

■ 論文

概念フレームワーク設定に対するコメントレターの分析 —試論：2006年『予備的見解』への会計基準設定主体のコメントを中心として—

中山 重穂

目 次

- I はじめに
- II 『討議資料』における論点
- III 『討議資料』へのコメントレター投稿者
- IV 各会計基準設定主体のコメント
- V コメントの焦点
- VI むすびにかえて
- 注
- 参考資料

▶ 要 旨

本稿では、2006年『予備的見解』に対する各会計基準設定主体によるコメントレターを精読し、会計基準設定主体が、概念フレームワークとして、いかなる会計思考や会計原則を不可欠なものとみなしているのか、概念的枠組みとして要望されているが、『討議資料』に取り入れられていなかった会計思考や会計原則にはどのようなものがあるのかを調査している。その結果、スチュワードシップ、信頼性、実質優先性、慎重性（ないしは保守主義）が該当する結果となった。そしてこれらの会計思考や会計原則に対する要望に何らかの規則性があるかどうかとも検討し、地域性や法域性があることが部分的に観察された。

▶ キーワード

概念フレームワーク、財務報告の目的、財務報告情報の質的特性、会計基準設定主体、スチュワードシップ、信頼性、忠実な表現、実質優先性、慎重性、保守主義

〈平野勝朗先生のご冥福を心より祈念申し上げます。先生からいただいた数々のおことは何よりの賜物です。愛知学院大学と学生をこよなく愛していた先生に謹んで本稿を捧げます。〉

I はじめに

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board) (以下, IASB) と米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board) (以下, FASB) は, 概念フレームワークの共同改訂プロジェクトの一環として, 2006年7月6日に討議資料『予備的見解 (Preliminary Views)』(IASB[2006a] および FASB[2006]) (以下, 『討議資料』) を公表した。

『討議資料』は, 概念フレームワークの中でも, 「財務報告の目的 (Objective of Financial Reporting)」と「財務報告情報の質的特性 (Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information)」を対象としている。この『討議資料』をたたき台として, 『公開草案 (Exposure Draft)』の作成と公表 (2008年), そして最終的な『完成版 (Final Paper)』の作成と公表 (2010年) へと続くこととなる。

本稿では, 『討議資料』に対する各会計基準設定主体によるコメントレターを精読し, 会計基準設定主体が, 概念フレームワークとして, いかなる会計思考あるいは会計原則を不可欠なものとしなしているのか, すなわち, 概念的枠組みとして要望されたいながら, IASB と FASB によって『討議資料』に取り入れられていなかった会計思考あるいは会計原則にはどのようなものがあるのか調査することを目的としている¹⁾。加えて, コメントレターで示されるそれら会計思考や会計原則に関する見解や要望について, 地域性, 歴史性などの背景や何らかの規則性があるのかどうかを試論として考察することも目的としている。

概念フレームワークは, 外部利用者のための財務諸表の作成および表示の基礎をなす諸概念について記述したものであり (IASB[2012], 目的及び現況), 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するとともに, 将来の基準開発に指針を与えるものとされる (ASBJ[2006b], 前文)。また, 概念フレームワークは, 財務会計において憲法に相当し, 首尾一貫した基準へと導くことができ, かつ財務会計および財務諸表の性質, 機能, 限界を規定する相互関連的な目的と原理の体系的なシステムであるともされている (FASB[1976], p.2)。

このような概念フレームワークは, 一般に, 会計基準設定主体によって開発, 公表される。しかし, その開発プロセスでは, 会計基準設定主体の見解だけではなく, 監督官庁, 監査法人 (公認会計士), 専門職団体, 学識者, 投資者, 貸付者, 経営者, 業界団体などといった関係者からの意見も聴取しつつ, 開発される。そのため, 概念フレームワークは, 純粋な会計理論のみに基づいて構築されるのではなく, 上記の関係者の有する利害, 価値観およびポリシー, あるいは独自の会計実務, 伝統的な会計慣行および商慣行の影響を受けつつ, 策定されることになる。

例えば, 政府および監督官庁による経済環境や企業活動の活性化あるいは安定化を目的とした政策的関与, 監督官庁や会計基準設定主体による財務報告制度の設計方針, 企業や業界団体などによるロビーイングや利益誘導, 業績表示など企業経営上の投資者および経営者の利害調

整、財務報告利用者ごとに相違する財務報告に対するニーズなど、財務報告との関わり方によって、概念フレームワークに対する関係者の要求や期待は異なる。

したがって、財務報告制度とどのような関わりを有するかによって、すなわちコメントレター投稿者の立場によって、概念フレームワークの改訂を提言する『討議資料』に対するコメントのポイントと傾向、および賛否が相違することが予想される²⁾。そのような仮定のもと、本稿では、財務報告制度を直接的に構築する立場にある各会計基準設定主体のコメントレターを調査対象とする。

会計基準設定主体のコメントレターを調査対象とする理由は、概念フレームワークの開発、ひいては財務報告制度の設計にあたって、投資者、作成者、業界団体などと比べて、特定個人や特定組織の利害を優先するものではないであろうこと、多くの場合、会計専門職、経営実務者、学識者などが関与しているため、実務的観点と理論的観点の両方の視点からの見解が示されるであろうこと、国や地域を代表する組織であるため、それぞれの地域性や歴史性を背景とした見解が示されるであろうことにある。

以下においては、まず、『討議資料』における論点を明らかにする。次に、『討議資料』へのコメントレター投稿者の種別とコメントレターを投稿した会計基準設定主体の特徴を整理する。続いて、会計基準設定主体がコメントレターにおいて表明した見解を会計基準設定主体ごとに示す。そして、その見解をもとにコメントレターにおいて焦点となっている論点を明らかにする。最後に、それら論点と会計基準設定主体との関係性を考察し、まとめとする。

Ⅱ 『討議資料』における論点

『討議資料』では、「結論の基礎 (Basis for Conclusions)」として、同文書における重要項目の基本的な考え方が補足として記述される。そこでは、多くの場合、問題を提起するかたちで主要な論点が提示され、IASB と FASB が当該論点に対して下した結論とそのような結論に至った事由が説明される。

それら論点の見出しタイトルの多くは、質問を投げ掛ける形式で記述されている。そのため、コメントレターには、それらの質問形式の論点に回答するかたちで作成されているものがみられる。そこで、本節では、「結論の基礎」で提示されている論点の見出しを列挙することで、IASB と FASB が示した「『討議資料』における論点」を明らかにし、コメントレター分析の一助とする。

IASB と FASB によれば、「財務報告の目的」と「財務報告情報の質的特性」について、それぞれの「結論の基礎」では、前者に関しては表1のような論点が、後者に関しては表2のような論点が、示されている。

表1および表2における論点を集約すれば、「財務報告の目的」については、財務諸表と財務報告のいずれを主たる対象とするのか、報告対象は、投資者、債権者およびその他の利害関係

表1 「財務報告の目的」の論点

論 点*	『討議資料』における見出しタイトル
① 財務諸表と財務報告	目的は、財務諸表を対象とすべきであろうか、あるいは財務報告を対象とすべきであろうか。
② 情報提供の対象者	目的は、幅広い利用者への情報提供とすべきであろうか、あるいは現在の株主のみとすべきであろうか。
③ 筆頭利用者の明示	目的は、主要な利用者グループを明示すべきであろうか。
④ 一般目的と特別目的	目的は、一般目的財務報告書を対象とすべきであろうか、あるいは相違する利用者それぞれに対する報告書を対象とすべきであろうか。
⑤ 報告主体の種類	一般目的外部財務報告の目的は、報告主体の種類に応じて相違するであろうか。
⑥ 財政状態計算書	財政状態計算書の目的は、特定の利用者による支払能力の評価を支援することであろうか。
⑦ 利益情報	資源と請求権の変動によって測定された財務成績についての情報の有意性。
⑧ スチュワードシップ	スチュワードシップは、目的において役割を有するであろうか。
⑨ 経営者の視点	財務報告と経営者の視点との間でどのような相互作用が生じるべきであろうか。

* 論点については右記の見出しタイトルをもとに著者が簡略化した。

(出所) “Basis for Conclusions on draft Chapter 1” (IASB[2006a] および FASB[2006]) をもとに著者が作成した。

表2 「財務報告情報の質的特性」の論点

論 点*	『討議資料』における見出しタイトル
① 目的適合性の定義	意思決定に相違をもたらす能力(目的適合性の定義)。
② 目的適合性の構成要素	目的適合性の構成要素は何であろうか。
③ 予測価値	予測価値とは何を意味するのであろうか。
④ 信頼性の意義	信頼性とは何を意味するのであろうか、そしてどのようにすれば会計基準設定主体はその意味を最も伝達できるのであろうか。
⑤ 信頼性の構成要素	信頼性の構成要素は何であろうか。
⑥ 実質優先性	忠実な表現と実質優先性(の関係)。
⑦ 中立性	中立性と保守主義(の関係)。
⑧ 信頼性の測定	信頼性を経験的に (empirically) 測定しうるのであろうか。
⑨ 信頼性の置換え	どのようにすればフレームワークは信頼性が何を意味するのかを最も伝達できるのであろうか。
⑩ 比較可能性	比較可能性は、どのように目的適合性と忠実な表現とに関係しているのであろうか。
⑪ 理解可能性	理解可能性は何を意味するのであろうか。
⑫ 報告主体と理解可能性	特定種類の報告主体との関連での理解可能性(の考慮の必要性)。
⑬ 質的特性の追加	追加の質的特性(透明性、真実かつ公正な概観、信用可能性、内的整合性、高品質、その他しばしば提案される意思決定規準)が加えられるべきであろうか。
⑭ 質的特性の関連性	質的特性は、財務報告の目的と、あるいは特性相互で、どのように関連するのであろうか。
⑮ 重要性	重要性は、質的特性と財務報告の制約条件とのいずれであろうか。
⑯ コストとベネフィット	会計基準設定主体は、財務報告における要請からのベネフィットとコストをどのように評価するべきであろうか。

* 論点については右記の見出しタイトルをもとに著者が簡略化した。

(出所) “Basis for Conclusions on draft Chapter 2” (IASB[2006a] および FASB[2006]) をもとに著者が作成した。

者の中の誰であるべきなのか、財務報告の目的に適した情報とはいかなる情報であるのか、財務報告の主たる目的は、意思決定有用性のみとするのか、スチュワードシップも独立した目的とするのかといった問題が焦点とされている。

また、「財務報告情報の質的特性」については、信頼性に代わる忠実な表現の採用は適切であるのか、質的特性として取り上げられた項目の定義や適切性に問題はないか、実質優先性、慎重性あるいは保守主義といった従来は採用されていた思考を除外して問題はないのか、質的特性の相互関係はどのように構築されるべきであるのかといった点が焦点となる。

これらの論点については、会社法制、企業の規模構成、企業実務、資本市場の特性、各国の伝統的な会計観や会計思考、あるいは会計慣行などと密接に関連する領域であり、『討議資料』においてIASBとFASBが示した見解に反対するコメントが数多く投稿されることとなる。

Ⅲ 『討議資料』へのコメントレター投稿者

1 コメントレター投稿者の基礎データ

2006年7月6日に『討議資料』が公表され、同文書に対するコメントレターの締切日として同年11月3日が設定される。そして、その結果、179通のコメントレターが投稿されている。

投稿者は、財務情報の利用者（投資者およびアナリスト）、財務報告作成者、各国公認会計士協会等の専門職団体、各国会計基準設定主体および規制主体、銀行協会等の業界団体、学識者、個人、非営利組織、会計事務所などといった多くの関係者に及ぶ。

IASBとFASBが取りまとめた集計データに基づく、投稿者のグループ別投稿数および地域別投稿数ならびに各々の投稿割合は、表3および表4で示される通りである³⁾。

会計基準設定主体からのコメントレター投稿数は、22通（12.3%）となっており、投資者およびアナリスト（33通：18.4%）、作成者（29通：16.2%）、専門職団体（27通：15.1%）に次ぐ

表3 コメントレターの投稿グループ別内訳

コメントレター投稿グループ	N	%
投資者/アナリスト	33	18.4%
作成者	29	16.2%
専門職団体	27	15.1%
会計基準設定主体	22	12.3%
個人	20	11.2%
学識者	18	10.1%
非営利組織	12	6.7%
規制主体	10	5.6%
会計事務所	8	4.5%
合 計	179	100.0%

表4 コメントレター投稿者の地域別内訳

地 域	N	%
ヨーロッパ	88	49.2%
北アメリカ	43	24.0%
アジア太平洋	21	11.7%
アフリカ	3	1.7%
国際的組織	24	13.4%
合 計	179	100.0%

（出所）IASB[2007]p.2をもとに著者が作成した。

（出所）FASB [2007]p.3およびIASB[2007]pp.1-2をもとに著者が作成した。

投稿数となっている。一つの国に対して会計基準設定主体は一つのはずであるから、投資者およびアナリスト、作成者、専門職団体の各々の存在数と比べると、会計基準設定主体の存在数はかなり少ないはずである。そのように考えた場合、会計基準設定主体からのコメントレターの投稿は、投資者およびアナリスト、作成者、および専門職団体と比べて数的には少ないものの、母集団に対する投稿者数の割合を考えた場合、他の3グループのそれを大きく凌ぐものと考えてよいであろう⁴⁾。

一方で、地域別内訳については、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards) (以下、IFRS) 採用国、すなわち概念フレームワーク改訂の当事国が多いヨーロッパ地域が、最多の88通 (49.2%) となっている。次いで同じく概念フレームワーク改訂の当事国であるアメリカ合衆国と米国会計基準を採用する企業を有するカナダを含む北アメリカ地域が、43通 (24.0%) で全体の約4分の1を占めている。アジア太平洋地域は21通 (11.7%) で3番目に多いが、その約半数は、オーストラリアとニュージーランドからの投稿となっている。また、国際的な業界団体や国際的に活動している会計事務所などのように複数の地域にまたがって活動している組織が区分されている国際的組織からは、24通 (13.4%) のコメントレターが投稿されている。

2 コメントレターを投稿した会計基準設定主体

IASB および FASB が『討議資料』へのコメントレターを分析し、取りまとめた資料である IASB[2007] および FASB[2007] において報告されている会計基準設定主体からの投稿数は、表3で示されているように22通である。しかし、同資料では、179通のいずれのコメントレターが各投稿グループないしは会計基準設定主体のものであるのか、あるいは両審議会がコメントレターをいかなる基準で各投稿グループないしは会計基準設定主体によるものとして識別したのかが説明されていない。

そのため、各投稿者の名称、各組織の公式ウェブサイト、および IASB 公式ウェブサイト⁵⁾などを参照し、著者の判断に基づき、投稿されたコメントレター179通の中の22通を会計基準設定主体によるコメントレターとして識別した⁶⁾。

それら会計基準設定主体について、IASB と FASB によって付されたコメントレターナンバー (CL No.)、会計基準設定主体名、所在する国名ないしは地域名、コメントレター投稿時点における IFRS の採用状況、およびコメントレターのページ数を一覧にしたものが表5である。

コメントレターの締切りが2006年11月であったため、ニュージーランド、フランス、スウェーデンなどのように、現在では、コメントレターを投稿した会計基準設定主体とは異なる名称の組織が、会計基準設定主体の役割を担っているケースもみられる。

また、コメントレターを投稿した会計基準設定主体を地域別に分類し、コメントレター投稿時における IFRS 採用国と非採用国およびその数を示したものが表6である。

表5 コメントレターを投稿した会計基準設定主体

CL No.	会計基準設定主体名	国名ないしは地域名	IFRS 採用*	CL 頁数*
CL 19	National Accounting Standards Board of Russia	ロシア	－	2
CL 20	New Zealand Institute of Chartered Accountants	ニュージーランド	✓	7
CL 28	South African Institute of Chartered Accountants	南アフリカ	✓	6
CL 44	Mexican Accounting Standards Board	メキシコ	－	3
CL 45	Malaysian Accounting Standards Board	マレーシア	－	2
CL 46	Institute of Chartered Accountants in Ireland	アイルランド	✓	5
CL 55	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee	オーストリア	✓	9
CL 65	Korea Accounting Standards Board	韓国	－	2
CL 72	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas	スペイン	✓	5
CL 76	Institute of Certified Public Accountants of Kenya	ケニア	✓	2
CL 77	Conseil National de la Comptabilité	フランス	✓	12
CL 81	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	デンマーク	✓	2
CL 82	Swiss GAAP FER	スイス	－	3
CL106	Dutch Accounting Standards Board	オランダ	✓	7
CL121	Norsk RegnskapsStiftelse	ノルウェー	✓	7
CL131	Swedish Financial Accounting Standards Council	スウェーデン	✓	6
CL139	German Accounting Standards Committee	ドイツ	✓	7
CL160	Accounting Standards Board	イギリス	✓	53
CL161	Australian Accounting Standards Board	オーストラリア	✓	19
CL162	Canadian Accounting Standards Board	カナダ	－	11
CL172	Accounting Standards Board of Japan	日本	－	5
CL173	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants	香港	－	5
合 計		22	14	

* IFRS の採用はコメントレター投稿時のもの、また CL 頁数はカバーレターなども含めたコメントレターの総ページ数である。

(出所) <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/DPJul06/Comment-Letters/Pages/Comment-letters.aspx> [最終アクセス：2014年1月23日] および <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx> [最終アクセス：2014年1月23日] をもとに著者が作成した。

表6 コメントレターを投稿した会計基準設定主体の地域別分類

地域	国名ないしは地域名(下線は IFRS 採用国)	IFRS 採用*	IFRS 非採用*	合計
ヨーロッパ	<u>アイルランド</u> <u>イギリス</u> <u>オーストリア</u> <u>オランダ</u>	10	2	12
	<u>スイス</u> <u>スウェーデン</u> <u>スペイン</u> <u>デンマーク</u>			
	<u>ドイツ</u> <u>ノルウェー</u> <u>フランス</u> <u>ロシア</u>			
アジア	韓国 日本 香港 マレーシア	－	4	4
オセアニア	<u>オーストラリア</u> <u>ニュージーランド</u>	2	－	2
アフリカ	<u>南アフリカ</u> <u>ケニア</u>	2	－	2
北アメリカ	カナダ	－	1	1
中南アメリカ	メキシコ	－	1	1
合 計		14	8	22

* IFRS の採用はコメントレター投稿時のものである。

(出所) 本稿の表5をもとに著者が作成した。

表6において示されるように、14の会計基準設定主体の所在国において、コメントレーターの投稿時に、すでにIFRSが採用されている。また、IFRSを採用していなくても、日本、カナダなどのように、自国の特定企業に米国会計基準の適用を認めている会計基準設定主体からの投稿も多い。投稿した会計基準設定主体のほとんどが、IFRSの採用あるいは米国会計基準の適用を認めていることから、また、会計基準の国際的統一への指向が強くみられる当時の状況からも、IASBおよびFASBによる概念フレームワークの改訂は、各コメントレーター投稿国ないしは地域の財務報告制度に対して少なからぬ影響が及ぶ状況であったにちがいない。

IV 各会計基準設定主体のコメント

本節では、『討議資料』に対する各会計基準設定主体の主なコメントを概観する。

1 ヨーロッパ

(1) アイルランド勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants in Ireland)⁷⁾

アイルランド勅許会計士協会は、IASBとFASBによる概念フレームワークプロジェクトの改訂作業を評価するとともに、概念フレームワークが国際的に機能するためには、概念に関する強固な合意の形成が重要であるとの見解を表明している。

財務報告の目的に関する主なコメントとしては、筆頭利用者を実際の利用者である現在のおよび潜在的な投資者および債権者とすること、特別目的ではなく、一般目的の報告書を対象とすること、貸借対照表観を採用し、包括利益を表示することなどに賛同する旨を示している。

その一方で、スチュワードシップ履行目的を意思決定目的の一部とみなし、その位置付けを低下させたことに懸念を示している。そして、意思決定有用性のみでは、スチュワードシップの履行に必要な情報が不足するため、意思決定とスチュワードシップの履行を目的として併置することを求めている。

質的特性については、「『新たな』質的特性では、信頼性を検証可能性というサブ構成要素として位置付けることでその役割をより低下させ、信頼性を置き換えている。このことはスチュワードシップの役割を低下させ、意思決定をより強調するものであると確信している。(中略) 忠実な表現の利用は、歴史的原価よりもより忠実な表現である情報を提供することによって、公正価値報告を指向するようにみえる。」(CL46, p.3) との見解を表明するとともに、「検証可能性を信頼性へと置き換えれば、忠実な表現の質的特性としての採用を認めうる。」(CL46, p.5) としている。

また、目的適合性の定義において「実際に差異を生じさせる (actually making a difference)」ではなく、「差異を生じさせることができる (capable of making a difference)」という表現へと変更することも提案している。

そして、「真実かつ公正な概観もしくは公正な表示が、個々の質的特性すべてを有する財務諸

表によって達成される全体的なあるいは優先的な目的となるように検討することが重要である。」(CL46, p.4) と、真実かつ公正な概観を取り入れることを推奨している。

(2) イギリス会計基準審議会 (Accounting Standards Board)

イギリス会計基準審議会は、コメントレーターを投稿した会計基準設定主体の中で最もページ数の多いコメントレーターを投稿している (表5 参照)。

まず、財務報告の目的について、一般目的外部財務報告の目的を資源配分における意思決定有用性とするに懸念を示すとともに、スチュワードシップを財務報告の目的の一つあるいは意思決定有用性目的の一部とみなすことを主張している。

次に、『討議資料』では、現在のおよび潜在的な投資者と債権者を財務報告の筆頭利用者とみなしているが、この点に対する言及がほとんどみられないため、なぜ、エンティティ観を選択するのか、上場、非上場、および中小企業の財務報告書の利用者が同じ情報ニーズを有するのか、エンティティ観と潜在的な投資者と債権者を筆頭利用者とすることは矛盾するのではないか、といった多数の問題が生じており、したがって、最終的な結論を下す前に、これらの問題についてさらに検討することを IASB に推奨している。

質的特性に関しては、実質優先性と検証可能性を欠いていることも相俟って、忠実な表現を多くの問題の原因となる曖昧な概念であるとみなしており、そのため、質的特性から信頼性を削除するのではなく、その意義を明確にすることで対応すべきであるとの見解を表明している。

また、一般目的財務諸表ではなく一般目的財務報告に適用する概念フレームワークであるにもかかわらず、財務報告の何たるかについての議論が、後のフェーズに先送りされているため、IASB と FASB は、早急に、財務報告の定義を示すべきであることを指摘している。

その他に、非営利組織に適用する概念フレームワークも検討すべきであること、概念フレームワークが過度に理詰めで、冗長とならないよう注意することも提言している。

(3) オーストリア財務報告・監査委員会 (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee)⁸⁾

オーストリア財務報告・監査委員会は、改訂中の概念フレームワークが、財務報告書の資本市場における利用を前提としているため、中小企業には不向きとなっている点に懸念を示しており、中小企業への適用も視野に入れた概念フレームワーク開発を提案している。

財務報告の目的に関しては、「我々は、『討議資料』にみられるエンティティ観、すなわち財務報告の広範な利用者に焦点を合わせることを支持する。パラグラフ OB1は民間部門における営利企業による『一般目的外部財務報告』の目的を設定している。したがって、我々は、報告主体に利害をもつ全関係者の要求が、適度にカバーされるべきであり、将来ネットキャッシュフローの創出力に関する利害関係者のリスクエクスポージャーの相違を考慮したものであるべきであると考える。(中略) 異なる利用者グループのニーズを充足することの難しさは、それら

グループに特有の利害が、通常、相違する点にある。(中略)投資者と債権者のニーズが広範な利用者のニーズを包含するという仮定は、『一般目的』という意図を実際には反映しておらず、むしろ投資者(ステイクホルダー)指向財務報告に資するものである。」(CL55, p.3)として、情報提供の対象として幅広い利用者を前提とすることに賛意を示す一方で、その前提が形骸化するであろうことを指摘している。

また、スチュワードシップ目的の情報が意思決定有用性目的の情報に包含されるという見解を問題視しており、スチュワードシップを財務報告の目的の一つとすることを提言している。

質的特性に関しては、目的適合性の意義を明確にするために、主要な意思決定および意思決定者ならびにその事例を記述すること、忠実な表現の採用に賛同しうる条件として、独立した質的特性の中に情報の正確性を意味する用語として信頼性を含めること、保守主義の思考を概念フレームワークに文章として記載すること、重要性および適時性の位置付けを見直すこと、離脱規定の取扱いに言及すること、内的整合性を採用することなどを提案している。

(4) オランダ会計基準審議会(Dutch Accounting Standards Board)

オランダ会計基準審議会は、特にスチュワードシップを独立した財務報告の目的としていないことに最大の懸念を示している。また、概念フレームワークの意義と位置付けを早急に議論するべきであることも指摘している。

また、同審議会は、「同文書における実質優先思考の位置付け、エンティティ観と所有主観の選択に関する徹底した議論の欠如、および忠実な表現と信頼性に関する議論について、いささか深刻な疑念を抱いている。我々の見解では、IASBはすでに公正価値に向けた道を用意しているようにみえる。」(CL106, p.2)と、各論点に関する詳細な議論を抜きに結論を提示していることから、まず公正価値会計ありきの姿勢がうかがえることを指摘している。

その他の主要なコメントとしては、財務諸表から財務報告への範囲の拡張は慎重に検討すべきであること、投資者と債権者だけでなく幅広い範囲の利用者を前提とすべきであること、したがって、筆頭利用者を特定する必要がないこと、目的適合性の定義における表現を修正すべきであること、信頼性を他の用語に置き換えるのではなく、まずは、その意義がなぜ多様に解釈され、適用されるのかを検討することなどがある。

(5) スイス会計基準審議会(Swiss GAAP FER)

スイスにおける会計基準設定主体は、質的特性を中心としたコメントレーターを投稿している。

まず、忠実な表現の採用については、信頼性の概念とそのサブ特性である忠実な表現⁹⁾、実質優先性、中立性、慎重性および完全性は熟知されており、それゆえ、不明瞭な概念である忠実な表現へと置き換えられることに反対している。また、仮に忠実な表現が採用されるのであれば、実質優先性をその構成要素とするべきであると述べている。

次に、慎重性について、「慎重性は、資産および負債が測定可能な場合に考慮されるべき、概念フレームワークにおける基本的な質的特性である。公正価値、とりわけ観察可能なインプットが入手不能なレベル3の公正価値が、将来の財務報告において益々重要となりつつある。これらの公正価値は多くの（専門的）判断を必要とするか、許容する。このような判断は、アグレッシブアカウンティングのために乱用される可能性がある。現行のフレームワークにおいて開発された慎重性もしくは警戒概念が判断の誤用防止に役立つであろう。報告主体の債権者にとって、財務報告が過度に楽観的になっていないことは特に重要である。」(CL82, p.3) として、『討議資料』で質的特性から除外されていることに懸念を示している。

また、結果として目的適合性と忠実な表現が向上することを理由に、会計基準の改正による期間比較可能性の一時的な低下を許容する『討議資料』の記述に対して、比較可能性の意義を損なうものであり、概念フレームワークにおいて遡及処理を要請することが望ましいとの見解を示している。

(6) スウェーデン財務会計基準評議会 (Swedish Financial Accounting Standards Council)

スウェーデン財務会計基準評議会は、概念フレームワーク改訂プロジェクト自体に対するコメントとして、プロジェクトの進行を円滑にするためにも、概念フレームワークの位置付けを明確にすること、あらゆる財務報告作成者に読解および理解が可能な形式で概念フレームワークが記述されること、IASB と FASB の概念フレームワークの相違点、現行概念フレームワークの不備、およびその他の理由の3点に分類し、改訂が必要な論点を明示すること、従来の概念の削除や置換えは合理的な理由がある場合にとどめること、理解可能性の向上のために概念フレームワークの文章量を適切な範囲に押さえることなどを主に提案している。

財務報告の目的については、スチュワードシップとアカウンタビリティの重要性は、概念フレームワークの範囲が財務報告へと拡大されたことに伴って、より高まっているため、両概念を明確でわかり易い方法で財務報告の目的に取り入れること、および、投資者と債権者に有用な情報が他の関係者にも有用であるという主張およびエンティティ観の採用の根拠が明確ではないため、その根拠を示すことを求めている。

次に、質的特性に関しては、実質優先性の軽視は、新たな概念フレームワークは実質よりも形式を重視していると受けとめうるため、実質優先性の役割を再考すべきであること、IFRS における開示項目が増加している点を考慮して、財務報告情報の質的特性における重要性の概念および開示に関するセクションを充実させるべきであること、忠実な表現の意義および検証可能性の役割が理解しづらいため、さらなる説明あるいは再検討が必要であることを指摘している。

(7) スペイン会計監査協会 (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas)

スペインの会計基準設定主体である会計監査協会は、財務報告の利用者には、投資者および債権者のみではなく、仕入先、従業員、顧客なども含まれるべきであり、したがって、財務報告の目的も、投資者と債権者に報告主体の現金創出能力の評価に役立つ情報を提供するだけでなく、すべての利用者に報告主体の財政状態と業績の評価に役立つ情報を提供するべきであるとの立場を示している。

また、同協会は、中小企業も対象とするならば、やはり、キャッシュフロー情報よりも財政状態に関する情報が必要とされとも述べている。それゆえ、すべての報告主体および投資者とそれ以外のすべての利用者に対しても適用可能なように、概念フレームワークでは、キャッシュフロー情報ではなく、財政状態と業績に重きを置くべきであると提言している。

次に、忠実な表現の質的特性への採用に関しては、忠実な表現を質的特性に含めること、および実質優先性が忠実な表現に内包されることについては賛同するものの、情報が信頼可能でなければ、当該情報は、表現しようとする現実世界の経済現象の忠実な表現たりえないことから、信頼性を質的特性から除外することに反対する見解を示している。

また、『討議資料』では、慎重性（保守主義）が中立性との関係性から除外されているが、慎重性の乱用を戒める旨を概念フレームワークに記載し、報告主体が概念フレームワークに従えば、資産の過大評価および負債の過小評価は生じないため、慎重性を概念フレームワークに取り入れても、中立性と対立することはないとの立場から、概念フレームワークへの慎重性の採用を求める意見を表明している。

(8) デンマーク公認会計士協会 (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer)

最終的な概念フレームワークの完成後に、概念フレームワーク内での相互関連性、将来的な会計基準設定への影響可能性、および既存の会計基準への適用方法が明らかとなるため、デンマーク公認会計士協会は、今回のコメントレーターでは導入的な見解のみを表明するとの姿勢を示している。その上で、同協会は、スチュワードシップおよびエンティティ観に言及している。

スチュワードシップに関しては、「我々は、財務諸表は、投資者が報告主体の経営者の業績について知る最も簡便な手段であることから、スチュワードシップが、利用者によって財務諸表が要求される最大の理由であると確信している。（中略）審議会は、財務報告の独立した目的としてのスチュワードシップを除外するに足る理由を十分に正当化していない。」(CL81, p.2) と、意思決定有用性を広義に捉え、スチュワードシップ目的を意思決定有用性目的の一形態として位置付けることに反対を表明している。

次に、同協会は、エンティティ観について、『討議資料』のパラグラフ OB10でエンティティ観を採用するという方向性が示されているものの、そのような結論に至った理由が十分に説明されていないことを指摘している。そのため、エンティティ観と所有主観についてのさらなる

分析と論議を求めている。

(9) ドイツ会計基準委員会 (German Accounting Standards Committee)

ドイツの会計基準設定主体であるドイツ会計基準委員会は、IASB と FASB が、概念フレームワークの改訂プロジェクトをいくつかのフェーズに区切って進めるという手法をとったことに対して、プロジェクトの複雑性から、より細かく区分されたフェーズごとに策定することが適切であること、およびプロジェクトの早期の段階から関係者が策定プロセスに参加可能であることを理由に一定の評価を示している。その一方で、例えば、財務報告の範囲や概念フレームワークの位置付けのように、後のフェーズの論点ではあるものの、当該フェーズ以前のフェーズでの問題と関連する論点もあるなど、同時進行ではなく、フェーズに分けて段階的にプロジェクトを進行することによる弊害がいくつかあることも指摘している。

概念フレームワーク本体については、まず、目的の対象を財務報告とするか、財務諸表とするかについては、財務報告の内容が明示されておらず、さらなる議論の必要性が認められるため、さしあたっては財務諸表とすることが望ましいとの見解を示している。

また、財務諸表情報の筆頭利用者は投資者であり、したがって投資者に焦点を合わせるべきであること、エンティティ観を採用するに至った根拠が示されていないため、その根拠とエンティティ観の採用がもたらすであろう結果を明示する必要があること、経営者が所有者の利益のためにどれだけ貢献したかという情報を提供する役割であるスチュワードシップを削除せず、独立した目的として設定するべきであることを指摘している。

次に、質的特性について、質的特性の相互関係は多様であるため、その関係に適合する特定の序列を設定することは困難であること、目的適合性と検証可能性の定義に修正を加えること、信頼性の忠実な表現への置換えが不適切であること、実質優先性と慎重性の思考を概念フレームワークに取り入れることなどに言及している。

そして、スチュワードシップの位置付けの低下および質的特性の序列における目的適合性の強調といった状況から、従来の概念フレームワークと比べて、忠実な表現ないしは信頼性の質的特性としての権威が低くなったと理解しうる点に懸念を表明している。

(10) ノルウェー会計基準審議会 (Norsk RegnskapsStiftelse)

ノルウェー会計基準審議会は、IASB と FASB に対して、財務報告の目的と質的特性に関する結論を導く前に、概念フレームワークの意義と位置付けはどのように規定されるのか、財務報告全体を対象としているのか、それとも財務諸表を通じた財務報告を対象としているのかについての結論を提示することを求めている。

その他にも、財務報告の目的については、投資者と債権者を対象とした意思決定有用性を目的とすると、潜在的な利用者にとっての財務報告書の有用性が低下するであろうことから、一

般目的とすることには問題があるため、一層の検討を要すること、スチュワードシップを財務報告における最優先の目的とするべきであること、信頼性から忠実な表現へと用語を置き換えても、用語の解釈の多様性や誤解といった問題は解決できないであろうこと、重要性およびコストとベネフィットの利用には注意が必要であることなどについての見解が述べられている。

(11) フランス国家会計審議会 (Conseil National de la Comptabilité)

フランス国家会計審議会は、『討議資料』全般にわたる詳細なコメントレターを作成している。

まず、概念フレームワークの意義と位置付けについて、両論点を早期に取り扱う必要があること、概念フレームワークに強制力を付与すること、財務報告基準に概念的な一貫性をもたせるために概念フレームワークから基準が導出されるべきであることなどを指摘している。

次に、財務報告の目的については、同じ投資者あるいは債権者であっても情報ニーズは多様であるため、筆頭利用者の特定にはさらなる調査が必要であること、エンティティ観と所有主観のいずれを採用するにせよ、その採択理由を明示する必要があること、財務報告の目的は、資源配分目的のみではなく、それとは別にスチュワードシップの履行にもあること、利用者グループの情報ニーズと財務報告の目的とが直接的に連動していないこと、貸借対照表観に基づく説明が不足していること、報告主体の種類に応じて情報ニーズが異なるのでさらなる検討が必要であること、財務報告と財務諸表の定義が明示されていないことなどが指摘されている。

そして、質的特性については、信頼性は目的適合性と同じく重要な質的特性であり、信頼性の削除に賛同しないこと、実質優先性の思考を明示するとともに忠実な表現の構成要素とすること、財務情報の不確実性への対応は、信頼性と慎重性の考慮を伴うものであり、その議論は概念フレームワークにおいて取り組まれるべきであることなどがコメントされている。

(12) ロシア国家会計基準審議会 (National Accounting Standards Board of Russia)

ロシア国家会計基準審議会は、概念フレームワークの改訂プロジェクトに対する支持を表明している。そのコメント内容は、実質優先性と検証可能性についてであるが、最終的な意図は、質的特性への実質優先性の追加採用を提案することにある。

同審議会は、『討議資料』では、実質優先性を忠実な表現の構成要素に含めないことが提案されている。当審議会のメンバーには、なぜ実質優先性の要請が、中立性、完全性あるいは検証可能性とは異なる取扱いを受けるべきであるのかが、『討議資料』のパラグラフ QC17からは明らかではない、との見解を示すものもある。経済現象は、経済的実質および法的形式も含めて、多様な特性をもつ。多くの場合、経済的実質と法的形式とに相違はみられないが、時折、相違がみられる。経済現象の経済的実質よりも法的形式に基づいた情報は、投資、貸付けおよび類似する資源配分に関する意思決定において有用ではない。それゆえに、実質優先概念の適

用が重要なのである。(中略)我々は、総じて検証可能性の概念を支持する。しかしながら、実質優先性を除外すると同時に、検証可能性を取り入れることは、収斂された基準が細則主義であるとの印象を生み、従来、採用されていなかった国々での実質優先性の導入を複雑にする。上述のような観点から、我々は、新たな概念フレームワークにおいて、忠実な表現の構成要素として、実質優先性が明示的に記述されるべきであると確信している。」(CL19, pp.1-2)として、原則主義と検証可能性との関係から実質優先性の必要性を主張している。

2 アジア

(1) 韓国会計基準委員会 (Korea Accounting Standards Board)¹⁰⁾

韓国会計基準委員会は、IASB と FASB の概念フレームワークを収斂させ、改訂された共通の概念フレームワークを開発する意義に理解を示しつつ、最終的な完成版において、両審議会の現在の概念フレームワークの相違点および旧概念フレームワークからの改善点を示すこと、目的適合性と忠実な表現とがトレードオフ関係とならず、ともに意思決定に有用となる理由を示すことを求めている。

また、保守主義について、「パラグラフ BC2.22において示されるように、『討議資料』は、中立性との整合性をもたないことから、保守主義を概念フレームワークから除外している。しかしながら、保守主義は、効率的な契約のための重要な報告特性として支持されている。保守主義は歴史的に無条件に利益を少なく報告するものとしてみなされているが(パラグラフ BC2.20)、一方で、保守主義は近年、利益と損失の認識に要求される重要な検証可能性として再認識されている。(中略)保守主義会計は、借り手の将来的な支払能力の不確実性を減じ、その結果、借入資本コストを減らす。保守主義の契約支援機能は、直接金融市場よりも間接金融市場が発達した国々においてより重要である。それゆえ、我々は、この『討議資料』において、保守主義を無視するのではなく、概念フレームワークの一部として取り入れることを提案する。」(CL65, p.2)と保守主義の採用を提言している。

(2) 企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : 以下 ASBJ)

ASBJ は、まず、財務業績の測定について、業績を資源およびそれに対する請求権の変動、すなわち資産と負債の変動によって測定するという『討議資料』の見解に対して、「資産・負債及びその差額である純資産の情報だけでは、投資家等は将来の成果の予測はできず、そうした資産・負債の単なる期間変動の情報も、資産・負債以上の内容を持たないため、将来の成果の予測には不十分である。(中略)財務報告の目的の達成のために、資産、負債及びその変動をしめす情報に加え、純利益や稼得利益のような利益情報が、期待した成果と比較する実際に生じた成果として必要である」(ASBJ[2006a], pp.1-2)と、従来と同様に純利益の表示もまた必要であることを指摘している。

次に、信頼性に代えて忠実な表現を採用したことに関して、「従来は、信頼性が目的適合性をチェックする機能を果たし、バランスの問題として、両者のトレードオフを決めることが会計基準設定の最大の問題と考えられてきた」(ASBJ[2006a], p.3)が、忠実な表現を採用した場合に、「目的適合性との間にトレードオフがどのように働くか、あるいは表現の忠実性が目的適合性をチェックするよう機能するののかという点」(ASBJ[2006a], p.3)に懸念を表明している。

また、この他に、『討議資料』で採用されたエンティティ観には、連結会計主体論として経済的単一体説が適合するが、現実としては、親会社説を採用するほうが適切であること、内的整合性の意義に誤解がみられること、忠実な表現の採用は、原価よりも現在価値の重視を暗に示しているようにみえることが指摘されている。

(3) 香港公認会計士協会 (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants)

香港公認会計士協会は、概念フレームワークの権威的位置付けを早急に確定させるべきであること、まずは民間部門の営利企業を報告主体とすることには賛同するが、民間部門以外の利用者也念頭に入れることを要請している。

次に、財務報告の目的を将来キャッシュフローの予測に有用な情報の提供とすると、その他の情報が軽視されてしまうので、将来キャッシュフローの予測よりも視野を広げること、潜在的な情報利用者の情報ニーズに対応した情報を提供するためにも、必要とされる情報、あるいは現在の情報ニーズの充足度などに関する研究を参照すべきこと、エンティティ観を採用する理論的根拠を説明するべきであること、投資者および債権者向けの情報が他の利用者の情報ニーズも満たすという根拠を示すべきであること、財務報告よりも財務諸表に焦点を合わせるべきであること、財務報告の目的としてのステewardシップの重要性を考慮し、その位置付けを再評価するべきであることを主張している。

そして、質的特性については、信頼性を忠実な表現に置き換えるのではなく、信頼性の意義を拡張し、明示するべきであること、真実かつ公正な概観の思考を概念フレームワークに取り入れるべきであることを指摘している。

また、継続企業の前提について、「現在の公正価値会計の高まりによって、この概念の重要性は低下しているかもしれないが、新たな概念フレームワークにおいてこの概念の意義を議論することは、両審議会の方向性が適切であるかどうかを決定するために役立つかもしれない。」(CL173, p.4)と述べている。

(4) マレーシア会計基準審議会 (Malaysian Accounting Standards Board)

マレーシアの会計基準設定主体であるマレーシア会計基準審議会は、IASBとFASBによる概念フレームワークの改訂作業の重要性に理解を示しつつ、その一方で、両審議会の概念フレームワークの相違点が明示されていないこと、両審議会間で概念フレームワークの権威上の位置

付けが相違していることなど、財務報告の目的や質的特性以外の論点についても言及している。

財務報告の目的については、現在のおよび潜在的な投資者および債権者に優先的に焦点を合わせることによって、財務報告の目的が、広い範囲の利用者の要求を満たすという表現に対して、「投資者や債権者に焦点を合わせることは、他の広い範囲の利用者の要求を考慮することの妨げとなりうる」(CL45, p.2)との懸念を示している。また、報告主体の将来キャッシュフローの予測に有用な情報の提供を重視するならば、歴史的な財務情報よりも予測財務情報に向けたフレームワークを指向すべきであるとの見解を示している。

質的特性については、検証可能性の定義において、「専門知識を有し、独立した観察者間の合意は信頼可能な証拠に基づくべきである。」(IASB[2006a] および FASB[2006], para.AV2.1) との記述を追記することに賛同するとともに、信頼可能の意味を明示することを提案している。

3 オセアニア

(1) オーストラリア会計基準審議会 (Australian Accounting Standards Board)

オーストラリア会計基準審議会は、報告主体の経営者のスチュワードシップもしくはアカウンタビリティの評価に有用な情報の提供を財務報告の独立した目的として識別しないことに反対する姿勢を示している。それゆえに資源配分における意思決定に有用な情報の提供に加え、経営者のアカウンタビリティの評価に有用な情報の提供を財務報告の目的として明示することを提案している。さらには、財務報告の目的に報告主体についてのバリュエーションの提供を含めていない理由の説明も求めている。

また、利用者の設定については、幅広い利用者に共通な情報ニーズの代替として、現在のおよび潜在的な投資者および債権者の情報ニーズを利用すること、情報ニーズがより理解されている投資者および債権者を主要な情報利用者とすることに賛同している。しかし、だからといって、その他の情報利用者のニーズが無視されてはならないため、報告主体の将来キャッシュフローの評価に目的適合的な情報の提供のみが財務報告の目的ではないことの明示を求めている。加えて、エンティティ観の採用は支持するものの、その採用の理由の詳述も求めている。

さらに、目的適合性の構成要素である確認価値を財務報告の目的にも反映させ、「資源配分における意思の決定と『評価』」と表現することなどを提言している。

その他の主要なコメントとしては、目的適合性と重要性のいずれも情報利用者の意思決定に影響を与える可能性と関連する用語であるが、『討議資料』では両者の区別が明確ではないため、両者の定義をより明確にすること、適時性は目的適合性の一部ではなく、目的適合性と忠実な表現の制約条件とすること、財務報告書における情報は個々に検証可能であることが望ましいものの、検証不可能な忠実な表現もありうることから、検証不可能であるからといって除外するべきではないこと、それゆえに経済現象の忠実な表現を提供する情報は、入手可能な情報に基づき作成されているならば、検証可能でなくても許容しうることを示すべきであること

などを提案している。

なお、忠実な表現の採用および慎重性と実質優先性が忠実な表現に包摂されることについては賛同する立場を表明している。

(2) ニュージーランド勅許会計士協会 (New Zealand Institute of Chartered Accountants)¹¹⁾

ニュージーランド勅許会計士協会は、『討議資料』全般に賛意を示すとともに、とりわけ、財務報告の目的を意思決定有用性のみとすること、スチュワードシップを単独の目的とせず、意思決定有用性目的に包含させていること、信頼性を忠実な表現へと置き換えること、保守主義ないしは慎重性を質的特性に含めないことを支持している。その一方で、財務報告の目的における表現、検証可能性の位置付けの変更、真実かつ公正な概観の採用などについて再検討を求めている。

スチュワードシップを単独の目的とせず、意思決定有用性目的に包含させていることについては次のように言及している。

(スチュワードシップ目的と意思決定有用性目的の)「二つはかなり重複している部分があると考えられる。つまり、スチュワードシップ目的に有用な情報は、購入、売却、保持といった意思決定目的にも通常は有用であり、さらに、その反対の場合も同様である。しかしながら、この二つの目的は、等しいものではないため、財務報告の目的において両者を考慮することが重要である。我々の見解では、意思決定有用性についての単一で優先される目的が存在するべきである。ただし、意思決定有用性目的は幅広い目的であることが重要である。とりわけ、情報を必要とする意思決定は、購入、売却、保持についての意思決定に限定されるのではなく、スチュワードシップに関する意思決定も含む。いいかえれば、重要なのは、スチュワードシップが意思決定有用性と区別された、独立した目的であるべきかどうかではない。むしろ、重要なのは、優先される意思決定有用性目的が、スチュワードシップを包括するように、十分に広範であるかどうかである。」(CL20, p.4)

そして、以上のような観点から、財務報告の目的において、「投資、貸付けおよび類似する資源配分についての意思決定」(IASB[2006a] および FASB[2006], para.OB28) という表現を、スチュワードシップ目的とも整合するように「投資、貸付けおよびその他の意思決定」とすることを提案している。

また、上記提案との関連で、『討議資料』が、将来キャッシュフローの予測に有用な情報の提供を目的としていることから (IASB[2006a] および FASB[2006], para.OB3)、スチュワードシップに関する意思決定に有用な情報の提供よりも、購入、売却、保持のような意思決定に有用な情報の提供に意思決定有用性目的が傾倒する可能性に懸念を示している。

次に、検証可能性を忠実な表現の構成要素とすると、忠実な表現における確実性もしくは正確性を必要以上に要求することとなり、結果として、目的適合的な情報が排除されてしまう可

能性があることを根拠に、検証可能性を忠実な表現の構成要素とすることを問題視している。

また、真実かつ公正な概観については、IASBとFASBが示す、忠実な表現と共通する部分があるという見解に賛同しつつも、「財務諸表あるいは財務報告全体に適用されるように、真実かつ公正な概観は、質的特性全体に関わるものとして、あるいは、忠実な表現の特性を拡張することで、質的特性に含められるべきである。」(CL20, p.7) との見解を示している。

4 アフリカ

(1) 南アフリカ勅許会計士協会 (South African Institute of Chartered Accountants)¹²⁾

南アフリカの会計基準設定主体である南アフリカ勅許会計士協会は、概念フレームワークの権威的な位置付け、公共部門も含めた概念フレームワークを構築すること、財務報告を目的の対象とすること、財務報告の利用者および筆頭利用者と情報ニーズとの関係、発生主義会計や貸借対照表観の詳述、スチュワードシップを財務報告の目的に含めることなどについて提言している。

また、質的特性との関連では、信頼性の継続的使用、忠実な表現を採用した場合の信頼性の位置付け、保守主義と実質優先性の採用、重要性を目的適合性と関係付けることなどに言及している。

例えば、財務報告の主要な対象については、「我々の見解では、なぜ他のすべての利用者の要求も満たせるのかを明示せずに、財務諸表の筆頭利用者として特定の利用者を企図することは、適切とはいえない。投資者と債権者の意思決定に有用な情報を報告することに焦点を合わせることは、我々の意見としては、従業員、仕入先、顧客および政府といった他の利害関係者にとって特に目的適合的な特定の情報を除外することになるであろう。我々はフレームワークの表現を、特定のグループの要求が他のグループの要求を上回ることなく、利用者全般を対象とするように変更することを推奨する。」(CL28, p.4) と投資者と債権者以外についての情報の有用性を重要視している。

(2) ケニア公認会計士協会 (Institute of Certified Public Accountants of Kenya)

ケニア公認会計士協会は、「財務報告に環境あるいは社会関連情報も含めるかどうかという問題が生じる」という『討議資料』の記述に対し (IASB[2006a] および FASB[2006], para.BC1.7), 環境情報を財務報告の中核として含めるべきであるとの見解を表明している。

また、財務報告は、中小企業や地域に根ざした組織の事業発展とも対応するべきであり、その結果、事業や発展過程の理解に有用となるとの主張がなされている。

5 アメリカ

(1) カナダ会計基準審議会 (Canadian Accounting Standards Board)

カナダ会計基準審議会は、IASB と FASB による民間部門の営利企業を対象とした概念フレームワーク改訂プロジェクトにおいて示された方向性に支持を表明している。しかし、その一方で、民間部門の営利企業向けの概念フレームワークを開発した後に、当該概念フレームワークの非営利組織への適用を検討するという方針に、機能的で適用可能な概念フレームワークが開発されない可能性があることを根拠として、反対する立場をとっている。

次に、財務報告の目的について、目的を達成させるためにはどのような情報が財務報告に含まれるべきかを明らかにすること、財務報告作成のための会計原則の開発や適用において、より効果的であるために、より特定の用語を用いて目的を定義すべきであること、その際、財務情報の提供に焦点を合わせることで、財務報告の目的に報告主体の経済的目的の達成度の評価と報告主体の過去、現在、未来のネットキャッシュフローに関する情報の提供とを含めることなどが提案されている。

この他に、財務報告の目的に、「資源配分のための意思決定」という個別の目的を加えること、スチュワードシップに関する議論が不十分であるので、その役割についてさらに検討する必要があることを指摘している。さらに、財務報告の利用者として、外部のみならず内部利用者も含めること、利用者別に必要とする情報を示すこと、キャッシュフローの持続性にかかわるキャッシュフロー情報を提供することなども提案している。

質的特性については、どのような財務情報が利用者の意思決定に影響を及ぼしうるのかなど、目的適合性をより詳しく定義すること、質的特性がどのような相互関係にあるのか、あるいはいかなる適用プロセスを経て、報告目的と合致した情報として識別されるのかを明示することなどを提案している。

なお、他の多くの会計基準設定主体とは異なり、忠実な表現の採用に賛同している。

(2) メキシコ会計基準審議会 (Mexican Accounting Standards Board)

メキシコ会計基準審議会は、信頼性の継続的使用の推奨、重要性、適時性および完全性の位置付けならびにエンティティ観の採用についてコメントを投稿している。

エンティティ観については、「パラグラフ BC1.11において、『両審議会は、エンティティ観では、一部のみではなく、報告主体全体の観点から取引およびその他の事象の影響を観察することから、エンティティ観は幅広い利用者に焦点を合わせることと一貫する。』と記述されている。(中略) このことは、投資者の請求権の範囲をより理解するためにも、パラグラフ OB18およびOB19において記述されるべきである。この問題を結論の基礎においてのみ論じてしまうと、概念フレームワークの読者が、結論の基礎を読まない限り、資源に対する請求権の概念を理解することができないであろう。」(CL44, p.3) と、概念フレームワーク本文において、エン

ティティ観に言及することを提言している。

V コメントの焦点

各会計基準設定主体が、コメントレーターにおいて『討議資料』の「結論の基礎」に記載されたどの論点に関して言及しているのかをコメント内容の調査をもとにまとめたものが、表7である。表7の上部に記載されている論点は、本稿の表1および表2における論点と対応している¹³⁾。また、表7における「✓」マークは、当該会計基準設定主体がコメントレーターにおいて当該論点に対する見解を表明していることを示す。

以下においては、「財務報告の目的」と「財務報告情報の質的特性」とに分け、いかなる論点が焦点となっているのか、また、そこにいかなる特徴がみられるのかについて検討する。

1 「財務報告の目的」の焦点

表7を論点別にみると、「財務報告の目的」に関しては、②情報提供の対象者に対するコメントが最も多く(17)、次いで、③筆頭利用者の明示(14)および⑧スチュワードシップ(14)が多い¹⁴⁾。

誰に対して財務報告を行うのかという、財務報告およびその目的の根幹に関わる問題であるため、②情報提供の対象者に対するコメントは、最多となっている。それゆえにコメントした会計基準設定主体に特定の傾向を見出すことは難しい。

また、②情報提供の対象者と深く関連するエンティティ観の採用に言及した国(メキシコ、オーストリア、フランス、デンマーク、オランダ、スウェーデン、ドイツ、イギリス、香港)の多くは、ヨーロッパの国々である。それらコメントには、オーストリアのように財務報告による情報提供の対象者を広範に設定することに対して好意的な立場を示すコメントもみられたが、エンティティ観を採用する理由が不明であり、もっと詳細な議論をすべきであるという見解も多かった。少なくとも、財務報告の対象者をより広範に捉えるという、財務報告の範囲の拡張への指向性がみられる。

一方、主要な報告対象を株主および債権者といった資金提供者であるとみなす見解も根強い。そのため、③筆頭利用者の明示とも関連するが、エンティティ観を採用しつつも、投資者と債権者を筆頭利用者とみなすことの理論的整合性の問題が指摘されている。

⑧スチュワードシップについては、13の会計基準設定主体が、財務報告の目的としてのスチュワードシップの重要性に言及している。それら会計基準設定主体の地域別内訳は、ヨーロッパが9か国(アイルランド、イギリス、オーストリア、オランダ、スウェーデン、デンマーク、ドイツ、ノルウェー、フランス)であり、その他4か国もヨーロッパの国々と結びつきの強い国と地域(香港、オーストラリア、南アフリカ、カナダ)となっている。財務報告の資源配分、利害調整、あるいはコーポレートガバナンスへの役立ちを重視し、投資意思決定有用性への傾

斜に対抗する,このような主張が根強いことは興味深いものがある。ただし,意思決定目的にスチュワードシップが包含されることに賛同する見解もある(ニュージーランド)。

なお,言及したコメントレター数は多くはないが,⑤報告主体の種類と関連して,上場しているような大企業だけでなく,中小企業への概念フレームワークの適用を念頭においた問題点を指摘するものもある。例えば,イギリス,オーストリア,スペイン,ケニアといった国々がそのような指摘をしている。このようなコメントはこれらの国々の企業規模や産業構造と関連

表7 会計基準設定主体のコメント論点*

地 域	国 名	「財務報告の目的」の論点									「財務報告情報の質的特性」の論点															
		① 財務諸表と財務報告	② 情報提供の対象者	③ 筆頭利用者の明示	④ 一般目的と特別目的	⑤ 報告主体の種類	⑥ 財政状態計算書	⑦ 利益情報	⑧ スチュワードシップ	⑨ 経営者の視点	① 目的適合性の定義	② 目的適合性の構成要素	③ 予測価値	④ 信頼性の意義	⑤ 信頼性の構成要素	⑥ 実質優先性	⑦ 中立性	⑧ 信頼性の測定	⑨ 信頼性の置換え	⑩ 比較可能性	⑪ 理解可能性	⑫ 報告主体と理解可能性	⑬ 質的特性の追加	⑭ 質的特性の関連性	⑮ 重要性	⑯ コストとベネフィット
ヨーロッパ	アイルランド	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓	✓			✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	イギリス	✓	✓	✓		✓			✓						✓			✓							✓	✓
	オーストリア	✓	✓	✓		✓	✓		✓		✓	✓		✓			✓	✓				✓	✓	✓		
	オランダ	✓	✓	✓					✓	✓	✓			✓		✓		✓								
	スイス															✓	✓	✓	✓							
	スウェーデン		✓	✓					✓					✓	✓		✓								✓	
	スペイン		✓	✓		✓								✓	✓	✓	✓	✓								
	デンマーク		✓						✓																	
	ドイツ	✓	✓	✓					✓		✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓					✓			
	ノルウェー	✓	✓	✓	✓	✓			✓									✓							✓	✓
	フランス	✓	✓	✓		✓	✓	✓	✓							✓	✓	✓								
	ロシア															✓										
アジア	韓国																✓							✓		
	日本		✓					✓										✓					✓			
	香港	✓	✓	✓		✓		✓	✓									✓				✓				
	マレーシア		✓	✓										✓												
オセアニア	オーストラリア	✓	✓	✓					✓		✓	✓		✓	✓	✓	✓	✓		✓			✓	✓		
	ニュージーランド					✓			✓								✓	✓				✓				
アフリカ	南アフリカ	✓	✓	✓		✓			✓		✓				✓	✓	✓	✓							✓	
	ケニア	✓				✓																				
アメリカ	カナダ	✓	✓	✓	✓	✓			✓		✓							✓		✓		✓				
	メキシコ		✓									✓		✓				✓		✓					✓	
合 計		① 12	② 17	③ 14	④ 3	⑤ 11	⑥ 3	⑦ 5	⑧ 14	⑨ 0	① 6	② 5	③ 0	④ 8	⑤ 2	⑥ 10	⑦ 9	⑧ 0	⑨ 17	⑩ 3	⑪ 4	⑫ 0	⑬ 4	⑭ 7	⑮ 8	⑯ 3

*「財務報告の目的」の論点は表1、「財務報告情報の質的特性」の論点は表2の論点と対応している。

(出所) 各コメントレターをもとに著者が作成した。

している可能性がある。

ちなみに、約半数の会計基準設定主体が言及している①財務諸表と財務報告へのコメントの多くは、財務報告の意義や範囲が『討議資料』において明示されていないことを問題視するものであり、概念フレームワーク開発プロセスに内在する問題に対する指摘である。

2 「財務報告情報の質的特性」の焦点

次に、「財務報告情報の質的特性」の論点に関しては、多数の会計基準設定主体が、信頼性について、すなわち④信頼性の意義(8)および⑨信頼性の置換え(17)について言及している¹⁵⁾。次いで、⑥実質優先性(10)、⑦中立性(9)、⑮重要性(8)に関するコメントも多い。

信頼性は、論点全体の中でも、最も指摘の多い論点である。多くの会計基準設定主体が、信頼性の忠実な表現への置換えに対する否定的な見解を表明しており、その傾向に地域性などが強くあらわれているようにはみえない。基準設定において、信頼性を目的適合性と対峙する重要な概念として捉える見解は、万国共通のものといってよいであろう。ただし、オーストラリア、ニュージーランド、カナダのように、忠実な表現への置換えを否定的に捉えていない会計基準設定主体もある。また、信頼性を質的特性とする問題点として、信頼性が多様に解釈されている点がIASBとFASBによって指摘されるが、そのように多様に解釈しうるからこそ、信頼性が各々の解釈のもと、広く支持されているのかもしれない。

次に、⑥実質優先性は、質的特性として、あるいは質的特性ではなくても何らかのかたちで、概念フレームワークにおいて明示されるべきであることが、イギリス、オランダ、スイス、スウェーデン、ドイツ、フランス、ロシア、南アフリカといったヨーロッパ諸国およびイギリスと歴史的関係が深い国の会計基準設定主体によって主張されている。また、同様にイギリスと歴史的関係が深いアイルランド、香港、ニュージーランドからは、真実かつ公正な概観を質的特性の最上位概念として位置付けること、オーストラリアからは、離脱規定の導入が提言されている。例え、実質優先性の概念の意義が忠実な表現に内包されるものであったとしても、法的形式よりも経済的実質を重視するという立場を明記することが肝要であるというコメントもあった。実質優先あるいは真実かつ公正といった概念が、欧米文化圏において強く支持されていることがうかがえる。ただし、スペインとオーストラリアは、実質優先性が忠実な表現に内包されることに賛同している。

続いて⑦中立性については、中立性そのものの議論ではなく、中立性との整合性の欠如を根拠に、質的特性から除外されている慎重性ないしは保守主義を、その役立ちを根拠として、質的特性に含めることが主張されている。慎重性ないしは保守主義の必要性を訴えるコメントレーターは7通あるが、それらすべては、オーストラリア、スイス、スペイン、ドイツ、フランス、韓国、南アフリカといった大陸法系諸国である。一方、英米法系の国であるオーストラリア、ニュージーランドは、慎重性ないしは保守主義を質的特性に含めないことに賛同する見解を表

明している。概念フレームワークの共通化では、各国の法システムの相違も見解の相違となつてあらわれうることが改めて確認できる。また、慎重性ないしは保守主義を要求する見解は、財務諸表から財務報告へ、信頼性から忠実な表現への置換え、あるいは公正価値の導入といった方向性に対する安全装置としての役割を概念フレームワークに設けることを意図しているとも考えられる。

3 FASBの示した焦点

なお、各会計基準設定主体から多くのコメントがあった上記論点は、FASBが、コメントレーターの分析を通じて指摘した、『討議資料』の再審議において検討すべき論点として掲げた以下の11項目とほぼ一致している (FASB[2007], p.2)。

- ① スチュワードシップが、財務報告の目的を明示的に構成するべきであろうか。
- ② 可能性のある利用者のリストに漏れはないであろうか。
- ③ 財務報告の筆頭利用者グループは、いずれのグループであるべきであろうか。
- ④ 目的は、財務報告と財務諸表のいずれに言及するべきであろうか。
- ⑤ 財務報告は、エンティティ観と所有主観のいずれを反映するべきであろうか。
- ⑥ 目的適合性の質的特性は、「相違をもたらす可能性」と説明されるべきであろうか。
- ⑦ 忠実な表現は、質的特性として信頼性と置き換えられるべきであろうか。
- ⑧ 検証可能性は、忠実な表現の構成要素と独立した質的特性のいずれであるべきであろうか。
- ⑨ その他の提案された会計情報の質的特性は、当該フレームワークに含められるべきであろうか。
- ⑩ 質的特性は、階層形式で表現されるべきであろうか。
- ⑪ 重要性は、制約条件と質的特性のいずれであるべきであろうか。

各会計基準設定主体がコメントレーターにおいて示した多くの見解が、最終的に、新たな概念フレームワークに取り入れられるかどうかは別として、当該論点についてのFASBあるいはIASBによる再考を促す結果となっているといえよう¹⁶⁾。

V むすびにかえて

IASBとFASBによる概念フレームワークの整備プロジェクトは、会計基準の国際的統一化、概念フレームワークの老朽化に対応した更新、および原則主義による会計基準開発を背景としている¹⁷⁾。

同プロジェクトの始動段階で公表された『討議資料』に対して、多くの関係者からコメントレーターが投稿されており、多くの問題点が指摘されている。同文書への会計基準設定主体によるコメントレーターでは、「財務報告の目的」については、情報提供の対象者の捉え方、スチュ

ワードシップの重要性、「財務報告情報の質的特性」については、信頼性の忠実な表現への置換え、実質優先性、および慎重性ないしは保守主義に関する意見表明が多くみられた。

スチュワードシップ、信頼性、実質優先性、および慎重性ないしは保守主義のいずれも、新たな概念フレームワークにおいて、位置付けの低下あるいは削除が主張されている。しかし、それらは概念フレームワークに不可欠であると主張する会計基準設定主体の見解は少なくない。

そういった意味では、IASB と FASB は、当該概念の関連する領域において、従来と大きく異なる概念フレームワークの構築を目指しているといえる。しかしその一方で、そのような指向性は、財務報告にかかわる多くの関係者にとって必ずしも受容しうるものではないことが確認された。そして、一部の論点については、そのような反対姿勢に部分的ながらも地域あるいは法域に基づく一定の傾向が観察できた。

『討議資料』において、その位置付けの低下、もしくは削除が指摘されたスチュワードシップ、信頼性、実質優先性、慎重性あるいは保守主義といった会計思考ないしは会計原則は、結局、最終的には位置付けの低下あるいは削除というかたちで概念フレームワークにおいて取り扱われるに至っている。しかし、その是非については各概念ごとに改めて検証する必要がある。

コメントレターにおける意見表明は、あくまでも会計基準設定主体によるものであるため、必ずしも関係者全体の見解を代表するものではない。また、コメントの傾向や共通点の検討についても、サンプルが22の会計基準設定主体に限られている。これらの制約を考えた場合、コメントレターの内容や支持する会計概念から推定した地域性や法域との関係性などを一般化するには限界がある。コメントレターの分析方法については今後の課題としたい。

注

- 1) そのため、両審議会によって示された『討議資料』の内容的な是非を問うといった立場をとるものではない。
- 2) そのような相違を抽出し、分析するという視点も考えられるが、本稿では取り扱わない。
- 3) 具体的な投稿者ないしは投稿組織の一覧は、<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/DPJul06/Comment-Letters/Pages/Comment-letters.aspx> [最終アクセス:2014年1月23日] もしくは、中山 [2013a]pp.136-141を参照のこと。
- 4) IASB の公式ウェブサイトによれば、IASB は、122の国と地域における IFRS の適用状況を調査している (<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx> [最終アクセス:2014年1月23日])。また、外務省の公式ウェブサイトによれば、国連加盟国は193か国とされている (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/world.html> [最終アクセス:2014年1月23日])。
- 5) <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx> [最終アクセス:2014年1月23日]。
- 6) それゆえ、両審議会が識別した会計基準設定主体と著者によるそれとが相違している可能性は否定できない。
- 7) アイルランド勅許会計士協会の会計委員会 (Accounting Committee) の会議に基づく提言とされる (CL46, p.1)。
- 8) 厳密には、オーストリア財務報告・監査委員会の IFRS ワーキンググループのメンバーが作成している。

- 9) 元来、信頼性は、その構成要素の一つとして、表現の忠実性 (representational faithfulness) を有することがIASBによって示されているが、ここではコメントレーターの原文 (faithful representation) にもとづき表記した。
- 10) コメントの最終作成は、韓国会計基準委員会のIFRS審査委員会 (Review Committee) が担当している。それゆえに、韓国会計基準委員会の公式見解ではないとの但書きが付されている。
- 11) 厳密には、ニュージーランド勅許会計士協会の財務報告基準審議会 (Financial Reporting Standards Board of the New Zealand Institute of Chartered Accountants) からの投稿である。
- 12) 南アフリカ勅許会計士協会のコメントに加えて、同協会会計実務委員会 (Accounting Practices Committee) からのコメントも含まれている (CL28, p.1)。
- 13) コメントレーターにおいては、これらの論点以外の様々な事項にも言及されているが、表7では、それらの事項については割愛している。
- 14) 括弧内の数字は、当該論点にコメントしている会計基準設定主体の数を示す。
- 15) 括弧内の数字は、当該論点にコメントしている会計基準設定主体の数を示す。
- 16) ただし、最終的な完成版では、ほとんどの論点が採用されていない。
- 17) IASBとFASBによる概念フレームワーク開発の意義については中山 [2013b] を参照のこと。

参考資料

- ASBJ[2006a] 「ディスカッション・ペーパー『財務報告に関する改善された概念フレームワークについての予備的見解:財務報告の目的及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性』に対するコメント」, 2006年11月。
(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20061129.pdf) (最終アクセス: 2014年1月23日)
- ASBJ[2006b] 『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』, 2006年12月。
- 武田安弘編著 [2001] 『財務報告制度の国際比較と分析』 税務経理協会。
- 中山重穂 [2013a] 『財務報告に関する概念フレームワークの設定—財務情報の質的特性を中心として—』 成文堂。
- 中山重穂 [2013b] 「財務情報の質的特性が示す財務報告制度の方向性」『国際会計研究学会年報「IFRSの再検討と事業報告, IFRSの新概念フレームワークと会計情報」』, 2012年度第2号, 2013年9月。(http://jaiaas.org/2012bulletin_2/03_JPN.pdf) (最終アクセス: 2014年1月23日)
- FASB[1976] *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB (森川八洲男監訳, 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念』 白桃書房)。
- FASB[2006] *Preliminary Views, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, Financial Accounting Series, No.1260-001, FASB.
- FASB[2007] *Minutes of the February 28, 2007 Conceptual Framework Board Meeting*, March, 2007, FASB.
- IASB[2006a] *Discussion Paper, Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, IASB.
- IASB[2006b] *Comment letters No.1-No.179*, IASB. (www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/DPJul06/Comment-Letters/Pages/Comment-letters.aspx) (最終アクセス: 2014年1月23日)
- IASB[2007] Project: Conceptual Framework, Subject: Phase A: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics—Comment Letter Summary (Agenda paper 3A), *Information for Observers*, Board meeting, February, 2007, IASB.
- IASB[2012] *2012 International Financial Reporting Standards*, IFRS Foundation (IFRS財団編, ASBJ・FASB監訳 [2012] 『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』 中央経済社)。

付記

本稿は、科学研究費補助金・基盤研究 (A) (研究者代表: 佐藤倫正教授, 課題番号: 24243053) による研究成果の一部である。