

<研究ノート>

改訂版概念フレームワークの概要と情報の質的特性

The outline of the revised Conceptual Framework for Financial Reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting

浮田 泉*
Izumi UKITA

Abstract

The Conceptual Framework for Financial Reporting describes the objective of and concepts for general purpose financial reporting. It is useful for development IFRS Standards based on consistent concepts. In March 2018 the International Accounting Standards Board issued a comprehensive set of concepts for financial reporting, the revised Conceptual Framework for Financial Reporting. This document takes the place of the previous version of the Conceptual Framework issued in 2010.

The next contents are included in this document.

- (1) A new chapter on measurement
- (2) Improved definitions of an asset and a liability, and guidance supporting these definitions
- (3) Clarifications in important areas, such as the roles of stewardship, prudence and measurement uncertainty in financial reporting

The revised Conceptual Framework has an effective date of 1 January 2020. In particular, qualitative characteristics is being described by this thesis.

キーワード：概念フレームワーク 質的特性 慎重性

I はじめに

概念フレームワークは、会計基準そのものではないが、基準設定の根拠を示し、首尾一貫した会計基準を導き出すよりどころとなるものである。特定の論点に関する測定や開示の基準を定めたものではないので、概念フレームワークと会計基準が一致していない場合には、概念フレームワークより会計基準が優先することになる。しかし、特定の論点を扱った基準や類似した基準がない場合には、問題解決の方向付けや手掛かりを示すものになる。

概念フレームワークは 1989 年に公表され、2010 年に部分的に改訂されたが、実質的には未完成の状態とされていた。2015 年以降、改訂作業が進められ、2018 年 3 月に改訂版の概念フレームワークが公表された。

本稿では、概念フレームワークの概要を整理し、特に情報の質的特性に焦点を当てる。なぜならば、一般目的財務諸表の目的は、財務諸表利用者が意思決定を行うために有用な情報を提供することにあるので、財務諸表の作成者及び利用者にとって、情報の有用性を決定する質的特性は非常に

*関西国際大学 経営学部

重要であると考えられるからである。また本研究は、わが国の会計基準にも影響を与えると思われる概念フレームワークの基礎研究となる。

II 概念フレームワークの概要

1. 概念フレームワークの性格

概念フレームワークは「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」^{注1}と規定されており、会計基準の概念的な基礎を提供するものである。会計基準は、法律ではないが会計処理を行うために従わなければならないものである。主な会計基準としては、「企業会計原則」や「連結財務諸表原則」があり、より具体的なものとして外貨建て取引、金融商品、リース取引等に関わる会計基準が公表されている。

概念フレームワークと会計基準のアプローチの違いを示したものが図1である。概念フレームワークは、財務報告の目的を達成するために、会計情報の質的特性を満たす財務諸表の構成要素によって、測定し、認識するという機能論的アプローチである。それに対し、会計基準としての企業会計原則は、会計事象を認識し、測定して財務諸表を作成するという機械論的アプローチである^{注2}。

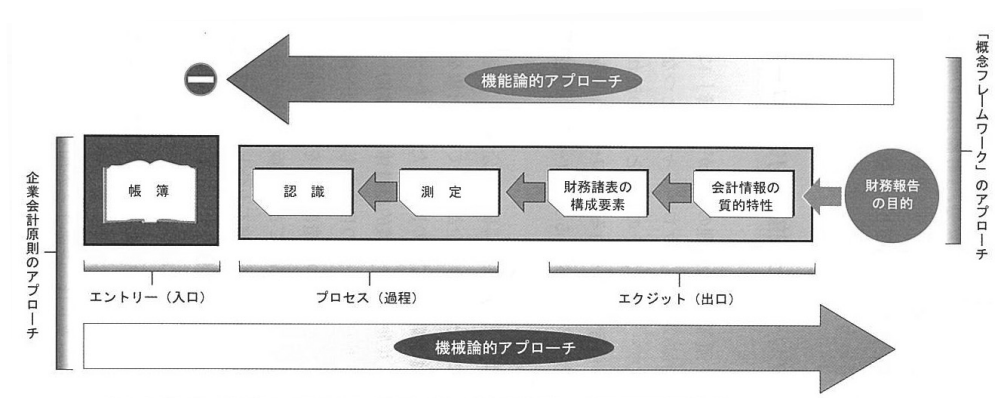


図1 「概念フレームワーク」と「企業会計原則」のアプローチの特徴

出典 武田隆二『会計学一般教程』第7版 2008年 105頁 図7-2 一部抜粋

2. アメリカの概念フレームワーク

アメリカの最初の会計原則は、1932年、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants,以下 AICPA)の前身であるアメリカ会計士協会(American Institute of Accountants,以下 AIA)が証券取引所との協力特別委員会が発表したものである。その後、AIAの会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure)によって継続的に会計原則が発表された。AIAからAICPAへの改組に伴い、会計原則審議会(Accounting Principles Board)が設置され、「APB意見書」によって会計原則が表明されることになった。1973年には、AICPAとは独立した機関として財務会計財団(Financial Accounting Foundation)が設立され、財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board,以下 FASB)が設置された^{注3}。FASBの活動として、次のものがあげられる。

- (1) APB の会計原則表明作業を継承し、会計実践の指針となる財務会計基準を発表する (FASB ステートメント)。
- (2) APB 意見書や FASB ステートメントの内容と適用を明確にするため、必要に応じて指針を発表する (解釈指針)。
- (3) 財務会計基準の根拠を明らかにするために、概念ステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts) を発表する (概念フレームワーク)。
- (4) FASB ステートメントや解釈指針について、FASB スタッフによる問答形式の解説書を発行する (Technical Bulletin)。

APB 意見書や FASB ステートメントは、個別的な会計問題について会計実践の指針となる財務会計基準を示している。そのため、それぞれの会計基準の根拠を明らかにする必要がある。また、各会計基準が首尾一貫したものであることの基盤が必要である。これが上記(3)に示す概念フレームワークで、1984年までに財務会計の概念フレームワーク設定作業が完了した。

3. IASB の概念フレームワーク

FASB 設立と同じ 1973 年、国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, 以下 IASC) が設立された。IASC は国際会計基準を作成する組織であり、1989 年に IASC の理事会で概念フレームワークが承認された。IASC は、2001 年に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, 以下 IASB) に改組され、IASB が設定する基準は国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 以下 IFRS) となった。概念フレームワークは、IASB によっても採用されることになった。

IASB の概念フレームワークも FASB の概念フレームワークと同様、財務会計基準の根拠や方向付けの基盤となるものであり、IFRS に優先するものではない。しかしながら、FASB の概念フレームワークとは一線を画す位置づけにある。すなわち、経営者は概念フレームワークを参照して会計方針に関する判断を行うため、「IFRS の一部として実質的に機能」¹⁾している。これに対して FASB の概念フレームワークは、「権威のない文献として位置づけ」²⁾られているのである。

4. FASB と IASB の合同プロジェクト

2002 年、FASB と IASB は、両者の会計基準の収斂や新たな会計基準の検討など、共同して取り組むことに合意した (ノーワーク合意)。2004 年の合同会議において、「両者の概念フレームワークを統合・改善し、共通の概念フレームワークを開発する合同プロジェクト」³⁾の立ち上げの合意に至った。概念フレームワークの見直しは、次のような方針に基づいている。

まず、すべての概念フレームワークを再検討するのではなく、会計基準のコンバージェンスを進める上で、複数の会計基準に影響を与えるような論点に焦点を当てる。また、改訂プロジェクトは 8 つのフェーズに分けて行い、概念フレームワークの共通化と内容の改善を図り、財務報告の目的、質的特性、構成要素、認識および測定分野を優先する。そして、公表する文書は単一文書とし、FASB の概念ステートメントのように連続したステートメントは作成しない。これらの考え方に基づいて、2010 年に一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性に関する章を公表した。

しかし 2015 年、IASB は新たな章を設けることや、FASB と共同で完成させた章について変更するという公開草案を公表した。そして 2018 年 3 月、改訂版の「概念フレームワーク」を公表した。

Ⅲ 改訂版「概念フレームワーク」

1. 構成

改訂版の概念フレームワークは、イントロダクションと次の8つの章で構成されている。

- 第1章 一般目的財務報告の目的
- 第2章 有用な財務報告の質的特性
- 第3章 財務諸表と報告企業
- 第4章 財務諸表の構成要素
- 第5章 認識および認識の中止
- 第6章 測定
- 第7章 表示および開示
- 第8章 資本および資本維持の概念

これによって、既存の基準を自動的に変更しないことが決定されており、既存の基準への修正は公開される。

2. 各章の概要^{注2}

2. 1. 一般目的財務報告の目的

この章に関しては、2010年に公表された概念フレームワークからの大きな変更はない。2010年公表の概念フレームワークでは、それ以前に記述されていた「受託責任」について、「報告企業の経営者および意思決定機関が、当該企業に提供された資源の効率的または有効利用を遂行したかどうかに影響する」⁴⁾という表現で言及されることになった。改訂版では「経営者に委託された資源に対して利用者が経営者に責任を持たせることができるよう、利用者は経営者の受託責任を評価する際に役立つ情報が必要である」⁵⁾との表現で、「受託責任」という用語を再導入している。

2. 2. 有用な財務報告の質的特性

この章に関しても、2010年に公表された概念フレームワークからの大きな変更はないが、「慎重性」の用語を再導入した。この部分については、後述する。

2. 3. 財務諸表と報告企業

財務諸表の役割として、財務諸表は投資者、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、企業全体の視点から作成されると記述している。2010年の概念フレームワークを引き継ぎ、財務諸表は報告企業が継続企業であるという仮定で作成されているという記述がある。

報告企業については、タイトルのみであったが新たに本文が作成された。報告企業とは、財務諸表の作成を選択するかまたは要求される企業である。報告企業は法的な企業である必要はないが、法的企業ではない場合には、明確な境界を設定することは困難となる可能性がある⁶⁾と認めている。また、互いに親会社・子会社の関係がない複数の企業を有している報告企業によって作成される、結合財務諸表を認めている。

2. 4. 財務諸表の構成要素

財務諸表を構成する要素、すなわち資産、負債、資本、収益、費用に関して、これらの定義と認識について規定している。資産および負債の定義が、次のように変更されている。変更のポイントは、「経済的便益」への期待されるフローへの言及を削除した点である。

表 1 資産および負債の定義の変更

	2010年版概念フレームワーク	改訂版概念フレームワーク
資産	過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。	企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源をいう。（経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。）
負債	過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるものをいう。	企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務をいう。

出典：IFRS Global Office 有限責任監査法人トーマツ訳「IFRS in Focus」jp-ifrs-ifrsinfocus-20180514.pdf, 2018

2. 5. 認識および認識の中止

従来の概念フレームワークでは、資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有する場合に、貸借対照表に認識され、負債は、現在の債務を決済することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が高く、かつ、決済される金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識されていた。改訂版では、認識によって財務諸表利用者以下に以下のことをもたらす場合に、資産または負債の認識を要求している。

- ① 目的適合性ある情報
- ② 基礎となる取引の忠実な表現

つまり、蓋然性や信頼性のある測定の閾値は含まれていない。それに代わって、資産または負債の存在の不確実性、または経済的便益の流出の可能性が低いことが、特定の資産または負債の認識が目的適合性ある情報を提供しないかもしれない状況として言及されている。

認識の中止は、以下のものを忠実に表現すべきことを記述している。

- ① 認識の中止に至った取引の後に保持された資産および負債
- ② その取引の結果による企業の資産および負債の変動

2. 6. 測定

これは新設された章で、異なる測定基礎及びそれが提供する情報、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について議論している。

測定基礎については、歴史的な原価と現在価値について記述しており、異なる環境下では一方の測定基礎が他の測定基礎よりも有用な情報を提供する可能性があることを強調しており、どちらかが優れているという扱いはしていない。

測定基礎の選択は、財務諸表の目的と適合するものであり、測定基礎がもたらす情報の質を検討することが重要である。

2. 7. 表示および開示

この章も新設されたもので、どのように情報を表示し開示するかについての概念を含んでいる。また「その他の包括利益」の使用についても含まれている。

2. 8. 資本と資本維持の概念

資本と資本維持の概念については、2010年の概念フレームワークから変更していない。資本の概念として貨幣資本概念と実態資本概念を述べている。財務諸表利用者の要求によって、適切な資本

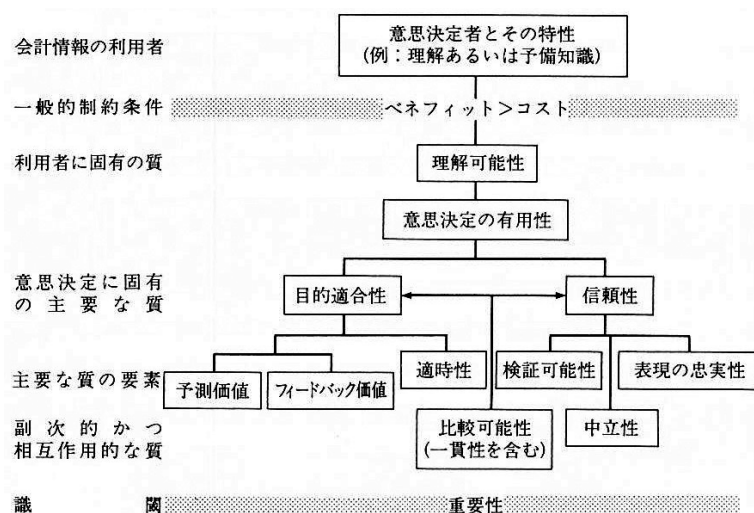
概念を選択する必要がある。

IV 財務報告の質的特性

1. FASB 概念ステートメントの会計情報の質的特性

FASB 概念ステートメントの第1号で財務報告の目的を「合理的な投資意思決定、与信意思決定および類似の意思決定にあたり、投資者、債権者およびその他の人びとに有用な情報を提供すること」⁹⁾とし、第2号において会計情報が有用であるための質的特性を規定している。

会計情報の質的特性は、「利用者に固有の質」と「意思決定に固有の質」によって規定され、「利用者に固有の質」は会計情報の利用プロセスに関連し、「意思決定に固有の質」は会計情報の作成プロセスに関連する。また、ベネフィットがコストを上回ることを一般的制約条件とし、重要性が識



出典 河崎照行『情報会計システム論』中央経済社、p69

図2 会計情報の質的特性

2. 2010年公表の概念フレームワーク

IASBとFASBの合同プロジェクトにおいて、財務報告の目的や構成要素と共に、財務報告の質的特性についても優先的に検討されることになった。すなわち、重要性や費用対効果が他の質的特性とどのような関係にあるかなど、質的特性間の関係を明確にすることが必要であると考えられた。

質的特性は、「基本的質的特性」、「補強的質的特性」、「財務報告に対する制約条件」に分類され、それぞれに含まれる特性や構成要素は、表2のとおりである。

表2 質的特性の階層

質的特性の分類	含まれる特性・構成要素
基本的質的特性	目的適合性 (relevance) サブ特性：予測価値、確認価値、重要性 忠実な表現 (faithful presentation) サブ特性：完全性、中立性、無誤謬
補強的質的特性	比較可能性 (comparability) 検証可能性 (verifiability) 適時性 (timeliness) 理解可能性 (understandability)
財務報告に対する制約条件	費用 (cost)

出典 山田辰己 「概念フレームワーク改訂プロジェクトについて」『企業会計』2010 Vol.62 No.8
P27 一部改編

また、以前には言及されていた「慎重性」について、削除している。その理由は、慎重性が利得の認識は損失の認識よりも高い証拠力を要求すると解釈されたり、損失は利得よりも早い段階で認識されると解釈されたりすることによって、「中立性」との整合性に問題が生じると懸念されたためである。

3. 改訂版概念フレームワーク

基本的質的特性として、「目的適合性」と「忠実な表現」は変わらないが、「忠実な表現」のサブ特性である「中立性」は、「慎重性」によって支えられていることを明確化した。「慎重性」と「中立性」との不整合を懸念して「慎重性」を削除したことは、解釈の幅を広げることになり、かえって混乱を招いた。そのため、「慎重性」の概念を再導入することになった。

慎重性は、不確実な状況下で判断を行う際に警戒心を行行使することであり、注意深さを表していることを明確に示している。また、測定の不確実性が財務情報の有用性を妨げるものではないことを述べている。また、「忠実な表現」については、契約の法的形式ではなく、契約によって生じる権利義務の实质を表現することとしている。

V おわりに

IFRS の概念フレームワークは、1989年にIASBの前身であるIASCの理事会において承認された。しかしアメリカにおいては、それ以前からFASBによって概念フレームワークが基準書として公表されていた。IASBとFASBは、ノーウォーク合意に基づいて共同で概念フレームワークを改訂するプロジェクトを立ち上げ、2010年にはその成果が公表された。しかしながら、未完成の部分も残されており、改訂の必要性が論じられていた。IASBは独自に改訂作業に着手し、2018年3月、改訂版の概念フレームワークの公表に至った。

概念フレームワークは会計基準そのものではないが、財務諸表作成者や情報利用者は概念フレームワークにおける資産、負債、資本、収益および費用に関する定義、認識基準や測定概念について参照し、判断を行うことになる。また、会計基準の策定にあたっては、首尾一貫した基準であるためのよりどころとなるものであり、すべての関係者が内容を十分に理解しておく必要がある。

改訂版の概念フレームワークは新しい章も設けられ、8章構成となっている。特に注目されるのは、以前の概念フレームワークでは言及されていたものの2010年の概念フレームワークでは削除された「受託責任」、

「慎重性」という用語が再導入された点である。削除によって、解釈の幅が広がり、混乱を招いたとされている。「受託責任」については、経営者の受託責任の評価に使用される情報が、財務報告の目的のために必要であることが明確化された。また「慎重性」については、忠実な表現のための中立性は、慎重性によって支えられるものであることと、測定の不確実性自体が財務情報の有用性を妨げるものではないことを明示した。

本稿では、慎重性が再導入された財務報告の質的特性に着目したが、資産および負債の定義の変更や収益認識の時期についても、基本的質的特性である「目的適合性」と「忠実な表現」の観点から判断することが必要である。この点に関しては、今後の研究課題とする。

【注】

- 注1 企業会計基準委員会 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」前文
注2 機能論的アプローチと機械論的アプローチについては、武田隆二『会計学一般教程』第7版に詳しく述べられている。
注3 財務会計基準審議会の機構や活動については、藤田友治、浮田泉「財務会計審議会の機構および最近の活動」を参照されたい。
注4 改訂版の概念フレームワークの翻訳については、IFRS Global Office 有限責任監査法人トーマツ訳「IFRS in Focus」jp-ifrs-ifrsinfocus-20180514.pdf, 2018 を参照している。

【引用文献】

- 1) 山田辰己「概念フレームワーク改訂プロジェクトについて」『企業会計』Vol. 62 No. 8, 24頁, 2010
- 2) 同上
- 3) 同上書, 24頁
- 4) 同上書, 26頁
- 5) IFRS Global Office 有限責任監査法人トーマツ訳「IFRS in Focus」jp-ifrs-ifrsinfocus-20180514.pdf, 2018
- 6) 河崎照行『情報会計システム論』中央経済社, 69頁, 1997年

【参考文献】

- ・河崎照行『情報会計システム論』中央経済社, 1997年
- ・川村義則「財務報告の目的と財務報告情報の質的特性」『企業会計』Vol. 62 No. 8, 2010
- ・倉橋義典「「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂の公表」『情報センサー』Vol.133 <https://www.eyjapan.jp/library/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2018-06-03.pdf>
- ・武田隆二『会計学一般教程』第7版 中央経済社, 2008年
- ・藤田友治, 浮田泉「財務会計審議会の機構および最近の活動」『甲南経営研究』第26巻第3号, 1986
- ・山田辰己「概念フレームワーク改訂プロジェクトについて」『企業会計』Vol. 62 No. 8, 2010
- ・「概念フレームワークとは何か」『企業会計』Vol. 62 No. 8, 2010
- ・日本公認会計士協会 <https://jicpa.or.jp>
- ・IFRS 財団 <https://www.ifrs.org/>
- ・IFRS Global Office 有限責任監査法人トーマツ訳「IFRS in Focus」jp-ifrs-ifrsinfocus-20180514.pdf, 2018