

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 (1)

山 内 高 太 郎

はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB）は、2004年から始めた概念フレームワークの改訂プロジェクトの成果として、2018年3月、新しい包括的な概念フレームワークを公表した。IASBの概念フレームワークは、IASBが公表する会計基準と同等の効力を発揮するものとして位置づけられていないが、会計基準の開発や改訂、理解、適用等といった諸側面における前提として、IASBだけでなく、財務報告書の作成者、財務情報の利用者、監査人等の利用が考えられているものである。

新しい概念フレームワークは8章から構成され、1章と2章は2010年にアメリカ財務会計基準審議会（以下、FASB）との共同プロジェクトの成果として公表した内容に一部修正を加えたものであり、3章から7章はIASBが単独で開発した新たなものであり、8章は1989年にIASBが公表した最初の概念フレームワークの内容を引き継いだものとなっている。

IASBの概念フレームワークは、論理に基づき基準を開発するというIASBの基準設定過程や開発された基準の適用において合意を形成する上で重要な役割をはたすものである。このため、概念フレームワークで示される論理は、多様な経済事象を会計事象として取り込むために多様な決定についての論拠を示すことができるようなものである必要がある。IASBが概念フレームワークを

改訂した背景には、1989年に概念フレームワークを公表して以降、IASBの前身である国際会計基準委員会（以下、IASC）からIASBへの組織変更、アメリカにおけるエンロン事件等の会計不信問題、EU市場における国際財務報告基準（以下、IFRS）の適用、2008年の世界的な金融危機というようにIASBを取り巻く環境の大きな変化によって概念フレームワークで示される論理の説明能力が低下してきたことがある。

本稿は、FASBと共同で開発され、2018年に一部が修正されたIASBの新しい概念フレームワークの1章と2章を取り上げ、概念フレームワークの変更がどのような意味をもつものであるかを明らかにするものである。

2018年に公表されたIASBの概念フレームワークの1章と2章は財務報告について、3章から8章は財務諸表についてというように概念が適用される範囲が異なっているという特徴がある。1章では、財務報告が一般目的として行われることを強調し、1章に基づき他の章が論理的に導かれるという概念フレームワークの構造が示されている。2章では、それまでの財務諸表の質的特性から財務情報の質的特性へと範囲を拡大するとともに、これまでよりも広範囲の経済事象を財務情報とすることができるように展開されている。こうした論理の拡大は、概念と会計基準の乖離を狭めるだけでなく、今後多様化すると考えられる経済環境の中で新たに生み出される実務を、会計数値として取り込むことを可能とするものとして機能すると考えられる。

1. IASBの概念フレームワーク変更の経緯

IASBの前身であるIASCは、1989年7月「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）を公表した。CF1989は、当時、IASCの課題であった財務諸表の比較可能性を高めるとともに会計基準の国際的な調和化をすすめるための拠り所としての意味を持っていた。2001年のIASCからIASBへ組織変更が行われ、IASBは、IASCの作成したCF1989を2001年4月にそのままIASBの概念フレームワークとすることとした。

2002年、IASBとFASBは、ノーワーク合意と呼ばれる両審議会の

会計基準のコンバージェンスの計画を示した覚え書き (Memorandum of Understanding : MoU) を公表し、この一環として2004年、両審議会は共通の概念フレームワークを開発のため、A から H の8つのフェーズ¹にわけて新たな概念フレームワークを検討することとした。その後、この共同プロジェクトの成果として両審議会は、2006年7月に討議資料 (Discussion Paper) を、2008年5月に公開草案 (Exposure Draft) を公表し、2010年9月にCF1989の一部 (第1章と第3章) を置き換え、新たな概念フレームワークとなる「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、CF2010) を公表した²。しかし、2008年の世界的な金融危機等の影響から優先される他のプロジェクトに集中するために両審議会による概念フレームワークの検討は中断されることとなった。

2012年、IASB はアジェンダに関する公開協議の結果として単独で概念フレームワークプロジェクトを再開すること決定し、それまでのフェーズにわけた検討ではなく包括的な検討を行うこととし、2010年に公表した改訂部分 (第1章「財務報告の目的」及び第3章「財務情報の質的特性」) については根本的な再検討は行わないこととした³。

その後、2013年7月、IASB は討議資料「財務報告の概念フレームワークの見直し」(以下、DP2013) を、2015年5月にはDP2013に対するコメント等を踏まえて公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、ED2015) を公表し、2018年3月、新しい包括的な概念フレームワークとなる「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。

2. IASB の概念フレームワークの位置づけと内容の比較

CF1989では、「本フレームワークは、国際会計基準ではないので、特定の測定または開示事項 (issue) に関して基準を定めるものではない。本フレームワークは、特定の国際会計基準に優先するものではない⁴。」と述べられ、CF2010においても国際会計基準 (IAS) と記述されたところが国際財務報告基準 (IFRS) に書き換えられてはいるもののこの文章がそのまま引き継がれている。CF2018では、「概念フレームワークは基準ではない。概念フレームワーク

は、基準や基準における要件 (requirement) に優先するものではない⁵。」と多少文言が変更されたものの、基本的にこれまでIASBが公表してきた概念フレームワークと同じく、概念フレームワークは基準ではないという位置づけとされている。

図表1は、CF1989、CF2010、CF2018の記載項目を比較したものである。CF2010では、概念フレームワークのタイトルが財務諸表から財務報告へと変更され、FASBと共通の内容となる第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」がCF1989の該当箇所と差し替えられるとともに、第2章「報告企業」は今後追加するために空白の頁とされ、CF1989のうち置き換えられていない部分は第4章「フレームワーク」(1989年)として残されるという構成となった。CF2010においてCF1989からそのまま引き継いだ(置き換えられなかった)部分は、基礎となる前提(継続企業)、財務諸表の構成要素、財務諸表の構成要素の認識、財務諸表の構成要素の測定、資本と資本維持の概念となる。

新たに公表されたCF2018では、FASBと共同で開発したCF2010の改訂部分については根本的な変更はしないという決定によって、CF2010の第1章は

図表1 概念フレームワークの項目の違い

CF1989	CF2010	CF2018
序文 (preface)	前書き (foreword)	概念フレームワークの位置づけと目的
はじめに	はじめに	第1章 一般目的財務報告の目的
財務諸表の目的	目的と位置づけ	第2章 有用な財務情報の質的特性
基礎となる前提	範囲	第3章 財務諸表と報告実体
財務諸表の質的特性	章	第4章 財務諸表の構成要素
財務諸表の構成要素	1 一般目的財務報告の目的	第5章 認識と認識中止
財務諸表の構成要素の認識	2 報告実体(追加するため)	第6章 測定
財務諸表の構成要素の測定	3 有用な財務情報の質的特性	第7章 表示と開示
資本と資本維持の概念	4 フレームワーク(1989年): 残りの本文	第8章 資本と資本維持の概念 付録-用語の定義

(出所：各概念フレームワークの目次から筆者作成)

CF2018の第1章として、CF2010の第3章はCF2018では第2章に変更されている。また、CF2018の第8章は、CF2010と同じくCF1989の「資本と資本維持の概念」を引き継いでいる。これ以外の章については、内容について検討が行われ、変更(第4, 5, 6章)または新たに追加(第3章と第7章)されている。

3. CF2010における変更

(1) 一般目的財務報告の目的

CF1989では、その目的について、パラグラフ1において「フレームワークは、外部利用者のための財務諸表の作成及び表示の基礎をなす諸概念について記述するものである」と述べるとともに、IASCの将来の会計基準作成と現在の会計基準の見直しだけでなく、財務諸表の作成者、監査人、利用者の役に立つこと等をあげている。ここで述べられる利用者は、現在及び潜在的な投資者、従業員、融資者(Lenders)、仕入先や他の取引先債権者(Suppliers and other trade creditors)、顧客(Customers)、政府及びそれらの機関(agencies)、一般大衆(Public)というように幅広い対象を想定しており、これら利用者のそれぞれが必要とする情報について述べた後、これらすべてのニーズを満たすことは難しいが利用者のうちとくに投資者のニーズを満たすことで投資者以外の利用者の大部分のニーズを満たすことができるとされている⁶。

その上で、「財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行うにあたり、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある⁷」とするともに「財務諸表はまた、経営者の受託責任(stewardship)または経営者に委託された資源に対する説明責任(accountability)の結果も表示する⁸」というように、財務諸表の目的として経済的意思決定に加えて受託責任の評価をあげている。

このようなCF1989の目的に対してCF2010では、第1章の最初のパラグラフであるOBIにおいて「一般目的財務報告(general purpose financial reporting)の目的(objective)は、概念フレームワークの基礎を形成する」というようにCF1989の財務諸表の目的から財務報告の目的へと範囲を拡大⁹する

とともに、概念フレームワークで述べられるその他の側面である、報告実体の概念、有用な財務情報の質的特性及び制約 (constraint)、財務諸表の構成要素、認識、測定、表示と開示は、この目的 (objective) から論理的に導かれる (flow) というように位置づけることで、第1章で述べられる一般目的財務報告の目的が概念フレームワークの他の要素を述べていく上での基礎となり、目的に基づいて論理的に他の要素が説明されるという構造を明確にしている。

この他のCF1989からの変更点として、報告主体の明記、主要な利用者の限定、受託責任という用語の削除があげられる。

CF2010の Paragraph OB2では、「一般目的財務報告の目的は、現在及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者 (creditors) が実体 (entity) への資源の提供について意思決定を行う場合において有用となる報告実体についての財務情報を提供することである¹⁰⁾」と述べ、報告主体を明記するとともに主要な利用者をCF1989よりも限定している。

この Paragraph で記述されている「報告実体の財務報告」は、情報利用者や彼らの実体に対する持分についての会計ではなく報告実体やその経済的資源及び請求権についての会計による財務報告が求めるということの意味している¹¹⁾。また、CF1989において報告対象としてあげられていた規制者や一般大衆等を主たる報告対象としなかった¹²⁾ことに加えて、財務報告の対象とされた現在及び潜在的な投資者、融資者、その他の債権者は並列の立場にあるとし、投資者が必要とする情報を優先するといった情報ニーズに優劣をつけることはないとしている¹³⁾。

こうした主たる情報利用者の意思決定は、「資本性及び負債性金融商品の購入、売却または保有、そして貸付金や他の形態の与信 (credit) の提供または決済を含んでいる¹⁴⁾」とし、現在及び潜在的な投資者や融資者、その他の債権者による意思決定は、彼らの期待するリターンによって行われ、その期待するリターンは、実体の将来正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性 (見通し) の評価 (assessment) によるため、この評価のために、実体の資源、実体に対する請求権、実体の経営者や統治機関が実体の資源を用いて責任 (responsibilities) をどれだけ効率的かつ効果的にはたした (discharged) かに

関する情報が必要となるとしている¹⁵。

このように、経済的意思決定を行うために有用となる情報の提供の内容において、CF1989で記述されていた「受託責任」という用語のかわりに、「実体の資源、実体に対する請求権、実体の経営者や統治機関が実体の資源を用いて責任をどれだけ効率的かつ効果的にはたしたかに関する情報」というように受託責任の内容となるというIASBの考えが記述されている。なお、受託責任という用語を削除した理由について、IASBは他の言語への翻訳が困難であるためとしている¹⁶。

(2) 有用な財務諸表の質的特性

CF1989では、「質的特性とは、財務諸表において提供される情報を利用者にとって有用なものとする属性である¹⁷」と述べられるにとどまっていたが、CF2010では、第1章に示した目的を達成するように会計基準設定者と財務情報の提供者が行動するにあたり、第1章の目的だけでは指針がほとんど提供されていないことから多くの判断が必要となる、そこで、認識や測定等についての選択を行うために役立つ指針として質的特性を用いることが述べられている¹⁸。

CF1989では、主要な質的特性として理解可能性 (Understandability)、目的適合性 (Relevance)、信頼性 (Reliability)、比較可能性 (Comparability) の4つがあげられていたが¹⁹、CF2010では、目的適合性 (Relevance)、誠実な表現 (Faithful representation) の2つを基本的な質的特性とする変更が行われた。

① CF1989における財務諸表の質的特性

CF1989では、まず、情報利用者（ただし、合理的な知識を有する等、一定の要件をもった人を想定している）にとって理解しやすいこと（理解可能性）をあげた上で、有用な情報であるためには目的適合性及び信頼性が必要であると述べている。

ここで述べられる目的適合性は、情報利用者の意思決定のためのニーズに適合的であるとともに、情報利用者の経済的意思決定に影響を及ぼすとされている

る²⁰。また、目的適合性と重要性との関係について「情報の目的適合性は、その性質と重要性によって影響を受ける²¹」としているが、「重要性は、情報が有用であるために有していなければならない主要な質的特性というよりは、閾値 (threshold) または分割点 (cut-off point) を提供するものである²²」というように質的特性というよりも有用な情報となるかどうかの識閾として考えられている。

目的適合性と並び必要とされる信頼性は、情報に重大な誤謬及び偏りがなく、表示しようとするまたは表示することが合理的に期待されるものを誠実に表現していると利用者が依拠できる情報というように説明されている²³。具体的に情報が信頼性をもつためには、誠実な表現、中立性、完全性を有していることが必要であるとし、加えて、誠実な表現をするためには、法的形式よりも経済的実質を優先することが必要であることや不確実な事象を認識する等の判断において資産や収益を過大に、または負債や費用を過小に表示するといったことがないような慎重性 (Prudence) が必要であるが、過度の慎重性は中立とされないことから信頼性の特性とならないと述べられている²⁴。

最後に、比較可能性は、企業内、期間、企業間の比較ができるように一貫した方法を用いることを求めるものであり、一貫性を理由として改善した会計基準を用いないことや今よりも目的適合性や信頼性が高い代替的方法があるにも関わらず会計方針を変更しないことは適切ではないとしている²⁵。

CF1989では、こうした4つの主要な質的特性を述べた後、目的適合性と信頼性をもつ情報に対する制約として、適時性、便益とコストの均衡、質的特性間の均衡が述べられるとともに、真実かつ公正な概観または適正な表示²⁶についての記述がされている。

② CF2010における財務情報の質的特性

CF2010では、「有用な財務情報の質的特性は、財務諸表及び他の方法で提供される財務情報に適用される²⁷」というように、CF1989の財務諸表の質的特性から適用範囲を財務報告へと拡大している。また、CF2010では、最も重大である (most critical) 基本的な質的特性とそれより重大ではないが非常に望ま

しい (highly desirable) 補強的な質的特性を区別し、基本的な質的特性である目的適合性 (Relevance) と誠実な表現 (Faithful representation), 補強的な質的特性とされる比較可能性 (Comparability), 検証可能性 (Verifiability), 適時性 (Timeliness), 理解可能性 (Understandability) の論理的な位置づけが明確にされている²⁸。

基本的な質的特性のひとつとされる目的適合性については、「目的適合的な財務情報は、利用者によってなされる意思決定において相違を生じさせることができる (capable)²⁹」というように、相違を生じさせることができるかどうかに関心があてられている。また、財務情報は予測価値 (predictive value), 確認価値 (confirmatory value) のいずれかまたはその両方を有することで、意思決定において相違を生じさせることができるとしている³⁰。

CF1989において目的適合性と並列的な位置づけであった信頼性にかわり、CF2010ではCF1989の信頼性の構成要素とされた誠実な表現を用いることとなった³¹。CF2010における誠実な表現は、完全で (complete), 中立的で (neutral), 誤謬がない (free from error) という3つの特性をもつとされ、これらの特性を可能な範囲で最大化したものとして考えられている³²。

信頼性のかわりに誠実な表現が用いることとした理由として、信頼性という用語についての共通の理解のなさや「誠実な表現とは、すべての点で正確である (accurate) ことを意味するものではない³³」という文脈に示されるようにIASBの信頼性という用語を用いる意図と異なる理解、つまり、信頼性を削除することの提案に対する意見の多くが、信頼性ではなく検証可能性の考え方 (notion) に近いものであったことから、IASBの意図を反映するものとして誠実な表現を用いることとしたとしている³⁴。また、この用語の変更にもないCF1989において信頼性の構成要素とされた形式より実質の優先と慎重性の記述が削除されている³⁵。

4つの補強的な質的特性は、これまでIASBの概念フレームワークやFASBの概念ステートメントにおいて質的特性として記述されてきたものと同様内容であり、2つの基本的な質的特性よりも劣位のものとして位置づけられている。CF2010で述べられた質的特性以外の質的特性、例えばCF1989で述べら

れていた真実かつ公正な概観または適正な表示は、2つの基本的な質的特性と4つの補強的な質的特性の内容と重複することからCF2010では質的特性から除かれた³⁶。

4つの補強的な質的特性のうち、比較可能性と理解可能性はCF1989において主要な質的特性とされていたものである。比較可能性が基本的ではなく補強的な質的特性に位置づけられたのは、容易に比較可能性でない場合であっても2つの基本的な質的特性がある情報は有用だと考えられ、比較可能な情報であっても2つの基本的な質的特性がない場合は有用ではないと考えられるためとしている³⁷。また、理解可能性については、理解可能性を主要な質的特性と位置づけることによって、財務諸表作成者が理解可能性が低いという理由によって2つの基本的な質的特性がある情報であってもその情報を報告すべきではないと考えることを避けるためとしている³⁸。

4. CF2018における変更

IASBは、新たな包括的な概念フレームワークを開発するにあたり、FASBと共同で開発したCF2010における第1章及び第3章の根本的な見直しは行わないと決定していたが、DP2013のパラグラフ1.9において変更の可能性を示唆するとともに、議論の対象が①第1章における「受託責任」の取り扱い、②「信頼性」の特性を誠実な表現 (faithful representation) に置き換えた決定、③概念フレームワークから「慎重性」の概念 (concept of 'prudence') についての言及を取り除くこととした決定という3点にあることを示している³⁹。

DP2013で示された3つの検討課題は、ED2015において、①受託責任の用語を再び用い、経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性を目立たせる (prominence)、②慎重性の考え方 (notion of prudence) を再び用い、中立性の達成のために重要な構成要素であることを記述する、③誠実な表現において、法的形式よりも経済実質を優先することを明らかにするという提案となった⁴⁰。

審議の結果、CF2018においてCF2010における第1章及び第3章の一部が修

正された。なお、IASBとCF2010を共同で開発したFASBは、この変更に対応しないことを決定している⁴¹。

(1) 第1章 一般目的財務報告の目的における変更

① CF2018における変更

受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することを目立たせるというED2015の提案に基づき、CF2018の第1章では一般目的財務報告の目的についての記述の変更(パラグラフ1.2~1.4)、受託責任という用語による記述(パラグラフ1.13, 1.15, 1.16, 1.18, 1.20)が行われた。

まず、CF2010では一般目的財務報告の目的について、現在及び潜在的な投資者、融資者、その他の債権者の意思決定に有用な情報を提供するとした上で、これらの情報利用者が資本性及び負債性金融商品の売買または保有、貸付金及び他の形態の与信(credit)の提供や決済という2つの意思決定を行うためとしていた⁴²。CF2018では、「実体の経済的資源の使用に影響を与える経営者の行動に影響を及ぼす、議決権の行使やその他の方法⁴³」が加えられた。また、こうした意思決定を行うために必要となる情報として、CF2010では実体への将来正味キャッシュ・インフローの金額、時期、不確実性(見通し)を評価する際に役立つ情報があげられていたが、CF2018ではこれに加えて経営者の経済的資源の受託責任の評価に役立つ情報が必要であるとされた⁴⁴。

上記の修正にともない、報告実体の経済的資源及び請求権(パラグラフ1.13)、経済的資源及び請求権の変動(パラグラフ1.15, 1.16)、発生主義会計により反映される財務業績(パラグラフ1.18)、過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績(パラグラフ1.20)の各説明文の中に受託責任という用語を用いて受託責任の評価のために役立つ情報の必要性について説明が加えられることとなった⁴⁵。

さらに、受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することを目立たせるために、受託責任の内容についての記述について新たなパラグラフを設けるというED2015の提案を受けて、CF2018では「実体の経済的資源の使用についての情報」という項目が追加されている。この項目は、CF2010で受託

責任の用語を用いなくかわりに、その内容を記述することとしたパラグラフOB4の一部をもとに作成されている。

② CF2018における冒頭及び第1章の役割

これまでの会計基準設定は、例えば企業会計原則に示されるように多様な会計実務の中から合意可能な共通項を見だし、多様な会計理論によって共通項となる会計実務を合理化することで基準を形成し、その基準に基づいて行われる会計実務の妥当性を保証するというものであった。しかし、経済環境や個々の企業活動の複雑化により新たな実務が生みだされ、企業活動に関係する人々の要請も多様化した経済社会において、共通項を見だし一般目的の会計基準として会計実務を合理化することが困難となってきた⁴⁶。

こうした状況においてIASBが用いた基準設定及び適用過程は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するという目的を一般目的として示し、その目的を達成するための論理を形成し、その論理の一貫性を拠り所として会計実務間または論理と会計実務間の違いや隔たりを小さくするような基準を形成することで、その基準に基づいた会計実務を行うことを企業に求めるというものである。

CF2018の冒頭及び第1章の役割は、こうした論理に基づく基準設定への転換と概念フレームワークで示される目的及び論理についての合意が形成されていることを示すことにあると考えられる。このため、冒頭の最初には「概念フレームワークの位置づけと目的」がおかれ、概念（論理が一般的に認められているという意味での）の一貫性が強調されている。さらに、第1章の最初に「目的、有用性及び一般目的財務報告の限界」が示され、概念フレームワークの基礎に一般目的財務報告の目的があるとともに、概念フレームワークの他の側面は目的から論理的に導かれることが示されている。

こうした一般目的財務報告の目的が情報利用者の意思決定有用性にあるという概念フレームワークの位置づけによって、情報利用者の基準設定に対する影響力を増加させ、それまでの財務諸表作成者や監査人による実務的要請を主体とした会計基準設定から市場における情報利用者のニーズを主体とした会計基

準設定へと変化をもたらしたとみることができるかもしれない。しかし、財務諸表作成者の行う会計実務に変化をもたらすためには、金融負債の公正価値評価にみられるように論理の一貫性だけでは難しいものがあり、また、企業活動は財務情報の作成と開示を第一として行われているものではないことから、基準設定や準設定における論理の整合性による影響は限定的にならざるを得ない。こうしたことから概念フレームワークの変更の大きな要因は、現在の会計基準では説明することが困難な会計実務を現行の基準と整合的なものとする必要性から生じたものであると考えられる。

③ 受託責任という用語を用いることの意味

受託責任という用語を再び用いることとした背景には、CF2010において受託責任という用語を用いなかったことが「財務諸表の利用者が経営者の受託責任を評価することに役立つ情報を必要とする事実をおろそかにしている⁴⁷⁾」という意見があった。この意見は、DP2013における説明を用いれば、一般目的財務報告の目的を記述するにあたり、受託責任という用語を用いなくなったことで長期投資者のニーズよりも短期投資者のニーズを重視するものになっているというものであった⁴⁸⁾。

ED2015では、受託責任をより目立たせることについて、「財務報告の目的の競合をもたらすこととなり、認識及び測定の設定に不適切な経営者の偏り(bias)を導入することを正当化するように見えるようにすることになるという恐れがある⁴⁹⁾」という反対の意見を示しながらも、経営者の報酬についての情報など将来正味キャッシュ・インフローの見通しを評価する際には重視されないが、受託責任を評価する際に役立つ情報の必要性を多くの人が無視しているものと解釈していることへの対応として、受託責任という用語を再び用いるとともに、CF2010で受託責任という用語のかわりに内容を記述したパラグラフOB4の内容に基づき、新たに「実体の資源の使用の効率性及び有効性に関する情報」(パラグラフ1.22, 1.23)という節を設けることが提案された⁵⁰⁾。

CF2018では、受託責任という用語を用いて受託責任の評価の重要性を説明することによって、実体の経営者や取締役会が、実体の経済的資源を利用につ

いての責任をどのくらい効率的に及び効果的に果たしているかについて評価することとなり、その評価によって経営者に自身の行動について情報利用者に説明することを守らせることを可能とするとしている。また、ここで用いる受託責任という用語は、一般的な理解と一致しているとして Merriam-Webster online dictionary の説明を用いて、「管理 (care) を委託されたあるものの慎重で (careful) で責任ある管理運営 (responsible management)」というように説明している⁵¹。

このように IASB の概念フレームワークにおいて受託責任という用語は、「単に財産の管理保全に関する説明責任だけでなく、その管理運営にまで及ぶ説明責任を包含した概念である⁵²」というように経営者や取締役会の説明責任を意味しており、その責任の範囲は、実体の経済的資源をどの程度効率的に及び効果的に利用したかということを含んでいる。

この実体の経済的資源の利用についての効率性及び有効性に関して ED2015 では、「実体の資源の使用の効率性及び有効性に関する情報」(パラグラフ1.22, 1.23) を設けるとしていたが、CF2018では「実体の経済的資源の利用についての情報」というように見出しが変更されるとともに、CF2018のパラグラフ1.22では「経営者の責任の履行 (discharge) についての情報は、経営者の行動に投票その他の方法で影響を与える権利を有する投資者、融資者及び他の債権者による意思決定にも有用である。」という一文が削除されている。このことは、経済的資源の利用についての情報は、受託責任の評価のみに役立つものではなく、将来正味キャッシュ・インフローの見通しにも役立つものとして位置づけ、短期投資者と長期投資者の必要とする情報に一定の差はあるものの、概念フレームワークで示される情報はいずれのニーズにも応えうるものであることを明確にしたものと考えられる。

また、ED2015の提案に対する回答者の意見として、受託責任を評価するために歴史的原価のように検証可能な情報が必要であるという意見や反対に現在価値測定を用いることの方が有用である可能性があるという意見を示し、目的における受託責任の評価とどの測定属性を用いるのが良いのかという測定属性の選択は結びつかず、どの測定属性を選択するのかについては第6章「概念フ

レームワークの測定」で説明されるとしている⁵³。

このように、受託責任を目立たせることは、短期投資者と長期投資者の意思決定に有用な情報を区別して提供するものではなく、一方が必要な情報は他方にとっても有用なものとなり得るとすることで、より広範な情報利用者のニーズに応えるため今まで以上に過去から現在、そして将来にわたる情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することについての合意形成をはかり、より多くの会計実務を取り込むことができる概念となっているといえる。

(2) 有用な財務情報の質的特性

① CF2018における変更

CF2018では、CF2010の第3章のうち、誠実な表現の記述を中心として修正が行われ、CF2010において記述されなくなった、形式より実質の優先 (substance over form)、慎重性 (prudence)、目的適合性と誠実な表現のトレードオフ関係について再び記述することとされた。

まず、形式より実質の優先については、CF2010の paragraph QC12において完璧な誠実な表現を行うために、完全で、中立で、誤謬がないという3つの特性をもち、これらの特性を最大化することが重要であると述べていたが、CF2018では、この3つの特性についての説明が新たな paragraph (2.13) にわけて記述されるとともに、CF2010の paragraph QC12に対応するCF2018の paragraph 2.12では、「多くの状況においては、経済的現象の実質とその法的形式は同じである。それらが同じでない場合は、法的形式についてのみの情報を提供することは、経済現象を誠実に表現していることにならない⁵⁴」というように経済的実質が法的形式よりも優先するという形式より実質の優先の考え方を明記した文章が追加された。

次に、慎重性については、CF2010の誠実な表現の3つの特性とされたうちの中立性について、「財務情報の選択や表示に偏りが無い」という説明に加えて、「中立性は、慎重性の行使 (exercise) によって支えられる」というように中立性を補完するものとして慎重性を位置づけている。ここで述べられる慎重性を行使することについては、資産及び収益の過大表示や負債及び費用の過小

表示、または、資産や収益の過小表示、負債や費用の過大表示を意味しないとしている⁵⁵。

また、「慎重性の行使は、例えば、負債や費用よりも資産や収益の認識には、より説得力のある証拠を制度的に (systematic) 必要とするというような、非対称的な必要性を意味していない。そのような非対称性は、有用な財務情報の質的特性ではない⁵⁶。」というように、慎重性を用いて誠実な表現とすることは、保守主義の原則にみられるような会計処理を意味しないことを明記している。しかし、「特定の基準では、非対称的な要件を含んでいるものがある⁵⁷」と述べ、基準によっては意思決定に有用な情報を提供するために非対称的な要件を含むことを認めている。

最後に、目的適合性と誠実な表示のトレードオフ関係については、基本的な質的特性の適用の項目の中で、「いくつかの場面において、基本的な質的特性間のトレードオフは、経済現象についての有用な情報を提供するために必要となる場合がある⁵⁸」と述べ、目的適合性を最大とするために測定において不確実性の高い見積もりを含むことが、目的適合性と誠実な表現の間でのトレードオフ関係を生じせるとされている。こうした測定の不確実性は、市場において直接的に観察ができない金銭勘定 (monetary account) の見積もりが想定されており、こうした不確実性を含む見積もりによる測定は、透明性 (clearly) や正確性 (accurately) をもった描写や説明となるのであれば、その情報の有用性には問題がないとしている⁵⁹。

② 形式より実質の優先の考え方を明示した意味

CF2010では、形式より実質の優先と慎重性についての記述を本文において削除したことで、CF1989の信頼性とCF2010の誠実な表現は異なるものであるという理解する状況が生じていたという⁶⁰。また、CF2018の結論の根拠では、形式より実質の優先の記述を削除したことで、経済現象の実質を描写しなくてよいという誤解が生じたとしている⁶¹。

こうしたことを理由として、CF2018では、形式より実質の優先の考え方が概念フレームワークの本文中に明示されることとなった。しかし、CF2018で

は、CF1989のように概念フレームワークの本文中において形式より実質の優先 (substance over form) という用語を用いて特性の一つとして説明するのではなく、誠実な表現の特性を説明するパラグラフ2.12において「多くの状況では、経済現象の実質と法的形式は同じである」と示した上で、「経済現象の実質と法的形式が異なっている場合において、法的形式についてのみの情報を提供することが、経済現象の誠実な表現とならないことがある」と記述することで、誠実な表現の一部を構成するものとして説明されている。

このことは、個別の特性として記述することで生じる特性間の問題を生じさせないようにするとともに、誠実な表現の適用範囲を広げ、多様な経済現象を会計現象として取り込む際に目的適合性と誠実な表現のトレードオフが生じないようにすることを意図していると考えられる。

③ 慎重性を明示した意味

慎重性を保守主義のような偏りのある会計方針を認めることと理解した場合、概念フレームワークにおいてこうした慎重性の理解を認めることは、偏りのない情報を有用とする中立性との間の論理一貫性に問題を生じさせることとなる。また、偏りのある会計方針を認めることにより財務諸表作成者の主観が増加し、外部の情報利用者が財務業績の評価が困難になると考えられた⁶²。

CF2018では、慎重性を用心深い慎重性 (cautious prudence) と非対称的な慎重性 (asymmetric prudence) にわけて検討し、前者の用心深い慎重性は、不確実性をともなう状況における判断において経営者の楽観的な見積もりや判断における偏り (bias) を抑制することで中立性を補強するものと考えられた⁶³。他方、後者の非対称的な慎重性は、保守主義の原則のように収益よりも費用を早期に認識するといった経営者の判断に偏りを認めることとなるため中立性と一貫性をもたないと考えられた⁶⁴。

しかし、CF2018では、例えば、歴史的原価で測定される資産の減損テストのように非対称となる会計処理であったとしても、表現しようとしているものを誠実に表現する最も目的適合性のある情報を作り出すために実体が必要だと信じており、測定の基礎の選択が偏り (bias) がなく行われているものであれ

ば、中立性と一貫性をもつと考え、すべての非対称的な慎重性が中立性と一貫性がないものとはしなかった⁶⁵。

このように、CF2018において慎重性を用いたことは、不確実性をともなう見積もりによる会計処理を情報利用者のニーズに合致するという目的適合性の観点だけではなく、誠実な表示の問題として位置づけるとともに、これまでに非対称的な慎重性が用いられている会計基準を包含することを可能とするものであると考えられる。

④ 基本的な質的特性間のトレードオフ関係を明示した意味

IFRS 第13号「公正価値測定」におけるレベル3のインプットのように不確実性が高くなる場合、その数値の算定において作成者の主観性が高くなる可能性があることからその数値の信頼性が問題とされ、目的適合性が高いとしても信頼性に問題が生じている情報を有用とすることができるかどうかについて議論がされてきた。

FASB の概念ステイトメント第2号では、目的適合性と信頼性の間にはトレードオフ関係を認めていたが、目的適合性と信頼性のいずれが優先されるかということについては情報利用者ごとに意思決定に必要な情報が異なるため合意されることはないと考えられていた⁶⁶。また、目的適合性と信頼性の識別について、薬の信頼性を例にあげ、処方された薬が病気に効くという意味での信頼性と薬のラベルに示される効能とその中に入っている薬の効能が一致しているという意味での信頼性があり、前者の薬が病気に効くという信頼性は会計では目的適合性とされるとしている⁶⁷。

CF2018では、CF2010において信頼性にかわり用いられることとなった誠実な表現について再検討するにあたり、信頼性を不確実性が高い測定を用いた結果、表現しようとした現象と一致しているかどうかの検証が可能でないことの問題と FASB の概念ステイトメント第2号で述べられたようなラベルと中身の一致、つまり表現しようとする内容を誠実に表現できるかという問題の2つにわけ、IASB が用いる信頼性は後者であるとした。しかし、信頼性について2つの理解が存在することによって、信頼性という用語を用いると混乱をもた

らすこととなるため、CF2018ではCF2010に引き続き誠実な表現という用語を用いることとしたとしている⁶⁸。

CF2010では、誠実な表現は、すべての点において正確であることを意味しておらず、誠実な表現の特性のひとつとされる誤謬がないは、その現象の記述に誤謬や漏れがなく、報告する情報の作成過程において誤謬なく選択や適用が行われていることを意味しているとされた⁶⁹。また、「誠実な表現は、それだけでは必ずしも有用な情報とならない⁷⁰」と前置きした上で、例えば、不確実性を多分に含む見積もりであっても不確実性の見積もりへの影響が適切に説明される場合は誠実な表現となるが、その情報が有用でないというのであれば、それは目的適合性に疑問があると説明していた。この点についてED2015では、不確実性の問題は、誠実な表現の問題なのか、目的適合性の問題なのかについて検討がなされた。

この問題についてCF2018では、パラグラフ2.20において情報が有用であるためには、目的適合性と誠実な表現の両方を備えていなければならないとした上で、パラグラフ2.21では、情報利用者にとって有用とすることができる経済現象、それについての情報を識別し、それらのうち目的適合性が高い情報を識別し、その情報が誠実に表現できるか判断するというように基本的な質的特性の適用について説明し、この過程において、不確実性が高い見積もりが問題となるのは、情報が誠実に表現できるかどうかといった判断に影響するとされた⁷¹。

このようにCF2018における目的適合性と誠実な表示の間のトレードオフは、目的適合性が高い情報であるが、不確実性が高い見積もりによって表現されたことで誠実な表現とならない場合を問題とし、目的適合性と誠実な表示の間にトレードオフ関係があることを示すことで、不確実性の高い見積もりによって誠実な表現とならないとしても、目的適合性が高いことによって有用な情報となることがあるという合理化を行うものとして再導入されたのである。

おわりに

本稿では、IASBが2018年に公表した新しい概念フレームワークのうち、2010年にIASBとFASBの共同プロジェクトの結果として公表された第1章と第2章の修正のもつ意味について検討を行った。

第1章において、概念フレームワークの目的を一般目的財務報告としたことは、現在の会計基準によって作成される財務報告が特定の利害関係者を対象としたものではなく、今後開発される会計基準についても同様であることを明確に示すことが、第1章の目的を基礎とし、そこから論理的に導かれるという概念フレームワークの体系についての合意を得るために必要であるとともに、概念フレームワークに示される論理によって設定される会計基準は一般目的なものであるとすることに意味があると考えられる。

また、第2章において再び用いられることになった3つの用語は、2000年代以降、拡大してきた公正価値会計、とくに不確実性の高い見積もりを用いることについての合理性を説明するために、それらの用語がもつ多義性を限定して用いることで概念フレームワークの論理の一貫性を保ちつつその論理を補強するものとなっている。

こうした論理展開を概念フレームワークの基礎にすえることの意味は、将来事象を多分に含み、多様化した会計実務の社会的、経済的意義を明らかにするとともに、現在の会計実務や今後もさらに多様化するであろう実務を論理に基づき合理化することへの合意形成を容易にし、多様な会計実務の包摂を可能とする会計基準を形成することにあると考えられる。

CF2018における修正は、2008年の世界的な金融危機への対応において示された公正価値会計への批判等に対するIASBの現在の独自の帰結を示すものとなっている。CF2018の第3章以降に示される第1章、第2章に基づく概念が、財務諸表における数値や表示・開示等に及ぼす影響や金融危機への対応で求められた単一で質の高い会計基準の開発についての検討は、次の課題としたい。

-
- ¹ フェーズ A 「目的と質的特性」、フェーズ B 「構成要素と認識」、フェーズ C 「測定」、フェーズ D 「報告実体」、フェーズ E 「表示と開示」、フェーズ F 「目的と位置づけ」、フェーズ G 「非営利実体への適用」、フェーズ H 「残りの問題」
- ² 8つあるフェーズのうちフェーズ A の結果として、この2つの章が公表された。
- ³ IASB, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Jul. 2013, pars. 1.1-1.10.
- ⁴ IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Jul. 1989, par. 2.
- ⁵ IASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Mar. 2018, par. SP1.2.
- ⁶ IASC, *op.cit.*, pars.9-10.
- ⁷ *Ibid.*, par. 12.
- ⁸ *Ibid.*, par. 14.
- ⁹ IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, Sep. 2010, par. BC1.4.
- ¹⁰ *Ibid.*, par. OB2.
- ¹¹ *Ibid.*, par. BC1.8.
- ¹² *Ibid.*, par. OB10.
- ¹³ *Ibid.*, pars. BC1.14-1.18.
- ¹⁴ *Ibid.*, par. OB2.
- ¹⁵ *Ibid.*, par. OB4.
- ¹⁶ *Ibid.*, par. BC1.28.
- ¹⁷ IASC, *op. cit.*, par. 24.
- ¹⁸ IASB, CF2010, pars. BC3.4-BC3.7.
- ¹⁹ IASC, *op. cit.*, par. 24.
- ²⁰ *Ibid.*, par. 26.
- ²¹ *Ibid.*, par. 29.
- ²² *Ibid.*, par. 30.
- ²³ *Ibid.*, par. 31.
- ²⁴ *Ibid.*, pars. 33-37.
- ²⁵ *Ibid.*, pars. 39-42.
- ²⁶ True and Fair View/Fair Presentation は、離脱規定を含んでいると考えられるが CF1989では企業が適正な表示を行うために会計基準から離脱してよいとは明記されていない。
- ²⁷ IASB, CF2010, par. QC3.
- ²⁸ *Ibid.*, pars. BC3.8-BC3.10.
- ²⁹ *Ibid.*, par. QC6.
- ³⁰ *Ibid.*, par. QC7.
- ³¹ *Ibid.*, par. BC3.24.

³² *Ibid.*, par. QC12.

³³ *Ibid.*, par. QC15.

³⁴ *Ibid.*, pars. BC3.23-BC3.25.

³⁵ 形式より実質の優先は、誠実な表現と重複することにより(パラグラフ BC3.26)、慎重性(保守主義)は中立性と整合的でないこと(パラグラフ BC3.27)を理由として削除したと説明されている。

³⁶ IASB, CF2010, par. BC3.44.

³⁷ *Ibid.*, pars. BC3.23-BC3.33.

³⁸ *Ibid.*, pars. BC3.40-BC3.43.

³⁹ IASB, DP2013, par. 9.4.

⁴⁰ IASB, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May 2015, p.9.

⁴¹ IASB, Conceptual Framework Basis for Conclusions, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Mar. 2018, par. BC0.9.

⁴² IASB, CF2010, par. OB2.

⁴³ IASB, CF2018, par. 1.2.

⁴⁴ *Ibid.*, par. 1.3.

⁴⁵ 経済的資源及び請求権についての説明文(パラグラフ1.13)の中では、報告実体の経済的資源及び請求権の特徴(nature)及び金額に関する情報は、CF2010パラグラフOB13で述べられていた報告実体の流動性や支払能力、追加的な資金調達必要性、実体はその資金調達にどのくらい成功する可能性が高いのかという評価の他に、「その情報は、利用者が報告実体の経済的資源にかかる経営者の受託責任を評価することにも役立つ可能性がある(can)」と追記されている。この他の修正が行われたパラグラフにおいても、概念フレームワークで求められる情報が、将来正味キャッシュ・インフローの評価とともに経営者の受託責任の評価に役立つことが併記されている。

⁴⁶ IASCでは、多様な会計実務を認める代替的な会計基準が増えたことにより、財務諸表の比較可能性が問題とされた。

⁴⁷ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), par. BC1.32.

⁴⁸ IASB, DP2013, par. 9.6.

⁴⁹ IASB, ED2015, par. BC1.7.

⁵⁰ *Ibid.*, par. BC1.9.

⁵¹ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), par. BC1.41.

⁵² 渡邊泉「会計の役割—受託責任と信頼性—」『企業会計』vol. 68 No. 10, 中央経済社, 2016年10月, 14頁。

⁵³ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), pars. BC1. 39-1.40.

⁵⁴ IASB, CF2018, par. 2.12.

⁵⁵ *Ibid.*, par. 2.16.

⁵⁶ *Ibid.*, par. 2.17.

⁵⁷ *Ibid.*, par. 2.17.

⁵⁸ *Ibid.*, par. 2.22.

⁵⁹ *Ibid.*, par. 2.19.

⁶⁰ CF2018のパラグラフ BC2.31では表2.1を用いて、CF1989の信頼性とCF2018の誠実な表現は概念フレームワークの中で同じ内容であることを説明している。

⁶¹ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), par. BC2.33.

⁶² IASB, ED2015, par. BC2.4.

⁶³ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), par. BC2.39.

⁶⁴ *Ibid.*, par. BC2.42.

⁶⁵ *Ibid.*, pars. BC2.44-BC2.45.

⁶⁶ FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980, pars. 42-45.

⁶⁷ *Ibid.*, pars. 60-61.

⁶⁸ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), pars. BC2.29-BC2.30.

⁶⁹ IASB, CF2010, par. QC15.

⁷⁰ *Ibid.*, par. QC16.

⁷¹ IASB, CF2018 (Basis for Conclusions), pars. BC2.48-BC2.49.

