

国際会計基準の現状

孫 銀 植

Current trend of IAS

Son Unsik

はじめに

- I IASCの目的
 - II IASCの変遷
 - III IASCとIASB
 - IV IASの特徴と体系
 - VI 財務諸表の概念フレームワーク
- おわりに

はじめに

国際会計基準（International Accounting Standards, 以下、IAS）とは、「世界的に承認され遵守される」ことを目的とした財務会計基準である。IASは企業の経済活動が国際的に広がるなかで世界で比較可能な財務諸表を作成し高品質で透明性のある会計基準の設定を目的としている。IASは、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee : 以下、IASC）によって設定された。したがって、IASの設定主体はIASCである、しかし、2001年、IASCの組織構成の再編によって国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下、IASB）が生まれ、IASCの役割が引き継がれることになった。IASBはIASCの中心的役割を果たしており、さらに、IASと呼ばれた会計基準を国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : 以下、IFRS）の名称に変え、会計基準のグローバル化を目指している。IASがIFRSとなっても、改訂されていないIASはそのまま有効な基準として使用されている。国際的組織であるWTO（世界貿易機関）やIOSCO（証券監督者国際機構）等も資本市場の国際化を推進しながら会計基準の国際的標準化を促進している。各国も資本市場の国際的統合に積極的に参加しながら

ら会計基準の国際化または標準化を促進している。

本稿はこのような国際会計基準の変化していく過程と現状を把握し、国際会計基準のグローバルスタンダードとしての意義を考察すると共に、IASCとIASB及びIASとIFRSとの関係を明らかにし、IASの作成・改訂の理論的基礎となっている概念フレームワークの内容を整理することを課題とする。

I. IASCの目的

IASCは1973年9カ国と世界16職業会計士団体の合意に基づき設立された。その設立メンバーは、イギリス、オーストラリア、オランダ、カナダ、旧西ドイツ、日本、アメリカ、フランス、メキシコの9カ国であり、16公認会計士団体の合意に基づいて設立されたプライベートセクター（private sector）の機関である。IASCの目的は次の3つがある¹⁾。

- (a) 公共の利益のために、高品質の、理解可能で、かつ実施可能な単一の国際的な会計基準を策定すること。その基準は、世界の資本市場参加者およびその他の利用者が適切な経済的意思決定を行うことに役立つように、財務諸表及びその他の財務報告において高品質で、透明で、比較可能な情報を要求する。
- (b) それらの会計の利用と厳格な適用を促進すること。
- (c) 各国の国内会計基準と国際会計基準の高品質解決策への統合（convergence）をもたらすこと。

以上の目的の中で「統合」はIASCが目指していた調和化とは異なり、世界が単一の会計基準を適用することを意味している。このような会計基準の世界標準化が目指される背景には、証券市場のグローバル化を中心としたグローバル資本主義の形成がある。

II. IASCの変遷

1. 重視されなかった時期

IASCは設立メンバーが職業会計士団体で、プライベートセクターの機関であったためその法的強制力は殆どなかった。会計基準の国際的な調和化を目指していたIASCは法的強制力をもたなかった理由から1973年の設立当初から1980年代前半までは、その存在感は世界的に殆ど注目されなかった。

1) 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準2001』同文館、2001年、1頁。

設立当初から4年間9カ国のみでの創立メンバーでIASCは合意書、定款、趣意書にしたがって運営され、さらに会計基準を設定する過程には正会員のみが参加していた。しかし、1977年10月に合意書をはじめとする諸改訂がなされ、IASCの設立目的は「公共の利益のために、世界で承認される会計基準を作成し、各国において現在採用されている多種多様な会計諸基準、会計諸方針を可能な限り調和化すること」とされた。各会員は、監査人の責務をもってこの目的を実現することに合意した。

1977年、世界の公認会計士団体である世界会計士連盟（International Federation of Accountants：以下IFAC）が会計業務国際協調委員会（International Coordination Committee for the Accountancy Profession: 以下、ICCAP）を発展解消させて新たに設立された。IFACの目的は会計士団体による国際的協力と会計システムの標準化である。IFACは国際監査に主な関心をもっているが、会計教育・倫理・管理会計等にも関心をもっている。IFACは国際監査実務委員会（International Auditing Practices Committee）を通じ、国際監査に対するガイドラインを設定し、5年ごとに国際会計士評議会を組織する。

1981年理事会はIASCの目的達成およびその評価を高めるための一つ的手段として、会計士団体以外の利害関係者からIASについて意見を広く聴取するための諮問グループを発足させた。諮問グループの構成員としては、国際証券取引所連合、国際商工会議所、世界銀行、財務管理者協会国際連合、経済協力開発機構（OECD）、国際連合（UN）、多国籍企業センター、国際銀行協会、国際法曹家協会、証券監督者国際機構（IOSCO）、国際金融会社（IFC）、EC委員会、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）、国際会計研究学会（IAAER）などが加わっている²⁾。

IASCはICCAPの組織の一部として設立されていたものであるから、IFACの発足と同時に、その位置づけは問題化されたが、IASCとIAFCは協定を結ぶことによってその問題は解決された。すなわち、1983年1月1日「IASC/IFAC Mutual Commentments」として両者の関係は確定した。その後、IFACはIASCの正式メンバーとなり、会計基準以外にあたる監査基準、論理規定等の諸基準を作成し公表している。

2. 国際化への転換時期

1987年3月、理事会は「財務諸表の比較可能性」起草委員会を発足しすでに公表していた基準の改定を行った。改訂は、1989年1月の公開草案第32号「財務諸表の比較可能性

2) 岩崎勇著『国際会計基準 日本の経営へのインパクト』一橋出版、2001年、5頁。

(Comparability of Financial Statements)」の公表に始まり、これを基礎とした会計基準が次々と改訂され、1993年には理事会にて一括承認された。従来まではプライベート・セクターのみで行われてきた起草委員会に証券監督者国際機構 (International Organization of Securities Commissions, 以下, IOSCO) が参加することになった。改訂作業へのIOSCOの参加はIASに法的強制力を持たせることとなり、なかなか国際的調和化がすすまないIASを大きく転換させる機会となった。IOSCOは各国の証券市場監督機関から構成される公的部門の国際機関であり、各国の証券市場の規制当局が国際的協力を行うことを目的としている。監督機関はアメリカの証券取引委員会 (Securities Exchange Commission: 以下, SEC)、イギリスの証券投資委員会、日本の金融庁のような行政組織が中心で、ニューヨーク証券取引所や東京証券取引所のような民間組織も参加している³⁾。「財務諸表の比較可能性」完成後、IASBは、IOSCOの一括承認を得るために、コア・スタンダード (Core Standard) の完成を急いだ。その最後の会計基準が「投資不動産」であり、IOSCOとIASBとの調整や合意を経て1999年にコア・スタンダードは完成された。

3. IASBの設立と活動開始時期

2000年5月17日のIOSCOシドニー統合でコア・スタンダードは一括承認され、IASは会計の世界標準となった⁴⁾。

2000年5月、7名から構成された指名委員会によって新体制発足にむけて評議員が選出されIASBの組織改革が行われた。

IASBは2001年から、民間国際組織から各国の会計基準設定機関の代表によって構成される国際機関へとその性格を転換させ、名称もIASBに変更した。すなわち、2001年1月25日新理事会メンバーが公表され同年4月よりIASBの活動が開始された。したがって、従来、IASを作成してきたのはIASBであったが、これからは、IASBがその後を引き継ぐことになった。しかし、IASBとFASBの基準には個々の相違が存在していた。その背後には英米の基準の相違もあるとされ、2002年9月IASBとFASBとの統合化を目指す共同会議が開催された。それによって会計基準の統合化が加速され、国際的に従来の調和化から統一化へと、世界標準化基準の性格がますます強くなっていく段階になってきた。

2001年、欧州委員会 (European Commission) では、2005年までにすべての欧州連合 (European Union : EU) で上場している企業にIASBの会計基準を使用するよう要求す

3) 小栗崇資「国際会計基準とグローバル会計規制」12頁、(小栗崇資編著『国際会計基準を考える』大月書店、2003年。)

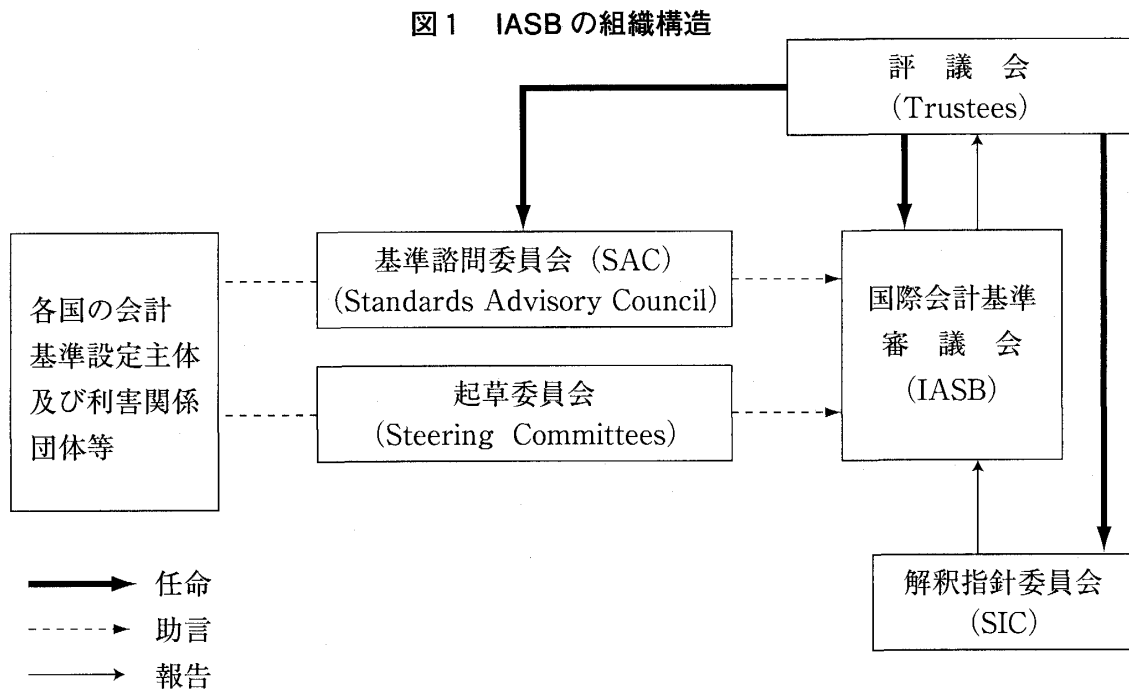
4) 井戸一元「国際会計基準」126頁、(権泰殷編著『国際会計論』創成社、2004年。)

る法律を規定したと表明した。EUでは、2005年から地域内の上場会社の連結財務諸表の作成について、IASを強制適用することになった。

Ⅲ. IASCとIASB

1. IASBの組織構造

IASBは審議会の14名中、アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア、ドイツ、フランス、日本の7カ国の会計基準とIASとの統合化を目指している。IASBがとりあげる議題は各国でも同時検討が行われ、IASBがIASを確定する場合には上記の7カ国もそれに従うというものである。その調整のために7カ国の責任者の定期的会議も開催される⁵⁾。IASBの組織構造は図1のようである。



(出所) IASB ホームページ

IASBは、評議会と審議会、その他解釈指針委員会 (SIC)、基準諮問委員会 (SAC)、起草委員会 (SC) 等の機関から一つの独立した組織の財団として設立された。評議会は、19名からなり様々な地理的背景及び出身母体をもつ個人により構成される。解釈指針委員

5) 小栗崇資, 前掲論文, 17頁。

会、基準諮問委員会のメンバーの指名、時期以降の評議員の指名、IASB活動の管理・監督、資金調達、予算承認、定款変更に対して責任を負う役割を行っている。IASBは、常勤12名と非常勤2名で計14名のメンバーにより構成され、IAS、公開草案等IASBのすべての専門的事項にわたって責任を負う基準設定主体である。解釈指針委員会は、12名からなる解釈指針設定のための委員会であり、解釈指針の草案、最終案の作成を行う。IAS及びIFRSの適用についての解釈を行い、IAS及びIFRSで具体的に取扱っていない財務報告事項について、IASBフレームワークの趣旨に沿ってタイムリーな指針を提供する。基準諮問委員会は評議員会により指名され、会計士団体、監督当局、学識経験者、国際機関、基準設定主体等様々な分野から役30名のメンバーで構成される。規準諮問委員会の目的は、IASBに対して、優先順位と主要な基準設定プロジェクトに関する助言を行うことである⁶⁾。

2. IASCとIASBの比較

IASCは1973年6月29日に、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、イギリス及びアイルランド、アメリカの会計士団体の合意によりその理事会が発足した。IASC財団の統治は19人の評議員会に委ねられている。評議員会の責任としては、組織の財源確保とともに、IASB並びに関連する諮問会議及び委員会のメンバーの指名がある⁷⁾。

IASBは、2001年4月から活動を開始し、2001年11月には、趣意書の公開草案を公表し、2002年5月に最終趣意書が公表された。IASBが発行する基準は国際財務報告基準(IFRS)となりIFRSとIAS基準全体は、国際財務報告基準(IFRSs)とよばれIFRSsとして区別される。

IASBの目的は、上記Iで示したIASCの目的をそのまま継承している。

(表1)はIASCとIASBを比較したものである。

6) International Accounting Standards Board (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2004*, 「国際財務報告基準に関する趣意書」 par.4. 国際会計基準委員会訳監修, 2005年, 29頁。

7) 前掲訳書, 29頁。

表 1 IASC と IASB の比較

| | IASC | IASB |
|----------|---|--|
| 創立年度 | 1973年 | 2001年 |
| 発行基準 | IAS | IFRS |
| 支援団体 | IFAC(予算及び活動を支援) | IASC Foundation(各国を代表する19名の理事) |
| 財団の統治 | 19人の評議員会に委ねる | 12名の常勤メンバーと2名の非常勤メンバーで構成 |
| 代表委員 | オーストラリア, カナダ, アメリカ, イギリス, フランス, ドイツ, アイルランド, オランダ, メキシコ, 日本の公認会計士団体代表がスタートし開発途上国, 国際機構を理事会に含む | オーストラリア, カナダ, フランス, ドイツ, イギリス, アメリカ, 日本の公的会計基準制定機構の代表を含めて14名。先進国中心で構成。 |
| 委員の専門性 | 1名以外の殆どが非常勤, 監査への専門家CPA代表 | 2名以外すべて常勤, 会計基準制定へは専門的委員で構成 |
| 後援組織 | 主にIFAC(公認会計士協会の支援) | 各国の会計基準制定機構及び企業 |
| IASの使用国家 | 少数の国家のみが部分的に認め, 1995年IOSCOの積極的支援が発展のチャンスとなり結果的にIASBに変更 | EUは2005年から公的に認め今後より多くの国の公的認定が予想される。 |

IV. IASの特徴と構成

1. IFRSとの関係

上記のように従来IASの設定主体はIASCであったが、2001年からIASBの活動開始にともないIASの設定主体はIASBへ変わり、従来の国際会計基準であるIASは、IFRSに変更されていくことになった。

IFRSとは、IASBが採用した基準書及び解釈指針書をいう。さらに、「国際財務報告基準書」という用語には、IFRS、IFRIC解釈指針書、IAS及びSIC解釈指針書が含まれる(par.11)。

新しい基準として誕生したIFRSは2005年現在第1号から第5号までがある。IFRS第1号は、「国際財務報告基準の初度適用」であり、この基準書は、企業が最初のIFRS財務諸表においてどのようにIFRSへの移行を行うかを規定している。さらに、IFRSに明確かつ完全に準拠している計算書を含む財務諸表を従前に発行している企業には適用されないとされている。また、IFRS第1号は、2004年1月1日以降に開始する年度で企業が初めて

IFRSに準拠して作成する財務諸表から適用することを要求している⁸⁾。

IFRSシリーズに規定される新しい基準書は、IFRS第2号「株式報酬」、IFRS第3号「企業結合」、IFRS第4号「保険契約」、IFRS第5号「売却目的で保有する固定資産及び廃止事業」である。

IFRS第3号は、契約日が2004年3月31日以降の企業結合の会計、及び当該企業結合から生じたのれんに適用する。IFRS第2号、4号、5号は、2005年1月1日以降に開始する年度に適用することが要求される⁹⁾。IASB改善プロジェクトの目的は、選択肢や冗長性あるいは基準書との矛盾を削減または排除し、収斂に関する事項を取り扱いその他の改善を行うことであった。

IASBの改善プロジェクトの結果として以下の15のIASが改訂された。すなわち、改正後のIASは次の通りである¹⁰⁾。

- ・IAS第1号「財務諸表の表示」
- ・IAS第2号「棚卸資産」
- ・IAS第8号「会計方針、会計上の見積もりの変更及び誤謬」
- ・IAS第10号「後発事象」
- ・IAS第16号「有形固定資産」
- ・IAS第17号「リース」
- ・IAS第21号「外国為替レート変動の影響」
- ・IAS第24号「関連当事者についての開示」
- ・IAS第27号「連結及び個別財務諸表」
- ・IAS第28号「関連会社に対する投資」
- ・IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」
- ・IAS第32号「金融商品：開示及び表示」
- ・IAS第33号「1株当たり利益」
- ・IAS第39号「金融商品：認識及び測定」
- ・IAS第40号「投資不動産」

上記のIAS39号は、「金利リスクのポートフォリオ・ヘッジに対する構成価値ヘッジ会計」に関するもので、2004年3月に改正が行われた。

これらの改訂後IASは、2005年1月1日以降に開始する年度に適用することが要求され

8) 前掲訳書, 1頁。

9) 前掲訳書, 2頁。

10) 前掲訳書, 2頁。

ている。

2. 特徴

IASでは概念的枠組に基づいて、個別基準が設定されその個別規準の解釈について不明瞭な部分には解釈指針 (Interpretation) が示されている。従って、IASとして実務に関係するのは、その基準書 (IAS) だけではなく解釈書も含まれる¹¹⁾。SICは各国で独自の解釈によりIASやIFRSを適用し、結果として各国ごとに異なるまたは不適切な取り扱いがなされることを避ける目的で設置されその公表が進められている¹²⁾。なお、旧IASは同一の会計事象または類似の会計取引に対して多くの会計処理選択肢を認めていた。それに対して、1987年に開始された「財務諸表の比較可能性プロジェクト」は、多様な選択肢をなくし、できるだけ1つの会計処理方法を認めることを目的としていた。しかし、最終的にはいくつかのIASにおいて2つの会計処理を残すこととなった。この場合、1つを「標準処理 (benchmark treatment)」, もう一つを「認められる代替処理 (allowed alternative treatment)」と呼んでいる¹³⁾。したかつて、具体的な規定については「標準処理」と標準処理の外に「認められる代替処理」とがある。標準処理はIASにおける標準的すなわち原則的な処理方法であり、代替処理は標準処理の他に認められている代替的な処理の方法のことである。IASは様々な国の会計基準を取り入れるために標準的・原則的な規定を設けながら、結果として会計処理方法が多様すぎるとというのがIASに対する批判の一つであった。

最近のIASは財務諸表の比較可能性を高めるために、代替的な処理方法をできるだけ削減し選択肢を狭めてきてはいる。すなわち、IASBの目的の一つに、「企業の中で継続して、あるいは企業間で、同種の取引や事象については同種の方法で会計処理を行い、報告し、異種の取引や事象については異なる方法で会計処理を行い、報告することを要求することがある。従ってIASBは会計処理に複数の選択肢を許容しない方針である。またIASBは、

11) 飯田信夫『国際財務報告基準』財経詳報社、2003年、7頁。

12) デロイトトウシュートーマツ編『国際財務報告基準の実務』中央経済社、2003年、14頁。

13) 2004年現在、公表されている解釈指針書には、国際財務報告解釈指針委員会趣意書として次のようなものが含まれる。SIC第7号「ユーロの導入」、第10号「政府援助一営業活動と個別の関係のないもの」、第12号「連結一特別目的事業体」、第13号「共同支配企業一共同支配投資企業による非貨幣性資産の抛出」、第15号「オペレーティング・リース一インセンティブ」、第21号「法人所得税一再評価された非減価償却資産の回収」、第25号「法人所得税一企業又は株主の課税上の地位の変化」、第27号「法的形態はリースであるものを含む取引の実態の評価」、第29号「開示一サービス譲与契約」、「収益一宣伝サービスを伴うパートナー取引」、第32号「無形資産一ウェブサイトの費用」、企業会計基準委員会前掲訳、1～2頁。

選択肢の数を減らすために、IASが選択的処理方法を許容している取引や事象の会計処理を見直してきたところであり、今後も継続的に見直していく¹⁴⁾としている。しかしながら、それでも標準処理と代替処理すなわち複数の会計処理方法が残っている。

IASは「世界的に承認され遵守される」ことを目的とした財務会計基準で世界中から選出された理事会メンバーによって作成されるが、その基準の中心はイギリス、アメリカ、カナダなどの（旧）英連邦諸国であり、IASも英米型の資本市場に焦点をおく株主などの投資家を重視したものであるという特徴がある¹⁵⁾。

3. 構成

IAS1号で示している財務諸表の構成は（a）貸借対照表、（b）損益計算書、（c）次のうちいずれかを示す持分変動計算書（i）株主持分のすべての変動；（ii）株主としての資格において行動する株主との取引から生じる株主持分変動以外の株主持分の変動；（d）キャッシュ・フロー計算書の4つの財務諸表と、（e）会計方針および説明的注記によって構成される（par.8）。

財務諸表の表示については、「IFRSに準拠して作成表示されるすべての一般的な財務諸表に適用しなければならない」としている（par.2）。また、財務報告の目的は「経済的意思決定を行う広範囲の利用者にとって有用な企業の財政状態、業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供すること」であり、財務諸表はまた、「委任された資源に対する経営者の責務遂行の成果をも示すものである」としている。そして、この目的を達成するために企業の資産、負債、資本、利得及び損失を含む収益および費用、キャッシュ・フローの5項目の情報を記載するとしている（par.7）。

株主持分変動計算書の本体に表示すべき具体的事項については、次のように説明している（par.96）。

- （a）当期損益
- （b）他の基準書または解釈指針書の規定により、直接に株主持分に計上された当期の収益及び費用の各項目及びその合計；
- （c）親会社の株主と小数株主に帰属する合計金額を個別に表示している当期の収益と費用の合計（上記の（a）と（b）の合計として計算）
- （d）株主持分の各構成要素について、IAS第8号に従って認識される会計方針の変更及び誤謬の訂正の影響額。

14) 企業会計基準委員会前掲訳, 13~14頁。

15) 岩崎勇, 前掲書, 24頁。

また、企業は株主持分変動計算書の本体又は注記のいずれかで、次の事項についても表示しなければならない（par.97）。

- (a) 株主との間の資本取引および株主への分配
- (b) 利益剰余金（または累積損益）の期首残高、期末残高及び期中の変動
- (c) 各種類別の拠出資本、及び各種剰余金の調整金額の期首及び期末残高とその間の変動額。

さらに、財務諸表の作成における会計方針の要約について経営者は、(a) 財務諸表の作成に際して使用された測定基準及び (b) 財務諸表を理解するのに適切となるその他の会計方針を開示しなければならない(par.101)としている。財務諸表の作成される基準は、利用者の分析を大きく左右するため、経営者は財務諸表に使用された測定基準を利用者に知らすべきである（par.109）。ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するに当たって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象や状況が業績や財務状態の報告にどのように反映されているかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。特定の会計方針の開示は、当該方針が基準書または解釈指針で認められている代替処理方法から選択される場合には、利用者にとって特に役立つのである（par.110）。

IASCが現在（2004年）まで公表している会計基準は（表2）のようである。なお、欠号になったIASはすでに廃止されている。この国際会計基準書のシリーズはIASCにより発行され、そしてIASBが採用または改訂したIASである。

IASBは（表2）のような個別の会計基準の他に「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」も継承している。

V. 財務諸表の概念フレームワーク

1. 目的

財務諸表の概念フレームワークとは、財務諸表を作成するにあたって基礎となる諸概念を明示したもので、基準を作成するさいの理論的根拠となるものである。1989年4月にIASC理事会で、財務諸表の基礎となる概念を体系化するため「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク（Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements；以下、フレームワーク）が承認され、同年7月に公表された。その後2001年4月IASBにより承認された。フレームワークの公表は、当時の複数の代替的会計処理方法を取り除くことにより、財務諸表の比較可能性を高めるというE32「財務諸表の比較可能性」プロジェクトを推進するうえで、必要であった。フレームワークは、比較可能性

表2 公表されているIAS一覧

| IAS No. | I A S 名 |
|---------|---|
| 1 | Presentation of Financial Statements (財務諸表の表示) |
| 2 | Inventories (たな卸資産) |
| 7 | Cash Flow Statements (キャッシュ・フロー計算書) |
| 8 | Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (会計方針, 会計上の見積もりの変更と誤謬) |
| 10 | Events After the Balance Sheet Date (後発事象) |
| 11 | Construction Contracts (工事契約) |
| 12 | Income Taxes (法人所得税の会計) |
| 14 | Segments Reporting (セグメント報告) |
| 16 | Property, Plant and Equipment (有形固定資産) |
| 17 | Leases (リース) |
| 18 | Revenue (収益) |
| 19 | Employee Benefits (従業員給付) |
| 20 | Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (国庫補助金の会計及び政府援助の開示) |
| 21 | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (外国為替レート変動の影響) |
| 22 | Business Combinations (企業結合) |
| 23 | Borrowing Costs (借入費用) |
| 24 | Related Party Disclosures (特別利害関係の報告) |
| 26 | Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans (投資の会計処理) |
| 27 | Consolidated Financial Statements (連結財務諸表ならびに子会社に対する投資の会計処理) |
| 28 | Investments in Associates (関連会社に対する投資の会計処理) |
| 29 | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (超インフレ経済下の財務報告) |
| 30 | Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institution (銀行業及び類似する金融機関の財務諸表における開示) |
| 31 | Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (ジョイント・ベンチャーに対する持分の財務報告) |
| 32 | Financial Instruments: Disclosure and Presentation (金融商品: 表示及び開示) |
| 33 | Earnings per Share (1株当たり利益) |
| 34 | Interim Financial Reporting (中間財務報告) |
| 36 | Impairment of Assets (資産の減損) |
| 37 | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (引当金, 偶発債務, 及び偶発資産) |
| 38 | Intangible Assets (無形資産) |
| 39 | Financial Instruments: Recognition and Measurement (金融商品: 認識と測定) |
| 40 | Investment Property (投資不動産) |
| 41 | Agriculture (農業) |

プロジェクトのみならず、その後のIAS作成・改訂作業を進めるうえでIASの見直しやその他会計基準に関連した様々な業務などに理論上の根拠となる大切な役割を果たすことを目的としている。フレームワークの設定目的として次の7点を掲げている（par.1）。

- （a） IASC理事会が、将来のIAS作成と現行のIASの見直しを行う際に役立てること。
- （b） IASによって認められている代替的な会計処理の数を削減する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、会計基準及び手続きの調和を促進するのに役立てること。
- （c） 各国の会計基準設定主体が、国内基準を作成する際に役立てること。
- （d） 財務諸表の作成者がIASを適用し、また、IAS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IASに準拠しているか否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） 財務諸表利用者が、IASに準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈する際に役に立つこと。
- （g） IASの作業に関心を有する人々にIAS形成に対するアプローチに関する情報を提供すること。

連結財務諸表を含む一般目的の財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書および注記ならびに財務諸表の必要不可欠な部分をなす計算書、説明資料、補足明細書（Supplementary Schedules）が含まれる。

2. 利用者と利用者の情報要求

フレームワークの利用者としては投資家（現在及び潜在的投資家「present and potential investors」）、従業員、債権者、仕入先及びその他の取引業者、得意先、政府及び監督官庁、一般大衆のようなグループが含まれる。フレームワークは以上の外部利用者のための財務諸表の作成と表示の基本的枠組を述べ、彼らの情報要求について次のように述べている（par.9）。

- （a） 投資家は、投資に係わる固有のリスク及び投資から得られる利益に関心を有する。投資家は、購入、保有または売却すべきか否かの意思決定に役立つ情報を必要とする。また、株主は、企業の配当支払い能力を評価することができる情報に関心をもち。
- （b） 従業員及びその代表者グループは、雇用者の安定性及び収益性に関する情報に関心を有する。従業員は、また報酬、退職給付及び雇用機会を提供する企業能力を評価できる情報にも関心をもち。

- (c) 債権者は、貸付金及びその利息が、期日に支払われるかどうかの判断を可能にする情報に関心をもつ。
- (d) 仕入先及びその他の取引業者は支払われるべき金額が、期日に支払われるかどうかの判断を可能にする情報に関心をもつ。
- (e) 得意先は、特に当該企業に長期間かかわっているかまたは依存している場合に、企業の存続に関する情報に関心をもつ。
- (f) 政府及び監督官庁は、企業活動に関心をもつ。また、企業活動の規制及び課税政策の決定のために、さらに、国民所得統計及び類似する統計の基礎として、情報を要求する。
- (g) 企業は様々な方法で一般大衆に影響を及ぼす。財務諸表は、当該企業の繁栄とその事業活動の範囲における動向及び最近の発展に関する情報を提供することによって、一般大衆に役立つのである。

3. フレームワークの概要

(1) 財務諸表の目的 (The objective of financial statements)

フレームワークにおける財務諸表の目的は、様々な財務諸表の利用者が経済的意思決定を行うにさいし、企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供する点にある (par.12)。

(2) 財務諸表の基礎となる前提

財務諸表の基礎となる前提として、パラグラフ22では、発生主義 (Accrual Basis) をパラグラフ23では継続企業 (going concern) を掲げている。財務諸表は、企業が予測する将来にわたり継続して事業を営むであろうことを前提に、発生主義に基づいて作成される。発生主義による財務諸表は、利用者に現金の収支を伴った過去の取引や将来の現金支払債務・将来の現金受領をもたらす資源についても情報提供ができる。会計は基本的に経営者が企業を精算するか、または、事業を廃止するかのいずれかの意図をもっている場合を除き、その活動を継続的に行うことを前提としている。したがって財務諸表作成企業が何らかの理由で企業活動の継続を前提としない場合には、継続企業とは異なる仮定 (認識・測定) が必要となり、その場合には財務諸表の作成に採用した基礎となる前提を開示することを要求している。

(3) 財務諸表の質的特徴

質的特徴とは、財務諸表が提供する情報を利用者にとって有用なものとするための前提を意味している。その主要なものとして、理解可能性 (Understandability)、目的適合性

(Relevance), 信頼性 (Reliability), 比較可能性 (Comparability) の4つの財務諸表の質的特徴を掲げている (par.24)。

情報の有用性はコスト・ベネフィット関係としての一般的制約条件を前提とし、会計情報は情報提供のコストを上回る情報享受のベネフィットがなければならない。

理解可能性とは、情報利用者にとって財務諸表が提供する情報は理解しやすいものでなければならないことを示す情報の特性である。ただし、情報利用者は情報利用において事業、経済活動及び会計において合理的な知識を有し、また合理的に勤勉な態度をもって情報を研究する意思を有すると仮定する (par.25)。

目的適合性とは、財務諸表が提供する情報は、経済的意思決定のための利用者の要求に適合するものでなければならない情報の特性をいう。会計情報が、情報利用者の投資、与信および意思決定にとって適合するためには、当該会計情報が情報利用者に過去、現在および将来の事象の成果の予測または事例の期待値の確認もしくは訂正を行わせることによって情報利用者の意思決定に影響を及ぼすものでなければならない。情報が予測価値をもつためには、明確な予測形態をとる必要はないが、財務諸表から予測する能力は、過去の取引および事象に関する情報の表示方法によって高められる。損益計算書の予測価値は、異常ないし臨時的な収益や費用項目で区分表示されれば、高まる (par.26~28)。報告する情報が適時性を持たないで遅延される場合、その情報は、目的適合性を失うことがある。経営者は、適時報告を発信した場合に利用者が得られる利点と、よりの確な情報を発信した場合の間で均衡を図る必要がある (par.43)。

信頼性とは、情報が有用であるためには、信頼しうるものでなければならない情報の特性を意味している。目的適合性を有していても信頼性を有しなければ、判断を誤らせる可能性がある。情報が信頼性を有するためには、表示しようとする取引ないし事象を忠実に表現しなければならない (忠実性: faithful representation)。貸借対照表は、決算日現在の企業の資産・負債・持分を構成する取引ないし事象を忠実に表現しなければならない。さらに、情報が表示しようとする取引ないし事象を忠実に表現するためには、取引ないし事象は法的形式にしたがうだけでなく、実質的に経済的実態に合致した形で会計処理され、表示される必要がある (実質優先主義: substance over form)。さらに、財務諸表に記載される情報が信頼性を有するためには、中立性 (普遍性: neutrality) を有するものでなければならない。財務諸表があらかじめ定められた結果や成果をひき出すためには意図的に情報を選択して表示することにより、利用者の意思決定あるいは判断の行使に影響を及ぼすことになる場合には、中立あるいは普遍性をもつとはいえない。しかし、財務諸表の作成者は、不良債権の回収可能性や工場・設備の見積耐用年数、製品保証請求の見

積などの経済事象に不可避的に伴う不確実性に対処しなければならない。こうした不確実性は、その性質、範囲を開示することによって、それを財務諸表上認識させることは可能である。資産または収益の過大表示、あるいは負債または費用の過小表示とならないように、慎重性 (prudence) は注意を促すものである。慎重であるために、秘密積立金や引当金の過大計上、資産、収益の故意の過小表示、負債、費用の故意の過大表示などは許されない (par.37)。また、財務諸表における情報が信頼性を有するためには、完全なものでなければならない (完全性: completeness)。必要な情報の脱漏があると、情報は虚偽または判断を誤らせるものとなり、信頼性、目的適合性において不完全なものとなる可能性がある。(par.38)。信頼性も目的適合性もともに重要な特性とされるが、IASC概念フレームワークでは信頼性に重点をおいた質的特徴の構造を詳細に規定している。

比較可能性は、類似取引や事象の測定と表示が、同一企業内においても一貫した方法で対処され、財務諸表利用者が企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動を評価するために、他の企業の財務諸表と比較可能であることを要求する (par.39)。比較可能性質的特徴の重要な意味は、利用者に対して、財務諸表の作成にあたり、採用した会計方針、またその会計方針に変更があった場合の影響を、利用者に知らせるところに重要な意味がある (par.40)。一度採用した会計方針が目的適合性や信頼性の質的特徴と一致しない場合には、取引ないし事象について同一の会計処理方法を継続的に用いることは適切ではない。また、より目的適合性と信頼性を有すると認められる代替的処理がある場合には、会計方針の変更がむしろ適切な会計処理となる (par.41)。

以上のようにフレームワークは財務諸表の質的特徴において理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性の4つの質的特徴を挙げている。目的適合性には重要性を信頼性には実現の充実性、実質優先性、中立性、慎重性、完全性を副次的に有すべき質的特徴として定義している。また、目的適合性と信頼性を有する情報に対する制約として適時性をかけている。さらに、ベネフィットとコストの均衡、質的特徴の間の均衡、真実かつ公正な概念なども定義している。

4. 財務諸表の構成要素

概念フレームワークは財務諸表の構成要素 (elements) として資産、負債、持分、収益、費用の5項目の定義を行っている (par.49)。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。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ことが期待される資源」と定義し、この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または間接的に貢献する潜

在能力」であると定義している。また、負債は、「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」であると定義を行っている。持分は「特定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」とされ、持分を資産と負債の残余概念としてとらえている。

このように、資産の将来の経済的便益とは当該企業にキャッシュ・インフローを、負債はキャッシュ・アウトフローをもたらすものとし、その差額概念が持分であるとする。パラグラフ51では、この資産の定義を充足するか否かの一例として、所有権の移転を伴わないファイナンス・リースを取り上げている。そこでは、法的形式より経済的便益を重視した考え方が提示され、ファイナンス・リースは借手 (ressee) の貸借対照表に記載されるべきであるとの意見を表している。

また、利益は、経営成績の測定値として、または、1株当たり利益などの他の測定値の基礎として用いられることが多いとされ、利益の測定に直接関係する構成要素は、収益及び費用であると定義している (par.69)。

損益計算書の収益及び費用に関して、収益とは「当該会計期間中の資産の流入もしくは増加または負債の減少の形をとる経済的便益の増加 (par.70 (a))」である。費用とは、「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 (par.70 (b))」である。

財務諸表の構成要素の認識は、構成要素の定義を満たしかつ、次の (a) および (b) の認識基準を満たす場合には貸借対照表上には資産・負債が、損益計算書上には収益・費用として認識することとしている (par.82,83)。

(a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するかまたは企業から流出する可能性が高く、

(b) 当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価値を有している場合である。

また、財務諸表の構成要素の測定において、測定とは、構成要素の貸借対照表および損益計算書記載額を決定する過程をいう (par.99)。測定基礎としては、取得原価 (historical cost)、現在原価 (current cost)、実現可能価額 (realizable value)、現在価値 (present value) が提示されている。このなかで企業にとって一般的に採用されているものは取得原価であるが、どれを採用すべきかについての規範的な論理展開はない (par.100)。

フレームワークでは、資本及び資本維持の概念について次のように定義している。まず、資本の概念について、「貨幣資本概念は、投下した貨幣または投下購買力などの貨幣資本概念の下では、資本は企業の純資産または持分と同意である。繰業能力などの実体資本概

念の下では、例えば1日当たりの生産量に基づく企業の生産能力とみなされる(par.102)」とし、「企業による適切な資本概念の選択は、財務諸表利用者の要求に基づかないとならない(par.103)」としている。すなわち、財務諸表の利用者が主に各目投下資本の維持又は投下資本の購買力に関心を有する場合には、貨幣資本概念を採用すべきであり、利用者の主要な関心事が企業の操業能力にある場合には、実体資本概念を用いるべきであるとしている(pra.103)。

上記(par.102)の資本概念は、以下の資本維持の概念を生じさせている(par.104)。

(a) 貨幣資本の維持の下では、利益は、期末の純資産の各目(または貨幣)額が当期中の所有主への分配と所有主からの出資を除いた後のその期の期首の純資産の各目(または貨幣)額を超える場合にのみ稼得される。

(b) 実体資本の維持の下では、利益は期末における企業(またはその能力を達成するために必要な資源または資金)の物的生産能力(または操業能力)が、当期中の所有主への分配と所有主からの拠出を除いた後のその期の期首の物的生産能力を超える場合にのみ稼得される。

おわりに

IASと呼ばれた会計基準はその名称を変えてIFRSと呼ばれることになった。会計基準を世界的に統一化することを目ざしていたIASは各国の会計環境や事情をある程度考慮したため、選択肢の多い会計基準となっていた。しかし、IASの設定主体であるIASBが目指していた「統合」は世界が単一の会計基準を適用することを意味していた。世界的に注目されなかったIASBは1987年代からIOSCOの支援を受け国際化へ転換し、2000年5月IASBの組織改革が行われた。その後、IASBの名称はIASBに変更されその活動が開始されたのである。

IASBとFASBとの統合化を目指す共同会議によって会計基準の統合化は加速され、国際的に従来の調和化は統一化へと進んでいる。FECでは2005年を目標としてEUに上場会社の連結財務諸表の作成についてIASBの強制適用を要求している。

各国会計基準のIASへの調和化の段階は世界標準としてのIASによる各国会計基準の統一化の段階へ進展したといえる。本論文は、統一化の過程を跡づけると共に、国際会計基準形成の根底にある論理的フレームワークの整理を行った。IASBが目的とする会計情報の国際的比較可能性を高めるためにも、各国基準の規範となるべき国際会計基準の実質的内容がより一層整備されることが期待される。