

國學院大學學術情報リポジトリ

概念フレームワークの開発とUnit of Account :
IASBの概念フレームワーク公開草案を中心として

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2023-02-06 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 中田, 有祐 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.57529/00000995

〈論説〉

概念フレームワークの開発と Unit of Account⁽¹⁾ —IASB の概念フレームワーク公開草案を中心として

中 田 有 祐

要 約

本稿は、国際会計基準審議会（IASB）の概念フレームワークに関する公開草案を題材に、その内容について整理・分析したうえで、概念フレームワークにおいてどのように Unit of Account の指針を提供すべきかについて論じたものである。Unit of Account とは、会計上の認識および測定における会計処理の単位を決定づけるものであり、したがって会計における主要なプロセスと密接にかかわる概念である。従来の概念フレームワークにおいては Unit of Account に関する言及がなく、その点が問題視されていたところであるが、2015 年に IASB より概念フレームワークの公開草案が公表され、そこでは、Unit of Account に関する決定要因を示す形で指針が提供されている。

検討の結果、第 1 に、従来のフレームワークと比較して、公開草案では Unit of Account の取扱いに進展がみられたことを確認している。第 2 に、公開草案に示されている Unit of Account の決定要因は、現行の会計規定とおおむね整合するものであることを指摘している。第 3 に、概念フレームワークにおける Unit of Account の指針が個別基準の開発において実効性をもつために明らかにすべき事項について指摘している。

キーワード

IFRS 概念フレームワーク Unit of Account 会計単位

目次

1. はじめに
2. 現行概念フレームワークにおける認識・測定と Unit of Account
3. IASB（2013a）における認識・測定と Unit of Account
4. IASB（2015）における認識・測定と Unit of Account
5. Unit of Account の決定要因と現行諸基準の規定との整合性
6. 基準設定における Unit of Account の決定要因の実効性
7. まとめと今後の課題

1. はじめに

2011年より、国際会計基準審議会（IASB）は、自身の概念フレームワークを改訂するプロジェクトを進めている。現在のところ、その成果物として、2013年7月に討議資料『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』が、2015年5月には、公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』が、それぞれ公表されている。そこでは、各国基準設定主体が公表してきた従来のフレームワークでは言及されていないUnit of Accountの決定一すなわち会計上の認識および測定における会計処理の単位の決定一に関する記述がみられる。さらに、公開草案では、討議資料よりも詳細な議論がなされ、Unit of Accountを決定する際に考慮すべき諸要因が示されている。

この動きは、近年、学界、さらには基準設定主体のなかで、概念フレームワークにおいてUnit of Accountに関する指針を提供すべきという声が高まっていたことに呼応するものであると考えられる。概念フレームワークにおいてUnit of Accountという基準設定上考慮すべき考え方が新たに明示されたことは一考に値すると思われるが、いっぽうで、Unit of Accountの決定に関する議論の蓄積は未だ日が浅いといわざるをえない。

そこで、本稿では、IASBの概念フレームワークに関する討議資料および公開草案を題材に、Unit of Accountに関して検討することを目的とする。具体的には、つぎのとおりである。まず、討議資料および公開草案における、認識、測定およびUnit of Accountの記述について概観し、従来のフレームワークとの同異を確認する。つぎに、公開草案において示されているUnit of Account決定の諸要因が、現行諸基準の規定と整合するものであるか検討する。さらに、当該Unit of Account決定の諸要因が、基準設定において実効性ある指針を提供するものであるか検討する。

2. 現行概念フレームワークにおける認識・測定と Unit of Account

IASB の概念フレームワークプロジェクトに関する検討を行うにあたり、まずは、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトの成果として 2010 年に公表され、IASB の現行のフレームワークとなっている『財務報告に関する概念フレームワーク』(IASB 2010) における記述を概観する⁽²⁾。なお、本稿では、認識・測定および Unit of Account に関する検討に主眼を置いているため、財務報告の目的や報告主体等に関する記述については検討を加えないこととする⁽³⁾。

(1) IASB (2010) における認識・測定

IASB (2010) では、認識、認識要件および測定について、つぎのように述べられている。

「認識とは、構成要素の定義を満たし、かつ……認識要件を満たす項目を、貸借対照表または損益計算書に組み入れるプロセスをいう。」(pars. 4. 37)

「構成要素の定義を満たす項目は、つぎの場合に認識しなければならない。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入または流出する可能性が高く、かつ
- (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」(par. 4. 38)

「測定とは、貸借対照表および損益計算書で認識され計上されるべき財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスをいう。このプロセスには、特定の測定基礎の選択が含まれる。」(par. 4. 54)

認識・測定については、その他の基準設定主体の現行のフレームワークにお

いても、微細な違いはあるが、おおむね上記のように定義づけられている⁽⁴⁾。

(2) 現行諸基準における Unit of Account

Unit of Account に関して、個別の会計基準レベルでは、その定義が存在している。たとえば、FASB から 2006 年に公表された財務会計基準書第 157 号『公正価値測定』(SFAS 157) では、Unit of Account がつぎのように定義されている。

「Unit of Account とは、どのレベルで資産または負債を集約（または分解）して測定するかを決定するものである」。(SFAS 157, par. 6)

この定義では、Unit of Account は会計測定の対象となる資産または負債の集約（分解）のレベルを定めるものとして解されている。ただし、FASB は、2011 年に公表した会計基準更新書 (FASB-ASU 2011-04) において、当該定義をつぎのように修正している。

Unit of Account とは、「認識の目的のために資産または負債が集約（または分解）されるレベル」である。(FASB-ASU 2011-04, par. 101)

この定義は、IASB から同時期に公表された国際財務報告基準第 13 号『公正価値測定』(IFRS 13) においても用いられており (IFRS 13, Appendix A), Unit of Account の定義について両審議会が平仄を合わせた形となっている。

(3) 現行概念フレームワークと Unit of Account

上述のように、個別基準のレベルでは Unit of Account に関する定義がみられる。一方で、各国基準設定主体の現行のフレームワークには、基準設定における Unit of Account 決定の指針となるような記述はなく、そもそも、Unit of Account 自体に関する言及もみられない。

そのため、近年、学界および会計基準設定主体において、Unit of Account に関する包括的な指針の必要性がたびたび指摘されてきた。たとえば、川村 (2005) では、財務諸表項目のグループ化に関して「首尾一貫した概念的なフ

フレームワークを導出していくことが必要となってきたのではないか」(41)と指摘されている。Bullen and Crook (2005) では、「未解決の概念的問題の1つに、Unit of Account がある……いくつかの基準開発プロジェクトは、少なくとも部分的には、Unit of Account の判断に左右されるが、フレームワークは、有用な指針を提供していない」(42)と指摘されている。

3. IASB (2013a) における認識・測定と Unit of Account

FASB と IASB は、2004 年より、両審議会の概念フレームワークを改訂するためのプロジェクトに共同で取り組んでいた。その成果物として、一般目的財務報告の目的、および有用な財務情報の質的特性に関して、FASB (2010) および IASB (2010) が公表されたことは前述のとおりである。その後、両審議会がそれぞれのアジェンダ・プロジェクトに集中するためという理由で、当該プロジェクトは一時休止となる (IASB 2013a, pars. 1.1-1.4)。しかし、概念フレームワーク改訂プロジェクトは、2011 年に IASB 単独のプロジェクトとして再開され、2013 年 7 月に討議資料『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し』(IASB 2013a) が、2015 年 5 月に公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(IASB 2015) が、それぞれ公表されている。

これらの公表物では、認識および測定の記述が従来のフレームワークにおける記述と大きく異なっており、また Unit of Account に関する記述も新たに設けられている。そこで、以下では、まず IASB が 2013 年に公表した討議資料における認識・測定および Unit of Account の記述について概観することとする。(公開草案における記述に関しては次節で概観する。)

(1) 認識

IASB (2013a) では、以下の要件に該当するものを除き、すべての資産および負債を認識すべきであるとされている。(pars. 4.24-4.25)

(a)情報に目的適合性がない、またはコストを正当化するのに十分な目的適合性がない

(b)資産（負債）のどの測定値も、資産（負債）および資産（負債）の変動の十分に忠実な表現とならない

また、どのような場合に(a)および(b)のような状況が生じるかについて、つぎのように示されている。(par. 4. 26)

(a)考えられる結果の可能性の見積りが非常に困難である

(b)経済的便益の流入（または流出）が生じる蓋然性が非常に低い

(c)資源または義務の識別が非常に困難である

(d)キャッシュフローの配分が異常に困難である（またはきわめて主観的である）

(e)ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない

これらの記述について従来のフレームワークと比較すると、測定信頼性が「結果の可能性の見積りの困難性」に置き換えられた点、および蓋然性要件が緩和された点で異なっているといえよう。

(2)測定

IASB (2013a) では、測定に関して、つぎのように記述されている。

測定とは、「財務諸表に含めるべき金額を決定するプロセス」である。
(par. 6. 2)

測定の目的は、「企業の資源、企業に対する請求権、および資源と請求権の変動に関して、ならびに企業の経営者および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のかに関して、目的適合性のある情報を忠実に表現することに寄与することである。」(par. 6. 10)

測定の目的は、財務情報の目的適合性と表現の忠実性を満たすような（すなわ
(442)

ち、財務報告の目的を満たすような測定を行うこと、とされている。その他、測定の区分に関して、原価ベースの測定、市場価格ベースの測定（公正価値を含む）および他のキャッシュフローベースの測定について記述されている（pars. 6. 38-6. 54）。さらに、適切な測定の識別方法に関して、一定の概念的指針が提供されている（pars. 6. 55-6. 109）。

これらの記述を概観すると、従来の「測定基礎を例示列挙する方式」とは、測定の目的が明示されている点、および測定基礎の選択に関する概念的指針が提供されている点で大きく異なっているといえる。

(3)Unit of Account

IASB (2013a) では、Unit of Account について、つぎのように記述されている。

「現在のおよび潜在的な投資者、融資者その他の債権者に有用な情報を提供する方法で資産および負債を財務諸表に認識し測定するためには、通常、個々の資源、または他の権利および義務を集約することが必要である。要求される集約のレベルは、通常、「Unit of Account」と呼ばれている。」（par. 9. 35）

「どの Unit of Account が……最も有用な情報を提供するかを判定するのは、通常、特定の基準を開発または改訂するプロジェクトについての決定であり、広範囲の基準について概念的に解決できる決定ではない。その決定を行う際に、IASB は、有用な財務情報の質的特性を考慮することになる。」（par. 9. 38）

「選定した Unit of Account に関連するコストが便益を上回ってはならない。一般に、項目の認識および測定に関連するコストは、Unit of Account が小さいほど大きくなる。」（par. 9. 39）

まず特筆すべき点は、フレームワークにおいて Unit of Account に関する記述が新設されたことであろう。また、資産・負債ではなく、権利・義務の集

約（分解）のレベルとして定義づけている点で、従来の個別基準においてみられた定義とも異なっている。

一方で、Unit of Account の決定は個別基準レベルの問題と位置づけられ、その決定にあたっては有用な財務情報の質的特性とコストを考慮すべきという、いくぶん抽象的な指摘に留まっている。そのため、これらの記述が、基準設定において Unit of Account を決定するための指針として有効に機能するようにはみえず、その観点からは、従来と状況は変わっていないといわざるをえない。

4. IASB（2015）における認識・測定と Unit of Account

つづいて、IASB が 2015 年に公表した公開草案における認識・測定と Unit of Account の記述について概観する。また、旧来のフレームワークや IASB（2013a）における記述との同異点についても分析する。

(1) 認識

IASB（2015）では、認識がつぎのように定義されている（par. 5.2）。

「認識とは、財政状態計算書および財務業績の計算書への記載のために、構成要素の定義を満たす項目を捕捉するプロセスである。」

認識要件としては、つぎの3つが識別されている（par. 5.9）。

- (a) 目的適合性のある情報
- (b) 忠実な表現
- (c) 情報提供コストを上回る便益をもたらす情報

さらに、つぎの場合において、(a)の目的適合性の要件が満たされない可能性があるとされている（par. 5.13）。

- (a) 資産・負債の存在またはのれんからの分離可能性が不確実である場合
- (b) 経済的便益の流入・流出が生じる蓋然性が低い場合

(c)測定の不確実性のレベルが非常に高いため情報に目的適合性がなく、かつ代替的な測定値が利用可能でない場合

これらの記述を概観すると、旧来の認識要件の1つである「測定の信頼性」は、IASB (2013a)における用語法からさらに変更され、「測定の不確実性」へと置き換えられているが、おおむね位置付けは変わっていないと思われる⁽⁵⁾。また、「発生の蓋然性」は、IASB (2013a)と同じく、「蓋然性が低い場合」と置き換えられ、生起確率がより低いものについても認識される可能性があることが示唆される⁽⁶⁾⁽⁷⁾。

(2)測定

IASB (2015) では、測定基礎が、歴史的的原価、公正価値（市場参加者の仮定）、および使用価値・履行価値（企業固有の仮定）の3つに大別されている（par. 6. 4-6. 47）。また、これらの測定基礎の選択に関して、つぎのように記述されている（par. 6. 49）。

「特定の測定基礎が提供する情報が財務諸表利用者にとって有用であるためには、目的適合性があり、かつ表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない。さらに、提供される情報は、可能な限り、比較可能性、検証可能性、適時性、および理解可能性を有するべきである。」

くわえて、IASB (2015, pars. 6. 53-6. 63) では、測定基礎の選択について、どのような場合に目的適合性その他の質的特性の高い（低い）情報が得られるかについて、一定の描写がみられる。IASB (2015, par. 6. 54) では、目的適合性のある情報を生み出すために、以下の要因を考慮することが重要であると述べられている。

(a)資産または負債が将来キャッシュフローにどのように寄与するか（これは、部分的には、企業の事業活動の性質に応じて決まる）

(b)資産または負債の特徴

IASB (2015) の測定に関する記述については、IASB (2013a) から大きな

変更は加えられていない。また、旧来のフレームワークでは、測定基礎の使い分けに関してその指針となるような記述はみられなかったが、IASB (2015) では、par. 6. 54 にみられるように、測定基礎の選択を（資産または負債自体の経済的特徴に加えて）事業活動の性質に基づいて行うことが含意されていると考えられる⁽⁸⁾。この点において、旧来のフレームワークとは大きく異なっているといえよう。

(3)Unit of Account

IASB (2015) では、Unit of Account がつぎのように定義されている (par. 4. 57)。

「Unit of Account とは、認識および測定 of 要求事項が適用される権利のグループ、義務のグループまたは権利と義務のグループである。」

また、その特徴については、つぎのように記述されている (pars. 4. 58-4. 59)。

「選択された Unit of Account は、表示および開示の目的上、集約または分解が必要となる場合がある。」

「状況によっては、認識と測定で異なる Unit of Account を用いることが適切となる場合がある。」

さらに、Unit of Account の選択に関して、つぎの事項が要求されるとしている (par. 4. 62)。

(a)提供される情報が目的適合性を有すること

(b)認識される資産、負債、収益および費用が取引の実質を忠実に表現していること

(c)Unit of Account についての情報提供コストが便益を超えないこと

くわえて、つぎのような Unit of Account が、目的適合性のより高い情報を提供する可能性があるとしてされる。(par. 4. 62)

(i)別個の取引の対象となりえない（または可能性が低い）

- (ii)異なるパターンで消滅する可能性がない（または低い）
- (iii)企業が行う事業活動の文脈において、キャッシュフローを生み出すためにともに使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュフローの見積りを参照して測定される
- (iv)類似した経済的特性およびリスクを有している

まず、Unit of Account の定義は、IASB (2013a) から特に変わっていない。また、Unit of Account が目的適合性、表現の忠実性およびコストに照らして決定されるものとされている点も、IASB (2013a) と同様である。他方で、IASB (2015) では、どのように Unit of Account を決定すると目的適合性が高まるかに関して、基準設定の際に考慮すべきより具体的な諸要因が示されている (par. 4.62)。この点は、IASB (2013a) から大きく変化した点であるといえよう。

ただし、IASB (2015) においても、IASB (2013a) と同様に、「Unit of Account の選択は個別基準レベルの決定とすべき」であり、「いかなる単一のランク付けによっても広範囲の基準について最も有用な Unit of Account を整合的に決定できない」ため、どの Unit of Account を使用すべきかを決定するための「諸要因を優先度でランク付けしないこと」が提案されている (par. BC 4.115)。そのため、IASB (2015) においても、Unit of Account に関して一義的な指針が提供されているわけではない点には注意が必要である。

5. Unit of Account の決定要因と現行諸基準の規定との整合性

前述のとおり、IASB (2015, par. 4.62) では、旧来のフレームワークや IASB (2013a) と異なり、Unit of Account 決定において考慮すべき諸要因が示されている。一方で、そこでは、諸要因に関する詳細な説明や例示はみられない。そのため、IASB (2015) においては、それら諸要因と現行諸基準との整合性や、基準設定の指針としての実効性に関する説明が不足していると思わ

れる。したがって、つぎの2つの観点から、当該諸要因に関して検討を行う必要がある。

- ①Unit of Account の決定要因と現行諸基準の規定との整合性—IASB (2015) で示されている決定要因は、現行諸基準における Unit of Account の決定に関する規定を説明しているか
- ②基準設定における Unit of Account の決定要因の実効性—IASB (2015) で示されている決定要因は、基準設定において実効性ある指針を提供するか
- IASB (2015, par. 4. 62) で示された諸要因の具体的な適用例としては、つぎのような項目の会計処理が考えられる (表1)。本節では、以下、(i)から(iv)の要因が現行諸基準の規定においてどのように適用されるかをみることで、現行諸基準の規定との整合性について検討する。(②基準設定における決定要因の実効性については、次節で検討することとする。)

(1)通常の取引・契約の会計処理

まず、要因(i)「別個の取引の対象となりえない (または可能性が低い)」に

表1 IASB (2015) における Unit of Account 決定要因とその適用例

IASB (2015) における決定要因	決定要因の適用例
(i) 別個の取引の対象となりえない (または可能性が低い)	通常の取引・契約 (金銭債権の元本部分と利息部分の認識など)
(ii) 異なるパターンで消滅する可能性がない (または低い)	リース契約における割安購入オプション・更新オプションの認識・当初測定
(iii) 企業が行う事業活動の文脈において、キャッシュフローを生み出すためにともに使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュフローの見積りを参照して測定される	資産の減損の認識・測定におけるグルーピング、売却目的で保有する処分グループの測定
(iv) 類似した経済的特性およびリスクを有している	類似製品に関する製品保証義務のグルーピング、金融商品のポートフォリオ単位での公正価値測定

(出典) IASB (2015) par. 4. 62 に基づき、決定要因の適用例を加筆して筆者作成

ついて考察する。ここでは、例として国際財務報告基準第9号『金融商品』(IFRS 9)のもとでの金銭債権の会計処理を採り上げることにする。IFRS 9では、金融資産は、つぎの条件がともに満たされる場合、償却原価で測定することとされている(par. 4.1.2)。

- (a)「契約上のキャッシュフローを回収するために資産を保有することを目的とするビジネスモデルに基づいて資産が保有されている。」
- (b)「元本の支払いおよび元本残高に対する利息の支払いのみからなるキャッシュフローが特定の日に生じる。」

これらの条件を満たすものとしては通常の貸付金等の金銭債権が考えられるが、当該債権は、元本部分と利息部分に分離可能である。しかし、企業に利息部分を別個に取引する意図がない場合、元本部分と利息部分は併せて1つの金銭債権を構成し、両者は別個に会計処理されることはない。このことは、要因(i)を適用した結果であるといえよう。

(2)リース契約の会計処理

つぎに、要因(ii)「異なるパターンで消滅する可能性がない(または低い)」について、国際会計基準第17号『リース』(IAS 17)のもとでのリース契約の会計処理を例に考察する。IAS 17では、リース期間の算定にあたり、当該契約を締結した解約不能期間にその行使が確実視される更新期間を加算することとされている(par. 4)。また、最低支払リース料総額の算定にあたっては、リース期間にわたり借手が支払を要する金額の合計に残価保証額を加え、さらに割安購入オプションの行使が確実視される場合には、当該オプションを行使するために必要とされる支払額を加算することとされている(ibid.)。

IAS 17におけるこの規定は、更新オプションおよび割安購入オプションが、契約本体と異なるパターンで消滅する(すなわち、行使されない)可能性が極めて低い場合に、これらを一体として認識し測定することを要求するものである。すなわち、当初認識・測定における要因(ii)の適用例であると考えられる。

(3)資産の減損の認識・測定

つづいて、要因(iii)「企業が行う事業活動の文脈において、キャッシュフローを生み出すためにも使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュフローの見積りを参照して測定される」について、国際会計基準第36号『資産の減損』(IAS 36)のもとでの減損損失の認識および測定を例に考察する。IAS 36では、「個別資産の回収可能価額の見積りが可能でない場合⁽⁹⁾には、企業は、当該資産が属する資金生成単位の回収可能価額を算定しなければならない」とされている(par. 66)。また、資金生成単位は、「他の資産または資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループ」として決定される(par. 6)。

この規定は、相互依存的なキャッシュフローを生み出す資産群について、それらのキャッシュフローを生み出す最小の単位で減損損失の認識および測定を行うことを要求するものである。すなわち、事後測定における要因(iii)の適用例であると考えられる⁽¹⁰⁾。

(4)製品保証引当金の認識・測定

つづいて、要因(iv)「類似した経済的特性およびリスクを有している」について、国際会計基準第37号『引当金、偶発資産および偶発負債』(IAS 37)における製品保証引当金の会計処理を例に考察する。IAS 37では、「同種の債務が多数ある場合(たとえば、製品保証や類似の契約)、決済に要するであろう流出の可能性は、同種の債務全体を考慮して決定する」こととされている(par. 24)。

ここで、単独の製品保証義務は、通常、発生の蓋然性が著しく低いため、従来のフレームワークにおける蓋然性要件は満たされず、また単独の義務は情報の目的適合性が低いであろうから、IASB(2015)における認識の要件も満たされない。しかし、それらの製品保証義務を同様のキャッシュフロー変動リスクに晒されている単位でグルーピングし認識・測定することで、目的適合的な

情報が提供され、企業の負っている義務に関して忠実な表現が達成されるものと考えられる。したがって、IAS 37における当該会計処理は、当初認識・測定における要因(iv)の適用例であると考えられる。

(5)金融商品の正味エクスポージャーを単位とした公正価値測定

最後に、要因(iv)について、国際財務報告基準第13号『公正価値測定』(IFRS 13)のもとで公正価値で測定される、金融商品の正味エクスポージャーの会計処理を例に考察する。IFRS 13では、「金融資産と金融負債のグループの管理を、市場リスクまたは信用リスクのいずれかに対する正味エクスポージャーに基づいて行っている場合」には、企業は、当該正味エクスポージャーを単位として公正価値を測定することができるとされている (par. 48)。

この会計処理では、同様のリスクに晒されかつ同様の経済的特性を有している正味エクスポージャーを単位として、測定における Unit of Account が決定されている。したがって、当初測定・事後測定における要因(iv)の適用例であると考えられる。

ただし、当該測定を行うためには、以下のすべての要件を満たす必要がある。(IFRS 13, par. 49)

- (a)リスク管理または投資戦略の文書化
- (b)当該金融資産・負債のグループに関する情報の、企業の経営幹部への提供
- (c)当該金融資産・負債を公正価値で測定することの要求または企業による選択

これらの規定では、対象となる金融資産・負債が同様のリスクに晒されかつ同様の経済的特性を有しているという経済的特性のみならず、企業がそれらの金融資産・負債を1つの単位としてリスク管理または投資戦略を行っていることが要求されている。ところが、IASB (2015)における要因(iv)に照らせば、当該特性を有する金融資産・負債は、企業が明確なリスク管理・投資戦略の意

図を有するか否かに関係なく、その正味リスク・エクスポージャーを単位として公正価値測定されるべきとも捉えられうる。

このように、IFRS 13において、一定の条件下でのみ、金融資産・負債についてポートフォリオ単位での測定が要求されていることは、IASB (2015) で示された Unit of Account 決定のための諸要因からは説明できない。この問題を解決するためには、金融資産・負債に関しても、要因(iii) (事業活動における使用を通じたキャッシュフローの生成) に類するような、企業のビジネスモデルと関連させた指針を示す必要があると考えられる。

たとえば、IFRS 9では、前述のように、(a)「金融資産の管理に関する企業のビジネスモデル」および(b)「金融資産の契約上のキャッシュフローの特性」が、金融資産の分類規準として用いられている (par. 4.1.1)。金融資産・負債のポートフォリオ単位での測定を許容する IFRS 13 の規定を説明するには、この規準の(a)を援用して、「金融資産・負債の管理に関する企業のビジネスモデル」といった要因を、Unit of Account の決定要因に加える必要があろう。

6. 基準設定における Unit of Account の決定要因の実効性

前節の検討では、IASB (2015) における Unit of Account 決定のための諸要因は、金融資産・負債の管理に関する企業のビジネスモデルについて修正は必要であるものの、現行諸基準の規定とおおむね整合するものであることが示された。しかし、そのことと、新たな基準を開発する (または基準を改訂する) 際に、かかる諸要因を考慮することで Unit of Account を実効的に決定できるかは、切り離して考えられるべき問題である。

IASB (2015) では、「首尾一貫した概念に基づく基準開発の支援」(par. IN 1) を目的としながらも、Unit of Account の決定については「個別基準レベルの決定」として位置づけ、認識・測定と関連して全般的な記述を行うに留まっている。そのため、個別基準の開発 (または改訂) においては、フレームワ

ークにおいてつぎの点が明らかになっていないことが問題になると考えられる。

- ①それぞれの要因は、認識・認識中止および当初測定・事後測定のどの局面で、どのように考慮されるべきものであるか
- ②それぞれの要因は、どのように情報の質的特性に影響するか

(1)認識・測定の諸局面と Unit of Account の決定要因

IASB (2015) では、「状況によっては、認識と測定で異なる Unit of Account を用いることが適切となる場合がある」(par. 4. 59) と述べられている。実際に、前節における諸要因の検討では、要因(i)および(ii)がすべて認識に適用されており、要因(iii)が測定に適用されていたが、他方で要因(iv)は認識にも測定にも適用されるものであった。しかし、そこでは、基準設定において認識と測定とで異なる Unit of Account を用いる際に、どのように諸要因を考慮すべきかに関する言及はない。したがって、新たな基準を開発する(または基準を改訂する)際に、認識と測定のいずれの局面でこれら諸要因を考慮すべきかは判然としない。

この問題を解決するにあたり、諸基準の認識・測定における Unit of Account の決定のされ方に関してフレームワークで言及することで、一定の指針が示されるように思われる。とりわけ、認識・認識中止と当初測定・事後測定において Unit of Account が異なる事例を採り上げ、例示を行うことで、諸要因の基準設定における実効性が高まるであろう。

この点に関して、前節の検討で採り上げた資産の減損を例に挙げれば、つぎのように説明できよう。当初認識および当初測定では、原則として要因(i)が適用され、個々の資産がそれぞれ認識・測定される。事後測定では、原則として要因(i)が適用され、個々の資産ごとに減価償却(または償却)される⁽¹¹⁾。ただし、事後測定における減損損失の認識・測定では、個々の資産ごとのキャッシュフローを見積っても測定の不確実性が高く、目的適合的な情報が提供されない⁽¹²⁾場合には、要因(iii)が適用され、おおむね独立したキャッシュフローを

生み出す最小の資金生成単位の回収可能価額が用いられる⁽¹³⁾。

また、市場リスクまたは信用リスクに対する正味エクスポージャーに基づいて管理されている金融資産・負債を例に挙げれば、つぎのように説明できよう。個々の金融資産・負債の認識および認識中止は、要因(i)を考慮して、個別の権利または義務の移転に基づき決定される。それらの金融資産・負債の当初測定および事後測定においては、当該エクスポージャーを忠実に表現するため、要因(iv)および「金融資産・負債の管理に関する企業のビジネスモデル」を考慮して、Unit of Accountが決定される。

(2)情報の質的特性と Unit of Account の決定要因

意思決定有用性を構成する質的特性と個別の会計処理との関係が不明瞭であることは、従来から指摘されてきた問題点である。たとえば、万代(2011)では、つぎのように指摘されている。

「意思決定に有用な情報の提供という目的は述べられているが、それが具体的にどのような情報で、どのように投資家に利用されているかをブラックボックスにしたままでは、結局のところ会計目的を措定しない議論と変わることはない。」(359)

さらに、Christensen(2010, 288)においても、質的特性間のトレードオフを「どのように衡量するかについて、概念フレームワークは何も語っていない」と指摘されている。米山(2014, 47)においては、IASBのフレームワークは「どのような認識・測定手法が利益情報の目的適合性を高めるかに関する、具体的な内容を伴っていない」と指摘されている。

これらの問題に対して、IASB(2015)では、情報の質的特性と認識・測定との関係について、具体的な記述を交えながら一定の指針を提供することで、その解決を図ろうとしているように見える(pars. 5.9-5.24, 6.48-6.63)。しかし、そこでは、Christensen(2010)が指摘するような質的特性間のトレードオフに関する例示はなく、その点においては、特定の認識ないし測定基礎の

選択が情報の質的特性にどのように影響するかに関して、実効性ある指針が提供されているかは疑わしい。さらに、豊田（2015b, 127）において指摘されているように、そもそも IASB（2015）では目的適合性の「判断の前提となる考え方（仮説）は示されていない」ため、そこで示される測定基礎の選択にあたって考慮すべき要因を「「どのように考慮し」、その結果「どのような測定基礎の選択を行うべきか」についての明確な指針を与えようもない⁽¹⁴⁾」。

財務諸表項目の認識・測定の設定と Unit of Account の決定は同時に行われるものであるから、質的特性について、認識・測定と関連させた明確な指針が提供されなければ、当然に、Unit of Account と質的特性との関係も、不明瞭なままである。したがって、まずは、認識・測定と質的特性との関係について、新たな基準を開発する（または改訂する）際に実効性をもつような指針の提供が望まれるところである⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾。

7. まとめと今後の課題

これまでみてきたように、IASB（2015）では、現行諸基準とおおむね整合するように Unit of Account に関する諸要因が記述されており、この点に関しては、従来のフレームワークから一定の進展がみられるところである。一方で、基準設定における実効性の観点からは、以下の問題が指摘された。

- ①Unit of Account 決定の諸要因を、認識と測定のいずれの局面でどのように考慮するかに関する指針が不足している。
- ②Unit of Account 決定の諸要因が情報の質的特性にどのように影響するかが不明瞭である。

これらの問題を解決するための糸口として、①に関しては、認識・測定の諸局面における Unit of Account の決定のされ方に関してフレームワークで例示的に言及することで、一定の指針が示されるように思われる。②に関しては、まずは、情報の質的特性と認識・測定との関係を明確にするような指針を示し

た上で、同時に Unit of Account との関係についても検討すべきであると考えられる。

なお、本稿では、現行の IFRS の基準体系や概念フレームワークプロジェクトの方向性を前提に議論を行っており、それらの在り方自体に関しては、検討を加えてこなかった。ここで、現行諸基準（特に最近開発された基準）および IASB（2015）では、ビジネスモデル（ないし経営者の意図）に基づく会計に主眼が置かれているように見える⁽¹⁷⁾。他方で、ビジネスモデルや経営者の意図に基づき財務諸表項目を認識・測定すべきか否か、またそれらを認識・測定にどのように反映させるかについては、議論の多いところでもある。

この点に関して、「意図に基づく認識・測定の主張は説得力のあるものではなく、それゆえ経営者の意図とは無関係に類似の権利・義務に対して類似の認識・測定を要求することで、目的適合性と比較可能性は総体として高められる」(Leisenring et al. 2012, 341) との指摘もある。かかる考え方に基づきフレームワークを設計した場合には、Unit of Account の指針のうち、IASB（2015）における要因(iii)（ビジネスモデル）に関する指針を削除し、要因(iv)（資産・負債の経済的特性）に関してより詳細な指針の提供が求められることになると思われる。

他方で、「個別の資産の測定値の合計と、それらの資産を集約した単位の測定値との差額は、有用な財務諸表情報を提供しうる」(Barth 2014, 346) との見解もある。つまり、当該差額は「資産の利用に関する経営者の意図を反映しており、生産的な（または非生産的な）資源の利用、すなわち資産の利用により企業が期待するシナジーを明らかにすることが可能となる」(347) という見解である⁽¹⁸⁾。この考え方に基づきフレームワークを設計した場合には、要因(iv)よりも要因(iii)に重点を置いて指針を提供することが必要になると思われる。

これらの議論は、フレームワークにおける認識・測定の全体像、ひいては会計基準体系における認識・測定の全体像を左右しうるものである。認識・測定に関して、ビジネスモデルや経営者の意図を重視すべきか、それらの要素を排

して資産・負債の経済的特性に基づくべきか、といったこれらの問題については、今後の課題としたい。

参考文献

- American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (AAA FASC). 2010. A framework for financial reporting standards: Issues and a suggested model. *Accounting Horizons* 24(3): 471-485.
- Barth, M. E. 2014. Measurement in financial reporting: The need for concepts. *Accounting Horizons* 28(2): 331-352.
- Bullen, H. G. and K. Crook. 2005. *Revisiting the concepts: A new conceptual framework project*. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board (FASB) and London, U. K.: International Accounting Standards Board (IASB).
- Chambers, R. J. 1966. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall. (塩原一郎訳. 1984. 『現代会計学原理—思考と行動における会計の役割—』創成社.)
- Christensen, J. A. 2010. Conceptual framework of accounting from an information perspective. *Accounting and Business Research* 40(3): 287-299.
- and J. S. Demski. 2003. *Accounting Theory: An Information Content Perspective*. London, U. K.: McGraw-Hill. (佐藤紘光監訳. 2007. 『会計情報の理論—情報内容パースペクティブ』中央経済社.)
- FASB. 1978. *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Stamford, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社.)
- . 1984. *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Stamford, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社.)
- . 1985. *Elements of Financial Statements*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Stamford, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社.)
- . 2006. *Fair Value Measurements*. Statement of Financial Accounting Standards No. 157. Norwalk, CT: FASB.
- . 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Ob-*

- jective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information—a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2.* Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, CT: FASB.
- . 2011. *Fair Value Measurement (Topic 820): Amendments to Achieve Common Fair Value Measurement and Disclosure Requirements in U. S. GAAP and IFRSs.* Accounting Standards Update No.2011-04. Norwalk, CT: FASB.
- and IASB. 2007. *Measurement Basis Decision Tool.* Agenda Paper (3 C). Norwalk, CT: FASB and London, U. K. : IASCF.
- IASB. 2001. *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.* International Accounting Standard 37. London, U. K. : IASCF.
- . 2003a. *Property, Plant and Equipment.* International Accounting Standard 16. London, U. K. : IASCF.
- . 2003b. *Leases.* International Accounting Standard 17. London, U. K. : IASCF.
- . 2004a. *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.* International Financial Reporting Standard 5. London, U. K. : IASCF.
- . 2004b. *Impairment of Assets.* International Accounting Standard 36. London, U. K. : IASCF.
- . 2004c. *Intangible Assets.* International Accounting Standard 38. London, U. K. : IASCF.
- . 2006. *Operating Segments.* International Financial Reporting Standard 8. London, U. K. : IASCF.
- . 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting.* London, U. K. : IFRSF.
- . 2011. *Fair Value Measurement.* International Financial Reporting Standard 13. London, U. K. : IFRSF.
- . 2013a. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.* Discussion Paper. London, U. K. : IFRSF.
- . 2013b. *Financial Instruments.* International Financial Reporting Standard 9. London, U. K. : IFRSF.
- . 2015. *Conceptual Framework for Financial Reporting.* Exposure Draft. London, U. K. : IFRSF.
- International Accounting Standards Committee (IASB). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.* London, U. K. : IASCF.

- Leisenring, J. J., T. J. Linsmeier, K. Schipper and E. W. Trott. 2012. Business-model (intent)-based accounting. *Accounting and Business Research* 42(3): 329-344.
- Scott, W.R. 2011. *Financial Accounting Theory* (6th ed.). Toronto, ON: Pearson Prentice-Hall.
- 新井清光. 1978. 『会計公準論 (増補版)』中央経済社.
- 岩崎勇. 2015. 「IFRS の概念フレームワークについて—AAA の FASC の見解を中心として(1)—」『経済学研究 (九州大学)』81 (5/6) : 67-88.
- 川村義則. 2005. 「財務諸表項目のグループ化」『JICPA ジャーナル』17(8) : 41-47.
- . 2007. 「非金融負債の会計処理—非金融資産とのグループ化」『早稲田商学』413/414 : 77-100.
- 企業会計基準委員会 (ASBJ). 2006. 討議資料『財務会計の概念フレームワーク』. ASBJ.
- 辻山栄子. 2007. 「2つの包括利益」『会計・監査ジャーナル』19(1) : 30-39.
- 豊田俊一. 2015a. 「IASB の概念フレームワーク公開草案の意義と課題 (前)」『企業会計』67(10) : 104-110.
- . 2015b. 「IASB の概念フレームワーク公開草案の意義と課題 (後)」『企業会計』67(11) : 126-132.
- 万代勝信. 2011. 「測定属性」. 斎藤静樹・徳賀芳弘編著. 2011. 『企業会計の基礎概念』中央経済社 : 335-362 所収.
- 米山正樹. 2014. 「IFRS 概念フレームワークをめぐる論点」『企業会計』66(1) : 43-51.

注

- (1) 旧来より, ‘unit of account’ や ‘unit of measure’ といった用語は, 数多く使われてきた (たとえば, Chambers (1966, 93-96; 訳書, 129-132), 米国財務会計概念書第1号『営利企業の財務報告の基本目的』(SFAC 1) par. 2 など)。しかし, それらはいずれも, 貨幣単位 (monetary unit) を指すものであり, すなわち「企業会計の計算構造面における一般的・基礎的な要件」である「構造的公準」(新井 1978, 320) の1つである。したがって, それらの用語は, 近年基準設定において議論されており, かつ本稿が検討の対象とする, 会計処理を適用する単位としての Unit of Account とは異なるものである。本稿では, こうした用語法に関する背景から, Unit of Account について, 用語の混同を避けるために, 訳語ではなく原語のまま用いることとする。

(2) IASB (2010) は、従来のフレームワークの財務報告の目的および質的特性の章を改訂するものであるが、その他の章に関しては、国際会計基準委員会 (IASB) から 1989 年に公表された旧来のフレームワーク (IASB 1989) のままである。そのため、比較的最近に公表されたものではあるが、本稿では、認識および測定に関して、IASB (2010) を「従来のフレームワーク」として位置づけている。

(3) これらの点に関する詳しい検討は、たとえば、岩崎 (2015) を参照されたい。

(4) IASB (2010) と各国基準設定主体の概念フレームワークとの、認識および測定に関する記述の違いとしては、つぎの点が挙げられる。企業会計基準委員会 (ASBJ) から 2006 年に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(ASBJ 2006) では、測定の信頼性が認識要件に含まれていない。また、発生の蓋然性のほかに、基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が挙げられている (4 章 3-5 項)。

FASB から 1984 年に公表された財務会計概念書第 5 号『営利企業の財務諸表における認識と測定』(SFAC 5) では、発生の蓋然性は認識要件に含まれていない。発生の蓋然性は、FASB から 1985 年に公表された財務会計概念書第 6 号『財務諸表の構成要素』(SFAC 6) において、構成要素の定義のなかで示されている (pars. 25 and 35)。

(5) 前述のとおり、IASB (2013a) では、測定の信頼性は、忠実な表現に置き換えられていた。IASB (2015) では、その用語法を改め、測定の信頼性に代わる用語として、測定の不確実性を用いている。これは、IASB (2013a) において測定の信頼性が削除されたことから、公正価値測定値の使用の増大に関して懸念を示すコメントが寄せられたことに対処したものである (IASB 2015, par. BC 2.17)。

(6) 蓋然性要件の撤廃ないし緩和は、従来から、その危うさについて警鐘が鳴らされていたものである (たとえば、辻山 (2007, 35) を参照)。したがって、当該変更が基準設定に与える影響について検討を要するところであると思われるが、本稿の主眼とするところではないため、ここでは特に検討は加えないこととする。

(7) その他、IASB (2013a) において示されていた、つぎの 2 要件も削除されている。

(d) キャッシュフローの配分が異常に困難である (またはきわめて主観的である)

(e) ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない

(d) の要件が削除された理由は、測定の不確実性として 1 つの要件に整理されたためである (IASB 2015, par. 5.21)。(e) の要件が削除された理由は、「このような指標は適用対象が自己創設のれんのみであり有用でない」ためである (par. BC 5.35)。

(8) 一方で、概念フレームワークプロジェクトが FASB との共同プロジェクトであった頃に、測定フェーズにおいて検討されていたような、各測定基礎に関して、質的特性ごとにランク付けを行う評価 (FASB and IASB (2007, par. 21) など) を参

照)はなされていない。すなわち、フレームワークでは、測定基礎に関して、質的特性と関連付けた定量的評価は行わず、定性的評価を行うに留めている。

- (9) 個別資産の回収可能価額の見積りが可能でない場合とは、(a)「当該資産の使用価値が、処分コスト控除後の公正価値に近いとは見積れない場合、または(b)「当該資産が、他の資産からのキャッシュ・インフローからおおむね独立したキャッシュ・インフローを生み出さない場合」である (IAS 36, par. 67)。
- (10) 国際財務報告基準第5号『売却目的で保有する非流動資産および非継続事業』(IFRS 5)のもとで、売却目的で保有する処分グループを、当該グループを単位として測定することが要求されている (par. 4) 点に関しても、資金生成単位での減損損失の認識および測定と同様に、要因(Ⅲ)の適用例であると考えられる。
- (11) ここでの記述は、有形固定資産および無形固定資産の事後測定について、原価モデル (国際会計基準第16号『有形固定資産』(IAS 16) par. 30, 国際会計基準第38号『無形資産』(IAS 38) par. 74) を適用した場合の例である。IFRSでは、それらの資産の事後測定について、再評価モデルを適用することも許容されている (IAS 16 par. 31, IAS 38 par. 75)。
- (12) IASB (2015) では、測定の不確実性によって目的適的な情報が提供されない可能性がある場合として、つぎの2つが例示されている (par. 5. 21)。
- (a) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合
 - (b) 測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュフローの異常に困難な配分または非常に主観的な配分が必要となる場合 (ここでいう個々の減損資産の測定において測定の不確実性がある場合とは、すなわち(b)の場合を指すものである。)
- (13) さらにいえば、減損が生じている資産のみならず、非金融負債までグルーピングして測定を行うことも考えられる。川村 (2007, 93-95) では、非金融資産の減損と非金融負債の負担増加のアナロジーから、両者にまたがった減損処理を考える必要性が指摘されている。実際に、決定要因(Ⅲ)に照らしても、事業活動において相互依存的なキャッシュフローを生み出す資産と負債は、事後測定において1つの Unit of Account を形成しうるであろう。この点からは、フレームワークにおいて、相互依存的なキャッシュフローを生み出す資産と負債を1つの Unit of Account としてみなすべきか否か、またその理由についても、追加的な説明が求められるといえよう。
- (14) ここでいう仮説とは、「多くの投資家がどのように企業価値評価を行っているのか」、「そのためには、どのような情報が、どのように役立つと考えられるのか」といった点 (豊田 2015a, 105) に関する仮説である。当該仮説の欠如は、IASB (2013a) に関しても指摘されていた問題点であり (米山 (2014, 47-48) を参照)、その点において、IASB (2015) では改善がみられないと評されうるであろう。

- (15) そもそも、情報の質的特性に基づき基準体系を設計すること自体、賛否両論がある（たとえば、それに賛同する立場を示すものとしては Scott (2011, Chap. 2) など、批判的な立場を示すものとしては Christensen and Demski (2003, Chap. 19) など）。したがって、この問題を真に検討するためには、質的特性に依拠した基準体系の設計の是非を問うところから始めなければならないであろう。（しかし、かかる検討は本稿の範囲を大きく超えるものであるため、別稿を期すこととした。）
- (16) さらにいえば、基準設定に対する実効性の欠如は、フレームワーク全体の設計にかかる課題であるかもしれない。AAA FASC (2010, 473) では、つぎのように指摘されている。「会計基準は財務諸表の目的適合性および有用性を最大化すべきである」とか、「会計基準は、企業の経済的実態の報告が公正かつ客観的になされていることを保証すべきである」といった文言は、「当たり障りない、さらにいえば立派なものではあるが、将来の会計基準設定に一定の制約を与えるような明確な原則の提供という真に必要なことから注意を逸らすものである。」
- (17) たとえば、すでにみたように、IFRS 9では、ビジネスモデルに基づき、金融商品を公正価値で測定するものと償却原価で測定するものとに分類することとされている (par. 4.1.1)。また、国際財務報告基準第8号『事業セグメント』(IFRS 8)では、企業の最高経営意思決定者が資源配分および業績評価の意思決定を行う内部管理の区分を外部報告目的にも使用するというアプローチが採られている (par. 5)。さらには、IASB (2015) においても、測定基礎の選択が「事業活動の性質」と関連付けて記述されている (par. 6.54)。なお、IASB (2015) において「ビジネスモデル」という用語が用いられていないのは、さまざまな組織が当該用語を異なる意味で用いていることから、混乱を生じるおそれがあると考えられたためである (par. BCIN. 31)。
- (18) Barth (2014) では、その際問題となるのは、(ビジネスモデルに基づき資産を集約した結果生じる)「シナジーが資産の定義を満たすか、およびそれらの資産が適切な Unit of Account を構成しているか」であると指摘されている (347)。