認識を財政状態計算書または財務業績計算書に含められる (inclusion) 項目を記録する (capture) 過程としている。そこで記録される項目は、資産、負債、持分、収益または費用の定義と合致することが必要とされ、用語 (words) と金額 (monetary amount) によって描写され (depict)、計算書におけるひとつまたは複数の合計額を含んでいるとしている⁴⁰。

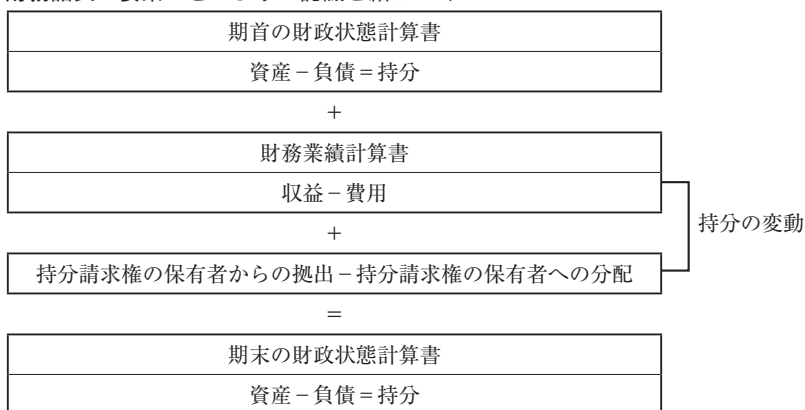
このように認識とは、財務諸表において用語と金額という数によって記録されることをいうが、その前提として第4章の「財務諸表の構成要素」で示された定義と合致する必要がある、定義に合致しないものは認識されないこととなる。

CF2018では、図 (図表2参照) を示して、財務諸表の構成要素の財務諸表の構造との結びつき及び財政状態計算書と財務業績計算書間の結びつきについて説明されている。財政状態計算書と財務業績計算書の結びつきについては、財政状態計算書における認識や認識中止、帳簿価額⁴¹の変動によって、財務業績計算書において収益、費用が認識されることとなり、収益、費用の差額が財政状態計算書の持分を変動させるひとつの要因となるという考え方が示されている。

このように認識においても、資産、負債を中心とした考え方と論理的に整合性を保つように説明が行われ、「費用と収益の対応 (matching of costs with

income) は、『概念フレームワーク』の目的ではない。『概念フレームワーク』は、資産、負債または持分の定義を満たさない項目の財政状態計算書への認識を認めていない⁴²。」というように対応や配分といった収益、費用を中心とした考え方によって認識が行われないことを明記している。

図表2 財務諸表の要素はどのように認識と結びつくか



出所：IASB, CF2018, Diagram 5.1 : How recognition links the elements of financial statements の一部について数式で示すよう変更している

(2) 認識規準

IASB は、CF1989の内容を引き継いだ CF2010の認識規準を見直すにあたり、蓋然性及び信頼性を問題とした。これは、図表3に示した CF2010の財務諸表の構成要素の認識について書かれた内容のうち、「可能性が高い」、「信頼性をもって測定できる」という文言に関わる問題である。

図表3 CF2010における構成要素の認識規準

構成要素	認識規準
資産	将来の経済便益が実体に流入する可能性が高く (probable)、かつ、資産が信頼性 (reliably) をもって測定できる原価または価値を有する場合に、貸借対照表 (balance sheet) に認識される。(par.4.44)
負債	現在の義務を決済することによって経済便益を有する資源が実体から流出する可能性が高く (probable)、かつ、決済される金額を信頼性 (reliably) をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識される。(par.4.46)
収益	信頼性 (reliably) をもって測定できる、資産の増加または負債の減少に関連する将来の経済便益の増加が生じる場合に、損益計算書 (income statement) に認識される。(par.4.47)
費用	信頼性 (reliably) をもって測定できる、資産の減少または負債の増加に関連する将来の経済便益の減少が生じる場合に、損益計算書 (income statement) に認識される。(par.4.49)

CF2018では、「資産、負債または持分の定義を満たす項目のみが、財政状態計算書に認識される。同様に、収益または費用の定義を満たす項目のみが、財務業績計算書に認識される。しかし、それらの構成要素のひとつの定義を満たすすべての項目が認識されるわけではない⁴³。」とし、構成要素の定義を満たすすべての項目が必ず認識されるわけではないことを示している。

そのうえで、「資産または負債は、資産または負債及び結果として生じる収益、費用のいずれか、または持分変動の認識が財務諸表利用者に有用な情報を提供する場合には認識される⁴⁴。」とし、有用な情報を提供するかどうかは、目的適合性、誠実な表現によるとしている。

資産、負債、持分、収益及び費用についての情報は、財務諸表の利用者にとって目的適合性があるものであるとしたうえで、目的適合性のある情報を提供しない例として、資産または負債の存在が不確実な場合 (existence uncertainty) と資産または負債が存在するが経済便益の流入または流出が生じる蓋然性が低い場合 (low probability of an inflow or outflow of economic benefits) をあげている。

CF2018の第4章の Paragraph 4.13と4.35では、実体が権利を有しているか、義務が存在しているかが不確実な場合、つまり資産または負債の存在が不確実

な場合があることを述べている。こうした状況では、後で述べる経済便益の流入または流出の蓋然性が低いことや測定の不確実性といった要因が複合的に加わることで、見積もられる金額が幅をもち、測定において単一の金額とすることで、資産または負債を認識することは目的適合的な情報を提供しない可能性があることを述べている。この問題に対して、CF2018では認識されるかどうかは別としても、この不確実性に関する説明的な情報を財務諸表において提供する必要となるかもしれないとしている⁴⁵。

また、CF2018の第4章のパラグラフ4.15と4.38では、経済便益の流入または流出の蓋然性の低いとしても、権利が経済的資源の定義を満たす可能性があることや義務が負債の定義を満たすことがあることを述べている。こうした状況において必要とされる目的適合的な情報は、流入または流出の大きさやそれらが生じる可能性がある時期といった蓋然性に影響を与える要因に関する情報であるかもしれないとし、そのような情報提供は注記で行われることを述べている。さらに、こうした状況であっても資産または負債を認識することが、注記よりも目的適合的な情報を提供する場合があることを述べている⁴⁶。

認識によって有用な情報を提供するためには、目的適合性をもつことだけでなく、誠実な表現となることが必要とされている。CF2018では、誠実な表現となるかどうかは、資産または負債についての測定の不確実性のレベルやその他の要因の影響をうけるかもしれないとし、測定の不確実性、その他の要因について言及している⁴⁷。

測定の不確実性は、測定における見積もりの問題である。CF2018では、この問題について説明をするうえで、まず、「合理的な見積もり (reasonable estimates) を用いることは、財務情報の作成の主要な部分 (essential part) であり、見積もりが明瞭で正確に (clearly and accurately) 記述され説明されていれば、情報の有用性の基礎をゆるがす (undermine) ものではない⁴⁸。」というように、合理的な見積もりを用いることに問題がないことを確認している。そのうえで、資産または負債の見積もられた測定値の不確実性のレベルが非常に高くなる場合について、最も目的適合性の高い測定値が、高い不確実な見積もりによるものである場合という限定的な状況を例にあげて、見積もりについての記述等を

行っても誠実な表現とならない場合は、資産または負債は認識されないとしている⁴⁹。

また、資産、負債、持分、収益または費用の誠実な表現は、認識だけでなく、測定とともに表示及び開示を含んでいるとし、資産または負債の認識が誠実な表現となるかを評価する際には、結果として生じる収益、費用及び持分の変動の描写や関連する資産及び負債が認識されるかどうかや表示及び開示といったその他の要因について考慮することが必要であるとしている⁵⁰。

この他に、コストによる制約についても述べられ、「財務諸表利用者に有用な情報を、便益を上回らないコストで提供するかを精密に定義することは不可能である。何が利用者にとって有用なのかは、その項目及び事実と状況による⁵¹。」としている。

このようにCF2018における認識は、目的適合性と誠実な表現となるかという観点から行われ、測定、表示及び開示、コストによる制約といった観点も含めて判断が行われることとなる。これらの判断は、事実と状況によるとされ、それぞれの事象において判断が求められることとなり、その判断規準は概念レベルではなく、各会計基準の中で示されることとなる。

(3) 認識中止

CF2018では、新たに認識中止の節が設けられた。これは、会計基準間で異なる認識中止の考え方を包摂し、論理的な整合性を与えるというだけでなく、資産、負債の定義の変更により、認識における判断の余地が広がったことが影響していると考えられる。

IASBは、認識中止の概念を検討するにあたり、支配アプローチ (a control approach) とリスク・経済価値アプローチ (a risk-and-rewards approach) という2つのアプローチについて検討を行ったが、いずれか一方を選択することなく、パラグラフ5.27の (a), (b) の両方を誠実に表現することを目的として、移転した構成部分の認識中止を行うこと、保持した構成部分の認識を継続すること、保持した構成部分を財政状態計算書で区分表示すること、移転した構成部分の認識中止の結果として認識した収益及び費用のいずれかを財務業績計算

書において区分表示すること、説明する情報を提供することを求めている⁵²。

CF2018 パラグラフ5.27

認識中止の会計の要件は、次の (a), (b) 両方を誠実に表現することを目的とする。

- (a) 認識の中止につながった取引または他の事象の後に保持した資産及び負債（取引または他の事象の一部として取得、発生または創出した資産または負債を含む）
- (b) 取引または他の事象の結果として生じる実体の資産及び負債の変動

このようにCF2018では、認識中止について、目的適合性の観点からの説明を明示せず、誠実な表現を目的としてその必要性が述べられている。

5. 測定

CF2010では、「測定とは、貸借対照表及び損益計算書で認識され、計上されることとなる財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスをいう⁵³。」というように測定をひとつのプロセスとしてとらえ、測定に用いられる測定の基礎 (measurement bases) として、歴史的原価 (historical cost)、現在原価 (current cost)、実現可能 (決済) 価値 (realisable (settlement) value)、現在価値 (present value) の4つをあげ、このうち一般的に用いられているのは歴史的原価であるとしつつも、4つの測定の基礎に優劣をつけることなく測定において使用を認めてきた⁵⁴。

CF2018では、「財務諸表に認識される構成要素は、金額表示 (monetary terms) によって定量化される。これには、測定の基礎 (measurement basis) の選択が必要となる。測定の基礎は、測定を行う項目の識別された特徴 (例えば、歴史的原価、公正価値または履行価値) である。測定の基礎を資産または負債に適用することにより、資産または負債、関連する収益及び費用の測定が行われる⁵⁵。」というようにこれまでの概念フレームワークと同じく、単一の測定の基礎を用いることを定めておらず、複数の測定の基礎を用いることができる混合測定となっている。また、測定の目的について述べられておらず、測

定が一般目的財務諸表の目的にどのように寄与するかが示されている⁵⁶。

このため、CF2018の第6章「測定」では、測定の基礎及びそれらが提供する情報、測定の基礎を選択する際に考慮する要因について述べられている。

(1) 測定の基礎及びそれらが提供する情報

CF2018では、測定の基礎として、大きく歴史的原価 (historical cost) と現在の価値⁵⁷ (current value) の2つにわけ、現在の価値をさらに、公正価値 (fair value)、資産の使用価値 (value in use) 及び負債の履行価値 (fulfilment value)、現在原価 (current cost) の3つに分けている。

こうした測定の基礎を選択する際には、財政状態計算書と財務業績計算書の両方で生じる情報の性質 (nature) を考慮することが重要であるとし、CF2018では、有用な情報を提供することができるか識別する一助として、表6.1において資産、負債にわけて、財政状態計算書、財務業績計算書において提供される情報を要約して示している⁵⁸。

① 歴史的原価

「歴史的原価による測定は、資産、負債、関連する収益及び費用についての金額情報を、少なくとも部分的にそれらを生じさせる取引やその他の事象の価格 (price) から導き出された情報を利用して提供する⁵⁹。」とし、現在の価値と異なり、歴史的原価は減損などを除いて価値の変動を反映しないという特徴があるとされる。

歴史的原価は、資産の取得または創出時に発生した原価の価値 (支払った対価に取引コストを加算したもの) であり、負債の発生時または引受時に受けとった対価の価値から取引コストを減算したものとされている。また、資産の歴史的原価は、減価償却や減損などを描写するために、負債の歴史的原価は負債の一部または全部履行、負債が不利 (onerous⁶⁰) となった場合など描写するために時の経過とともに更新される (update) されるが、資産が減損していない場合及び負債が不利となっていない場合をのぞき、歴史的原価は価値の変動を反映しないとしている⁶¹。

② 現在の価値

「現在の価値による測定は、資産、負債、関連する収益及び費用についての金額情報を、測定日における状況を反映するために更新した情報を使用して提供する⁶²。」とされ、現在の価値には、(a) 公正価値、(b) 資産の使用価値及び負債の履行価値、(c) 現在原価が含まれるとされている。

(a) 公正価値

「公正価値は、測定日における市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格、または負債を移転するために支払うであろう価格である⁶³。」とされている。

このように公正価値は、市場参加者の視点を反映し、市場参加者は自らの利益を最大化する行動をとるという仮定に基づいている。公正価値を算定 (determined) するためには、活発な市場における価格を観察する他、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いて算定される。しかし、CF2018では測定の基礎と測定技法をわけて考えることから、公正価値測定の会計基準 (IFRS 第13号) で示されている公正価値のヒエラルキーを用いず、測定の基礎は並列するものとして示されている。

(b) 使用価値及び履行価値

使用価値及び履行価値は、IAS 第36号「資産の減損」における使用価値の定義にもとづくものであり、「使用価値は、資産の使用とその最終的な処分から得られると実体が予想する (expect) キャッシュ・フローまたは他の経済便益の現在価値である。履行価値は、負債を履行する際に移転の義務を負うと実体が予想する現金または他の経済的資源の現在価値である⁶⁴。」とされている。

使用価値及び履行価値は、将来キャッシュ・フローを基礎とするため資産の取得時または負債の引受時には取引コストを含まず、資産の最終的な処分時または負債の履行時には予想される取引コストの現在価値が含まれる。また、公正価値と異なり市場参加者による視点ではなく実体固有の視点を反映することとなるため、使用価値及び履行価値の算定は、キャッシュ・フローを基礎とし

た測定技法を用いて算定されるとしている⁶⁵。

(c) 現在原価

現在原価は、IFRSでは広範に使用されていないが、財務報告において現在原価の使用を提唱することが学術文献の重要な部分となっていることを理由に取り上げられている⁶⁶。

「資産の現在原価は、測定日における同等の資産の原価であり、測定日に支払われるであろう対価に、測定日に生じるであろう取引コストを加算したもので構成される（comprise）。負債の現在原価は、測定日における同等の負債に対して受け取るであろう対価から、測定日に生じるであろう取引コストを減算したものである⁶⁷。」とされている。

現在原価は、活発な市場での価格を観察することで算定されるが、中古資産の現在原価の算定のように、他の手段で算定する必要がある場合もある。また、現在原価は、現在の価値に含まれるが、現在の価値に含まれる公正価値と使用価値及び履行価値と異なり、入口価値となる。歴史的な原価もまた、入口価値であるが、現在原価は歴史的な原価とは異なり、測定日現在の状況を反映するという特徴がある⁶⁸。

(2) 測定の基礎を選択する際に考慮する要因

CF2018では、多くの場合、測定の基礎の選択は、複数の要因によって決定されると考えられており、各要因の相対的な重要度は、事実及び状況に応じて決まるとされている。また、測定の基礎によって提供される情報は、財務諸表利用者に有用でなければならず、このために目的適合性と誠実な表現がなければならないとされている。さらに、可能な限り、比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性のある情報とすることが求められている⁶⁹。この他に、コストの制約が測定の基礎の選択に影響を与えるとしている。

目的適合性の観点から測定の基礎を選択するために考慮する要因として、資産または負債の特徴、資産または負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するかがあげられ、誠実な表現の観点から測定の基礎を選択するために考

慮する要因として、会計上のミスマッチ、測定の不確実性のレベルをあげている。また、同一項目に対して同一の測定の基礎を選択するか、複数の測定の基礎を選択するかという観点から理解可能性、比較可能性、検証可能性への影響が述べられており、適時性についてはとくに含意が見いだせなかったとして影響を及ぼさないとされている⁷⁰。

CF2018では、このような測定の基礎を選択する際に考慮する要因に加えて、歴史的原価、現在の価値をわけて測定の基礎として選択することによる検証可能性、比較可能性、コストへの影響について述べられている。また、当初測定における測定の基礎の選択について追加的な要因を説明するとともに、誠実な表現のため例外的に複数の測定の基礎を選択することが必要になる状況について示されている⁷¹。

(3) 持分の測定

持分の測定について、持分は残余持分であるという定義と整合的になるよう直接的に測定されないとしているが、一部の異なるクラスの持分請求権や持分のいくつかの内訳項目の帳簿価額を直接測定することが適切となる場合があることを示している。

持分の一部を直接測定することで、資産から負債を控除した残余持分としての持分合計と整合的になるよう、持分のすべてを直接的に測定することはできず、少なくとも1つのクラスまたは1つの内訳項目は直接的に測定できないとしている⁷²。

(4) キャッシュ・フローを基礎とした測定技法

キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、測定が直接的に観察できない場合に、見積もりのために用いられる。CF2018では、こうした測定技法は、測定の基礎とはならないと位置づけている⁷³。

また、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いることで、目的適合性のある情報を提供することができる反面、見積もりにともなう複数の可能性から算定された金額が幅をもつこととなる。こうした幅のある金額の中から、

財務諸表に表示するためにひとつの金額を選択する必要がある。こうした金額の選択によって理解可能性の問題が生じるとしている⁷⁴。

6. 表示及び開示

CF2010では、表示及び開示について取り上げられていなかったが、有用な情報提供をするためにどのように表示及び開示をするかという指針を提供するだけでなく、認識される金額の集計が純損益に含められるのか、その他の包括利益に含められるのかという問題やその他の包括利益に含められた収益及び費用をその後の期間において純損益に振り替えるべきかどうか、いわゆるリサイクリングの問題に対しての指針を提供するものとして位置づけられている⁷⁵。

CF2018では、表示及び開示を情報の効果的な伝達 (effective communication) によって情報の目的適合性を高め、実体の資産、負債、持分、収益及び費用の誠実な表現に寄与するとして、表示及び開示の目的及び原則、情報の分類、情報の集約について述べられている。

(1) 表示及び開示の目的及び原則

会計基準において表示及び開示要件を定める場合、実体に財務諸表の構成要素を誠実に表現し、目的適合性のあるものとするために融通がきく (flexibility) ようにすることと、期間比較や単一期間における実体間の比較ができる要件とすることのバランスが必要だとしている。また、会計基準において表示及び開示の目的を含むことで、実体が有用な情報を識別し、最も効果的な伝達方法を決定することに役立てることができるとしている⁷⁶。

こうした記述は、近年の定型化した文言 (boilerplate) による情報提供により、情報の量や質が情報利用者にとって十分でないという問題意識をふまえたものであると考えられる。

(2) 資産、負債、持分の分類

情報の分類は、共通した特徴 (shared characteristics) に基づいてよりわけ

る (sort) ことをもとめ、資産及び負債、持分、収益及び費用にわけて分類についてのガイダンスが示されている⁷⁷。

資産及び負債の分類では、認識規準や測定概念が適用される会計単位 (unit of account) との整合的な表示及び開示がもたれている。また、持分の分類では、請求権が異なる特徴を有している (普通株式と優先株式など) 場合や、法や規制によって持分の内訳項目の表示及び開示が求められている場合は、有用な情報を提供するために分類することが必要となる可能性を示している⁷⁸。

(3) 収益及び費用の分類と純損益及びその他の包括利益

収益及び費用の分類では、資産、負債の変動の分類だけでなく、純損益とその他の包括利益の問題についてもとりあげられている。IASB は、財務業績計算書を単一の計算書で構成するのか、2つの計算書で構成するのかについては、基準開発への影響を考慮して概念フレームワークでは議論しないと決定した⁷⁹。このため、収益及び費用は、損益計算書 (the statement of profit or loss)、または、損益計算書の外側のその他の包括利益 (other comprehensive income) のいずれかに分類し含めるとしている。

さらに、「損益計算書は、実体の報告期間の財務業績に関する情報の主要な源泉である。損益計算書は、損益についての合計を含んでおり、その合計はその期間における実体の財務業績の高度に要約された描写を提供する⁸⁰。」と述べ、多くの財務諸表利用者の分析においてこの合計は重要な意味をもっているが、実体の財務業績を理解するためにその他の包括利益に含められる収益及び費用を含んだすべての認識された収益及び費用の分析を必要とする場合があるとしている⁸¹。

また、損益計算書は、財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、すべての収益及び費用が原則として含められるが、目的適合性の観点や誠実な表現の観点からその他の包括利益に含めるという決定を行うことがあるとしている⁸²。

(4) 損益計算書への項目振替

純損益とその他の包括利益に付随する問題として、リサイクリングの問題が

あげられている。リサイクリングは、その他の包括利益に含めた収益及び費用をその後損益計算書に振り替えることをいう。

IASBの会計基準では、会計基準の設定時期によってリサイクリングを認めるものと禁止するものが混在している。また、IASBでは、財務業績計算書を単一の財務業績計算書と考えた時期があったとし、その時期において、単一の計算書において損益は一度だけあらわれるべきであることが論理的な整合性をたもつという考えからリサイクリングを禁止していたとしている。

CF2018では、「原則として、ある期間にその他の包括利益に含められた収益及び費用は、将来の期間において、その他の包括利益から損益計算書に振り替えられる⁸³。」というようにリサイクリングを原則として認めている。また、振替の時期については、目的適合性と誠実な表現の観点から決定されるとしている。しかし、振替の時期や金額が特定できない場合は、リサイクリングを行わないことも認めている⁸⁴。

(5) 集約

「集約とは、特徴を共有している同一の分類に含められる資産、負債、持分、収益または費用を合算することである⁸⁵。」とし、集約によって情報の有用性が高められる場合とそうでない場合があることを示したうえで、情報をまとめるか、詳細に示すかのバランスが重要であるとしている。また、「例えば、概して、財政状態計算書及び財務業績計算書は要約された情報を提供し、より詳細な情報は注記において提供される⁸⁶。」というように、財務諸表の異なる部分では、異なるレベルの集約となることがあると述べられている。

7. 新しい概念フレームワークへの移行の意味

CF2010からCF2018への概念フレームワークの移行にともない、概念フレームワークの目的が簡素化された。

CF2018では、これまで7つ示されてきた目的を、IASBが首尾一貫した概念に基づいた会計基準を開発することを支援すること（assist）、特定の取引等

で会計基準がない場合や会計基準で選択が認められている場合に、財務諸表の作成者が首尾一貫した会計方針を策定することの支援をすること、すべての関係者が基準を理解し解釈することの支援をすることという3つとした⁸⁷。

IASBは、目的の簡素化の検討過程において一つ目のIASBの会計基準開発の支援のみとするかどうかを検討していた。このことから、新たな概念フレームワークが会計基準の開発において果たす機能を重視していたことがわかる。

しかし、概念フレームワークは基準ではなく、基準における要件に優先するものではないという位置づけを変更しなかったことから、概念フレームワークの移行は、直接的に会計基準の見直しにつながるものではないといえる⁸⁸。

今回取り上げた、CF2018の第3章から第7章では、情報利用者に有用な情報を提供するという目的のもと、情報利用者のニーズを財務諸表に反映させることを重視し、多様な経済事象を財務諸表に取り込むことを可能とする枠組みが形成されたといえる。とくに、資産及び負債の定義から蓋然性の問題を削除したことで、資産及び負債の対象範囲が広がり、そうした資産及び負債を含む経済事象を会計基準設定過程のスタート地点にたたせることができるようになったといえる。

また、CF2018では、定義、認識、測定、表示及び開示にわけ、目的適合性と誠実な表現という財務報告の基本的な質的特性を中心におき、相互の関わりをふまえて論理展開を行ったことで、論理的な相互補完が行われている。さらに、各段階における情報の有用性についての判断を事実や状況による相対的なものとしたことで、個別の問題や目的から作成された一貫性のない会計基準やそれによって行われる実務を合理化することを可能としているといえる。

おわりに

IASCからIASBへの組織変更後、IASBの作成する会計基準であるIFRSは多くの国で用いられるようになり、2000年以降のIASBの目標は、財務諸表の比較可能性を高めることから収斂や統合に移った。IASBの概念を共有化することは、IASBの会計基準を理解するうえで重要な役割を果たしただけでな

く、財務情報の作成者の意識を変え、実務慣行に影響を与えることを意図していたと考えられる。しかし、今なお各国における実務慣行や会計制度の違いをなくすことや減らすことは難しいことから、後者の目的は十分に果たされなかったと考えられる。

また、金融市場のグローバル化の進展や技術進歩により、さまざまな新しい金融商品が生み出され、IT企業の発展にともない価値創造の源泉は知的財産に移行していった。こうした環境変化の中で、会計に公正価値測定が多く取り入れられるようになっていった。公正価値による測定は、当初、市場価格に重点をおいたものであったが、認識の拡大とともに見積り要素が増加していった。こうした変化によって、当時の概念フレームワークの中心としておかれた質的特性における信頼性や認識における測定の信頼性との関わりが問題とされた。

さらに、公正価値測定の問題は、サブプライム問題をきっかけに生じた世界的な金融危機によって社会的な注目を集め、IASBは対応を迫られたのである。2010年に公表された概念フレームワークでは、信頼性は、誠実な表現におきかえられ、2011年には公正価値測定が、概念としてではなく会計基準として公表されることとなった。

こうしたIASBをとりまく環境の変化の中で、概念フレームワークは新しい会計を牽引するものから、おもりに変貌していったといえる。今回の概念フレームワークの公表は、新しい会計を牽引するものというよりは、この間に公表されてきた会計基準の整合性を論理的に補完するとともに、未解決の現在の会計基準の課題の解決の糸口を作るものという印象が強い。

また、情報利用者や市場が重視する財務情報は、日々変化し、近年では、企業は自発的に統合報告書や non-GAAP 情報を公表するようになっている。こうした現象から、今回、財務諸表に限定して、有用な情報の提供を中心とした概念を構築したことは、今後新たに生じる実務に対する会計基準の開発において課題を生じさせることとなるかもしれない。

¹ CF2010の第1章は、CF1989のパラグラフ6-21を、第3章は、CF1989のパラグラフ24-46をおきかえるものであり、CF1989のパラグラフ22「発生主義」を除いた残りが第4章とされた。

² CF2018では、それまで使われてきた損益計算書 (income statement) から財務業績計算書に名称を変更している。これについてIASBは、財務業績を示す報告書であることを明確としたとしているが、incomeつまり利益に関する問題を概念レベルでは、回避する意図があったとも考えられる。

また、CF2018では純利益とその他の包括利益を表す計算書を1つとするか、2つの計算書で表すかを決定できなかったため、この2つの組み合わせを表すために、財務業績計算書としたことが述べられている (パラグラフ BC7.6)。こうした理由から、オリジナルでは、財務業績計算書に (s) が付けられている。

³ IASB(2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Mar.2018, pars.3.2-3.3 and BC.3.3-BC.3.6.

⁴ *Ibid.*, par.3.8.

⁵ *Ibid.*, pars.3.9-3.10.

⁶ *Ibid.*, pars.3.13-3.14.

⁷ *Ibid.*, par.BC4.3.

⁸ CF2010のパラグラフ BC1.33では、請求権は特定の資源に対する請求権ではなく、実態に対する請求権であるが、実体の現在する資源に対する請求権ではないとしている。

⁹ IASB(2018), *op.cit.*, pars.1.2-1.3.

¹⁰ *Ibid.*, par.1.4.

¹¹ *Ibid.*, par.4.2.

¹² *Ibid.*, par.4.9.

¹³ *Ibid.*, par.4.12.

¹⁴ *Ibid.*, par.BC4.31.

¹⁵ *Ibid.*, par.BC4.12.

¹⁶ *Ibid.*, par.BC4.9.

¹⁷ *Ibid.*, pars.4.14-4.15.

¹⁸ *Ibid.*, par.4.26.

¹⁹ *Ibid.*, par.4.29.

obligation、duty はいずれも義務もしくは責務と訳すことが可能であるが、ここではIFRS 日本語訳2020年度版 (企業会計基準委員会監訳) の訳を用いている。

²⁰ IASB(2018), *op.cit.*, pars.4.30-4.34.

²¹ *Ibid.*, par.BC4.47.

²² *Ibid.*, pars.BC4.51-BC4.52.

²³ *Ibid.*, par.BC4.54.

- ²⁴ *Ibid.*, par.4.37.
- ²⁵ *Ibid.*, par.4.37.
- ²⁶ *Ibid.*, par.4.38.
- ²⁷ *Ibid.*, par.4.43.
- ²⁸ *Ibid.*, pars.4.45-4.46.
- ²⁹ *Ibid.*, par.4.48.
- ³⁰ *Ibid.*, par.4.49.
- ³¹ *Ibid.*, pars.4.48-4.55.
- ³² *Ibid.*, par.4.56.
- ³³ *Ibid.*, par.4.57.
- ³⁴ *Ibid.*, par.4.58.
- ³⁵ *Ibid.*, pars.4.63-4.64.
- ³⁶ *Ibid.*, par.BC4.93.
- ³⁷ IASB(2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Sep.2010, pars.4.29-4.32.
- ³⁸ *Ibid.*, pars.4.33-4.35.
- ³⁹ IASB(2018), *op.cit.*, par.BC4.96.
- ⁴⁰ *Ibid.*, par.5.1.
- ⁴¹ CF2018では、帳簿価額は資産、負債、持分が財政状態計算書に認識される金額であるとされる。(パラグラフ5.1)
- ⁴² IASB(2018), *op.cit.*, par.5.5.
- ⁴³ *Ibid.*, par.5.6.
- ⁴⁴ *Ibid.*, par.5.7.
- ⁴⁵ *Ibid.*, par.5.14.
- ⁴⁶ *Ibid.*, pars.5.15-5.17.
- ⁴⁷ *Ibid.*, par.5.18.
- ⁴⁸ *Ibid.*, par.2.19.
- ⁴⁹ *Ibid.*, pars.5.21-5.22.
- ⁵⁰ *Ibid.*, pars.5.24-5.25.
- ⁵¹ *Ibid.*, par.5.9.
- ⁵² *Ibid.*, par.5.28.
- ⁵³ IASB(2010), *op.cit.*, par.4.54.
- ⁵⁴ *Ibid.*, par.4.55.
- ⁵⁵ IASB(2018), *op.cit.*, par.6.1.
- ⁵⁶ *Ibid.*, par.BC6.4.
- ⁵⁷ present value が一般的に現在価値と訳されるため、区別するためにここでは日本語訳2020年度版にあわせて「現在の価値」としている。
- ⁵⁸ IASB(2018), *op.cit.*, par.BC6.16.
- ⁵⁹ *Ibid.*, par.6.4.

⁶⁰ onerous は、負担が増えることを意味する。ここでは、日本語訳2020年度版にあわせて「不利」としている。

⁶¹ IASB(2018), *op.cit.*, pars.6.5-6.8.

⁶² *Ibid.*, par.6.10.

⁶³ *Ibid.*, par.6.12.

⁶⁴ *Ibid.*, par.6.17.

⁶⁵ *Ibid.*, pars.6.18-6.20.

⁶⁶ *Ibid.*, par.BC6.28.

⁶⁷ *Ibid.*, par.6.21.

⁶⁸ *Ibid.*, pars.6.21-6.22.

⁶⁹ *Ibid.*, pars.6.43-6.45.

⁷⁰ *Ibid.*, pars.6.49-6.68.

⁷¹ *Ibid.*, pars.6.69-6.86.

⁷² *Ibid.*, pars.6.87-6.90.

⁷³ *Ibid.*, par.6.91.

⁷⁴ *Ibid.*, pars.6.93-6.95.

⁷⁵ *Ibid.*, pars.BC7.1-BC7.2.

⁷⁶ *Ibid.*, pars.7.4-7.6.

⁷⁷ *Ibid.*, par.7.7.

⁷⁸ *Ibid.*, pars.7.9-7.13.

⁷⁹ *Ibid.*, par.BC7.11.

⁸⁰ *Ibid.*, par.7.16.

⁸¹ *Ibid.*, par.7.16.

⁸² *Ibid.*, par.7.17.

⁸³ *Ibid.*, par.7.19.

⁸⁴ *Ibid.*, par.7.19.

⁸⁵ *Ibid.*, par.7.20.

⁸⁶ *Ibid.*, par.7.22.

⁸⁷ *Ibid.*, par.SP1.1.

⁸⁸ *Ibid.*, par.SP1.2.

