

■ 論文

ASBJ 概念フレームワークと IASB 概念フレームワークの比較検討

中山 重穂

目次

- I はじめに
- II 概念フレームワークの役割
- III 財務報告の目的
- IV 財務情報（会計情報）の質的特性
- V 財務諸表と報告企業
- VI 小括

▶ 要 旨

会計制度において重要な役割を果たすのが会計基準であり、そのような会計基準の説明および設定の基盤を提供するのが概念フレームワークである。概念フレームワークの設定においては、基準設定主体、監査人、財務報告作成者、財務報告利用者などの関係者、経済、法制度、企業実務等々、企業会計を取り巻く諸環境の影響を受ける。そのため、会計基準設定主体が整備した概念フレームワークは、そういった諸環境による影響を反映した特性を内包していると考えられる。本稿では、企業会計基準委員会（ASBJ）が公表した概念フレームワークと国際会計基準審議会（IASB）が公表した概念フレームワークの諸特徴を述べるとともに、両概念フレームワークの比較検討を行っている。概念フレームワークの役割、財務報告の目的、財務情報（会計情報）の質的特性などの項目について比較検討した結果、各項目において相違点が見出されている。

▶ キーワード

概念フレームワーク 企業会計基準委員会（ASBJ） 国際会計基準審議会（IASB） 財務報告の目的
財務情報（会計情報）の質的特性 財務諸表 報告企業

I はじめに

ディスクロージャー制度は、投資家に企業の財務状況を開示し、彼らが自分の責任でリスク投資を行う条件を整える、資本市場のインフラ・ストラクチャーであり、企業会計はそのようなディスクロージャー制度の技術的な基礎であるとされる（斎藤 2010, p. 5）。資本市場における経営者と投資家間の情報の非対称性を効率的に解消するために、日本のディスクロージャー制度は、金融商品取引法などの法規制のもとに整備され、そのようなディスクロージャー制度の一部として会計制度が機能している。

そして、会計制度の中心となるのが会計基準であり、会計基準の説明および設定の概念的基盤を提供するものが概念フレームワークである。概念フレームワークは、会計基準のコアとなる諸概念とそれらの相互関係を記述し、現行基準を体系的に説明するとともに、将来の基準設定に指針を与える明文のステートメントである（斎藤 2019, p.103）。

概念フレームワークの設定においては、基準設定主体、監査人、財務報告作成者、財務報告利用者などの関係者、経済、法制度、企業実務等々、企業会計を取り巻く諸環境の影響を受ける。そのため、ある会計基準設定主体が整備した概念フレームワークは、当該設定主体を取り巻く諸環境の影響を受け、固有の特性を内包していると考えられる。

例えば、日本の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan:以下、ASBJ）が2006年に公表した討議資料である『財務会計の概念フレームワーク』（以下、ASBJ（2006））は、日本の諸環境の、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board:以下、IASB）が2018年に公表した『財務報告に関する概念フレームワーク』（以下、IASB（2018））は、国際的な趨勢およびIASBに参加する国や法域の諸環境や見解などの影響を受け、作成されていると考えられる。そしてその結果、それら概念フレームワークは各々の置かれた環境を反映した特性を有するはずである。

このような状況を前提とすると、ASBJ 概念フレームワークとIASB 概念フレームワークの比較を通じて、日本の会計制度の固有性を抽出することも可能であろう。

本稿では、そのような固有性の抽出の前段階として、ASBJ（2006）とIASB（2018）をもとにASBJ 概念フレームワークとIASB 概念フレームワークの諸特徴を述べるとともに、両概念フレームワークの比較検討を行う。以下においては、Ⅱでは概念フレームワークの役割、Ⅲでは財務報告の目的、Ⅳでは財務情報（会計情報）の質的特性、Ⅴでは財務諸表と報告企業について検討し、最後に小括を示す。

II 概念フレームワークの役割

1 ASBJ(2006)における概念フレームワークの役割

ASBJ(2006)の設定にあたっては、海外の概念書をなるべく活かして国際的な流れと調和を図りながら、日本の基準をできるだけ矛盾の少ない体系に集約し、現行基準の記述と将来の指針とを両立させるという基本姿勢がとられている(斎藤2007, p.4)。また、ASBJ(2006)では、原則として証券市場におけるディスクロージャー制度が念頭に置かれており、公開企業を中心とする証券市場への情報開示が前提とされている(ASBJ 2006, p.vi)。

そのような基本姿勢や前提のもと、ASBJ(2006)の主要な役割は、①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、会計基準の概念的な基礎を提供すること、および②将来の基準開発に指針を与えることにある(ASBJ 2006, p.v)。

その上で、ASBJ(2006)では、概念フレームワークが設定されることによって期待できる効果として、①会計基準の概念的基礎を提供することによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性が高まること、②財務諸表利用者が会計基準を解釈する際に無用なコストを回避可能となること、③日本の会計基準および財務報告の基礎となる概念を定める概念フレームワークを整備することによって、会計基準の国際的収斂に向けた国際的な場での議論に資することが示されている(ASBJ 2006, pp.v-vi)。

一方で、ASBJ(2006)においては、その内容には、現行の会計基準の一部を説明できないものが含まれていたり、いまだ基準化されていないものが含まれていたりするが、しかしそのことは、個別具体的な会計基準の新設・改廃をただちに提案するものではないとされており(ASBJ 2006, p.v)、概念フレームワークと現行あるいは新たに設定される会計基準とが必ずしも軌を一にするものではないことも示されている。

2 IASB(2018)における概念フレームワークの役割

次に、IASB(2018)については、その役割は、①IASBによる首尾一貫した概念に基づいた国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 以下、IFRS)開発を支援すること、②特定の取引または他の事象に当てはまるIFRSがない場合、またはIFRSが会計方針の選択を認めている場合に、作成者による首尾一貫した会計方針の策定を支援すること、③すべての関係者によるIFRSの理解、解釈を支援することとされている(IASB 2018, par.SP1.1)。

そしてこのようなIASB(2018)は、①財務情報の国際的な比較可能性と質を高めることによって透明性に寄与し、投資者および他の市場参加者が十分な情報に基づく経済的意思決定を行うことを可能とするような基準の基礎を提供するとともに、②経営者が説明責任を果たすために必要とされる情報を提供するような基準の基礎を提供し、さらには、③投資者が世界中の機会とリスクを識別することの助けとなり、ひいては資本配分を改善することによって、経済

の効率性に寄与する、企業にとっては資本コストを引き下げ、国際的な報告コストを低減させるような基準の基礎も提供するとされている (IASB 2018, par.SP1.5)。

その一方で、IASB (2018) は基準ではなく、IASB (2018) のどの部分も、いかなる基準または基準における要求事項に優先するものではないとし (IASB 2018, par.SP1.2)、一般目的財務報告の目的を満たすためにIASBはIASB (2018) の諸側面から離脱する要求事項を定める場合があるとしている (IASB 2018, par.SP1.3)。このようにIASB (2018) においても、概念フレームワークと現行あるいは新たに設定される会計基準との間で齟齬が生じうることへの言及がみられる。

3 ASBJ(2006) とIASB(2018) における概念フレームワークの役割の比較

ASBJ (2006) とIASB (2018) の役割を比較すると、両者は、概念的基礎を示すことによる会計基準の設定や理解への役立ちといった点で共通しており、その基本的な役割に相違はないといえる。しかし、ASBJ (2006) については、会計基準の国際的収斂に向けた国際的な場での議論に資することといった役割も期待されていることから (ASBJ 2006, p. vi)、日本における会計環境の整備だけでなく、国際的な会計基準設定における日本からの意見発信の概念的基礎を示すという対外的な役立ちも企図されているといえる¹⁾。

また、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board:以下、FASB) によって1970年代に展開されていた概念フレームワークプロジェクトにおいて、概念フレームワークは、一貫した諸基準をもたらすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基礎概念の脈絡ある体系であり、ある種の憲法であると説明されていた (FASB 1976, p.2 (森川監訳 1988, p.5))。このような記述に基づき、概念フレームワークは会計における憲法と説明される場合もある²⁾。しかし、憲法を最高法規として位置付け、その憲法から逸脱した法規は認められないという法体系を前提とした場合、上述のようなASBJ (2006) とそのもとでの会計基準との関係、あるいはIASB (2018) とそのもとでの会計基準との関係は、そのような法体系の構成と合致していない。両概念フレームワークともに、上述のような法体系における憲法とは相違する位置付けとなっている³⁾。

Ⅲ 財務報告の目的

1 ASBJ(2006) における財務報告の目的

ASBJ (2006) において、財務報告の目的は、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示に、より具体的には、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て開示することにある (ASBJ 2006, 第1章序文および第1章2項)。

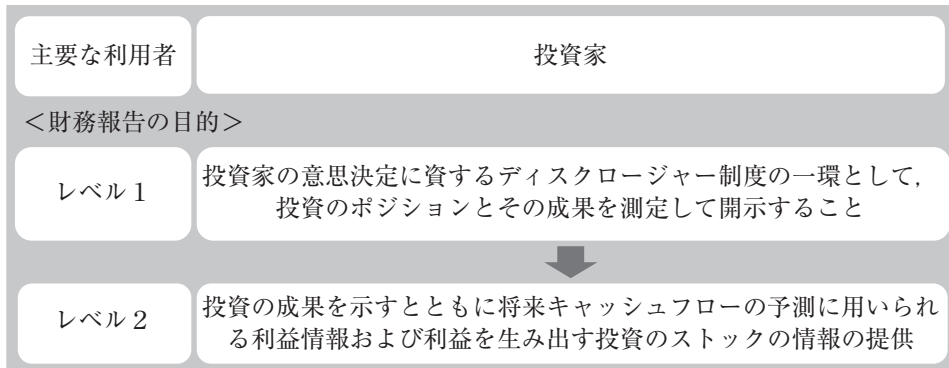
ここにおいて投資の成果とは具体的には利益情報が該当する。そして、利益情報は基本的に過去の成果をあらわすが、企業価値評価の基礎となる将来キャッシュフローの予測に用いられることも指摘されている（ASBJ 2006, 第1章3項）。また、利益情報の利用は、同時に、投資利益率などによって示される収益性（あるいは効率性）を重視する観点から、利益を生み出すストックの情報すなわち投資のポジションについての情報提供も伴うものとされている（ASBJ 2006, 第1章3項）。

なお、ASBJ（2006）において財務報告の報告対象となる投資家とは、現在の株式や社債の保有者に加えて、これらを保有する可能性のある者も含めた、証券市場で取引される株式や社債などへの投資者を指している（ASBJ 2006, 第1章7項）

また、会計情報は、企業関係者間の私的契約等を通じた利害調整、および配当制限、税務申告、金融規制などといった不特定多数を対象とする関連諸法規や政府等の規制において副次的に利用されることもあり、そういった副次的な利用に及ぼす影響も会計基準の設定や改廃において考慮の対象となることが指摘されている（ASBJ 2006, 第1章11-12項）。

以上のような ASBJ（2006）における財務報告の目的は図表1のように整理できる。レベル1からレベル2へと進むにしたがって財務報告の内容が具体的に説明されている。

図表1 ASBJ（2006）における財務報告の目的



出所：ASBJ（2006）をもとに著者作成

2 IASB(2018)における財務報告の目的

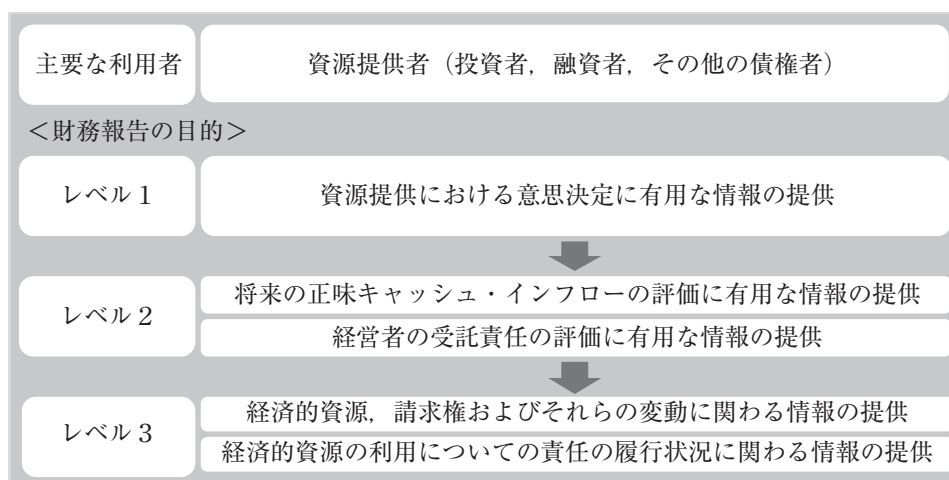
一方、IASB（2018）において、財務報告の目的は、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者が、企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することにある（IASB 2018, par.1.2）。ここで意思決定とは、①資本金および負債性金融商品の購入、売却または保有、②貸付金および他の形態の信用の供与または決済、③企業の経済的資源の利用に影響を与える経営者の行動に対して投票を行うかまたは他の方法

で影響を与える権利の行使に関するものが該当する (IASB 2018, par.1.2)。

そして、これらの意思決定は、①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 (見通し) に関する評価、および②企業の資源にかかわる経営者の受託責任 (stewardship) に関する評価に依存する期待リターンに基づいて行われる (IASB 2018, par.1.3)。そのため、現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者は、①企業の経済的資源、企業に対する請求権およびそれらの資源と請求権の変動、ならびに②企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかといった情報を必要とする (IASB 2018, par.1.4)。

以上のような IASB (2018) における財務報告の目的を図示したものが図表 2 である。ここにおいても、レベル 1 からレベル 2、レベル 3 へと進むにしたがって財務報告の内容が具体的に説明されている。経済的資源、請求権およびそれらの変動に関わる情報は、資産、負債および利益に関わる情報を意味することは理解できようが、経済的資源の利用についての責任の効率的かつ効果的な履行状況に関わる情報とはいかなる財務情報を想定しているのかは明示的ではない⁴⁾。

図表 2 IASB (2018) における財務報告の目的



出所: IASB (2018) をもとに著者作成

3 ASBJ (2006) と IASB (2018) における財務報告の目的の比較

ASBJ (2006)、IASB (2018) とともに、財務報告の目的を財務報告利用者の意思決定に有用な情報の提供としている点で相違はない (Mourik & Katsuo 2015 : 秋葉 2018, p.41)。しかし、以下のような相違も指摘できる。

まず、IASB (2018) は意思決定に有用な情報として経済的資源と請求権といったストック情

報とそれらの変動をあらわすフロー情報とを並列的に位置付けている (IASB 2018, par.1.12, par. BC1.45: 秋葉 2018, p.42)。これに対して、上述のように ASBJ (2006) では、まず、フロー情報としての利益情報の利用があり、利益情報をより有効に活用するためにストック情報も必要となると、利益情報を情報提供の中心とする姿勢を明示している (秋葉 2018, p.42)。

次に、ASBJ (2006) は、株主や社債権者を主要な財務報告利用者とみなしているのに対して、IASB (2018) は、株主や社債権者といった投資者のみならず融資者および他の債権者も主要な財務報告利用者とみなしている。このような相違は、上述のように ASBJ (2006) が、証券市場におけるディスクロージャー制度を念頭に置いており、公開企業を中心とする証券市場への情報開示を前提とする立場をとっている一方で、IASB (2018) は、資本市場の参加者やコーポレート・ガバナンスが株主の観点から定義されている国や法域だけでなく、すべての利害関係者の観点で定義されている国や法域も対象とする立場をとっていることによるものであると考えられる (IASB 2018, par.BC1.16)。

また、IASB (2018) は、IASB (2018) 公表以前の IASB 概念フレームワーク (以下、IASB (2010)) では使用されていなかった受託責任という用語を明示的に利用し、財務報告の目的を説明している。IASB (2018) では、財務報告利用者は受託責任の評価を行うための情報を必要としており、それゆえ、そのような情報の提供を財務報告の目的としている (IASB 2018, pars.1.2-1.3)。このように、IASB (2010) では利用されていなかった用語である受託責任が IASB (2018) において利用されるようになったことは、IASB (2010) と IASB (2018) の主要な相違点の一つとされている (Pelger 2019)。その一方で、ASBJ (2006) は、受託責任の評価のための情報の提供を財務報告の主要な目的として位置付けておらず、この点でも、ASBJ (2006) と IASB (2018) は相違する。

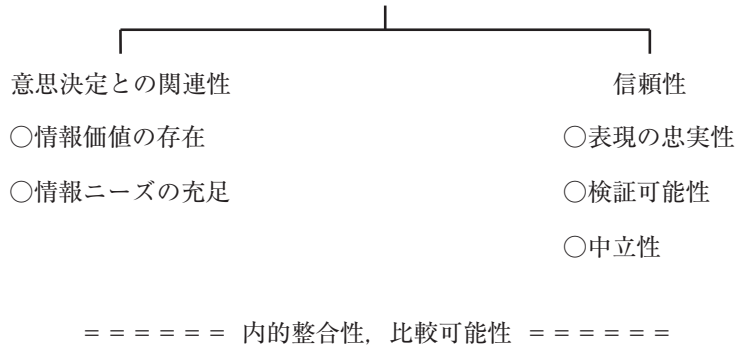
IV 財務情報 (会計情報) の質的特性

1 ASBJ (2006) における会計情報の質的特性

ASBJ (2006) において、財務報告の目的を達成させるために会計情報に求められる基本的特性として、会計情報が投資家による企業の不確実な成果の予測に有用な性質をもつという、意思決定有用性が設定されている (ASBJ 2006, 第 2 章 1 項)。そして、意思決定有用性の下位の特性として、意思決定との関連性と信頼性の二つの特性が設定され、さらに、意思決定有用性と意思決定との関連性および信頼性とからなる階層を基礎から支えると同時に、必要条件ないし閾限界として機能する特性として、内的整合性と比較可能性が設定されている (ASBJ 2006, 第 2 章 2 項)。

ASBJ (2006) では、以下の図表 3 のように質的特性の関係図が示されている。

図表3 ASBJ (2006) における会計情報の質的特性の関係図
意思決定有用性



出所：ASBJ (2006) p.13

意思決定有用性を支える特性の一つである意思決定との関連性は、会計情報が将来の投資の成果についての予測に関連する内容を含んでおり、企業価値の推定を通じた投資家による意思決定に積極的な影響を与えて貢献するという特性である (ASBJ 2006, 第2章3項)。さらに、情報価値の存在および情報ニーズの充足という二つの特性が意思決定との関連性を支えるものとして位置付けられている (ASBJ 2006, 第2章4項)。ここで情報価値とは、投資家の予測や行動が当該情報の入手によって改善されることを意味する (ASBJ 2006, 第2章4項)。情報ニーズについては、新たに設定された会計基準に基づく会計情報の情報価値が不確かな場合に、投資家による情報ニーズが情報価値を期待させるため、意思決定との関連性を支える特性とみなされている (ASBJ 2006, 第2章4項)。

意思決定有用性を支えるもう一つの特性である信頼性は、会計情報が信頼に足る情報であることを指す特性であり、一部の利害関係者を偏重することがないという特性である中立性、測定者の主観に左右されることのない事実に基づくという特性である検証可能性、および事実と会計上の分類項目との明確な対応関係を確保するという特性である表現の忠実性などに支えられる (ASBJ 2006, 第2章6-7項)。

そして、意思決定との関連性および信頼性は両者を同時に満たすことが可能な場合もあれば、両者の間にトレードオフが生じることもあり、両特性間にトレードオフの関係がみられる場合は、双方の特性を考慮に入れたうえで、新たな基準のもとで期待される会計情報の有用性を総合的に判断することになる (ASBJ 2006, 第2章8項)。

次に、ASBJ (2006) では、会計情報が利用者の意思決定にとって有用であるためには、会計情報を生み出す会計基準が内的整合性を満たしていなければならないとされている (ASBJ 2006, 第2章9項)。ここで充足が求められている内的整合性は、会計情報を生み出すある個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないことを求める特性であり、

意思決定有用性への一般的制約となる特性として位置付けられている (ASBJ 2006, 第 2 章 9 項)。また、内的整合性は、ある会計基準によって導出された会計情報が意思決定との関連性や信頼性を満たしうるかどうかを事前に判断できない場合に、内的整合性の充足の適否をもって意思決定との関連性や信頼性を満たしているかどうかを判断するという、意思決定との関連性や信頼性を間接的に補完する役割をもっている (ASBJ 2006, 第 2 章 10 項)。

意思決定有用性への一般的制約となるもう一つの特性である比較可能性は、同一企業の会計情報の時系列比較、あるいは同一時点の会計情報の企業間比較において障害が生じないように会計情報が作成されていることを要請する特性である (ASBJ 2006, 第 2 章 11 項)。比較可能性は、同様の事実 (対象) には同一の会計処理が適用され、異なる事実 (対象) には異なる会計処理が適用されることにより、会計情報の利用者が、時系列比較や企業間比較にあたって、事実の同質性と異質性を峻別できるようにすることを求めている (ASBJ 2006, 第 2 章 11 項)。

最後に、ASBJ (2006) では、諸外国では一般的な制約条件などに位置付けられている理解可能性、重要性、コストとベネフィットの斟酌などについては自明であることから、質的特性を簡潔な体系として記述するため、独立の特性として採り上げないという立場がとられている (ASBJ 2006, 第 2 章 22 項)。

2 IASB (2018) における財務情報の質的特性

IASB (2018) は、財務情報が情報利用者の意思決定において有用であろうとするならば、財務情報は目的適合性がなければならず、かつ、表現しようとしている対象を忠実に表現しなければならないとし、目的適合性および忠実な表現を有用な財務情報であるための基本的な質的特性として位置付けている (IASB 2018, pars.2.4-2.5)。

IASB (2018) では、目的適合性のある財務情報は、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができることとされ、相違を生じさせる条件として、財務情報が、予測価値、確認価値、またはそれらの両方を有することがあげられている (IASB 2018, pars.2.6-2.7)。財務情報が予測価値を有する場合とは、財務情報が、利用者が将来の結果を予測するために用いるプロセスへのインプットとして使用できる場合を、確認価値を有する場合とは、財務情報が過去の評価に関するフィードバックを提供する (過去の評価を確認するかまたは変更する) 場合をいう (IASB 2018, pars.2.8-2.9)。

さらに、IASB (2018) では、財務情報が有用であるためには、目的適合性のある情報を表現するだけでなく、表現しようとしている現象の実質を忠実に表現しているという特性である忠実な表現を有することも求めている (IASB 2018, par.2.12)。そして、完璧に忠実な表現であるためには、完全性、中立性および誤謬がないという特性が必要であり、これらの特性を可能な限り最大化することが目標となると述べられている (IASB 2018, par.2.13)。

ここでの完全性とは、財務情報が、描写しようとしている現象を利用者が理解するために必

要なすべての情報を含んでいる特性をいう (IASB 2018, par.2.14)。次に、中立性とは、財務情報の選択または表示に偏りがなく、利用者に有利または不利に受け取られる確率を増大させるための、歪曲、強調、重視、軽視、またはその他の操作が行われていない特性をいう (IASB 2018, par.2.15)。そして、このような中立性を支えるものとして、不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心を働かせるという意味での慎重性の行使があげられている (IASB 2018, par.2.16)。最後に、誤謬がないとは、その現象の記述に誤謬や脱漏がなく、報告された情報を作成するために用いられた手続が当該手続において誤謬なしに選択されている特性を意味する (IASB 2018, par.2.18)。

また、これら二つの基本的な特性の間において、財務報告の目的を満たすために、トレードオフを行うことが必要となる場合があることが指摘されている (IASB 2018, par.2.22)。例として、見積りを行うことに伴う測定の不確実性のレベルが非常に高い状況において、当該見積りの目的適合性は高くても、十分に忠実な表現であるかが疑問となる場合があげられている (IASB 2018, par.2.22)。

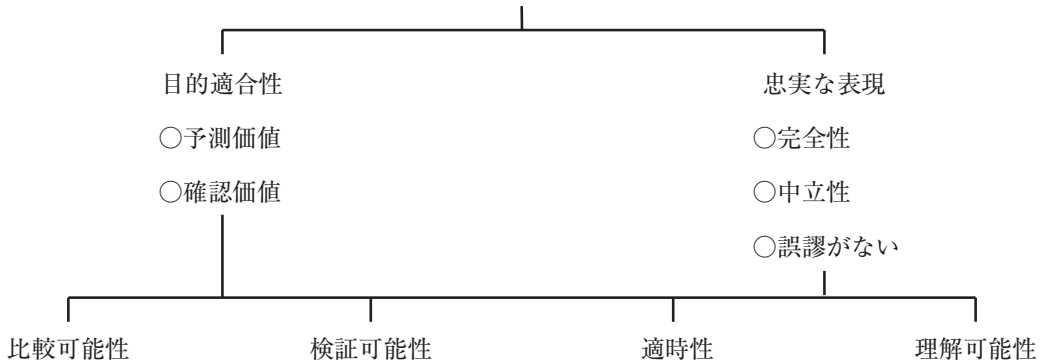
以上のような基本的な質的特性に加えて、IASB (2018) では、財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強されるとし、比較可能性、検証可能性、適時性および理解可能性を財務情報の有用性を補強する質的特性とみなしている (IASB 2018, par.2.4)。これら補強的な質的特性は、可能な範囲で最大化されるべきであるが、その情報が目的適合性をもたない場合や忠実な表現を提供しない場合には、情報を有用なものとすることはできないとされ (IASB 2018, par.2.37)、補強的な特性は基本的な特性に対して劣後するものとして位置付けられている。

ここにおいて、比較可能性とは、項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能とする特性であり (IASB 2018, par.2.25)、検証可能性とは、独立した観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達することができるという特性である (IASB 2018, par.2.30)。また、適時性とは、意思決定者の決定に影響を与えることができるように遅滞なく情報を利用可能であるという特性であり (IASB 2018, par.2.33)、理解可能性とは、情報が分類され、特徴付けられ、明瞭かつ簡潔に表示されることによって確保される特性である (IASB 2018, par.2.34)。

最後にIASB (2018) では、財務情報の報告に関わるコストが当該情報の報告による便益によって正当化されることが重要であるとし、有用な財務報告の制約条件としてコストをあげている (IASB 2018, par.2.39)。

以下の図表4は、IASB (2018) における有用な財務情報の質的特性の階層構造を図表3を模して図示したものである。図表4では、財務情報の質的特性の第1層に基本的な特性、第2層に補強的な特性、第3層に制約条件を配置している。

図表4 IASB (2018) における財務情報の質的特性の関係図
 有用な財務情報



===== コスト =====

出所：IASB (2018) をもとに著者作成

3 ASBJ (2006) と IASB (2018) における財務情報の質的特性の比較

ASBJ (2006) と IASB (2018) の質的特性における主な相違として、信頼性の取扱いがあげられる。ASBJ (2006) では、会計情報が有用性を発揮するためには、投資家が安心して利用できるものでなければならないとし、その要件として信頼性が記述されている (大日方 2007, p.75)。一方、IASB (2018) では、信頼性の構成要素である検証可能性は、基本的な質的特性として求められておらず、目的適合的で、忠実な表現であれば、検証可能ではない情報も有用とされる。

また、ASBJ (2006) では、目的適合性 (relevance) の意義が多様に解釈されており、そのことによる混同や誤用を避けるために、目的適合性という表現を用いていない (大日方 2007, p.72)。日本において日常的に使用されていた目的適合性の意義を意思決定との関連性と内的整合性とに分けて整理、精緻化している (大日方 2007, p.72)。

さらに、ASBJ 概念フレームワークは、自明のものや疑念の残るものについては記述しないという基本方針をとっており、理解可能性、重要性、コストとベネフィットの斟酌などは記述されていない (大日方 2007, p.81)。

V 財務諸表と報告企業

IASB (2018) では「財務諸表と報告企業」が第3章として設けられ、財務諸表の役割、目的および範囲、財務諸表において採用される視点、継続企業の前提、報告企業などについて述べられている。

そこにおいて、財務諸表の役割は、報告企業の経済的資源、企業に対する請求権、ならびにそれらの経済的資源および請求権の変動のうち、財務諸表の構成要素の定義を満たすものに関する情報を提供することであると述べられている (IASB 2018, par.3.1)。

そして、財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益および費用に関して、財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価および企業の経済的資源にかかわる経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供することであるとされ、資産、負債および持分は財政状態計算書において認識され、収益および費用は財務業績の計算書において認識されることが示されている (IASB 2018, pars.3.2-3.3)。

さらに、そのような財務諸表は、取引および他の事象に関して、企業の現在のまたは潜在的な投資者、融資者または他の債権者の特定の集団の視点からではなく、報告企業全体の視点から見た情報を提供するものとされている (IASB 2018, par.3.8)。これは、報告企業は投資者、融資者または他の債権者とは別個のものであるというIASBの見解、さらには財務報告の目的を現在のおよび潜在的な投資者、融資者および他の債権者への財務情報の提供としていることとの整合性を反映したものである (IASB 2018, pars.BC3.9-BC3.10)。

次に報告企業とは、財務諸表の作成を要求されるかまたは選択する企業であり、単一の企業である場合もあれば、ある企業の一部分である場合もあり、また、複数の企業で構成される場合もあるとされ、さらには、必ずしも法的な企業ではないとされている (IASB 2018, par.3.10)。

一方、ASBJ (2006) では、IASB (2018) とは異なり、独立した章を設け、財務諸表あるいは報告企業について記述してはいないが、第3章の「財務諸表の構成要素」において財務諸表の役割が示されている。そこにおいては、財務報告の目的を達成するため、現行のディスクロージャー制度のもとで、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等の財務諸表が開示されているが、これら財務諸表の役割は、企業の所有者が提供した資金をもとに、企業が実行した投資の特定時点のポジションと、その投資から得られた特定期間の成果を反映することであると述べられている (ASBJ 2006, 第3章1項)。

VI 小括

本稿においては、ASBJ (2006) とIASB (2018) をもとにASBJ概念フレームワークとIASB概念フレームワークの役割、財務報告の目的、財務情報 (会計情報) の質的特性などの諸特徴と相違について比較検討した。

そこにおいては、会計基準の設定や理解を支援するための概念的基礎の提供を概念フレームワークの目的としていることや財務報告利用者への有用な財務情報の提供を財務報告の目的としていることなど、大枠における共通点がみられた。一方で、想定する主要な財務報告利用者や検証可能性の位置付けをはじめとした財務情報の質的特性の構成など、多くの相違もみられ

た。

本稿では、ASBJ (2006) と IASB (2018) のそれぞれの前半部分のみを比較検討の対象としており、財務諸表の構成要素、認識、測定などといった後半部分は検討対象としていない。これら後半部分については別稿において比較検討する予定であり、そこにおいて ASBJ (2006) と IASB (2018) の比較検討を総括することとする。

注

- 1) このような ASBJ (2006) の役立ちについては米山 (2007) を参照のこと。
- 2) 例えば、日経金融新聞 (2006) では、「会計基準の前提や概念を明文化した会計の憲法といわれる、『概念フレームワーク』」との記述がみられる。
- 3) 概念フレームワークを憲法とみなすことの是非についての検討は永野 (2019) を参照のこと。永野 (2019) では、「概念フレームワークの憲法メタファーは、大ざっぱな理解では妥当するとはいえるが、理論的な検討に耐えられるものではない。」とされている (永野 2019, p.52)。
- 4) この点について、IASB (2018) では、経営者が企業の経済的資源を使用する責任の例として、価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から企業の資源を保護すること、適用される法律、規則および契約条項を企業が遵守することを確保することがあげられているが (IASB 2018, par.1.23)、これらに関する情報がどのような財務情報として記載されるのかについては示されていない。

<参考文献>

- 秋葉賢一. 2018. 『エッセンシャル IFRS (第6版)』中央経済社.
- 大日方隆. 2007. 「会計情報の質的特性」斎藤静樹編著『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社.
- 企業会計基準委員会 (ASBJ). 2006. 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」ASBJ.
- 斎藤静樹. 2007. 「討議資料の意義と特質」斎藤静樹編著『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社.
- 斎藤静樹. 2010. 『企業会計とディスクロージャー (第4版)』東京大学出版会.
- 斎藤静樹. 2019. 『会計基準の研究 (新訂版)』中央経済社.
- 永野則夫. 2018. 「会計における概念フレームワークの意味と役割 (1)」『経営志林』(法政大学経営学会) 55(3): 41-52.
- 永野則夫. 2019. 「会計における概念フレームワークの意味と役割 (2)」『経営志林』(法政大学経営学会) 55(4): 45-58.
- 日経金融新聞. 2006. 「会計基準委、『会計憲法』公表議決見送り」『日経金融新聞』2006年11月8日: 7 (日経テレコン: <https://t21.nikkei.co.jp/g3/CMNDF11.do>: 最終閲覧日2021年12月10日).
- 米山正樹. 2007. 「討議資料の基本的な考え方」斎藤静樹編著『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1786. 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).
- International Accounting Standards Board (IASB). 2010. The Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2018. Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IASB (IFRS 財団編. 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳. 2020. 『2020 IFRS 基準 (注釈付き)』中央経済社).

- Pelger, C. 2019. The return of stewardship, reliability and prudence – A commentary on the IASB's new conceptual framework. *Accounting in Europe*, 17(1), 33-51.
- Van Mourik, C., & Katsuo, Y. 2015. The IASB and ASBJ conceptual frameworks: Same objective, different financial performance concepts. *Accounting Horizons*, 29, 199-216.