



## Osaka Gakuin University Repository

Title	IASB 概念フレームワークの新展開 New Development of IASB Conceptual Framework
Author(s)	郡司 健 (Takeshi Gunji)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 11 巻第 2 号 : 1-30
Issue Date	2011.11.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

# IASB 概念フレームワークの新展開

郡 司 健

## New Development of IASB Conceptual Framework

Takeshi Gunji

### ABSTRACT

The international accounting standards board (IASB) revised the conceptual framework in 2010. This paper considers the contents and meaning of this new conceptual framework, often called IFRS conceptual framework. For this it first surveys the contents of the IASB's old conceptual framework comparing with the conceptual framework published by Financial Accounting Standards Board (FASB; SFAC, Statements of Financial Accounting Concepts). Then, it considers the meaning and the feature of IFRS conceptual framework comparing with the IASB's old conceptual framework and FASB's conceptual framework.

## はじめに

わが国の新会計基準は、国際的な会計基準への対応のために設定・改廃されてきた。このような国際的な会計基準の設定主体としては、米国財務会計基準審議会（FASB, Financial Accounting Standards Board）と国際会計基準審議会（IASB, International Accounting Standards Board）とが代表的である。この両審議会のそれぞれが各種会計基準を公表するだけでなく、各種会計基準の設定にあたって基本的な思考の枠組みとなり、重要な判断基礎となる概念フレームワーク（conceptual framework）を有している。

わが国の会計基準の設定にあたっては、これまで米国基準と国際会計基準とから大きな影響を受けてきた。しかし、最近では、コンバージェンス（convergence；収斂）あるいはアドプション（adoption：全面採用）という国際的動向のもとに国際会計基準－IFRS（International Financial Reporting Standard：国際財務報告基準）と総称される－がより大きな影響力を有するようになった。しかも最近では、国際会計基準による国際的統一化をめざして、国際的会計基準と米国基準との調整作業による摺り合わせがなされている。

このようななか、2010年に国際会計基準における概念フレームワークが改正された（IASB, 2010）。そこで本稿では、この新しい概念フレームワーク－IFRS概念フレームワークとも称される－の内容とその意義について考察する。このために、まず改正前のIASB旧概念フレームワークの内容をFASBの概念フレーム（FASB概念報告書）と対比しつつ概観する。その後、IFRS概念フレームワークの意義・特徴をIASB旧概念フレームワークと対比しつつ考察してみたい<sup>1)</sup>。

---

1) IASB旧概念フレームワークは、本来、IASBの前身である国際会計基準委員会（IASC）によって設定された概念フレームワークをそのまま踏襲したものである。その意味では、IASC概念フレームワークとして位置づけ、IFRS概念フレームワークこそがIASB概念

## I FASB 概念フレームワークと IASB 旧概念フレームワーク

IASB の新概念フレームワークに関しては、おおむね次のような内容からなる。

- (1) 一般目的財務報告の目的
- (2) 会計（財務）情報の質的特性
- (3) 財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク

そこで、このような項目のもとにまず FASB 概念フレームワーク（FASB 概念報告書）と IASB の旧概念フレームワークとについて概観しておこう<sup>2)</sup>。

### 1 財務報告・財務諸表の目的

#### (1) FASB 概念報告書

FASB 概念報告書第 1 号（SFAC No.1）にしたがえば、財務報告は、報告することそれ自体が最終目的ではなく、経営および経済的意思決定を行うために有用な情報を提供することを目的とする。かかる財務報告の基本目的は、次のような 3 つの目的として具体化される（FASB, 1978, Highlights）。

- ①財務報告は、現在および将来の投資家、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信その他の意思決定に役立つ情報を提供しなければならない。
- ②財務報告は、現在および将来の投資家、債権者その他の情報利用者が配当

---

フレームワークと称されるべきであろう。しかし、すべての内容が完全に改変されたわけではなく、「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」については、現在のところ旧概念フレームワークをほとんどそのまま採用している。その意味では、旧フレームワークを IASB のフレームワーク、新フレームワークを IASB のそれと完全に区別することも必ずしも適切ではないため、これまでの使用法に従って、一応、旧フレームワークを IASB 旧概念フレームワーク、新フレームワークを IFRS 概念フレームワークと称することとする。

- 2) なお、FASB の概念フレームワークは IASB のそれと違ってより詳細であり、6 つの概念報告書からなる（SFAC No.1～No.7：うち SFAC No.3 は SFAC No.6 へ改編）。

や利息からの予想現金収入、有価証券や債権の譲渡、償還あるいは決済による収入の額、その時期およびその不確実性を評価する助けとなる情報を提供しなければならない。投資家および債権者のキャッシュ・フローは企業のキャッシュ・フローと関連しているので、財務報告は投資家、債権者およびその他の利用者が当該企業からの予想正味キャッシュ・フロー（prospective net cash inflow）の額、その時期およびその不確実性を評価する助けとなる情報を提供しなければならない。

- ③財務報告は、企業の経済資源、これらの資源に対する請求権（債務および所有主持分）ならびにこれらの資源および資源に対する請求権の変動をもたらす取引、事象および環境の影響に関する情報を提供しなければならない。

ここで、企業の経済資源、これらの資源に関する請求権およびこれらの変動に関する情報は、企業の経済資源および請求権（債務および所有主持分）に関する情報と、一期間の企業の財務業績に関する情報とに区分される（FASB, 1978, pars.40-42）。

後者すなわち企業の財務業績に関して、財務報告の主たる焦点は、稼得利益およびその構成要素の測定によって提供される企業の業績に関する情報にある。企業のキャッシュ・フローと有利なキャッシュ・フローを創り出す企業の能力とに関する情報利用者の関心は、直接的にキャッシュ・フローそのものに関する情報よりも、むしろ稼得利益に関する情報に基本的に結びつく。そして、発生主義会計（accrual accounting）によって測定される企業の稼得利益とその構成要素とに関する情報は、一般に、当期の現金収支に関する情報よりも、企業業績のよりよい指標をもたらすとされる（FASB, 1978, pars.42-44）。

このように、SFAC 1号では、財務報告の情報提供目的が重視される。しかも、その場合の情報利用者としては現在および将来の投資家、債権者に重点が置かれる。この点は、それ以前のアメリカ会計学会（AAA）の報告書「基礎

的会計理論の表明（ASOBAT）」（AAA, 1966）やトルーパーラッド報告（Trueblood Report）がより多様な利用者（利害関係者）を想定していたことと比較して特徴的である<sup>3)</sup>。

しかも、発生主義会計重視のもと、企業のキャッシュ・フローとこれを創り出す能力とにとくに関心を持つ情報利用者によりよく役立つ情報として、キャッシュ・フローそのものに関する情報よりも、むしろ損益計算書に関わる稼得利益に関する情報に重点が置かれていることも特徴的である。

## (2) IASB 旧概念フレームワーク

IASB 旧概念フレームワークにしたがえば、財務諸表の目的は、広汎な利用者の経済的意思決定に役立つ、企業の財政状態、業績（経営成績）および財政状態の変動に関する情報を提供することにある（IASC, 1989, par.12）。IASB は、FASB と比べてより広汎な利用者を想定していた<sup>4)</sup>。その場合に、財務諸表の利用者として、現在および将来の投資家、従業員、貸付者、仕入先その他取引業者、顧客、政府・監督官庁、公衆が列挙されている（IASC, 1989, par.9）。ここに投資家が第1順位に挙げられていることから、投資家がもっとも重視されているとみることもできる。

さらに、IASB 旧概念フレームワークでは、企業経営者の受託責任（stewardship）ないし会計責任とその評価が重視される<sup>5)</sup>。すなわち、財務諸表は、経営者の受託責任ないし経営者に委ねられた資源に対する会計責任の

---

3) Solomons, 1986, pp.4-5. AAA, 1966 参照。トルーパーラッド報告に関しては、AICPA, 1973 および郡司, 1989, 22-25頁参照。

4) FASB では、財務諸表は財務報告の中核的部分（central feature）として説明される（FASB, 1978, par.7）。IASB では、財務諸表には、注記・附属明細表およびその他の情報も含まれる。その意味において、これはFASB 概念報告書における財務報告とほぼ一致するとみて差し支えない。IASC, 1989, par.21.

5) FASB もまた、受託責任を重視している。FASB, 1978, pars.50-51.

結果をも表示するものととらえられる。経営者の受託責任は、基本的には投資家・株主への責任を含意するものとみられる。

また、財務諸表の利用者によって行われる経済的意思決定は、企業の現金および現金同等物（つまりはキャッシュ・フロー）を創り出す企業の能力の評価、その時期と不確実性の評価を必要とする。企業の財政状態、業績および財政状態の変動に焦点を置く情報が提供されるなら、現金および現金同等物を創り出す企業の能力をより良く評価することができる（IASC, 1989, par.15）。

財政状態に関する情報は貸借対照表に、業績（経営成績）に関する情報は損益計算書におもに表示される。その場合、（貸借対照表における）企業が支配する経済的資源および過去におけるこれらの資源の運用調整能力に関する情報は、将来において企業が現金および現金同等物を創出する能力を予測するのに役立つ。財務構造に関する情報は、将来借入れの必要性の予測や将来の利益およびキャッシュ・フローの利害関係者への分配の予測に役立つ。企業の業績（経営成績）に関する情報は、現存の資源をベースとして企業がキャッシュ・フローを創り出す能力を予測するのに役立つ（IASC, 1989, pars.16-17）。

財政状態の変動に関する情報は、報告期間中の企業の投資活動・財務活動および営業活動を評価するために有用である。この情報は、利用者が企業の現金および現金同等物を創出する能力とこれらのキャッシュ・フローの使用に関する要求を評価するための基礎を提供するのに役立つ。かかる財政状態変動表の作成にあたって、資金としては総資金、運転資本、支払資金あるいは現金等各種のものが考えられるが、このフレームワークでは資金の定義をとくに規定していない（IASC, 1989, par.18）。ここでは活動区分として営業・投資・財務の3区分がすでに示唆されている。資金概念について多様なものを認めているのは当時の各国企業の資金計算書における資金概念が必ずしもキャッシュに統一されていず、様々の資金概念が使用されていたことによる。しかし、その後この財政状態変動表は、1992年改訂のIAS 7号により、キャッシュ・フロー

計算書に特定化された（IASC, 1992）。

このように IASB（IASC）は、貸借対照表、損益計算書と並んで財政状態変動表も、財務諸表として同等に重視した。財政状態および業績に関する情報は、現金および現金同等物を創り出す企業の能力の予測にあたって有用である。また、財政状態変動に関する情報は、現金および現金同等物を創り出す企業の能力と、これらのキャッシュ・フローを利用する企業の要求（needs）を評価するための基礎を提供するのに役立つとされた（IASC, 1989, pars.16-20）。

これらの目的を充たすために、財務諸表は発生主義会計（accrual basis of accounting）に基づいて作成される<sup>6)</sup>。発生主義会計のもとでは、取引その他事象の影響額は、現金および現金同等物のように収支時ではなく、その発生した時点で認識され会計記録がなされ、その関連する期間の財務諸表に報告される。発生主義（会計）に基づいて作成される財務諸表は、現金収支を含む過去の取引だけでなく、将来の現金支払義務および将来受取ることのできる現金を表す資源についての情報を提供する（IASC, 1989, par.22）。このような発生主義会計の重視は、表現は異なるにせよ稼得利益重視のもとに発生主義会計の重要性を説く、FASB 概念報告書と符合するものとみられる（FASB, 1978, par.44. 郡司, 1989, 23頁参照）。

## 2 会計情報の質的特性

### (1) FASB 概念報告書

FASB 概念報告書第2号（SFAC No.2）は、会計情報を有用ならしめる諸特性を検討することを目的としている（FASB, 1980, par.1）。そこでは、理解可能性を情報利用者に固有の特性とし、意思決定有用性のもとに目的適合性

---

6) IASC は、基本的前提として、発生主義（会計）と継続企業とを挙げていた。IASC, 1989, pars.22-23.



と信頼性とを意思決定に固有の基本的特性として位置づける。比較可能性は、情報の有用性を高めるために目的適合性と信頼性ととの両者に関連する副次的特性であるとする。そして、コスト・ベネフィットと重要性の識閾（materiality threshold）とはそれぞれ制約条件として位置づけられる（FASB, 1980, Summary of Principal Conclusions）。

情報が目的適合性を有するためには、適時的でなければならないし、予測価値（predictive value）とフィードバック価値（feedback value）とのいずれかあるいはその両者を備えなければならない。それゆえ、目的適合性は、a. 予測価値、b. フィードバック価値、c. 適時性からなる。ここで予測価値は情報利用者の予測能力を増大・改善する情報の特性であり、フィードバック価値は情報利用者の以前の期待を確認・修正できるようにする情報の特性を意味する。かくて情報は、意思決定者（情報利用者）の予測能力を改善することにより、また彼らの以前の期待を確認しあるいは修正することにより意思決定に影響を及ぼすことができるのである（FASB, 1980, pars.46-57）。

他方、同じく情報の有用性に影響を及ぼす信頼性は、どの程度会計描写ないし測定が検証可能であり表現的に忠実であるかに依存する。中立性もまたこのような信頼性の2つの要素たる検証可能性と表現的忠実性（representational faithfulness）とに相互に作用する。かくて信頼性は、a. 検証可能性、b. 表現的忠実性、c. 中立性からなる。信頼性と目的適合性とはしばしば互いに競合することがあるし、情報利用者にとって本当に有益であるかどうかは、目的適合性と信頼性との間の相対的なウェイトの置き方に依存する（FASB, 1980, pars.58-90）。

## (2) IASB 旧概念フレームワーク

IASBにしたがえば、質的特性は、財務諸表において提供される情報を利用者に対して有用ならしめる諸属性（attributes）である。理解可能性、目的適

合性、信頼性および比較可能性が4つの主要な質的特性であるとされる（IASB, 1989, par.24）。このうち、目的適合性と信頼性とは、とくに情報の有用性に関連づけられる（IASB, 1989, par.26, par.31）。

目的適合性に関しては、情報の予測的役割および確認的役割（predictive and confirmatory roles）が重視される。それとともに、目的適合性には、予測価値と確認価値という2つの特性が含まれる（IASB, 1989, pars.26-28）。確認価値は、FASBにおけるフィードバック価値に相当する。信頼性に関しては、表現的忠実性とこれを支える実質優先性（substance over form）、中立性、慎重性、完全性が含まれる（IASB, 1989, pars.31-38）。

IASBではまた、重要性は、情報の有用性のための主要な質的特性の一つというよりもむしろ識閾ないし棄却点（threshold or cut-off point）を提供するものと位置づけられる（IASB, 1989, par.30）。また、適時性とコスト・ベネフィット（ベネフィットとコストの均衡）とは、目的適合性と信頼性とを有する情報に対する制約条件として位置づけられる。適時性は、情報の目的適合性を高めるが、信頼性を損なうおそれがある。報告の遅延により、情報の信頼性は高まるかもしれないが、目的適合性さらには有用性は失われるおそれがある。したがって、適時性は、目的適合性と信頼性との均衡をはかるにあたってとくに考慮すべき重要な制約条件となる（IASB, 1989, par.43 参照）。

このように、IASBにおいて、適時性は、目的適合性を構成する特性としてよりもむしろ制約条件として扱われる。また信頼性に関して、検証可能性は含まれず、表現的忠実性に関して実質優先性が強調されるとともに、慎重性と完全性がここに含まれている。FASBにおいては、適時性が目的適合性に含まれる。FASBは、IASBよりも適時性を重視しているとみることができる。それは、証券資本市場における投資家へのよりタイムリーな情報の提供を重視する姿勢のあらわれと見ることができるであろう。

これに対し、これまで各国会計基準における比較可能性の保持と国際的な調

和化をめざしてきたIASB（IASC）では、各国の会計制度の国際的調和化の容易化を考慮して、むしろ信頼性さらには慎重性への配慮が相対的に重視されてきたとみることもできるであろう。したがって、FASBの方が証券市場さらには投資家をより重視しているとみられた。しかし程度の差はあれ、両者には、基本的に投資家・株主重視の傾向をとにもみることができる。両フレームワークにおける情報の質的特性は、図表1のように対比されるであろう（スタディ・グループ、1990、24-36頁参照）。

図表1 FASBおよびIASBにおける情報の質的特性

	FASB	IASB（IASC）	
情報の質的特性	理解可能性	理解可能性	
	意思決定有用性 目的適合性 a. 予測価値 b. フィードバック価値 c. 適時性 信頼性 a. 検証可能性 b. 表現的忠実性 c. 中立性	目的適合性 a. 予測価値 b. 確認価値 （フィードバック価値） 信頼性 a. 表現的忠実性 実質優先性 b. 中立性 c. 慎重性 d. 完全性	情報の有用性
	比較可能性	比較可能性	
制約条件	コスト・ベネフィット 重要性	適時性 コスト・ベネフィット 重要性	

（郡司、2006、23頁）

### 3 財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク

現代会計構造の特徴をもっとも良く表すのは、財務諸表の構成要素に関する

定義である。財務諸表の各種要素を規定するにあたっては、会計の基本思考が強く反映される。FASB も IASB も、収益費用アプローチのもとに損益計算書を重視する伝統的会計思考から離れて、財務諸表の構成要素に関する定義を行っている。

## (1) FASB 概念報告書

### ① 構成要素

FASB 概念報告書第 6 号（SFAC No.6）においては、資産、負債、持分（資本）、収益、費用に関して次のような定義がみられる（FASB, 1985, pars.25, 35, 49, 78, 80）。

- ①資産……過去の取引あるいは事象の結果として特定の実体によって取得されあるいは支配されている、起こりうる将来の経済的便益である。
- ②負債……過去の取引あるいは事象の結果として将来他の実体へ資産を振り替えあるいは用役を提供するために、ある特定実体の現在の義務から生ずる経済的便益の起こりうる将来の犠牲である。
- ③持分（equity）……純資産であり、ある実体の負債を差し引いた後に残っている資産の残余持分（residual interest）である。
- ④収益……ある実体の資産の流入ないしその他の増加あるいは負債の返済（あるいは両者の結合）である。
- ⑤費用……資産の流出ないしその他の利用あるいは負債の発生（あるいは両者の結合）である。

すべての資産（経済的資源）が持つ共通の特性は、これを利用する実体に用役ないし便益をもたらす固有の能力たる「用役潜在性」ないし「将来の経済的便益」である（FASB, 1985, par.28）。ここでは、貸借対照表貸方を他人資本（債権者持分）と自己資本（所有主持分）との合計としてとらえるのではなく、持分を資産と負債との差額すなわち残余持分としてとらえている。なお、

FASBは、上記5つの要素に加えて、所有主による投資、所有主への分配、包括利益（comprehensive income）、利得、損失の計10個を、財務諸表の相互関連的な構成要素としている（FASB, 1985, Highlights）。

## ② 認識規準

このような財務諸表の各項目に関する定義を踏まえて、概念報告書第5号（SFAC No. 5）は、実体を中心に生起する経済事実を会計事実として認識計上するにあたりその判断規準となる基本的認識規準として次のものをあげている（FASB, 1984, pars.63-65）。

- ①定義（definition）……その項目が財務諸表の構成要素の定義に合致すること
- ②測定可能性（measurability）……十分な信頼性でもって貨幣単位によって測定（数量化）できるという関連（目的適合的な）属性をもつこと
- ③目的適合性……それに関する情報が利用者の意思決定に役立つこと
- ④信頼性……その情報は事実を忠実に表現しており、検証可能かつ中立的であること

以上より、測定可能性は目的適合性と信頼性とを両者をともに考慮しなければならない。この目的適合性と信頼性とは、FASBにおいて情報の有用性を支える基本的な質的特性としてとらえられる（FASB, 1980）。

## (2) IASB 旧概念フレームワーク

### ① 構成要素

IASBにあっても、財務諸表の構成要素としては、貸借対照表にかかわる資産、負債、資本と、損益計算書にかかわる収益、費用が見いだされる。財政状態変動表の構成要素に関しては、それは通常、貸借対照表および損益計算書の構成要素の変動を示すところから、これに関してはなんら固有の要素を識別しないとされる（IASB, 1989, par.47）。

IASB 旧概念フレームワークでは、次のような定義がみられる（IASB, 1989, par.49, par.70）。

- (a)資産…過去の事象の結果として企業により支配され、そこから将来の経済的便益（future economic benefit）が流入すると期待される資源
- (b)負債…過去の事象から生じ、その履行により経済的便益を有する資源が企業から流出すると予想される現在の債務
- (c)持分…企業のすべての負債を控除した後の企業の資産に対する残余請求権
- (d)収益…会計期間中における資産の流入・増加あるいは負債の減少の形での経済的便益の増加であり、それは結果的に持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加をもたらすもの
- (e)費用…会計期間中における資産の流出・減少あるいは負債の増加の形での経済的便益の減少であり、それは結果的に持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少をもたらすもの

IASB では、資産・負債・収益・費用がともに、経済的便益概念を用いて定義されている。また、収益・費用は、FASB における利得・損失を含むものであり、より広く解される<sup>7)</sup>。それとともに、収益・費用の定義に関しては、資産・負債の増減だけでなく持分（資本）の増減への配慮を含むことにおいて FASB のそれより周到であるとみられる。さらに、資産および負債の再評価または修正表示による持分の増減は、資本維持修正（再評価剰余金）として持分（資本）の部に計上される（IASB, 1989, par.81）。

このような FASB および IASB による財務諸表の構成要素には、共通の特徴がみられる。それは、各構成要素の定義にあたり、資産、負債を中心に展開されていることである。かかる思考は資産負債アプローチと呼ばれ、従来の伝

7) たとえばドイツでは費用・収益は特別損益を含む、広い意味で用いられている。会計基準の国際的調和化さらには国際的収斂をめざす IASB では、このようなドイツ等における費用収益概念をも反映しているようにも思われる。郡司, 1998, 86-87頁参照。

統的な企業会計の基本思考たる収益費用アプローチとは異なる基本思考としてとらえられる（FASB, 1976, pars.35-42, pars.208-215）。

## ② 認識規準

IASBでは、認識とは、対象が構成要素の定義を充たし、かつ次のような認識規準を充足する項目を、貸借対照表または損益計算書に組み入れるプロセスとして説明されている（IASB, 1989, pars.82-83）。

(a)その項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入しあるいは企業から流出する可能性が大きく、かつ、

(b)その項目が信頼性をもって測定されうる原価または価値を持つこと

これより、IASBの場合、①定義、②蓋然性（probability）、③信頼性、④（貨幣的な）測定可能性が、FASBの認識規準に相応するものとして挙げられるであろう。そこでは、目的適合性が認識規準として明示的に列挙されていず、FASBと比べて信頼性の方が重視されているところが特徴であろう。

また、測定は、財務諸表に認識計上されるべき構成要素の金額を決定する過程であり、この測定には取得原価だけでなく各種時価（現在価値も含まれる）も用いられる（pars.99-101）。

## II IASB 概念フレームワークの新展開 － IFRS 概念フレームワーク－

IASBの新しい概念フレームワークは、国際財務報告基準（IFRS）の一環として改変されたものであり、IFRS 概念フレームワークとも称される。そこではとくに、(1)一般目的財務報告の目的（chap.1）および(2)財務情報の質的特性（chap.3）に関してはかなり改変されたが、(3)財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク（chap.4）に関して大きな変更は現在のところ見られない。しかし、残されなかった部分に、若干の変化がみられる。したがっ

て、以下においては、おもに(1)一般目的財務報告の目的 (chap.1) および(2) 財務情報の質的特性 (chap.3) の内容について概観しよう。

## 1 一般目的財務報告の目的

### (1) 一般目的財務報告の目的・役割・限定

一般目的財務報告の目的は、概念フレームワークの基盤となる。概念フレームワークのその他の側面－報告実体概念、有用な財務情報の質的特性とその制約条件、財務諸表の要素、認識、測定、表示(作成)および開示－は、その目的から論理的に展開される (IASB, 2010b, par.OB1)。

一般目的財務報告の目的は、現在および将来の投資家・債権者等(貸付者その他債権者, lenders and other creditors)が企業(報告実体)への資金(資源)提供についての意思決定に役立つ財務情報を提供することである (par.OB2)。

ここでは、情報の利用者としてとくに投資家・債権者が重視される。そして、彼らの受益(リターン)に関する期待は、企業の将来の正味キャッシュ・フローの金額・時期および(その予測の)不確実性の評価に基づく。結局、彼らは企業の将来の正味キャッシュ・フローの予測の助けとなる情報を必要とする (par.OB3)。

そのような情報は、より具体的には、企業(報告実体)の経済的資源および請求権に関する情報、それらの変動に関する情報ならびに財務業績に関する情報に集約される。このもとにいわば企業の将来の正味キャッシュ・フローの金額・時期および不確実性の評価に役立つ情報として一般目的財務報告(財務諸表)が体系的に展開されることとなる (pars.OB12～OB21)。

### (2) 一般目的財務報告

一般目的財務報告は、大きく分けて、次の2つのタイプの情報を提供する (par. OB12)。



- ①企業（報告実体，reporting entity）の財政状態に関する情報－企業の経済的資源および企業に対する請求権に関する情報
  - ②企業の経済的資源および請求権に変動をもたらす，取引その他の事象の影響に関する情報
- このもとにこれらの情報についてより詳細な説明がなされる。

### (3) 経済的資源および請求権に関する情報

企業の経済的資源および企業に対する請求権の性格（nature）および金額に関する情報は，利用者が企業の財政的な長所（強み）・短所（弱み）を識別するための助けとなり得る。その情報は，企業の流動性と支払能力，追加金融（融資）の必要性和その金融（融資）後の成功の程度を利用者が評価する助けとなり得る。現在の請求権の優先順位と支払要求に関する情報は，企業に対する請求権を持つそれらの間で将来キャッシュ・フローがどのように支弁されるかを利用者が予測する助けとなり得る（par. OB13）。

さまざまなタイプの経済資源は企業の将来キャッシュ・フローに対する企業の展望に関する利用者の評価にさまざまに影響する。受取債権（accounts receivable）のように現在の経済的資源から直接にもたらされる将来キャッシュ・フローもあれば，顧客への財貨・用役を製造販売するために幾つかの資源を組み合わせることで生じるキャッシュ・フローもある。これらのキャッシュ・フローは，個々の経済的資源（あるいは請求権）について識別することはできないけれど，財務報告の利用者は企業の営業活動において使用可能な資源の性格および金額について知りたがる（OB14）。

### (4) 経済的資源および請求権の変動に関する情報

#### ① 経済的資源および請求権の変動に関する情報

企業の経済的資源および請求権の変動は，企業の財務業績とそれ以外の持分

証券（金融商品）あるいは負債証券（金融商品）の発行といったような事象あるいは取引から生じる。企業からの将来キャッシュ・フローに対する展望（prospect）を適切に評価するためには、これらの変化の両方を区別できることが必要である（par. OB15）。

企業の財務業績に関する情報は、その企業がその経済的諸資源から創り出した受益（return）について利用者が理解する助けとなる。企業が創り出した受益に関する情報は、いかに経営管理者が企業の資源を効率的かつ有効に使用するという責任を果たしているかの指標となる。その受益の変動と内容（variability and component）に関する情報はまた、とくに将来のキャッシュ・フローの不確実性を評価する際に重要である。企業の過去の財務業績と企業の経営管理者の責任遂行に関する情報はその経済的資源に関する企業の将来の受益を予測する際に通常役立つ（par. OB16）。

## ② 発生主義会計に係る財務業績

発生主義会計（accrual accounting）は、取引その他の事象および環境が企業の経済的資源および請求権に及ぼす効果を、それが生じる諸期間にわたって、その結果生じる現金の授受（収支）がなされる期間とはかかわりなく、描写する。このことは重要である。なぜなら、企業の経済的資源および請求権と1期間における経済的資源および請求権の変動とに関する情報は、その期間の現金授受（収支）に関する情報のみよりも企業の過去および将来の業績に関するよりよい基礎となるからである（par. OB17）。

投資家および債権者から直接に追加的な資源を調達することに係わる情報とは別に、経済的資源および請求権の変動に係る、企業の期間財務業績に関する情報は、正味キャッシュ・フローを創り出す企業の過去および将来の能力を評価する際に有用である。その情報は、どの程度企業が利用可能な経済的資源を増加させたかを示すし、それゆえに投資家および債権者から直接に追加的な資源を調達することよりも、むしろ営業活動を通じて正味キャッシュ・インフ

ローを創り出す企業の能力を示す（par. OB18）。

企業の1期間の財務業績に関する情報はまた、市場価格や利子率の変化のような事象が企業の経済的資源および請求権をどの程度増減させ、これによって企業が正味キャッシュ・フローを創り出す能力にどの程度影響しているかを示すであろう（par. OB19）。

### ③ 過去のキャッシュ・フローに係る財務業績

企業の一期間のキャッシュ・フローに関する情報もまた利用者が正味キャッシュ・インフローを創り出す企業の能力を評価する助けとなる。それはいかに企業が現金を獲得し使用するかについて示し、企業の負債の借入と返済、投資家への現金配当その他の現金分配および企業の流動性と支払能力に影響するようなその他の要因に関する情報を含む。キャッシュ・フローに関する情報は、利用者が企業の営業活動を理解し、その財務活動および投資活動を評価し、企業の流動性や支払能力を評価し、財務業績に関する他の情報を解釈する助けとなる（par. OB20）。

### ④ 財務業績からもたらされない経済的資源および請求権の変動に関する情報

企業の経済的資源および請求権はまた、追加的な所有主持分の発行のような、財務業績以外の理由によって変動するであろう。この種の変動に関する情報は、利用者になぜ企業の経済的資源および請求権が変動したかの完全な理解を与え、企業の将来の財務業績に対するこれらの変動の意味を知るために必要である（par. OB21）。

## 2 財務情報の質的特性

財務情報が有用であるための質的特性に関しては、基本的な質的特性と補強的な質的特性および制約条件等に分けて説明される。

## (1) 財務情報の質的特性と制約条件

### ① 基本的な質的特性と固有の条件

財務情報が意思決定に役立つ、つまり有用であるための基本的な質的特性としては、(a)目的適合性と(b)忠実な表現ないし表現の忠実性とがあげられる（par.QC5）。

(a)目的適合的な財務情報とは利用者の意思決定に差をもたらすことができることであり、そのためには、その情報が予測価値を有するか、あるいは過去の予測を確認・修正できるという確認価値を有する、あるいはその両者を備えていることを要する（pars.QC6～7）。

(b)財務情報が対象を忠実に表現しているということは、その描写（写像）が完全で、中立的で、誤謬がないことを要する（pars.QC12～16）。

そして、項目的・金額的な重要性が各企業に固有の個別的な条件としてあげられる（par.QC11）。

### ② 補助的な質的特性

財務情報の有用性を強化・補強する質的特性としては、比較可能性・検証可能性・適時性・理解可能性があげられる（pars.QC19～34）。

### ③ 制約条件

財務情報の提供に要するコストはベネフィット（便益）によって正当化されることが重要である。

## 3 財務諸表の作成・表示に関するフレームワーク

前述のように財務諸表の作成・表示に関するフレームワークに関するこの章（第4章：1989フレームワーク：残留部分）は、旧フレームワークと大きな変更はない。すなわち、この残留部分は、IAS1号「財務諸表の表示」（2007年改訂）による変更を反映するために修正されなかった。残留部分はまた、IASBが財務諸表の要素とその測定基準を検討したときに更新されるであろう。

このフレームワーク(1989)：残留部分は、次のような項目からなる。

基本的な前提

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

資本の概念と資本維持

そして、各パラグラフの内容は同じ内容となっている。ただし、基本的な前提に関しては、旧フレームワークでは発生主義（accrual basis：会計）と継続企業があげられていたが、新フレームワークでは発生主義は引き継がれていない。つまり、基本的な前提としては継続企業のみがあげられているのである。このことはある意味において重要な変化とあって良いであろう。

### Ⅲ IFRS 概念フレームワークの特徴と意義

#### 1 基本的な前提と一般的財務報告の変化

IASBの旧フレームワークでは、財務諸表の目的である情報提供の説明にあたっては、その利用者についてFASBよりも広い利用者を想定しているとみられた。これに対し、新フレームワークは一般目的財務報告の利用者として現在および将来の投資家・債権者等をとくに重視する。この点はむしろFASBフレームワークに近くなったとみることができる。

また、提供すべき情報に関しても、旧フレームワークでは「企業の財政状態、業績および財政状態の変動」があげられた。その場合に、このような情報は次のような財務諸表によって提供されることとなる。

- (1) 企業の財政状態 = 貸借対照表
- (2) 業績 = 損益計算書
- (3) 財政状態の変動 = 財政状態変動表

ここで財政状態変動表は、当初は、国により企業によりさまざまな資金計算書あるいは資金運用表が作成公表されていたが、これが次第にキャッシュ・フロー計算書へ収斂・統一されていった。その背景には、米国の会計実務および会計基準がキャッシュ・フロー計算書へ移行したことの影響が大きいとみられる。それとともに、1992年にIAS改訂7号「キャッシュ・フロー計算書」が公表され、財政状態変動表はキャッシュ・フロー計算書に特定化された。

これを受けて1997年に、IAS改訂1号が「財務諸表の表示」として公表された。それはIAS1号「会計方針の開示」、IAS5号「財務諸表に開示すべき情報」、IAS13号「流動資産及び流動負債の表示」を廃止し、新たに改変されたものである。以後、財務諸表の体系とその内容は、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂を通じて変更されている。これまでの財務諸表の体系の変化を示せば、次の図表のように示される。

図表1 IASBにおける財務諸表体系の変化

1997年改訂1号	2004年改訂1号	2007年改訂1号
①貸借対照表 ②損益計算書 ③キャッシュ・フロー計算書	①貸借対照表 ②損益計算書 ③持分変動計算書（広） ④キャッシュ・フロー計算書	①財政状態計算書 ②包括利益計算書 ③持分変動計算書（狭） ④キャッシュ・フロー計算書

なお、2007年改訂1号における財政状態計算書は貸借対照表に相当するものであり、従来通り貸借対照表として公表することも認めている。これに対し包括利益計算書は損益計算書とその他の包括利益計算との結合計算書であり、2計算書方式も認められる。持分変動計算書は、2004年改訂1号では持分の変動に関する計算書として、(a)株主との取引から生じる持分の変動と、(b)株主としての取引以外から生じる持分の変動とからなるが、後者(b)に関して認識収益費

用計算書として作成公表することも認められた。2007年改訂1号では持分変動計算書は、(a)株主との取引から生じる持分の変動に関する計算書としてより限定され、(b)の認識収益費用計算書に関する部分は包括利益計算書に含まれることとなった。このような両者の違いは、次の図表2のように示すことができるであろう。

このような情報を含む財務諸表は、発生主義会計（accrual basis of accounting）に基づいて作成されることが強調された。このことから、発生主義（会計）が、継続企業とともに基本的前提としてあげられていた。

図表2 財務諸表体系の変化

2004年改訂1号			2007年改訂1号	
貸借対照表		(名称・資本の部変更)	財政状態計算書	
損益計算書		収益および費用 (広義)	損益 (利益又は損失)	包括利益計算書
持分変動計算書 (広)	持分の変動	下記の株主としての取引以外から生じる株主持分の変動 (認識収益費用計算書)	その他包括利益	
		株主との取引から生じる株主持分の変動	持分変動計算書 (狭)	
キャッシュ・フロー計算書		(英文名称変更)	キャッシュ・フロー計算書	

(郡司, 2008, 25頁・2009, 14頁参照)

これに対し、新フレームワークでは、一般目的財務報告情報は、次のように区分される。

(1) 財政状態（経済的資源および請求権）に関する情報

## (2) 経済的資源および請求権の変動に関する情報

- ①発生主義会計に係る財務業績
- ②過去のキャッシュ・フローに係る財務業績
- ③財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する変動

新フレームワークの一般目的財務報告情報は、旧フレームワークの財務諸表情報よりも詳細化されている。これは最近における財務諸表・財務情報の変化・多様化を反映しているとみられる。この情報区分は、当然、2007年改訂1号における財務諸表の体系を反映しているものと思われる。そのような観点からすれば、それぞれの情報に対応する財務表は概ね次のように示されるであろう。

(1) 財政状態に関する情報＝財政状態計算書(貸借対照表)

(2) 経済的資源および請求権の変動に関する情報

- ①発生主義会計に係る財務業績＝包括利益計算書
- ②過去のキャッシュ・フローに係る財務業績＝キャッシュ・フロー計算書
- ③財務業績外の経済的資源および請求権の変動に関する変動＝持分変動計算書

ここで注目されるのは、発生主義会計がこれらすべての情報の共通の基礎として扱われていないことである。それはまた、新フレームワークにおいて発生主義（会計）が基本的前提から除かれていることと無関係ではないであろう。

旧フレームワークにおいては発生主義会計（accrual basis of accounting）がすべての情報の基本的前提として扱われた。貸借対照表と損益計算書というまでもなく発生主義会計に基づいて作成される。キャッシュ・フロー計算書も、発生主義会計に基礎をおく貸借対照表および損益計算書から作成されるとみれば、表示方法としての間接法はいうまでもなく直接法による場合でさえも、当然、発生主義会計に基礎をおくということになる。したがって、キャッシュ・フロー計算書も貸借対照表の持分（純資産）の変動を計算する持分変動計算書



も発生主義会計に基礎をおくこととなる。2007年改訂1号の財務諸表に関しても同様にとらえることも可能である。

ところが、新フレームワークにおいては発生主義会計 (accrual accounting) は、すべての情報 (財務諸表) の基礎ではなく、包括利益計算書に関する財務業績に限定されるにとどまる。そして、過去のキャッシュ・フローに係わる財務業績はもはや発生主義会計に係る財務情報とは区別されている。そこでは過去のキャッシュ・フローに係る財務業績たるキャッシュ・フロー計算書は、現金勘定ないし現金収支から直接に作成する直接的作成法を前提とすれば、発生主義会計を直截的には基礎としないこととなる (郡司, 2010)。今後、キャッシュ・フロー計算書が直接法を基礎とすべきであるとする場合、それは表示方法としての直接法とともに直接的作成法をも想定しているのかもしれない。発生主義会計の原語も accrual basis of accounting から accrual accounting へと FASB における用語法に同調しただけではなく、その適用も基本的前提としての位置づけから財務業績の一部に関する基礎へとその範囲がより限定されるようになった<sup>8)</sup>。

- 
- 8) 元来、発生主義会計も収益認識における実現主義の適用を含む伝統的慣行的な発生主義会計と収益・費用をともに発生主義によって認識する純粋発生主義会計とが区別される。これに従えば、IASB (IASC) は、当初、伝統的慣行的な発生主義会計を想定していたと思われる。しかし、その後、IASB がめざそうとした財務業績報告書はいわゆるノンリサイクリング型の包括利益報告書であった (IASB, 2002; 郡司, 2006, 59-70頁参照)。これはむしろ未実現利益をより積極的に認識するより純粋の発生主義会計を指向したものと考えられる。これに対し、現行の包括利益計算書は FASB に近いリサイクリング型の計算書であり、実現主義が依然重視されているとみられる。ただし、FASB の用語法である accrual accounting が採用されたのは、キャッシュ・フロー計算書 (statement of cash flows) などと同様、IASB から FASB の用語法への歩み寄りともみることができるであろう (郡司, 2008, 23頁)。発生主義の適用それ自体も、収益費用アプローチのもとでは費用の期間配分それも典型的には定額法減価償却のような定額配分を基本としていたが、資産負債アプローチのもとではむしろ利息法にみられるような利息配分法が重視される傾向にある。発生主義 (会計) をめぐるこのような変化にも注意する必要があるであろう。

## 2 情報の質的特性における変化

情報の質的特性の最も大きな変更は、目的適合性と対をなしてきた信頼性が「忠実な表現」ないし表現の忠実性と差し替えられたことであろう。旧フレームワークでは、表現の忠実性は、むしろ信頼性を支えるもの（下位特性）として位置づけられていた。新フレームワークでは、表現の忠実性を支えるものとして、中立性、完全性、無謬性があげられ、慎重性がなくなっている。慎重性は、ある意味で、独仏型会計の基本的な特性であり、これが削除されたのはより一層アングロサクソンの（英米的）なフレームワークへ移行したことを意味するものとみることもできよう<sup>9)</sup>。

問題は信頼性がいわば表現の忠実性と入れ替わったことである。IASBは、そのような結論に至った根拠について、次のように記述している。旧フレームワークにおける信頼性の定義によれば、情報は、それが利用者の意思決定において実際に差をもたらす場合にのみ目的適合的であるということであった。しかしながら、利用者は多くの情報源から多様な情報を考慮するし、ある決定がある特定の経済現象に関する情報にどの程度まで影響されるかについては、決定することは困難であるし、事後的にさえも困難である（par.BC3.12）。

この説明からは信頼性を外した意図が必ずしも明確ではないように思われる。信頼性は、目的適合性とともにも有用性を支えるものであり、とくにFASBで

---

9) フランコジャーマン型（独仏型）会計では、成文法（制定法）主義・形式優先主義のもとに規定（条文）通りに会計処理・開示がなされればほぼ責任解除されていた。このような観点から取得原価－実現主義を中心とする会計が長く採用されてきた。これに対し、判例主義・実質優先主義を前提とするアングロサクソン型（英米型）会計では、規定通りに会計処理・開示がなされても、それに基づいて意思決定を行った投資家（利用者）が損害を被れば、裁判となり投資家の勝訴となる可能性が高い。したがって、ある企業にとって重大な経済的事実が取得原価－実現主義による会計情報では報告しえない場合、むしろ時価－発生主義（実現可能基準）に基づく情報も開示すべきこととなる。このような観点から、アングロサクソン型会計では、慎重性よりも透明性（事実写像性）さらには表現の忠実性・実質優先性が重視される。

は両者はトレードオフの関係にあるとされた。この場合、信頼性は目的適合性よりも下位に位置づけられるものの、トレードオフの関係からは、目的適合性に対し、これを信頼性の観点から制限することもあり得るという印象も与える。しかも、信頼性の内包（下位特性）として、(a)検証可能性、(b)表現的忠実性、(c)中立性があげられていた。

AAAのASOBATは、会計情報の有用性を支える会計情報基準として、次の4つのものをあげた（AAA, 1966, p.8）。

①目的適合性、②検証可能性、③不遍性、④数量化可能性（計量可能性）

そこにおいて、検証可能性は、複数の適格者が同じデータを検討した場合、基本的に同様の測定値あるいは結論に至ること、と説明された（AAA, 1966, p.10）。検証可能性に関してもさまざまな解釈が可能であるが、このような検証可能性は、いわゆる相互主観的（相互主体的）検証可能性とも称される。それは、資料準拠性（客観的証拠の存在）よりも広い概念としてとらえられる。

ASOBATにおいて重視された検証可能性は、FASB概念フレームワークにおいて信頼性の下位特性として位置づけられ、IASB旧概念フレームワークではそこから外された。ただし、IFRS概念フレームワークでは補助的な情報の質的特性として位置づけられ、形を変えて復活したとってよいであろう。

信頼性に関して、FASB・IASB旧概念フレームワークで採用されていたが、IFRS概念フレームワークでは使用されなくなった。しかし、他の基準書では、現在のところ、目的適合性とならんで信頼性が使用されており、今後、差し替えられることとなるであろう。

## むすびにかえて

以上、FASB 概念フレームワークと IASB 旧概念フレームワークと対比させながら、IFRS 概念フレームワークについて概観し、その意義・特徴について検討してきた。そこではなによりも、FASB との調整により、FASB 概念フレームワークに接近しつつもさらにより現代的状況を踏まえて一層の進展・新展開もみられる。

例えば、信頼性が削除され、忠実な表現（表現的忠実性）がこれにとって代わった。これが意思決定有用性のもとにおける目的適合性との関係についても信頼性とは違った意味を持つようになると思われる。そのもとに、今後、財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク（およびこれまでの IAS・IFRS 諸基準）における信頼性から忠実な表現への差し替えがどのようになされるのかが注目される。財務諸表の信頼性を外すことによる、その制約的・制限的關係が希薄化することが果たして好ましいことなのかどうか、今後の適用に待たないといけないであろう。それとともに、このような新概念フレームワークを通じてどのように IFRS が変化していくか、新概念フレームワーク導入における新たな展開を注視する必要があるであろう。

<文献>

- ・ AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969年。)
- ・ AICPA, APB Opinion No.21, *Interest on Receivables and Payables*, 1971.
- ・ AICPA, *Objectives of Financial Statements*, 1973. (川口順一訳『財務諸表の目的』同文館出版, 1976年。)
- ・ FASB, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, *FASB Discussion Memorandum*, 1976. (津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。)
- ・ -----, *Accounting Standards Statements of Financial Accounting Concepts 1-6*. McGRAW-HILL, 1986. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社, 2002年。)
- ・ FASB, SFAC No.1, *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978.
- ・ FASB, SFAC No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, 1980.
- ・ FASB, SFAC No.4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1980.
- ・ FASB, SFAC No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984.
- ・ FASB, SFAC No.6, *Elements of Financial Statements*, 1985. (平松・広瀬訳 2002)
- ・ FASB, SFAC No.7, *Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, 2000. (平松・広瀬前掲訳書2002)
- ・ IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*,

- 1989.（日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版，2001年。）
- ・ IASC, IAS No.7 (Revised), *Cash Flow Statements*, IASC, 1992.（日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版，2001年）
  - ・ IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 1997.（国際委員会訳，2001）
  - ・ IASC, *G4 + 1 Position Paper: Reporting Financial Performance*, IASC, 1999.
  - ・ IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2004 (IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRSs<sup>TM</sup>) 2004*, IASCF, 2004. 企業会計基準委員会監修『国際財務報告基準書（IFRSs<sup>TM</sup>）2004』レクシスネクシス・ジャパン株式会社，2005年）。
  - ・ IASB, IAS 1 , *Presentation of Financial Statements*, 2007.
  - ・ IASB, *International Financial Reporting Standards<sup>®</sup> 2010*, Part A&B, IASCF, 2010a.（企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準書（IFRSs<sup>®</sup>）2010 Part A・Part B』中央経済社，2011年）
  - ・ IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, 2010b.
  - ・ Solomons, D., *The FASB's Conceptual Framework; An Evaluation*, *Journal of Accountancy*, June 1986.
  - ・ スタディ・グループ報告書『会計情報の特性に関する研究－第2年度最終報告』日本会計研究学会，1990年。
  - ・ 郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社，2006年。
  - ・ 郡司健「現代会計構造の新展開－IFRS財務諸表の新体系－」『産業経理』第68巻1号，2008年。
  - ・ 郡司健「IFRS財務諸表の体系とコンバージェンス」研究グループ報告要旨集『国際会計基準（IAS/IFRS）の収斂に関する主要課題の検討』国際会計研究学会，2009年。
  - ・ 郡司健「キャッシュ・フロー会計の計算構造－キャッシュ・フロー計算書の

表示法と作成法を中心として」『大阪学院大学企業情報学研究』第10巻2号，2010年。