

国際会計基準における新しい概念枠組の形成

The Effect of Developed Conceptual Framework
in Joint Project of the IASB and FASB

山内高太郎
Yamauchi Koutaro

要 旨

国際会計基準審議会（IASB）とアメリカ財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトの一環として、基礎概念の見直しが行われている。本稿では、第1段階の成果として公表された「予備的見解」を中心に新しい概念の構築上での問題点とこれまでの概念との相違を明らかにし、新しい概念が示す方向性について検討を行った。

Key Words：概念ステイトメント，概念フレームワーク，予備的見解，国際会計基準，共同プロジェクト

はじめに

アメリカ財務会計基準審議会（FASB：Financial Accounting Standards Board）は、2006年7月「予備的見解（PRELIMINARY VIEWS）－財務報告の概念枠組：財務報告の目的と意思決定有用な財務報告情報の質的特徴」（以下、「予備的見解」）を公表した。この「予備的見解」は、FASBと国際会計基準審議会（IASB：International Accounting Standards Board）との共同プロジェクトとして位置づけられている¹。このプロジェクトは、AからHの8段階にわけ検討が行われ²、「予備的見解」はフェイズAの成果として2007年中に公表が予定されている公開草案の前段階として公表されたものである。

FASBにおける概念ステイトメント、IASBにおける概念フレームワークの位置づけは、会計基準設定における基礎となり、今後の会計基準の作成にお

いて重要な役割を果たすものである。これまで、FASBにおいて概念ステイトメントが果たしてきた役割は、費用・収益アプローチの会計から、資産・負債アプローチの会計、つまり損益法を中心とした伝統的な会計から情報利用者の意思決定有用性を中心とした現代会計への変化をもたらし、年金会計や金融商品会計といった費用・収益アプローチで包摂しえなかった事象を取り込むことを可能としてきたことにあるといえよう。

他方、IASBにおいてはIASBの前身である国際会計基準委員会（IASC：International Accounting Standards Committee）の会計基準の作成と各国における国際会計基準の適用において、各国の認識規準や測定規準の違いの原因が、基礎となる考え方の相違に基づくと考え、IASCとしての一定の方向性を示すものとして表されたものである。

FASBとIASBの概念が果たしてきた役割の相違は、FASBの会計基準がアメリカ国内において実質的に強制力をもつのにたいし、IASBの会計基準は各国に適用されるための手続きが必要とされる点にある。つまり、IASBの会計基準を各国がそのまま適用する、もしくは各国の判断において各国の会計制度に適応させ適用するという2つの方法が考えられ、IASBの会計基準設定の意図がそのまま実務に反映されない可能性があるということである。

本稿は、FASBとIASBの概念の特徴と会計制度における位置づけを明らかにするとともに、FASB、IASB共同プロジェクトで考えられている新しい概念がいかなるものであるのかを「予備的見解」を取り上げることで明らかにするものである。

1. アメリカの財務会計概念ステイトメントの位置づけ

アメリカにおいて「会計原則は伝統的に職業会計士集団によって形成されてきた³」といわれるように、日本における会計制度と異なるあり方をしてきた。こうしたアメリカ会計制度のあり方は、現在も引き継がれ民間団体のFASBが会計基準（原則）の作成を行っている。

FASBの権威の源は、アメリカの行政機関であるアメリカ証券取引委員会

(SEC: Securities and Exchange Commission) から会計基準の作成を委託されていること、FASB の作成する会計基準が「一般に認められた会計原則 (GAAP: Generally Accepted Accounting Principles)」となっていることにある。「GAAP は私的プロフェッションの見解でありながら、実質上、法制度上の位置をもしめている⁴」というように、アメリカ会計制度において GAAP たることが重要な意味をもつのである。

アメリカ会計制度における GAAP の役割は、GAAP の家 (House of GAAP⁵) として説明される。この中で、FASB の会計基準 (SFAS: Statement of Financial Accounting Standards) は最も権威のあるものとして位置づけられている。

アメリカの会計制度の基礎として論理的な枠組みを提供するのが、財務会計概念ステイトメント (SFAC: Statements of Financial Accounting Concepts) である。SFAC は、SFAS と異なり GAAP に含まれない⁶という特徴がある。しかし、年金会計やリース会計など現代会計実務を GAAP として論理化するにあたり、SFAC の果たした役割は大きく、アメリカ会計制度を支えているといえる。

2. 国際会計基準の概念フレームワークの位置づけ

1989年 IASC は、「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」(以下、概念フレームワーク) を公表した⁷。IASB (現 IASB) は、概念フレームワークを「このフレームワークは国際会計基準ではなく、特定の測定や開示問題に関して基準を定めるものではない。このフレームワークは、特定の国際会計基準書に優先するものではない⁸」というように、概念フレームワーク公表後の会計基準設定において基礎となる論理的な枠組みを提供するものとして位置づけている。

IASB は会計基準を設定するにあたり、概念フレームワークを論理的基礎として展開をし、デュープロセスを通じて決定しているが、国際会計基準を各国が適用する際、必ずしも国際会計基準をそのまま受け入れているわけではないため、各国の適用時点において、IASB の概念と異なる各国の論理的

基礎や概念をもとに会計基準の見直しが行われる、もしくは相違についての調整を必要とされるということが起こる。このため、概念フレームワークにたいする各国の合意もしくは容認が重要となる。

3. FASB と IASB の概念フレームワークに関する共同プロジェクトの経緯

FASB の SFAC と IASB の概念フレームワークは、演繹的に会計基準を作成するための論理的基礎というほぼ同様の位置づけがなされているが、内容については必ずしも一致していない。この一因は、IASB が概念フレームワークを作成した時点では、IASB の目的が会計基準の国際的調和化にあったということがあげられる。

しかし、その後 IASB から IASB へ組織変更がなされ、IASB の目的がコンバージェンス（収斂）に変わったこと、2002年 FASB と IASB の間で結ばれたノーウォーク合意、その後の協議により、両者の共同プロジェクトとして高品質な会計基準の作成を目指すこととなったことが、両者の概念の見直しにつながった。

IASB は2004年10月にこの問題をアジェンダに加え、協議した結果、完成したフェイズごとに成果を公表することとなった。フェイズ A の成果として2006年7月に IASB はディスカッション・ペーパー「改善された財務報告に関する概念フレームワークについての予備的見解—財務報告の目的と意思決定有用な財務報告情報の質的特徴」を公表した。一方、アメリカでは同内容のものが、「予備的見解」として公表された。

4. 「予備的見解」

「予備的見解」は、(1) 財務報告の目的と (2) 意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴について明らかにするとともに、公開草案の前段階として各国の意見調整の役割を果たしている。

財務報告の目的では、「投資家や債権者の意思決定に有用な情報提供」、「評価されるキャッシュ・フローの見積り情報の有用性」、「実体の資源、資源に

たいする請求権 (claims), 資源や請求権の変動」についての情報の3点について述べられている。また, 質的特徴については, 「財務情報の利用者と作成者」, 「質的特徴」の2点について述べられている。

「予備的見解」では, 「フレームワークは, 特定の財務報告問題の基準を設定するものではない。いくつかの現行の基準は, このフレームワークで述べられた概念と一致しないかもしれない。フレームワークは, これらの基準より優先されるものではない⁹」というようにこれまで FASB や IASB がとってきた概念の制度的な位置づけと同じものであるといえる。

(1) 財務報告の目的

「一般目的の外部への財務報告の目標 (objective) は, 現在または将来の (potential) 投資家や債権者の意思決定のため, また, 投資家, 債権者などへ資源配分を決定する情報の提供にある¹⁰」というように, 投資家への意思決定有用性を中心としたこれまでの両者の立場を踏襲したものとなっており, また「この目的を達成するために, 財務報告は, 現在そして将来の投資家や債権者に役立つ情報を提供すべきであり, 実体の将来のキャッシュ・インフローやアウトフローの金額, タイミング, 不確実性を評価するためのそれ以外の情報を提供すべきである¹¹」, さらに, 「実体の正味のキャッシュ・インフローを生み出す (generate) 能力を評価することで, 現在そして将来の投資家と債権者などの役に立つためには, 財務報告は, 実体 (その資産) の経済的資源とこれら資源 (その負債と持分) への請求権に関する情報を提供すべきである¹²」というように情報の内容として将来キャッシュ・フローに力点をおき, 経済的資源と請求権に結びつけ, 情報利用者の意思決定に有用な情報を定義している。

こうした情報は, 投資家, 債権者, サプライヤー, 従業員, 顧客, 政府やそれらの機関 (agency) と規制機関, 一般の人々に利用されることをあげ, 「予備的見解」で示される概念フレームワークが特定の目的ではなく一般目的の会計基準の基礎となることを表している¹³。

(2) 意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴

FASBは、SFAC第2号において適合性と信頼性を中心とした階層図によって質的特徴を説明してきた。また、IASBは、理解可能性、適合性、信頼性、比較可能性という4つの特徴をあげてきた。

これにたいし「予備的見解」では、「意思決定有用な財務報告情報の質は、適合性、表示上の誠実性 (faithful representation)、比較可能性、および理解可能性である。その質は、重要性とコストを正当化する (justify) 便益という2つの拘束条件に従う¹⁴」というよう信頼性を質的特徴からはずし、かわりに表示上の誠実性をすすえている。「予備的見解」では信頼性をはずした理由として、SFAC第2号と概念フレームワークが誤解を与えずその内容を明らかに伝えていないということあげている¹⁵。

①適合性

適合性の概念は、意思決定に有用であるという点についてはこれまでと同様であるが、「投資や与信および同様の資源配分の決定に役立つために、情報は、これらの決定に適合的であるべきである¹⁶」と定義されているように、SFAC第2号における情報利用者、概念フレームワークの利用者という対象から、明確に投資や与信を列挙している点が異なる。

また、SFAC第2号では、適合性を構成する要素として予測価値、フィードバック価値、適時性をあげていたのにたいし、「適合性をもつ情報は、過去、現在または将来の取引や他の事象の潜在的な影響を、将来のキャッシュ・フロー (予測価値) または、確認されるもしくは以前の評価を修正するもの (確認される価値) で評価するために、それらを容易にする利用者の意思決定において差異 (difference) を生じることができるようになるものである¹⁷」というように、適合性を判断するために予測価値 (predictive value) と確認される価値 (confirmatory value) をあげ、さらに適時性を加えている。

②表示上の誠実性

表示上の誠実性は、SFAC や概念フレームワークにおいては、信頼性の構成要素の1つであった。FASB が SFAC において展開する信頼性¹⁸は、表示上の誠実性、検証可能性、中立性から構成され、「現象との一致」という表示上の誠実性を中心に伝統的な会計からの離脱をはかったものであり、そのために法的形式からの離脱を意味する実質優先を含んだものであった。また IASB の概念フレームワークも、信頼性は表示上の誠実性を保証するものであり、質的特徴として別記はされているものの、法的形式からの離脱を意味する実質優先を意味するものであると考えられる。

こうした理論展開の一方で、FASB における伝統的な会計理論の枠組みで包摂しえないいくつかの新しい会計を論理化する議論で、適合性とトレードオフ関係にある信頼性が問題とされてきた。そこでの信頼性の議論は、客観性や正確性、発生の可能性、タイミングなど幅広い内容を含んでいる。近年では、金融商品会計などで信頼性よりも適合性が優先され、論理化が行われている。

「予備的見解」では、表示上の誠実性について、「投資や与信および同様の資源配分の決定に役立つために、情報は、それが表そうと意図する実社会 (real-world) の経済現象の誠実な表示をすべきである。財務報告において表される現象とは、経済的な資源や義務そして取引であり、それらを変化させるその他の事象や状況 (circumstances) である¹⁹」と述べ、表示上の誠実性を構成するものとして、検証可能性、中立性、完全性をあげている。また実質優先 (substance over form) は表示上の誠実性に含まれる概念だとしている。

③比較可能性 (継続性を含む)

比較可能性と継続性の概念は、ある企業の期間比較や同一期間における複数企業の比較をするうえで、同じ会計方針や手続きがとられていることにより情報の有用性を高めるというものである。

SFAC 第2号では、「継続性は比較可能性のいわば下位概念とされ、比較の

目的からして、継続性の変更は、状況によって当然のこととして論理化されている²⁰」、また、概念フレームワークでも同様に継続性の概念は適合性や信頼性と一致しない場合は、同一の会計処理方法が継続的に用いられることは重要ではないと考えられ、比較可能性の下位概念とされている。「予備的見解」においてもこの考え方が踏襲され、「比較可能性は、目標 (goal) であり、継続性はその目標を達成するために役立つ目的 (end) を意味している²¹」と述べられている。

④理解可能性

理解可能性は、SFAC では意思決定有用性の上位に位置する概念として存在し、有用な情報を提供したとしても情報利用者が理解できなければ意味をもたないというものである。他方、概念フレームワークでは、理解可能性は上位概念ではなく、利用者の理解を超えているという理由から情報を排除してはいけないというものである。「予備的見解」では、概念フレームワークの考え方が踏襲されている。

5. 概念変化とそれが示す方向性

今回の「予備的見解」は、今後、公開草案としてさらに検討が加えられ、最終決定がなされるため、ここで示されたものがそのまま概念フレームワークとなるかは未定である。しかし、ここで示された見解は FASB と IASB が考える方向性を示したものであり、「予備的見解」にたいする意見表明 (コメント) はそのまま各国の立場を表明するものである。

日本の企業会計基準委員会は5点の意見を述べ²²、その中で信頼性から表示上の誠実性への概念変化に関連して、「再調達原価や公正価値といった現在市場に基づく評価 (current market-based values) が、原価ベースの測定 (cost-based measures) より望ましいと暗示しているように見える点を懸念する」と述べているように、FASB や IASB が意図する新しい会計制度への移行を懸念している。

「予備的見解」が示す概念は、そのまま会計基準とはならないが、これから作成される会計基準への適用をある程度踏まえたものであることはいうまでもない。ここで述べられた概念は、伝統的な会計理論である費用配分、費用収益対応といった損益法にもとづく概念と異なる情報理論と呼ばれる現代会計理論の新しい局面である。

SFAC の役割は、「情報利用者の意思決定有用性」をキーワードに伝統的な会計からの離脱をはかり、年金会計など将来事象を包摂した現代会計が社会的合意を得るための論理化という点にあったと考えられる。現代会計の導入の次の段階として IASB や FASB が考えるキーワードは、「実社会の経済現象 (real-world economic phenomena)」にあり、実社会の写像として会計がその姿を描き出すということを強調することで、これまでの情報利用者の意思決定有用性というニーズに応えるという適合性を重視したものから、実社会を描き出すという表示上の誠実性への移行にこそ意味があると考えられる。

しかし、この写像について「予備的見解」では、「写真は財務報告にとって十分ではない²³」と述べられており、財務報告においてどのような用語と数を用いることが、実社会を描き出すうえで最良であるか模索することが今後の検討課題となるであろう。

1. FASB, *PRELIMINARY VIEWS, Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, 2006, P1.
2. フェイズ A「目的と質的特徴 (Objectives and qualitative characteristics)」, フェイズ B「要素と認識 (Elements and recognition)」, フェイズ C「測定 (Measurement)」, フェイズ D「実体の報告 (Reporting entity)」, フェイズ E「表示と開示 (Presentation and disclosure)」, フェイズ F「目的と状況 (Purpose and status)」, フェイズ G「非営利実体への適用 (Application to not-for-profit entities)」, フェイズ H「その他の問題 (Remaining Issues)」となっている。

3. 加藤盛弘 『一般に認められた会計原則』 森山書店 1994年, 47頁。
4. 同上書 47頁。
5. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting Twelfth Edition*, 2006, p.12.
6. FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, November 1978, p.4.
7. IASC から IASB へ組織変更が行われた後, IASB は IASC が設定した概念フレームワークを変更なしで認めているため, 現在 IASB の概念フレームワークは IASC の内容と同じものとなっている。
8. IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989, par.2.
9. FASB, *PRELIMINARY VIEWS*, IN5.
10. *Ibid.*, OB2.
11. *Ibid.*, OB3.
12. *Ibid.*, OB18.
13. *Ibid.*, OB10.
14. *Ibid.*, QC7.
15. *Ibid.*, BC2.13.
16. *Ibid.*, QC8.
17. *Ibid.*, QC8.
18. 信頼性, 表示上の誠実性については, 加藤盛弘 『現代の会計原則 改訂版』 森山書店 1995年, 63-65頁に詳細に検討がなされている。
19. FASB, *PRELIMINARY VIEWS*, QC16.
20. 加藤盛弘 『現代の会計原則 改訂版』 森山書店 1995年, 67頁。
21. FASB, *PRELIMINARY VIEWS*, QC35.
22. 企業会計基準委員会 「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29日

23. FASB, *PRELIMINARY VIEWS*, QC18.