

《研究ノート》

IFRS 概念フレームワークに関する研究ノート

岡田裕正

Abstract

The purpose of this note is to clarify income computational issues in the conceptual frameworks. To accomplish the purpose, this note focuses on the general purposes of financial reporting and the elements of financial statements which are stated in two IASB's frameworks in 2010 and 2018 as well as IASC's conceptual framework in 1989. This note finds some differences among them. For example, as to the general purpose, conceptual framework published 1989 explains stewardship purpose and providing decision useful information purpose separately, but conceptual framework published 2018 merges stewardship purpose in providing decision useful information purpose. However, the most important issue of the conceptual frameworks is the relation between the balance sheet and the income statement. IASB's conceptual frameworks adopt the Asset-and-Liability view, but the conceptual frameworks explain that the main purpose of the balance sheet is to calculate net asset, and income is calculated in the income statement. This relation is different from the one under the FASB's framework. This is one of the issues which we need to investigate.

Keywords : Income Computation, IFRS, Conceptual Framework, General Purpose of Financial Reporting, Elements of Financial Statements, Asset-and-Liability view

はじめに

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下IASB）は、2018年3月、概念フレームワークの修正版“Conceptual Framework for Financial Reporting”「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、2018概念フレームワーク）を公表した。2018概念フレームワークは、直接的には、2010年に公表された概念フレームワーク「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、2010概念フレームワーク）に置き換えられるものであるが、もともとは、IASBの前身である国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, 以下IASC）が、1989年に公表した概念フレームワーク“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（以下、1989概念フレームワーク）を改定したものである。

概念フレームワークの内容は、財務報告の目的、質的特性、財務諸表の構成要素、認識と測定、資本維持等多岐にわたる。本研究ノート（以下、本稿）の目的は、概念フレームワークにおける計算構造を今後検討するための課題を明らかにすることである。このために、損益計算に関わる項目のうち、特に貸借対照表と損益計算書¹との連携に関わるものとして、財務報告の目的および財務諸表の構成要素を中心に比較する²。なお、本稿で単に「概念フレームワーク」と記載するときは、これら3つの概念フレームワークを総称したものとす。

1 概念フレームワークでは、財政状態計算書（statement of financial position）、財務業績計算書（statement of financial performance）という名称を用いているが、本稿では、貸借対照表と損益計算書という名称を用いる。

2 財務諸表の質的特性、認識と測定、資本維持等も損益計算に関わるものであるが、本稿では、この二つを中心とする。

1 計算構造論から見た概念フレームワークの位置づけ

概念フレームワークは、各種の会計基準設定のためのメタ基準または会計の憲法であるともいわれる（広瀬（1999）p.38, 岩崎（2019）p.1）³。2018概念フレームワークは、概念フレームワークを作成する目的として、次の3つをあげている（IASB（2018）par.SP1.1）⁴。

3 これとは異なり、秋葉（2011）では、概念フレームワークと国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下本稿においてはIFRS）が整合しないときには、IFRSが優先するという事等を理由として、憲法ではないと述べられている（p.25）。

4 1989概念フレームワークでは、次の7つを、概念フレームワークの目的としてあげている（IASC（1989）par.1）。

- (a) IASC 理事会が、将来の国際会計基準の作成と現行の国際会計基準の見直しを行う際に役立てること。
- (b) 国際会計基準によって認められている代替的な会計処理の数の削減のための基礎を提供することによって、IASC 理事会が、財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和の促進に役立てること。
- (c) 国内基準を設定する各国会計基準の設定主体に役立てること。
- (d) 財務諸表の作成者が、国際会計基準を適用し、また国際会計基準の主題となっていないテーマを処理する際に役立てること。
- (e) 財務諸表が国際会計基準に準拠しているかどうかについて、監査人が意見を形成する際に役立てること。
- (f) 財務諸表の利用者が、国際会計基準に準拠して作成された財務諸表に含まれる情報の解釈に役立てること。
- (g) IASCの作業に関心をもっている人々に、国際会計基準の作成方法に関する情報を提供すること。

広瀬（1999）によると、これらのうち、(a)と(b)が基本的な目標とされている（p.43）。他方、高須・岩崎（2019）によると、これら7つの目的をアメリカの財務報告基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以下本稿においてはFASB）の概念ステートメントの目的と比較して、(a)、(d)、(e)、(f)、(g)の5つがFASBの目的に包摂される目的であり、(b)及び(c)が、1989概念フレームワークに付加された目的であると述べている（p.9）。換言すると、(b)と(c)は、IASCの当時の状況を反映したものとと言えるであろう。

- 「(a) 国際会計基準審議会が首尾一貫した概念に基づいたIFRS基準(基準)を開発することを支援する。
- (b) 特定の取引又はその他の事象にあてはまる基準がない場合、又は基準が会計方針の選択を認めている場合に、作成者が首尾一貫した会計方針を策定することを支援する。
- (c) すべての関係者が基準を理解し解釈することを支援する。」⁵

しかし、計算構造論的には、概念フレームワークは、現実のIFRSを通じて、利益をどのような形で現わすのかという制度的な方針を明らかにするものと考えられる⁶。このように考える前提として、利益は計算を通じて認識されるということがある。この計算的認識に関連して、概念フレームワークは、利益観として、収益費用アプローチではなく、資産負債アプローチを採用しているといわれる(広瀬(1999) p.77, 広瀬(2014) p.15, 岩崎(2019) p.106, 山田他(2019) p.16, p.53等)⁷。このことを踏まえて、計算構造論的に

5 本稿における2018概念フレームワークの引用等では、参考文献に記載の日本語訳を利用するが、この翻訳に記載されている参照注釈の記述については省略している。

6 新田(2012)では、計算構造論には、利益計算を目的とするものと、資産負債の把握を目的とするものがあるとされ(p.2)、IASBの概念フレームワークは後者に属するものと位置付けている(p.5)。IASBの概念フレームワークでは、財務諸表の構成要素として利益の定義がなく、財政状態の報告に関わるものとして資産と負債を位置付けている点で、損益計算とは異なる計算構造を考える余地はあると思われる。この点は、今後の課題としたい。

7 岩崎(2019) pp.20-21は、資産負債アプローチや収益費用アプローチを利益観として説明している。利益観とは、「利益をどのようにしてみるかということ」であり、資産・負債を中心として捉える見方、あるいは収益・費用を中心として捉える見方として二つのアプローチを区別している(なお、秋葉(2011) pp.95-96も参照)。しかし、広瀬(2014) pp.40-41では、これらの二つのアプローチについて、利益計算の方法というよりは、純利益の他、包括利益も現れてきたことから「会計の見方・考え方のアプローチであると解釈するほうが自然であり、かつわかりやすくなってきている」としている。

概念フレームワークを位置づけるとすれば、次の2段階の考察の中の、②抽象的技術的計算構造の具体化の段階に位置づけることができるのではないかとと思われる⁸。

- ① 抽象的技術的な計算構造の考察：この考察をする理由は、資産負債アプローチと収益費用アプローチという二つの利益観の間での実質的な相違でないといわれるものとして、評価基準があげられているからである。例えば、資産負債アプローチでは現在原価や現在価値で資産や負債は評価されるべきであるが、収益費用アプローチでは利益は実現収益と費消された歴史的な原価との対応で求められるべきといわれることがある。しかし、このことは実質的な相違ではないとされている（FASB (1976) par.44）。そこで、このような評価基準を除外した計算構造を明らかにする必要がある。この結果、資産負債アプローチの抽象的技術的な損益の計算構造は、貸借対照表において純資産の純増減に基づく損益を計算し、損益計算書においてその損益の発生原因を示すという関係になっていると考えられる⁹。
- ② 抽象的技術的な計算構造の具体化：①で明らかにした抽象的技術的計算構造に、制度的目的を達成する損益を計算するための関連諸要素（資産、負債、純資産、収益や費用）を内部化する（損益計算の要素として計算の中に取り入れる）ことによって、具体的制度的な計算構造を明らかにする。

8 このように考える前提として馬場（1975）がある。馬場（1975）p. 189では、「会計目的のうちの管理目的と会計対象との出会いにおいて会計の方法という計算技術的構造が形成されるのであるが、…現実の会計実務は、会計目的のもう一つの目的をなす蓄積目的が、会計的方法に作用してこれを具体化したものと考えなければならない。」と述べられている。この枠組みを、本稿の議論に当てはめるならば、管理目的の段階に相当するのが、抽象的技術的計算構造における純資産の純増減として損益計算目的であり、蓄積目的の段階に相当するのが、IASB 概念フレームワークにおける一般目的財務報告目的（制度的な目的）と考えている。この点については、岡田（2016）を参照していただきたい。

9 資産負債アプローチの技術的な損益計算構造については、岡田（2003）を参照してもらいたい。

次節で述べる財務報告の目的が、一連の概念フレームワークでは制度的目的である。2018概念フレームワークでは、「概念フレームワークの他の諸側面（有用な財務情報の質的特性及びコストの制約、報告企業概念、財務諸表の構成要素、認識及び認識の中止、測定、表示及び開示）は、当該目的から論理的に生じるものである」（IASB（2018） par.1.1）と述べている。このことにより、概念ステートメントが明らかにする制度的目的が、抽象的技術的な計算構造を制度的なものに展開するものとして位置づけることができると考えられる。しかし、現実の会計事象を踏まえた総体的な計算構造を明らかにするためには、さらに個別のIFRSを含める必要があるだろう¹⁰。

2 財務報告の目的

前節で述べたように、抽象的技術的計算構造を具体化させる制度的目的として、概念フレームワークでは、財務報告の目的が明らかにされている。しかし、この目的は、次に述べるように変化してきている。

(1) 1989概念フレームワーク

1989概念フレームワークでは、「財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行うに当たり、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある」（IASB（1989） par.12）と述べている。いわゆる意思決定有用情報の提供機能が重視されている（広瀬（1999） p.51）。

他方で、1989概念フレームワークでは、受託責任についても、次のように

10 岡田（2016）は、この枠組みの中で、2010概念フレームワークを対象に、制度的目的を中心に、財務諸表の構成要素の定義、認識と測定、資本維持の位置づけを試みたものである。

述べられている。

「財務諸表はまた、経営者の受託責任又は経営者に委ねられた資源に対する会計責任の結果も表示する。経営者の受託責任又は会計責任を評価したいと望む利用者は、経済的意思決定を行うために、そのような評価を行う。かかる意思決定には、例えば、利用者が当該企業に対する投資を保有若しくは売却するかどうか、あるいは経営者を再任若しくは交替させるかどうかなどが含まれる。」(IASC (1989) par.14)

このように意思決定に有用な情報提供と受託責任とを別のパラグラフで述べていることについて、広瀬 (1999) では、「投資意思決定情報の提供と受託責任遂行状況の報告は別であるとのスタンスがとられていると思われる」(p.52) と評している¹¹。ただし、広瀬 (1999) では、広義には、受託責任遂行状況の報告は、投資意思決定情報の提供に含まれるとの立場もあると述べている (p.52)。

(2) 2010概念フレームワーク

2010概念フレームワークでは、一般目的として次のように述べられている。

「一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及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である。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う。」(IASB (2010) par.OB2)

そしてこの意思決定のために「企業への将来の正味キャッシュ・インフ

11 梶田 (2019) は、1989概念フレームワークにおける二つの目的について、「会計目的が、経済的意思決定に一本化されたものとは考えにくく、経済的意思決定目的を主軸にしながらも、受託責任 (会計責任) 目的も配置している、という程度の理解が妥当であると思われる」(p.47) と述べている。

ローの見通しを評価するのに役立つ情報」が必要（IASB（2010） par.OB3）であるとして、次のように述べている。

「将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要としているのが、企業の資源、企業に対する請求権、及び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に関する情報である。このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を順守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の選択に投票その他の形で影響を与える権利を有する現在の投資者、融資者及び他の債権者の意思決定に関しても有用である。」（IASB（2010） par.OB4）

これらの引用からもわかるように、2010概念フレームワークでは、「受託責任」という用語は使われていないが、「経営者の責任」という表現が用いられている¹²。この点について、梶田（2019）は、会計目的を意思決定有用性に一本化し、その中に受託責任目的が包含されていると説明している（p.55）¹³。

（3）2018概念フレームワーク

2018概念フレームワークでは、財務報告の目的は、次のように述べられて

12 IASB（2010）及びIASB（2018）によると、2010概念フレームワークでは「受託責任」という言葉の翻訳が困難であることから、受託責任の内容となるものを記述したと述べている（IASB（2010） par.BC1.28, IASB（2018） par.BC1.31）。山田（2019）でも、2010概念フレームワークでも受託責任に関する情報提供も、一般目的財務諸表の目的という認識はされていたが、stewardshipという用語を「他の言語に翻訳するのが困難という理由で」削除されていたと述べられている（山田（2019） p.26）。

13 岩崎（2019）においても、2010概念フレームワークでは受託責任目的は明示されていないと述べられている（p.37）。

いる。

「一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及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である。それらの意思決定は、以下に関する意思決定を伴う。

- (a) 資本金及び負債性金融商品の購入、売却又は保有
- (b) 貸付金及び他の形態の信用の提供又は決済
- (c) 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又は他の方法で影響を与える権利の行使」(IASB (2018) par.1.2)

2018概念フレームワークも意思決定に有用な情報の提供を目的としていることがわかるが、これら3つのうち(c)が受託責任に関連するとされている(山田(2019) p.26)¹⁴。そして、この点について、岩崎(2019)は、財務情報の利用者としての投資者の側からの受託責任目的を情報提供目的に含まれるものとして位置づけている(p.39)¹⁵。1989概念フレームワークでは、二つの目的は切り離されていたと理解できるが、2018概念フレームワークでは、受託責任目的を意思決定に有用な情報の提供と一体化させていると言えるであろう。

14 IASB (2018) によると、2018概念フレームワークでは、一般目的財務報告の目的の記述にあたり、「経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性の目立ち方を高めることを決定」とするとともに、この評価のために必要な情報は、企業の将来のキャッシュ・インフローを見通すために必要な情報とは異なる可能性があることを理解したうえで、これら2種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定をするために必要なものと述べている(IASB(2018) pars. BC1.33-1.34)。

15 岩崎(2019) pp.38-40では、受託責任概念が、「企業ないし作成者の観点」から「市場ないし利用者の観点」に変容していると指摘している。こうした変化が生じた背景に経済の金融化現象があるとされる(椋田(2019))。

(4) 小括

本節では、財務報告の目的の変遷についてみてきた。意思決定に有用な情報提供目的と受託責任目的の関係は、1989概念フレームワークでは分離されていたが、2010年概念フレームワーク以降は、意思決定に有用な情報提供目的に包含されてきていると思われる。このことは、情報提供目的と受託責任目的が並列し、両方の目的を同時に遂行しようとする具体的な損益計算から、情報提供目的を中心に遂行する具体的な損益計算への変化をもたらしている可能性がある。この受託責任遂行状況の報告目的の位置づけの相違は、財務諸表の構成要素の定義や認識・測定的位置づけ等、具体的な計算構造への影響の可能性はあるが、この点は、今後の課題である。

3 財務諸表の構成要素

概念フレームワークにおいて財務諸表の構成要素とは、資産、負債、純資産（持分、資本）、収益、費用である。利益は計算的に認識されるものであるが、この計算のための項目となるのはこれら諸要素である。この定義の如何は、客観的に存在する事象や事物の中から、何が損益計算の項目として採用されるのかに関わるものである。つまり、この要素の決定は、損益の金額に影響を及ぼすことになると言える。

(1) 1989概念フレームワーク

1989概念フレームワークでは、財政状態の測定に直接関係する要素として資産、負債、持分、利益の測定に直接関係する要素として収益と費用が、それぞれ次のように定義されている（IASB（1989）par.49, 69）。しかし、利益それ自体の定義は示されていない。

「財政状態の測定に直接関係する構成要素は、資産、負債及び持分である。これらは以下のように定義される。

- (a) 資産とは、過去の事象の結果として当該企業が支配し、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。
- (b) 負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるものをいう。
- (c) 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。」(IASC (1989) par.49)

「収益及び費用の要素は、以下のように定義される。

- (a) 収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、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。
- (b) 費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生
の形をとる経済的便益の減少であり、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。」(IASC (1989) par.70)

これらの定義の中心にあるのは、「経済的便益」である。これについて、1989 概念フレームワークでは、次のように定義されている。

「資産が有する将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう。その潜在能力は、企業の営業活動の重要な部分をなす生産能力であるかもしれない。また、その潜在能力は、現金若しくは現金同等物への転換可能性、又は、例えば代替的な生産工程が生産原価を低減するときのように、現金流出額を減少させる可能性であるかもしれない。」(IASC (1989) par.53)

また、経済的便益が流入するための資産の利用として次のような例が示されている。

「資産が有する将来の経済的便益は、様々な方法で企業に流入するであろう。例えば、資産は次のように用いられるであろう。

- (a) 単独で又は他の資産と結合して、企業が販売する財貨又は役務の生産

に用いられる；

(b) 他の資産と交換される；

(c) 負債の決済に用いられる；又は

(d) 当該企業の所有者に分配される。」(IASC (1989) par.55)

経済的便益を現金又は現金同等物の流入に直接・間接に貢献する潜在能力とされている。他方で収益や費用もこの経済的便益を内容として定義されているので、両者の差額であるところの損益は、経済的便益の純増減を内容としていると言えるであろう。

(2) 2010概念フレームワーク

2010概念フレームワークでは、財務諸表の構成要素については1989概念フレームワークの部分と同じ定義が掲げられている (IASB (2010) par.4.4, 4.24, 4.25等)。したがって、これら財務諸表の構成要素の定義の核となる経済的資源の定義も同様である (IASB(2010) par.4.8)。これらを踏まえると、2010概念フレームワークでの損益の内容は、1989概念フレームワークと同じく経済的便益の純増減ということができる。

(3) 2018概念フレームワーク

財務諸表の構成要素について、2018概念フレームワークでは、次のように位置づけられている。

「概念フレームワーク」で定義される財務諸表の構成要素は、次のものである。

(a) 資産、負債及び持分。これらは、報告企業の財政状態に関するものである。

(b) 収益及び費用。これらは、報告企業の財務業績に関するものである。」

(IASB (2018) par.4.1)

この定義を1989概念フレームワークのそれと比較すると、1989概念フレー

ムワークでは、これらの要素は財政状態や経営成績の「測定」と関わるものとして位置づけられていたが、2018概念フレームワークでは財政状態や財務業績と関わる要素とされ、直接的な測定要素とされていないことがわかる。

それぞれの具体的な要素は、次のように定義されている。

「資産とは、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。」(IASB (2018) par.4.3)。

「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という企業の現在の義務である。」(IASB (2018) par.4.26)

「持分とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対しての残余持分である。」(IASB (2018) par.4.63)

「収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少のうち、持分請求権の保有者からの拠出に係るものを除いたものである。」(IASB (2018) par.4.68)。

「費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加のうち、持分請求権の保有者への分配に係るものを除いたものである。」(IASB (2018) par.4.69)。

1989概念フレームワークでは、経済的便益が、5つの構成要素のうち持分を除く資産・負債・収益・費用の定義と結び付けられていた。しかし、1989概念フレームワークを厳密に見ると、資産は「経済的便益の流入をもたらす資源」とされているが、負債は「経済的便益を包含する資源の流出という結果になると予想されるもの」となっており、資源の流入と流出というような表裏の関係になるように定義されていない。これに対して、2018概念フレームワークでは、5つの構成要素のうち、資産・負債については、経済的資源とその流出の義務というように、経済的資源を共通の基盤として定義されている¹⁶。

16 この点について、岩崎 (2019) では、2018概念フレームワークでは、「経済的資源と経済的便益とを同一の定義の中に入れていたけれども、新しい定義では、(中略)

ここで、経済的資源は以下のように定義されている。

「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」
(IASB (2018) par.4.4)。

資産の定義と経済的資源の定義とを受けて、2018概念フレームワークでは、さらに「権利」、「経済的便益を生み出す潜在能力」、「支配」について述べている (IASB (2018) pars.4.6-4.25)。このうち、経済的便益については次のように説明されている。

「経済的資源は、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。この潜在能力が存在するためには、当該資源が経済的便益を生み出すことが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ない。必要なのは、権利がすでに存在していて、少なくとも1つの状況において、これが他のすべての者に利用可能な経済的便益を超える経済的便益を企業のために生み出すであろうことである。」 (IASB (2018) par.4.14)

さらに、経済的資源がもたらす経済的便益として次のような例を示している。

「経済的資源は、例えば、以下のうち1つ又は複数の行為について、企業に権利を与える又は行うことを可能とすることによって、企業にとっての経済的便益を生み出す場合がある。

- (a) 契約上のキャッシュ・フロー又は他の経済的資源の受取り
- (b) 有利な条件での他社との経済的資源の交換
- (c) キャッシュ・インフローの創出又はキャッシュ・アウトフローの回避
(例えば、以下のことによる)
 - (i) 財の生産又はサービスの提供のために、経済的資源を単独で又は他の経済的資源との組合せで使用すること

両者を明確に分離していること」(p.102)を、概念フレームワークにおける差異の一つとして指摘している。なお、IASB (2018) では、構成要素の定義に関する結論の根拠についても述べられている。

- (ii) 他の経済的資源の価値を増進するために経済的資源を使用すること
- (iii) 経済的資源を他者へリースすること
- (d) 経済的資源の売却による現金又は他の経済的資源の受取り
- (e) 経済的資源の移転による負債の消滅」(IASB (2018) par.4.16)

しかし、2018概念フレームワークでの利益は、収益と費用とが関わるとされているものの、これら二つの要素の定義では、所有者との取引を除く持分増減をもたらす資産負債の増減を内容としている。資産と負債が経済的資源と関連付けて定義されており、その差額としての持分の内容も経済的資源となるので、2018概念フレームワークにおける利益は経済的資源の純増減といえることができるであろう。

(4) 小括

本節で検討した3つの概念フレームワークの利益の内容をまとめると、表1のようになる。しかし、問題は、この変化が損益計算にもたらす影響である。2018概念フレームワークでは、「たとえ経済的便益を生み出す蓋然性が低い場合であっても、権利は経済的資源の定義を満たす可能性があり、したがって資産である可能性がある。ただし、その蓋然性の低さは、当該資産についてどのような情報を提供するのか及び当該情報をどのように提供するかに関する決定に影響を与える場合がある。そうした決定には、資産を認識するかどうか(中略)、どのように測定するかに関する決定が含まれる。」

(IASB (2019) par.4.15) と述べている。つまり資産の定義を満たしただけでは、認識測定されない可能性があることを示している。具体的にどのような形で影響するのかの検討も課題となるが、認識測定の時期に影響することまで考える必要がある。このことは、利益の期間配分の相違として理解することができるであろう。

表1 概念フレームワークにおける利益の内容

1989概念フレームワーク	2010概念フレームワーク	2018概念フレームワーク
経済的便益の純増減	経済的便益の純増減	経済的資源の純増減

(出所) 筆者作成

4 概念フレームワークにおける財務諸表の連携

FASB (1976) で述べられているように、資産負債アプローチでは、収益や費用は利益を定義するもので測定するものでもないとしている (par. 211)。こうしたことから、岡田 (2003) では、資産負債アプローチに基づく抽象的技術的な損益計算構造の特徴を、貸借対照表で計算された損益の原因を損益計算書で説明する関係にあることを明らかにした。

しかし、1989概念フレームワークでは、貸借対照表における財政状態の測定に直接関係する構成要素は、資産、負債及び持分であると述べている (IASB (1989) par.47)。このことからわかるように、損益計算の観点からみると、貸借対照表に損益計算の機能を持たせていないように見える。この点は、2018概念フレームワークでも同様である。つまり、2018概念フレームワークでは、財政状態と関連するものとして、これらの要素が位置づけられており、損益の測定とは関連付けられていないからである。

他方、損益計算書については、1989概念フレームワークでは、経営成績の測定に直接関係する要素は収益費用とされている。2018概念フレームワークでも、測定とはされていないが、財務業績に関わる要素として、収益と費用があげられている。

これらの点から、同じ資産負債アプローチではあっても、IASB概念フレームワークでの貸借対照表と損益計算書の連携は、財務諸表の諸要素の定義から考えると、FASB (1976) で述べられているものとは異なっているようにも思われる¹⁷。

17 徳山 (2019) は、「貸借対照表それ自体に資産負債アプローチによる利益計算機

このことをどのように考えるかについては、次の二つの方向があると思われる。

一つ目は、FASB (1976) に基づく抽象的技術的計算構造を前提に、概念フレームワークの目的等に基づく具体的計算構造の展開としてとらえるものである。

二つ目は、FASB (1976) と概念フレームワークの計算構造とが別個のものとするものである。

このような財務諸表の連携に関連して、別途考えるべきこととして資本維持がある。IASBのこれまでの一連の概念フレームワークの「資本及び資本維持」の部分では、「資本維持の概念は、利益が測定される基準点を提供するので、資本の概念と利益の概念との連携をもたらす」と述べられている (IASB (1989) par.105, IASB (2010) par.4.60, IASB (2018) par.8.4)。そして、資本及び資本維持については、IASBの概念フレームワークでは変更されていない (IASB (2018) par.BC0.16)。つまり、IASBの概念フレームワークでは、一貫して、損益計算書で損益を測定すると述べているにも関わらず、利益を測定する基準点として資本維持が定義されているのである。

したがって、財務諸表の連携と資本維持との関係の解釈が必要になる。これについては次の二つの解釈が可能に思われる。

一つ目は、IASBの概念フレームワークの貸借対照表においても、利益の測定機能が予定されていることである。この考えに基づけば、FASB(1976) で言われた貸借対照表における損益計算機能が、IASBの概念フレームワークでも存在していると言えることになる。

二つ目は、損益計算書で、貸借対照表で計算された純資産の内訳を説明す

能、別言すれば、財産法的利益計算機能を担わせない方向性が垣間見える。利益計算を行うのは財務業績の計算書であり、財政状態表示機能を担うのが財政状態計算書であり、両者の役割分担を謳っている。収益、費用、利得及び損失は、包括利益の内訳にすぎないとする米国のFASB概念フレームワークとは異なった会計観に立脚している部分といえる。」(p.101) と述べている。

のために損益を計算するという関係である。

抽象的技術的計算構造やそれを前提とする具体的技術的計算構造を明らかにする上で、これらのことを検討することも今後の課題であると考ええる。

むすび

本稿は、IASBの概念フレームワークについて、財務報告の目的、財務諸表の構成要素を中心に検討し、計算構造論の観点から、概念フレームワークの検討課題を指摘してきた。これ以外にも、以下の点があげられる。

まず、利益の組替調整（リサイクリング）の問題がある。2018概念ステートメントでは、収益と費用とは、損益計算書とその他の包括利益（Other Comprehensive Income）とに分けられるとしている（IASB（2018）par.7.15）。損益計算書が企業の当該期間における財務業績の主たる源泉であるので、原則としてすべての収益と費用がここに含まれると述べている（IASB（2018）par.7.17）が、その他の包括利益に計上される項目が純利益にリサイクルされる余地は残されている。

次に、本稿では、概念フレームワークにおける質的特性や認識・測定等については、検討していない。具体的には、概念フレームワークの他に、個々のIFRSの基準を見る必要があるが、これらは、財務諸表の構成要素の定義を充足した項目をどのタイミングで計上するかということに関わると思われる。損益の計上のタイミングと、意思決定有用性との関係の課題であるようにも思われる。

参考文献

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1976), *FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measure-*

- ment, FASB. (津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』, 中央経済社, 1997年)
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting*. (IFRS財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2013国際財務報告基準 Part A』及び『同Part B』中央経済社, 2013年)
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018), *Conceptual Framework for Financial Reporting*. (IFRS財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2019IFRS基準〈注釈付き〉Part A』及び『同Part C』中央経済社, 2019年)
- International Accounting Standards Committee (IASC) (1989), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (日本公認会計士協会訳『国際会計基準書2001』 同文館出版, 2001年)
- 秋葉賢一 (2011) 『エッセンシャルIFRS』中央経済社
- 岩崎勇 (2019) 『IFRSの概念フレームワーク』税務経理協会
- 岡田裕正 (2003) 「資産負債アプローチの計算構造」経済学研究 (九州大学), 第69巻第3・4号
- 岡田裕正 (2016) 「会計基準の標準化の下での会計の多様化の可能性 - IASB概念フレームワークを対象として -」会計理論学会年報, 第30号
- 栂田龍三 (2019) 「財務報告の目的 - 経済の金融化現象と英米の対立 -」岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』第4章所収, 税務経理協会
- 高須教夫・岩崎勇 (2019) 「IASC (IASB) 概念フレームワークの目的 - 概念フレームワークの意義と必要性 -」岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』第1章所収, 税務経理協会
- 徳山英邦 (2019) 「財務諸表の構成要素」岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』第7章所収, 税務経理協会
- 新田忠誓 (2012) 「計算構造へのアプローチ」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集『企業会計の計算構造』(体系現代会計学第2巻) 序章所収, 中央経済社
- 馬場克三 (1975) 『会計理論の基本問題』森山書店
- 広瀬義州 (1999) 「IASC概念フレームワーク」広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準I』所収, 税務経理協会
- 広瀬義州 (2014) 『新版IFRS財務会計入門』中央経済社
- 山田辰己・あずさ監査法人 (2019) 『論点で学ぶ国際財務報告基準 (IFRS)』新世社

