

自己創設無形資産と概念フレームワーク

飯 塚 雄 基

1. はじめに

本稿の目的は、IAS 第 38 号（International Accounting Standards No. 38; Intangible Assets）のもとで求められる自己創設無形資産の取扱いが、先般改訂された IASB（International Accounting Standards Board；国際会計基準審議会）の概念フレームワークによりどのような影響を受けるのかを検討することにある。

IAS 第 38 号の特徴の一つとして認識規準があげられる。IAS 第 38 号に定める無形資産の認識規準は、概念フレームワークと整合するように設定されているため¹⁾、仮に概念フレームワークの修正または改訂があった場合には、それとの整合性を保つために IAS 第 38 号も修正または改訂が求められる可能性がある。実際、概念フレームワークは 2018 年 3 月に改訂されており、そこには従来とは異なる新しい認識規準が定められている。IAS 第 38 号は今

1) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017, par. 18 and pars. 21-24 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018 年, A1197-A1198 頁); International Accounting Standards Board, *Staff Paper; Summary of potential inconsistencies between the existing Standards and the Conceptual Framework Exposure Draft*, IASB, Oct. 2014, par B2; A. Brouwer, M. Hoogendoorn, and E. Naarding, "Will the changes proposed to the conceptual framework's definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting," *Accounting and Business Research*, Vol. 45, No. 5, 2015, p. 551; 岩崎伸哉「特集 徹底解説 今後の基準開発や実務に影響大 IFRS の新概念フレームワーク」『旬刊経理情報』第 1517 号 (2018 年 7 月), 29 頁。

後、この改訂を受けて何らかの修正または改訂が求められる可能性がある²⁾。したがって、その修正または改訂がどのようなものであるかをあらかじめ検討しておくことは、IAS 第 38 号の今後を考えるうえで重要であるように思われる³⁾。

本稿では以上のような問題意識に基づき、次のような構成のもとで自己創設無形資産の取扱いを検討したい。まず次節では、現在の IAS 第 38 号における自己創設無形資産の取り扱いを概観するとともに、従来の概念フレームワーク⁴⁾における認識規準とのかかわりを明らかにする。次いで第 3 節では、現在の概念フレームワークにおける認識規準の概要を述べ、第 4 節では現在の概念フレームワークの特徴を従来の概念フレームワークとの比較を通じて明らかにし、もって現在の概念フレームワークが IAS 第 38 号における自己

2) もっとも、先般の概念フレームワークの改訂は、自己創設無形資産だけでなく、企業結合などにより取得した無形資産の取扱いにも影響を及ぼす可能性があるが、この点については稿を改めて詳述したい。

3) もちろん、会計基準を概念フレームワークとの整合性だけを考慮して設定または改訂することに問題があること (D. L. Gerboth, "The Conceptual Framework: Not Definitions, But Professional Values," *Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 3, Sep. 1987, pp. 6-7; L. A. Daley and T. Tranter, "Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating in Extant Accounting Standards," *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 1, March 1990, p. 24; S. A. Zeff, "The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States," *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, No. 2, Dec. 1999, p. 119-125; American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee, "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis," *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 2, June 2007, pp. 237-238). さらには同じ概念フレームワークから複数の会計基準が導き出されうること (I. Dennis, "What is a Conceptual Framework for Financial Reporting," *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 3, 2018, p. 399) は従来から指摘されているところである。しかし、概念フレームワークとの整合性は会計基準の設定または改訂のために少なくとも検討すべき事項であり、また、本稿は IAS 第 38 号についての展望の一つを示すものに過ぎない。

4) 本稿では、1989年に公表され2010年に改訂されたIASBの概念フレームワークを「従来の概念フレームワーク」と呼び、2018年に改訂されたIASBの概念フレームワークを「現在の概念フレームワーク」と呼ぶことにしたい。

創設無形資産の取扱いにどのような変化をもたらす可能性があるのかを検討したい⁵⁾。

2. IAS 第 38 号と自己創設無形資産

2.1 IAS 第 38 号における認識規準

無形資産とは、「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産⁶⁾」をいう。無形資産も資産である以上、有形資産や金融資産と同様に資産の定義を満たす必要がある⁷⁾。たしかに、「物的形態は、資産の存在に不可欠なものではない⁸⁾」ため、無形であること、すなわち物質的実体のないことによって資産の存在が否定されるわけではない。しかし、無形であることは、資産の定義を満たすか否かの判断に少なからぬ影響を及ぼす。具体的には、無形資産の定義を満たすか否かを判断するためには、識別可能性⁹⁾、資源に対する支

5) 自己創設無形資産の会計処理は、近年においてもなお、企業の研究開発支出（D. Oswald, A. Simpson and P. Zarowin, “Capitalization vs Expensing and the Behavior of R&D Expenditures,” *SSRN Electronic Journal*, Jan. 2019, pp. 23-32; The Association of Chartered Certified Accountants, *The capitalisation debate: R&D expenditure, disclosure content and quantity, and stakeholder views*, ACCA, Feb. 2019, pp. 25-34.）またはアナリストの予測（P. André, D. Dionysiou, and I. Tsalavoutas, “Mandated disclosures under IAS 36 Impairment of Assets and IAS 38 Intangible Assets: value relevance and impact on analysts’ forecasts,” *Applied Economics*, Vol. 50, No. 7, 2018, p. 715-720; T. Dihn, B. Eierle, W. Schultze, and L. Steeger, “Research and Development, Uncertainty, and Analysts’ Forecasts: The Case of IAS 38,” *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 26, No. 3, 2015, p. 278-285.）に重要な影響を及ぼすことが指摘されており、その意味でも、自己創設無形資産の取扱いを検討することに意義があると考えられる。

6) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 8 (IFRS 財団編, 前掲 (注 1), A1194 頁)。

7) 資産とは、(a) 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ (b) 将来の経済的利益が企業へ流入することが期待される資源をいう (*Ibid.* (同上, 同頁)。

8) International Accounting Standards Board, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 2009, par. 56 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準』中央経済社, 2009年, 80頁)。

配¹⁰⁾および将来の経済的便益の存在¹¹⁾の3点を立証しなければならないが、その際には、無形であること¹²⁾を考慮したうえでの判断が求められる¹³⁾。

無形資産には様々な取得形態がある。無形資産の取得形態は、外部取得と自己創設に分類され、前者はさらに個別取得と企業結合、後者はさらに研究開発とそれ以外のものに分類される。IAS第38号では、いかなる形態によって取得した無形資産にも共通の認識規準が適用される。本稿ではこうした認識規準を「無形資産の一般的な認識規準」と呼ぶことにしたい。それは2つの規準からなり、第1に「資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い」という要件、第2に「資産の取得原価を信頼性をもって測定できる」という要件、である¹⁴⁾。

無形資産の一般的な認識規準は、従来の概念フレームワーク¹⁵⁾における認

9) 識別可能性は無形資産の定義を満たすための要件であり、かつ、のれんと区別するために必要な要件でもあるので (IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 11 (IFRS財団編, 前掲(1), A1196頁).), のれんは無形資産に含まれない。なお、自己創設無形資産の識別可能性、すなわち自己創設無形資産とのれんの区別については、R. R. Petkov, “The Current Financial Crisis and Its Potential Impact on Internally Generated Intangible Assets,” *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 3, 2011, p. 41-42を参照されたい。

10) 無形資産を支配できる能力は、通常、法廷において行使可能な法的権利に起因し、法的権利がない場合には支配の立証がより困難となるが、他の方法によって将来の経済的便益を支配できるかもしれないので、権利の法的強制力は支配のための必要条件ではない (*Ibid.*, par. 13 (同上, A1196頁).)。

11) 無形資産がもたらす将来の経済的便益には、製品またはサービスの売上収益、費用節減または企業による資産の使用によってもたらされるその他の利益が含まれ、例えば、製造工程における知的資産の使用は、将来の収入の増加よりもむしろ将来の製造原価の減少になる可能性がある (*Ibid.*, par. 17 (同上, A1197頁).)。

12) 具体的には、無形項目の持つベネフィット (非競争性やネットワーク効果) およびコスト (部分的排除や固有リスク、売買不可能性) を考慮する必要がある。無形項目が有する特徴については、B. Lev, *Intangibles – Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press, 2001, pp.21-49 (広瀬義州・桜井久勝監訳『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社、2002年、27-60頁)を参照されたい。

13) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 10 (IFRS財団編, 前掲(注1), A1195頁)。

14) *Ibid.*, par. 21 (同上, 同頁)。

15) ここではIAS第38号設定時の概念フレームワーク、すなわち1989年概念フレームワークを前提としている。

識規準と基本的に同じである。従来の概念フレームワークによると、構成要素の定義を満たす項目を認識するためには、次の2つの認識規準を満たさなければならない¹⁶⁾。第1に「将来の経済的便益の蓋然性」であり、これは、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いことを求める要件である。第2に「測定の信頼性」であり、これは、当該項目が信頼性をもつて測定できる原価または価値を有していなければならないことを求める要件である。

第1の要件である「将来の経済的便益の蓋然性」については、次のように述べられている。

「蓋然性の概念は、ある項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入することまたは企業から流出することについての不確実性の程度に言及するために、認識規準において用いられている。この概念は、企業が活動する環境を特徴づける不確実性と一致する。将来の経済的便益の流出入に付随する不確実性の程度の評価は、財務諸表の作成時に利用可能な証拠に基づいて行われる。例えば、ある企業に対して有する債権が支払われる可能性が高いときは、反証がない限り、資産として当該債権を認識することが正当化される。しかし、多数の債権の場合には、ある程度の不払いが生じる可能性は通常高いものと考えられる。したがって、経済的便益の予想される減少を表す費用が認識される¹⁷⁾。」

このように認識に当たってはまず、将来の経済的便益の流出入に付随する不確実性の程度の評価が求められる。これは、認識を正当化するためには、発生の可能性が高い、裏を返せば不確実性の程度が低くなければならないこ

16) IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 83 (IFRS 財団編, 前掲 (注8), 84頁).

17) *Ibid.*, par. 85 (同上, 同頁).

とを意味している。すなわち、「将来の経済的便益の蓋然性」の要件は、認識に伴う不確実性への対処の仕方を定めたものと理解できる。したがって、例えば経済的便益が企業に流入することが見込まれない支出が発生した場合には、貸借対照表に資産は認識されず、その代わり、かかる取引は損益計算書において費用として認識される。この取扱いは、支出を発生させた経営者の意図が企業の将来の経済的便益を生み出すこと以外のものであったこと、または経営者が判断を誤ったということの意味するものではなく、経済的便益が当該会計期間以降に企業に流入することについての確実性の程度が、資産の認識を保証するには不十分であるということの意味している¹⁸⁾。

他方、第2の要件である「測定信頼性」については、特に見積りを行う場合を前提に次のように述べられている。

「多くの場合、原価または価値は見積らなければならない。合理的な見積りの採用は、財務諸表の作成に必要不可欠であり、その信頼性を損なうものではない。しかし、合理的な見積りができない場合には、当該項目は貸借対照表または損益計算書に認識されない。例えば、訴訟から見込まれる収入額は、資産と収益の双方の定義を満たし、かつ、認識のための蓋然性規準も満たすかもしれない。しかし、その請求権を信頼性をもつて測定することができない場合には、資産または収益として認識すべきではない¹⁹⁾。」

もとより不確実性が存在する状況下では、財務諸表作成のための見積りが不可欠となる。なぜならば、「事業活動に固有の不確実性が存在するため、

18) *Ibid.*, par. 90 (同上, 85 頁); 岩崎勇「IFRS の概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』第 79 巻第 4 号 (2012 年 12 月), 77-78 頁。

19) *Ibid.*, par. 86 (同上, 同頁)。

財務諸表の項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い²⁰⁾」からである。しかし、その水準は合理的なものに限定されなければならない。すなわち、「測定の信頼性」の要件は、合理的な見積りを求めることによって測定に伴う不確実性への対処の仕方を定めたものと理解できよう。したがって、ある項目の財務的影響の測定が不確実である場合には、当該項目を財務諸表に認識しないのが一般的であり、例えば、多くの企業では時とともに内部でのれんが発生するが、通常、そのようなのれんについて信頼性をもって識別または測定することは困難であるとされる²¹⁾。

2.2 自己創設無形資産と認識規準

このように無形資産の一般的な認識規準は、概念フレームワークの認識規準と符合しており、同一の要件を定めていることがわかる。その意味で、無形資産の一般的な認識規準は、概念フレームワークの認識規準を基本的にそのまま受け継いでいる。こうした無形資産の一般的な認識規準は、IAS 第 38 号の対象となる無形資産のすべてに適用されるので²²⁾、自己創設無形資産にも同様に適用されることになる。ただし、自己創設無形資産のうち、研究開発によるものについてはさらに詳細な規定が置かれており、その他の自己創設無形資産と区別されている。具体的には次のとおりである。

研究から生じた無形資産の認識は認められず、その支出はすべて発生時に費用計上することが求められる²³⁾。なぜならば、研究の局面においては、将来の経済的便益を創出する可能性の高い無形資産の存在を立証することがで

20) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014, par. 32 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS® 基準 Part A』中央経済社, 2018年, A828頁)。

21) IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 34 (IFRS 財団編, 前掲(注8), 76頁)。

22) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 18 (IFRS 財団編, 前掲(注1), A1197頁)。

23) *Ibid.*, par. 54 (同上, 同頁)。

きないからである²⁴⁾。IAS 第 38 号では、研究の局面では認識規準が満たされなものとみなされている。

他方、開発から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない²⁵⁾。

- (a) 使用または売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却するという企業の意図²⁶⁾
- (c) 無形資産を使用または売却できる能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産による産出物または無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
- (e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するために必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

24) *Ibid.*, par. 55 (同上, 同頁).

25) *Ibid.*, par. 57 (同上, 同頁).

26) この条件はいわゆるビジネスモデルを明確にするよう求めるものと解される (J. Leisenring, T. Linsmeier, K. Schipper, E. Trott, "Business model (intent)-based accounting," *Accounting and Business Research*, Vol. 42, No. 3, Aug. 2012, Notes 6.)。ビジネスモデルを明確にさせる背景には、ビジネスモデルの種類によって使用すべき測定基礎が異なるとする考えがある。その詳細については例えば、次の諸文献を参照されたい。C. A. Botosan and A. A. Huffman, "Decision-Useful Asset Measurement from a Business Valuation Perspective," *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 4, 2015, pp. 760-763; R. Marshall and A. Lennard, "The Reporting of Income and Expense and the Choice of Measurement Bases," *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 4, Dec. 2016, pp. 503-504.

なぜこれらの規準を満たす場合に無形資産の認識が求められるのであろうか。それは、「開発局面では、無形資産を識別でき、かつ資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いことを立証できる場合があるから²⁷⁾」であり、「開発局面は研究局面よりも進んだものである²⁸⁾」とされる²⁹⁾。

なお、こうした6つの具体的な規準は、「無形資産の一般的な認識規準をより詳細にした、自己創設無形資産に関する特定の認識規準を盛り込んでいる³⁰⁾」とされ、「企業が無形資産を取得する場合（注：具体的には個別取得または企業結合—引用者）にはいつでも、黙示的に満たされていると推定される³¹⁾」としている。そのため、「IAS 第38号は、企業が自己創設無形資産についてのみ、これらの規準が満たされていることを立証することを要求している³²⁾」という。このように、開発費の認識規準は、「資産認識の要件の判定が困難である」ことを踏まえ、無形資産の一般的な認識規準をより詳細にしたものであるといえよう。

研究開発以外の自己創設による無形資産については、あらかじめその認識の可能性が否定されている。すなわち、「内部で創出される、ブランド、題字、出版表題、顧客名簿および実質的にこれらに類似する項目は、無形資産として認識してはならない³³⁾」とされる。なぜなら、これらの項目は、「事業を全体として発展させる原価と区別することは不可能³⁴⁾」だからである。このこ

27) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 58 (IFRS 財団編, 前掲 (注1), A1203 頁).

28) *Ibid.* (同上, 同頁).

29) ただし、「当初費用として認識した無形項目に関する支出は、後日、無形資産の取得原価の一部として認識してはならない」(*Ibid.*, par. 71 (同上, A1205 頁).) ので、資産計上の対象になるのは、あくまでも規準を満たした後になされた支出に限られる。

30) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017, par. BCZ42 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part C』中央経済社, 2018 年, C1626 頁).

31) *Ibid.* (同上, 同頁).

32) *Ibid.* (同上, 同頁).

33) *Ibid.*, par. 63 (同上, A1203 頁).

とを IAS 第 38 号に明記した理由については、「この種の自己創設無形資産項目が、IAS 第 38 号の規準を満たすことはほとんど、それどころか決してない³⁵⁾」が、「誤解を避けるために、(中略—引用者)、この結論を明確な禁止の形で定めることを決定した³⁶⁾」という。

他方で、「調査、研修、広告および事業開始行為に関する支出は、財務諸表に認識できる無形資産を創出することにはならないことを明確にしている」と述べられている。それは、「自己創設のれんと区分可能な自己創設無形資産が存在するのかどうかを判断することが難しい場合がある³⁷⁾」からである。

このように、無形資産の一般的な認識規準は自己創設無形資産に適用されるが、その結果は自己創設無形資産の種類によって異なり、研究開発による自己創設無形資産の場合には、研究によるものはすべて認識されず、開発によるものは一般的な認識規準をより詳細なものにした6つの事項を立証できる場合にのみ認識される。他方で、研究開発以外の自己創設による無形資産は、その原価と事業全体を發展させる原価とを区別することが不可能であるか、またはその存在が不確実であるために、無形資産の一般的な認識規準を満たさないとみなされている³⁸⁾。

34) *Ibid.*, par. 64 (同上, 同頁).

35) IASB, *op. cit. supra* note (30), par. BCZ45 (IFRS 財団編, 前掲 (注 30), C1627 頁).

36) *Ibid.* (同上, 同頁).

37) *Ibid.*, par. BCZ46 (同上, C1627 頁).

38) ただし、こうした見解はあくまでも IAS 第 38 号によるものであり、ある論者によれば、自己創設無形資産に係る支出はすべて発生時に費用計上する方法がむしろ概念フレームワークに整合し、自己創設無形資産の認識ではなく、その開示に焦点を当てた方が投資者のためになるとされる (W. P. Schuetze, Edited by P. W. Wolnizer, *Mark-to-market Accounting - "True north" in financial reporting*, Routledge, 2004, p. 143.)。

3. 現在の概念フレームワークにおける認識規準

3.1 認識規準の意義

冒頭に述べたように、現在の概念フレームワークには、従来の概念フレームワークとは異なる認識規準が定められている³⁹⁾。ただし、これは実質的な変化を意味するものではない。すなわち、認識規準を定める目的そのものに変化はなく、むしろそれを達成するためのやり方が変化したとみることができる⁴⁰⁾。また、認識という用語の意味、構成要素と認識規準の関係性なども従来から変化していないところである。以下では、それらの点を明らかにしつつ、新しい認識規準の概要を述べたい。

もとより認識とは、「財政状態計算書または財務業績計算書⁴¹⁾への記載のために、財務諸表の構成要素、すなわち資産、負債、持分、収益または費用のうちの一つの定義を満たす項目を捕捉するプロセス⁴²⁾」をいう。また、「認識は当該項目を単独にまたは他の項目と組み合わせて、文字および貨幣額により当該計算書の一つに描写すること、および当該金額を当該計算書における一つまたは複数の合計額に含めること⁴³⁾」をいう。

認識の対象になるのは、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目に限られる。すなわち、財政状態計算書の場合には、資産、負債または持分の定義を

39) その背景には、従来の概念フレームワークにいくつかの問題点があったという (International Accounting Standards Board, *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018, par. BC5.2.)。

40) *Ibid.*, par. BC5.4.

41) 現在の概念フレームワークでは、企業の財務業績を表示する計算書の名称として、従来の損益計算書や包括利益計算書ではなく、財務業績計算書という新しい名称が用いられている (*Ibid.*, pars. BC7.6-BC7.7.)。

42) International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018, par. 5.1.

43) *Ibid.* なお、認識という用語の意味は従来の概念フレームワークと同様である (IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 82.)。

満たす項目に限られ、財務業績計算書の場合には、収益または費用の定義を満たす項目に限られる⁴⁴⁾。ある項目を財務諸表に認識するためには、その項目が少なくとも財務諸表の構成要素の定義を満たさなければならないのである。ただし、構成要素の定義を満たすすべての項目が認識されるわけではない⁴⁵⁾。構成要素の定義を満たすことはあくまでも認識のための必要条件に過ぎないので、構成要素の定義を満たす項目が認識されない場合もある⁴⁶⁾。

もつとも、「構成要素の定義を満たす項目を認識しなければ、財政状態計算書および財務業績計算書が完全性を失い、また、財務諸表から有用な情報を排除することになる⁴⁷⁾」。その意味では、構成要素の定義を満たす項目を認識しないことは、有用な財務情報⁴⁸⁾の提供という財務報告の目的に反するおそれがある。しかし、「状況によっては、構成要素の定義を満たす項目を認識しても、有用な情報が提供されないこともある⁴⁹⁾」ので、構成要素の定義を満たす項目を認識しない方がむしろ財務報告の目的に適う場合もある。

それでは、構成要素の定義を満たす項目は、どのような要件を満たせば財務諸表に認識されるのであろうか。認識規準が定めるのはまさにこうした要件であるとみることができる。この点について概念フレームワークでは次のように述べられている。

44) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.6.

45) *Ibid.*

46) この点も 1989 年概念フレームワークから変更されていない。詳しくは、IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 50 and par. 71 を参照されたい。なお、このアプローチは先般の改訂プロセスにおいて改めて検討されたが、結局維持されることになった (IASB, *op. cit. supra* note (39), pars. BC5.5-BC5.6.)。

47) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.7.

48) 財務情報 (financial information) とは財務報告書 (financial report) における情報 (information) をいう (*Ibid.*, par. 2.1.)。

49) *Ibid.*, par. 5.7.

「資産または負債が認識されるのは、当該資産または負債、およびその結果として生じる収益、費用または持分変動を認識することによって財務諸表利用者に次の特性を有する有用な情報が提供される場合に限られる。

- (a) 当該資産または負債およびその結果として生じる収益、費用または持分の変動に関する目的適合性のある情報、ならびに、
- (b) 資産または負債およびその結果として生じる収益、費用または持分の変動の忠実な表現⁵⁰⁾」

このように、構成要素の定義を満たす項目を認識するためには、目的適合性および忠実な表現という2つの要件からなる認識規準を満たさなければならない。

3.2 認識規準と目的適合性

認識規準を構成する第1の要件は、目的適合性である。目的適合性のある財務情報は、利用者の意思決定に影響を及ぼすことができるが⁵¹⁾、それは、財務情報が予測価値、確認価値またはその両方を持つ場合である⁵²⁾。そして、財務情報が予測価値を持つのは、その情報が利用者による将来のアウトカムの予測に用いられるプロセスに対するインプットとして用いることができる場合であり⁵³⁾、財務情報が確認価値を持つのは、その情報が以前の評価についてフィードバック（確認または変更）をもたらす場合である⁵⁴⁾。

このように認識のための第1の要件として目的適合性が求められるが、現

50) *Ibid.*

51) *Ibid.*, par. 2.6.

52) *Ibid.*, par. 2.7.

53) *Ibid.*, par. 2.8.

54) *Ibid.*, par. 2.9

在の概念フレームワークでは、目的適合性を有する場合よりもむしろ、目的適合性が欠如する場合に焦点が当てられ、その具体的なケースがあげられている。例えば次のとおりである。

「資産、負債、持分、収益および費用に関する情報は財務諸表の利用者にとって目的適合性を有する。しかし、特定の資産または負債およびその結果として生じる収益、費用または持分の変動を認識することが目的適合性のある情報を常に提供するとは限らない。それは例えば次のような場合である。

- (a) 資産または負債が存在するか否かが不確実であるか、または、
- (b) 資産または負債が存在するが、経済的便益のインフローまたはアウトフローの蓋然性が低い⁵⁵⁾。」

ここでは、構成要素の定義を満たす項目が目的適合性を欠く場合として、存在が不確実であるケースと、経済的便益のインフローまたはアウトフローの蓋然性（以下、「フローの蓋然性」という）が低いケースがあげられている。

3.2.1 存在の不確実性

存在の不確実性が認められるケースとしては、例えば、ある実体が他の当事者から経済的資源を受領する権利を有するか否かについて言い争いが生じる場合が考えられる⁵⁶⁾。この場合、経済的資源を受領する権利の存在、すなわち資産の存在は、判決などによって解決されない限り不確実である。他のケースとしては、ある実体の犯罪を他の当事者が申し立て、これに対して補償を求めている場合が考えられる⁵⁷⁾。この場合、そうした行為があったか否か、実体はその補償にコミットするか否か、または、法律がどのように適用

55) *Ibid.*, par. 5.12.

56) *Ibid.*, par. 4.13.

57) *Ibid.*, par. 4.35.

されるかは、不確実である。したがって、補償を求める他の当事者に対し実体が債務を有するか否か、すなわち負債が存在するか否かは、判決などにより解決されない限り不確実である。

このような存在の不確実性が認められるケースに該当する場合、資産または負債を認識することにより目的適合性のある情報が提供されない可能性がある⁵⁸⁾。

3.2.2 フローの蓋然性

他方で、資産または負債の認識が認められないケースとして、フローの蓋然性が低い場合があげられる⁵⁹⁾。すなわち、「経済的便益のインフローまたはアウトフローの蓋然性が低い場合、資産または負債に関する最も目的適合性のある情報は、起こりうるインフローまたはアウトフローの金額、その時期およびその発生の可能性に影響を及ぼす要因に関する情報となることがある⁶⁰⁾」とされ、「そのような情報の典型的な記載箇所は注記である⁶¹⁾」という。これはやや迂遠な言い回しではあるが、要するに、フローの蓋然性が低い場合、資産または負債を財務諸表に認識するのではなく、注記に記載するのが典型的であるとされる。しかし、フローの蓋然性の低さは、認識規準をサポートするガイダンスと位置付けられているので⁶²⁾、たとえフローの蓋然性が低い場合であっても、認識が認められる可能性も残されている⁶³⁾。その具体的なケースについては、次のように述べられている。

58) *Ibid.*, par. 5.14.

59) ただし、「たとえ経済的便益のインフローまたはアウトフローの可能性が低い場合でも、資産または負債は存在し得る」(*Ibid.*, par. 5.15.) ので、存在の不確実性の問題とは異なる。

60) *Ibid.*, par. 5.16.

61) *Ibid.*

62) インフローの蓋然性について閾値を設けない理由については、IASB, *op. cit. supra* note (39), pars. BC5.15-BC5.19 を参照されたい。

63) G. Gebhardt, A. Mora, and A. Wagenhofer, “Revisiting the Fundamental Concepts of IFRS,” *Abacus*, Vol. 50, No. 1, March 2014, p. 113.

「たとえ経済的便益のインフローまたはアウトフローの蓋然性が低い場合でも、資産または負債の認識によって、(中略—引用者)目的適合性のある情報が提供されることもある。そのケースに該当するか否かは様々な要因によって異なる。例えば、次のとおりである。

- (a) 交換取引において市場条件により資産が取得され、または負債が発生する場合、その原価は一般に経済的便益のインフローまたはアウトフローの発生蓋然性を反映する。したがって、その原価は、目的適合性のある情報であり、また、一般に容易に利用可能である。さらに、当該資産または負債を認識しないことにより、交換時に収益または費用が認識されることになるが、これは取引の忠実な表現とはならない。
- (b) 資産または負債が交換取引に該当しない事象から生じる場合、当該資産または負債の認識により、典型的には、収益または費用が認識されることになる。資産または負債が経済的便益のインフローまたはアウトフローをもたらす蓋然性が低い場合、財務諸表利用者は、当該資産および収益、または当該負債および費用の認識を、目的適合性のある情報を提供するものとみなさないことがある⁶⁴⁾。」

ここでは、フローの蓋然性が低いにもかかわらず、資産または負債が財務諸表に認識される2つのケースがあげられている。第1に、市場条件による交換取引の場合である。この場合、たとえフローの蓋然性が低いとしても、そのことが取得した資産または発生した負債の原価に反映されるのであれば、目的適合性のある情報が提供される可能性があるとしている⁶⁵⁾。第2に、交換取引以外の事象の場合である。この場合には、資産または負債の認識が収

64) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.17.

65) こうした見解は従来から批判されている (European Financial Reporting Advisory Group, *Getting a Better Framework: Uncertainty*, EFRAG, Apr. 2013, pars. 12-27.)。

益または費用の認識を伴うとされている。

以上のように、目的適合性が欠如する代表的なケースには存在が不確実なケースとフローの蓋然性が低いケースがあり、それぞれのケースに該当する場合には認識が認められない可能性がある。ただし、次の2点に注意が必要である。第1に、これらのいずれかのケースに該当する場合であっても、ただちに目的適合性が欠如すると判断することはできないという点である⁶⁶⁾。つまり、いずれかのケースに該当することは目的適合性が欠如するための十分条件ではない。第2に、これらのケースはあくまでも例示に過ぎず、目的適合性が欠如する別のケースが考えられる点である⁶⁷⁾。このように、存在の不確実性とフローの蓋然性の低さは、目的適合性の欠如を示唆する要因の一つに過ぎず、あくまでも認識規準をサポートするガイダンスと位置付けられている⁶⁸⁾。

3.3 認識規準と忠実な表現

認識規準を構成する第2の要件は、忠実な表現⁶⁹⁾である。すなわち、資産または負債を認識するためには、それがもたらす情報に目的適合性があるだけでなく、忠実な表現に該当しなければならない⁷⁰⁾。提供される情報が忠実な表現に該当するか否かは、その資産または負債に係る測定の不確実性の程度⁷¹⁾その他の要因⁷²⁾によって影響を受ける⁷³⁾。測定の不確実性が生じるのは、「財務報告書における貨幣額を直接に観察することができず、見積りを行わ

66) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.13; Accounting Standards Board of Japan, ASBJ Short Paper Series No. 2, Conceptual Framework, Recognition in the Conceptual Framework, Financial Accounting Standards Foundation, Nov. 2015, par. 23 (企業会計基準委員会仮訳「ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第2号 概念フレームワーク『概念フレームワーク』における認識規準」財務会計基準機構, 2015年11月, 23項)。

67) *Ibid.*, par. 5.13.

68) IASB, *op. cit. supra* note (39), BC5.12.

なければならない⁷⁴⁾」場合である。反対に、活発な市場における価格を観察できる場合など⁷⁵⁾、財務報告書における貨幣額を直接に観察できる場合には、見積りを行う必要がないので測定の不確実性は生じない⁷⁶⁾。ただし、見積りは財務情報の作成のための本質的な部分であり、見積りそのものは情報の有用性を損なうものではない⁷⁷⁾。さらに、測定の不確実性が高い場合でも、ただちに情報の有用性が否定されるのではなく、場合によっては忠実な表現が

69) 認識規準として質的特徴に直接に言及すること、さらにはその一つとして忠実な表現を定めることは早い時期から提案されていた (International Accounting Standards Board, *Staff Paper, Draft Discussion paper, Recognition and derecognition*, IASB, Feb. 2013, par. 36.)。これは、2010年の改訂の際になされた「信頼性」の「忠実な表現」への置き換え (replacement) を踏まえたものであるが、本稿はこの置換えの是非は問題にしていない。しかし、近年でも、この置換えの問題点または「信頼性」の重要性が多くの文献で指摘されている (A. M. Bauer, P. C. O'Brien, and U. Saeed, "Reliability Makes Accounting Relevant: A Comment on the IASB Conceptual Framework Project," *Accounting in Europe*, Vol. 11, No. 2, 2014, pp. 215-216; K. Ramnna, "Unreliable accounts: How regulators fabricate conceptual narratives to diffuse criticism," *SSRN Electronic Journal*, July 2018, pp. 43-50; Power, M., "Fair value accounting financial economics and the transformation of reliability," *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, 2010, pp. 208-209.)。なお、メタルールとしての表現の忠実性が個別基準への準拠との関りでどのような意味を持つのかについては、次の文献を参照されたい。D. Alexander and S. Archer, "On economic reality, representational faithfulness and 'true and fair override'," *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 1, 2003, pp. 13-16.

70) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.18.

71) 測定の不確実性が「目的適合性」ではなく「忠実な表現」に影響する理由については、IASB, *op. cit. supra* note (39), pars. BC2.46-BC2.49, 特に par. BC2.48 を参照されたい。

72) 資産または負債の認識が忠実な表現にあたるか否かに影響するその他の要因としては、資産または負債とともに認識される収益、費用および持分変動の描写 (depiction) のあり方、関連する資産および負債を認識するか否か、ならびに当該資産または負債に関する情報の表示および開示という3点があげられている (par. 5.25)。

73) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.18.

74) *Ibid.*, par. 2.19.

75) *Ibid.*, par. 6.60.

76) *Ibid.*, par. 2.19 and par. 6.62.

77) *Ibid.*, par. 5.19.

妨げられず、有用な情報を提供することができる⁷⁸⁾。なぜならば、測定の不確実性は、忠実な表現に影響を及ぼす要因の一つに過ぎないからである⁷⁹⁾。

それでは、測定の不確実性の高さを理由として認識が否定されるのはどのようなケースであろうか。その一例としては、測定の不確実性が極めて高いケースがあげられる。そのようなケースに該当するのは、キャッシュ・フロー・ベースの測定技法を用いる場合において、例えばアウトカムの範囲が広く、その可能性を見積ることが困難であるなどの理由⁸⁰⁾により見積りが困難となるケースである。ただし、これもあくまでも一つのケースに過ぎず、さらにいえば、仮にこのケースに該当する場合でもただちに表現の忠実性が損なわれるわけではない。では、このような「測定の不確実性が極めて高いケース」に該当する場合、どのような情報が提供されることになるであろうか。この点についてもいくつかのケースが例示されている。

まず、不確実性の高い見積りに依存する測定値であっても、それが提供されるケース、すなわち、「最も有用な情報が、その見積りの記述とそれに影響

78) *Ibid.*

79) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC2.49 and BC5.21.

80) この点について現在の概念フレームワークでは次のように述べられている。「資産または負債の測定値の見積りに係る不確実性の程度がきわめて高い場合、当該見積りが当該資産または負債およびその結果として生じる収益、費用または持分変動を十分に忠実に表現したものとなるか否かが問題になる場合がある。測定の不確実性の程度がきわめて高くなるのは、例えば、資産または負債の測定値を見積るための唯一の方法が、キャッシュ・フロー・ベースの測定技法を用いることであり、さらに、次の条件のうち少なくとも一つが存在する場合である。

(a) 起こりうるアウトカムの範囲が例外的に広く、それぞれのアウトカムの発生可能性を見積ることが例外的に困難である。

(b) その測定値が異なるアウトカムの発生可能性の見積りの小さな変化に対して例外的にセンシティブである。例えば、将来キャッシュ・インフローまたはアウトフローの発生する可能性が例外的に低いが、それらが生じた場合の金額が例外的に大きい場合である。

(c) 当該資産または負債を測定するために、測定対象の資産または負債だけに関連するわけではないキャッシュ・フローの配分が例外的に困難か、例外的に主観的なものにならざるをえない。」(par. 5.20)

を及ぼす不確実性の説明を伴う、不確実性の高い見積りに依存する測定値となる⁸¹⁾」ケースである。言い換えれば、不確実性の高い見積りに依存する測定値以外に有用な情報が存在しないケースである。「こうしたケースに該当する可能性が高いのは、その測定値が資産または負債の最も目的適合性の高い測定値である場合である⁸²⁾」。すなわち、測定の不確実性の高い見積りであっても、それが最も目的適合性の高い測定値である場合には最も有用な情報として提供される。ただしこの場合には、その見積りについて記述するとともに、見積りに影響を及ぼす不確実性について説明することが求められる⁸³⁾。

一方で、不確実性の高い見積りに依存する測定値であるために、それが提供されないケースも考えられる。これには2つのケースが考えられ、一つは、不確実性の高い見積りに依存する測定値以外の測定値が提供されるケースである。すなわち、「情報が資産または負債およびその結果として生じる収益、費用または持分変動を十分に忠実に表現しない場合には、目的適合性は劣るものの測定上の不確実性が低い別の測定値が最も有用な情報となることもある⁸⁴⁾」という。要するに、このケースでは、測定の不確実性が高い測定値ではなく、測定の不確実性が低い別の測定値が用いられることになる。例えば、最も目的適合性の高い測定基礎が公正価値である非公開株式の場合、測定の不確実性が高くなるためにいわゆるレベル3の公正価値測定を行うことになる。この場合、「外部証拠によって裏付けられた正確な予測を行うことができるのであれば、…（中略—引用者）測定の不確実性が比較的低い⁸⁵⁾」と考

81) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.21.

82) *Ibid.*

83) *Ibid.*

84) *Ibid.*

85) A. Tarca, T. Scott, 又邊崇, 藤本貴子, 高田武司「特集 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 Ann Tarca 氏・Tom Scott 氏に訊く：2018年改訂 IASB 概念フレームワークの概要」『会計・監査ジャーナル』第30巻第12号 (2018年12月), 39頁。

え、公正価値により測定されるが、そうでない場合には別の選択肢，例えば取得原価⁸⁶⁾による測定が検討される。

もう一つは、いずれの測定値も提供されないケースである。具体的には、目的適合性のある測定値がいくつかあるとしても、そのすべてが測定の不確実性の高さに影響を受けるために忠実な表現を提供することができず、資産や負債に関する有用な情報が提供されないケース⁸⁷⁾である。このような限定的なケースでは、いかなる測定値によっても資産または負債は認識されない⁸⁸⁾。

このように、測定の不確実性が忠実な表現に影響を及ぼすケースがいくつか例示されているものの、それらはあくまでも一部のケースに過ぎず、また、それらのいずれかのケースに該当する場合であっても、忠実な表現である可能性が否定されるとは限らない。したがって、忠実な表現に関する概念フレームワークの規定は、目的適合性に関するものと同様に、判断をサポートするためのガイダンスにすぎないといえよう⁸⁹⁾。

4. 概念フレームワークと自己創設無形資産

4.1 現在の概念フレームワークの特徴

上述したところから明らかなように、現在の概念フレームワークは不確実性の取扱いに特徴を有する。具体的には、不確実性の種類およびその程度が認識のあり方に影響を及ぼすと考えに立ち、主として存在の不確実性、フロー

86) 同上，38頁。

87) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.22; Accounting Standards Board of Japan, *op. cit. supra* note (66), par. 55 (企業会計基準委員会仮訳、前掲(注66)、55項)。

88) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.22 and 2.22.

89) この点を指して、現在の概念フレームワークは、認識のための総則 (general rule) ではなく、認識に役立つ経験則 (rules of thumb) を定めていると表現する論者もいる (I. Dennis, *op. cit. supra* note (3), p. 395.)。

の蓋然性および測定の不確実性に焦点を当て、それらが認識に及ぼす影響を明らかにしている。このことは、会計は不確実性があるからこそ求められるのであり、その不確実性が認識規準のあり方を定めるとする考え方⁹⁰⁾と符合するものである。こうした不確実性の取扱いを従来の概念フレームワークと比較してみると次のとおりである。

まず存在の不確実性については、従来の概念フレームワークと同様に、現在の概念フレームワークにおいても詳細なガイダンスが用意されていない。なぜならば、「適切なアプローチは事実および状況に応じて異なる⁹¹⁾」からである。しかし、それが認識に及ぼす影響については若干の相違があるように思われる。従来の概念フレームワークでは、存在の不確実性が認識に及ぼす影響について明記されていない。そのため、存在の不確実性が認識のためのいかなる条件なのかを判断することは難しい。それに対して、現在の概念フレームワークでは、存在の不確実性はあくまでも認識に影響を及ぼす要因の一つに過ぎない旨が示されている⁹²⁾。したがって、存在の不確実性があるからといって、必ずしも認識が否定されるわけではないといえよう。

次いでフローの蓋然性について、従来の概念フレームワークでは、相当程度の蓋然性が認識のための必要条件として定められており、この条件を満たさない限り、認識が否定されるという関係が成り立っていた。それに対して、現在の概念フレームワークでは、フローの蓋然性が認識のための必要条件として定められておらず、仮にフローの蓋然性が低い場合であっても、認識の可能性が残されている。

最後に測定の不確実性については、従来の概念フレームワークでは、測定

90) R. Barker and S. Penman, *Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty*, Center for Excellence in Accounting and Security Analysis, Columbia Business School, July 2017, p.8.

91) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC5.14.

92) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.14.

の信頼性規準と呼ばれる、「測定の不確実性に関する単一の閾値を定める⁹³⁾」規準が定められており、フローの蓋然性と同様に、それが相当程度小さくなることで測定の信頼性を担保するための条件として定められていた⁹⁴⁾。もとより測定の不確実性そのものは測定の信頼性を損なうものではなく、測定の不確実性が存在する状況においても、合理的な見積りが可能である場合には測定の信頼性を担保することができる。ただし、従来はその前提として、測定の不確実性が相当程度小さくなることが求められていたのである。このことは概念フレームワークだけでなく実務においても同様に解釈されていたという。具体的には次のとおりである。

「実務において『信頼性のある』測定値は、通常の場合、測定の不確実性の許容可能な水準を持つものとして解釈され、検証可能性があり、誤謬のないものとして解釈されていた。したがって、信頼性のある測定に言及する認識規準は、たとえそれが有用な情報を提供する場合であっても、測定の不確実性の水準の高い項目の認識を禁止するものとして解釈することができる⁹⁵⁾」

また、質的特徴としての信頼性についても同様に次のように述べられている。

「信頼性という用語は、会計基準において2つの異なる方法で用いられていた。

(a) 測定の不確実性の程度が許容可能であるということを意味する方法。

93) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC5.21.

94) IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 85 (IFRS 財団編, 前掲(注8), 84頁).

95) IASB, *op. cit. supra* note (39), BC5.2(c).

この用語法は、1989年概念フレームワークに定められた認識規準（これは2010年の修正時に再検討されなかった）、すなわち、構成要素の定義を満たす項目が認識されるのは、経済的便益のフローが生じる蓋然性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる原価または価値を有する場合に限られること、を反映している。

- (b) 有用な財務情報の質的特徴、すなわち従来は「信頼性」と呼ばれ、現在は「忠実な表現」と呼ばれる特徴に言及する方法。このような信頼性の使い方は、会計基準においてははるかに少ない⁹⁶⁾。」

このように従来概念フレームワークでは、測定の信頼性を確保するために測定の不確実性が相当程度小さくしなければならなかった。それに対して、現在の概念フレームワークでは、仮に測定の不確実性が大きい場合であっても認識の可能性は残されており、例えば測定の不確実性が高い項目であっても、それが最も目的適合性の高い情報をもたらす場合には認識される可能性がある⁹⁷⁾。

4.2 自己創設無形資産の認識

以上のような特徴を持つ現在の概念フレームワークをIAS第38号に導入した場合、その自己創設無形資産の取扱いはどのような影響を受けるであろうか。自己創設無形資産を研究開発によるものとそれ以外に分けたうえで、それぞれの取扱いが変化する可能性を検討してみたい。

まず、研究局面における自己創設無形資産の認識が認められていなかった最大の理由は、研究の局面においてはフローの蓋然性を立証することができないと考えられていた⁹⁸⁾からである。これは、従来の概念フレームワークの

96) *Ibid.*, par. BC2.29.

97) IASB, *op. cit. supra* note (42), pars. 5.19-5.22.

認識規準の一つである蓋然性規準が満たされないことを意味している。しかし、現在の概念フレームワークでは、フローの蓋然性は認識に影響を及ぼす要因の一つに過ぎない。仮にフローの蓋然性が低い場合であっても、それが測定に反映されていることを理由に目的適合性のある情報が提供されるのであれば認識される可能性がある。この場合、従来の概念フレームワークでは認識が認められていなかった研究局面における自己創設無形資産が、現在の概念フレームワークのもとでは認識される可能性が生じる⁹⁹⁾。

他方で、開発局面における自己創設無形資産については、従来の概念フレームワークに基づくIAS第38号のもとでも、「開発局面では、無形資産を識別でき、かつ資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いことを立証できる場合がある¹⁰⁰⁾」として、無形資産の一般的な認識規準をより詳細なものにした6つの事項を立証できる場合に限り、認識することが求められていた。同様に、現在の概念フレームワークのもとでも、開発局面における自己創設無形資産の認識は認められるであろう。ただし、認識のために立証すべき6つの事項には変更が求められる可能性がある。なぜならば、これらの事項は一般的な認識規準をより詳細にしたものであり、その一般的な認識規準が改訂されている状況では、自ずと立証すべき詳細な事項も変更される可能性があるからである。その具体的な内容については実務的な側面もあるため検討しないが、認識のあり方に変化が生じることは否めないように思われる。

その他の自己創設無形資産についても新たな取扱いが求められる。まず、「内部で創出される、ブランド、題字、出版表題、顧客名簿および実質的に

98) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 55 (IFRS財団編, 前掲(注1), 同頁).

99) こうした変化を受けて、長年にわたり研究開発費の資産計上を求めてきた論者の主張が認められる可能性が高まったとみることもできる (B. Lev, "Ending the Accounting-for-Intangibles Status Quo," *European Accounting Review*, Latest Articles, Oct. 2018, pp.12-18.)。

100) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 58 (IFRS財団編, 前掲(注1), A1203頁)。

これらに類似する項目¹⁰¹⁾については、すでに述べたように、「IAS 第 38 号の規準を満たすことはほとんど、それどころか決していない¹⁰²⁾」とされており、具体的には、それらの支出を、「事業を全体として発展させる原価と区別することは不可能¹⁰³⁾」との理由により認識が否定されている。これらの項目はどちらかといえば測定の信頼性または測定の不確実性を理由に認識が否定されているとみることができると¹⁰⁴⁾。しかし、現在の概念フレームワークにおいて、測定の不確実性は必ずしも認識を否定するものではなく、仮に測定の不確実性が高い場合であっても認識が肯定される可能性もある。例えば、ある項目の測定の不確実性が高い場合において、その項目の最も目的適合性の高い情報がその見積りによって提供される情報であるときには、認識が認められる可能性がある¹⁰⁵⁾。

また、その他の自己創設無形資産のうち、「調査、研修、広告および事業開始行為」による無形資産については、「自己創設のれんと区分可能な自己創設

101) *Ibid.* (同上, 同頁).

102) IASB, *op. cit. supra* note (30), par. BCZ45 (IFRS 財団編, 前掲 (注 30), C1627 頁).

103) IASB, *op. cit. supra* note (1), par. 64 (IFRS 財団編, 前掲 (注 1), A1203 頁).

104) ただし、自己創設無形資産を認識しないことは完全性の質的特徴を失う結果となり、かえって表現の忠実性に反するという見解もかつては存在した。それは測定の信頼性を理由に認識を肯定しようとする見解である。そこではさしずめ検証可能性の問題から信頼性が認められないとされていたが、2010 年の改訂により検証可能性の位置づけが変更されたこと、そして先般の改訂により測定の不確実性（または信頼性）の考え方に変化が生じたことを受け、かつての見解が受け入れられる可能性が高まったとみることにもできる (D. J. Kirk, "Completeness and Representational Faithfulness of Financial Statements," *Accounting Horizons*, Vol. 5, No. 4, Dec. 1991, p. 139; American Accounting Association, Committee on Accounting and Auditing Measurement, 1989-90, *Accounting Horizons*, Vol. 5, No. 3, Sep. 1991, pp. 84-86.)。

105) この場合、自己創設ブランドを資産計上できる余地が生じるが、その問題点については、渡辺剛「ブランドの資産性とその評価の問題点」『福岡大学商学論叢』第 45 巻第 3 号 (2000 年 12 月) 等を参照されたい。なお、現在の IAS 第 38 号のもとでも、企業結合により取得したブランドについては、それを構成する相互補完的な無形資産のグループを単一の資産として認識することにより公正価値測定の信頼性を担保する方法が認められている (*Ibid.*, par. 37)。このような方法を自己創設ブランドにも適用する余地があるかもしれない。

無形資産が存在するのかどうかを判断することが難しい場合がある¹⁰⁶⁾」とされており、存在の不確実性を根拠にその認識が否定されている。しかし、この点も同様に、現在の概念フレームワークにおいて存在の不確実性は認識のための必要条件ではないため、新たに認識の可能性が生じると考えられる。

5. おわりに

現在の概念フレームワークにおける認識規準は、IAS 第 38 号における自己創設無形資産の取扱いに少なからぬ影響を及ぼすと考えられる。IAS 第 38 号における認識規準は従来の概念フレームワークにおけるそれと整合しており、概念フレームワークの改訂により定められた新たな認識規準はIAS 第 38 号の対象となる無形資産、特に自己創設無形資産に大きな影響を及ぼし得る。本稿では、概念フレームワークの改訂により生じた従来との相違点を踏まえ、今後の方向性を見定めることに焦点を当てた。従来の概念フレームワークと現在の概念フレームワークの大きな違いは、不確実性の取扱いにある。現在の概念フレームワークにおいて不確実性として取り上げられているのは、主として、存在の不確実性、インフローの蓋然性、測定の不確実性の3つであるが、これらは従来の概念フレームワークにおいても認識と密接にかかわっていた。従来の概念フレームワークでは、これらの不確実性がいずれも相当程度小さいことが認識のための条件とされており、いわば一定水準以下の不確実性が認識のための必要条件として定められていた。一方、現在の概念フレームワークでは、これらの不確実性は認識の可否に影響を及ぼす要因の一つではあるものの、認識のための必要条件ではなく、不確実性が相当程度高い状況においても認識が肯定される可能性がある。こうした違い

106) IASB, *op. cit. supra* note (30), par. BCZ46 (IFRS 財団編, 前掲 (注 30), C1627 頁)。

を反映して、仮に新たな認識規準を IAS 第 38 号に導入した場合、自己創設無形資産の取扱いに次のような影響が生じることが予想される。まず研究開発による自己創設無形資産のうち、従来はフローの不確実性を理由にその認識が否定されていた研究による自己創設無形資産は、その認識がなされる可能性が生じ、従来も一定の条件下において認識が認められていた開発による自己創設無形資産は、引き続き認識が認められるものの、そのために立証すべき条件が再検討される可能性がある。その他の自己創設無形資産も、従来は認識が一切認められていなかったが、新たな認識規準の下ではその認識が認められる可能性がある¹⁰⁷⁾。

しかし、現在の概念フレームワークによる IAS 第 38 号への影響を明らかにするためには、さらに別の問題も検討する必要がある。例えば、本稿では取得原価により測定することを前提に考察してきた。それは、現在の IAS 第 38 号がそのような前提に基づいているからである。すなわち、従来の概念フレームワークでは、「原価または価値」を信頼性をもって測定しなければならないとされていたところ、IAS 第 38 号では、「原価」を信頼性をもって測定しなければならないとし、「価値」による測定が認められていない¹⁰⁸⁾。この定めには反対意見もあったが¹⁰⁹⁾、これが最終的に採用された理由は、公正価

107) このような変化をどのように評価するかについては様々な立場がありうる。例えば、ASBJ [2015] によれば、「『概念フレームワーク』には、認識規準に関する議論の一部として蓋然性規準を堅牢に定めるという明確な役割がある」(22 項)としたうえで、蓋然性規準は、「取引」から生じる資産または負債には不要であるが、「その他の事象」から生じる資産または負債には必要であると述べ、蓋然性規準を維持するように提案している(28 頁)。また、岩崎 [2018] によれば、「有用な財務情報の質的特性との整合性が強化されている一方で、質的特性の抽象度が高いことと、多数の考慮事項が示されていることにより全体として相当複雑なものとなっている」(27 頁)という。さらに、IASB [2014] には、「より有効なアプローチは、認識規準を一切箇条書きせず、認識上の意思決定をするうえでの思考プロセスを記述して説明することである」(par. 18)とする見解が示されている。

108) IASB, *op. cit. supra* note (8), par. 21(b) and 24 (IFRS 財団編, 前掲(注 8), 74-74 頁)。

109) IASB, *op. cit. supra* note (30), BCZ43 (IFRS 財団編, 前掲(注 30), C1626 頁)。

値¹¹⁰⁾で当初認識することを許容する代替案には次のような問題があるとされたからである。第1に有形固定資産との整合性、第2に活発な市場が存在しない場合の公正価値の信頼性、第3に取得原価による当初認識に対する大多数の支持、である¹¹¹⁾。これらのうち、とりわけ重要なのは第2の理由、つまり公正価値の信頼性であるが、この点については、すでに述べたように測定の不確実性が大きなかわりを持つ。もとより公正価値とは、「測定日における市場参加者間の通常取引によって資産を売却するために受け取り、または負債を移転するために支払う価格¹¹²⁾」をいう。公正価値の測定値は必ずしも市場から直接観察した結果として得られるものではなく、キャッシュ・フロー・ベースの測定技法などによって見積らなければならない場合もある¹¹³⁾。測定の不確実性が関わるのはまさしくこうした場合である。たしかに測定の不確実性が極めて高い場合には、別の測定値が用いられることもある。何ら測定値が用いられないこともある。または、目的適合性の高さを理由として、そのような不確実性の影響を受ける測定値が用いられることもある¹¹⁴⁾。こうした点に鑑みれば、無形資産といえどもその公正価値の信頼性は当然に否定されるべきものではない。したがって、現在のIAS第38号における「原価による測定」という前提は、先般の概念フレームワークの改訂を受け、「原価または価値による測定」へとシフトしていく可能性も考えられる。しかし、そのためには、公正価値により認識¹¹⁵⁾した場合の相手勘

110) 現在の概念フレームワークには測定基礎の一つとして使用価値が定められている（IASB, *op. cit. supra* note (42), pars. 6.17-6.20; pars. 6.37-6.42.）。使用価値を用いた自己創設無形資産の測定とその問題点については、白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」『企業会計』第65巻第6号（2013年6月）23-25頁を参照されたい。

111) IASB, *op. cit. supra* note (30), BCZ44（IFRS 財団編、前掲（注30）、C1627頁）。

112) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 6.12.

113) *Ibid.*, par. 6.59.

114) *Ibid.*

定¹¹⁶⁾の問題など、会計システムの枠組みに関わる重要な問題¹¹⁷⁾もあわせて検討しなければならぬと考えられるため¹¹⁸⁾、より詳細な検討は別の機会に譲りたい。

また、本稿では、従来の概念フレームワークと現在の概念フレームワークが質的特徴の面で大きな相違がないということを暗黙の前提として考察してきた。しかし、質的特徴のなかには従来の概念フレームワークから変更されているものもあり、とりわけ慎重性の捉え方には大きな変化が見られる¹¹⁹⁾。本稿では、測定の不確実性が高い水準にある場合であっても、認識される可能性があるということとどめたが、さらに議論を進めるのであれば、測定の不確実性に対しどのように対処することによって認識の是非を判断すればよいかという問題を検討しなければならない。その際に重要な指針を提供するのは、現在の概念フレームワークに再び導入された慎重性という概念であろう¹²⁰⁾。

さらに、財務諸表の構成要素の定義についても同様に、従来の概念フレームワークと現在の概念フレームワークとの間に大きな相違のないことを前提に考察を進めてきた。しかし、財務諸表の構成要素の定義は、認識規準と同様に先般の概念フレームワークによって新たに規定された。それを促したのは、従来の概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素の定義についての2つの問題点であった¹²¹⁾。それは第1に、資産および負債の定義において

115) IFRS における公正価値会計の特徴については G. Whittington, “Fair Value and IFRS” in S. Jones, eds., *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*, Routledge, 2015, pp. 217-235 を、公正価値利益の企業評価における有用性については M. E. Barth and W. R. Landsman, “Using Fair Value Earnings to Assess Firm Value,” *Accounting Horizons*, Vol. 32, No. 4, Dec. 2018, pp. 50-55 を、無形資産の公正価値測定の問題点については、藤田晶子「無形資産の公正価値測定」『国際会計研究学会年報』第1・2合併号(2016年), 11-13頁; S. H. Penman, “Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement,” *Center for Excellence in Accounting and Security Analysis*, June 2009, p. 8-11 を参照されたい。

経済的便益のフローに言及することが、経済的資源または債務と、結果としてもたらされる経済的便益のフローとの区別を曖昧なものにすること、そして第2に、「予想される」という用語を、蓋然性の閾値として解釈する読者がいたことに加えて、定義における「予想される」という用語と、認識規準における「発生の可能性が高い」という用語の関係性がはっきりしないと主張する読者もいたこと、である¹²²⁾。このように、現在の概念フレームワークに

116) 無形資産を公正価値で認識した場合の相手勘定としてその他の包括利益が考えられる。その他の包括利益への分類およびリサイクリングの是非については、現在の概念フレームワークに一応の原則的な考え方が示されているが (pars. 7.15-7.19)、純利益に含まれる項目が共有する特徴 (par. BC7.21) やその他の包括利益への具体的な分類方法 (par. BC7.25)、リサイクリングの具体的なタイミング (par. BC7.33) については明記されていない。ただし、こうした諸問題については先行研究の蓄積が見られる。例えば次の諸文献を参照されたい。L. L. Rees and P. B. Shane, “Academic Research and Standard-Setting The Case of Other Comprehensive Income,” *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 4, 2012, pp. 792-811; A. Brouwer, A. Faramarzi, and M. Hoogendoorn, “Does the New Conceptual Framework Provide Adequate Concepts for Reporting Relevant Information about Performance,” *Accounting in Europe*, Vol. 11, No. 2, 2014, pp. 250-253; T. J. Linsmeier, “Revised Model for Presentation in Statement(s) of Financial Performance: Potential Implications for Measurement in the Conceptual Framework,” *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 4, Dec. 2016, pp. 488-495; C. Van Mourik and Y. Katsuo, “Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB Conceptual Framework: Different Shades of Clean (or Dirty) Surplus,” *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, 2018, pp. 185-187. もっとも、こうした議論はいずれも、利益予測が「投資分析理論および実務のコア」(F. Gu and B. Lev, “Time to Change Your Investment Model,” *Financial Analysts Journal*, Vol. 73, No. 4, 2017, p.24.) であり、したがって「会計の重心(または中心理念: gravity of accounting)」(Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1952, p. 18) が利益にあることを前提としたものである。実際、現在の概念フレームワークでもその旨が明記されている (IASB, *op. cit. supra* note (42), pars. 1.17-1.19)。他方、近年では、利益情報の有用性低下を踏まえ、戦略的資産 (strategic assets) に焦点を当てた新たな投資モデルを提唱する動きもみられる。こうしたモデルを前提とした場合、新たな会計モデルまたは概念フレームワークの「抜本的な見直し」(overhaul of the system) (B. Lev and F. Gu, *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, John Wiley & Sons, 2016, p. 213 (伊藤邦雄監訳『会計の終焉』中央経済社, 2018年, 271頁。)) が必要となる可能性があり、その場合には無形資産会計のあり方が少なからず影響を受けると考えられる。

おける財務諸表の構成要素の定義は、従来の問題点を解消するために新たに設けられたものとみることができ、これがIAS第38号に及ぼす影響も検討する必要があるように思われる¹²³⁾。

これらに加えて今後検討すべき課題の一つに、開示の問題がある。

従来の概念フレームワークについてもいえることだが、情報提供の手段は財務諸表に限られない。もちろん財務諸表は情報提供の中心的な手段である

117) その他にも、現在の概念フレームワークにおける「会計の考え方」(広瀬義州『財務会計(第13版)』中央経済社、2015年、46頁)を定めているとされる資産負債アプローチ(貸借対照表アプローチ)よりも、収益費用アプローチ(損益計算書アプローチ)の方が優れているとの主張(AAA, *op. cit. supra* note (3), pp. 236-237; I. D. Dichev, "On the conceptual foundations of financial reporting," *Accounting and Business Research*, Vol. 47, No. 6, 2017, p. 622-623)や、現在の概念フレームワークがよって立つ発生主義会計の意義が不明確であるとの主張(R. Barker and A. Teixeira, "Gaps in the IFRS Conceptual Framework," *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, 2018, pp. 155-156), 対応概念の意義を再評価すべきであるとの主張(A. B. Zimmerman and R. Bloom, "The Matching Principle Revisited," *Accounting Historians Journal*, Vol. 43, No. 1, June 2016, pp. 109-113)など、現在の概念フレームワークについては様々な批判またはそれをほのめかす指摘がなされており、これらを踏まえた別の概念フレームワークを前提とした場合、自己創設無形資産の会計のあり方も異なってくると推察される。

118) ただし、従来から表明されているように、IASBはすべての項目を公正価値で測定することや財務諸表に企業価値を示すことなど、現行の枠組みを大きく変更するような方向性を支持しているわけではない(International Accounting Standards Board, *Staff Paper: Misunderstandings about the IASB's conceptual framework project*, IASB, Oct. 2012, p. 7.)。

119) IASB, *op. cit. supra* note (42), pars. 2.16-2.17; IASB, *op. cit. supra* note (39), pars. BC2.37-BC2.45。他方で、慎重性の概念は以前と大きく変わっていないとみることもできる。例えば、次の文献を参照されない。H. Hoogervorst, *The Concept of Prudence: dead or alive?*, FEE Conference on Corporate Reporting of the future, Brussels, Belgium, Sep. 2012, p. 7。

120) 慎重性とは不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心を行使することをいう(par. 2.16)。慎重性には警戒心としての慎重性と非対称な慎重性の2つがあり(par. BC2.37)、いずれも質的特徴としての中立性と深いかかわりを持つが(BC2.38)、現在の概念フレームワークでは、警戒心としての慎重性こそが中立性、ひいては忠実な表現を達成するのに役立つとされている(par. BC2.39)。

121) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC4.3。

122) *Ibid.*

ことに変わりはないが¹²⁴⁾、財務諸表よりも広い意味を持つ財務報告の目的が論じられ¹²⁵⁾、基本的な質的特徴の一つである「忠実な表現」における表現という言葉には、認識はもとより測定、表示および開示のすべてが含まれること¹²⁶⁾からもわかるように、概念フレームワークにおける情報提供の手段には、財務諸表以外の多くのものがあり、これらによる情報提供の重要性が認識されている。例えば、現在の概念フレームワークでは、「資産または負債が認識されるか否かに関わらず、それに関連する不確実性についての説明情報を財務諸表に提供する必要がある¹²⁷⁾」とか、「資産または負債が認識されるか否かに関わらず、当該資産または負債を忠実に表現するために当該資産または負債の存在もしくは測定またはそのアウトカム、すなわち当該資産または負債から最終的にもたらされる経済的便益のインフローまたはアウトフローの金額または時期に係る不確実性に関する説明情報が必要となる場合があ

123) 現在の IAS 第 38 号は従来の概念フレームワークにおける資産の定義を引用しているが、このことが現在の概念フレームワークとの不整合を生じるおそれがあることはかねて指摘されていた (International Accounting Standards Board, *Exposure Draft: Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB*, May 2015, par. BCE.12 (企業会計基準委員会訳「結論の根拠 公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』」公益財団法人財務会計基準機構, 2015 年 5 月, BCE.12 項)。)。しかし、のれんの定義および特徴 (pars. BC4.32-BC4.33)、識別可能性および分離可能性の位置づけ (par. BC4.34)、ノウハウなどのいわば法的権利以外の権利の資産性 (pars. BC4.35-BC4.36) など、無形資産の本質に関わる重要事項についての立場は変更されていないので、資産の定義の改訂による影響は軽微とみることもできる。実際、IAS 第 38 号における定義を変更しない旨の決定がなされている (International Accounting Standards Board, *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*, IASB, March 2018, p. 17.)。

124) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC1.4 and par. BC3.2.

125) *Ibid.*, par. BC1.4

126) IASB, *op. cit. supra* note (42), par. 5.24. 実際、先行研究のなかには、例えば公正価値を忠実に表現するには、関連する開示を十分に行う必要があるとして、開示と測定を含めたより広い意味での表現の忠実性を論じるものもある (D. B. Sutton, C. J. Cordery, and T. L. Zijl, “The Purpose of Financial Reporting: The Case for Coherence in the Conceptual Framework and Standards,” *Abacus*, Vol. 51, No. 1, 2015, pp. 132-135.)。

127) *Ibid.*, par. 5.14.

る¹²⁸⁾」とされ、「説明情報 (explanatory information)」というキーワードをもとに財務諸表以外の手段による情報提供のあり方が示されている¹²⁹⁾。一方で、財務諸表の体系や合計・小計はどうあるべきか¹³⁰⁾、注記 (notes) とは何か¹³¹⁾、それ以外の財務報告の手段にはどのようなものがあるのか¹³²⁾、財務報告の境界線はどこにあるのか¹³³⁾など、財務報告の本質またはより良いコミュニケーション¹³⁴⁾をめぐる諸問題については、依然として明確な立場が示されていないのが現状である¹³⁵⁾。その意味では、現在の概念フレームワークは「財務諸表の概念フレームワークというべき存在に留まっている¹³⁶⁾」といえよう。したがって、「説明情報」の具体的な内容はもとより¹³⁷⁾、財務報告の本質をめぐる諸問題もあわせて検討していく必要があるように思われる。

128) *Ibid.*, par. 5.23.

129) なお、説明情報の定義およびその具体的な内容は定かではない。ただし、こうした不確実性に関する情報が求められるようになった背景には、不確実性またはリスクに関する情報の重要性を指摘する近年の研究成果の蓄積があると推察される (M. E. Barth, “The Future of Financial Reporting: Insights from Research,” *Abacus*, Vol. 54, No. 1, 2018, pp. 72-73; S. G. Ryan, “Risk reporting quality: implications of academic research for financial reporting policy,” *Accounting and Business Research*, Vol. 42, No. 3, Aug. 2012.)。

130) H. Hoogervorst, *Speech: The Primary Financial Statements project – a game changer in financial reporting?*, IASB, Apr. 2019.

131) 次の文献では、投資者の立場から注記に関する諸問題、例えば注記と MD&A (経営者による討議と分析) およびその他の報告手段との区別および統合の問題が検討されている。CFA Institute, *Financial Reporting Disclosure: Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume*, CFA Institute, July 2013, pp. 85-86。また、次の文献では、注記開示を行うための諸条件を定めた独自のアプローチが提示されている。H. Elkins and G. Entwistle, “A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 33C, 2018, p. 81-84.)。

132) とりわけ非財務情報 (Nonfinancial Information) の重要性は従来から指摘されているものの、それを財務報告において具体的にどのように取り扱うべきかについては今後の課題である (R. Barker and R. G. Eccles, *Green Paper: Should FASB and IASB Be Responsible for Setting Standards for Nonfinancial Information*, Saïd Business School, University of Oxford, Oct. 2018, p. 40; H. Stolowy and L. Paugam, “The expansion of non-financial reporting: an exploratory study,” *Accounting and Business Research*, Vol. 48, No. 5, 2018, pp. 541-544.

このように、自己創設無形資産をめぐる諸問題は依然として数多く残されているが、これらは今後、順を追って検討していきたい。

参考文献

- Accounting Standards Board of Japan, *ASBJ Short Paper Series No. 2, Conceptual Framework, Recognition in the Conceptual Framework*, Financial Accounting Standards Foundation, Nov. 2015（企業会計基準委員会仮訳「ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第2号 概念フレームワーク 『概念フレームワーク』における認識規準」財務会計基準機構, 2015年11月）。
- Alexander, D. and S. Archer, “On economic reality, representational faithfulness and ‘true and fair override’,” *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 1, 2003.
- American Accounting Association, Committee on Accounting and Auditing Measurement, 1989–90, *Accounting Horizons*, Vol. 5, No. 3, Sep. 1991.
- American Accounting Association’s Financial Accounting Standards Committee, “The FASB’s Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis,” *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 2, June 2007.
- Barker, R. and S. Penman, *Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty*, Center for Excellence in Accounting and Security Analysis, Columbia Business School, July 2017.

-
- 133) 財務報告のための「概念フレームワークの重要な役割は、会計システムの比較優位を維持するために役立つことにある」（J. Christensen, “Conceptual frameworks of accounting from an information perspective,” *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, 2010, p. 298.）とする考えに立てば、財務報告以外の報告システムの概念的基礎を検討し、それとの比較を通じて財務報告の境界を明らかにすることが重要であろう。そうすることで初めて、「情報利用者のニーズを満ちし、そして情報提供の能力の点で会計システムの方が他の情報源よりも優れているような種類の情報に焦点を当てる」（R. K. Storey and S. Storey, *FASB Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1998（企業財務制度研究会訳『COFRI実務研究叢書 財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001年, 130頁.））ことができるように思われる。こうした問題に関するIASBの立場については、次の文献を参照されたい。H. Hoogervorst, *Speech: IASB Chair on what sustainability reporting can and cannot achieve*, IASB, Apr. 2019.
- 134) H. Hoogervorst, *Speech: Better Communication*, IASB, June 2016.
- 135) IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC3.2. なお、IASBでは現在、「開示に関する取り組み」や「基本財務諸表プロジェクト」が進行中である（par. BC7.3）。
- 136) 岩崎伸哉, 前掲（注1）, 12頁。
- 137) この他にも、一定の「リスクに関する情報」を提供することが求められている（IASB, *op. cit. supra* note (42), pars. 3.3(c) (i)–3.3(c) (ii)）, その具体的な内容もはっきりとは示されていない（IASB, *op. cit. supra* note (39), par. BC3.7–BC3.8）。

- Barker, R. and A. Teixeira, “Gaps in the IFRS Conceptual Framework,” *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, 2018.
- Barker, R. and R. G. Eccles, *Green Paper: Should FASB and IASB Be Responsible for Setting Standards for Nonfinancial Information*, Saïd Business School, University of Oxford, Oct. 2018.
- Barth, M. E., “The Future of Financial Reporting: Insights from Research,” *Abacus*, Vol. 54, No. 1, 2018.
- Barth, M. E. and W. R. Landsman, “Using Fair Value Earnings to Assess Firm Value,” *Accounting Horizons*, Vol. 32, No. 4, Dec. 2018.
- Bauer, A. M., P. C. O'Brien, and U. Saeed, “Reliability Makes Accounting Relevant: A Comment on the IASB Conceptual Framework Project,” *Accounting in Europe*, Vol. 11, No. 2, 2014.
- Botosan, C. A. and A. A. Huffman, “Decision-Useful Asset Measurement from a Business Valuation Perspective,” *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 4, 2015.
- Brouwer, A., A. Faramarzi, and M. Hoogendoorn, “Does the New Conceptual Framework Provide Adequate Concepts for Reporting Relevant Information about Performance,” *Accounting in Europe*, Vol. 11, No. 2, 2014.
- Brouwer, A., M. Hoogendoorn, and E. Naarding, “Will the changes proposed to the conceptual framework’s definitions and recognition criteria provide a better basis for IASB standard setting,” *Accounting and Business Research*, Vol. 45, No. 5, 2015.
- CFA Institute, *Financial Reporting Disclosure: Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume*, CFA Institute, July 2013.
- Christensen, J., “Conceptual frameworks of accounting from an information perspective,” *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, 2010.
- Daley, L. A. and T. Tranter, “Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating in Extant Accounting Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 4, No. 1, March 1990.
- Dennis, I., “What is a Conceptual Framework for Financial Reporting,” *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 3, 2018.
- Dichev, I. D., “On the conceptual foundations of financial reporting,” *Accounting and Business Research*, Vol. 47, No. 6, 2017.
- Dihn, T., B. Eierle, W. Schultze, and L. Steeger, “Research and Development, Uncertainty, and Analysts’ Forecasts: The Case of IAS 38,” *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 26, No. 3, 2015.
- Elkins, H. and G. Entwistle, “A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 33C, 2018.
- European Financial Reporting Advisory Group, *Getting a Better Framework: Uncertainty*, EFRAG, Apr. 2013.
- Gebhardt, G., A. Mora, and A. Wagenhofer, “Revisiting the Fundamental Concepts of IFRS,” *Abacus*, Vol. 50, No. 1, March 2014.
- Gerboth, D. L., “The Conceptual Framework: Not Definitions, But Professional Values,”

- Accounting Horizons*, Vol. 1, No. 3, Sep. 1987.
- Gu, F. and B. Lev, "Time to Change Your Investment Model," *Financial Analysts Journal*, Vol. 73, No.4, 2017.
- Hoogervorst, H., *Speech: The Concept of Prudence-dead or alive?*, IASB, Sep. 2012.
- Hoogervorst, H., *Speech: Better Communication*, IASB, June 2016.
- Hoogervorst, H., *Speech: IASB Chair on what sustainability reporting can and cannot achieve*, IASB, Apr. 2019.
- Hoogervorst, H., *Speech: The Primary Financial Statements project-a game changer in financial reporting?*, IASB, Apr. 2019.
- International Accounting Standards Board, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 2009 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準』中央経済社, 2009年).
- International Accounting Standards Board, *Staff Paper; Misunderstandings about the IASB's conceptual framework project*, IASB, Oct. 2012.
- International Accounting Standards Board, *Staff Paper, Draft Discussion paper, Recognition and derecognition*, IASB, Feb. 2013.
- International Accounting Standards Board, *Staff Paper; Summary of potential inconsistencies between the existing Standards and the Conceptual Framework Exposure Draft*, IASB, Oct. 2014.
- International Accounting Standards Board, *Staff Paper: Recognition*, IASB, May 2014.
- International Accounting Standards Board, *Exposure Draft; Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, May 2015 (企業会計基準委員会「結論の根拠 公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』」公益財団法人財務会計基準機構, 2015年5月).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, IASB, 2014 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part A』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards No. 38: Intangible Assets*, IASB, 2017 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS®基準 Part C』中央経済社, 2018年).
- International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018.
- International Accounting Standards Board, *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, 2018.
- International Accounting Standards Board, *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*, IASB, March 2018.
- Kirk, D. J., "Completeness and Representational Faithfulness of Financial Statements," *Accounting Horizons*, Vol. 5, No. 4, Dec. 1991.

- Leisenring, J., T. Linsmeier, K. Schipper, E. Trott, "Business model(intent)-based accounting," *Accounting and Business Research*, Vol. 42, No. 3, Aug. 2012.
- Lev, B., *Intangibles-Management, Measurement, and Reporting*, Brookings Institution Press, 2001 (広瀬義州・桜井久勝監訳『ブランドの経営と会計』東洋経済新報社, 2002年).
- Lev, B. and F. Gu, *The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers*, John Wiley & Sons, 2016 (伊藤邦雄監訳『会計の終焉』中央経済社, 2018年).
- Lev, B., "Ending the Accounting-for-Intangibles Status Quo," *European Accounting Review*, Latest Articles, Oct. 2018.
- Linsmeier, T. J., "Revised Model for Presentation in Statement(s) of Financial Performance: Potential Implications for Measurement in the Conceptual Framework," *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 4, Dec. 2016.
- Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1952.
- Marshall, R. and A. Lennard, "The Reporting of Income and Expense and the Choice of Measurement Bases," *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 4, Dec. 2016.
- Oswald, D., A. Simpson and P. Zarowin, "Capitalization vs Expensing and the Behavior of R&D Expenditures," *SSRN Electronic Journal*, Jan. 2019.
- André, P., D. Dionysiou, and I. Tsalavoutas, "Mandated disclosures under IAS 36 Impairment of Assets and IAS 38 Intangible Assets: value relevance and impact on analysts' forecasts," *Applied Economics*, Vol. 50, No. 7, 2018.
- Penman, S. H., "Accounting for Intangible Assets: There is Also an Income Statement," *Center for Excellence in Accounting and Security Analysis*, June 2009.
- Petkov, R. R., "The Current Financial Crisis and Its Potential Impact on Internally Generated Intangible Assets," *International Journal of Business and Management*, Vol. 6, No. 3, 2011.
- Power, M., "Fair value accounting financial economics and the transformation of reliability," *Accounting and Business Research*, Vol. 40, No. 3, 2010.
- Ramna, K., "Unreliable accounts: How regulators fabricate conceptual narratives to diffuse criticism," *SSRN Electronic Journal*, July 2018.
- Rees, L. L. and P. B. Shane, "Academic Research and Standard-Setting The Case of Other Comprehensive Income," *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 4, 2012.
- Ryan, S. G., "Risk reporting quality: implications of academic research for financial reporting policy," *Accounting and Business Research*, Vol. 42, No. 3, Aug. 2012.
- Schuetze, W. P., Edited by P. W. Wolnizer, *Mark-to-market Accounting - "True north" in financial reporting*, Routledge, 2004.
- Stolowy, H. and L. Paugam, "The expansion of non-financial reporting: an exploratory study," *Accounting and Business Research*, Vol. 48, No. 5, 2018.
- Storey, R. K. and S. Storey, *FASB Special Report: The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB, 1998 (企業財務制度研究会訳『COFRI 実務研究叢書 財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社, 2001年).
- Sutton, D. B., C. J. Cordery, and T. L. Zijl, "The Purpose of Financial Reporting: The Case for Coherence in the Conceptual Framework and Standards," *Abacus*, Vol. 51, No. 1, 2015.

- Tarca, A. T. Scott 又邊崇, 藤本貴子, 高田武司「特集 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 Ann Tarca 氏・Tom Scott 氏に訊く: 2018 年改訂 IASB 概念フレームワークの概要」『会計・監査ジャーナル』第 30 巻第 12 号 (2018 年 12 月)。
- The Association of Chartered Certified Accountants, *The capitalisation debate: R&D expenditure, disclosure content and quantity, and stakeholder views*, ACCA, Feb. 2019.
- Van Mourik, C. and Y. Katsuo, “Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB Conceptual Framework: Different Shades of Clean(or Dirty) Surplus,” *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, 2018.
- Whittington, G., “FairValue and IFRS,” in Jones, S., eds., *The Routledge Companion to Financial Accounting Theory*, Routledge, 2015.
- Zeff, S. A., “The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States,” *Accounting Historians Journal*, Vol. 26, No. 2, Dec. 1999.
- Zimmerman, A. B. and R. Bloom, “The Matching Principle Revisited,” *Accounting Historians Journal*, Vol. 43, No. 1, June 2016.
- 岩崎勇「IFRS の概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』第 79 巻第 4 号 (2012 年 12 月)。
- 岩崎伸哉「特集 徹底解説 今後の基準開発や実務に影響大 IFRS の新概念フレームワーク」『旬刊経理情報』第 1517 号 (2018 年 7 月)。
- 白石和孝「自己創設無形資産の資産計上をめぐる課題」『企業会計』第 65 巻第 6 号 (2013 年 6 月)
- 広瀬義州『財務会計 (第 13 版)』中央経済社, 2015 年。
- 藤田晶子「無形資産の公正価値測定」『国際会計研究学会年報』第 1・2 合併号 (2016 年)。
- 渡辺剛「ブランドの資産性とその評価の問題点」『福岡大学商学論叢』第 45 巻第 3 号 (2000 年 12 月)。