

第 83 回 関西学生会計学研究会

財務部門：自由論題

『財務会計における質的特性の収斂についての一考察』  
～コンバージェンスの変遷とともに～

発表者：大阪経済大学 簿記会計研究部

中田 達也

日時：2007年5月13日

場所：大阪経済大学

はじめに

5 IASC(International Accounting Standards Committee:国際会計基準委員会)の設立に端を発した各国間での会計基準のコンバージェンスは、2002年に行われたFASB(United States Financial Accounting Standards Board:米国財務会計基準審議会)とIASB(International Accounting Standards Board:国際会計基準審議会)とのノーワーク合意以降、加速度的にその進行速度を速めた。そしてEUでのIFRS(International Financial Reporting Standards: 国際財務報告基準)<sup>1</sup>の域内企業での全面強制適用の決定を行った。これに伴い、2005年を目処とした関係諸外国(米国・カナダ・日本)の同等性評価問題によって、コンバージェンス問題がより一層の現実味を帯びたのは周知の通りである。

10 また、日本では世界の会計基準とのコンバージェンスを目的として俗に会計ビックバンと呼ばれる会計基準・処理及び関連する法律の大幅な変更が行われた。もちろん会計ビックバン以降も日本での会計基準の設定・変更は現在も継続的に  
15 行われており、その結果として日本の会計基準は世界的に見ても高品質高水準であると認められている。しかし、世間一般ではカネボウ粉飾決算事件、ライブドア事件等の表面化により企業会計の信頼性の低下が騒がれている。同様の問題は米国でのエンロン・ワールドコム事件のように諸外国でも起こっており、改めて有用な会計基準とは何か、が問題となっている。

20 そこで、改めて目指すべきコンバージェンスとは何かを考察したいと思う。私は会計に求められる役割とは「原理は単純に、構造は複雑に。会計とは経済活動に対するスケールであるべきである。」と考えており、この考えの基、今までのコンバージェンスの解釈の変遷を時系列に沿って概観し概念フレームワークにおける会計の質的特性に焦点を当て、目指すべきコンバージェンスの在り方を考察し  
25 ていく。

<sup>1</sup> 本論文ではIAS(International Accounting Standard(s):国際会計基準)とIFRSをまとめてIFRSとする。

論文構成

はじめに

5

## I.コンバージェンスの変遷

- i.コンバージェンス開始当初のスタンス
- ii.近年のコンバージェンス・スタンス
- iii.同等性評価に対する日本の対応

10

## II.概念フレームワークにおける質的特性

- i.IASBにおける会計の質的特性
- ii.日本における会計の質的特性
- iii.IASBと日本の質的特性の比較

15

## III.会計の質的特性のコンバージェンスによる影響

- i.IASBとFASBでの概念フレームワーク統合プロジェクト
- ii.コンバージェンスによる影響と今後の展望

20

おわりに

引用文献・参考文献・参考ホームページ

25

30

## I.コンバージェンスの変遷

### i. コンバージェンス開始当初のスタンス

5 まず世界規模での会計基準のコンバージェンスが開始された背景に、市場経済規模の拡大に伴い企業活動の国際化・グローバル化が進み、企業の資金調達のクロス・ボーダー化を目標としたインフラ整備が挙げられる。そこで、1973年6月に国際的に通用する会計基準を作ることを目的として独立の民間機関である IASC が設立された。IASC により公表された IFRS は複数の代替的会計処理方法

10 法を認めていた。それは単一の会計事実に対して複数の処理が存在する場合があることを許容しており、IASC の第一の機能を相応しくない会計実務を禁止することにあると考えていたためである。IASC の理事会は 1993 年に比較可能性／改善プロジェクトにより選択可能な代替処理の多くが削除したが、IFRS には依然として複数の代替処理が依然としてみとめられていた<sup>2</sup>。しかし、複数の代替処理が認められていたために、投資家が企業の財政状態や経営成績の判断を混乱させる恐れがあったので IFRS を適用する企業は少なかった。

このような多様な会計処理を容認している IFRS では目的としているインフラ整備を行うことができない。そこで、1995 年から IOSCO(International Organization of Securities Commission:証券監督者国際機構)との合意によるコア・スタンダード作業プログラムの策定や SEC (US Securities and Exchange Commission:米国証券取引委員会) の IFRS に対するコンセプト・リリース等を行い IFRS の評価を行った。結果として、2000 年現在の IASC の基準書及び解釈指針書を実際に使用した財務諸表では補足処理無しでは運用に懸念があるとされた<sup>3</sup>。そして、IASC は各国の基準設定機関と協働し、各国との会計基準と IFRS

25 とのコンバージェンスを加速化させる必要があるとの考え<sup>4</sup>により、IASB の設立に至った。

<sup>2</sup> ERNST&YOUNG [2005,7 頁]

<sup>3</sup> 補足処理及び懸念の詳細は International GAAP 2005 13 頁 - 15 頁を参照されたい。

<sup>4</sup> ERNST&YOUNG [2005,16 頁]

つまり、IASC によるコンバージェンス開始時の考え方は現状で行われている代替処理を認めながらも可能な範囲に限り代替処理の幅を削減することで、世界標準としての包括的な基準を作成する帰納的アプローチによるスタンスが見て取れる。帰納的アプローチによる世界標準基準の作成を試みたために、投資家への

5 混乱を招き兼ねなく、実際にコンバージェンス初期の IFRS が使用される機会は少なかった。一定の成果を IFRS の作成と評価によって残したが、コンバージェンスの目的であるインフラ整備を達成することはできなかったのである。

以上のようなことを踏まえ、IASC は、より実用的で理論的整合性のある会計基準の作成を目指し 2001 年に IASB に改組された。次節では、IASB によって

10 行われている基準策定スタンスを概観しコンバージェンスの意味の変遷を解説する。

### ii. 近年のコンバージェンス・スタンス

15 IASC での失敗を考慮して、IASB ではリエゾン・メンバー国<sup>5</sup>の各国の基準設定機関と綿密に連絡を取り合い、IASB と各国の基準設定機関が世界で単一の高品質な基準へのコンバージェンスに向けて作業を進めていくこととした<sup>6</sup>。ここで、IASC での包括的な基準の作成から、単一の会計事実に対して単一の会計処理を行うというスタンスに急転した。IASB のスタンスの急転は IASB 議長であるデービッド・トゥイーディ卿の「新しく設立された IASB の任務は単純明快である。各国の基準設定機関とのパートナーシップの下で、(…)いかなる場所における取引であって

20 も、単一のグローバルな会計処理を適用することで、財務報告の透明性を向上させることである(…)。7」とのスピーチにも表れている。

25 また、長年に渡り各国の会計基準設定機関は非公式に会合等を重ねていたが 2002 年 10 月に公表された覚書により、IASB と FASB の協力関係は公式なもの

<sup>5</sup> リエゾン・メンバー国とは IASB と公式なリエゾン関係をもつ、オーストラリアとニュージーランド、カナダ、フランス、ドイツ、日本、米国及び英国を指す。

<sup>6</sup> ERNST&YOUNG [2005,22 頁]

<sup>7</sup> ERNST&YOUNG [2005,22 頁]

となった。両審議会は、国内外での財務報告に使用できる高品質な互換性のある会計基準の策定のため(a)相互の財務報告基準の互換性を実現し、(b)将来に渡って互換性が維持されるよう最善を尽くすことを誓った<sup>8</sup>。

そして、EU が会計規則統一化と欧州多国籍企業のニーズに対処すべく 2005 年に域内の公開企業に対して IFRS による連結財務諸表作成を義務付けたことに  
5 関連して、2009 年までに域外の公開企業に対しても同様に IFRS の適用を求めるに至った。ここで問題となる同等性評価問題は、EU が IFRS のみによる財務諸表作成を求めているのではなく、域外企業に対しては IFRS もしくは IFRS と同等の会計基準に準拠した財務諸表を認めていることである。つまり EU は公表さ  
10 れる財務報告がもたらす情報を一定水準以上にし、且つ、他国基準を使うのならば情報に互換性を保証する必要があると考えているといえる。

こうしてノーウォーク合意・2009 年問題を経て、近年のコンバージェンスを概観してみると、コンバージェンス開始当初の目的を達成するためのアプローチ変更が行われたと考えられる。つまり、資金調達のカロス・ボーダー化のために各  
15 国の会計基準の互換性を高める、その具体策として単一の会計処理を追及するに至ったのである。IASB での包括性を重視したコンバージェンスと比較すると、単一の会計処理を追及するコンバージェンスは現実に使用されることを考慮しても前節に挙げた問題が出ることは稀で目的達成を一段と具体化している。同様に  
20 IASB でのコンバージェンス・スタンスの変更に伴い、コンバージェンスとは統一可能な部分は統一し、不可能な部分は出来る限り近づけるという意味に変化した。

これら一連の変遷を念頭に置き、次節では現在のコンバージェンス問題でも解決が急務とされている EU の同等性評価への対応について概観していく。

25

### iii.同等性評価に対する日本の対応

現在、同等性評価の対象国となっているのは日本・米国・カナダの 3 国である。

<sup>8</sup> ERNST&YOUNG [2005,38 頁]

この内、カナダは 2006 年から 5 年間の移行期間を経てカナダ GAAP と IFRS との差異を解消するために、カナダ GAAP を IFRS に置き換えることに専念する予定なので、同等性評価が問題となるのは日本と米国の 2 国と言える。

日本の会計基準は 2005 年 7 月に CESR(The Committee of European  
5 Securities Regulators: 欧州証券規制当局委員会)から公表された技術的助言(CESR/05-230b)で IFRS と「全体として同等」と評価されている。だが、CESR は同時に、26 項目について「重大な差異(significant difference)」があるとして、追加開示等の補正措置(remedies)を施す必要があるとした。26 項目の内訳については各々議論が行われ基準の策定・改訂がなされているが、今後も何らかの対応  
10 が必要となる。この対応について金融庁により公表された「企業会計のコンバージェンスに向けて」と題された意見書の中で日本としての取り組みを示している。

意見書では、会計基準は重要なインフラの 1 つであるという基本認識の下、国際的なコンバージェンスに対して、関係者が一丸となって、前向きに対応していくことが望まれるとしている。その上で、CESR の指摘した 26 項目等に留意し  
15 つつ、2008 年初めまでのコンバージェンスにかかる具体的な工程表を早急に策定することが期待されるとしている。さらに、EU の同等性評価プロセスの中で実施される予定のモニタリングについても関連機関と相互承認に向けて努力する必要があるとされている。また、国際会計基準のルール作りに関与し得る人材の確保・育成という観点から、経済界や公認会計士界等から人材を派遣することにつ  
20 いて前向きな対応が期待されている。具体的な動向としては、企業会計基準委員会から 2006 年 10 月に「ASBJ プロジェクト計画表」が公表され、重要な差異とされた 26 項目について、コンバージェンスに向けた作業計画は着実に進んでいる。

以上のように、国内の関連機関が一丸となってコンバージェンスへの対応へ能  
25 動的なアプローチを行い得る準備が行われている。こうした動きの中、日本の会計基準の根幹を明示することと諸外国とのコミュニケーションを目的とした「討議資料：財務会計の概念フレームワーク」が 2006 年 12 月に企業会計基準委員会より公表された。討議資料の段階ではあるが、概念フレームワークは日本の会計基準作成の際の基本スタンスを解説した重要な資料である。概念フレームワーク  
30 自体は IASB・FASB から公表されており同様の内容を取り扱っている。次章

では、この概念フレームワークで取り上げられている会計の質的特性に焦点を当て、相互に比較していく。

## II.概念フレームワークにおける質的特性

### i.IASBにおける会計の質的特性

- 5 まず、個別の概念フレームワークを比較する前に、いくつかの点に留意されたい。概念フレームワークとは、研究対象となっている特定の分野について参照される、一般に公正妥当と認められた理論原則の枠組みを指す。こうした理論原則の枠組みは、新たに実務慣行を確立し、既存の実務を評価する際の基準となるものである<sup>9</sup>、との前提がある。また、本稿で問題としているのは同等性評価問題に
- 10 起因したコンバージェンスである以上、FASBにおいても同様の概念フレームワークが存在することは認知しているが、EUで強制適用となるIFRSとの同等性が問題となっているので本章での比較対象はIFRSに限定する。

概念フレームワークの作成は、多分に財務諸表の目的に影響を受けている。IFRSでの目的は「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

15 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。<sup>10</sup>」と明示されており、この目的に準拠して概念フレームワークが作成されている。財務諸表の目的を達成するために会計情報が具備すべき特性が会計の質的特性である。

- IFRSに挙げられている質的特性は大きく、理解可能性、目的適合性、信頼性、
- 20 比較可能性の4つに分けられる<sup>11</sup>。

理解可能性についてIFRSは「財務諸表が提供する情報の重要な特性は、その情報が利用者にとって理解しやすいことである。この目的上、利用者は、事業、経済活動及び会計に関し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志を有すると仮定される。しかし、経済的意思決定のための

25 利用者の要求に適合するために財務諸表に含めなければならない複雑な問題についての情報は、それが利用者にとって難解すぎるかもしれないという理由だ

<sup>9</sup> ERNST&YOUNG [2005,93 頁]

<sup>10</sup> ASBJ/FASF [2004, 41 頁]

<sup>11</sup> 質的要件の階層構造については図1を参照されたい。

けで除外すべきではない。12」としている。ここで想定されている利用者とは利害関係者を指すと解されるが、財務諸表を通じて理解しやすい情報の提供は安易に情報を加工し分かり易く伝達するのではなく、合理的な知識・態度を仮定していることを考慮すると、利用者側に会計事実の理解についての個々に独自の補完を要請しているといえる。

5 目的適合性は、「情報が、有用であるためには、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。情報は、利用者が過去、現在若しくは将来の事象を評価し、又は利用者の過去の評価を確認若しくは訂正するのに役立つことによって、利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす場合に、目的適合性の特性を有する。13」とされている。また目的適合性を有する情報によって可能となる情報の予測価値と確認価値が相互に関連する点に留意する必要がある。予測価値は、企業が直面する様々な状況に対応する能力を利用者が予測しようとする時の有用な情報足り得るかの価値であり、確認価値は企業の財務構造の形態又は事業計画の結果についての過去予測についての有用性を意味する。これについて、重要性は、「脱漏又は虚偽表示があった特定の状況下で判断される当該項目又は誤謬の大きさに依存する。14」としており、情報の目的適合性は重要性によって影響を受け、情報が有用か否かの境界線の役目をしている。

20 信頼性は、「情報は、重大な誤謬及び偏向が除去され、またそれが表示しようとするか、あるいは表示されることが合理的に期待される事実を忠実に表現したものととして利用者が信頼する場合に、信頼性の特性を有する。15」とされており、表示の忠実性・実質優先・中立性・慎重性及び完全性の5つの下位概念により支えられている。まず表示の忠実性は、「表示しようとするかあるいは表示されることが合理的に期待される取引その他の現象を、忠実に表示しなければならない。16」として情報が信頼性を有しているかの判断要件としている。実質優先は表示の忠実性を支える下位概念であり、「事象を忠実に表現するためには、(…)単に法

12 ASBJ/FASF [2004, 43 頁]

13 ASBJ/FASF [2004, 44 頁]

14 ASBJ/FASF [2004, 44 頁]

15 ASBJ/FASF [2004, 44 頁]

16 ASBJ/FASF [2004, 45 頁]

的形式に従うのではなく、その実質と経済的実態に即して会計処理され表示されることが必要である17」とされており、状況によって有用でないと考えられる法的形式に則した処理よりも経済的実態に従った処理を要請していると考えられる18。次に中立性は、「信頼性を有するためには、中立、つまり不偏性を有するものでなければならない。19」とされており、意図的な情報の選択又は表示は中立ではないとしている。中立性の下位概念である慎重性は、「多くの事象と状況に不可避免的に伴う不確実性(…)は、その性質及び範囲を開示することにより、また財務諸表の作成における慎重性の行使により認識される。20」とされている。つまり、不確実な状況下で見積もりによって計上科目を評価する必要がある場面で一定の用心深さは必要となるが、過度の保守主義のような表示は中立性を失い信頼性の特性を有しないと解される。そして、完全性は「重要性及びコストの制約範囲内において、完全なものでなければならない。21」とされており、これは単純に制約範囲内での情報の完全性を求めている。

15 比較可能性は、「利用者は、(…)類似する取引その他の事象の財務的影響の測定と表示は、1企業内において、またその企業の各期を通じて一貫した方法で行い、さらに異なる企業間においても一貫した方法で行わなければならない。22」とされている。さらに、比較可能性の重要な特性として財務諸表の作成に採用した会計方針に関する開示を求めており、同一の会計方針を採用している企業間での差異の比較により比較可能性の確保に資するとしている。だが、「比較可能性は、単なる統一性と混同すべきではなく、また、改善した会計基準の導入の妨げになることを許容すべきものでもない。23」としており、採用した会計方針が目的適合性と信頼性の質的特徴と合致しない場合は、常に同一の会計方針を継続的に適用する必要はない。また、比較可能性は会計方針の改善を妨げるものではなく、会

17 ASBJ/FASF [2004, 45 頁]

18 法的形式と経済的実態との処理の差異による具体例は ERNST&YOUNG [2005,137 頁]又は ASBJ/FASF [2004, 45 頁]を参照されたい。

19 ASBJ/FASF [2004, 45 頁]

20 ASBJ/FASF [2004, 45 頁]

21 ASBJ/FASF [2004, 46 頁]

22 ASBJ/FASF [2004, 46 頁]

23 ASBJ/FASF [2004, 46 頁]

計方針を変更した場合は、「財務諸表は当期に対応する過年度の情報を示すことが重要である。」<sup>24</sup>とされているので、比較可能な数値を表示することが要求される<sup>25</sup>。

5 上記の内、目的適合性と信頼性に対する制約条件として適時性とベネフィットとコストの均衡がある。適時性とは、「適時な報告と信頼性を有する情報の提供のそれぞれの相対的利点の均衡を図る必要がある。」<sup>26</sup>とされており、経済事象について事象が明確になる前に会社の予測による報告が必要とされる局面では信頼性を損なうこともある。しかし、事象が明確になるまで報告を遅延すれば、その間に意思決定を行う必要があった利用者にとっての情報の有用性は著しく低下  
10 する。この場合、「最優先に考慮すべきことは、経済的意思決定のための利用者の要求をいかに最もよく満足させるかである。」<sup>27</sup>とされる。またベネフィットとコストの均衡は、「情報から得られるベネフィットは、情報を提供するコストを上回るものでなければならない。」<sup>28</sup>とされており、情報に対してコストベネフィットが一般的制約として挙げられている。

15 最後に「実務上、質的特徴の間の均衡又はトレード・オフを考量することがしばしば必要である。」<sup>29</sup>とされており、各質的特性の間にはトレード・オフが生じ得ることがあると明示されている点に注意しなければならない。

20 以上、IFRSにおける概念フレームワークに記載されている会計の質的特性を概観・解説したが、これら全ての特性は財務諸表の目的を達成するための特性を具体化させた内容となっている。つまり、財務報告の目的である意思決定有用性の具体化と捉えることができ、各質的特性は意思決定有用性のために具備されることが求められる特性なのである。

25 次節では、これらIFRSの会計の質的特性を理解した上で、日本の概念フレームワークにおける質的特性を概観・解説する。

<sup>24</sup> ASBJ/FASF [2004, 46 頁]

<sup>25</sup> ERNST&YOUNG [2005, 139 頁]

<sup>26</sup> ASBJ/FASF [2004, 46 頁]

<sup>27</sup> ASBJ/FASF [2004, 46 頁 - 47 頁]

<sup>28</sup> ASBJ/FASF [2004, 47 頁]

<sup>29</sup> ASBJ/FASF [2004, 47 頁]

## ii. 日本における会計の質的特性

質的特性の明示に当たって出発点となる財務報告の目的は、「不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている。」<sup>30</sup>とされており、情報利用者に対しての情報の有用性を意思決定の側面から強調している。つまり、将来・過去及び現在の企業の財政状態及び経営成績の測定に資する情報提供を想定していると解される。また、目的達成の副次的効用として、「公的規制や私的契約等を通じた利害調整に及ぼす影響も、同時に考慮の対象となる。」<sup>31</sup>と挙げられており税法や金融商品取引法に対する影響等をも考慮して概念フレームワークが作成されている点に留意する必要がある。

日本の概念フレームワークに挙げられている会計の質的特性は大きく、意思決定との関連性と信頼性の2つに分けられる<sup>32</sup>。

15 意思決定との関連性は、「会計情報が将来の投資の成果についての予測に関連する内容を含んでおり、企業価値の推定を通じた投資家に積極的な影響を与えて貢献することを指す。」<sup>33</sup>とされており、投資家が不確かな将来の企業動勢を予測し有限責任の下に自己の資産を投資する状況で開示された情報が投資家に期待効用を与え得る情報の提供を求めている。また、情報が経済学的な情報価値を有するか否かについての記載で、「情報価値とは、投資家の予測や行動が当該情報の入手によって改善されることをいう。」<sup>34</sup>とされており、事後的且つ間接的な調査による情報価値の存在が求められている。同様に、投資家からの情報ニーズへの充足によって開示される情報の適時性を満たすことが意思決定との関連性に作用する。情報ニーズへの充足は投資成果への予測に関する情報を含んでいるが、技術的な制約や環境制約の下に会計情報が作成される以上、ニーズの全てに答えることは出来ないことに注意する必要がある。

<sup>30</sup> 企業会計基準委員会 a [2006, 2 頁]

<sup>31</sup> 企業会計基準委員会 a [2006, 4 頁]

<sup>32</sup> 質的要件の階層構造については図2を参照されたい。

<sup>33</sup> 企業会計基準委員会 a [2006, 8 頁]

<sup>34</sup> 企業会計基準委員会 a [2006, 8 頁]

信頼性は、表現の忠実性・中立性・検証可能性により具体化され、会計情報が信頼し得る情報であることを意味している。表現の忠実性は、「事実と会計上の分類項目との明確な対応関係が求められる。<sup>35)</sup>とされており、複数の要因が複雑に絡み合う取引において財務諸表により開示される情報に落とし込む場面で適当な項目への分類が求められる。端的に言い表すならば、同じ対象には同じ表現を、異なる対象には異なる表現を要求しているのである。だが、項目への分類規準が明確に規定されていない取引の場合は分類結果を信頼できない事態が起こり得ることが注意点として挙げられている。中立性は、「利害の不一致に起因する弊害を小さく抑えるためには、一部の関係者の利害だけを偏重することのない財務報告が求められる。<sup>36)</sup>とされており、特定の関係者のみに利害をもたらす情報の偏向性(バイアス)を抑止している。また、資産負債アプローチと収益費用アプローチの二項対立的な争いによる特定の論理的帰結や利害対立が基準設定に影響を及ぼすことも考慮されている。検証可能性は、「利益の測定では将来事象の見積もりが不可欠であるが、(…)ある種のノイズが含まれており、(…)情報を投資家が完全に信頼するのは難しい。そのような事態を避けるには、測定者の主観には左右されない事実に基づく財務報告が求められる。<sup>37)</sup>とされており、見積もりが測定者毎にバラツキが出ることを自明のものとしているが、バラツキを極力小さいものにしようとする意図が汲み取れる。つまり、会計事実の測定に客観性を持たせ測定値に信頼性があることを要件としている。また、3つの下位概念が海外の先例を踏襲しているのは、信頼性が「原義から離れた使われ方をしているものもある(…)。しかし、それらの用語はすでに会計実践で定着しており、それを変更すれば無用な混乱を招きかねない。<sup>38)</sup>との懸念からである。

また意思決定との関連性と信頼性は均衡するときもあれば両者間でトレード・オフが生じることもある。ある特性が相対的に重視され、他の特性が相対的に軽視される状況では、「双方の特性を考慮に入れた上で、新たな基準の下で期待され

<sup>35)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,9 頁]

<sup>36)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,9 頁]

<sup>37)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,9 頁]

<sup>38)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,11 頁]

る会計情報の有用性を総合的に判断することになる。<sup>39)</sup>とされているが、具体的にトレード・オフが生じる状況は示されていない。しかし、ここで求められている総合的な判断とは、財務諸表の目的や一般に求められている情報ニーズの充足といった諸要因を満足させる判断だと解される。

5 以上に加え、これらの特性に対して一般的制約となる特性に内的整合性と比較可能性がある。会計情報が意思決定有用性に資するためには、個別の会計基準間での内的整合性があることが必要となる。内的整合性は、「ある個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないとき、その個別基準は内的整合性を有している<sup>40)</sup>とされている。個別の会計基準が会計情報に関する「歴史的な経験と集積された知識の総体<sup>41)</sup>と整合性があることを前提として、新しい経済実態の開示に関する個別基準について目的となる意思決定に資するか否かの判断が必要な場面で、その有用性を推定する根拠となる。言うまでもなく、経済的・学術的パラダイムシフトや環境の変化等の制約条件の変化によって整合的となる判断基準は付随的に変化するので、その場合には内的整合性によっての有用性の推定はできない。比較可能性は、「同一企業の会計情報を時系列で比較する場合、あるいは、同一時点の会計情報を企業間で比較する場合、それらの比較に障害とならないように会計情報が作成されていること<sup>42)</sup>であるとされ、意思決定にとって有用であるための制約要件となる。同一状況下では、財務報告の様式統一や継続性の原則に基づいた会計方法の一貫性が求められるが、他方で異なる状況下や経済実態の実質が異なる場合には異なる会計処理が求められる。その旨は、「比較可能性は、会計基準の内部において、形式基準だけに基づいた画一的な会計処理を一律に求めるものではなく、状況に応じた会計方法の使い分けを否定するものではない。<sup>43)</sup>と明示されていることから明らかである。

25 ここでIFRSに挙げられている理解可能性・重要性・ベネフィットとコストの均衡については自明であるとされ、日本の概念フレームワークには具体的な記載

<sup>39)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,9 頁]

<sup>40)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,9 頁]

<sup>41)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,12 頁]

<sup>42)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,10 頁]

<sup>43)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,13 頁]



はないことを留意されたい。

以上、本節と前節で IFRS と日本における会計の質的特性を概観・解説してきた。次節では、各々の目的や環境や歴史背景等による制約条件の元に設定された両者の共通点及び差異を比較・検討する。

5

### iii. IASB と日本の質的特性の比較

IASB と日本は共に意思決定有用性を最上位概念としていることから、質的  
10 性が最終的に利用者の意思決定に資することを目的として出発している点は大筋  
で異論はないと考えられる。また、概念フレームワークが会計基準の根幹に位置  
し、将来の基準設定の指針をなす基本概念であることも一致しており、必要に応  
じて改訂されることを許容している点でも共通している。

理解可能性は、IFRS では意思決定有用性を支える基本的な概念として明示さ  
15 れているが、日本では自明のものであるとして具体的には言及されていない。だ  
が、財務諸表によって開示される情報が理解可能か否かは重要な問題である。  
IFRS では理解可能性は合理的な知識・態度を持って容易に理解できる情報が当  
該情報であるとしているが、ここで言う合理性が問題となる。個別の情報が提供  
20 される段階で対象となる経済実態は、個別会計基準や法令等のフィルターを通し  
て開示されるが、求められる合理性が複雑な会計理論・背景を完全に理解してい  
ると仮定した場合、理解可能となる情報は皆無に等しくなる。また、合理性を一  
般に理解可能とされる情報だと仮定しても、その一般性は利用者によって様々で  
あり理解可能となる判断根拠は多くの多様性を含むことになる。つまり、求めら  
25 れる合理性を画一的に定めることが出来ない以上、理解可能性を質的特性の構成  
要素として明確に機能しているか疑念が生じる。同様に、日本で開示される情報  
は一般原則である明瞭性の原則・正規の簿記の原則・重要性の原則が相互に作用  
することで相対的な真実とされるが、真実の相対性を許容している以上、画一的  
な理解可能性を設定することは好ましくない。結果として、情報が意思決定に資  
30 するためには理解可能性は要件となるが、質的特性として明示しても自明である  
としても、要件の機能を統一できない点では同じである。

目的適合性において、IFRS の目的適合性と日本の意思決定との関連性は英語  
表記すると **relevance** となり、利用者への情報提供によって企業価値の推定を通  
じて意思決定に影響を及ぼす時に有用とされる点では共通している。しかし、  
IFRS では、予測価値による企業能力の予測と確認価値による事後情報の評価を  
5 下位概念として設定することにより企業が状況に応じた対応を行えるかの能力を  
求めているのに対し、日本の意思決定との関連性は厳密な意味では差異がある。  
すなわち、意思決定との関連性は、情報価値の存在の件で、会計情報の入手によ  
って投資家の期待効用が改善されるという情報価値の学術的な定義を導入してい  
る点である<sup>44</sup>。また、過去の経験から情報価値の存在が推定できない場合に備え  
10 て、情報ニーズへの充足を条件として情報価値の存在を推定し基準設定が行え  
るとされている。つまり、IFRS では目的適合性を企業能力の予測と確認により有  
用性を認めているが、日本では目的適合性をより精緻に学術的な定義を導入す  
ることで目的適合性が求める範囲を限定している。その意味で、意思決定との関連  
性は目的適合性より一步踏み込んだ内容となっている。

信頼性は、前章の解説の通り下位概念について海外の先例を踏襲したと明示さ  
15 れられており、信頼し得る会計情報を求めている点で共通している。しかし、図 1 と  
図 2 を参照しても明らかなように下位概念の構成要素が異なり、IFRS の表示の  
忠実性と日本の表現の忠実性では、対象となる範囲に差異がある。IFRS では、  
表示される経済事象を忠実に表示することを求め、実質優先によって実態に即し  
20 た会計処理を要求している。これに対し日本では、対象となる分類に即した表現  
の対応関係を求めており、IFRS の経済事象の忠実表示に加えて、比較可能性で  
の企業内部及び外部との比較時に求められる一貫した方法の採用が対象範囲とし  
て含まれている。日本は、前提として対象の分類が可能であり、それに付随する  
形で適切な処理方法が決定されるとするが、「適切な認識・測定方法を選択するに  
25 は、各種の投資の実態や本質について共通の解釈が必要となるが、その解釈は会  
計基準設定段階での検討に委ねられている。<sup>45</sup>」と記載されており、今後状況に  
合わせて随時検討が行われ、現状で差当たりのない記載となっている。中立性  
については、日本は特定の利害関係者への利益のバイアスを抑止しているので、

<sup>44</sup> 大日方隆 [2005,39 頁]

<sup>45</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,22 頁]

IFRS の中立性と慎重性を合わせたものであると解され、数値の客観性を求める点で慎重性は検証可能性を含んでおり、大きな差異はない。完全性も IFRS は制約条件下での完全性を求めており、日本の概念フレームワーク中では明示されていないが重要性の原則の適用とベネフィットとコストの均衡と捉えられ、同様の機能

5 機能が会計基準の中に内在しているので共通しているといえる。

IFRS での比較可能性は、前述の通り日本の表現の忠実性に部分的に含まれており、残りの部分も含めて日本の比較可能性と内容的には大筋で同じである。一部差異があるとすれば、IFRS には会計方針の強調が見受けられるが、同一状況下での比較可能性が問題となっており、言うまでもなく比較対象となる企業間では会計方針も同一と考えられるので総合的に見て差異はないといえる。ここで注目すべきは質的特性の階層構造の差異である。IFRS は基本特性として理解可能性等と並列であるが、日本では一般的制約としている。日本が比較可能性を一般的制約としている理由としては、実質優先を考慮した結果としている。具体的には、「比較可能性は、しばしば形式と実質が分離している 2 種類の状況をめぐって議論されてきた。1 つは、2 つの取引(企業活動)の法的形式が異なっているが、実質が同じケースである。その場合、2 つの取引には同じ会計処理が適用される。(…)もう 1 つは、2 つの取引(企業活動)の外形的形式や一般属性が同じであるものの、実質が異なるケースである。(…)この場合には、2 つのケースには、それぞれ異なる会計処理が適用されなければならない。(…)後者のケースについては、表現の忠実性に包摂されているか否かが必ずしも明確でないと考えられるため、ここでは、2 つのケースを比較可能性としてまとめて、一般的制約となる特性として記述している。<sup>46)</sup>」との記載が挙げられる。つまり、実質優先での問題が比較可能性と表現の忠実性とで重複しており、両者間での明確な線引きが現状で不可能なために、日本では比較可能性が一般的制約に位置付けられているのである。

10

15

20

25 IFRS は実質優先を表示の忠実性の下位に位置づけているので、比較可能性とは明確に区別しているおり、線引きの問題が顕在化されていない点が日本との差異の原因となっている。だが、後述する IASB と FASB の概念フレームワーク統合の共同プロジェクトでは、実質優先が質的特性の階層構造に含まれていない点を

<sup>46)</sup> 企業会計基準委員会 a [2006,12 - 13 頁]

考慮すれば、階層構造の差異の問題は解決されつつあると捉えることも可能であり、現時点では一概に優劣をつけることはできない。

内的整合性については、IFRS では構成要素に含まれておらず、日本が意思決定有用性の要件として明示している点で差異がある。日本の概念フレームワーク

5 によれば、個別会計基準が全体として体系性を有しているか否かが経験と知識の総体により判断されるとして内的整合性を構成要素として設けている。もちろん、経験や知識といった無形の固有的能力を記述の形で明示することも他の方法でも具体化することも非常に困難であるため、判断要件とされる総体も内的整合性を満たす必要条件であり十分条件ではない。しかし、IASB における個別会計基準

10 の設定も会計基準と基礎概念から演繹的に導出された結果として、概念フレームワークと個別会計基準の間での整合性が求められる。何故ならば、会計基準がいくつかの基礎概念に支えられた体系を有していることで有用であるとの見解は学術的な無矛盾性が体系化に求められることを意味し、それは諸外国でも日本と同様である。また、概念フレームワーク・プロジェクトの成否が問われている事実

15 からも同様に推察される<sup>47)</sup>。つまり、内容としては同様のものが IFRS でも日本でも内在しており、差異としては概念フレームワークに明示されているか否かである。その点、日本が内的整合性を明示しているのは、概念フレームワークが将来の基準設定の指針という特定の政策目的をもった存在であるのに対して、基準を支える基礎概念は必ずしもその政策目的にはとらわれない学術的存在であると強く意識したためである。転じて、日本が内的整合性を明示したのは、海外で基準設定の際の暗黙の了解とされている基礎概念との整合性について、概念フレームワークに書かれていない基礎概念の存在を認め、それとの整合性をも要求するためといえる。

20

適時性については、情報価値の存在が同様の内容を含んでおり、質的特性間の

25 均衡やトレード・オフの可能性についても記載の具体性に差異があるが明示されており共通している。

<sup>47)</sup> IFRS と日本は共に概念フレームワークの作成に当たり FASB のフレームワークを参考にしており、FASB の概念フレームワーク・プロジェクト成否に関する同様の問題が生じ得るが、その論証に関しては ERNST&YOUNG [2005,129 頁 - 131 頁]を参照されたい。

ベネフィットとコストの均衡については、IFRS は情報開示によるベネフィットがコストを上回ることを一般的制約としているが、企業はコストベネフィットの観点で問題のある投資を自ら進んで行うことは通常の意味決定では考えられない。このため、自明のものとして日本は明示していないが一般的制約として明示

5 しなくとも同様の内容が機能していると解される。

以上、IFRS と日本の概念フレームワークに記載されている質的特性について共通点及び差異を比較し、その背景にある考えと差異が及ぼす影響を考察してきた。双方共に目的となる意思決定有用性の具体化を目的として、必要特性により質的要件の内容及び階層構造は構築されていることは前述の通りである。また、

10 目的が共通しているために構成要素の明示・不明示はあるが必要とされる内容面では大きな差異はなく、差異としては階層構造での位置が挙げられる。しかし、求められる内容が同質であるので位置づけの差異は概念フレームワークのコンバージョン・プロジェクトが進行していることを考慮すると同様にコンバージョンされる

15 特性の内容が同質であるので、会計の基礎概念を構成している概念フレームワークを統合することが出来れば、それは個別会計基準を作成・改訂する際の根幹となる部分の統合と同様の意味を持つと解される。現在、同等性評価問題で日本では 26 個、米国では 20 個前後の補完・修正を EC(European Commission:欧州委員会)から求められているが、出発点となる根幹の統合が出来れば問題解決に対して一定の形で影響を与え得ると考える。このことを踏まえ、次章では IASB と

20 FASB の間で行われている概念フレームワークのコンバージョン・プロジェクトを概観し、フレームワークのコンバージョンが与える同等性評価問題への影響を考察した上で、今後目指すべきコンバージョンの在り方を探っていく。

### III.会計の質的特性のコンバージェンスによる影響

#### i. IASB と FASB での概念フレームワーク統合プロジェクト

5 IASB と FASB によるコンバージェンス・プロジェクトは個別会計基準のコンバージェンスのみでなく、概念フレームワークのコンバージェンスにまで進んでいる。IASB と FASB の間で 2006 年 2 月に行われた覚書で概念フレームワークを統合するための共同プロジェクトを開始する旨が明記されている。本節では、この共同プロジェクトの最初の成果である「改善された財務報告に関する概念フ

10 レームワークについての予備的見解：財務報告の目的および意思決定に有用な財務報告情報の質的特性<sup>48)</sup>」と題するディスカッション・ペーパーを元に、共同プロジェクトで提案されている会計の質的特性を概観・解説する。

予備的見解での財務報告の目的は、「投資、与信及び類似の資源の配分に関する意思決定を行う場合に有用となる情報を提供すること<sup>49)</sup>」としており、利用者が

15 企業の不確実性を予測・評価することについて要点を置いていることから II で概観した IFRS と日本の財務報告の目的と同様である。

予備的見解で挙げられている質的特性の要素は大きく、目的適合性・表現の忠実性の 2 つに分けられる<sup>50)</sup>。

目的適合性は、「情報が有用なものとなるには、情報は(…)意思決定の目的(財務報告の目的)に適合したものでなければならない。<sup>51)</sup>」としており、目的適合性を有する情報は、IFRS での予測価値・確認価値及び適時性の下位概念により支えられ、利用者に重大な影響を与えることが出来るとされる。重要な影響とは、利用者が情報を活用するか否かに関らず又は既知の情報あるか否かに関らず、提供される情報を意思決定プロセスに取り込むことにより当該情報が自己の意思決

<sup>48)</sup> 以下より、本稿では当該ディスカッション・ペーパーを「予備的見解」とする。また、予備的見解は、概念フレームワークのコンバージェンスを目的としているが、様々な観点から考察を行っており、不完全であり、最新ではない点に留意されたい。

<sup>49)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,39 頁]

<sup>50)</sup> 質的要件の階層構造については図 3 を参照されたい。

<sup>51)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,40 頁] (下線部は筆者加筆)

定に影響を与えるか否かの判断が可能となることを意味する。予備的見解では、IFRS の適時性が目的適合性と信頼性の双方に影響を与えているとしていた点と比較して、目的適合性に限定して影響を与えるとされる点で異なっている。

5 表現の忠実性は、IFRS で挙げられていた信頼性にとって代わる特性となっている。内容としては、「情報は本来表示すべき実世界の経済事象を「忠実に表現」していなければならない。<sup>52)</sup>とされており、忠実に表現されるためには、当該情報は検証可能性・中立性・完全性の 3 要件が満たされる必要があるとされる。検証可能性は、「知識があり独立している異なるオブザーバーが(…)下記に関し(…)一般的なコンセンサスに達することを意味している。(a)情報は重大な誤謬又は偏りなしに本来表示すべき経済的現象を表示している(直接的検証可能性)、又は(b)選択した認識又は測定方法が重大な誤謬又は偏りなしに適用されている(間接的検証可能性)。検証可能であるためには、情報はある一点だけを表す見積みりである必要はない。<sup>53)</sup>とされることから、IFRS での表示の忠実性を精緻にしたもの<sup>10</sup>と解される。しかし、IFRS で用いられている実質優先は含まれない点が明示されていることに留意する必要がある<sup>54)</sup>。中立性及び完全性については IFRS における同特性と同質の内容となっている<sup>55)</sup>。また、信頼性が表現の忠実性に代わった背景としては、信頼性によって意味される具体的な内容が多義に解釈され、必ずしも誤解のない形での確に意味を伝えていないとの理由がある。

IFRS で、目的適合性・信頼性と並列と位置づけられていた理解可能性と比較可能性は、予備的見解によると重要度に差を設けて位置づけられている。それは、比較可能性の解説の件で「比較可能性が一時的に減じても、長期的に目的適合性又は表現の忠実性(あるいはその両方)が向上するのであれば、それは価値のあることである<sup>56)</sup>とされ、質的特性間の関係性の件で「比較可能性」と「理解可能性」がもたらされることで、目的適合性があり忠実に表現されている財務報告

<sup>52)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,43 頁]

<sup>53)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,45 頁 - 46 頁]

<sup>54)</sup> 実質優先が考慮されない旨の明示は、企業会計基準委員会 b [2006,43 頁(QC17)]を参照されたい。

<sup>55)</sup> 内容が同質であるとする根拠は、それぞれ企業会計基準委員会 [2006,47 頁(QC27)]及び企業会計基準委員会 b [2006,48 頁(QC32)]を参照されたい。

<sup>56)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,49 頁]

情報の意思決定における有用性が向上する<sup>57)</sup>と明示されていることが根拠である。このため、理解可能性と比較可能性は目的適合性及び表現の忠実性を促進する特性として位置づけられていると考えられる。内容としては、理解可能性は IFRS での意義を精緻化している<sup>58)</sup>。比較可能性は、「2 種類の経済現象に関しそれらの類似点と異なる点を利用者が識別できるようにする<sup>59)</sup>という従来の意義に加え、首尾一貫性が求められている。首尾一貫性とは、「期間間または同じ企業内で、あるいは異なる企業のある期間に関し、同じ会計方針と手続きを使用すること<sup>60)</sup>とされ、IFRS の同特質で求められていた会計方針が同一の企業間で導出される情報の比較性を具体化したものと解される。

10 一般的制約としては従来通り重要性とベネフィットとコストの均衡が挙げられている。重要性は IFRS での意義に加えて、項目の性質と金額からの考慮が求められているが大筋で内容に差異はない。

15 特性間の関係は信頼性に代わって表現の忠実性が加えられたことにより大きな変化が起こっている。目的適合性と表現の忠実性の両者は、「色々な方法で意思決定における有用性をもたらす。したがって、目的適合性と表現の忠実性はお互いに連動する。(…)意思決定に目的適合性がある経済現象が忠実に表現される場合のみ、記載は意思決定に有用なものとなるからである。<sup>61)</sup>とされ、特性間にトレード・オフが生じることが考慮されていない。両者が相互に連動することにより意思決定の有用性が向上されると予備的見解の中で強調され、これは全く新しい見解である。

20 以上、予備的見解では IASB と FASB の双方の概念フレームワークを見直し、必要な質的特性の構成要素の再検討を行っている。その結果、より具体性を増すことにより概念フレームワークのコンバージェンスに備えている。時系列的には、予備的見解は 2006 年 7 月に公表されており、2006 年 12 月に公表された日本の概念フレームワークより先になる。2004 年に公表された日本の最初の概念フレー

<sup>57)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,52 頁]

<sup>58)</sup> 精緻化の根拠としては、企業会計基準 b [2006,50 頁 - 51 頁(QC39 - QC41)]で求められる理解の一定の方向性が示されていることに由来する。

<sup>59)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,49 頁]

<sup>60)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,49 頁]

<sup>61)</sup> 企業会計基準委員会 b [2006,52 頁]

ムワークでは、内的整合性が意思決定との関連性・信頼性と並列にされていたが、2006年段階では一般的制約に位置づけが変わっている点を見ると予備的見解が日本の質的要件の階層構造に影響を与えたと考えられる<sup>62</sup>。また、信頼性が表現の忠実性になった背景に、信頼性が一義的に理解されず多様に捉えられること

5 による弊害があり、これも同様に影響を与えたと考えられる。つまり、IASB・FASB・日本は相互に概念フレームワークの構築に影響を与え合いながら、前章末での会計概念の根幹のコンバージェンスについて前向きに検討していると推察される。これらを踏まえて、次節では概念フレームワークがコンバージェンスされ

10 ると仮定した上での影響と今後の展望を検討する。

10

## ii. コンバージェンスによる影響と今後の展望

概念フレームワークが現行の形でコンバージェンスが行われれば、結果的にもたらされる質的特性は自ずと統合に近い形態になるのではないかと。何故ならば、質的特性は意思決定に資することを目的とした点で共通しているが、各国の基礎概念形成の背景には、制約条件として地域的・歴史的背景の下に有用とされる財務報告が必要とされていることが挙げられる。もちろん、コンバージェンスで目的とされる資金調達・企業活動のクロス・ボーダー化は高度に発展した経済社会

15 20 で必然的に求められる。これらの実態を鑑みれば、制約条件が同一である部分での概念フレームワークのコンバージェンスが行われると予測される。

コンバージェンスによる影響としては、より一層の情報開示内容の均一化が図られる。基礎概念のコンバージェンスにより演繹法での出発点が同一になるために、個別基準で要求される理論的背景が統合される。また、同等性評価で問題となっている個別会計処理の均一化も促進される。開示内容の均一化が進めば、自

25 ずと報告様式も均一化されるためである。同等性評価問題は開示内容・報告様式の差異が問題となっており、企業間の比較可能性の確保を問題とした短期的な問

<sup>62</sup> 予備的見解の中でも日本の概念フレームワークにおける内的な整合性に対する検討が行われており、(企業会計基準委員会 b [2006,70 頁 - 71 頁(BC2.52 - BC2.54)]相互に影響を与え、コンバージェンスに備えていると解される。

題といえる。2008年期末までに同等性評価対象国に具体的な改善を要求し、以後の期間延長がないことが関係国間で確認されており、近い将来に何らかの結論が下されることから短期的な問題と言える。ここで、同等性評価問題が解決された以降の会計基準設定機関の役割が問題となる。現在、三棘み状態になっている

5 米国・欧州・日本の会計基準が均質に高水準であるとなった後は何をなすべきなのだろうか。

Iでも触れたが、会計とは究極的には社会インフラの一環である。多様に变化する経済社会の情報を会計的側面から情報を忠実に表し、利害関係者の意思決定及び利害調整に資することを目的としている。つまり、社会の変化に即して会計

10 も長期継続的に発展を続ける必要がある。その意味で概念フレームワークは財務会計の基礎概念を構成している以上、今後の発展に対応し得る柔軟性を含んだ上で且つ会計基準の指針を示すものでなくてはならない。

そこで概念フレームワークが「情報」の有用性に着目して構築されていることを改めて考察する必要がある。IASB・FASB・日本は情報が有用となるために構成要素・階層構造を調整しているが、今後も継続的に有用な情報を提供するにはどうすればいいのか。それは、従来の情報の意思決定の有用性を軸として表現の忠実性・意思決定との関連性を有した情報の全体的な忠実の向上が求められる。開示情報を実質優先の概念に従った経済事象に即した忠実な情報とし、忠実性は事象毎に個別会計基準により決定する。予備的見解の表現の忠実性の下位概念は維持したまま、情報の正確性をより精緻なものとするにより情報は忠実な裏づけを持つ。精緻で詳細な情報は理解可能性を低下させる危険があるが、情報を理解するためには相応の知識と努力が必要となることは言うまでもなく、何を

15 20 25 30 もって正確な情報とするかは個別会計基準で求められるべき問題である。これらにより、情報が事象の予測・確認に一層有用となり、個別基準というフィルターを通すことにより高いレベルでの比較可能性をもたらすに至る。過度に情報の忠実性を優先させると比較可能性との間にトレード・オフを生じさせるが、個別基準により忠実性の追求を抑止することが可能であり、質的特性が一方的に個別基準に影響を与えるのではなく忠実性と相互に作用することにより前述の柔軟性を内包した基準設定が可能となる。また表現の忠実性と意思決定との関連性の双方を有する情報が意思決定に資することは当然の論理的帰結といえ、トレード・オフ

は生じない<sup>63</sup>。

以上のように階層構造を変えることにより今後の発展に対応し得る質的特性となる。前述の通り、コンバージェンスが最終的に目指すべき着地点は不確定な将来に柔軟に対応できることであり、長期的な視点に立った基礎概念の構築及び個

5 別的な差異の収斂こそが命題なのである。

---

<sup>63</sup> 予備的見解での目的適合性と表現の忠実性の間にトレード・オフが生じないことに由来する。

おわりに

本稿では、コンバージェンスの変遷・質的特性の比較・コンバージェンスの影響を検討し、概念フレームワークが将来に渡り長期的に資する方法を考察してきた。意思決定有用性を高めるためには第一義的に情報が有用であることが自明であり、経済実態を忠実に表した目的適合的な情報が要求される。序論でも述べたように、会計に求められる能力の一側面が「原理は単純に、構造は複雑に。会計とは経済活動に対するスケールであるべきである。」と考えられ、会計がスケールになり得るには、情報の有用性を問うことが必要である。スケールの理論的背景

10 には基礎概念が、事象に即したスケールは基礎概念から導出された個別会計基準により構築される。情報の理解に有用なスケールが関係者各位のコンセンサスの下に構築されることを願う。

また、同等性評価問題は確かに対応が急がれる目前の問題であるが、コンバージェンスが近眼的に捉えられることで長期的な目的が疎かになることは一層大きな問題となる。本来、求められるコンバージェンスの在り方を会計に携わる各自が一度真剣に考えて頂きたい。基礎概念となる概念フレームワークは検討の度に改訂が行われているが、徐々に具体性や有用性が向上している。本質的なコンバージェンス問題が全て解決することはないかも知れない。しかし、各々が独自の

15 見解により考察することが翻って現行の会計を良い方向に進化させるであろう。

今後、会計に興味を持ち学ぶ人々の全てが何らかの形で相互に影響を与え合い、国際的に高品質且つ有用な情報が導出され、利害関係者全ての合理的な知識・努力の下に良い影響を与えることを切に願う。

20

図 1 IASB における質的要件の階層構造

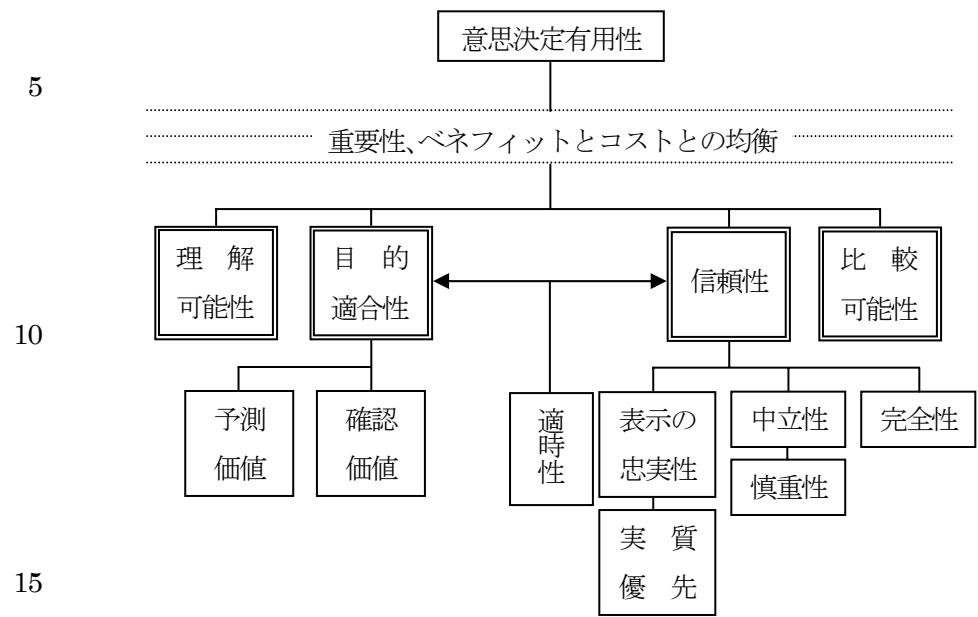


図 2 日本における質的要件の階層構造

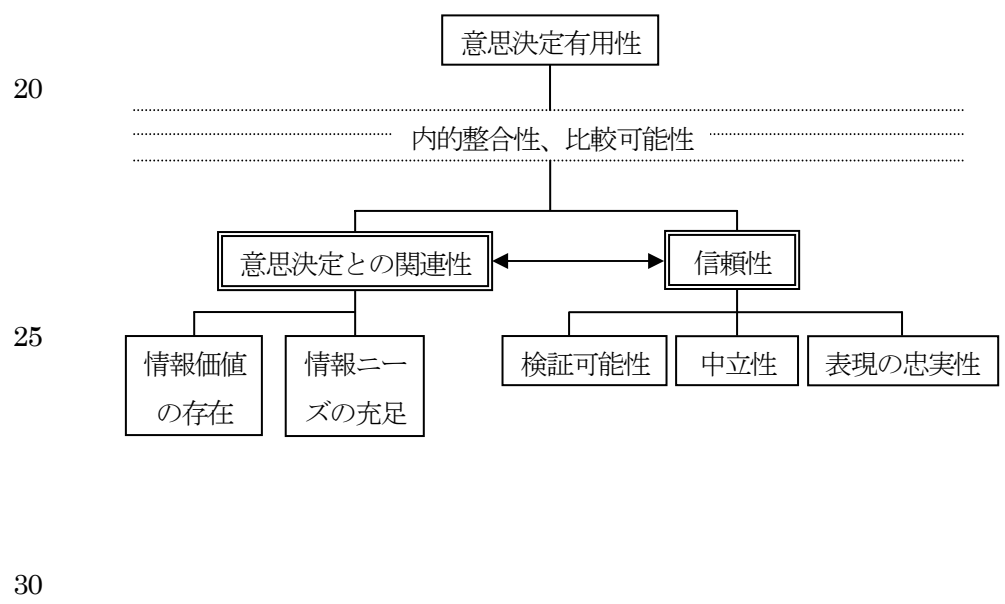
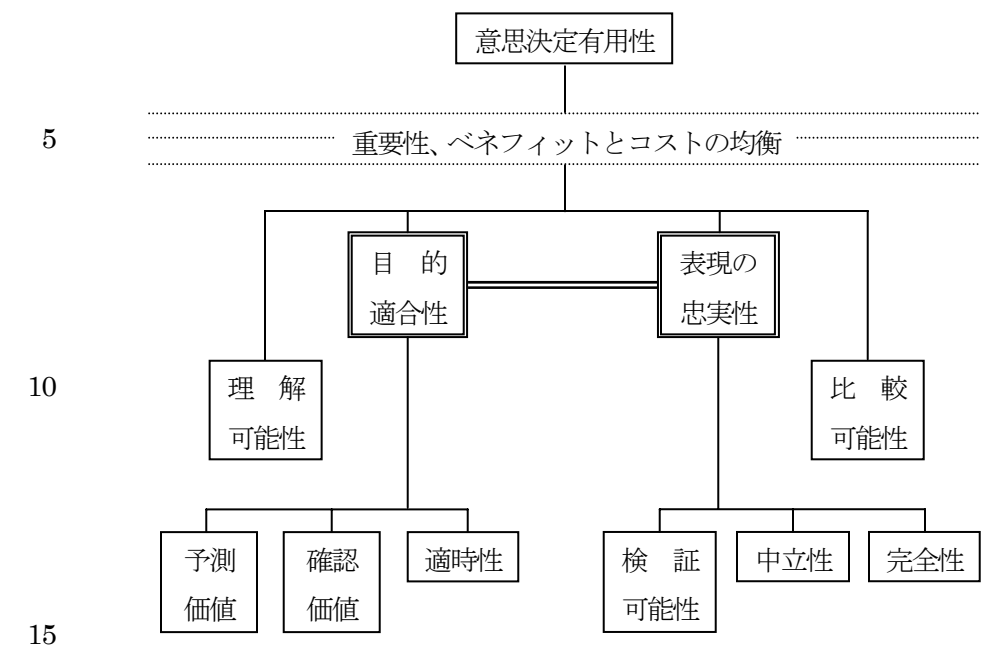


図 3 IASB と FASB の共同プロジェクトにおける質的要件の階層構造



引用文献・参考文献

- 平松一夫 「資本市場のグローバル化と会計基準のグローバル化」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 22頁 - 32頁
- 5 黒澤利武 「国際的なコンバージェンスの中で」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 33頁 - 43頁
- 西川郁生 「企業会計基準委員会(ASBJ)におけるコンバージェンスへの取組み」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 44頁 - 52頁
- 加藤厚 「IASB と FASB の共同プロジェクト」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 53頁 - 68頁
- 10 小津稚加子 「EU における会計基準統合プロセス」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 69頁 - 77頁
- 桜井久勝 「概念フレームワークのコンバージェンス」  
企業会計 VOL.59 NO.1(2007年1月) 78頁 - 85頁
- 15 斎藤静樹 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の意義と特質」  
企業会計 VOL.57 NO.1(2005年1月) 18頁 - 24頁
- 米山正樹 「討議資料の基本的な考え方」  
企業会計 VOL.57 NO.1(2005年1月) 25頁 - 32頁
- 川村義則 「財務報告の目的」  
企業会計 VOL.57 NO.1(2005年1月) 33頁 - 37頁
- 20 大日方隆 「会計情報の質的特性」  
企業会計 VOL.57 NO.1(2005年1月) 38頁 - 43頁
- 川村義則 「討議資料・FASB 概念書・IASB フレームワークの比較対照表」  
企業会計 VOL.57 NO.1(2005年1月) 58頁 - 71頁
- 25 加藤厚 「会計基準の同等性評価とコンバージェンスへの日本の対応—想定される次のターゲットは『2009年問題』か」  
企業会計 VOL.58 NO.1(2006年1月) 41頁 - 52頁
- 古頭尚志 「企業会計におけるコンバージェンスの加速化」  
大和総研 2006年11月

30

- 穂山幹夫 「国際会計基準へのコンバージェンス問題と我が国の対応の視座」  
東洋大学経営論集 第64号(2005年3月) 39頁 - 57頁  
企業会計審議会 企画調整部会 「会計基準のコンバージェンスに向けて」  
金融庁 2006年7月
- 5 企業会計基準委員会 「ASBJ プロジェクト計画表」  
企業会計基準委員会 財団法人 財務会計基準機構 2006年10月  
ERNST&YOUNG 「International GAAP 2005 1.International GAAP の概要」  
訳:新日本監査法人 LexisNexis® 2006年1月 3頁 - 183頁
- 10 斎藤静樹 「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」  
中央経済社 2005年6月  
斎藤静樹 「会計基準の基礎概念」  
中央経済社 2005年3月 81頁 - 110頁
- 平松一夫 「FASB 財務会計の諸概念[増強版]」  
訳:広瀬義州 中央経済社 2002年4月 52頁 - 144頁
- 15 ASBJ/FASB 「国際財務報告基準書(IFRSs™) 2004年3月31日現在の国際会計基準書(IASs™)及び解釈指針書を含む」  
訳:企業会計基準委員会 財団法人 財務会計基準機構 LexisNexis®  
2005年9月 39頁 - 47頁
- 20 企業会計基準委員会 a 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」  
企業会計基準委員会 財団法人 財務会計基準機構 2006年12月 1頁 - 13頁  
企業会計基準委員会 b 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及び意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」  
2006年7月 39頁 - 75頁
- 金融庁 <http://www.fsa.go.jp/>  
会計基準 <http://www.hi-ho.ne.jp/yokoyama-a/>
- 30 企業会計基準委員会 <http://www.asb.or.jp/>