



Osaka Gakuin University Repository

Title	ASBJ 概念枠組における認識と測定 Recognition and Measurement in ASBJ Conceptual Framework
Author(s)	船本 修三 (Shuzo Funamoto)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 11 巻第 3 号 : 1-28
Issue Date	2012.03.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

ASBJ 概念枠組における認識と測定

船本 修三

Recognition and Measurement in ASBJ Conceptual Framework

Shuzo Funamoto

ABSTRACT

The objective of this paper is to define recognition and measurement in ASBJ Conceptual Framework. The action of investment of business enterprise is a substance of the real world. On the other hand a representation by the rules of recognition and measurement in accounting is a position of investment of business enterprise referred by assets and liabilities in Balance Sheet. In this case, the latter should represent faithfully the former.

If we adopt accrual basis, the effects of transactions are recognized when they occur and they are recorded in the accounting records and reported in the financial statements of the periods to which they relate. Financial statements prepared on the accrual basis inform users not only of past transactions involving the payment and receipt of cash but also of obligations to pay cash in the future and of resources that represent cash to be received in the future. The contents of this paper are as follows.

- I Underlying Ideas of Recognition and Measurement in ASBJ Conceptual Framework
- II Recognition in ASBJ Conceptual Framework
- III Measurement in ASBJ Conceptual Framework
- IV Adoption of IFRS and Accrual basis

I ASBJ 概念枠組における認識と測定の基礎にある考え方

ASBJ 概念枠組¹⁾は、その役割について、これを次のように記述している。すなわち、概念枠組は、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的基礎を提供するものであり、将来の基準開発に指針を与える役割も有するため、既存の基礎的な前提や概念を要約するだけでなく、吟味と再検討を加えた結果が反映されている。したがって、その役割は、個別具体的な会計基準の新設・改廃を直ちに提供するものではなく、あくまでも基本的な指針を提示することにある〔企業会計基準委員会（以下 ASBJ と略称する）〔2006〕「前文」〕。

このような役割の下で、ASBJ 概念枠組は、認識と測定について、これを次のように記述している。「第3章 財務諸表の構成要素」すなわち貸借対照表および損益計算書上における資産、負債、純資産、株主資本、包括利益、純利益、収益、および費用の8要素に関する定義を充足した各種構成要素をいつ認識し、それらをどのように測定するか、という問題を取り扱っている（ASBJ〔2006〕第4章【序文】）。

最初に、定義を充足した構成要素が、どのようなタイミングで財務諸表に計上されるか（認識の契機）について記述しており、次いで、財務諸表上において認識される構成要素の測定方法としてどのような選択肢があり得るのか、さらに、それぞれの測定値がどのような意味を持ち得るのかを記述している（ASBJ〔2006〕第4章【序文】）。

資産と負債に関する部分では、各種の測定値が企業の投資とどのような関連を持つのかに着目して、測定値の意味が説明されている。また、収益と費用に

1) ここで、ASBJ 概念枠組とは、企業会計基準委員会〔2006〕のことである。なお、この概念枠組は、2001年にわが国において設立された ASBJ（企業会計基準委員会）が2006年12月に公表したものである。

関する部分では、企業が投資した資金は、いつ投資のリスクから解放され、投資の成果を表す収益はどのように計上されるのか、その成果を得るための犠牲である費用は、いつ、どのように計上されるのかを明らかにしている（ASBJ [2006]第4章【序文】）。

次に、ASBJ 概念枠組は、財務報告の目的、すなわち投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定し開示するという目的（ASBJ [2006]第1章【本文】第2項）を達成するために、企業の投資と会計上の測定値との関係がどのようにあるべきかについて次のように記述している。すなわち、それぞれの認識・測定方法はどのような状態の投資に適用し得るのか、またこれを適用した結果、各測定値にはどのような意味が与えられるのかを明らかにしなければならない。その理由は、投資家が会計情報から企業の将来キャッシュ・フローを予測するには、会計数値は企業の投資活動と経験的に意味のある関連を持つ必要があるからである（ASBJ [2006]第4章【序文】）。

企業の投資そのものは、現実世界の実態であるのに対して、これを認識・測定ルールに従って表現したものが、貸借対照表上において計上された資産・負債によって指し示されている投資のポジションである（齊藤[2007]101頁）。このとき、投資のポジションは、実態を写像すなわち忠実に表現していなければならないのである。

投資のポジションを表現するためには、特定の認識・測定ルールを選択しなければならない。どのような認識・測定ルールを選択するかは、企業の投資のどのような側面（状況）を表現するかによって決定される。例えば、実際に企業が投資した資金額を表現するのであれば、取得原価を選択する。あるいは、投資からどれだけ資金を回収することができるのか、すなわち投資の回収可能性を表現するのであれば、例えば正味実現可能価額や利用価値を選択することとなる（齊藤[2007]101-102頁）。

いずれにせよ、どのような投資の側面を表現するのが決定されれば、これを表現するのに適合した認識・測定ルールが決定され、このルールによって貸借対照表上において計上された資産・負債が投資のポジションを表現することになるのである（齊藤[2007]102頁）。

ASBJ 概念枠組は、資本維持に関しては言及していない。現在の会計基準を規定する基礎概念を整理し、また将来の基準設定に対する指針を提示するという目的の範囲であれば、名目貨幣資本維持を前提とすれば十分であるからである。かりに、著しいインフレーション等が生じた場合には、概念枠組の前提としている環境条件が明らかに異なるものであるから、それ自体の修正が行われることになる（齊藤[2007]100頁）。

これに対して、IASB 概念枠組は、貨幣資本概念（投下した貨幣または投下購買力）と実体資本概念（操業能力ないし生産能力）の2つの資本の概念（IASB [2004] par.102）の下で、貨幣資本維持の概念と実体資本維持の概念の2つの資本維持の概念を提示している（IASB [2004] par.104(a)(b)²⁾）。

貨幣資本維持の概念の下では、利益は、期末の純資産の名目（または貨幣）額が、当期中の所有主への分配と所有主からの出資を除いた後のその期の期首の純資産の名目（または貨幣）額を超える場合にのみ稼得される。貨幣資本の維持は、名目貨幣単位または恒常購買力単位のいずれかで測定することができる（IASB [2004] par.104(a)）。

実体資本維持の概念の下では、利益は、期末における企業（またはその能力）を達成するために必要な資源もしくは資金）の物的生産能力（または操業能力）が、当期中の所有主への分配と所有主からの拠出を除いた後のその期の期首の物的生産能力を超える場合にのみ稼得される（IASB [2004] par.104(b)）。

2) IASB 概念枠組における資本および資本維持の概念については、桜井[2010](23-24頁)および秋葉[2011](68-72頁)が詳しい。

資本維持の概念は、利益が測定される基準点を提供することになるので、資本の概念と利益の概念との関係をもたらしものであって、資本に対する企業の報酬と資本の返還とを区別するための必要条件である。資本を維持するために必要な金額を超える資産の流入額のみが利益とみなされ、資本に対する報酬とみなされる。したがって、利益は、収益から費用（該当する場合は、資本維持修正額を含む）を控除したのちに残る残余額である。費用が収益を超える場合には、残余額は純損失である（IASB〔2004〕par.105）。

貨幣資本維持の概念の下では、資本が名目貨幣単位によって定義される場合には、利益は、当期中の名目貨幣資本の増加を表す。したがって、慣習的に有利得（holding gains）と呼ばれる当期中に保有した資産の価格の増加額は、概念上利益である。貨幣資本維持の概念が恒常購買力単位によって定義される時には、利益は、当該会計期間中の投下購買力の増加額を表す。したがって、一般物価水準の増加を超える資産価格の増加額の部分のみが利益とみなされる。増加額の残余は、資本維持修正額、したがって持分の一部として扱われる（IASB〔2004〕par.108）。

資本が物的生産能力によって定義される実体資本維持の概念の下では、利益は、当期中の物的生産能力資本の増加額を表す。企業の資産および負債に影響を及ぼすすべての価格変動は、企業の物的生産能力の測定において変動とみなされる。したがって、それらは、利益ではなく、持分の一部である資本維持修正額として扱われる（IASB〔2004〕par.109）。

II ASBJ 概念枠組における認識

ASBJ 概念枠組は、認識について、これを次のように定義している。すなわち、財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することで

ある（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第1項）³⁾。

これに対して、FASB 概念書は、認識とは、ある項目を資産、負債、収益、費用またはこれらに類するものとして、企業の財務諸表に正式に記録するかまたは記載する過程であり、ある項目を文字と数値の両者を用いて表現し、かつ、その項目の数値を財務諸表の合計数値の一部に含めることをいう（FASB〔1984〕par.6）と定義している。この定義によると、FASB 概念書は、会計上の認識と測定を同次元の概念とみ、認識が測定をも含む広義の概念であって、測定が狭義の認識であると解釈しているものと理解することができる。

また、IASB 概念枠組は、認識とは、構成要素の定義を満たしかつ①将来の経済的便益可能性と②測定の信頼性の2つの認識基準を満たす項目を、貸借対照表または損益計算書に組み入れる過程である（IASB〔2004〕par.82）と定義している。

したがって、FASB 概念書とIASB 概念枠組はともに、認識と測定を財務諸表の本体に計上することであるとみており、それ以外の注記や補足情報などをこれに含めていないのである（斉藤〔2007〕104頁）。

ASBJ 概念枠組は、認識に関する制約条件として、認識の契機と認識に求められる蓋然性の2つのものを提示している。まず、認識の契機について、これを次のように記述している。すなわち、財務諸表の構成要素の定義を充足した各種項目の認識は、基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となる。さらに、いったん認識した資産・負債に生じた価値の変動も、新たな構成要素を認識する契機となる（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第3項）。

ここで、認識に先立って、財務諸表の構成要素の定義を充足することの必要性は、財務諸表の構成要素を特定し、それらに定義を与えることを通じて、財

3) なお、認識の定義については、基本的には、ASBJ 概念枠組とFASB 概念書とIASB 概念枠組の3者に本質的な差異はない（斉藤〔2007〕263頁）。

務報告の対象とすべき事象を明確にするためである（ASBJ〔2006〕第3章【序文】）。さらに、各種項目が財務諸表の構成要素の定義を充足する以前に、財務報告の目的に資することを判断基準（ASBJ〔2006〕「第1章」【序文】）とし、また、この財務報告の目的を達成するにあたり会計情報が質的特性を具備していなければならないのである（ASBJ〔2006〕「第2章」【序文】）。

ここでいう契約とは双務契約であって、双方が未履行の段階にとどまるものは、原則として、財務諸表上において認識されない。履行の見込みが不確実な契約から各種の構成要素を認識すれば、誤解を招く情報が生み出されてしまう可能性がある。そこで、それを回避するために、各種構成要素の認識は、契約が少なくとも部分的に履行されるのを待って行われてきたのである（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第4項）。

履行の見込みが不確実な未履行契約を認識することは、情報の受け手にとって誤解を招く情報となり、また発生の可能性が極めて乏しい構成要素を認識することは、誤解を招く情報を生み出すことになるからである（齊藤〔2007〕104頁）。なお、ASBJ 概念枠組が認識の契機をこのように解釈しているのは、金融投資ではなく事業投資を前提にしているからである（齊藤〔2007〕105頁）。

ただし、金融商品に属する契約の一部は、双務未履行の段階で財務諸表に計上されている（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第5項）。ASBJ 概念枠組が、認識の契機として契約の部分的な履行を挙げているため、契約時における金融商品の認識を、例外的に扱っているからである（齊藤〔2007〕263頁）。

その典型例が、決済額と市場価格との差額である純額を市場で随時取引できる金融商品である。そのような金融商品への投資について、その純額の変動そのものがリスクから解放された投資の成果とみなされる場合には、その変動額を未履行の段階で認識することもある（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第5項）。

このように、市場において差金決済が可能な金融商品が未履行段階において認識されるのは、事業投資と金融投資とでは、履行の持つ意味が相違するから

である。金融投資の場合、契約した時点から、当該金融投資のリスクとリターンは、契約者の一方から他方へ移転する。例えば、株式の売買の場合、契約した時点において、株価の変動によるリスクとリターンは、それまでの所有者から買い手へと移転することになる（斉藤[2007]105頁）。

次に、ASBJ 概念枠組は、認識に求められる蓋然性について、これを次のように記述している。すなわち、財務諸表の構成要素の定義を充足した各種項目が、財務諸表上において認識対象となるためには、上述した認識の契機が存在するとともに、一定程度の発生の可能性が求められる。ここで、一定程度の発生の可能性すなわち蓋然性とは、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確実性をもって生じると見積られることをいう（ASBJ[2006]第4章【本文】第6項）。

IASB 概念枠組が、将来の経済的便益の蓋然性を認識過程において求めている（IASB[2004] par.83, par.85）のに対して、FASB 概念書が蓋然性を定義に含めていない点で相違があるが、いずれにせよ蓋然性を求めている点では、ASBJ 概念枠組と同じである（斉藤[2007]105頁）。

認識の契機が存在しているにもかかわらず、このような発生の蓋然性がさらに要求される事例としては、製品保証引当金が考えられる。製品の代価には将来の保証損失を見込んだ価額が含まれている。したがって、製品の買い手の側は、製品の代価を支払っているのであるから、製品保証契約を履行している。しかし、かりに将来当該製品について保証が行われる可能性が低いとすれば、そのような引当金は認識されることはない（斉藤[2007]105頁）。

ASBJ 概念枠組は、収益および費用の認識が純利益の定義に依存するものとみ、そして純利益をリスクから解放された投資の成果と定義している（ASBJ[2006]第4章【本文】第56項）。ここで、投資の成果がリスクから解放されるというのは、投資にあたって期待された成果が事実として確定することである（ASBJ[2006]第4章【本文】第57項）。

特に、事業投資については、事業のリスクに拘束されない独立の資産を獲得したとみなすことができるときに、投資のリスクから解放されたものとみなすのである。これに対して、事業の目的に拘束されず、保有資産の値上がりを期待した金融投資に生じる価値の変動は、そのまま期待に見合う事実として、リスクから解放された投資の成果に該当する（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第57項）。

ASBJ 概念枠組は、「投資のリスクからの解放」という概念に類似したものとして、「実現」あるいは「実現可能性」という概念を提示している（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第58項⁴⁾）。最も狭義に解釈した「実現した成果」は、売却という事実裏付けられた成果、すなわち非貨幣性資産の貨幣性資産への転換という事実裏付けられた成果として意味づけられることが多い。この意味での「実現した成果」は、ここでいう「リスクから解放された投資の成果」に含まれる。ただし、投資のリスクからの解放は、いわゆる換金可能性や処分可能性のみで判断されるのではない（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第58項）。

他方の「実現可能な成果」は、現金または現金同等物への転換が容易である成果（あるいは容易になった成果）として意味づけられることが多い。この意味での「実現可能な成果」の中には、「リスクから解放された投資の成果」に該当しないものも含まれている（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第58項）。

例えば、上場している子会社関連会社株式やその他有価証券は、現金あるいはその同等物への転換が容易であり、その時価評価差額は「実現可能な成果」と解釈することもできる。しかし、これらの有価証券の売却処分には事業上の制約が課されており、その時価評価差額はリスクから解放された投資の成果とはいえない（ASBJ〔2006〕第4章【本文】第58項注17）。

4) FASB 概念書も収益の認識基準の1つとして、「実現」または「実現可能性」の概念を挙げている（齊藤〔2007〕265頁）。

ASBJの委託調査報告（財務会計基準機構[2003]）によれば、収益が実現したとみなされるには、①企業が投下した資金が事業のリスクから解放され、②非貨幣性資産である投下資産が貨幣性資産に転換する、という2つの条件を必要としている（斉藤[2007]200頁）。すなわち、[実現の判断には：徳賀注]これら2つの条件が充足されたことにより、収益サイクルに存する不確実性のかなりの部分を減少させ、収益の金額を客観的かつ確実に把握できるようになった、という事実が一連の収益サイクルの中で決定的に重要である（財務会計基準機構[2003]17頁）（斉藤[2007]208頁注17所収）。

この「実現」に関する見解を「投資のリスクからの解放」概念と比較すると、次のような点で相違している。すなわち、「投資のリスクからの解放」概念は、①に関しては、投資が事業投資に限定されていない点で相違している。他方、②に関しては、事業投資の際には上記の条件と同様であることに言及するに止めており、金融投資の際のこの条件の緩和の可能性を残している（斉藤[2007]201頁）。

財務会計基準機構が「実現」概念から「投資のリスクからの解放」概念へ変更したということは、現行の会計基準を統合的に説明する際に、「投資のリスクからの解放」概念が「実現」概念よりも優れており、明確な収益の認識基準であると判断していたからである（斉藤[2007]201頁）。

現行の会計基準は、売買目的有価証券の評価益を収益（利得）として認識し、原則として、その他有価証券の評価益を期間損益計算から排除することを要求している。「実現」概念では、売買目的であろうと持合目的であろうと、評価益を収益（利得）として認識することを正当化することはできない。逆に、「実現可能性」概念であれば、②の条件が「貨幣性資産への転換が容易である」と変化するため、売買目的であろうと持合目的であろうと、その評価益を収益（利得）として認識することができる（斉藤[2007]201頁）。

つまり、「実現」概念と「実現可能性」概念では、売買目的で保有している

有価証券と持合目的で保有している有価証券に関して異なる会計処理を要求する現行の会計基準を、理論的に正当化することができないのである（斉藤[2007]201頁）。

他方、「投資のリスクからの解放」概念は、売買目的有価証券の評価益を収益として認識し、持合目的有価証券は売却しないため、つまり投資のリスクから解放されているとはいえないため、その評価益を収益認識から排除するという有価証券の評価に関する現行の会計基準を、うまく説明し得ているのである（斉藤[2007]201頁）。

このようにして、「実現」という用語が多義的に用いられていること、そしてこのような「実現」概念によって、様々な実態や本質を有する投資について、純利益及び収益・費用の認識の全体を説明することができないことから、これを包摂的に説明する用語として「投資のリスクからの解放」という表現を用いることとしたのである（ASBJ[2006]第4章【本文】第58項）。

ただし、「投資のリスクからの解放」概念によって、有価証券の評価に関する現行の会計基準以外の他の会計基準に関しても、整合的に説明可能なのかどうかは疑問である。例えば、年金基金に退職給付信託を設定する際に、現行の会計基準は信託設定益の計上を容認しているが、この利益はリスクから解放されていない。なぜならば、母体企業は信託した有価証券を自由に売ることができず、当該有価証券の価格が下落すれば、母体企業に追加拠出すべき義務が発生するからである（斉藤[2007]201-202頁）。

収益認識における「実現」概念が、収益費用アプローチにおける最重要概念であるのに対し、「投資のリスクからの解放」概念は、収益認識基準と資産負債アプローチとの整合性を追い求めようとしたものとみることができる（斉藤[2007]191-192頁）。

「投資のリスクからの解放」概念の基礎には、次のような企業観が内包されているものと考えられる。すなわち、それは事業投資や金融投資など、複数の

投資プロジェクトのかたまりとして、企業をとらえる見方である。資本投下の段階で経営者の描く期待は、リスクを伴った主観価値に過ぎないが、それらの投資がリスクから解放されて、経営者の期待が事実に変換すれば、投資の成果が達成されたものとして収益を計上し、利益を認識することになる（斉藤[2007]192頁）。

もちろん、現行の会計実践においては、最終的に損益計算書上において算定されるのは企業所有主たる出資者に帰属する利益であるから、所有主理論と矛盾しない企業観が採用されてはいるが、利益計算の過程で投資プロジェクトのかたまりとして企業を理解する企業観が内包されているのである（斉藤[2007]192頁）。

Ⅲ ASBJ 概念枠組における測定

ASBJ 概念枠組は、測定を次のように定義している。すなわち、財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることである（ASBJ[2006]第4章【本文】第57項）。

これに対して、FASB 概念書は、前述したように、会計上の認識と測定を同一次元の概念とみ、測定が狭義の認識であると解釈している。また、IASB 概念枠組は、測定とは、財務諸表の構成要素として認識し、貸借対照表および損益計算書に計上する金額を決定する過程である（IASB[2004] par.99）と定義している。したがって、FASB 概念書とIASB 概念枠組はともに、認識と測定を財務諸表の本体に計上することであるとみており、それ以外の注記や補足情報などをこれに含めていない（斉藤[2007]104頁）。

FASB 概念書とIASB 概念枠組は、主として、資産と負債の測定のみを取り上げて測定値の種類を説明しているが、ASBJ 概念枠組は、これに加えて収益と費用についても取り上げている（斉藤[2007](264-265頁)。ASBJ 概念枠組

が資産・負債・収益・費用の測定に関して記述するところを示すと次のようになる。

① 資産の測定

ASBJ 概念枠組は、資産の測定値として、取得原価（ASBJ [2006] 第4章【本文】第8-10項）、市場価格（ASBJ [2006] 第4章【本文】第11-18項）、割引価値（ASBJ [2006] 第4章【本文】第19-25項）、入金予定額（決済価額または将来収入額）（ASBJ [2006] 第4章【本文】第26-27項）、および被投資企業の純資産額に基づく額（ASBJ [2006] 第4章【本文】第28-29項）の5つのものを提示している。

これに対して、FASB 概念書は、歴史的な原価（実際現金受領額）、現在原価、現在市場価値、正味実現可能（決済）価額、および将来のキャッシュ・フローの現在（または割引）価値の5つのものを提示しており（FASB [1984] par.67）また、IASB 概念枠組は、取得原価、現在原価、実現可能（決済）価額、および現在価値の4つのものを提示し、財務諸表においては、いくつかの異なる測定基礎が違った度合いで、また種々の組み合わせによって使用されていると説明している（IASB [2004] par.100）

投資のポジションの開示という観点からは、個々の測定値の優劣を決めないで、それぞれを並列的に記述することが分かりやすい。また項目によっては複数の測定値に引きつけて解釈が可能である。例えば、現金を貸し付けた場合、貸借対照表には貸付金額によって計上される。これは、入金予定額と解釈することもできれば、将来キャッシュ・フローのみを継続的に見積り直した割引価値と解釈することも可能である。ただし、ASBJ 概念枠組は、どちらの解釈を採用するかは限定していない（齊藤[2007]106頁）。

投資の清算、再投資の擬制が妥当するならば、それを描き出す測定が投資のポジションの測定として意味を持つし、かつ、その変動額も投資の成果として

の意味を持つ。例えば、投機目的のデリバティブ取引であれば、日々値洗いが行われていると考えられるので、期末の市場価格で評価することが投資のポジションの測定として適しているし、その変動額は投資の成果とみなすことができる（斉藤[2007]109頁）。

しかし、投資の清算、再投資の擬制が妥当しないならば、そのような擬制を前提とした測定は投資のポジションとしての意味は持つかもしれないが、その変動額を投資の成果とみなすことには問題が残る。例えば、事業投資の典型例である固定資産について、投資の清算と再投資を擬制することは現実とは反している。むしろ、現在の投資行動をそのまま継続することを前提とした評価すなわち取得原価による評価が、投資のポジションとしても、投資の成果としても意味を持つのである。ただし、投資のポジションの開示という観点からは、取得原価以外の測定値を完全に否定しているわけではない（斉藤[2007]110頁）。

② 負債の測定

ASBJ 概念枠組は、負債の測定値の分類については、原則として資産の分類と対称的に行っており、負債の測定値として、支払予定額（決済価額または将来支出額）（ASBJ [2006] 第4章【本文】第30-31項）、現金受入額（ASBJ [2006] 第4章【本文】第32-33項）、割引価値（ASBJ [2006] 第4章【本文】第34-42項）、および市場価格（ASBJ [2006] 第4章【本文】第43項）の4つのものを提示している。

例えば、投機目的のデリバティブ取引のように、自由に清算、再構築の擬制が妥当する場合には、そのような擬制を前提とした測定は、投資のポジションの測定としても、かつ成果の測定としても意味を持つ。しかし、例えば、社債のように、事業投資に拘束され、自由に清算、再構築の擬制が妥当しない場合には、そのような擬制を前提とした測定は、投資のポジションの測定としては意味を持つかもしれないが、その変動額はこれを投資の成果とみなすことには

問題が残る（齊藤[2007]112-113頁）。

なお、FASB 概念書と IASB 概念枠組はともに、測定値を資産と負債とに区別して記述していないので、資産の測定値がそのまま負債の測定値となっている（齊藤[2007]113頁）。

③ 収益の測定

収益の測定は、製造業か、サービス業か、あるいは金融業かによって収益を生み出すプロセスは異なる。また、同じ製造業であっても、市場生産か、請負生産かによって生産形態が異なるし、通常の信用販売か、割賦販売かによって販売形態が異なる（齊藤[2007]113頁）。

ASBJ 概念枠組は、その中の主要なものを取り上げて、それぞれの活動においてどのような状態が生じたときにリスクから解放されたものとみなせるかを明らかにし、収益の測定として、交換に着目した収益の測定（ASBJ [2006] 第4章【本文】第44項）、市場価格の変動に着目した収益の測定（ASBJ [2006] 第4章【本文】第45項）、契約の部分的な履行に着目した収益の測定（ASBJ [2006] 第4章【本文】第46項）、および被投資企業の活動成果に着目した収益の測定（ASBJ [2006] 第4章【本文】第47項）の4つのものを提示している。

なお、FASB 概念書と IASB 概念枠組はともに、製品等の引き渡しによる場合やサービスの提供による場合など現行の実際に遂行されている主要な活動と関連付けて収益の認識を記述しているが（FASB [1984] par.84）（IASB [2004] par.74・par.77）、特に測定に関する説明は見あたらない。それは、収益を実体への資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済と定義しているため、流入した資産の額または減少した負債の額によって測定されることになるからである。すなわち、FASB 概念書と IASB 概念枠組はともに、資産負債アプローチを採用しているため、収益の額を資産負債の側から決定しようとして

いるからである（斉藤[2007]115-116頁）。

④ 費用の測定

ASBJ 概念枠組は、費用の測定についても、収益の測定と同様に現行の実務で行われている主要なものを取り上げ、交換に着目した費用の測定（ASBJ [2006]第4章【本文】第48項）、市場価格の変動に着目した費用の測定（ASBJ [2006]第4章【本文】第49項）、契約の部分的な履行に着目した費用の測定（ASBJ [2006]第4章【本文】第50項）、および利用の事実に着目した費用の測定（ASBJ [2006]第4章【本文】第51-52項）の4つのものを提示している。

このようにASBJ 概念枠組においては、費用の測定は、基本的には収益の測定と対称的に規定されているが、例えば、交換に着目した収益の測定に対して、交換に着目した費用の測定が損益計算上対応しているわけではない。最終的には、一期間中にリスクから解放された収益に対応するものが期間損益計算上の費用となる。ASBJ 概念枠組は、配分については触れているが、対応については明示的に取り上げてはいないのである（斉藤[2007]117頁）。

しかし、このことはこれらの概念が不要であることを意味するものではない。むしろ、投資の成果を測定するためには必要不可欠な概念である。ただ、資産負債アプローチの中で配分や対応の概念を整合的に位置づけることがかなり難しいという理由から記述されていないのである（斉藤[2007]117頁）。

なお、FASB 概念書は、費用および損失は、当該企業の日下着手中のもしく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、用益の提供またはその他の諸活動において、当該企業の経済的便益が費消される時点において、またはすでに認識されている資産が従来のようにもしくはこれ以上の経済的便益をもたらさないと判断される時点において認識されると記述している（FASB [1984] par.85）。また、IASB 概念枠組は、費用の定義には、売上

原価、賃金および減価償却費等のような企業の通常の活動において発生する費用だけでなく、損失も含まれると記述している（IASB〔2004〕par.78）。

したがって、FASB 概念書と IASB 概念枠組の両者ともが、費用と損失を基本的には区別しておらず、費用を収益と同様に、現在実際に遂行されている中心的な営業活動すなわち主要な活動と関連付けて記述している。しかしながら、費用の測定に関する説明は見あたらないのである。

ASBJ 概念枠組は、測定値の多様性を認めている。資産と負債の測定値を原価なり時価なりで統一することが、財務報告の目的に役立つわけではないからである。すなわち、企業の投資のどのような側面を描写するのが財務報告の目的により適しているのかにしたがって、原価による場合もあれば、時価による場合もある。また、資産と負債の測定値の変動額には、利益計算の観点から意味を持つものもあれば、まったく意味を持たないものもある。意味を持つものであれば時価評価が適しているし、意味を持たないものであれば、原価で評価することが適している。すなわち、財務報告の目的を達成するためには、投資の状況に応じて多様な測定値が求められる。そのために、資産、負債の様々な測定値を並列（混在）させているのである（齊藤〔2007〕117頁）。

ただし、ASBJ 概念枠組は、観察可能な具体性のある資産と負債に対して独立した定義を与え、この定義からより抽象度の高い純資産と包括利益の定義を導出している。また、投資家の利用目的との適合性を考慮して、包括利益とは別に純利益に定義を与え、純利益と関連させて収益と費用の定義を導出している。ここで資産・負債の定義からはじめるのは、財務報告の対象を確定し定義する作業が容易になるからであり、情報としての有用性を比較したものでもなければ、特定の測定方法を一義的に導くことを意図したものでもない（ASBJ〔2006〕第3章【序文】）。

さらに、資産や負債を、経済的資源という概念に基づいて定義している。す

なわち、資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源のことをいう（ASBJ〔2006〕第3章【本文】第4項）。負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物のことをいう（ASBJ〔2006〕第3章【本文】第5項）。

このようなASBJ概念枠組のアプローチと概念構成においては、通常、経済的資源を反映する測定属性としての時価ないし公正価値に対して積極的な意味が与えられ、資産や負債の現在の価値を反映していない取得原価や未償却原価などは、市場価格などによる測定が困難な場合に限って許容されるやむを得ない選択肢として、消極的な意味しか持ちえないこととなる（斉藤〔2007〕54頁）。

しかしながら、ASBJ概念枠組は、測定属性の選択においても、財務報告の目的を達成するためには何が適切なのかという観点を貫いているのである。その結果、例えば、市場価格が、状況のいかんにかかわらず、常に優先的に適用されるべき測定属性であるとは考えていない。すなわち、財務報告の目的を達成するという観点から、そのために不可欠であるリスクから解放された投資の成果として意味のある情報を提供しようとするれば、投資の実態や本質に応じてそれに相応しい測定属性の選択が求められることとなる（斉藤〔2007〕54頁）。

例えば、売買目的有価証券に対する投資のように、投資対象となった資産が事業の目的に拘束されず、保有資産の値上がりを期待した投資（金融投資）においては、投資対象となった資産等に生じる価値の変動は、そのまま期待に対比される事実として、リスクから解放された投資の成果に該当することになる。このような投資においては、投資対象となった資産の時価による期間評価差額が、そのまま期待と対比されるリスクから解放された投資の成果を表しているのである（斉藤〔2007〕54頁）。

これに対して、例えば、製造業における製造機械装置への投資のように、投資の成果として、その機械装置を使用して製造した製品の販売を通じたキャッ

シュの獲得を期待しているような投資（事業投資）においては、機械装置そのものの時価の変動を、リスクから解放された投資の成果とみることはできない。事業投資において、投資のリスクから解放されるタイミングは、事業のリスクに拘束されない独立の資産（キャッシュ）を獲得したとみなすことができることとしているのである（斉藤[2007]54-55頁）。

このように、財務報告の目的の達成という観点からは、測定属性の選択にあたって投資の実態や本質を確認しそれに相応しい選択を行う必要がある。さらに、投資成果として意味のある測定を行うという観点からは、投資対象となった資産等の形態（例えば、投資対象が金融商品であるか否か）ではなく、投資の実態に着目することが重要である。例えば、子会社や関連会社株式に対する投資は、金融商品に対する投資であっても、これを金融投資と考えることはできない。ASBJ 概念枠組は、このような投資の実態や本質を無視して、資産・負債の測定を、時価ないし公正価値に統一すること自体が、財務報告の目的の達成に役立つわけではないという点を強調しているのである（斉藤[2007]55-56頁）。

IV IFRS のアドプションと発生主義

2007年8月、ASBJ と IASB との間で、わが国企業会計基準の IFRS へのコンバージェンスを加速させることへの合意がなされた。これがいわゆる「東京合意」である。これ以後、特に、上場企業ないし資本市場指向的企業の会計の IFRS への移行は一層加速し、現在では、IFRS のアドプション（強制適用）へと急展開している（郡司[2010]2頁）。

わが国の会計基準が規則主義と呼称されるのは、会計基準だけでなく解釈指針や実務指針や金融庁からの Q&A などが公表されているからである。わが国の会計基準が規則主義を採用しているのは、企業が円滑に財務諸表の作成を行

うことができるようにすることや、各企業の判断によって財務諸表の内容にバツキが生じないようにするためである（TKC〔2010〕48頁）。

これに対して、原則主義を採用しているIFRSは、会計基準と解釈指針があるだけで、会計基準を適用する場合の細かい規定や具体的な数値基準はほとんど示されていない。IFRSは、どこまで厳密に会計基準を適用するかという重要性を判断する際、判断基準自体を企業に委ねている（TKC〔2010〕48頁）。IFRSの原則主義のもとでは、企業側の説明責任がますます問われるようになるのである（伊藤〔2010〕5頁）。

わが国において、IFRSがアドプションされると、次のようなりスクが発生する恐れがある。すなわち、特定の会計項目に関してIFRSしか存在しないため、測定的観点からの実証研究が停滞し、複数の会計基準間の価値関連性の相対比較が不可能となり、基準間競争が封じ込まれることとなるのである（伊藤〔2010〕6頁）。

2011年6月21日の自見金融担当大臣の「IFRS適用に関する検討について」のペーパーに基づく会見では、次の2点についての指示があった。すなわち、①少なくとも2015年3月期についてのIFRSの強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、および②2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とすることがこれである（三角波〔2011〕97頁）。

その後6月30日に開催された企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議での大臣挨拶では、21日の会見で示された2点の方針に加えて、次の5点の内容が提示された。すなわち、①「中間報告」で、“とりあえずの目標”とされている2012年にとらわれないこと、②国内の任意適用の状況等、「中間報告」の要検討事項の検証を行うこと、③開発費やのれんの基準開発等、ASBJの活動に委ねるのではなく、企業会計審議会で議論すること、④連結先行の考え方を

見直すこと、および⑤会計基準適用の前提となる多様な資本市場のあり方、単体開示の廃止といった制度面での検討を行うことがこれである（三角波[2011] 97頁）。

現在、ロンドンで策定されたIFRSがわが国にアドプションされると、基準間競争が封じ込まれるという懸念が、会計アカデミズムに名状しがたい諦念と悲観を生んでいる（伊藤[2010] 6頁）。今後必要なのは、IFRSを視野に入れながらも、むしろIFRSから多少距離をおいて、中長期的に財務会計学のあり方や方向性を展望しておくことである。なぜならば、このような距離を置いた研究こそがひいてはIFRSの改善・改革に役立つものと期待されるからである（伊藤[2010] 5頁）。

IFRSの目的は、資本市場における投資意思決定に資する会計情報を提供することである。したがって、投資意思決定情報を提供することを目的とするわが国の金融商品取引法の会計基準が、IFRSに替わることに問題は無い。しかしながら、分配可能利益の算定を目的として作成されたものではないIFRSは、これを会社法会計や税法会計に適合させることは難しいのである（徳賀[2010]16-17頁）。

会計情報の主要な機能は、契約支援機能（とりわけ、分配裁定指標の提供機能）と投資意思決定支援機能である。日本の会計制度は、金融商品取引法会計が投資意思決定支援機能を有しているのみで、会社法会計と税法会計は広い意味での分配裁定機能に関わっている（徳賀[2010]19頁）。しかしながら、各企業会計法が掲げている規範の目的に整合的な形でIFRSへの対応を考えるのであれば、会計の投資意思決定支援と契約支援（分配裁定）という2つの機能を相対的に切り離すという形で連単分離を図ることが望ましいのである（徳賀[2010]20頁）。

したがって、IFRSを「金融会計」として意義付けることが必要である。すなわち、わが国におけるIFRSの導入は、当面、主に上場企業を中心とする連

結会計報告において対応が求められており、それは主に上場企業に関する制度会計である金融商品取引法会計の最重要課題となっているのである（郡司〔2010〕3頁）。

これに対して、わが国の会計を「もの造り思考会計」として解釈し、IFRSをもの造り会計から再解釈する理論を構築することが必要である。この理論構築のためには、ケインズの一般理論に出てくるアイデアを援用するのも1つの方法であると考えられる。すなわち、ケインズはもの造りへの投資と金融問題を合わせた理論展開を行っているので、これを基礎にして、公正価値評価と使用費用概念を用いて新たな理論を構築することができる。このとき、公正価値評価は、これを経営者のもの造り指標として意義付けられるとともに、金融的側面を持った投資意思決定の指標としても意義付けられるのである（山地〔2010〕33-34頁）。

前述したように、財務報告の目的を達成するためには、投資の状況に応じて多様な測定値が求められる。そこで、ASBJ概念枠組は、資産、負債の様々な測定値を並列することによって測定値の多様性を認めている。それは、資産と負債の測定値を、原価のみによってあるいは時価のみによって表現することでは、企業の実態を明らかにすることができないものとみているからである（斉藤〔2007〕117頁）。

このようなASBJ概念枠組の視点の根源には、かつてASOBAT（AAA〔1966〕）が採用した事象接近法があるものと考えられる。ASOBATは、外部利用者のための会計情報として、原価と時価の2種類の情報を併記した多欄式報告書を推奨している。すなわち、歴史的原価による情報はある目的に適合するとしても、あらゆる目的には十分ではない（AAA〔1966〕p.19）。したがって、ASOBATは、歴史的原価による情報とともに時価による情報をも報告することを勧告しているのである。

ASOBATは、このような多欄式報告書を推奨する理由について次のように

説明している。すなわち、歴史式原価による情報の報告だけでは企業に対する環境の影響を完全に排除することになるし、他方、時価による情報の報告だけでは完結した市場取引の記録があいまいになってしまう。そこで、原価と時価の2種類の情報を併記することが必要になる。つまり、歴史的原価による情報は市場取引を反映し、時価による情報は市場取引に加えて「未実現」の市場の影響を反映し、したがって両者の差額は未実現の環境の影響の効果を示すことになるからである（AAA [1966] pp.30-31）。

さらに、ASOBATは、自らが提示している会計情報有用性の特性すなわち会計情報識別基準からみても、原価と時価の2種類の情報を併記した多欄式報告書が必要であることを次のように説明している。すなわち、歴史的取引に基づく情報は市場取引によって検証されているので、検証可能性が強調される場合には非常に有用である。他方、時価は企業の取引のみならず、完了した取引をこえて環境が企業に及ぼした影響をも反映している。したがって、時価は予測が必要である多くのニーズに対して高度の目的適合性をもっている（AAA [1966] p.30）。

ASOBATが採用した事象接近法は、G. H. ソーターによって提唱されたものである。ソーターは、会計客体について次のように定義している。すなわち、会計客体とは、会計主体に対して影響を及ぼす関連性ある経済事象のことである。会計客体は、関連性ある諸事象が日々相違しておりまた会計主体間でも相違しているため、融通性のあるものである（Sorter [1963] p.4）。したがって、この会計客体に関する定義は、ある事象の関連性が他の事象の非関連性を意味しない点で、非限定的である（Sorter [1963] pp.4-5）。

ある事象を認識することが他の事象を認識することを妨げることはないし、またある事象を認識しないことが他の事象を認識するように強制することもない。原価と価値変化の両者が関連するときはこれら両者を記録することができ、関連しないときはこれら両者を記録しなくてもよいのである。

ただし、このような多欄式報告書の基本原理は、事象の因果的分類にある。すなわち、多欄式報告は、両会計報告書に事象の源泉別分類を加え、 7×1 の行列からなる会計報告に替えて、 7×5 の行列からなる報告を推奨しようとするものである（Sorter [1969] p.18）。

7×1 の行列および 7×5 の行列における7に相当するものは、資産、負債、純資産、費用、損失、収益および利益の会計報告書の基本要素である。これら7つの基本要素によって包括することのできるすべての会計概念は、直接的にせよ間接的にせよ、会計のカテゴリーたる資産と持分の2つのグループのいずれかに属するものである。他方、 7×5 の行列における5は、市場取引、一般変化、個別変化、予測変化および転換の5つのクラスを意味するものである（船本[2002]57頁）⁵⁾。

7×1 の行列のもとでは、事象のカテゴリーによる分類が行われるにすぎない。これに対して、 7×5 の行列のもとでは、7つのカテゴリーに5つのクラスが掛け合わされ、事象の源泉別分類が行われることになる。事象を源泉別に分類することによってはじめて、異なる原因から生起する事象を別個の欄に表示することが可能となるのである。このようにして、事象の源泉別分類が事象のカテゴリーに対して事象源泉欄を追加することとなるから、事象の結果だけでなく、同時に事象がいかなる原因から生起するものかを明示することができるのである（船本[2002]58頁）。

わが国企業会計原則 第二 損益計算書原則一のAには、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない（中央経済社[2011]11頁）と指示している。この指示は、一方において、費用・収益の測定には支出額・支出予定額または収入額・収入予定額を基準尺度として用いるべく旨を定め、他方では、

5) 5つのクラスと7つのカテゴリーについては、船本[1989](115-130頁)が詳しい。

費用・収益の認識計上には発生主義の認識基準を採用することによって、費用・収益の両者がそれぞれ発生した期間に正確に割り当てられるように処理することを要求しているのである（阪本[1985]18頁）。

IASB 概念枠組は、2つの基礎となる前提（underlying assumptions）を提示しているが、その第1番目に、発生主義を（accrual basis）掲げている。すなわち、財務諸表は発生主義会計に基づいて作成される。発生主義の下では、取引その他の事象の影響額は、その発生時（現金または現金同等物の収支時ではなく）に認識され、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務諸表に計上される。発生主義に基づいて作成される財務諸表は、利用者に対して、現金の収支を伴う過去の取引だけでなく、将来に現金を支払う債務と将来の現金受領をもたらす資源についての情報を提供する。したがって、発生主義に基づく財務諸表は、過去の取引その他の事象について、経済的意思決定を行う利用者にとって最も有用な種類の情報を提供するのである（IASB [2004] par.22）。

なお、FASBは、SFAC第1号（FASB [1978]）において、発生（accrual）（FASB [1978] par.45）と発生主義会計（accrual accounting）（FASB [1978] par.48）について、簡単ではあるが、わが国企業会計原則とIASB概念枠組とほぼ同様の内容をもって、説明している。

発生主義においては、収益の認識は、これを収入の時あるいは収入の権利の発生の時に行うことなく、経済価値の増殖の事実が材の生産または販売によって確認された時に行うのを原則とする。また、費用の認識は、これを支出の時あるいは支出の義務の発生の時に行うことなく、経済価値の減耗の事実が財の消費などによって確認された時に行うのである（阪本[1985]16頁）。

投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定し開示することであるという財務報告の目的の下では、企業の将来を予測するうえで、企業の現状に関する情報が不可欠であり

(ASBJ[2006]第1章【本文】第1項), 会計情報の送り手たる経営者が負うべき責任は基本的には事実の開示である (ASBJ[2006]第1章【本文】第8項)。ここに, 専ら給付の経済価値の増殖や減耗の事実によって資産・負債を認識し, その結果として収益・利益や費用・損失を認識することによって企業の実態を明らかにしようとする発生主義 (阪本[1985]13頁) の意義がある。

さらに, 前述したように, ASBJ概念枠組が採用している「投資のリスクからの解放」概念は, 収益認識基準と資産負債アプローチとの整合性を追い求めようとしたものであるが, 発生主義は, 収益費用アプローチと資産負債アプローチの両アプローチを関連付けようとする会計基準であるということができるのである。

【参考文献】

- ・秋葉賢一[2011]『エッセンシャルIFRS』中央経済社。
- ・伊藤邦雄[2010]「ディスクロージャー学の展望と課題－会計基準のコンバージェンス問題を越えて」『企業会計』第62巻第10号, 4-13頁。
- ・企業会計基準委員会編[2006]「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(中央経済社編『新版 会計法規集 第4版』所収, 中央経済社, 1340-1363頁。)
- ・企業会計基準委員会, 財務会計基準機構日本語訳監修[2005]『国際会計基準審議会 国際財務報告基準書 (IFRSsTM) 2004』レクシスネクシス・ジャパン株式会社。
- ・郡司 健[2010]「わが国における国際会計基準 (IFRS) 導入のインパクト」

『大阪学院大学通信』第41巻第6号，1-39頁。

- ・齊藤静樹編著[2007]『討議資料 財務会計の概念フレーム 第2版』中央経済社。
- ・財務会計基準機構編[2003]『調査研究シリーズNo.3 収益認識に関する調査』財務会計基準機構。
- ・阪本安一[1985]「会計上の認識と認識の基準」『大阪学院大学通信』第15巻第10号，3-21頁。
- ・桜井久勝編著[2010]『テキスト国際会計基準 第5版』白桃書房。
- ・三角波[2011]「IFRSを巡るわが国の動き」『企業会計』第63巻第9号，97頁。
- ・中央経済社編[2011]『新版 会計法規集 第4版』中央経済社。
- ・TKC[2010]「公認会計士 中田清穂氏に聞く IFRS 導入とその影響（後編）」『TKC』No.447，48-51頁。
- ・徳賀芳弘[2010]「IFRSへの日本の制度的対応」『会計』第177巻第5号，9-22頁。
- ・平松一夫，広瀬義州訳[2002]『FASB 財務会計の諸概念 増補版』中央経済社。
- ・船本修三[1989]『会計情報論の基礎』中央経済社。
- ・船本修三[2002]「会計事象理論と現代会計構造」『大阪学院大学企業情報学研究』第3巻第1号，51-75頁。
- ・山地秀俊[2010]「今，もう一度会計の本質を考える 歴史からのアプローチ」『会計』第177巻第5号，23-36頁。
- ・AAA[1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 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)
- ・FASB[1978] *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November. (平松一夫，

広瀬義州訳[2002]3-43頁)

- FASB [1984] *Statement of Financial Accounting Concepts No.5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, December.
(平松一夫, 広瀬義州訳[2002]195-266頁)
- IASB [2004] *International Financial Reporting Standards PART B*, Official pronouncements issued at 1 January, pp.1709-1733, “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.” (企業会計基準委員会, 財務会計基準機構日本語訳監修[2005]35-57頁)
- G. H. Sorter [1963] *The Boundaries of the Accounting Universe*, Arno Press Inc.,1978.(originally, University of Chicago, 1963)
- G. H. Sorter [1969] “An ‘Events’ Approach to Basic Accounting Theory,” *The Accounting Review*, 44(1), pp.12-19.