

# 国際財務報告基準（IFRS）設定の基礎的特徴

## Fundamental Characteristics of the IFRS Standard-Setting

向 伊知郎

Ichiro MUKAI

### 和文要旨：

本稿では、国際会計基準審議会（IASB）が設定する国際財務報告基準（IFRS）の基礎的特徴として、IFRSの設定方法、規定内容、会計観および概念フレームワークの具体的な内容について概観することを目的とする。IFRSの特徴は、演繹法による基準設定、原則主義による規定内容、会計の基礎概念としてホリスティック観への傾斜といった点から説明され、そこでは概念フレームワークが重要な役割を果たすことになる。本稿では、これらの特徴を有したIFRSを実務で適用する過程において、マネジメント・アプローチと呼ばれる経営者による適切な判断が多用されることになり、そこでは財務報告が企業実態を表示し、意思決定に有用な財務情報を提供するか否かに関連して、経営者の倫理観の問題が関わってくることを示す基礎資料を提供する。

### 英文要旨：

The purpose of this paper is to describe the fundamental characteristics of the IFRSs. We focus on the standard-setting process; some methods of standard-setting, some based approaches for accounting standards, accounting points of view, and conceptual framework. The characteristics of the IFRSs are explained from the deductive approach, the principle-based approach, the holistic view. The holistic view influences on the contents of conceptual framework. We propose a grounded argument for that management ethics is important for the application of the IFRSs.

和文キーワード：演繹法，概念フレームワーク，原則主義，国際財務報告基準，ホリスティック観

英文キーワード：Conceptual Framework, Deductive Approach, Principles-based Approach, Holistic View, IFRS

### 目 次

1. はじめに
2. 国際財務報告基準の設定方法～演繹法～
3. 国際財務報告基準の規定内容～原則主義～
4. 国際財務報告基準の基礎概念～ホリスティック観～
5. 概念フレームワークの具体的な特徴
6. むすび

## 1. はじめに

本稿では、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, IASB) が設定する国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, IFRS) の基礎的特徴として、IFRS の設定方法、規定内容、会計観および概念フレームワークの具体的な内容について明示することを目的とする。会計基準の設定方法、規定内容および会計観は、IASB が会計基準の国際的収斂を目指して基準設定をする上での基礎的考え方であり、概念フレームワークは、IFRS が理論の一貫性を維持する上での基礎概念である。したがって、それらは個々の IFRS を理解して、実務に適用する上での基礎知識として極めて重要である。

## 2. 国際財務報告基準の設定方法～演繹法～

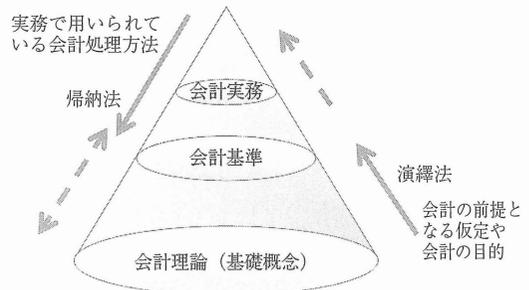
会計基準の設定方法は、歴史的に帰納法 (inductive approach) と演繹法 (deductive approach) から説明されてきた (図表1を参照)。

帰納法は、実務で実際に行われている会計処理方法を観察し、その中から一般的または共通のものを抽出することによって会計基準を設定する方法である<sup>1)</sup>。これは、1900年代前半において経済が発展していたイギリスあるいはアメリカで採用されていた方法である。その当時、イギリスおよびアメリカでは、勅許会計士 (Chartered Accountants, CA) あるいは公認会計士 (Certified Public Accountants, CPA) といった職業会計士団体が会計基準を設定していた<sup>2)</sup>。

1) Hendriksen, E. S., 1982, *Accounting Theory*, Fourth ed., Richard D. Irwin, p.9. (水田金一監訳, 1970『ヘンドリックセン会計学 (上巻)』(初版の訳) 同文館。)

2) イギリスは、会社法により会計規制が行われてきたが、慣習法国家であることから、会社法はあまり詳細な会計規制を行っていなかった。そこで、民間団体である会計士協会による自主規制方式がとられ、それに法的確信が与えられる形で会計規制が発展を遂げてきた (詳細については、田中弘, 1993『イギリスの会計制度～わが国会計制度との比較検討～』中央経済社, pp.21-22)。

図表1 会計基準の設定方法



帰納法による会計基準の設定は、規定される会計処理方法がすでに実務で広く普及した一般的なものから構成されるため、企業によって遵守されやすいという長所を有する一方で、多数の代替的会計実務を一般に認められた会計原則にかなうものとして認め続けることから批判されてきた<sup>3)</sup>。そこで、帰納法の欠点を補うべく、一貫性のある会計理論をもとに会計基準を設定する演繹法が検討されるようになった。

演繹法は、会計の前提となる仮定や会計の目的を最初に規定し、これらの仮定や目的と首尾一貫するように具体的な会計処理の基準を設定する方法である<sup>4)</sup>。演繹法では、会計の前提が明確であることから、会計の標準化、会計基準の整合性・首尾一貫性、業界あるいは政治的圧力への対抗が可能となる<sup>5)</sup>。

アメリカでは、職業会計士団体による帰納法に基づいた会計基準の設定への批判に応じて、1950年代末より演繹法による会計基準の設定が考察されてきた<sup>6)</sup>。演繹法による会計基準は、アメリカにおいて、1973年に会計基準の設定主体として財務会計基準審議会 (FASB) が設立されて以降、用いられるようになった。ここでは、会計理論あるいは会計基礎概念として、概念フレームワークを位置づけて、それと整合した内容で会計基準が設定される。その後、アングロ・サクソン諸国を中心に、概念フレームワークの構築が進められ、演繹法による会計基

3) 加藤盛弘, 1981「北米の会計制度」黒澤清総編集『体系近代会計学X (国際会計基準)』中央経済社, p.159.

4) Hendriksen, E. S., *op.cit.*, p.7. (同訳書, p.9。)

5) 一方で、演繹法による理論的基盤に基づいた会計基準の設定が、必ずしも実務に適用可能か、および企業活動の実態を表示するかは明らかでない。

6) 加藤盛弘, 前掲論文, p.162。

準の設定が進められるようになった。

国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, IASC）も、設立当初には、テーマ別の起草委員会（Steering Committee）が、各国の会計基準にみられる会計方法を列挙し、それらの論拠を記述することからはじめ、いずれの方法がより説得力ある論理の支持を得ているかについて丹念な議論を重ねて設定された。その一方で、会計の理論は、1つの方法を完全に擁護しきれぬほど進歩していなかった。その結果、規則的な償却方法であればどれでもよいといった複数の会計処理方法を容認した国際会計基準（International Accounting Standards, IAS）第4号の減価償却の会計のように、国家的利己主義を容認する会計基準が設定されるようになった<sup>7)</sup>。

IASCは、1987年以降比較可能性・改善作業プロジェクト（Comparability/Improvement Project）をスタートした。IASCは、1989年に公開草案第32号（E32）『財務諸表の比較可能性』を公表して、それまでのIASに容認されてきた代替的な会計処理を除去することを提案した<sup>8)</sup>。それと同時に、IASの設定過程で用いて、会計基準の国際的調和をはかるための焦点を提供するために、概念フレームワークとして『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク』を作成した<sup>9)</sup>。こうして、IASCは概念フレームワークを基礎とした、演繹法による

会計基準の設定を進めることになった。

### 3. 国際財務報告基準の規定内容～原則主義～

概念フレームワークを会計基礎概念として、演繹法により会計基準を設定する場合、会計基準あるいは別途解釈指針（Interpretations）等において数値基準（bright lines）等を明示して、具体的な会計処理まで規定するのか、あるいは数値基準等を定めることなく、あくまで原理・原則（コア原則（core principles））の規定にとどめて、会計基準の適用を経営者の判断に任せるのかにより、会計基準の規定内容は異なったものとなる。前者の考え方は、細則主義（rules-based approach）という<sup>10)</sup>。後者の考え方は、原則主義（principles-based approach）という（図表2を参照）<sup>11)</sup>。

図表2 会計基準の規定内容

	細則主義	原則主義
規定内容が詳細か否か	数値基準を示して詳細に規定する	コア原則だけにとどめた規定とする
経営者の判断を容認するか否か	経営者に裁量の余地を与えない	経営者の適切な判断を可能とする

細則主義の会計基準としては、アメリカ（および日本）の会計基準が例に挙げられる<sup>12)</sup>。2001年以降にアメリカで生じたエンロン社（Enron Corp.）とワールドコム社（WorldCom Inc.）の会計不正に端を発して、会計基準の規定内容として、細則主義と原則主義のいずれの規定のあり方が適切かといった問題が検討されるようになった。

IASB（およびイギリス）の会計基準は、こ

7) 川口順一、1981「国際会計基準委員会の現状と課題」黒澤清総編集『体系近代会計学X(国際会計基準)』中央経済社、pp.290-291。

8) IASC, 1989b, Exposure Draft No.32, *Comparability of Financial Statements, Proposed amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 and 25*, IASC. (国際会計基準委員会, 1989『国際会計基準・財務諸表の比較可能性, 国際会計基準第2号, 第5号, 第8号, 第9号, 第11号, 第16号, 第17号, 第18号, 第19号, 第21号, 第22号, 第23号及第25号の改訂案』国際会計基準委員会。)

これは、1990年に趣旨書として公表された。IASC, 1990, Statement of Intent, *Comparability of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会, 1990, 趣旨書『財務諸表の比較可能性』国際会計基準委員会。)

9) IASC, 1989a, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会, 1989『財務諸表の作成表示に関する枠組み』国際会計基準委員会。) 2010年に一部改正されている。詳細については、第6章を参照。

10) 大日方隆・川村義則・倉田幸路・佐藤信彦, 2009「会計制度の国際対応を巡る論点～各国のIFRS受入れの現状と概念フレームワーク～」『企業会計』第61巻第3号, 3月, p.82。

11) 同論文, p.82。

12) 井尻雄士, 2003「米国会計基準とその環境：変遷75年の二元論的考察」『季刊会計基準』第3号, 9月, p.23。

れまで原則主義であるといわれてきた<sup>13)</sup>。IASBは、設立当初、IASCより34の会計基準を受け継いだ。それらは、原則主義に基づいているとはいうものの、細則主義によるアメリカの会計基準の影響を受けていることから、いくつかのIASには追加的に解釈指針等が定められていた。証券監督者国際機構 (International Organization of Securities Commissions, IOSCO) は、IASが国際的な資本市場で受け入れられるためには、それらを早急に改善する必要があると批判した<sup>14)</sup>。

IASBの考える原則主義による会計基準は、以下の4つのテストに合格しなければならない<sup>15)</sup>。

- ① 会計基準は、平易な英語で記述されているか。(これは、容易に翻訳する上で重要である。)
- ② 会計基準は、単純に短く説明されているか。もしそうでなければ、なぜ長いのか。(特定の専門家だけが理解できるのではないか、ほとんどの会計士が利用可能か。)
- ③ 会計基準は、直感的に意味をなすか。
- ④ 経営者は、会計基準が経済活動の実態を理解して、かつ説明するのに役立つと思うか。

原則主義による会計基準では、コア原則が明確に説明されなければならない。副次的な原則 (sub-principles) は、コア原則との関わりから説明される。このような原則を示すのが、概念フレームワークである。

#### 4. 国際財務報告基準の基礎概念～ホリスティック観～

IASBは、2004年以降、アメリカのFASBと共同で、1989年にIASCが公表した概念フレームワーク (1989年概念フレームワーク) の改訂作業を進めてきた (概念フレームワーク

共同プロジェクト)。

IASBは、2010年にFASBと共同で、『財務報告の概念フレームワーク2010』 (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010) (2010年概念フレームワーク) を公表した<sup>16)</sup>。その構成は、図表3のとおりである。

図表3 『財務報告の概念フレームワーク2010』の構成

第1章	一般目的財務報告の目的
第2章	報告企業 (未公表)
第3章	有用な財務情報の質的特性
第4章	その他のフレームワーク (1989年概念フレームワークにほぼ同じ) 基礎となる前提 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 資本および資本維持の概念

2010年概念フレームワークは、「財務報告の目的」と「財務情報の質的特性」だけを改訂しており、それ以外の部分は、基本的に1989年概念フレームワークのままである。2010年概念フレームワークが公表されて以降、IASBは、他のプロジェクトを優先するために、概念フレームワーク共同プロジェクトを中断した。しかし、2011年のアジェンダ協議において、概念フレームワークの改訂作業の重要性が強調された。そこで、2012年9月よりIASB単独での改訂作業が行われ、2013年7月に討議資料『財務報告に関する概念フレームワークのレビュー』 (討議資料) が公表された<sup>17)</sup>。

IASBの概念フレームワークは、これまで伝統的に用いられてきた収益費用観 (Revenue Expenses View) に代わって、資産負債観 (Assets Liabilities View) に基づいた財務会計の基礎概念への変更を強調してきた。ところ

13) Tweedie, D., 2007, "Can Global Standards be Principle Based?," JARAF (The Journal of Applied Research in Accounting and Finance), Vol.2 Issue 1, p.4.

井尻雄士, 前掲論文, p.23.

14) Tweedie, D., *op.cit.*, p.4.

15) *Ibid.*

16) IASB, 2010b, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2011『国際財務報告基準 IFRS 2011』中央経済社。)

FASB, 2010, SFAC No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1 and Chapter 3*, FASB.

17) IASB, 2013, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (同訳書。)

図表 4 財務会計の基礎概念の変化

	収益費用観	資産負債観	資金観
(1) 会計の中心概念	収益および費用	資産および負債	キャッシュ・フロー
(2) 測定の基礎	取得原価主義	公正価値測定	現金収支
(3) 業績評価	当期純利益	包括利益	営業活動からのキャッシュ・フロー

	ホリスティック観
(1) 会計の中心概念	キャッシュ・フロー・資産・負債・収益・費用
(2) 測定の基礎	混合測定（取得原価と公正価値）
(3) 業績評価	営業活動からのキャッシュ・フロー・包括利益・当期純利益

が、昨今では、収益費用観および資産負債観の2元的対立関係に、キャッシュ・フロー概念を強調した資金観といった会計観が加わって、ホリスティック観（Holistic View）という考え方が新たに検討されるようになってきている。

収益費用アプローチ、資産負債アプローチ、資金観およびホリスティック観といったIFRSを設定する上での会計観の相違は、図表4のように財務会計の基礎概念に相違を生じさせる<sup>18)</sup>。

## 5. 概念フレームワークの具体的な特徴

### (1) 一般目的財務報告の目的

2010年概念フレームワークでは、一般目的財務報告の目的は、概念フレームワークの基礎を形成するもので、次のように述べられている<sup>19)</sup>。

「現在および将来の投資者、貸付者およびその他の債権者に対して、報告企業（reporting entity）への資源提供についての意思決定に役立つような、報告企業に関する財務情報を提供すること」

一般目的財務報告は、報告企業の価値を表示することを意図していないが、現在および将来の投資者、貸付者およびその他の債権者が報告企業の価値を見積もるために役立つ情報を提供

することにある。

一般目的財務報告は、主要な情報利用者として、現在および将来の投資者、貸付者およびその他の債権者に焦点を当てている。財務情報の利用者には、主要な情報利用者以外に、経営者、規制当局、一般大衆等が考えられている。しかし、一般目的財務報告は、情報利用者に対して共通の情報を提供するもので、あらゆる情報利用者のニーズに応えることはできない。そこで、概念フレームワークは、情報利用者の範囲を限定した上で、コストとベネフィットとの関連で最大限の情報利用者のニーズを満たすような情報提供を目指している。

すなわち、一般目的財務報告の目的では、情報利用者の範囲において、「現在および将来の」として時間範囲を広くとった上で、「投資者、貸付者及びその他の債権者」に焦点を当てている。また、情報利用者のニーズを満たすべく、それら情報利用者の「意思決定に役立つ財務情報の提供」を行うことが強調されている。

具体的に、主要な情報利用者の意思決定に関する情報ニーズは、リターンへの期待と関連して説明される。それは、報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期および不確実性の評価に役立つ情報である。将来の正味キャッシュ・インフローの予想には、次の3つの情報が必要である<sup>20)</sup>。

- ① 報告企業の経済的資源に関する情報
- ② 報告企業に対する請求権に関する情報

18) 国際会計研究学会研究グループ報告、2012『国際会計の概念フレームワーク』（主査佐藤倫正教授）pp.2-4 & 99-105。

19) IASB, 2010b, *op.cit.*, par. (同訳書。)

20) *Ibid.*, par. (同訳書。)

③ 報告企業の経営者および取締役会がいかに効率的かつ効果的に報告企業の資源を用いるために責任を果たしているかに関する情報

報告企業の経済的資源および報告企業に対する請求権に関する情報は、報告企業の財政状態 (financial position) を表す。これは、報告企業の流動性および支払能力、追加的な資金調達へのニーズ並びにその資金調達の可能性を評価するのに役立つ。現在の請求権の優先度や支払条件についての情報は、報告企業に対する請求権を有している人々の間での将来キャッシュ・フローの配分の予想に役立つ。報告企業の経済的資源および請求権の変動は、財務業績 (financial performance) と債券または株券の発行といった取引から生じる。

財務業績に関する情報は、経営者がいかに効率的かつ効果的に責任を果たしているか、および将来キャッシュ・フローの不確実性を評価するための情報を提供する。ここから、財務業績に関する情報は、報告企業の過去および将来の正味キャッシュ・インフローの創造力の評価に有用である。債券または株券の発行に関する情報は、報告企業の経済的資源および請求権の変化および将来の財務業績の変化の解釈について、情報利用者が完全に理解するのに役立つ。

ここから、「意思決定に役立つ財務情報」とは、キャッシュ・フローと密接に関連づけて説明されていることがわかる。すなわち、それは将来キャッシュ・フローの配分に関する情報、過去の正味キャッシュ・インフローに関する経営者評価に関する情報、および将来の正味キャッシュ・インフローの創造力の評価に関する情報である。

## (2) 報告企業

現在、報告企業概念に関する公式見解は公表されていないが、概念フレームワーク共同プロジェクトの検討過程で、2008年5月に、IASBとFASBは共同で討議資料 (Discussion Paper)、2010年3月に公開草案 (Exposure Draft) が公表されている<sup>21)</sup>。

報告企業は、主要な情報利用者が、企業への資源提供に関する意思決定や、提供された資源を経営者および統治機関が効率的かつ効果的に利用しているかに関する評価を行うために、有用な財務情報となる経済的活動の画定された領域 (circumscribed area of economic activities) と定義される<sup>22)</sup>。すなわち、今日の事業は、所有者から分離された企業により行われていることから、報告企業は法的実体にとらわれず経済的実体としてとらえられる。

その結果、財務報告は、主要な情報利用者およびその他利害関係者の立場から作成されるというよりも、実体自身を説明するものでなければならぬことになる。このような報告企業のとらえ方は、連結財務諸表 (consolidated financial statements) が主要な財務諸表として位置づけられることを意味する。

2013年に公表された討議資料では、その付録において、公開草案の内容とそれに寄せられたコメントについての要約が掲載されている<sup>23)</sup>。しかし、今後どのように報告企業に関する議論が展開されるかは明らかでない。

## (3) 財務情報の質的特性

### i. 財務情報の質的特性の意味

2010年概念フレームワークでは、有用な財務情報の質的特性とは、主要な情報利用者が財務情報に基づいて報告企業について意思決定を行う上で、もっとも有用と考えられる情報の種類を特定するものである<sup>24)</sup>。有用な財務情報の質的特性は、基本的質的特性 (Fundamental Qualitative Characteristics) と補強的質的特性 (Enhancing Qualitative Characteristics) に分けて説明される。

### ii. 基本的質的特性

基本的質的特性は、財務情報が意思決定に有用であるために備えるべき特性で、①目的適合性 (relevance) と②忠実な表現 (faithful

21) IASB, 2008, Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASB.

IASB, 2010a, Exposure Draft, *Conceptual*

*Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASB.

22) *Ibid.*, RE2.

23) IASB, 2013, *op.cit.*, Appendix B.

24) IASB, 2010b, *op.cit.*, par.QC1. (同訳書。)

representation) から説明される。基本的特性は、情報利用者の意思決定に有用と考えられる経済事象を特定した後に、利用可能な情報の中から、目的適合的な情報を特定して、その後、忠実に表現できるかを判定して適用される。

目的適合性とは、財務情報が情報利用者の意思決定に相違を生じさせる可能性のあることを意味する。財務情報が目的適合的であるには、財務情報が予測価値 (predictive value)、確認価値 (confirmatory value) あるいはそれらの両方を備えていなければならない。

予測価値を備えた情報とは、情報利用者が将来の結果を予測するために用いられるような情報である。確認価値を備えた情報とは、情報利用者が過去の評価を確認するか、それを変更する場合に用いられるような情報である。例えば、当期の収益情報は、将来の収益の予測の基礎として用いることができるという意味で、予測価値を備えており、かつ過去に行った収益の予測と比較することによって、収益の予測で用いる方法を修正して、改善することができるという意味で、確認価値を備えていなければならない<sup>25)</sup>。もし、ある財務情報を省略あるいは虚偽表示することによって、特定の報告企業に関して情報利用者が行う意思決定に影響が生じるならば、その情報は重要な情報となる。重要性 (materiality) は、情報が個々の報告企業の財務報告に関して、項目の性質、金額あるいはそれらの両方に基づいた目的適合性に関連した報告企業固有の条件の1つである。

忠実な表現とは、財務情報が表現しようとする事象を、完全で (complete)、中立で (neutral) かつ誤謬がない (free from error) ように描写することを意味する。

完全な描写とは、描写される事象を理解する上で、情報利用者が必要とするすべての情報を含んでいることを意味する。中立な描写とは、財務情報の選択または表示において、偏向がないことを意味する。誤謬がない描写とは、現象の記述に誤謬または省略がなく、報告される情報を作成するために用いたプロセスが、そのプロセスにおいて誤謬がなく選択され、適用されたことを意味する。例えば、観察可能でない価

格または価値の見積もりに関して、金額が見積もりであることが記述され、見積もりのプロセスおよびその限界が説明され、かつ見積もりのプロセスが適切に選択され、かつ適用されている場合に、誤謬がない描写となる。

### iii. 補強的質的特性

財務情報が基本的質的特性に加えて、補強的質的特性を備えている場合、財務情報の有用性はいっそう高められる。補強的質的特性は、①比較可能性 (comparability)、②検証可能性 (verifiability)、③適時性 (timeliness) および④理解可能性 (understandability) から説明される。

補強的質的特性は、順序に関係なく相互に適用される。

- ① 比較可能性：項目間の類似点および相違点を情報利用者が特定し、理解可能であること
- ② 検証可能性：財務情報が経済的事象を忠実に表現していることを保証できること
- ③ 適時性：意思決定者が意思決定を行う際に、適時に情報を利用できること
- ④ 理解可能性：財務情報が明確かつ簡潔に分類され、特徴づけられ、表示されることで、理解可能なものになること

財務情報の提供者が財務報告を行うには、コストがかかる。そのコストは、情報利用者がリターンの減少という形で最終的に負担する。したがって、財務情報の報告に必要なコストは、その情報により得られるであろう便益によって正当化されなければならない。

以上の有用な財務情報の質的特性は、図表5のように示される。

### (4) 基礎となる前提

1989年概念フレームワークは、基礎となる前提として、継続企業 (going concern) と発生主義 (accrual basis) の2つを掲げていた。ところが、2010年概念フレームワークは、基礎となる前提として、継続企業だけを示している。

継続企業とは、予見可能な将来にわたって、企業が事業活動を継続するであろうという前提である<sup>26)</sup>。

25) *Ibid.*, RE2.

26) *Ibid.*, par.4.1. (同訳書。)

図表5 有用な財務情報の質的特性

基本的質的特性	目的適合性	忠実な表現		
固有の条件	重要性			
補強的質的特性	比較可能性	検証可能性	適時性	理解可能性
制約条件	コスト			

## (5) 財務諸表の構成要素

IASBが2013年に公表した討議資料は、財務諸表の構成要素を次のように示している。

- ① 財政状態計算書において、資産、負債および持分
- ② 純損益およびその他の包括利益を表示する計算書において、収益および費用
- ③ 持分変動計算書において、持分の拠出、持分の分配および持分のクラス間での振替
- ④ キャッシュ・フロー計算書において、キャッシュ・インフローおよびキャッシュ・アウトフロー

2010年概念フレームワーク（および1989年概念フレームワーク）では、財務諸表の構成要素として、財政状態に関して、資産、負債および持分を、業績に関して、収益および費用を掲げて定義していた。それに対して、討議資料では、財務諸表との関連で、財政状態計算書、純損益およびその他の包括利益を表示する計算書の他に、持分変動計算書およびキャッシュ・フロー計算書についての説明を加えて、それぞれに構成要素を示している。

討議資料において示された財政状態計算書の構成要素である資産、負債および持分の定義は、以下のとおりである<sup>27)</sup>。

資産とは、過去の事象の結果として、報告企業が支配している現在の経済的資源である。

負債とは、過去の事象の結果として、経済的資源を移転する報告企業の現在の義務である。

ここで、経済的資源とは、経済的便益を創出

することのできる権利または価値のその他の源泉である。

持分とは、特定の企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権である。これは、1989年のIASBの概念フレームワークの定義を維持したものとなっている<sup>28)</sup>。

これまでの資産の定義では、「将来経済的便益が流入する可能性が高いこと」、負債の定義では、「将来経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いこと」といった「将来および不確実性」が定義の中に含まれていた。それに対して、討議資料では、資産は「現在の経済的資源」であり、負債は「現在の義務」と定義されていて、かつ不確実性に関して「蓋然性の閾値は定めない」ことと考えられている<sup>29)</sup>。

純損益およびその他の包括利益を表示する計算書の構成要素である収益および費用の定義では、若干の文言の変更は検討されているものの、1989年概念フレームワークの定義が基本的に維持されている<sup>30)</sup>。

収益 (income) は、会計期間中の資産の流入または増加あるいは負債の減少の形をとる経済的便益の増加である。それは、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生じさせるものをいう。

費用 (expenses) は、会計期間中の資産の流出または減少あるいは負債の増加の形をとる経済的便益の減少である。それは、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生じさせるものをいう。

28) *Ibid.*, par.5.2. (同訳書。)

29) *Ibid.*, par.2.35. (同訳書。)

30) *Ibid.*, par.2.37 and par.2.41. (同訳書。)

27) IASB, 2013, *op.cit.*, par. 2.9. (同訳書。)

1989年概念フレームワークでは、その上で、収益(income)は、収益(revenue)と利得(gains)から構成されるとして、収益(revenue)は、企業の通常の活動の過程において発生するもので、利得(gains)は、企業の通常の活動の過程で発生するものと発生しないものであると説明されていた<sup>31)</sup>。また、費用(expenses)には、通常の活動の過程で発生する費用と同様に、損失(losses)があるとして、損失も、企業の通常の活動の過程で発生するものと発生しないものから説明されていた<sup>32)</sup>。

しかし、2010年概念フレームワークは、それらを明確に区別していない<sup>33)</sup>。その理由として、討議資料は、それらの区別を明確にするためには、それぞれの定義を明確に定める必要があり、したがって財務諸表の表示プロジェクトにおいて検討することが適切であると判断したと説明されている<sup>34)</sup>。

その他、2010年概念フレームワークでは、現在注目されている包括利益についての記述が含まれていない。そこで、討議資料は、当該問題を扱う表示に関するガイダンスを別個に設けることを提案している<sup>35)</sup>。

2010年概念フレームワーク（および1989年概念フレームワーク）は、キャッシュ・フロー計算書および持分変動計算書についての構成要素を示していない。しかし、討議資料は、キャッシュ・フロー計算書において、キャッシュ・インフローおよびキャッシュ・アウトフローを、持分変動計算書において、持分の抛出、持分の分配および持分のクラス間での振替を構成要素として示している。しかし、それらの定義は今後開発される予定である<sup>36)</sup>。

## (6) 財務諸表における認識と測定

2010年概念フレームワーク（および1989年概念フレームワーク）は、認識とは、財務諸表の構成要素の定義を満たし、以下に示す認識規準を満たした項目を、貸借対照表または損益計算書に組み入れる過程をいうと定義してい

る<sup>37)</sup>。

- ① 将来の経済的便益の蓋然性：財務諸表の構成要素の定義を満たした項目に関連して、将来の経済的便益が企業に流入または企業から流出する可能性が高い。
- ② 測定の信頼性：財務諸表の構成要素の定義を満たした項目が、信頼性をもって測定できる原価または価値を有している。

しかし討議資料では、蓋然性が低い場合に資産および負債が認識されない可能性があることから、蓋然性に関する記述の削除を検討している。その他、目的適合性およびコストの制約、忠実な表現、および前述した補強敵失の特性に関して、認識基準において言及するか否かについての検討も行われている<sup>38)</sup>。

2010年概念フレームワーク（および1989年概念フレームワーク）は、財務諸表の構成要素として示された持分以外の、資産、負債、収益および費用の認識規準についてそれぞれ説明した上で、財務諸表の構成要素の測定について、以下のように説明している。

測定とは、財務諸表の構成要素が認識され、貸借対照表および損益計算書に計上される金額を決定する過程をいう。その過程では、特定の測定基礎の選択が含まれる。具体的には、以下のような測定基礎が、種々の組み合わせで用いられる<sup>39)</sup>。

- ① 取得原価 (historical cost)
- ② 現在原価 (current cost)
- ③ 実現可能 (決済) 価額 (realizable (settlement) value)
- ④ 現在価値 (present value)

これに対して、討議資料では、測定とは財務諸表に含めるべき金額を決定するプロセスと定義して、測定値とは、表示または開示される金額を指すとしている<sup>40)</sup>。これは、これまでの測定の定義において、財務諸表が貸借対照表と損益計算書に限定されていたことに修正が施されたことを意味する。

また、討議資料は、測定基礎を列挙すること

31) IASCa, 1989, *op.cit.*, pars.74-75. (同訳書。)

32) *Ibid.*, pars.78-79. (同訳書。)

33) IASB, 2010b, *op.cit.*, par.4.25. (同訳書。)

34) IASB, 2013, *op.cit.*, par.2.46. (同訳書。)

35) *Ibid.*, par.2.50. (同訳書。)

36) *Ibid.*, par.2.52. (同訳書。)

37) IASB, 2010b, *op.cit.*, par.4.37. (同訳書。)

IASC, 1989a, *op.cit.*, pars.82-83. (同訳書。)

38) IASB, 2013, *op.cit.*, pars.4.8-4.23. (同訳書。)

39) IASB, 2010b, *op.cit.*, pars.4.54-4.55. (同訳書。)

IASC, 1989a, *op.cit.*, pars.99-100. (同訳書。)

40) IASB, 2013, *op.cit.*, pars.6.2. (同訳書。)

に代えて、測定のカテゴリーを3つ示している<sup>41)</sup>。

- ① 原価ベース (cost-based) の測定
- ② 現在市場価格 (current market price) (公正価値 (fair value) を含む)
- ③ 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定

これらの測定のカテゴリーは、当初測定、資産の事後測定、および負債の事後測定に分けて、適切に識別されることを提案している<sup>42)</sup>。

## 6. むすび

本稿では、IASBが設定するIFRSの基礎的特徴について、IFRSの設定過程に焦点を当てて検討した。そこでは、IFRSの基礎的特徴が、演繹法による基準設定、原則主義による規定内容、会計の基礎概念としての概念フレームワークにおけるホリスティック観の採用から説明された。

演繹法は、会計の前提となる仮定や会計の目的を最初に規定し、これらの仮定や目的と首尾一貫するように具体的な会計処理の基準を設定する方法である。演繹法による会計基準の設定は、帰納法による会計基準の設定への批判に対応して用いられるようになった。

演繹法により会計基準を設定する場合、会計基準や解釈指針において細則主義的な会計基準を設定する場合と、あくまでコア原則の規定にとどめて、原則主義的な会計基準を設定する場合が考えられた。IASBは、アメリカでの会計不正を契機に、細則主義的な会計基準に代えて、原則主義的な会計基準の設定を行うようになっている。

演繹法および原則主義により会計基準を設定する場合の会計の基礎概念を表しているのが、概念フレームワークである。2013年にIASBが公表した概念フレームワークの討議資料は、1989年概念フレームワークと異なり、収益費用観と資産負債観といった二元的対立関係でなく、ホリスティック観といった会計観から説明された。このホリスティック観は、概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素、認識および測定におけるキャッシュ・フローの重視か

ら理解された。概念フレームワークがホリスティック観を採用することは、会計事象に関して、状況に応じた認識および測定原則の適用を認めることとなり、それは会計基準の適用に経営者の判断が介入することとなる。

このような会計制度の構築は、一見、企業実態を表示し、意思決定に有用な情報を提供する財務報告となるように感じられる。しかし、ここで最も重要なのは、マネジメント・アプローチと呼ばれる経営者の適切な判断が行われるか否かであり、そこに経営者の倫理観が問われることとなる。

### 【参考文献】

- 井尻雄士, 2003「米国会計基準とその環境: 変遷75年の二元論的考察」『季刊会計基準』第3号。
- 大日方隆・川村義則・倉田幸路・佐藤信彦, 2009「会計制度の国際対応を巡る論点～各国のIFRS受入れの現状と概念フレームワーク～」『企業会計』第61巻第3号, 3月。
- 加藤盛弘, 1981「北米の会計制度」黒澤清総編集『体系近代会計学X(国際会計基準)』中央経済社。
- 川口順一, 1981「国際会計基準委員会の現状と課題」黒澤清総編集『体系近代会計学X(国際会計基準)』中央経済社。
- 国際会計研究学会・研究グループ報告, 2012『国際会計の概念フレームワーク』(主査佐藤倫正教授)。
- 田中弘, 1993『イギリスの会計制度～わが国会計制度との比較検討～』中央経済社。
- FASB, 2010, SFAC No.8, *Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1 and Chapter 3*, FASB.
- Hendriksen, E. S., 1982, *Accounting Theory*, Fourth ed., Richard D. Irwin. (水田金一監訳, 1970『ヘンドリックセン会計学(上巻)』(初版の訳) 同文館。)
- IASB, 2008, Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASB.
- IASB, 2010a, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*, IASB.

41) *Ibid.*, par.6.3. (同訳書。)

42) *Ibid.*, par.6.55. (同訳書。)

- IASB, 2010b, *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2011『国際財務報告基準 IFRS 2011』中央経済社。)
- IASB, 2013, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (同訳書。)
- IASB, 1989a, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会, 1989『財務諸表の作成表示に関する枠組み』国際会計基準委員会。)
- IASB, 1989b, Exposure Draft No.32, *Comparability of Financial Statements, Proposed amendments to International Accounting Standards 2, 5, 8, 9, 11, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 and 25*, IASC. (国際会計基準委員会, 1989『国際会計基準・財務諸表の比較可能性, 国際会計基準第2号, 第5号, 第8号, 第9号, 第11号, 第16号, 第17号, 第18号, 第19号, 第21号, 第22号, 第23号及第25号の改訂案』国際会計基準委員会。)
- IASB, 1990, Statement of Intent, *Comparability of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会, 1990, 趣旨書『財務諸表の比較可能性』国際会計基準委員会。)
- Tweedie, D., 2007, "Can Global Standards be Principle Based?," JARAF (The Journal of Applied Research in Accounting and Finance), Vol.2 Issue 1.

