

概念フレームワークと会計主体

齋藤 雅子

IFRS Conceptual Framework and Accounting Entity

SAITO Masako

要旨：本論文の目的は、IASBとFASBの概念フレームワークプロジェクトが目指す財務報告の目的（主体）について、会計主体論に関する歴史的諸説を手がかりに検討することにある。両審議会は原則主義に基づくIFRSに欠かせない概念フレームワークを発展させるためのプロジェクトを推進している。2008年5月に公表された予備的見解によれば、企業の財務報告は所有主理論ではなくむしろエンティティ理論に基づくべきであるとしている。

Abstract

This paper studies the objects of financial reporting in the IASB/FASB joint conceptual framework projects with several historical opinions and theories for the Accounting Entity. The IASB/FASB project considers developing the conceptual framework on IFRS of the principle basis. In the Preliminary Views published in May 2008, the Boards announced that an entity's financial reporting should be prepared from the perspective of the entity (entity perspective) rather than the perspective of its owners or a particular class of them (proprietary perspective). This study discusses the IASB/FASB policy on the Accounting Entity.

キーワード：概念フレームワーク、会計主体、IASB、FASB、予備的見解

Keywords：Conceptual Framework, Entity, IASB, FASB, Preliminary Views

1. 問題の所在－IFRS アドプションと概念フレームワーク－
2. 会計主体論の再考
3. 予備的見解における基本姿勢と有用性
4. 企業観の二項対立－限界と誤解－
5. 概念フレームワークの方向性

1. 問題の所在－IFRS アドプションと概念フレームワーク

国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）を適用する国（いわゆるIFRSアドプション国）は、2009年5月現在110を超える。IFRSsと自国の会計基準との差異を最小限にするために取り組んできたアメリカや日本でさえも、国内企業に対するIFRSの強制適用について数年以内に判断するとしている¹。いずれにせよ世界的にIFRSが大きな影響力を持ってきたことは間違いなさそうである。

IFRSの存在が高まるにつれ、IFRSのコアとなる会計思考に関する世界的なコンセンサスの形成が求められる²。それゆえ国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）とアメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）の概念フレームワーク開発は重要な意味を持つ³。IFRSが世界で単一の会計基準となるためには、原則主義（principle-based）であるがゆえ概念フレームワークの整備が欠かせないからである。これについて小栗（2008）は「概念フレームワーク改訂の成否はある意味で今後の国際会計基準のあり方を左右することになる」と表現する⁴。

そのような概念フレームワークプロジェクトにおいて、会計の目的および範囲を決める基礎概念である会計主体論が中心的テーマとして取り扱われている。そこで、本論文の狙いは、会計主体論の歴史的諸説に手がかりを得ることによって、IASBとFASBが念頭におく概念フレームワークにおける会計の目的（主体）の問題⁵を改めて現代において検討することである。

¹ 国内企業へのIFRS適用については、アメリカが2014年、日本が2015年にそれぞれ判断するとしている。

² 辻山（2009），27頁。

³ IASBとFASBは2004年4月の合同会議において共通の概念フレームワーク構築を検討課題に挙げるとともに、同年10月には共同プロジェクトとして正式決定された。以下、IASB会議報告を参照（IASB <http://www.iasb.org/Updates/IASB+Updates/IASB+Updates.htm>，山田辰己訳，企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構 <http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/>，ともに検索日：2009年2月28日）。

⁴ 小栗（2008），32頁。

⁵ 本論文では、概念フレームワークプロジェクトのフェーズAで検討される「財務報告の目的」を中心に扱うこととし、連結主体論（連結基礎概念）は積極的に取り上げていない。

2. 会計主体論の発展

IASB と FASB による概念フレームワークの見直しが進むのと並行して、最近会計主体論に改めて言及する研究がみられるようになった。例えば、桜井（2009）は「誰の観点から会計上の判断や財務諸表の作成を行うかを画定する見解である」⁶といい、向（2007）は誰の立場あるいはどのような立場から会計上の判断を行うべきかに関するもの」と説明している。

会計主体論は、「会計の目的（主体）」と「会計の単位（実体）」の2つの要素から成る⁷。前者の主題は、誰のために何を測定・伝達するかであり、後者の主題は何を測定・伝達の対象とするかである。図1は概念フレームワークプロジェクトと2つの要素との関係を示す。概念フレームワークプロジェクトには8つのフェーズがあるが、そのうちフェーズA「財務報告の目的」とフェーズD「リポーティング・エンティティ」がそれぞれ「会計の目的（主体）」と「会計の単位（実体）」と密接に関連づけられる。

かつてアメリカ、日本において会計主体論に対する議論が高まったことがあった。アメリカでは、所有と経営の分離にもとづく近代的企業の存在が社会的背景となり、それまで中心的な説であった所有主理論（proprietary theory）とは異なるエンティティ理論（entity theory）が生み出された。1950年以降は会計の基礎的前提としてのビジネス・エンティティ⁸（business entity）に関する研究へと展開していった。

日本においても会計主体論に関する様々な諸説がみられる⁹。1990年代以降、企業集団の経済的実体を捉えるため連結財務諸表の重要性が叫ばれた。その様子は「今日ふたたび企業実体と会計主体との関連に光をあてなければならない事態」¹⁰であった。当時、飯野（1996）は会計主体論について「誰の立場ないしはどのような立場から、会計上の判断を行うべきかに関するものである」¹¹と述べている。また、新井（1997）は「企業会計上、

⁶ 桜井（2009），19頁。

⁷ 「主体」と「実体」はいずれも entity を原語とするが、梅原（2006，14頁）はそれらの意味のちがいにより使い分けされている点を指摘し、小栗（2008，36頁）は基礎概念の2つの構成要素としている。なお、entity の多義性については、齋藤（2009，71頁）を参照。

⁸ ビジネス・エンティティ（一般に「企業実体」と訳される）の公準は、会計が行われる範囲を限定する前提であるだけでなく、会計上の判断は所有主の立場からよりむしろ企業の立場から行うことが要請される（飯野（1996），1-15頁）。

⁹ 梅原（2006），14頁。

¹⁰ 吉田（1998），121頁。

¹¹ 飯野（1996），1-19頁。

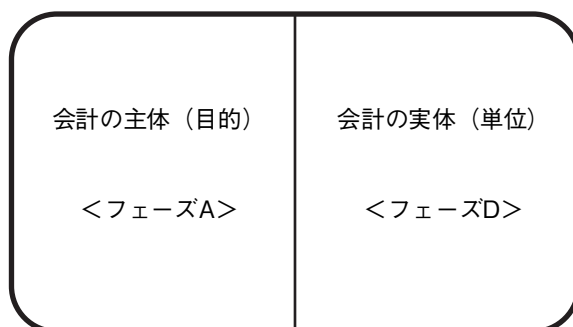


図1 会計主体論とフェーズの関係

企業をその社会的・経済的・法制的環境の中でどのようにみるか、またその企業観はどのように変遷してきているかについて研究するものである」¹²としている。

会計主体論には、所有主理論¹³（資本主理論ともよばれる）、代理人理論、エンティティ理論、企業体理論、資金理論¹⁴がある。とりわけ所有主理論とエンティティ理論が会計の基礎的前提として中心的に位置づけられる。IASBが概念フレームワークの予備的見解において公表した主張がきっかけとなり、現代において2つの主体観が注目されている。エンティティ理論が現代の財務報告には整合し、所有主理論は現実の財務報告を反映しないという明確な主張がなされたのである¹⁵。

3. 予備的見解における基本姿勢と有用性

会計主体論へのIASBの基本姿勢は、会計基準のコンバージェンスが進展し、IFRSが「世界における単一の会計基準」を目指すために『企業会計の指導原理』の探求¹⁶を避けて通れないということであろうか。少なくとも会計的判断の最終的な拠り所をどこに求めるかという議論に立ち返ったものである。

予備的見解の2006年討議資料において、IASBとFASBの両審議会はエンティティ理

¹² 新井（1997），29頁。

¹³ 「理論」(theory)という語句が「説」「観点」(perspective)と表現されることもある。本論文では、「理論」で統一する。

¹⁴ なお、飯野（1996）は会計主体論の1つとしての資金理論を明確に否定している。その理由として、ここで想定される資金は会計単位というべきであって会計上の判断の立場を意味しないからと述べている。

¹⁵ IASB（2008a），para.BC 1.15.

¹⁶ 新井（1991），208頁。

論¹⁷がより広範な利用者に焦点をあてることと整合するとしている¹⁸。2008年公開草案でもこの方針は引き継がれているが、それによれば、一般目的外部財務報告によって提供される情報は、単独のグループのニーズに限定されるよりもむしろ広範な利用者のニーズに指向する。従って、財務報告は所有主理論ではなくエンティティ理論に依拠すると結論づけている¹⁹。つまり、従前の所有主理論による財務報告は現実の実務を反映できず、エンティティ理論による財務報告によって可能であるとの両審議会の見解が示されたのである²⁰。これについて、桜井（2009）は財務報告の目的が幅広い利用者のニーズに応えることとエンティティ理論に立脚することを明示した点が2008年公開草案の特徴であり、両審議会の従来の方針を踏襲していると述べている²¹。

会計主体論は単純化すれば、企業の利害関係者として誰を想定するか、利害関係者のどのような目的に役立つのかを明らかにすることである²²。その財務報告の有用性に関しては、3つの観点、すなわち（1）債権者保護を重視する観点、（2）投資家保護を重視する観点および（1）と（2）を包含したより広い範囲での（3）多様な利害関係者を重視する観点、がある。（3）の多様な利害関係者を重視する観点は、とりもなおさず財務諸表のすべての利用者を公正に取り扱うことと相通じる。

一方、IASBの想定している有用性は、（1）（2）の観点よりむしろ（3）の観点での有用性であることがフレームワークからうかがい知ることができる。IASBフレームワークでは、財務諸表の利用者は現在および潜在的な投資者、従業員、貸付者、仕入先およびその他の取引業者、得意先、政府および監督官庁並びに一般大衆である²³。会計主体論が包摂する意味のうち「会計の目的（主体）」というの、①誰のために、②何を測定・伝達するかがテーマである。これによって、IASBの示す財務諸表の目的（いわゆる会計の目的もしくは主体）を捉えようとすると、そのような広範な利用者（①誰のために）の経済的意思決定のために、企業（②何を）の財政状態、業績および財政状態の変動に関する有用な情報を提供することとされており²⁴、有用性の（3）の観点が中心的となっていることがわかる。このスタンス

¹⁷ なお、予備の見解はエンティティ説（entity perspective）、所有主説（proprietary perspective）と表現している。

¹⁸ IASB（2006）, para.BC 1.11.

¹⁹ IASB（2008a）, para.OB10.

²⁰ IASB（2008a）, para.BC 1.15.

²¹ 桜井（2009）、19頁。

²² 新井（1997）、29頁。

²³ IASB（2001）, para. 9.

²⁴ IASB（2001）, para.12.

は予備的見解の2006年討議資料および2008年公開草案においても踏襲されている。

4. 会計主体論の二項対立－限界と誤解－

(1) 2つの説に根ざすもの

概念フレームワークプロジェクトでは、ハイブリッドアプローチ (hybrid approach) が採用されている²⁵⁾。ハイブリッドアプローチとは、概念フレームワークを包括的に見直すのではなく、基準設定に際して頻繁に出る問題であるが、各基準で扱えないような横断的性格をもった問題に絞って議論を行うアプローチである。それらの問題²⁶⁾には、会計単位 (unit of account) が拳がっており、概念フレームワーク検討の過程で会計主体論を問い直す動きへつながったと思われる。

予備的見解では、所有主理論とエンティティ理論という2つの説の重要性は、もっぱら連結財務諸表のために負債と持分の間の区別を決定するためにあるとされる²⁷⁾。それは、取引や他の事象の効果がすべての連結集団 (consolidated group) の観点からみられるか、もしくは、親会社 (parent entity) の観点でのみられるかに影響を及ぼすという理由によるからである。両審議会は財務報告の基礎にあるのは所有主理論ではなくエンティティ理論であると結論づけ、会計主体論の二項対立 (図2) は所有と経営の分離に根ざしていることを次のとおり主張するのである²⁸⁾。

「所有主説は多くの企業が単独の所有権やパートナーシップであり、所有主によって企業が営まれていた時代に根ざしている。多くのエンティティが所有主によって経営され、所有者兼経営者が企業経営で生じる借金の無限的債務を負った時代には、企業は所有者と実質的に分離されていなかった。時を経て、企業と所有主、企業自体の距離が広がり、所有主が積極的に経営に関与せず、他人に経営をゆだねるという新しい企業発展の形式がみられるようになった。企業がより大きくなり資金ニーズが高まるにつれて、新しい企業形式が発展した。財務報告の対象となる今日の多くの企業が財務報告の対象として注目されるが、法的な組織形態、法的に限定された債務を有する複合的な資本提供者および資本提供者から独立した専門的経営者によって法的実体を有する」

²⁵⁾ IASB Update (April 2004), p.3.

²⁶⁾ 他の例として、probableの解釈や負債の定義がある。

²⁷⁾ IASB (2008a), para.BC 1.9.

²⁸⁾ IASB (2008a), para.BC 1.14. なお、梅原 (2006, 16-17頁) は二項対立を純資産の解釈をめぐる解釈に求め、株主持分の意味する請求権に起因すると指摘する。

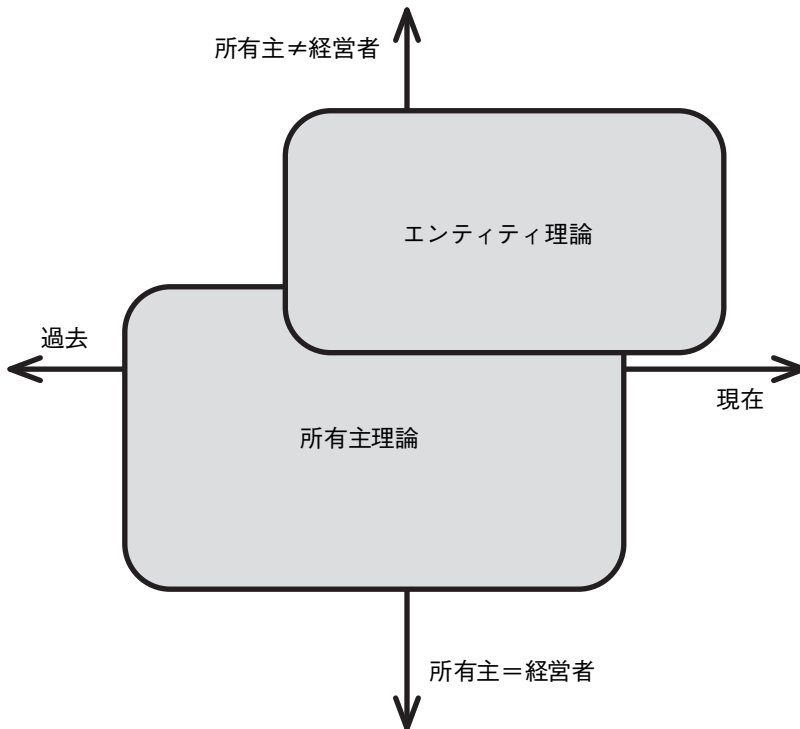


図2 基礎概念の二項対立

（2）二項対立の限界と誤解

しかし一方で、予備的見解によれば、エンティティ理論に明示的に立脚するとしながら、将来の基準設定において所有主理論に整合する情報を財務諸表に示すことを排除するものではないとしている²⁹⁾。つまり、所有主理論の存在を完全に否定していない。ここで想定される財務報告の基本的立場は、普通株主（既存株主と潜在的株主）を指向する情報を含めた財務報告にあるが、そもそも潜在的株主は将来的に既存株主へ転換する可能性を秘めており、その点で財務報告が潜在的株主を念頭におくということは所有主理論に整合する情報ニーズも持ち合わせている。ここに、いずれか一方の立場で財務報告上のあらゆる情報を説明することの限界が示されている。

この限界は、村田（1993）の所有主理論とエンティティ理論の対立に関する次の主張を裏付けるものである。村田（1993）は「両理論が事々に対立する考え方であるかのようなこれまでの扱いが誤解である」とし、少なくとも現実の会計における「共存」を肯定し

²⁹⁾ IASB（2008a）, para.BC 1.12.

た³⁰。つまり、所有主理論が現行実務の法的側面を支配し、エンティティ理論が経営的・経済的側面の基礎をなしているという意味での「共存」である。両審議会は、概念フレームワークにおいて原則主義に基づき会計基準が拠り所となる概念や原則を取り扱うのであるが、コンバージェンスのうねりの中で連結財務諸表のみを求め、個別財務諸表を埒外におこうとするスタンスが2つの考え方のうち一方に傾倒する背後に潜んでいるように見える。

5. 概念フレームワークの方向性

本論文では、会計主体論に関する歴史的諸説を手がかりに、IASB/FASB 概念フレームワークプロジェクトにおける「財務報告の目的（主体）」の問題を検討した。

現在も会計主体論が会計の基礎的前提であることに変わりはない。が、日本において会計主体論に対する議論が高まった時期と比較して、両審議会の方針において現代の財務報告にはエンティティ理論が整合し、所有主理論は現実の財務報告を反映しない³¹と明確に主張された点が異なることは確かである。

両審議会の想定する概念フレームワークには大きく2つの意味がある。一つは、原則主義（プリンシプル・ベース）に基づく会計基準は、概念フレームワークに拠り所となる概念や原則を求めなければならない。もう一つは、IASBの原則主義とアメリカの細則主義（ルール・ベース）の間で概念フレームワークの折り合いをつける必要がある。

両審議会の概念フレームワークが目指すのは、公正価値会計を根拠づける概念整備にあるため、仮に基準の文言を統一できたとしてもIASBの方針が会計情報の比較可能性を高めて実際に資本コストを軽減できるかどうかといった疑問が出ている³²。このように、概念フレームワークの予備的見解³³に対する批判³⁴がみられる中、概念フレームワークは会計基準のコンバージェンスのコアとなる会計思考に関する世界的なコンセンサスの形成をいかに実現するのか。それは、会計の伝統ある基礎概念を理論的に踏まえた上で成り立つべきである。

³⁰ 村田（1993）、41-42頁。村田（1993）においては資本主説、エンティティ説とされているが、本論文では所有主理論、エンティティ理論と同義として扱っている。

³¹ IASB（2008a）、para.BC 1.15.

³² 斎藤（2009）、18頁。

³³ ここでいう概念フレームワークの予備的見解とは、2006年7月に公表された8つのフェーズのうちフェーズA「目的と質的特性」の討議資料を指す。2008年5月には、予備的見解の公開草案が公表されている。

³⁴ AAA, Financial Accounting Standards Committee（2007）、p.230.

参考文献

- AAA, Financial Accounting Standards Committee (2007), "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis," *Accounting Horizons*: 21-2 (June), pp.229-238.
- FASB (2006), Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information* (July 6) .
- FASB (2008a), Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information* (May) .
- FASB (2008b), Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* (May 29) .
- IASB (2001), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (April). 企業会計基準委員会 / 財団法人財務会計基準機構訳 (2005), 「財務諸表の作成・表示に関するフレームワーク」『国際財務報告基準書 (IFRSs) 2004』レクシスネクシス・ジャパン。
- IASB (2006), Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information* (July) .
- IASB (2008a), Exposure Draft of *An improved Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1: The Objective of Financial Reporting, Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information* (May) .
- IASB (2008b), Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* (May) .
- 新井清光 (1991), 『会計公準論 増補版』中央経済社。
- 新井清光 (1997), 『新版財務会計論 第3版』中央経済社。
- 飯野利夫 (1996), 『財務会計論 3訂版』同文館出版。
- 梅原秀継 (2006), 「会計主体と株主持分」『会計』第169巻第4号 (4月), 13-28頁。
- 小栗崇資 (2008), 「連結会計の変容と概念フレームワーク」『産業経理』第68巻第2号 (7月), 32-41頁。
- 斎藤静樹 (2009), 「会計基準グローバル化の展望と課題」『企業会計』第61巻第1号 (1月), 18-24頁。
- 齋藤雅子 (2009), 「リポーティング・エンティティの概念形成」『会計』第175巻第6号 (6月), 70-83頁。
- 桜井久勝 (2009), 「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』第61巻第2号 (2月), 18-25頁。
- 辻山栄子 (2009), 「IFRS 導入の制度的・理論的課題」『企業会計』第61巻第3号 (3月), 18-28頁。

向伊知郎 (2007), 「経済単一体説に基づいた連結財務報告制度の必要性」『会計・監査ジャーナル』第19巻第2号 (2月), 98-105頁。

村田英治 (1993), 「会計主体論の虚実」『會計』第144巻第6号 (12月), 34-45頁。

吉田勝弘 (1998), 「会計学とコーポレート・ガバナンスの接点: 会計主体論の再考」『旭川大学紀要』第45・46巻 (7月), 121-138頁。

IASB ウェブサイト, *IASB Updates*,

<http://www.iasb.org/Updates/IASB+Updates/IASB+Updates.htm>。