

概念フレームワークの国際的展開

——スペイン版概念フレームワークの検討を中心に——

平 賀 正 剛

1. はじめに
2. アングロ＝アメリカン型会計制度における概念フレームワークの意義
3. フランコ＝ジャーマン型会計制度と概念フレームワーク
4. スペイン版概念フレームワークの概要
5. スペイン版概念フレームワークの問題点
6. フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク導入の困難性
7. むすびにかえて

1. はじめに

本研究は、いわゆるアングロ＝アメリカン型以外の会計制度¹⁾をもつ国、とりわけ、商法等を中心として会計が規制されている、大陸法の国々において、会計基準設定のための概念フレームワークが、制度として馴染むものなのかどうかについて考察することを目的としている。その方法として、スペインにおける民間の会計基準設定主体である、スペイン企業会計経営協会（Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas; 以下 AECA と略記）から1999年に公表された『財務情報のための概念的枠組み（Marco Conceptual para la Información Financiera; 以下 MCIF と略記）』を取り上げる。

概念フレームワークとは、米国に端を発し、その後、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、英国などの国に伝播し、各国の制度として取り入れられていった。同時に、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee; 以下 IASC と略記²⁾）や、国際連合の会計・報告の国際基準に関する専門家による政府間ワーキング・グループ（Intergovernmental Working Group of Experts on International standards of Accounting and Reporting; ISAR）という国際機関からも、それぞれ概念フレームワークが公表された。これらの概念フレームワー

クは、その内容をほぼ同一にしている³⁾。端的に言えば、意思決定（とりわけ投資意思決定）有用性アプローチ、資産・負債アプローチ、および複数の測定属性の混在などが、これらに共通の特徴といえる。

上述の国々や国際機関が概念フレームワーク（もしくはその公開草案）を公表したのは、1980年代から1990年代前半のことである。この時期、会計が主に法律によって規制されている、いわゆるフランコ＝ジャーマン型の会計制度に、概念フレームワークを設定する国はなかった。また学術的な立場からは、フランコ＝ジャーマン型会計制度国における概念フレームワーク設定の必要性を積極的には認めない議論が展開された。

ところが、1990年代後半以降、国際会計基準（International Accounting Standards; 以下 IAS と略記）が、証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions; IOSCO）のコア・スタンダードを満たす基準として承認され、IAS を通じた会計基準の国際的コンバージェンスに向けた機運が高まるとともに、アングロ＝アメリカン型とは異なる会計制度をもつ国でも、新たに概念フレームワークが設定・公表されるようになった。なかでも注目されるのは、フランス、スペインといった、フランコ＝ジャーマン型会計制度を有する国において概念フレームワークが公表されたという事実である。

このことが注目に値するのは、次の2点においてである。すなわち、①従来の議論では、フランコ＝ジャーマン型会計制度においては、概念フレームワークの必要性が希薄であると考えられていたこと、②2005年のEU域内の証券取引所におけるIAS全面適用などに代表される、IAS を通じた会計基準の国際的コンバージェンスを考慮すれば、IASC の概念フレームワーク（すなわち、アングロ＝アメリカン型会計制度国に共通の概念フレームワーク）を

ベースにしたフレームワーク設定の必要が認められる、という点である。

以下、本稿では、この2点を切り口に、スペインで公表された概念フレームワークを事例とし、フランコ＝ジャーマン型会計制度において、概念フレームワークが制度の一環として成立する可能性について考察する。

2. アングロ＝アメリカン型会計制度における概念フレームワークの意義

概念フレームワークとは、そもそも米国の会計基準設定主体である、財務会計審議会（Financial Accounting Standards Board；以下 FASB と略記）が1978年以来公表している「財務会計の諸概念に関するステートメント（Statement of Financial Accounting Concepts；以下 SFAC と略記）」のことを指す。その後、概念フレームワークの公表は、アングロ＝アメリカン型会計制度をもつ国を中心に、国際的な展開をみせてきた（図表1参照）。したがって、概念フレームワークの制度上の意義を考えるには、その発祥国である、米国における概念フレームワーク設定の背景を概観する必要がある。

端的にいえば、米国において概念フレームワークが設定されるようになった背景には、パブリック・セクターによる会計の公的規制を回避し、自主規制を維持しようという、プライベート・セクターの意思があったように思われる。

米国の会計基準設定の歴史は、パブリック・セクターとプライベート・セクターのいずれが設定主体となるべきか、という問題を内包してきた。この場合のパブリック・セクターとは、証券取引委員会（Securities and Exchange Commission；以下 SEC と略記）であり、プライベート・セクターは、公認会計士を中心とした会計専門職による団体である。

SEC は、1938年に公表した「会計連続通牒（Accounting Series Release；以下 ASR と略記）第4号」を通じ、アメリカ会計士協会（American Institute of Accountants；AIA）に会計原則設定の権限を委譲した〔津守、1979、p. 76〕。このことで、米国の会計原則設定主体はプライベート・セクターに落ち着き、「職業的会計人およびその集団がそのプロフェッションとしての専門性と権威によって、会計原則を設定し、解釈し、その作業を会計固有の専門的な事柄として維持しつづける」〔加藤、1994、p. 17〕という、いわば会計専門職による自主規制の制度が確

図表1 アングロ＝アメリカン型会計制度国を中心とした概念フレームワークの国際的展開

設 定 主 体	設定の時期	タ イ ト ル
米国：財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board)	1978年～2000年	Statement of Financial Accounting Concepts
カナダ：カナダ勅許会計士協会 (Canadian Institute of Chartered Accountants)	1988年	Financial Statement Concepts
国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee)	1989年	Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements
会計・報告の国際基準に関する専門家による政府間ワーキング・グループ (Intergovernmental Working Group of Experts on International standards of Accounting and Reporting)	1989年	Objectives and Concepts Underlying Financial Statements
オーストラリア：オーストラリア会計研究財団 (Australian Accounting Research Foundation)	1990年～1992年	Statement of Accounting Concepts
ニュージーランド：ニュージーランド会計士協会 (New Zealand Society of Accountants)	1993年	Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting
英国：会計基準審議会 (Accounting Standards Board)	1999年	Statement of Principles for Financial Reporting

立されたといえる⁴⁾。

とはいえ、米国の会計基準設定主体は、権威を欠く会計基準を設定した場合、その任をパブリック・セクターであるSECに取って代わられるという脅威に、常に晒されてきたといえる。たとえば、Storey [1997] はこのSECからの脅威について、APBの企業結合会計、のれんの計上と償却に関する会計原則設定を例に、次のように述べている。

……といった問題（企業結合やのれんに関する問題：筆者注）について、APBの3分の2の多数が受け入れることができるような解答を見出すことができなかったのである。しかし、APBはどうしても意見書を公表しなければならないと感じていた。APBが公表に失敗すれば、SECが自らの規制を公表するのはほとんど確実だったからである。

[Storey, 1997, p. 30; 企業財務制度研究会誌, 2001, p. 62]

プライベート・セクターは、パブリック・セクターのような法的強制力をもたない。そのプライベート・セクターが、自ら設定した会計基準を広く社会に適用させる、つまり、会計基準に対する一般承認性を得るためには、法的強制力に代わる権威が、当該基準に備わる必要がある。その権威とは、設定主体のプロフェッションとしての権威であり、このプロフェッションとしての権威を裏付けるものが、会計基準設定にあたっての理論性である [村瀬、1996, p. 48]。

この理論性の追求は、最終的には、FASBによる、一連のSFACとして結実したといえよう。これにより、プライベート・セクターたる米国の会計基準設定主体は、その基準設定において、「従来から支配的であった単純な合意主義または会計の政治化から脱却」[広瀬、1995, pp. 127-128]すると同時に、「プライベート・セクターとしての自主規制能力を証明」[広瀬、1995, p. 128]するに至ったのである。

概念フレームワークが設定されるようになった背景として、もう一つ指摘されるのは、米国において伝統的に採用されてきた、会計基準設定のためのピースミール・アプローチに起因する問題である。

ピースミール・アプローチとは、簡潔に言えば、特定の会計問題に対し、ケースバイケースの対応を

図るものである。FASB以前の会計基準設定主体である会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure；以下CAPと略記）および、その後基準設定の任を継いだ会計原則審議会（Accounting Principles Board；以下APBと略記）は、このアプローチを採用してきた⁵⁾。

このピースミール・アプローチは、実際の会計基準設定にあたっては「特定の原則と原則相互間の首尾一貫性よりも、使用する手続の開示と継続性を優先させるアプローチ」[Storey, 1997, p. 22；企業財務制度研究会誌、2001, p. 46]と化し、米国において代替的な会計原則が広範に生じる結果を招いた [Storey, 1997, p. 22；企業財務制度研究会誌、2001, p. 46]と考えられている。

確かに、ピースミール・アプローチから多くの代替的会計原則が生じ、これを減少させようとする努力の中で、概念フレームワークの構築がその手段として選択されるようになったのは事実であろう⁶⁾。一方、津守 [1979] によれば、1938年のASR第4号の公表による、会計基準設定の権限の、プライベート・セクターへの委譲は、「同時に、不可分の随伴物として、かなり広汎な会計方法の選択性をも保障したものである」[津守、1979, p. 76]とされる。

津守 [1979] では、会計のプライベート・セクターによる規制は、「会計士業界の現実的利害を基盤として登場」[津守、1979, p. 76]したと説明されている。この現実的利害が、会計士業界を中心に、多方面にわたるものと仮定し、これを守るために会計士自らの手による自主規制が選択されたとすれば、多くの代替的原則の選択可能性を認めたことは、確かに「不可分の随伴物」だったと考えられる。

このように考えれば、ピースミール・アプローチによって生じたとされる代替的会計方法選択の問題も、プライベート・セクターが、会計制度運営の中心にいることに起因しているといえる。米国において概念フレームワークが公表された経緯には、複雑な背景があるものの、それらは、おそらく、プライベート・セクターによる自主規制体制の維持という点に収斂していくのではないかと思われる。

以上のように、概念フレームワークとは、会計基

準設定にあたっての、パブリック・セクター（SEC）対プライベート・セクター（会計専門職団体）の対立という、米国の抱える特殊事情の産物であるように思われる。そこから導出される概念フレームワークの制度的意義は、会計専門職による自主規制を維持する、換言すれば、パブリック・セクターによる会計規制を回避するという点にあると考えられる。さすれば、米国と同様、会計専門職による自主的運営を会計制度の特徴とする国々、すなわち、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、英国など、いわゆるアングロ＝アメリカン型会計制度をもつ国に、概念フレームワークが制度として伝播していったことも、説明可能となるのである⁷⁾。

3. フランコ＝ジャーマン型会計制度と概念フレームワーク

一方、フランコ＝ジャーマン型会計制度では、アングロ＝アメリカン型会計制度の場合と異なり、概念フレームワークは必要とされないという議論が散見される⁸⁾。それらの議論において、その必要性の論拠となっているのは、アングロ＝アメリカン型会計制度と比較した場合の、会計基準設定主体の相違であると思われる。

Archer [1993] は、概念フレームワークの現代的意義は、会計実務上の指針ではなく、会計専門職が会計基準設定を担当するという自主規制体制の維持に関連している [Archer, 1993, p. 62] とした上で、次のように述べている。

これらの国々（フランスやドイツなど、すなわちフランコ＝ジャーマン型会計制度をもつ国：筆者注）において、財務会計基準の設定と施行について、その責任を負うところが最も大きいのは会計専門職であるとは考えられていない。むしろ、会計専門職の役割は、法団体のメンバーとして、もしくは法律に関する委員会に対して助言する立場として、専門知識を提供することである。それら諸団体の基準設定作業の結果生まれるものは、法的強制力をともなうことになる。 [Archer, 1993, p. 64]

前節で概観したように、米国では、パブリック・

セクターによる会計規制を避け、会計専門職によって組織されるプライベート・セクターによる自主規制が制度として選択された。そのプライベート・セクターが、自主規制を維持していくためには、権威ある会計基準を設定する能力を証明することが必要であり、会計基準に権威を付与するための方策としてたどり着いたのが、概念フレームワークに基づく会計基準の設定であった。

これに対し、フランコ＝ジャーマン型会計制度では、Archer [1993] が述べているように、会計専門職は基準設定の任を直接的に担っているわけではない。会計基準はパブリック・セクターにより法令の形で施行される。したがって、会計基準は法的強制力を備えたものとなり、その内容いかんで基準設定主体の地位が脅かされることはないと考えられる。この点に、フランコ＝ジャーマン型会計制度において、概念フレームワークが必要とされないという主張の論拠がある。

もしフランコ＝ジャーマン型会計制度の国において概念フレームワークが設定される場合、それには次の2通りのあり方が考えられる。

- a) その国の会計法規の根底にある諸概念を整理し、概念フレームワークとして明文化する。
- b) 会計基準の国際的なコンバージェンスという流れの中で、たとえばIASCの概念フレームワークをモデルとしたものを設定する。

a) の場合、設定される概念フレームワークの内容が、米国をはじめとするアングロ＝アメリカン型会計制度の国やIASCの概念フレームワークとは異なるものとなろうことは想像に難くない。その場合、概念フレームワークによって、それらの諸概念を明示する必然性は薄いように思われる。会計基準は、すでに法的地位を与えられ、強制力を有したものとなっている。概念フレームワークの役割が、会計基準に権威を付与することであるとすれば、すでに法的強制力の備わった会計基準に概念フレームワークの設定を通じて権威を与えることは、蛇足ともいえる行為になるからである。

論者によっては、概念フレームワークには、各種会計用語について一定の共通認識を得るための手段

という役割を見出すものもある⁹⁾。たしかに、そのような観点から概念フレームワークが設定されれば、会計に関する諸問題を議論する際、各種用語について共通の定義を基盤として議論を進めることができる。その意味で、概念フレームワークの有用性を主張することができよう。ただ、その場合、あえて概念フレームワークという形式をとって用語を定義しなければいけないのか、という点については疑問が残る。

実際に、a)のタイプの概念フレームワークを公表したのがフランスである。フランスでは、1996年、民間の会計職業団体である、専門会計士協会 (Ordre des Experts Comptables) の会計理論常任委員会 (Comité Permanent de Doctrine Comptable) から、「会計の概念フレームワーク (Cadre Conceptuel de la Comptabilité)」が公表された。このフランス版概念フレームワークは、FASB や IASB の概念フレームワークとは一線を画す内容のもの [Anonymous, 1996, p. 2] であったが¹⁰⁾、結果的には、「さまざまな批判を受け (中略)、国内では受け入れられず、失敗に終わってしまった」[藤田、1997, p. 66] とされる。

フランスにおける概念フレームワーク設定失敗の原因として、藤田 [1997, p. 66] では、次の3点があげられている。

- ①概念フレームワークの設定主体がプライベート・セクターであり、設定した概念フレームワークをオーソライズできなかったこと
- ②フランス版概念フレームワークの形成目的が明確でなかったこと
- ③プラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable General) との関係がまったく触れられていないこと

このなかで注目したいのが②である。藤田 [1997] では、「概念フレームワークの形成が国際的調和化の前提であるという認識を誰もが持って」[藤田、1997, p. 66] いるとした上で、「概念フレームワークの形成目的が国際的調和化にあるのであれば、FASB や IASB の体系とはあまりかけ離れたものとなってはならず…… (後略)」[藤田、1997, p. 66]

と述べられている。確かに、EU 域内における、2005年1月からの株式公開会社へのIAS強制適用などの状況を考えれば、会計基準の国際的調和化、統一化という観点から、フランコ＝ジャーマン型会計制度国における会計制度改革の一環として概念フレームワークの設定を位置づけるという考えもうなずける。

②の失敗要因をクリアする概念フレームワークとは、上述のb)タイプのものであるように思われる。では、b)タイプ、すなわち、会計基準の国際的統一化を志向した概念フレームワークを設定し、既存の国内会計法規と内容の整合性を図った上で、これに法的な地位を与えれば、それがフランコ＝ジャーマン型会計制度において、制度の一環として成立しうるのであろうか。この点が次の検討課題となる。では、本稿のタイトルにも掲げられているスペイン版の概念フレームワーク、MCIFにおいて、上記の3つの失敗要因はすべて解決されているのであろうか。

4. スペイン版概念フレームワークの概要

藤田 [1997, p. 66] によるフランス版概念フレームワーク失敗の要因を所与のものとすれば、フランコ＝ジャーマン型会計制度において概念フレームワークが制度として成立するための要件として、次の3つが導出されよう。すなわち、①パブリック・セクターにより法令を通じてオーソライズされていること、②会計基準の国際的調和化・統一化を志向したものであること、③会計関連法規との整合性がとれていること、の3要件である。以下、MCIFがこの要件を満たしたものであるのかどうか明らかにするため、設定主体である AECA の性格、MCIF 設定の目的、MCIF の主な内容の3点を概観する。

4-1. AECA の性格

AECA は、会計専門職、企業の会計担当者、投資家、学者など、会計に携わる広範な会員から構成されるプライベート・セクターであり [AECA, 2003]、1979年の設立以来、2003年8月現在までに23の会計

基準を公表している¹¹⁾。これらの会計基準は、会計法規を補完する、いわばスペインの GAAP として、スペイン国内で重視されており [Cañibano and Cea, 1999, p. 301 ; Martinez, 2001, p. 1113]、多くのスペイン大企業が AECA の公表した会計基準にしたがって、財務諸表を作成している [Cañibano and Cea, 1999, p. 303]。

また、スペインの会計制度の基幹をなすのは、スペイン版の会計プランであるプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ (Plan General de Contabilidad; 以下 PGC と略記) である。PGC は、EC 第 4 次および第 7 次指令の国内化にともない、1990 年に改正されたが、この時の主たる改正は、それまで AECA が公表した会計基準の内容をベースに行なわれている [Cañibano and Cea, 1999, p. 303 ; Martinez, 2001, p. 1113]。

現在、PGC を含め、会計・監査法規の設定、改正の責任を負っているのは、企業会計監査委員会 (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ; 以下 ICAC と略記) という、経済財政省の下部組織たるパブリック・セクターである [Cañibano and Cea, 1999, p. 319]。ICAC によって設定される会計関連規定は何であれ、同委員会の下部機関である諮問委員会 (Comité Consultivo) に提出され、承認を受けることになっているが、この諮問委員会に AECA からメンバーが派遣されている [Cañibano and Cea, 1999, p. 322]。すなわち、形式的であるとはいえ、AECA は会計法規の設定プロセスに関与している。

スペインの法規定では、会計基準はどのように位置づけられているのであろうか。ICAC から公表された、1991 年 1 月 19 日付決議書 (Resolución de 19 de enero de 1991) による監査技術基準 (Normas Técnicas de Auditoría) 第 3 条第 1 項の 2 に、「商法典や PGC、またその他の関連法規など、いずれの法規則においても扱われていない取引や経済上の事象が発生した場合、監査人はスペインまたは外国の信頼ある機関の会計基準に基づいて意見を表明することができる」という規定がみられる¹²⁾。

AECA がスペイン会計制度の発展に果してきた役割を考えれば、同団体が設定した会計基準は「スペインの信頼ある機関の会計基準」といえよう。つま

り、AECA の会計基準は、会計法規を補完する GAAP として位置づけられていることになる。

以上に鑑みれば、AECA は、確かにスペイン会計制度の発展に貢献し、現在でも重要な影響を及ぼしうる組織である。また、その公表物も社会的に尊重されており、その点については MCIF も同様であるように思われる。ただ、それだけをもって、MCIF が法的にオーソライズされているとは考えにくい。

4-2. MCIF 設定の目的

MCIF 設定の目的については、その序文 (Introducción) において述べられている。以下、その目的を明らかにするため、MCIF の序文の記述内容を検討していく。

そもそも AECA は、1979 年、「具体的な会計原則の公表のための前段階として」[AECA, 1999, p. 13]、かつ「後から公表されうる会計原則の論拠」[AECA, 1999, p. 13] として役立てることを目的に、基準書第 1 号「スペインにおける会計原則および基準」を公表した。

同基準書は、これまで AECA の会計基準設定にあたり「重要な役割を果たしてきただけでなく、現在でもその有効性を保っている」[AECA, 1999, p. 13] とされるものの、「現在の会計規制の理論的根拠を探究する場合、その内容は、伝統的な“一般原則”についてのステートメント”を大きく上回る傾向にある」[AECA, 1999, p. 13] と考えられるに至った。具体的にいえば、「財務情報の利用者のニーズ、財務情報の目的、その目的を達成するために当該財務情報が満たされなければならない条件、その他、財政状態についての諸要素および認識のための必要な諸条件の分析」[AECA, 1999, p. 14] の必要性が認められるようになった。その結果、『基準書第 1 号』を補完ならびに現在の状況にあわせて改定するため [AECA, 1999, p. 14]、換言すれば「会計基準の理論的根拠を拡大・完全化するという目的」[AECA, 1999, p. 14] で、MCIF の設定がスタートした。

MCIF の設定を喚起したスペインの「現在の状況」については、次の事柄があげられている。すなわち、「ここ数年の経済活動によって発展が遂げられたこ

と、その発展によって財務情報の重要性が増したことで、EUへ適応するために商業関連法令の大幅な改革が行われてきたこと」[AECA, 1999, p. 14]である。こうした状況は、スペイン経済のグローバル化の結果生じたものと短言して良いように思われる。

さらに序文では、MCIFの内容に関して、「IASCの概念フレームワークによって顕著になっている国際的な領域における動向との一致が図られている」[AECA, 1999, par. 17]と述べられている。国際的な領域における動向とは、IASBの活動目的の一つである、会計基準の国際的コンバージェンスの実現であろうことは、容易に想像できる。

以上、MCIFの序文の記述をみる限り、MCIFの設定の目的は、スペイン経済の国際化を背景とした、基準設定の根底にある会計思考の見直しであるといえよう。それは、具体的には、IASを通じた会計基準の国際的コンバージェンスを志向した作業であると考えられる。したがって、MCIFは、フランコ＝ジャーマン型会計制度において概念フレームワークが成功裏に機能するための3要件のうち、②については、これを満たしているといえる。

4-3. MCIFの主な内容

MCIFは、全10章と序文および補章から成り立っている。各章のタイトルは以下の通りである。

序文

第1章 概念フレームワークの特質

第2章 経済環境

第3章 財務情報の目的

第4章 財務情報の基礎的特徴

第5章 財務情報の質的特徴

第6章 基本的前提

第7章 財務諸表の構成要素の定義

第8章 財務諸表の構成要素の認識基準

第9章 評価基準

第10章 資本維持の諸基準

補章 スペインにおける現状：会計諸原則

序文では、MCIFは「IASCの概念フレームワークなど、そのほか同種のステートメントの方向性を踏襲してきた」[AECA, 1999, p. 15]と述べられてい

る。そのことは上述のMCIFの構成からも明らかであろう。そこでは、財務情報の目的（第3章）、財務情報が備えるべき質的特徴（第5章）、財務諸表の構成要素（第7章）およびその認識基準（第8章）、評価基準（第9章）と、FASBやIASCの概念フレームワークで取り上げられているのと同じ論点がみられる。

MCIFの具体的な内容については、別添の資料を参照されたい。結論からいえば、MCIFはIASCの概念フレームワークを下敷きとして設定されているように思われる。資料は、MCIFの詳しい内容を論点ごとに示すとともに、各論点について、IASCの概念フレームワークと内容をほぼ同じにしている場合には○印、内容が異なっている場合には●印が付されている。さらに資料では、各論点について、SFACおよび、英国の会計基準設定主体である会計基準審議会（Accounting Standards Board；ASB）から公表された「財務報告のための基本原則に関するステートメント（Statement of Principles for Financial Reporting；以下SPFRと略記）」と、IASCの概念フレームワークとの比較も行なっている¹³⁾。

資料において、MCIF、SFAC、SPFRの3つの概念フレームワークの内容をIASCの概念フレームワークと比較した結果、IASCの概念フレームワークと内容を異にする論点の数は、MCIFが16、SFACが33、SPFRが43と、MCIFがもっとも少なかった。また、構成や表現・文言についても、IASCの概念フレームワークとMCIFとの間に類似のみられる箇所が少なくない¹⁴⁾。

MCIFの内容は、IASCのフレームワークとの類似性の高さがみられる一方で、商法典やPGCなど、スペイン会計法規との整合性も図られている。その序文においても、MCIFの内容が会計基準の国際的コンバージェンスを志向している一方で、「商法典およびPGCに規定された会計原則が尊重されている」[AECA, 1999, p. 15]ことが明示されている。商法典やPGCに規定されている一般会計原則が、MCIFの内容と矛盾しないことは、MCIFの最後に付された補章において詳しく説明されている。そこでは、商法典およびPGCに規定されている一般会計原則

が、必ずしも MCIF の中に登場しないことについて「相違点というのは実質的なものでなく、むしろ外見的なものである」[AECA, 1999, p. 106] と記述されている。つまり、伝統的な一般会計原則が、その名称だけを変えて、MCIF に取り込まれていることが強調されている¹⁵⁾。

また、MCIF の本文でも、商法典または PGC の規定と MCIF の内容の整合性を図るための記述が折りに触れみられる。たとえば、第72および73パラグラフでは、法規定への準拠と経済的実質の表示とを両立させる必要性が述べられている。また、明瞭性の原則 [AECA, 1999, par. 103]、慎重性の原則 [AECA, 1999, par. 159]、取得価額の原則 [AECA, 1999, par. 303] の商法典や PGC における位置付け、およびスペイン会計法規において採用される資本維持概念 [AECA, 1999, par. 354–356] についても、MCIF の本文中で言及されている。

以上、MCIF の内容は、IASC をベースとしながらも、既存の国内会計法規との調整が図られているといえる。その意味で、MCIF は、フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワークの成立要件の③をも満たしているように思われる。

本節での考察の結果、MCIF は、会計基準の国際的調和化・統一化を志向したものであること、また IASC の概念フレームワークをベースとしながらも、商法典および PGC との整合性を考慮したものであることが分かった。ということは、MCIF が何らかの形で法的なオーソライゼーションを受けさえすれば、AECA の会計基準のみならず、たとえば PGC などの会計法規を設定する上でのフレームワークとして機能することになるのだろうか。

5. スペイン版概念フレームワークの問題点

確かに MCIF には、IASC の概念フレームワークを基盤としながらも、スペイン会計法規との整合性を図った痕跡が十分にうかがえる。それでも、MCIF が会計基準、場合によっては会計法規の設定のための枠組みとなるかどうかは疑問である。その理由は、MCIF の内容そのものに、曖昧な点や矛盾など、い

くつかの問題点がみられることである。具体的には、①キャッシュ・フロー計算書の扱い、②財務情報の質的特徴、③評価基準、④利益をめぐる諸概念、の4点に、問題点がみられる。以下、各項目を順次検討していく。

5-1. キャッシュ・フロー計算書の扱い

MCIF は、財務諸表として、貸借対照表、損益計算書および注記書類の他に、キャッシュ・フロー計算書 (Estado de Flujos de Tesorería) をあげている [AECA, 1999, par. 59]。一方、商法典、株式会社法 (Ley de Sociedades Anónimas)、および PGC の規定では、キャッシュ・フロー計算書は財務諸表に含まれていない。会計法規においては、キャッシュ・フロー計算書ではなく、資金計算書 (Cuadro de Financiación) を注記書類の一部に含めることが規定されている¹⁶⁾。

キャッシュ・フロー計算書と資金計算書の関係について、MCIF の本文中には明確な記述はない。ただし、第59パラグラフに付された脚注2において、「キャッシュ・フローについて、MCIF が定める形式の計算書は、資金計算書で足りるという見解が、ICAC の EU 連絡委員会との間で合意されている」と述べられている。すなわち、MCIF は、本文においてキャッシュ・フロー計算書を財務諸表の一つとして掲げているにもかかわらず、脚注ではキャッシュ・フロー計算書を資金計算書の下位に位置付けるかのような記述がみられるのである。

MCIF では「財務情報は、情報利用者のニーズに応じて設定された特定の目的を達成するよう志向されたものでなければならない」[AECA, 1999, par. 39] と記されている。これは、MCIF が IASC の概念フレームワークや SFAC と同様、意思決定有用性アプローチを採用していることを意味する。キャッシュ・フロー計算書に関して重要なのは、財務情報の有用性という観点からみた場合、はたしてキャッシュ・フロー計算書が資金計算書に優るものなのかどうかということである。ところが、MCIF を読む限り、その判断が一概に下せないことは、先に示した MCIF の脚注2からも明らかである。

法律的な観点からすれば、資金計算書を注記書類に含めることが法律で求められている以上、これを MCIF の定めるキャッシュ・フロー計算書によって代替できるとは考えにくい。したがって、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表に組み込むとすれば、注記書類に追加情報として記載する方法を選ばざるをえない [Romero, 2000, p. 321]¹⁷⁾。

5-2. 財務情報の質的特徴

MCIF では、財務情報の有用性を決定する基本的な質的特徴として、目的適合性と信頼性があげられている [AECA, 1999, par. 80]。その意味では、財務情報の質的特徴に関して、MCIF は IASC の概念フレームワークより、SFAC に近いといえよう¹⁸⁾。さらに、目的適合性を構成する特徴として、完全性 [AECA, 1999, par. 95-97]、単一性 [AECA, 1999, par. 98]、明瞭性 [AECA, 1999, par. 99-103]、実質優先性 [AECA, 1999, par. 119-120]、相対的な重要性 [AECA, 1999, par. 121-131] を、信頼性を構成する特徴として、不偏性 [AECA, 1999, par. 134-141]、客観性 [AECA, 1999, par. 142-148]、検証可能性 [AECA, 1999, par. 145-148]、忠実な表示 [AECA, 1999, par. 149-152]、慎重性 [AECA, 1999, par. 153-159] を、さらに両者の構成要素として比較可能性 [AECA, 1999, par. 104-118] を規定している。また、目的適合性と信頼性の制約要件として、適時性 [AECA, 1999, par. 162-166]、合理性 [AECA, 1999, par. 167-170]、経済性 [AECA, 1999, par. 171-173] があげられるとともに、商法典第34条第2項に規定されている忠実な概観 [AECA, 1999, par. 177-179] についても記述がみられる。

これらの質的特徴の相互関係を示せば図表2の通りである。MCIF では、目的適合性と信頼性以外の質的特徴は、この二つの特徴の構成要素として、並列的に位置付けられ、SFAC 第2号にみられるような階層構造を成してはいない。

MCIF では、商法典および PGC に規定されている一般会計原則を、目的適合性または信頼性を構成する2次的な質的特徴と結びつけることにより、会計法規との整合性が図られている。ところが、商法典

および PGC では、特定の会計原則に優先順位が付されている。それが MCIF においては並列的に論じられているために、いくつか問題点が生じているように思われる。具体的には、明瞭性（明瞭性の原則）および慎重性（慎重性の原則）をめぐる、齟齬や不確かさが生じている。

明瞭性をめぐる問題

スペインの商法典第34条第2項および株式会社法第172条第2項には、前述の忠実な概観に関する規定とともに、「年度財務諸表は法規定に従って明瞭性をもって作成しなければならない」という表現がみられる。これは明瞭性の原則と呼ばれ、忠実な概観とともに年度財務諸表に関する一般原則と解される。

明瞭性の原則とは、「元来が大陸法に根差すもので区分表示や雛形への準拠等の要請に従うことによって達成される」[中川、1994、p. 31] のものと考えられている。この「区分表示や雛形」というのは、PGC において規定されている勘定科目体系、および PGC、商法典で示されている財務諸表の雛形を意味するものと思われる。このことから、明瞭性の原則とは、形式を重視するフランコ＝ジャーマン型会計制度に特有の原則といえよう。

明瞭性の原則は、MCIF において、財務情報の質的特徴の一つ、明瞭性に結び付けられている。明瞭性は「適切な用語法と確立された様式により、体系的に表示された内容について言及するもの」[AECA, 1999, par. 100] と定義されており、スペイン会計法規における明瞭性の原則の内容を反映している。ところが、MCIF は、上述の定義をもって、「そのため、明瞭性は理解可能性の類義語となる」[AECA, 1999, par. 100] とも述べている。

理解可能性について、たとえば IASC の概念フレームワークでは次のように定義されている。

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。この目的の上で利用者は、事業、経済活動、およ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思を有すると仮定される。 [IASB, 1989, par. 25]

つまり、理解可能性とは、表示方法に関する特定の規定への準拠を要請するものではない¹⁹⁾。

SPFR では、理解可能性を情報利用者の特徴として定義するとともに、情報が理解可能であるかどうかの要件として、情報の集約、分類、表示方法の適切さをあげている [ASB, 1999, par. 3.27]。したがって、MCIF の定義も、この内容に近いものが想定されているのかもしれない。事実、MCIF の第101パラグラフでは、「明瞭性は、そのような問題（経済、商業、会計など：同じパラグラフの直前の文章より判断）について合理的な知識をもち、熱心に情報を分析することのできる情報利用者にあわせて測定される」[AECA, 1999, par. 101] として、IASC のフレームワークや SFAC における理解可能性の内容をも盛り込んだものとなっている。

ところが MCIF では、明瞭性は目的適合性を構成する要素として、質的特徴の階層構造の中に位置付けられている。このことは、MCIF における明瞭性が、理解可能性よりも明瞭性の原則の内容に重点を置いて定義がなされていることを意味すると思われる。理解可能性は、情報利用者に固有の質的特徴であるのに対し、目的適合性は情報利用者の意思決定に固有の質的特徴である [企業財務制度研究会、2001、資35]。もし、MCIF の明瞭性の定義が理解可能性に比重を置いたものであるなら、それは目的適合性から独立して論じられるはずであり、目的適合性の下位に位置付けられるものではないからである。

また、MCIF の場合、質的特徴の名称自体が「明瞭性」であり、商法典で用いられているのと同じ Claridad という用語があてられている以上、それが商法典の明瞭性の原則の内容を含むことは確実である。明瞭性が商法典の明瞭性の原則を引き継いだものであるとすれば、MCIF の質的特徴の階層構造 (図表 2 参照) には、別の問題が生じることになる。商法典では、明瞭性の原則は、忠実な概観の原則と並ぶ年度財務諸表に関する一般原則である。つまり、その他の一般原則の上位に位置する最高位の会計原則といえる。ところが、MCIF においては、目的適合性を構成する要素として、その他の質的特徴と同列に位置付けられており、商法典との間に齟齬を

たす結果となる。

以上、MCIF における明瞭性に関しては、明瞭性の定義自体に曖昧さがみられること、また、その定義が、商法典における明瞭性の原則を反映し、情報の表示方法に関する内容であるとするれば、MCIF の質的特徴の階層構造と商法典における明瞭性の原則の位置付けとの間に食い違いが生じる。すなわち、MCIF と会計法規との整合性が保たれないことになる。

慎重性をめぐる問題

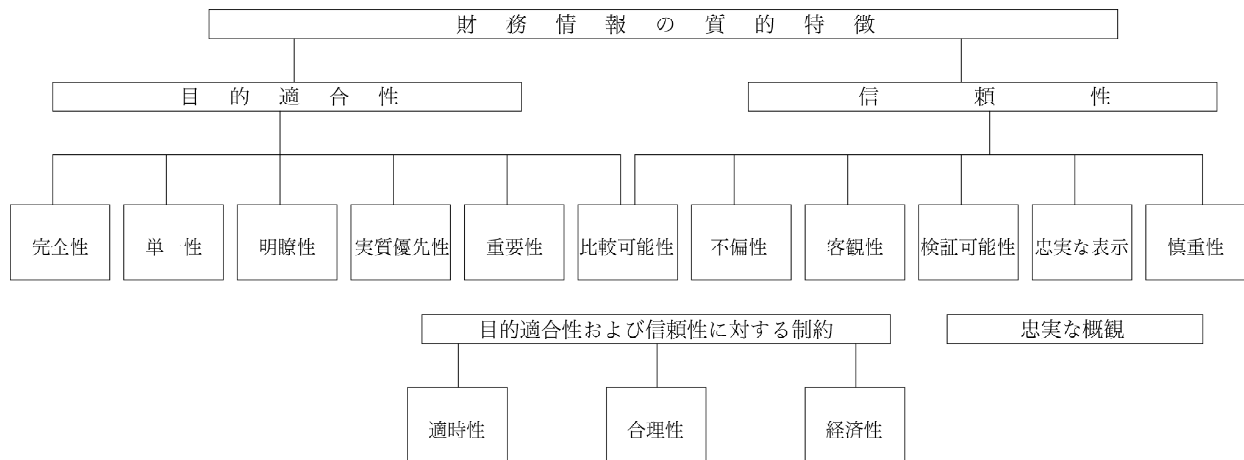
スペインの商法典第38条第1項では、年度財務諸表作成のための、評価に関する一般原則として、継続企業の原則、継続性の原則、慎重性の原則、発生主義の原則、個別評価の原則、原価評価の原則の6つが定められている。慎重性の原則とは、わが国の企業会計原則で規定されているところの保守主義の原則とほぼ同義である。さらに商法典第38条第1項では、評価にあたって、慎重性の原則が他の原則と競合する場合、慎重性の原則が優先されることが明文化されている。

また、PGC 第2部第2条では、商法典の第38条第1項の一般原則を敷衍、体系化、補完するものとして²⁰⁾、9つの会計原則²¹⁾が定められているが、慎重性の原則はその筆頭にあげられており、商法典と同様、他の原則に優先することが明記されている。

MCIF では、慎重性の原則は慎重性として、財務情報の質的特徴の一つにあげられている。慎重性は「信頼性から派生した質的特徴」[AECA, 1999, par. 82] であり、質的特徴の階層構造の中では、信頼性の下位に位置付けられている (図表 2 参照)。慎重性については、これを過度に適用することによって「逆に財務情報の目的適合性が失われる」[AECA, 1999, par. 157] 場合もあるとされている。このことから、慎重性は目的適合性からも干渉を受ける質的特徴であるといえる²²⁾。

商法典において、慎重性が他の一般原則に優先するという規定が存在することは、MCIF の本文においても触れられている。もつとも、そこでの記述は、「この規定は、信頼性と目的適合性が同じ水準である場合、より保守的な方法を採用しなければならない

図表2 MCIFにおける財務情報の質的特徴の階層構造



出典：Calvo and Enguïdanos [2000, p. 133]より引用

いと解釈すべき」[AECA, 1999, par. 159]という表現にとどまっている。つまり、MCIFにおいても他の質的特徴に対して優先性が与えられているのかどうかについて、商法典やPGCほど明確には示されていない。

図表2で示したように、MCIFでは、目的適合性と信頼性以外の質的特徴は、ほぼ並列的に論じられている。PGCで定められている9つの一般会計原則のうち、たとえば、継続性の原則はMCIFにおける比較可能性に結び付けられ、相対的な重要性の原則は、そのまま相対的な重要性として論じられている。慎重性の原則は、PGCで明文化されているように、継続性の原則や相対的な重要性の原則に対して優先する。ところが、MCIFにおける、慎重性の、比較可能性や相対的な重要性に対する優先性は漠然としたものでしかない。また、相対的な重要性に限っていえば、目的適合性の構成要素として位置付けられており、信頼性の下位に位置付けられる慎重性との直接的な関係については不明確である。

また、MCIFの第133パラグラフには、信頼性について次のような記述がみられる。

情報が信頼できるものであるためには、情報は、不偏性、客観性、検証可能性を備えていなくてはならない。また情報が、諸事情の忠実な表示を構成するものでなければならない。忠実な表示は、明瞭さと慎重さが必要とされる。[AECA, 1999, par. 133]

この記述からは、慎重性が、信頼性を構成する質的特徴としてMCIFでは同列に論じられているはずの、忠実な表示の要件であるような印象を受ける。

このように、会計法規では相対的な優先性が与えられている慎重性が、MCIFにおける質的特徴の階層構造のなかでどこに位置付けられるのかについては、いささか説明が錯綜している感が否めない。

また、慎重性については、その定義に関する問題も存在する。これは、慎重性の解釈の国際的相違から生じるものである。慎重性という考えは、フランコ＝ジャーマン型会計制度、アングロ＝アメリカン型会計制度のいずれにも存在する。ところが、その解釈には相違がある。フランコ＝ジャーマン型会計制度の国では、債権者保護または税務目的の観点から、慎重性は厳密な実現主義を意味するものという解釈が伝統的にとられてきた[FEE, 1997, pp. 43–44; Conesa, 2000, p. 342]。一方、アングロ＝アメリカン型会計制度の国における慎重性とは、不確実性のある条件下に限ったもの[Conesa, 2000, p. 342]といえる。SPFRにおける慎重性の定義が、それを顕著に表した一例であろう。

慎重性とは、不確実な状況の下で見積もりを行なう際に必要とされる判断の行使において払われる一定の注意を意味し、利得・資産を過大に評価しないこと、損失・負債を過小評価しないことをいう。

[ASB, 1999, par. 3.19]

IASC の概念フレームワーク [IASC, 1989, par. 38] や SFAC 第 2 号 [FASB, 1980, par. 95; 平松・広瀬訳, 2002, p. 107] においても、慎重性に関しては、不確実性への対処という意味で、ほぼ同様の記述がみられる。MCIF [AECA, 1999, par. 153] も同じである。MCIF が、会計基準の国際的コンバージェンスを志向していることを考えれば、そのことは必然であろう。ただし、その場合、商法典や PGC における慎重性の原則との整合性という点では、問題を生じることとなる。

5-3. 評価基準

スペインの商法典第38条第1項では、評価に関する一般原則の一つとして、すべての資産は、原則として取得価額または製造原価によって評価するよう規定されている。これは、取得価額の原則 (Principio del precio de adquisición) であり、PGC の第2部第2条においても、一般会計原則の一つにあげられている。ただし、法によって正当な理由が認められる場合には、関連する情報を注記書類に記載した上で、取得価額を修正することができる。この取得価額の原則は、MCIF において評価基準の一つである、歴史的な原価に反映されている。

MCIF は、財務諸表の構成要素に適用可能な評価基準として、歴史的な原価、取替原価、実現可能価額、正味現在価値という4種類の測定属性をあげている。複数の評価基準を用いることについては、「国際的な領域での職業会計士による調和化において取り上げられる現行の代替の評価基準を構成することを考慮したもの」[AECA, 1999, par. 302] と述べられている。これは、具体的には、評価基準が IASC の概念フレームワークをベースに規定されていることを意味する記述と思われる。事実、IASC の概念フレームワークでも、第100パラグラフにおいて、MCIF と同じ4種類の測定属性が取り上げられている。

MCIF の評価基準に関する問題点は、評価基準に対する会計法規上の見解と AECA の見解が同時に主張され、いずれの見解に優先順位がつけられているのか不明な点である。商法典および PGC では、取得価額、すなわち歴史的な原価による評価が原則である

ことは前述の通りであるが、その点について、MCIF の本文では次のように述べられている。

本章の306から317パラグラフ（ここでは歴史的な原価について論じられている：筆者注）は、わが国の商業関連法の法規定に適用可能なルールと考えられるべきである。その一方、本章では、採用可能な代替案を、取得原価・製造原価という法的原則によって考慮していくことはない。

[AECA, 1999, par. 303]

続く第304、314パラグラフでは、次のように述べられている。

これまで、AECA は、現在までに公表済みの基準書に従い、特に時価を基礎とした代替的な評価額を注記書類に示すよう、勧告してきた。したがって、少なくとも、第314パラグラフには留意すべきであろう。

[AECA, 1999, par. 304]

また、勧められるのは、少なくとも、実体の主要な資産の実現可能価額を注記書類に示すことである。特に、歴史的な原価と実現可能価額との差額が大きい場合、その勧告が当てはまる。

[AECA, 1999, par. 314]

さらに資本維持基準について論じた第10章においては、次のような記述がみられる。

一般購買力という尺度による資本維持基準は、相対的にみて、本概念フレームワークの26から38パラグラフで定義される利用者のニーズに一致する。

[AECA, 1999, par. 339]

スペインの会計法規は、その問題について、たとえ一定のインフレ率の下で、情報利用者のニーズを一層十分に満たすために、一般購買力単位による資本維持を考慮した、異なるモデルの資本維持を採用することが求められうる場合だったとしても、統一的な単位による貨幣資本維持の基準を採用している。

[AECA, 1999, par. 354]

一般購買力による資本維持の基準は採用されないが、財務諸表の比較的重要な要素の実現可能価額に関するデータを注記書類に含めることが望ましい。

[AECA, 1999, par. 355]

なお、上記の第354パラグラフにおける「統一的

な単位による貨幣資本維持」とは、MCIF の343、344 パラグラフにおいて説明されている。その内容から、それは名目貨幣資本維持であり、会計法規においては、取得価額の原則と結びついている。このことは、補章において、次のように明示されている。

第9章において示した、本概念フレームワークで注目される評価基準のうち、取得価額の原則は、本概念フレームワーク第10章で述べられた資本維持基準に関するわが国法規定において採用されている姿勢から生じたものである。本フレームワークの中で、その原則は、評価基準のなかでも取り上げられ、考慮されている。 [AECA, 1999, p. 106]

これらの引用から分かるように、MCIF では、実現可能価額という評価基準がもつとも目的適合性をもつと考えられている。ところが、実現可能価額についての言及は、これを注記書類への記載事項とする旨の勧告にとどまっている。同時に、その勧告がなされるにあたっては、法律における歴史的原価支持の見解（すなわち、取得価額の原則）が必ず示されている。その点で、MCIF の評価基準に関する内容は、きわめて歯切れの悪い印象を与える結果となっている。すなわち、実現可能価額を評価基準として積極的に用いるのか、それとも法律にしたがい、歴史的原価による評価を基礎とした上で、注記レベルで実現可能価額を表示していくべきなのか、判断が難しいように思われる。

評価基準は、他の諸概念とは異なり、財務諸表の数値に直接影響を及ぼす。ゆえに、商法典およびPGC等、会計法規の内容との整合性を図るにあたり、もつとも注意を要する部分といえよう。したがって、評価基準をめぐる記述の曖昧さは、フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク設定上の問題点、すなわち、会計法規に合わせたフレームワークの内容の調整の難しさを如実に表した部分といえる。

5-4. 利益をめぐる諸概念

利益概念について、MCIF では次のように述べられている。

資本の保有を可能にする純資産が、分配可能な純利益を構成するため、資本維持のためにどの基準を採用するかによって、自動的に損益の概念が決定する。 [AECA, 1999, par. 336]

前項でも示したように、MCIF は、一般購買力資本維持基準をもつとも目的適合性のある資本維持基準として認めている [AECA, 1999, par. 354]。その一方で、法律において名目資本維持基準が採用されていることにも言及されており [AECA, 1999, par. 355]、いずれに優先順位がつけられるのか、判断が難しい。

前出の第314パラグラフまたは第355パラグラフを踏まえると、MCIF では、一般購買力資本維持概念に、実現可能価額による資産評価を結び付けた会計モデルが想定されているといえる。一方、MCIF の補章 [AECA, 1999, p. 106] によれば、法律では、名目貨幣資本維持概念と歴史的原価による資産評価を結び付けた会計モデルが成立している。各モデルにおいて求められる利益がかけ離れたものとなることは容易に想像できる。このような二つのモデルが並存し、いずれが優先されるべきか不明確な状況は、概念フレームワークの成立を危ぶませることとなる。

また、一会計期間の損益について、MCIF では以下のように規定されている。

インカムおよび費用は、経済的実体の活動に関する構成要素であり、両者の差額によって、特定の期間における損益が決定される。その損益は、資本の増加・減少分に等しくなる。ただしその場合、所有者との関係に関するもの、剰余金勘定への直接的な借方・貸方記入をとまうものは除かれる。

[AECA, 1999, par. 230]

インカムおよび費用の定義は、会計年度の損益に関する包括的な概念であり、そこに経常項目も異常項目もともに含まれる。 [AECA, 1999, par. 234]

これらのパラグラフから、MCIF では、SFAC や IASC の概念フレームワークと同様、包括利益の概念が採用されていると判断できる [Conesa, 2000, p. 351]。ここで問題なのは、MCIF では、包括利益概念を採用しながら、未実現の利得について何の定

義もないことである。

従来の概念フレームワークでは、包括利益概念が採用される場合、未実現利得を財務諸表で表示べく、積極的な試みがなされてきたように思われる。たとえば、SFAC における、収益および利得の認識基準への実現可能概念の導入 [FASB, 1984, par. 83] はその一例であろう。また、IASC の概念フレームワークでは、インカムの定義に未実現利得が含まれる [IASC, 1989, par. 76] ことを明文化した上で、収益の認識に関する定義において、実現主義への言及を避けるとともに、確実性と測定の信頼性を認識の要件にあげている [IASC, 1989, par. 93]。

ところが、MCIF では、未実現利得についてはなら論じられていない。また収益の認識については、あくまで必要要件であるとはしながらも、実現が認識基準として掲げられている [AECA, 1999, par. 280–281]。同時に、収益が確定する条件が揃うまで、貸借対照表項目としてこれを認識する [AECA, 1999, par. 282] という、収益認識の延期を認める旨の記述もみられる。これらは、PGC における慎重性の原則を考慮した結果であると思われる。

PGC 第 2 部第 2 条における慎重性の原則に関する規定のなかには、「期末において実現している利益だけが計上される」という条文がみられる。これは、慎重性の原則として実現主義が一般原則化していることを意味するものといえよう²³⁾。したがって、MCIF においては、会計法規との整合性を考慮する以上、収益の認識に関して実現主義への言及は不可避であるといえる。同時に、いかなる形であれ、未実現利得の計上または財務諸表上での表示は、慎重に対処せざるをえない問題であるように思われる。

6. フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク導入の困難性

前節で概観した MCIF の内容についての問題点は、すべてスペイン会計法規との関連で生じたものであるように思われる。MCIF が、商法典や株式会社法、および PGC などの会計関連法規との間に矛盾が生じないよう、十分調整された内容となっていることは、

その序文でも明示されている。ところが、この調整が真に可能なものであるのかどうかについては、疑問がもたれる。

このことを考える上でまず重要なのは、商法典や PGC が、当然のことながら法的強制力を有しているという点である。スペインでは、AECA の会計基準など、いわゆる GAAP を適用しようとする場合、既存の会計法規がその枠組みとして機能する。

1991 年 1 月 19 日付 ICAC 決議書による監査手続基準第 3 条第 1 項の 2 によって、AECA の公表した会計基準は、スペインの GAAP として法の認定を受けると考えられる [Romero, 2000, p. 313]。ただし、監査手続基準の同条文には、GAAP が満たす条件として次の 3 つがあげられている。

- a) 当該基準が会計法規と齟齬していないこと。
- b) 当該基準について、スペインにおける会計専門職によって一般に認められている旨の見解書が、これら専門家の所属する機関より公表されていること。
- c) 当該基準の適用が、企業の純資産、財政状態、経営成績について忠実な概観を把握せしめるに足りること。

このうち、重要なのが a) の条件である。すなわち、商法典や PGC の会計規定から逸脱する会計基準は、GAAP として成立しないのである。

したがって、AECA が会計基準設定のための概念フレームワークを作成しようとするれば、そこに商法典の会計規定や PGC の背景にある諸概念を取り込まざるをえない。換言すれば、既存の法律が、概念フレームワーク設定のためのフレームワークとして課されることになるのである。

次に重要なのは、MCIF とスペイン会計法規とでは、そこで規定されている財務情報の目的が異なるということである。MCIF でも PGC でも、情報の利用者として、広範にわたる利害関係者が想定されている²⁴⁾。MCIF では、「財務諸表中に内包される情報で、出資者の情報ニーズをカバーするものは、他の情報利用者の求めるニーズの多くをカバーするだろう」 [AECA, 1999, par. 29] と述べられている。つまり、MCIF では、顕在的および潜在的出資者が主

たる情報利用者と考えられている。一方、PGC には、誰を主たる情報利用者とするかについては明示されていない。ただ、そもそも PGC という会計プランが、政府による経済統制のための情報作成を目的に設定された [Cañibano and Cea, 1999, p. 311] ことを考えれば、PGC で想定される財務情報の主たる利用者は、MCIF のそれとは異なるように思われる。

想定される情報利用者が異なれば、それぞれの情報利用目的も異なる。異なった目的の適合性をもとに情報の内容を規定すれば、それらは当然、互いに異なってくる。MCIF は株主および投資家の意思決定有用性に主眼を置き、そこから各種概念を演繹している。一方、商法典および PGC では、経済統制および課税当局としての政府の意思決定有用性が目的となり、それをもとに各種会計法規が設定されているとすれば、その法規の裏側にある諸概念も、やはり MCIF とは異なるものとなろう²⁵⁾。出発点である目的が異なる以上、ふたつの概念を融合することはきわめて困難であると考えられる。

フランコ＝ジャーマン型会計制度の国では、会計基準は法令の形で設定される。また、前節で MCIF の問題点として概観した明瞭性および慎重性の原則、取得原価による評価、収益認識基準としての実現主義などは、会計の目的が税務またはマクロ経済計画と結びつけて論じられる、フランコ＝ジャーマン型会計制度に固有の特徴である。したがって、他のフランコ＝ジャーマン型会計制度国において MCIF と同様の概念フレームワーク設定が試みられた場合、その内容には、前節で指摘したのと同じ問題点の生じる可能性が大きい。ここに、理論的に一貫した内容の概念フレームワークが成立しにくいという意味で、フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク導入の困難性を主張することができる。

7. むすびにかえて

概念フレームワークとは、プライベート・セクターが会計基準設定の役割を担うアングロ＝アメリカン型会計制度において、その自主規制体制の維持

という観点から生成・発達した独自の制度である。概念フレームワークの存在により、設定された会計基準には、設定主体である会計プロフェッションのもつ専門性に基づく権威が付与される。この権威を支えるのが、概念フレームワークの理論性である。首尾一貫した理論性を備えた概念フレームワークの存在により、それに基づいて設定された会計基準が、GAAP として広く社会で適用されることになる。

一方、フランコ＝ジャーマン型会計制度においては、会計基準は法令として設定される。そこには、最初から法的な強制力が付与され、当該基準はその強制力によって、広く社会に適用される。したがって、概念フレームワークという制度は必要とされない。会計法規からあえて会計に関する諸概念を抽出したとしても、それを概念フレームワークという形で公表する必然性は薄い。

フランコ＝ジャーマン型会計制度において、概念フレームワークを導入する必要があるとすれば、それは、会計基準の国際的調和化・統一化を志向した活動の一環として、アングロ＝アメリカン型会計制度国または国際機関によって公表されたものをモデルとした概念フレームワークの設定である。

フランコ＝ジャーマン型会計制度では、法律が会計を規制していることから、その会計関連法規が企業会計の枠組みとして機能する。それが法律として強制力をもっている以上、会計基準の国際的調和化・統一化を志向した概念フレームワークを設定しようとする場合でも、その法的枠組みを無視することはできない。したがって、両者の整合性を図りながら、概念フレームワークの内容を形成していくことが必要となる。

ところが、その両者において想定される財務情報の目的は異なっている場合が多い。具体的にいえば、SFAC や IASC の概念フレームワークなど、既存の概念フレームワークは、主に投資意思決定有用性を目的としているのに対し、フランコ＝ジャーマン型会計制度における法令では、財務情報作成の目的は、課税当局または経済運営当局としての政府およびその関連機関の意思決定有用性にあると考えられる。そのため、それぞれにみられる会計諸概念には相違

点が多い。両者の整合性を保ちながら、一貫性のある理論に精緻化していくことはきわめて困難な課題となる。したがって、たとえ概念フレームワークが完成したとしても、それは多くの矛盾や曖昧さを残したものとなる。それらは、概念フレームワークの生命線ともいえる理論性を損なうものである。この点については、本稿で検討した MCIF においても顕著であった。理論に矛盾がみられれば、概念フレームワークの成立は、きわめて困難なものとなりうる。

なお、本稿で検討した、MCIF は、その後内容が大幅に削除され、現在セカンド・エディションとして公表されている。削除された箇所は、財務諸表の構成要素の定義、財務諸表の構成要素の認識基準、評価基準、資本維持の諸基準など、広範にわたる。残されたのは、財務情報の目的や質的特徴などに関する部分のみであり、これにスペインの会計法規に規定される一般会計原則に関する説明が付け加えられた。

このセカンド・エディションの詳しい検討は次稿の課題とし、本稿においてこれ以上の言及は避ける。ただ、評価基準をはじめ、財務諸表の数値に直接影響を及ぼすと思われる箇所がすべて削除されたところに、フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク設定の困難性が反映されているように思われる。

フランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワーク成立の難しさについては、ヨーロッパ会計士連盟 (Fédération des Experts Comptables Européens; FEE) が、1997年に公表した報告書のなかで、すでに述べているところでもある。そこで主張されているのは、グローバル・ベースで認められた概念フレームワークに対する EU としての統一見解の必要性であり、ヨーロッパ版概念フレームワークの設定ではない [FEE, 1997, p. 11]。

そのための方法論として指摘されているのが、企業会計のダブル・スタンダード化である。具体的には、ヨーロッパ各国において、個別財務諸表は国内での税務目的、連結財務諸表は国際的な資本市場における情報提供目的で作成されるものという考えを確立させ、連結ベースでのみ、概念的な問題を検討

する [FEE, 1997, p. 11] ことが提案されている。今後は、スペインとともに、ヨーロッパ大陸諸国における概念フレームワークをめぐる動きにも注目し、本稿における説明が妥当性をもつものなのかどうか、注意深く検討していきたい。

注

- 1) 本稿では、概念フレームワークの成立に影響を及ぼす主要な要因の一つが、法律による会計規制の程度の強弱にあるという前提に立ち、議論を進めている。本稿におけるフランコ＝ジャーマン型会計制度およびアングロ＝アメリカン型会計制度という用語は、あくまで法律による会計規制の強弱という観点から制度をとらえた場合の呼称である。あえてこのことを注記するのは、グローバル・ベース、および地域レベルでの会計基準の調和化、統一化が進み、各国会計制度のあり方が収斂しつつある昨今、世界の会計制度をアングロ＝アメリカン型とフランコ＝ジャーマン型の2種類のみに類型化するという考えは、現実を反映していない部分があることも否めないためであり、筆者もこの点については十分に認識している。なお、概念フレームワークと法制度のあり方との関係については、進 [2001] において詳しく検討されている。
- 2) なお、IASC とは、概念フレームワーク公表当時の名称であり、現在では、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board) に変更されている。
- 3) 広瀬 [1995] によれば、オーストラリアの概念フレームワークは「FASB の『概念フレームワーク』ときわめてよく似ている」[広瀬、1995, pp. 163–164]、IASC の概念フレームワークは「FASB の『概念フレームワーク』のエッセンスである」[広瀬、1995, pp. 165]、カナダの概念フレームワークは「FASB の『概念フレームワーク』をベースに、IASC のフレームワークの公開草案を加味して形成されたものと考えられる」[広瀬、1995, p. 166]、英国の概念フレームワークについては「FASB の『概念フレームワーク』に類似している」[広瀬、1995, p. 168]、ニュージーランドの概念フレームワークについては「FASB の『概念フレームワーク』および IASC フレームワークの寄せ集め」[広瀬、1995, p. 170] として、一連の概念フレームワークの類似性が指摘されている。
- 4) この制度を加藤 [1994] は「プロフェッショナル会計制度」[加藤、1994, p. 82] と表現している。これは、そのままアングロ＝アメリカン型会計制度の重要な特徴として位置づけられる。
- 5) この点について、詳しくは広瀬 [1995, pp. 25–34] や Storey [1997, pp. 12–32; 企業財務制度研究会訳、2001, pp. 25–66] などを参照されたい。また、そもそも CAP が

- ピースミール・アプローチを採用したのは、「特定の喫緊の問題を処理する必要があり、包括的な原則書の作成に時間や労力を費やす余裕がない」[Storey, 1997, p. 12; 企業財務制度研究会訳、2001、p. 26] ためであり、必ずしも積極的な理由ではなかったと思われる。
- 6) 広瀬 [1995、pp. 128–129] では、会計選択問題を解決するための理論的な手がかりを示そうとしたことが、FASB の概念フレームワーク形成の動機の一つとして説明されている。
- 7) 本稿では、アングロ＝アメリカン型会計制度とフランコ＝ジャーマン型会計制度とを対比させ、その二つのタイプの会計制度における概念フレームワークの意義を検討する。そのため、IASC などの国際機関が、なぜ概念フレームワークを必要とするようになったかについての考察は見送ることとする。なお、IASC が概念フレームワークを必要とするようになった理由については、高須 [1991] が詳しい。
- 8) 村瀬 [1996]、Archer [1993] などを参照されたい。ただし、これらは必ずしもフランコ＝ジャーマン型会計制度における概念フレームワークの不必要性を解明することを目的としているわけではない。
- 9) たとえば Horngren [1981, p. 94] を参照されたい。
- 10) たとえば、フランス版概念フレームワークでは、企業の目的は富の増大にあるとされ、財務諸表は企業の富の創造能力を測定するものでなければならないとされ、その測定の結果がどのような利害関係者にとって有用であるかについては、あまり重視されていない [Annonymous, 1996, p. 2]。本稿はフランス版概念フレームワークを検討するものではないので、その内容に関する詳しい検討は避ける。フランス版概念フレームワークの内容については、藤田 [1997] で詳細に検討されている。
- 11) これらは会計原則および会計基準 (Principios y Normas de Contabilidad) という名称が付されている。
- 12) 決議書 (Resoluciones) は法令の一種であり、強制力をもつ。
- 13) この資料は、企業財務制度研究会 [2001] の巻末に収録されている「IASC フレームワーク、SFAC (FASB 概念書) および SPFR (財務報告原則書) の比較表」の形式に則り、筆者が MCIF の内容を整理したものである。したがって、SFAC および SPFR の内容については同表を参照されたい。
- 14) たとえば、構成については、IASC のフレームワーク、MCIF ともに、基本的前提という独立の章を設け、発生主義および継続企業について定義している点で共通している、また MCIF の、財政状態および貸借対照表 (par. 47–51)、経営成績 (par. 52)、キャッシュ・フロー (par. 53) に関する定義、測定の信頼性に関する記述 (par. 260–263) などは、IASC のフレームワークの文言ときわめて類似している。
- 15) MCIF の補章では、MCIF の本文で登場しない、伝統的な一般会計原則として、継続性の原則、相対的な重要性の原則、取引の擬制の原則、記録の原則、収益費用対応の原則、慎重性の原則、取得価額の原則をあげ、それぞれの内容に該当する MCIF 本文のパラグラフを示している。
- 16) 資金計算書に関する規定は、商法典第35条第3項、株式会社法第200条第4項、およびPGC第4部1–8にみられる。
- 17) 商法典には「忠実な概観」の原則 (商法典第34条第2項、株式会社法第172条第2項) と、これを確保するためには、必要とあれば、既存の法規定から離脱することも認めるとする、いわゆる離脱規定 (商法典第34条第4項) が定められている。ところが Romero [1999] によれば、この離脱規定にしたがい、資金計算書をキャッシュ・フロー計算書で代替することも困難である [Romero, 1999, p. 321] とされる。
- 18) IASC の概念フレームワークでは、主たる質的特徴として、理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性の4つをあげている [IASC, 1989, par. 24]。一方、SFAC 第2号では、その Summery of Principal Conclusion において、目的適合性と信頼性を「会計情報を意思決定にとって有用にさせる二つの基本的な特性」[FASB, 1980, Summery of Principal Conclusion; 平松・広瀬訳、2002、p. 53]、としている。
- 19) SFAC 第2号では、第40パラグラフに理解可能性が定義されている。この定義も、IASC の概念フレームワークとほぼ同じ内容である。
- 20) このことは、PGC の序文 II–9で明記されている。
- 21) 慎重性の原則、継続企業の原則、記録の原則、取得価額の原則、発生主義の原則、費用収益対応の原則、相殺禁止の原則、継続性の原則、相対的な重要性の原則がこれにあたる。
- 22) MCIF の第82パラグラフにおいて、「不偏性、客観性、検証可能性、慎重性、および忠実な表示は、主に信頼性から派生した質的特徴であるが、一方で、それらの中には、目的適合性から干渉を受けるものもある」と述べられている。
- 23) 大陸諸国の慎重性の原則には、実現主義および不平等性の原則 (imparity principle) が含まれるとされる [FEE, 1997, p. 43]。PGC は、慎重性の原則に関する規定において、「予想しうる危険、および当期または過年度に起因する偶発損失については、気付いた時点ですぐに計上しなければならない」と定めている。この部分が不平等性の原則に該当すると考えられる。
- 24) MCIF の第24パラグラフおよび PGC の序文 II–10を参照されたい。いずれも、出資者、債権者、従業員、公的機関、競合他社など、広範な情報利用者があげられている。
- 25) ヨーロッパ大陸諸国のなかでも、特にフランス、スペイン、イタリアといった国々では、会計に関する規定を含む商業関連法規から、独自の会計諸概念を導出すること自体が難しいとする意見もある。これらの国では、企業会計の税務志向が特に強く、会計法規設定にあたっては、増税・減税という税務当局の意向が強く反映され [FEE, 1997, p.

12]、実務レベルにおいても、税金をいかに軽減するかという観点から、会計処理方法の選択が行なわれる [FEE, 1997, p. 9]。すなわち、基準の設定および適用はきわめて場当たりのなものであり、根底に一貫した概念を見出すのは困難である [FEE, 1997, p. 5] とされる。ただし、FEE [1997] によれば、同じ大陸諸国でも、ドイツ、オーストリア、スイスについては別の見解を示している。たとえばドイツの場合、確かに会計と税務の関連も強いが、法律から演繹される正規の簿記の原則が存在する点で、フランスやスペインとは大きく異なる [FEE, 1997, p. 5] と考えられている。つまり、FEE [1997] では、正規の簿記の原則は、佐藤 [1989] が論じているように、正規の簿記の原則を「法の機能を会計に媒介する環として働き、それへの適合をもって会計を合法のものとなしうる概念装置として働く」 [佐藤、1989, p. 179] ものと捉えているのであろう。

参考文献

- Accounting Standards Board (1999), *Statement of Principles for Financial Reporting*, Accounting Standards Board.
- Announymous (1996), “Conceptual Framework Breaks New Ground,” *World Accounting Report*, July, p. 2.
- Archer, Simon (1993), “On the Methodology of Constructing a Conceptual Framework for Financial Accounting,” in *Philosophical Perspectives on Accounting*, edited by M. J. Mumford and K. V. Peasnell, London, Routledge, pp. 62–122.
- Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas (2003), *Qué es AECA*, available in <http://www.aeca.es/aeca/aeca/aeca.htm>
- Asociacion Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1999), *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Madrid, Asociación Espanola de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Calvo, Leandro Cañibano and Araceli Mora Engui’danos (2000), “Características Cualitativas de la Información Financiera,” in *Marco Conceptual para la Información Financiera: Análisis y Comentarios*, edited by Jorge Tua, Madrid, Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas, pp. 129–160.
- Cañibano, Leandro and Jose Luis Cea (1999), “Spain,” in *Accounting Regulation in Europe*, edited by Stuart Mcleay, London, Macmillan Business, pp. 300–335.
- Conesa, Isabel Martínez (2000), “El Marco Conceptual y el Plan General de Contabilidad,” in *Marco Conceptual para la Información Financiera Análisis y Comentarios*, edited by Jorge Tua, Madrid, Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas, pp. 331–371.
- Financial Accounting Standards Board (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 Objective of Financial Reporting by Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board; 広瀬義州訳 (2002), 「財務会計諸概念に関するステイトメント第1号 営利企業の財務報告の基本目的」、平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社、pp. 1–43.
- Financial Accounting Standards Board (1978), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statements*, Financial Accounting Standards Board; 平松一夫訳 (2002), 「財務会計諸概念に関するステイトメント第6号 財務諸表の構成要素」、平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社、pp. 267–408.
- Financial Accounting Standards Board (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Financial Accounting Standards Board; 広瀬義州訳 (2002), 「財務会計諸概念に関するステイトメント第2号 会計情報の質的特徴」、平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社、pp. 45–194.
- Financial Accounting Standards Board (1984), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Financial Accounting Standards Board; 広瀬義州訳 (2002), 「財務会計諸概念に関するステイトメント第5号 営利企業の財務諸表における認識と測定」、平松一夫、広瀬義州訳、『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社、pp. 195–266.
- Fédération des Experts Comptables Européens (1997), *FEE Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe*, Brussels, Fédération des Experts Comptables Européens.
- Horngren, C. H. (1981), “Uses and Limitations of a Conceptual Framework,” *Journal of Accountancy*, April, pp. 86–95.
- International Accounting Standards Committee (1989), *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*, London, International Accounting Standards Committee.
- Martinez, Francisco J. (2001), “Spain,” in *European Accounting Guide 4th ed.*, edited by David Alexander Simon Archer, New York, Aspen Law & Business, pp. 1112–1201.
- Romero, Enrique Corona (2000), “Normas Contables y Marco Conceptual,” in *Marco Conceptual para la Información Financiera: Analisis y Comentarios*, edited by Jorge Tua, Madrid, Asociacion Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas, pp. 305–329.
- Storey, Reed K. and Sylvia Storey (1997), *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Norwalk, Financial Accounting Standards Board; 財団法人企業財務制度研究会訳 (2001), 『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。
- 加藤盛弘 (1994), 『一般に認められた会計原則』、森山書店。
- 企業財務制度研究会 (2001), 『概念フレームワークに関する調査 概念フレームワークに関する研究委員会報告』、企業

- 財務制度研究会。
- 佐藤博明 (1989)、『ドイツ会計制度』、森山書店。
- 進美喜子 (2001)、「法制度の相違と概念フレームワークの導入——会計基準の国際的調和化の中で——」、『経済論究』第111号、pp. 51-65.
- 高須教夫 (1991)、「概念フレームワークの本質的機能に関する一考察」、『会計』第139巻第3号、pp. 64-75.
- 津守常弘 (1979)、「企業会計の私的統制」、『産業経理』第39巻第5号、pp. 73-82.
- 津守常弘 (1999)、「財務会計概念フレームワーク論の展開——過去・現在・未来」、『企業会計』Vol. 51, No. 1, pp. 162-169.
- 中川美佐子 (1994)、『スペイン・イタリアの会計制度』、千倉書房。
- 広瀬義州 (1995)、『会計基準論』、中央経済社。
- 藤田晶子 (1997)、「フランス版会計概念フレームワークの教訓」、『商事法務』No. 1465, pp. 60-67.
- 村瀬儀祐 (1996)、「制度としての概念フレームワーク」、『会計』第149巻第1号、pp. 41-52.
- 〈法令等〉
- Codigo de Comercio de 1885*, available in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/ccom.html
- El Plan General de Contabilidad*, available in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1643-1990.html
- El texto refundido de la Ley de Sociedades Anonimas*, available in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/rdleg1564-1989.html
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoria de Cuentas*, available in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/119-1988.html
- Normas Tecnicas de Auditoria*, available in <http://www.icac.mineco.es/roac/bdaudng.asp>

資料 IASC フレームワーク (以下、IASCFW と略記)、MCIF (スペイン版概念フレームワーク)、SFAC、SPFR 比較表

	AECA 財務情報のための概念フレームワーク (Macro Conceptual para la Información Financiera : MCIF)	IASCFW との比較			備 考
		MCIF	SFAC	SPFR	
構成	1. 概念フレームワークの特質 2. 経済環境 3. 財務情報の目的 4. 財務情報の基礎的特徴 5. 財務情報の質的特徴 6. 基本的前提 7. 財務諸表の構成要素の定義 8. 財務諸表の構成要素の認識基準 9. 評価基準 10. 資本維持の諸基準 11. スペインにおける現状：会計諸原則	●	●	●	・ MCIF は、財務報告の目的、財務情報の質的特徴、財務諸表の構成要素、認識、測定を論じている点で IASCFW と一致しているものの、次の 2 点で相違をみせている。 ① IASCFW は、その対象を営利企業としているのに対し、MCIF では、非営利組織についても適用可能であることが述べられている (第 8 パラグラフ) ② MCIF では、補遺として商法またはプラン・コンタブル・ジェネラルにおける会計原則と MICF との整合性について言及している。また、その他本文中でも折に触れ、本フレームワークの内容と会計法規との関連について触れている。
1. 序説 (1) 財務諸表および財務報告	5. 本概念フレームワークは、とくに一般目的で作成される財務諸表に適用可能なものとなっている。しかし、財務諸表中に含まれないものの、通常そこに添付される追加情報についても、本概念フレームワークとは関係している。財務諸表も追加情報も、双方ともに「財務情報」という名称に応じたものである。 6. 「一般目的の財務情報」という用語は、民官を問わず、営利目的の経済主体が、その外部情報利用者の経済的意思決定のための情報ニーズを満たすことを志向して、自主的に作成・公表されるのみならず、法的義務を果たす意味でも作成される情報のことを意味する。連結財務情報はこの用語の概念の中に含まれるものの、経済主体が当該主体を管理する上でのニーズを満たすために作成した財務情報は、それが財務情報として第三者に公表される場合を除き、除外される。 7. したがって、一般目的の財務情報という概念には、経済的実体の年次報告書のみならず、他の財務情報も含まれる。たとえば、意思決定を行う上で用いることを経常的に志向した、管理情報、株式発行に先立つパンフレット類、および経済・財務的資料を含むあらゆるコミュニケーションも、その概念の中に含まれる。	○	○	○	・ IASCFW は、「財務諸表」を扱うとしているのに対し、MCIF も、本概念フレームワークは「とくに財務諸表に適用」されるものである旨が述べられている。 ・ また、財務報告には、財務諸表のみならず、その他、企業の公表する情報が含まれる。この点も IASCFW、MCIF 双方において言及されている。
(2) 適用対象企業	5. 本概念フレームワークは、とくに一般目的で作成される財務諸表に適用可能なものとなっている。…… (以下省略) 6. 「一般目的の財務情報」という用語は、民官を問わず、営利目的の経済主体が、その外部情報利用者の経済的意思決定のための情報ニーズを満たすことを志向して…… (以下省略) 8. 本概念フレームワークの設定は、公的な管理当局およびその他類似の実体など、非営利目的の実体に対しても、その財産の経済的管理目的を取り上げる限り、適用可能である。	●	●	○	・ MCIF の適用対象企業は、民・官の営利・非営利の経済的実体であるとされている。 ・ IASCFW は適用対象企業を営利企業としており、この点に両者の違いがみられる。
(3) 情報利用者	24. 経済的諸実体は、一方で財務情報を利用する利用者、すなわち、財務情報の受け手、にもなる。財務情報を作成する実体自身は別にすれば (その実体のニーズは本概念フレームワークでは検討しない)、次の者たちが財務情報を利用する、すなわち、財務諸表の利用者となる。 ——現在の出資者および潜在の出資者 ——従業員およびその代理人	○	○	○	・ 財務諸表 (財務情報) の利用者については、両フレームワークとも同じ利害関係者をあげている。

	—金融機関 —商業上の仕入業者および債権者 —商業上の顧客および債務者 —政府および公的組織 —包括的な観点から見た、一般大衆および社会一般								
(4) 主たる情報利用者	29. 財務情報に関心を持つ者は、その各階層ごとに広範なニーズを持っている。その中で、その財務情報がカバーする範囲とともに、その目的を決定するための共通の分母を設定しなければならない。出資者は、経済的実体に対する最も重要な資金提供者であるから、財務諸表中に内包される情報で、出資者の情報ニーズをカバーするものは、他の情報利用者の求めるニーズの多くをカバーすることにたろう。	○	●	●					・ IASCFW、MCIF いずれも、主たる情報利用者として投資者をあげている。 ・ SFAC、SPFR では、債権者も主たる情報利用者としてあげられているが、IASCFW と MCIF ではその旨の記述はない。
(5) 管理会計情報	6. … (中略) …経済的実体が当該実体を管理する上でのニーズを満たすために作成した財務情報は、それが財務情報として第三者に公表される場合を除き、除外される。	○	○	○					・ いずれも、管理会計情報を対象外としている。
2. 財務諸表の目的 (1) 経済的意思決定	41. 財務情報は、広範な階層の情報利用者が経済的意思決定を行なう上で、有用なものではないなければならない。したがって、財務情報の基本目的は、その利用者が以下のことを評価できるような情報の提供である。 — 経済的実体の経済・財務的行動、その安全性および脆弱性、ならびにその実体が職務を遂行する上での効率 — 経済的実体が固定性および流動性の資源を維持し、そのための資金調達し、資金の調達源泉に報酬を支払う能力	○	○	○					・ 財務諸表の目的として経済的意思決定有用性をあげている点で、両者は一致している。 ・ MCIF は、情報の経済的意思決定有用性について、当該情報から、企業のどのような事柄を評価できれば有用と言えるのか、具体的に説明している。
(2) 提供される情報の特徴および限界	29. 財務情報に関心を持つ者は、その各階層ごとに広範なニーズを持っている。その中で、その財務情報がカバーする範囲とともに、その目的を決定するための共通的分母を設定しなければならない。出資者は、経済的実体に対する最も重要な資金提供者であるから、財務諸表中に内包される情報で、出資者の情報ニーズをカバーするものは、他の情報利用者の求めるニーズの多くをカバーすることにならう。 30. 残りの特定のニーズについては、それらが財務情報によってカバーされるものでなければ、通常の会計システム、すなわち、本概念フレームワークの枠内で特定の情報や諸表が求められることになる。しかし、財務情報がカバーする領域は徐々に広がっており、そのため、各情報利用者の、より広範な情報ニーズが満たされるようになっていく。 40. 財務情報の目的とは、最終的には、その情報が作成・公表される環境に備わった性質によって決定されてきたものであり、その環境に合った水準の目的を維持しなければならぬ。そうした環境は、財務情報の利用者のニーズを決定し、形成するものである一方、財務情報の目的を設定するための基本的な出発点を成している。 44. これまで示されてきたように、財務情報の目的は、情報利用者のニーズによって、先験的に、その情報が作成・公表される経済的環境によって決定する。したがって、経済環境の基本的な特徴が変化するものである限り、その目的は、時間や場所によって変化する可能性がある。 43. … (中略) …財務情報の提供を通じ、利用者は次のような事柄を判断できるようにになる。… (中略) …		●	○					・ IASCFW では、「財務諸表は、利用者が経済的意思決定を行うために必要とするすべての情報を提供するものではない」として、提供される情報の眼界に触れているが、MCIF では財務情報の眼界について、そこまで明確な記述はみられない。
(3) 受託責任および会計責任	43. … (中略) …財務情報の提供を通じ、利用者は次のような事柄を判断できるようにになる。… (中略) …	○	○	○					・ MCIF では「受託責任」または「会計責任」という言葉は用いられていないが、それに該当すると思われる記述がみられる。

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

フロー	の営業活動、財務活動、および投資活動を評価するのに有用である。その実体が現金預金およびその他の流動資産を生み出す能力を評価する場合、同様に、それらを利用するにあたって、事前にどの程度必要かを見積もる場合、その基礎を利用者に提供するものである限り、この情報は有用である。				資活動、財務活動を評価する上で重要であるとして一致している。 ・ FSAC、SPFR もほぼ同様の内容であるが、IASCFW と MCIF は、その文章構成の点でも類似性を有している。 ・ SPFR だけが、投資者の要求する情報として財務適応性を取り上げている。
(8) 財務適応性	規定されていない。	○	○	●	・ IASCFW の第7パラグラフで示されている財務諸表の種類は、貸借対照表、損益計算書、財政状態変動表（キャッシュ・フロー計算書）、注記書類の4つで、MCIF の取り上げている財務諸表の種類と同じである。
(9) 財務諸表	56. 財務情報はいくつもの財務諸表の形をとっており、それが経済的実体の財政状態および経営成績を反映している。経済的実体の活動が継続的なものであったとしても、その活動の状況と結果を告知する必要があることから、企業の存続年数を、慣習的に定められた一定の期間に分割しなければならぬ。 57. 上述の財務諸表は、少なくとも年1度の周期で作成されることになる。もつとも、十分な意思決定を行うためには、もっと短い期間での財務諸表作成が推奨される。 58. 財務諸表は、経済的実体に関する財務情報を提供するための最も主要な手段である。財務諸表は、特定の日付における、会計関連データを、間接的に入手されたデータとともに、集計、分類、要約したものを示している。 59. 財務諸表とは、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、および補足的注記すなわち注記書類をいう。現行の法規定では、年一度作成されることから、年次計算書と称している。 60. 財政状態に関する情報は、とくに貸借対照表によってもたらされる。活動に関する情報は、損益計算書によっても提供される。資金や現金預金の流入に関する情報は、とくにキャッシュ・フロー計算書によって提供される。	○	○	●	・ SFAC では、特定の財務諸表の名称があげられていない上、投資、所有主への配分に関する情報を提供する財務表を、1組の財務諸表の中に含めている。 ・ SPFR では、損益計算書とは別に、包括利益を記載するための財務表として、総認識利得損失計算書をあげている。
(10) 財務諸表の分類と統合	70. 財務情報の目的を達成し、ひいては情報利用者のニーズを満たすには、財務諸表の構成要素、ならびに財務諸表や、経済的実体の状況に関する追加的情報を分類、区分表示しなければならない。	○	○	●	・ IASCFW、および MCIF では、財務諸表の構成要素に関する細分類について言及されている。一方、SFAC、SPFR では、データの統合についても記述しており、それが必要な理由についても述べられている。
(11) 財務諸表の補完性	66. いずれの財務諸表も、密接に関連して提供できるものはない。同時に、各財務諸表の内容は、密接に関連しているため、他の財務諸表の内容についても熟慮しなければならない。したがって、財務諸表は、そのすべてが一つとなつて意味をなすものであり、常に総合的な方法でこれを公表し、分析しなければならない。	○	○	○	・ IASCFW と MCIF の間に文言の違いはあるが、内容はほぼ一致しているように思われる。
(12) 貸借対照表	47. 経済的実体の財政状態は、次のことに左右される。 —— その実体が管理する経済的資源 —— 資金調達源泉の構成 —— 流動性と支払能力 48. 実体が管理する経済的資源に関する情報は、その実体の活動に関する情報とともに、当該実体が将来、短期・長期の営業活動の中で、収益や、現金預金およびその他の流動性の高い支払手段を獲得する能力を評価するのに有用である。 49. 資金調達源泉の構成に関する情報は、固定性・流動性の資源が将来どの程度必要かを予測するのに有用である。同時に、資金の拠出者に対して報酬を払う必要から、現金預金および流動性のある支払手段が垣なわれるように見えるため、これを鑑定する上でも、その情報は有用となる。すなわち、資金調達源泉の構成に関する情報は、短期・長期の資金を調達するための、経済的実体の能力を評価するのに有効である。				・ IASCFW と MCIF は、経済的実体の財政状態を形成する要因を列挙し、それぞれに関する情報が、利用者にとってどのようにより有用であるかを述べている点で、非常に類似性が高い。
	50. 投資と資金調達源泉、なかでも短期のものに関する総合的な情報（流動性お				

	よび支払能力)は、その実体が、返済期限の到来した資金の抛出者に、金利と元本を支払う能力を評価するのに有用であり、ひいては、その抛出者から、継続して資金を調達する能力を評価するのにも役立つ。そのことにより、将来、その実体が資源を再投資にあてる能力も分析される。 51. 経済・財務的状態に関する情報によって評価できるのは、経済的実体が、その組織構造を多様に変化する環境に適合させ、そのことにより、当該実体を存続させる、収益を獲得する能力である。 60. 財政状態に関する情報は、とくに貸借対照表によってもたらされる……(以下省略)。					
(13) キャッシュ・フロー計算書	53. 経済的実体のキャッシュ・フローに関する情報は、特定の期間における通常の営業活動、財務活動、および投資活動を評価するのに有用である。その実体が現金預金およびその他の流動資産を生み出す能力を評価する場合、同様に、それらを利用するにあたって、事前にどの程度必要かを見積る場合、その基礎を利用者に提供するものである限り、この情報は有用である。 60. … (省略) … 資金や現金預金の流入入に関する情報は、とくにキャッシュ・フロー計算書によって提供される。	●	●	●	●	・ IASCFW の本文において、キャッシュ・フローに関する記述はない。
(14) 株主持分増減計算書	規定されていない。	○	●	○	○	・ SFAC だけが株主持分増減計算書を財務諸表の一つとしている。
(15) 注記および補足的明細表	61. 財務諸表には、注記書類も含まれている。注記書類は次のことを目的としている。 ——他の財務諸表に含まれている情報を敷衍する ——財務諸表の作成基準を明らかにする ——注記書類以外の財務諸表に含まれていない追加情報を提供する。たとえば、経済的実体に影響を与えるリスクや不確実性、貸借対照表において示されていない将来の状況や責務、または締切日以降に生じた重大な出来事などがあげられる。 ——特別な会計諸表の形を取る情報を含めて提供する。これらの情報は、財務情報に関する最近の動向からその必要性が高まり、情報利用者のニーズを満たす方法を、より完全なものとするために要請されるようになっただけのものである。具体的には、包括利益計算書、付加価値計算書、純資産変動表、実体の環境情報、セグメント情報などがあげられる。 ——注記以外の財務諸表を作成する場合に準拠される基礎が(本概念フレームワークで示されたものと(訳者注)異なる場合、その基礎についての情報を提供する。たとえば、物価変動の影響、発生主義という基礎的前提を考慮せずに作成された情報、または税務的な基準に基づいて作成された情報などに関するものがあげられる。 62. 経済的実体が通常の財務諸表の中で情報を提供する場合、その情報は、注記書類と統合して考慮されるべきである。 63. これまで示されてきた内容とは別に、財務情報をより良く理解し、ひいては情報利用者のニーズを十分に満たすためには、必要となりうるすべての情報を注記書類に含めることが必要である。					・ 追加情報の記載の必要性、ならびに追加情報の内容など、IASCFW と MCIF の内容はほぼ一致する。 ・ いずれの概念フレームワークも、注記に記載する内容についての記述はほぼ同じである。ただし、IASCFW と MCIF は、注記が財務諸表に含まれるとしているが、SFAC および SPFR では注記は財務諸表に含まれないと記述されている。
3. 基礎となる前提 (1) 発生主義会	185. インカムおよび費用の期間帰属は、その費用およびインカムのフローに応じ決定されなければならない。費用とインカムのフローによってもたらされる、貨幣および財貨のフローが生じる時点で決定されるのではない。	○	○	○	○	・ いずれの概念フレームワークも、発生主義に関する記述内容はほぼ同様である。ただし、IASCFW と MCIF は、「基礎的前提」という独立の章を設け、その中で発生主義を取り上げ、強調している点で類似性が高い。

計	186. 発生主義の基本的前提によって、金銭の受取り、支払いをともなう過去の取引だけでなく、将来の現金の移動を意味する、支払い義務、受取りの権利も、情報に含まれる。しかし、それは、発生主義によって示される情報を、キャッシュ・フロー計算書の内容によって補完する場合の、妨げとはなるものではない。					
(2) 継続企業	181. 逆の証拠がない限り、予測可能な将来における経済的実体の活動は継続するものと仮定される。したがって、会計規定を適用する場合、財産の清算価値を決定するような方向へ向かうことはありえない。 182. そのことは、情報利用者のニーズを満たすことに由来するものである。財務情報の目的を相互に満たすには、経済的実体が継続企業である可能性をいっそう適切に表しうる価値を用いることになる。 183. 通常の状況では、財務情報についてはつきりとした明示がなければ、それは当該実体が継続企業だと認識されていることを意味する。それとは異なる場合、すなわち、通常でない場合、当該実体にとつて限定された、一時的な局面にあると考えられる場合、財務情報の作成にあたって用いられた基準と同様、その状況を注記の中で示すことになる。 184. 場合によっては、経済的実体が、特定の意図をもって、継続企業の前提に関する基準とは異なる基準を用いて、当該実体のすべてまたは一部に言及し、財務諸表を作成することもある。そのような評価基準およびそれを用いて作成された財務諸表は、本概念フレームワークの対象としない。	○	○	○	○	いずれの概念フレームワークも、継続企業に関する記述内容はほぼ同じである。ただし、IASCFW、MCIF だけが「基礎的前提」という独立の章を設けて継続企業を取り上げ、強調している点で類似性が高い。
4. 報告事業体 (1) 財務諸表を作成、公表する報告事業体	19. 経済活動とは、独立した法人が行なうものである。所有する、または管理するなどの理由から、さまざまな者が、それぞれの方法を通じて経済活動を行なっているが、その者たちの間に結びつきが存在する場合もある。財務情報を公表する者としての会計実体は、必ずしも法人と一致するとは限らない。結局、独立した法人、またはそのような法人の集合体が会計実体となりうる。 20. 財務情報の公表者としての会計実体を認識するのは、意思決定能力の存在、および特定の目的を達成するために自由に用いることのできる資源の集合を、十分に分析することにかかっている。 21. 会計実体とは、生産要素の集合体から構成される。この生産要素には、包括的な観点から見ても、多くの集団を内包する広範囲な階層の利害関係者が集中している。財務情報をめぐるこれらの利害関係者については、その大部分をできるだけ公平に扱い、ニーズを満たさなければならぬ。 22. 財務情報を公表する会計実体を決定するには、本概念フレームワークの119パラグラフで示されているような、実質優先、すなわち形式より実質を優先するという質的特徴を満たさなければならない。このことが意味するのは、経済集団の中で、包括的な実体が、これを構成する個々の実体の上位に位置していなければならないということである。	●	●	●	●	- IASCFW では、報告事業体の識別に関して、簡単に説明されているに過ぎない。一方、MCIF では、生産要素の集合体という利用者の情報ニーズという観点から、報告事業体を説明し（第21パラグラフ）、その境界についても触れている（第22パラグラフ）。 - この内容について MCIF と最も類似性の高いのは、SPFR である。なお、SFAC は報告事業体について言及していない。
(2) 報告事業体の範囲	規定されていない。	○	○	○	○	SPFR だけが、報告事業体の範囲について触れている。
(3) 支配の意義	規定されていない。	○	○	○	○	SPFR だけが支配の意義について触れている。
(4) 事業体に対する支配	規定されていない。	○	○	○	○	SPFR だけが事業体に対する支配について触れている。
(5) 単一事業体財務諸表	23. したがって、連結財務諸表は企業グループの財政状況を表すものである。企業グループを構成する個々の企業が取り上げられる場合、当該グループの連結財務諸表	●	○	○	○	IASCFW では、連結財務諸表に関する事柄は一切規定されていない。

5. 財務諸表の 質的特徴 (1) 主要な質的 特徴	財務諸表を背景として、個別財務諸表を解釈しなければならぬ。会計実体による活動の多様性が指摘される場合、セグメント情報を提供する必要性が出てくる。 80. 財務諸表の基本的な質的特徴は、目的適合性と信頼性である。それらの特徴それぞれが、また両者が相まって、そこから派生した特徴、関連した特徴とみなされる、その他の質的特徴を生じさせている。	●	○	○	・ IASCFW では、理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性の 4 つを質的特徴としているのに対し、MCIF では、目的適合性と信頼性を主要な質的特徴としている。SFAC、SPFR も、IASCFW と同じ、4 つの質的特徴をあげている。 ・ MCIF は、質的特徴の階層構造を示している。その点で、質的特徴に関しては SFAC や SPFR に内容が近いといえる。ただし、具体的な階層構造は独特のものである。 ・ MCIF では、明瞭性と表現されているものの、「理解可能性の類義語である」とされている。 ・ MCIF、IASCFW とともに、会計について合理的な知識をもち、熱心に情報を分析しようとする情報利用者を対象としている。 ・ 利用者にとつて複雑すぎるかもしれない理由だけで、当該情報を除去すべきではないという点も、両フレームワークとも一致している。
(2) 理解可能性	99. 質的特徴としての明瞭性は、さまざまな情報利用者の手で財務情報が十分に利用されることを、可能な限り保証しようとするものである。情報が明瞭性を欠くと、目的適合性がすべて、もしくは部分的に損なわれる。 100. 明瞭性という特質は、どんな情報も持っている、理解および解釈の可能性に関連している。明瞭性は、適切な用語法と確立された様式により、体系的に表示された内容について言及するものであり、重要な基本情報は明示され、付属的情報は下位に置かれる。そのため、明瞭性は、理解可能性の類義語となる。 101. 財務情報の利用者は、財務情報を作成するのに必要な、経済的活動、商業界、および会計処理に関する合理的な知識をもっていると思定されているが、彼らは必ずしも会計の領域における専門家ではない。したがって、明瞭性は、そのような問題について合理的な知識をもち、熱心に情報を分析することのできる情報利用者にあわせて測定される。 102. 明瞭性は、簡潔性の類義語ではない。情報が複雑であったり、情報利用による情報圧縮が困難であるからといって、常に目的適合性をもった財務情報を除外する動機にはならない。 103. 財務諸表の構成要素間で相殺を行わないのは、明瞭性であり、したがって、財務情報の目的適合性の結果である（注 4：この点は、くわえて、現行のプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダにおける会計原則として考えられる）。一般基準として、また、相殺しなければならない理由が経済的または法的性質のものである場合を除いて、財務情報の利用者に対し、要約された情報の有用性を損なわないために、たとえば、評価や表示など、会計記録作成に関して、そのような構成要素は個別に扱われなければならない。	○	○	○	
(3) 目的適合性	85. 情報とは、財務情報のさまざまな受け手が求める目的のために、明確な、潜在的な、あるいは実際の有用性を備えたものでなければならない。したがって、情報とは、情報利用者の意思決定に影響を及ぼす可能性がある場合、目的適合性といえる。 86. 情報の目的適合性とは、その大きさによって、意思決定に違いを生じさせる可能性がある。目的適合性は、情報利用者が、過去、現在、将来の重要な事象に関する結果を予測し、事前の期待についての追認や修正に役立つ。 87. したがって、目的適合性は、情報利用者のニーズとの関係で、予測と追認という二つの側面を持っている。 88. 目的適合性は、情報利用者が評価や予測を正確に実行する可能性を増大させる質的特徴として、予測の能力に関連している。将来の変数を評価するには、過去に関するデータを、その他の情報と総合して用いることが適切である。とい	○	○	○	・ IASCFW、MCIF とともに、情報利用者の意思決定に影響を及ぼす場合に、その情報が目的適合性を有するとしている。 ・ IASCFW、MCIF とともに、目的適合性の要素として予測能力、追認（確認）能力をあげている。

	うのは、情報の有用性は、経営活動の責任者がその活動を正しく実行したかを確認することに限定されるものではないからである。 89. 目的適合性は、同時に、情報がその利用者の期待および予測を追認・修正するために役立つ能力を意味しており、情報の質や必要性に関する評価を可能にするものである。情報とは、そのような評価を下すことができなければ、目的適合性があるとはいえない。 90. たとえば、財政状態に関する情報は、状況や将来の結果を予測するのに有用であると同時に、情報利用者が事前に形成した期待や予測を追認・反駁するよう、目的適合性の持つ二つの側面は、相互に関連しあっている。 91. したがって、目的適合性は、財務情報利用者のニーズに関連する一般的特質によって定義される。ところが、各情報利用者グループのもつ特定のニーズに応じて、目的適合性にはさまざまな水準が存在しうる。目的適合性の必要かつ十分な水準を決定する要因は、それぞれの具体的な状況における尺度の問題である。 92. 既存の事実および過去の取引に関する情報の表示方法は、情報の目的適合性を増大させるのに役立つ。たとえば、(経営活動、財務活動などの) 活動内容を結果を分けて表示することは、損益計算書の追認・予測能力を増大させる。 93. 過去の事実に関する情報は、通常、予測と追認という二つの側面を満たすものである。とはいえ、予測情報は目的適合性を支援し、そのため、財務情報にこの種の予測情報を含めた結果、有用性が生まれるのである。	
(4) 重要性	121. 相対的な重要性とは、目的適合性の認識、すなわち分岐点となるもので、特定の情報が目的適合性をもち始める、質的・数量的水準を決定する。 122. 結果的に、財務情報の作成を規定する法律や、そこから演繹される代替的な会計基準および会計処理方法の適用は、それらの基準ならびにその影響を与えうる、相対的な観点からの重要性という考えによって左右される。 123. したがって、代替的な基準や処理方法が認められるとき、その相対的な重要性がかわらずかであるため、経済的実体の財産状態や業績に関する目的適合性や信頼性が変化しない場合、特定の会計基準を厳格に適用しないことも認めらる。 124. 財務情報を信頼している情報利用者の意思決定や認識に対し、データ、すなわち会計記録に関する知識が影響する可能性が高いと判断するに足る理由があれば、原則として、その会計記録には重要性がある。すなわち、その情報の省略や誤表示が情報利用者の意思決定や認識に影響を及ぼすかどうか問題となる。 125. 特定の情報の相対的な重要性は、その程度だけでなく、その情報の省略から生じる影響にも左右されるため、それぞれの事例に固有の状況を常に考慮しなくてはならない。 126. したがって、相対的な重要性は、以下に列挙される基準を考慮しながら、目的適合性や信頼性という質的特徴の枠組みの中で、その評価が下されることになる。 127. 相対的な重要性は、包括的に評価しなければならない。すなわち、それだけでは重要な影響をもたないものも、その他の会計記録や事実と混在した場合、包括的に考えると一定の重要性をもつことがある。 128. 特定の状況下では、相対的な重要性を評価する場合に、財務情報全般に対する影響のみならず、年次計算書の具体的な項目やタイトルと関連付けて評価する必要がある。このように、たとえば、特定の情報について、包括的な観点からみれば、財務諸表における重要性は低い場合であっても、具体的な財政状態を評価	・ IASCFW、MCIF とともに、項目の性質、量が重要性の判断基準となると説明している。 ・ IASCFW、MCIF とともに、重要性を情報の有用性の認識として論じている。

	すということである。その結果、内容の優先、すなわち形式に対する実質の優先性が得られるのである。 120. 実質を優先させるということは、事象や取引の形式が、経済的実質とは異なる外観をもちうるため、結果的に、財政状況や、経済的実体の活動に関して生じた出来事が十分に反映されない点に起因している。				主義の内容に関して IASCFW、MCIF は一致しているが、質的特徴の階層における位置付けは大きく異なる。IASCFW では実質優先主義を信頼性の構成要素である表現の忠実性の要件としているのに対し、MCIF は目的適合性の構成要素として位置付けている。 ・ SFAC と SPFR では、実質優先主義を質的特徴の一つとして明示してはいない。 ・ IASCFW、MCIF ともに、中立性を信頼性の構成要素としている。 ・ MCIF における不偏性（中立性）に関する記述は、IASCFW のそれよりも詳しい。MCIF では、不偏性を損なう要素として、故意または過失によるバイアスおよびランダム・エラーをあげ、それらが発生する原因として、完全性や客観性という質的特徴の欠如に言及している。 ・ また、MCIF では、会計基準設定主体が会計基準設定において普遍性を保つことを述べている。この点は、SFAC に同じである。
(8) 中立性 (不偏性)	134. 財務情報は、中立的であり、かつ重大なバイアスがないことを志向して作成されねばならない。 135. この意味で、財務情報は、情報の内容を把握し、表示する方法によって、意思決定や判断の形勢にあたって不適切な影響を与えうる場合、中立性を欠いていることになる。情報が中立性を欠いた場合、情報利用者は、その情報によって、情報作成者が事前に想定した通りの意思決定を行うよう、誘導されてしまう。 136. 特定の情報利用者グループの利益に考慮した表示を行うために、情報の作成、選択が行われた場合、その情報もまた中立的とはいえない。 137. 測定結果に同じ兆候や同程度の不明確性が見られる場合、その測定のプロセスにはバイアスがかかっている。そのバイアスには、意図がない場合もあれば、特定の結果を得ようとする目的が原因になっている場合もある。 138. したがって、信頼性が求められるのは、行なわれる測定が、バイアスやランダム・エラーを免れることである。こうしたバイアスやエラーは、正確性や完全性の欠如に起因する、測定者の責任によるものや、測定手続きによって生じるものがある。 139. 財務情報において許容されざるバイアスには、インカムの繰り上げ計上、費用の繰り延べ計上を通じた利益の平準化や、異常損益の不適切な区分などがあげられる。 140. 同様に許容されざるバイアスには、客観性（後述される特徴）の欠如から生じるバイアス、不確実性をともなう評価において、主観的な、極度に慎重な、または極度に楽観的な基準を用いることによって生じるバイアスなどがあげられる。 141. 不偏性は、財務情報作成の責任者、財務情報の監査担当者、および会計基準の設定・公表を依頼された者に関係している。情報利用者のニーズは、それぞれの利用者の間で異なるものになりうる。したがって、不偏性を求める中で関連する諸部門の人々の行動には、独立的な姿勢、分析、および批判的判断が必要となる。				
(9) 検証可能性	145. 財務情報は、内部および外部からの管理・訂正を受ける余地を残したものでなければならぬ。 146. 内部的な検証可能性は、基本的に、内部の管理基準に依拠している。この内部の管理基準によって、経済的実体の展開するさまざまな活動や、当該実体固有の財務情報作成プロセスを事実上規制するものである。 147. 外部的な検証可能性とは、情報が、その作成プロセスの外で、適切なテストを通じて証明を受けるという属性を表している。同時に、その情報に対して求められる質的特徴が備わっているか、情報作成のために用いられる基礎的前提が正しく適用されているかについて、情報利用者が必要とする保証を表すものでもある。この保証の度合いは、経済的実体から独立した専門家が情報の訂正を行う場合に強くなる。 148. 検証可能性は、情報の信頼性を高める。なぜなら、検証可能性は、基礎的な				・ IASCFW には検証可能性に関する記述はない。 ・ SFAC には検証可能性に関する記述がみられるが、それと比較しても MCIF の検証可能性に関する記述は詳細と言える。検証可能性が信頼性を高める質的特徴であるということにとどまらず、内部的な検証可能性（内部統制による）、外部的な検証可能性（独立の監査人の監査による）についても言及している。

[illegible]

(12) 比較可能性	104. 比較可能性とは、時間と場所が異なる状況を総合的に評価する場合に、類似性および相違を発見し、説明するために有用でなければならぬことを意味する。 105. 比較可能性は、相対的な観点で情報を評価可能にしようとする場合、情報の有用性が増大する限り、目的適合性と関連をもっている。しかし、同時に、比較可能性は信頼性とも関連性がある。なぜなら、比較可能でない情報は、不確実性を増大させ、必然的に備わっている信頼性の水準を低下させるためである。 106. 情報が目的適合的かつ信頼できるものであるためには、情報利用者は時系列的に実体の内容を比較する状況にいくなくてはならない。比較は実体の進展を評価する上で、重要なものとなる。同様に、特定の経済状況の中におかれた当該実体の状態を評価するために、情報利用者は当該実体の内容を、さまざまな実体と関連させて比較できるようにしなければならない。 107. 比較可能性という特徴の結果として、財務情報は、その作成において用いられた基準と方法、そのような基準と方法について生じる可能性のあった変化、ならびにその変化による影響を含むものでなければならぬ。 108. 基準および方法に關して必要なこの情報は、とりわけ、リスクや不確実性がある状況の場合に、目的適合的である。不確実性が覆い隠される限り、あるいはその不確実性を数量化するための基準が明らかでない場合、比較可能性は損なわれていく。 109. 正当な理由から、経済的実体が、その活動分野において一般的、もしくは習慣的と考えられる基準から離脱した場合、当該実体は、その離脱を裏付ける動機、離脱によって財務情報が受けうる数量的影響に關する情報を、注記に含めなければならない。 110. 比較可能性によって必要となるのは、ある会計期間の財務情報が、前の期間と対応する形で表示されることである。貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、および注記は、最低でも2 期間連続で比較情報を表示しなければならない。 111. 会計の標準化は、構造、用語法、および作成上の基準に關して、統一的な財務諸表が作成されることから、情報の明瞭性および比較可能性にとって有利に働く。AECA の会計原則に準拠した財務諸表の作成は、経済的実体によって利用された会計基準および会計処理方法に關する情報を含むものであり、必要な比較可能性を達成するのに役立つ。 112. 比較可能性を実現するのに必要なのは、当該実態の中だけでなく、別の実体においても、同じ事象や取引を測定・表示するのに、同様の方法を用いることである。様々な条件のもとで比較が行われれば、有用性が失われるからである。 113. 継続性は、財務情報の質的特徴、とりわけ比較可能性が一貫していることを意味する。単一性がなければ、会計数値の変化の原因が、経済的実質の変化なのか、あるいは単に会計基準や会計処理方法の変化なのか分からなくなるため、会計情報は比較可能性を失うことになる。 114. したがって、比較可能性を確保するための必要条件である単一性を遵守し、一度採用された会計基準または会計処理方法は、それらを採用する動機となった前提条件が変化しない限り、維持されなければならない。	○	○	○	○	・ 文言は異なるものの、IASCFW、MCIFともに、比較可能性の内容についてはほぼ一致している。 ・ ただし、IASCFW では比較可能性が財務諸表の主要な質的特徴と位置づけられているのに対し、MCIF では、比較可能性は目的適合性の構成要素とされている。 ・ また、MCIF では、比較可能性を確保するための必要条件として単一性をあげている。一方、IASCFW では、「比較可能性は単なる単一性とは混同すべきではない」としており、会計方針の変更に対する考え方に若干の違いがあるようにも思われる。
(13) 適時性	162. 財務情報は適切な時点で、すなわち、情報利用者の意思決定に対する影響力が発揮される前に、その利用者に提供されなければならない。適時性を欠いたデー	○	○	○	●	・ IASCFW、MCIFともに、適時性を質的特徴の制約条件、すなわち、目的適合性と信頼性の均衡において考慮すべき事項としている。

	タが公表されると、それは志向する目的にとつて無益なものとなる。 163. 遅れて提供された情報は、目的適合性をすべて、もしくは一部欠いたものとなる。逆に、適時性のある情報を提供するためには、場合によっては、特定の取引もしくは出来事について、すべての側面が明らかになる前に、情報を提供する必要も生じる。その結果、目的適合性および信頼性の水準が低下するというリスクも広がる。 164. 他の質的特徴なくして、適時性それだけでは価値がない。適時性のある情報でも、目的適合性または信頼性がなければ、利用者のニーズは満たされない。 165. したがって、適時性のある情報を提供することを通じて、信頼性と目的適合性の間で十分な均衡をはかることが必要である。すなわち、適時性以外の財務情報の質的特徴を最適な水準に保ちながら、意思決定のために適切な期間において、情報を提供することが必要となる。 166. 財務諸表を公表する期間の決定は、会計基準の問題であり、すべての場合において、経済的実体の諸関連機関での決定に依拠したものとなっている。しかし、通常、財務諸表の公表の期間は、法規定によって定められているのが常である。 規定されていない	○	○	●	・ SPFR では、適時性についての言及はあるものの、質的特徴、または制約要因として明示されていない。
(14)中立性と慎重性		○	○	●	・ SPFR だけが、この論点に言及している。
(15)コストとベネフィット (経済性)	171. 財務情報は、意思決定プロセス上有用であるが、同時に情報を得るためにはコストがかかる。諸事象に関するより詳細な知識を各意思決定者にもたらしうるデータが、どれだけ集積し、また普及しているか、その水準を判断するとき、意思決定者に提供すべき情報は、コスト・ベネフィットの原則を考慮したものでなければならぬ。目的適合性および信頼性が最大限の情報は、場合によってはコストがかかりすぎる可能性もある。 172. コストおよびベネフィットの測定、とりわけベネフィットの測定は、簡単な問題ではない。そのコストはベネフィットを享受する者が負担するとは限らず、その一方で、ベネフィットは簡単に数値化できるものではないし、そのベネフィットが、情報作成にあたって当初対象としていた利用者に帰するとも限らない。このような状況がある限り、コスト、ベネフィットの測定にあたっては、社会的な側面を考慮に入れる必要もある。したがって、経済性の評価は、職業専門的な基準が介入する問題となる。 173. しかし、過度の情報作成コストをいとわない利用者にだけ情報を提供するということは認められない。必要なのは、情報利用者が期待する有用性に見合ったコストがかかっていることである。	○	○	●	・ IASCFW、MCIF とともに、コスト・ベネフィット (経済性) を質的特徴に対する制約条件としている。 ・ SPFR は、コスト・ベネフィットについて、規定していない。
(16)質的特徴の間の均衡	174. 目的適合性および信頼性という質的特徴は、そこから派生する質的特徴とともに、それらの目的、ひいては財務情報の意思決定有用性を保証するものである。しかし、ある特徴とその他の特徴を、同時に最大限の水準で達成しようとするのは、通常結果として不可能である。なぜなら、特定の水準を越えると、目的適合性の向上によって、信頼性が低下する、あるいはその逆が生じるためである。 175. それらが意味するのは、目的達成の度合いは、すべての質的特徴を最高水準で達成するのではなく、最適点を求めるという観点から動くということである。これらは、具体的な事例ごとに、十分な職業専門的尺度を必要とする問題である。 176. しかし、財務情報では、目的適合性が最優先され、信頼性については、最低限不可欠の水準を満たさなくてはならないと言える。	○	●	●	・ IASCFW、MCIF とともに、質的特徴の間の均衡については、ほぼ同様の説明がみられる。SFAC、SPFR では、この点に関する規定はない。

(17) 真実かつ公正なる概観または適正表示	177. 「忠実な概観」という表現は、スペインの法規定の中に出てくるものである。これは、財務情報に課せられる質的特徴とともに、財務情報作成の根拠にある基礎的前提を満たすことにより、財務情報の目的を達成するという意味で解釈しなければならぬ。そのため、忠実な概観の達成は、本概念フレームワークを適用することによって必然的に得られる結果だと考えられる。 178. さらに、商法典では、忠実な概観の確保をいっそう達成しやすくするための、法的な性格の強いメカニズムに注目している。それは、追求している目的に到達しない場合、ある基準を切り離すことができるという可能性、ならびに、法規定が十分でない場合、追加情報を含めなければならないという義務である。 179. このメカニズムは非常に法的なものであるため、本概念フレームワークでは、あえてこれには触れない。しかし、財務情報の目的および質的特徴の達成が、具体的な基準の文言の内容よりも、忠実な概観という目的を優先することに関連している限り、そのメカニズムを適用した結果は、本概念フレームワークにおいても絶対的なものとなる。	○	●	○	・ MCIF 第177パラグラフは、IASCFW における「真実かつ公正な概観」、または「適正表示」に関する記述と一致する。MCIF 第178、179パラグラフは、スペインの商法典における忠実な概観について言及されており、英国の概念フレームワーク SPFR の序章における「真実かつ公正な概観」に関する記述とほぼ一致する。
6. 財務諸表の構成要素 (1) 構成要素	189. したがって、財務諸表の構成要素には、当該実体が所有している資源（資産）、当該資源に対する権利（負債）、資本（資産、負債の差額）、および取引によって生じる資産・負債の変化と経済的活動から生じるその他の事象や状況がある。 195. 財政状態と関連のある構成要素（資産、負債、およびその差額、すなわち資本）に対する基本的情報は、貸借対照表で表示しなければならない。同様に、活動に関連する構成要素（費用およびインカム）に対する基本的情報は、損益計算書に示さなければならない。注記書類は、必要な追加情報を記載するものであるが、注記書類に含まれるデータは、貸借対照表および損益計算書に記載されるデータの代用と考えるべきではない。	○	●	●	・ IASCFW、MCIF とともに、貸借対照表の構成要素として資産、負債、資本（IASCFW では持分）、損益計算書の構成要素をインカム、費用としている。 ・ MCIF では、損益計算書の構成要素であるインカム (income) として、ingresos という言葉を用いている。この言葉は、商法典やプラン・コンタブル・ヘネラルにおいて、伝統的な収益に該当する用語として用いられている。MCIF では ingresos の他に rendimiento という用語も用いられている。本文中に明確な規定はないものの、rendimiento は ingresos に包摂されると考えられる。したがって、IASCFW に従い、ingresos にインカムという訳語をあてはめた。 ・ SFAC では、損益計算書の構成要素を収益、費用、利得、損失の4つとしている。また、SFAC および SPFR では、所有者による投資、所有主への分配を財務諸表の構成要素としている。
(2) 構成要素の定義	196. 資産とは、過去の事象の結果生じたものとして、経済的実体により、経済的に支配を受けている資源であり、当該実体に将来の収益獲得をもたらす可能性の高いものである。 197. そのため、「経済的支配」という用語が意味するのは、当該実体が、生み出された収益を自由に処分することができるということである。したがって、収益獲得の蓋然性が、資産の定義に備わっている基礎的特徴のうち最も重要なものである。 209. 負債とは、過去の取引や事象の結果生じる、経済的実体の債務および義務のことである。それを履行することによって、当該実体が資源を失う、または将来の収益の獲得をともなう義務を提供する高い可能性が生じる。したがって、収益を生む可能性のある資源を手放さなければならないという義務が生じる蓋然性は、負債の定義に固有の基本的特徴である。 210. 負債は財やサービスの取得、外部からの融資の獲得、またはその他の負債の転換によって生じうる。例外的に、支払うべき負債の原因が資本の削減であることもある。 212. 資源を放棄する契約が生じうるのであれば、支払期日がない、もしくは支払	○	○	○	・ IASCFW、MCIF とともに、資産の定義については「過去の事象」、「特定の事業体（経済的実体）の債務」、「将来の経済的便益の流出」の3つを要件としている点で、ほぼ一致している。 ・ IASCFW、MCIF とともに、資産を「資源」としている点でも一致している。 ・ IASCFW、MCIF とともに、負債の定義については「過去の事象」、「特定の企業（経済的実体）の債務」、「将来の経済的便益の流出」の3つを要件としている点で、ほぼ一致している。 ・ 資産の要件の一つである「将来の経済的便益」について、MCIF では「将来の収益」という用語が用いられている。 ・ 将来の経済的便益の流入（IASCFW）の可能性については、IASCFW では「期待される：expected」という用語が用いられているのに対し、将来の収益獲得 (MCIF) の可能性については、「可能性の高い：probable」という用語が用いられている。

	期日が条件付のものであったとしても、それが負債の定義を満たさないという理由にはならない。 213. 条件付であるがゆえに、または他のあらゆる理由から、負債の金額を見積らなければならないとしても、資源を放棄する契約が生じうるのであれば、それは負債が存在するための障害とはならない。 214. 財務諸表の構成要素のうち負債の定義を満たすには、明示された基本的要件さえ満たしていればよいのであり、事前の契約や約束の結果として、それに応じた義務を法的に求めることは、必ずしも必要なものではない。			Probable は SFAC でも用いられている。
(3) 構成要素の 連繫	250. 構成要素間で必然的に相互関係が生じる。これが意味するのは、ある特定の構成要素として成立するためには、定義および認識の要件を達成しているすべての項目は、自動的および同時に、当該構成要素と関連をもったその他の要素の認識をも求めているということである。たとえば、資産となるためには、負債または費用も自動的に同時に認識されるということである。	●	●	・ IASCFW では構成要素の連繫については規定されていない。
(4) 資産の特徴	198. 資産の存在を決定する、将来の収益とは、直接的または間接的に、それ自体単独でまたはその他の構成要素と相まって、当該実体への現金およびその他の流動性のある現金同等物の流入に貢献する潜在的可能性から成り立っている。この潜在的可能性は、経済的実体の経営活動、現金および現金と同等の流動的財産の交換、または将来の負債削減の可能性などに由来して生じるものである。 199. 資産の獲得によって期待される将来の収益は、さまざまな形で経済的実体の手に入るが、それは資産を以下のように用いることができる場合である。 —— 経済的実体が販売のために財やサービスを生産するにあたって、単独で、またはその他の資産との組み合わせで用いられる。 —— その他の資産と交換される。 —— 負債を返済するために用いられる、もしくは経済的実体の所有者に分配される。 200. 資産の耐用年数は、収益を生み出す可能性によって限定される。その可能性がない場合、もしくは減少する場合、その資産の全部または一部は、資産とはならず、相応の金額が費用に変換される。 201. 資産が将来の収益を生み出している期間は、資産そのものに固有の状況に起因するが、包括的に考えた場合、経済的実体が将来の収益を生み出している期間にも起因する。 202. 資産のサービス提供の潜在的能力が減少すると評価される場合、資産から収益が得られると期待される期間の短縮を、定期的に見直さなければならない。その期間を延長することが可能なのは、例外的な場合のみである。延長される期間の長さが十分に確認されるときに、本概念フレームワーク第264パラグラフから第270パラグラフに示されている資産の認識要件がしかるべく達成されている場合がそれである。しかし、基準の変更がある場合、それは劇的な影響をもつものであってはならない。 203. 経済的実体の資産が生じうる形式はさまざまなものであるが、資産の存在自体はそれが生じる形式から独立している。機能上、すべての資産は、その定義の中で、収益を得る能力に基礎を置いた基準を満たすものであり、個別の資産ごとの違いは、収益を得る形式や期間に基づいている。したがって、無償で取得されたという事象は、資産を構成しないものばかりを想定しているわけではない。結果的に、無償で取得されたものは、他の定義および認識の要件がすべて満たされた場合、	○	○	・ IASCFW、MCIF とともに、資産の特徴として次の 3 つをあげている点で一致している。 ① 直接または間接的に現金および現金同等物の流入に貢献する潜在的な可能性のある経済的便益を有していること。 ② 当該実体が経済的便益を有していること。それは法的な所有権とは区別される。 ③ 過去の取引または過去の事象から生じていること。

	資産と考えるとってはならない。 204. 有形性は、資産が存在するための基礎ではない。そのような属性は、将来の収益の獲得可能性がない限り、資産概念の枠組みとなる基準として用いられるべき要件とはならない。また、無形資産と、経済的な内容がないために、貸借対照表に記載してはならない概念とを識別するのに役立つ要件にもならない。 205. また、資産の法的所有権についても、将来の収益を利用する権利、および収益を実際に利用できる可能性がない限り、資産概念の基礎的要件とはならない。 206. そのかわり、過去の事象や取引の結果生じたものであるということは、資産の定義に関する基礎的要件となる。まだ確定していない事象や取引に対する期待、および未完了または条件付の将来の契約については、注記において追加情報を提供する必要性が生じるものの、それ自体に資産となる要因はない。 規定されていない。	☐	☒	☐	・ SFAC のみが、この点について規定している。
(5) 用役の資産性	規定されていない。	☐	☒	☐	・ SFAC のみが、この点について規定している。
(6) 資産の評価	規定されていない。	☐	☒	☐	・ SFAC のみが、この点について規定している。
(7) 負債の特徴	211. 負債が解消されるのは、次のような手段による。すなわち、 ——現金による支払い ——他の資産の譲渡 ——サービスの提供 ——その他の負債の更新や継続 ——相殺 ——権利の中で定められたその他の手段。たとえば債権者と債務者の合併、負債の免責、時効など 212. 資源を放棄する契約が生じうるのであれば、支払期日がない、もしくは支払期日が条件付のものであったとしても、それが負債の定義を満たさないという理由にはならない。 213. 条件付であるがゆえに、または他のあらゆる理由から、負債の金額を見積らなければならないとしても、資源を放棄する契約が生じうるのであれば、それは負債が存在するための障害とはならない。 214. 財務諸表の構成要素のうち負債の定義を満たすには、明示された基本的要件さえ満たしていればよいのであり、事前の契約や約束の結果として、それに応じた義務を法的に求めることは、必ずしも必要でない場合、それがいかなる場合でも、その見積もりは、見積もりに用いた判断尺度を注記に記載し、できる限り正確な方法で実行しなければならない。 216. 上記のパラグラフにおいて示された理由から、リスクや費用に対する引当金も、それが財務諸表の構成要素について定義される要件を満たしているのであれば、たとえその金額が見積もりの金額であり、また期日が明らかに決定されていないとしても、負債と考えるべきではない。 217. しかし、通常、資産のものと金額の修正項目に記される資産価値の減少分については、これららの構成要素の定義で示されている要件を満たしていないために、負債とは考えない。 218. 場合によっては、負債と資本の区別が、演繹的に難しい場合がある。取引の	☐	☐	☐	・ IASCFW、MCIF とともに、表現は違うものの、次の 3 点を負債の特徴としている。 ①現在の義務または債務であること (MCIF では、「現在の」という言葉は用いられていないものの、「過去の取引や事象の結果生じる」(para. 209) とされていることから、それが現在の義務または債務であることがうかがえる) ②将来の犠牲が生じる蓋然性が高い ③過去の取引または事象に起因している ・ 表現は異なるものの、AISCFW、MCIF とともに、推定的義務も負債に含まれるとされており、法的義務は必ずしも負債の要件ではないことを述べている。 ・ IASCFW、MCIF とともに引当金について言及している。金額を見積もる必要がある引当金も、負債の定義を満たしていれば負債と考える旨が明示されている。引当金については、SFAC、SPFR では言及されておらず、この点にも IASCFW と MCIF の類似性がうかがえる。

	特定の条件が原因であり、その取引が両方の構成要素の特徴を併せもってしまう場合に生じる。しかし、形式よりも実質を優先する必要性から、上述の条件を評価することにより、負債と資本の区別のための判断要因が提示されるのが常であり、同時に、それぞれの構成要素に見られる判断要因の分類も行なわれる。					
(8) 負債の評価	規定されていない。	○	●	○	●	・ SFAC だけが、この点について規定している。
(9) 不確実性	152. 財務情報の作成に、不確実性がともなう場合がある。この不確実性から、場合によって、見積りや近似値計算を行う必要性が生じる。不確実性を忠実に表示することの意味は、この見積りにあたって用いられる基準および方法、ならびに見積もった数値の振れ幅を明らかにすることである。次のパラグラフは、信頼性に関連する質的特徴である、慎重性に関する内容であるが、そこで述べられている基準を考慮することが不可欠となる。 262. 不確実性がある場合、信頼性をともなった測定を行なえるかどうかの可能性は、高い水準で評価すべきである。営業権のように、信頼性のある測定がほぼ不可能な項目は、第三者との取引を通じて（信頼性が）明らかにされない場合には、将来の収益と結びつきがあったとしても、財務諸表に記載するために必要な基準を満たしていることにはならない。 263. 信頼性は、特定の構成要素が認識される時点と関連している場合がある。そのため、その期間によって、信頼性のある測定を行なうことのできる可能性が増大する。十分な信頼性の水準が得られない間は、その構成要素を財務諸表上で認識してはならない。とはいえ、必要とされる情報の適時性を考慮に入れながら、その項目に関する十分な情報を注記書類に含める必要はある。	○	●	○	●	・ IASCFW では、「質的特徴」の「表現の忠実性」の中で不確実性が大きい場合には認識しないと述べているに過ぎず、また MCIF も「質的特徴」の「信頼性」の中で同様のことを述べている。IASCFW では、不確実性の具体例としてののれんの例をあげ、不確実性について触れている。 これに対し、SFAC、SPFR では、認識の段階で不確実性があることを強調し、不確実性があるため財務報告の限界（SFAC）、不確実性が存在する場合の測定の見積りに関する指針（SPFR）について言及されている。
(10) 権利と義務の相殺	規定されていない。	○	○	○	●	・ この論点については、SPFR においてのみ規定されている。
(11) 持分の定義	221. 資本とは、経済的実体の資産から、すべての負債を差し引いた後の残りの部分であり、当該実体の所有者に帰属するものである。経済的実体の資金調達のうち、所有者による出資を構成する。 222. したがって、資産と負債の簿価の差額が計算され、その差額が「純資産」または「所有者持分」と呼ばれるものとなる。 223. 資本は、所有者との取引や、その他、年間の損益を原因とする修正事項によって変更されるが、評価替えや外貨建財務諸表の換算差額などの原因から変更されることはない。 224. 財政的な観点からみて、前期以前の損失、自己株式、または払い込まれていない資本などの項目は、その金額を資本から控除するものと考えられる。 225. 分配または処分は純利益も、資本の一部として統合される。			○	○	・ IASCFW とは表現が異なるものの、MCIF でも、 ①資産から負債を控除したものが持分（＝純資産）である ②持分と純資産が同義である という点では一致している。ただし、持分が所有者に帰属していることを明示している点では、SFAC に類似している。
(12) 持分の特徴	規定されていない。	○	●	○	○	・ SFAC のみが、持分について詳細に言及している。
(13) 持分と負債	218. 場合によっては、負債と資本の区別が、演繹的に難しい場合がある。取引の特定の条件が原因であり、その取引が両方の構成要素の特徴を併せもってしまう場合に生じる。しかし、形式よりも実質を優先する必要性から、上述の条件を評価することにより、負債と資本の区別のための判断要因が提示されるのが常であり、同時に、それぞれの構成要素に見られる判断要因の分類も行なわれる。	●	●	●	●	・ IASCFW には、持分と負債の区分に関して、特に記述されていない。持分について、MCIF はむしろ、SFAC との類似が確認できる。
(14) 持分の分類	226. 経済的実体の経済・財政状態に関する情報を、情報利用者が正しく評価するには、その性質にしたがって、資本を適切に分類するとともに、各資本項目に	○	●	○	●	・ MCIF では、IASCFW のように、細分類項目をあげて説明はしていないものの、持分の分類を行なっているという点で、同じである（SFAC では、持分の分類は

	じてこれを細分化し、必要があれば注記書類において追加情報を漏らさず記載することが関係してくる。 227. 会社にとつては、資本と剰余金との区分、両者の中での区分、また、任意のものとの法規定によって設定されたものとの区分を行なうことにより目的適合性が生まれる。経済的実体が、その資本を処分、分配、使用できる可能性に対する、法的およびその他の制約を明らかにすれば、このような区分は、とくに目的適合性を増す。それはまた、当該実体の所有に関するさまざまな利害関係者が、配当金の受領や資本の払い戻しに関して異なる権利をもっているという事実を反映するに役立つ。 228. 所有者の出資金および分配前の利益と、法規定または資本維持モデルを想定しているために行なわれる、再評価や資産の調整を区別することも目的適合的である。				表示の問題としている。SPFR では、持分の細分類についての規定はない。 ・資本維持修正が持分の再分類項目として認められている点でも、IASCFW と MCIF は同じである。
(15) 資本維持の概念	335. 経済的実体が存続するためには、当該実体が存続・拡大する可能性を確保するために、さらに場合によっては、その所有者に出資金を払い戻すために、実体が維持することを求められる資本について、定義する必要がある。以下のパラグラフにおいて、次のような可能性が論じられる。 —— 貨幣（財政）資本維持は、所有者の金銭的出資、換言すれば、資本金すなわち純資産を保持することに相当する。貨幣資本維持は、名目的な尺度、すなわち統一的な単位、または一般購買力単位という観点から行なわれる。 —— 実体資本維持は、実際に行なわれた投資の実物面から、生産能力を保持することに相当する。したがって、資本とは、日々生産される単位の数量やその他のあらゆる同種の尺度を基準とする、経済的実体の経営能力を獲得・維持するのに必要な資金のことである。 336. 資本の保有を可能にする純資産が、分配可能な純利益を構成するため、資本維持のためにどの基準を採用するかによって、自動的に損益の概念が決定する。 337. 資本維持の基準は、情報利用者が満たそうとするニーズによって選択される。名目的な単位または、一般購買力単位によって投資された純資産の維持を評価することは、それぞれ、統一的な単位、または一般購買力単位によって、貨幣資本に基づいた基準を選ぶことを意味する。逆に、生産能力の維持を評価することは、実体資本の観点から資本維持基準を選ぶことを前提とする。 338. 財務情報の目的や情報利用者の相関的なニーズに合わせ、財務情報に課される、目的適合性と信頼性という質的特徴から、いずれかの資本維持基準を選ぶ可能性が出てくる。統一的な単位による貨幣資本維持が選ばれるか、実質資本維持による資本維持が選ばれるかという場面では、貨幣的な尺度で統一的な単位による資本維持は、信頼性の要件をかかなりの程度満たすが、目的適合性を満たす度合いは低い。一方、後者を満たす可能性が高ければ、前者は損なわれる。 339. 一般購買力という尺度による資本維持基準は、相対的にみて、本概念フレームワークの26～38パラグラフで定義される利用者のニーズに一致する。規定されていない。	○	●	●	・ IASCFW、MCIF とともに、資本維持概念として、貨幣資本維持（名目貨幣資本維持および実質貨幣資本維持）と実態資本維持をあげている点で一致している（SFAC、SPFR では貨幣資本維持のみしか説明していない）。 ・ ただし、IASCFW では、特定の資本維持概念を主張していないのに対し、MCIF では、その中で規定されている情報利用者のニーズとの整合性から、実質貨幣資本維持概念が主張されている。 ・ 資本維持概念は利益概念と関係していることについても、IASCFW、MCIF とともに説明している。
(16) 貨幣資本維持と実態資本維持		●	○	○	・ 貨幣資本維持と実体資本維持と差が、価格変動の影響の取り扱いにある、という点については、MCIF では明示されていない。
(17) 利益概念	336. 資本の保有を可能にする純資産が、分配可能な純利益を構成するため、資本維持のためにどの基準を採用するかによって、自動的に損益の概念が決定する。	○	○	○	・ 表現は異なるが、MCIF の利益概念に関連する記述も、IASCFW、SFAC、SPFR にみられる、利益を「資本を維持するために必要な金額を超過するもの」とする

					考え方と同じであるように思われる。	
(18)貨幣資本維持のもとの利益概念	341. 貨幣資本維持の基準によれば、損益は、一会計期間の期首の資本金の金額に對する、当該期間の期末の資本金の金額の増加、または減少分である。ただし、所有者による出資金または所有者への配当は考慮しない。 344. 統一的な単位による貨幣資本維持の基準によれば、損益は、当該期間における、名目的な貨幣資本の増分である。その会計期間に維持された純資産額の増分(保有による損益と呼ぶ)は、実現しない限り、すなわち、当該資産が取引を通じて交換されない限り、損益として認識されることはない。しかし、資産価値の減少は、当該減少が生じた期の損失と考えるのが常である。測定の貨幣単位は名目的な単位、または現在の単位である。 346. 一般購買力という単位での貨幣資本維持の基準によれば、損益は、投下資本額の、当該期間における増減額を、必ずしも名目的ではない、統一的単位で表したものである。 347. したがって、一般物価水準の増加分を越える資産価値の増分が損益と考えられる。 348. 増分の残りは、資本維持による調整、および調整によって生じる純資産の増減を構成する。この基準によれば、原初資本の一般物価水準による調整は、原初資本の一部として認識され、利益とは認識されない。貨幣単位は一般購買力単位である。	○ ● ○			・ただし、MCIFでは、SFACのように、包括利益という具体的な名称を付して、利益概念を説明してはいない(これはIASCFWも同様)。 ・IASCFW、MCIFともに、貨幣資本維持のもとの利益を、期末純資産—期首純資産としている点で同じである。 ・また、保有利得について、交換取引により処分されるまで認識されないとしている点も、IASCFW、MCIFとも同様である。なお、SFACでは、保有利得を利益としている。 ・一般購買力による貨幣資本維持のもとの利益概念についての記述は、MCIF独特のものであるが、物価水準の変動による純資産の増減も、利益とはされない。	
(19)貨幣資本維持のもとの測定基礎	規定されていない。	● ○			・ MCIFでは、貨幣資本維持のもとの測定基礎について言及されていないものの、貨幣資本維持概念のもとでは、特定の測定基礎を用いる必要はない。このことは、IASCFWにおいて述べられている。 ・ IASCFW、MCIFともに、実態資本維持のもとでは、期末の物理的生産能力の、期首の物理的生産能力に対する超過を利益としている点で、同様である。 ・ また、価格変動による物理的生産能力の増加額は、利益ではなく、資本維持修正として認識される点でも、IASCFWとMCIFは一致している。 ・ SPFRでは、この点について言及されていない。	
(20)実体資本維持のもとの利益概念	350. 実体に関する観点から資本維持の基準が選択されると、当該会計期間中における出資者による取引が除外された後、当該期末における相応のコストという観点からみた生産能力が、当該期首のそれを上回っている場合には利益が存在することになる。 351. この基準は、資産の保有による損益と、営業損益とを区別することを意味する。すなわち、前者は純資産の調整を前提としており、後者は、真に分配可能な純資産となる。 352. 資産の保有による損益は、経済的実体において存在する期間における、当該資産の価値の増加分であり、現在の原価と取得時の原価または当該資産の原初原価との差額として計算される。すなわち、資産の保有による損益は、経済的単位の実体的(物的)な側面についての維持による調整を構成するものであり、準備金という形で資本の一部として認識される。 353. 営業損益は、販売や評価が実際に行なわれた時点における、資産の実現価値と現在原価との差額である。	○ ○ ●				
(21)実体資本維持のもとの測定基礎	349. 反対に、資本について実質的概念が採用される場合、経済的単位の経営・生産能力は、評価基準として取替原価を用いて評価される。	○ ○ ●			・ IASCFW、MCIFともに実態資本維持のもとの測定基礎を現在原価(取替原価)としている。SFACも同じである。 ・ SPFRでは、この点について言及されていない。	

(22) 資本維持修正額または再評価剰余金	228. 所有者の出資金および分配されていない利益と、法規定または資本維持モデルがそれを想定しているために行なわれる、再評価や資産の調整を区別することもある目的適合的である。 229. 資本の修正があり、とくにそれが各期間において重要性の高い場合、これを表示するのに「純資産変動表」が有用である。同表は、そのような名称の財務表として、もしくは注記における注釈として表示することができる。	○	●	●	資本維持修正や再評価剰余金を利益と区別することについては、IASCFW、MCIFともに言及している。SFACおよびSPFRではこの点について記述がなく、IASCFWとMCIFの類似性がかがえる。
(23) 業績の測定	230. インカムおよび費用は、経済的実体の活動に関する構成要素であり、両者の差額によって、特定の期間における損益が決定される。その損益は、資本の増加・減少分に等しくなる。ただしその場合、所有者との関係に関するもの、剰余金勘定への直接的な借方・貸方記入をともなうものは除かれる。 235. 財務情報目的適合性から必要とされるのは、期間損益および、インカムと費用という構成要素が、最低でも経常損益、異常損益の区分を含む形で分類され、損益計算書において適切に表示されることである。 236. 損益に貢献した、さまざまな段階での差損益が分かるように、報告式で損益の構成要素を表示することも、目的適合的である。そのため、項目の性質に従って表示する、伝統的な損益計算書とともに、報告式による表示の損益計算書を、財務情報に含めることも、目的適合的である。	○	●	●	- 業績の測定については、IASCFW、SFAC、SPFRともに相違のみられる部分であり、MCIFはIASCFWと最も類似している。 - IASCFW、MCIFともに、経営活動に関する構成要素はインカムと費用であり、損益計算書におけるそれらの区分表示について言及している点で一致している。
(24) 所有主による投資および所有主への分配	規定されていない。	○	●	●	IASCFWおよびMCIFともに、所有主による投資、所有主への分配を財務諸表の構成要素とはしていない。
(25) インカム（利得）と費用（損失）	237. インカムとは、ある会計年度の間に生み出された、経済的実体の経済的資源の増加分であり、入金や資産価値の増加、または負債の減少という形で生じる。インカムは資本の増加をもたらすものであり、利害関係者からの純財産への出資には関係がない。 239. すでに示したように、インカムの定義には、経済的実体をもつ経済的資源について、それが経常的なものであれ、異常な性質のものであれ、あらゆる増加分が含まれる。（後略） 241. 費用とは、特定の会計年度において、支出（借方記入：訳者注）または資産価値の減少、あるいは負債の増加という形で生み出された、当該実体のもつ経済的資源の減少分である。費用は、資本の減少の原因であり、純資産の出資者に対して実施される分配とは関連がない。	○	●	○	- IASCFW、MCIFともに、インカムと費用の定義については一致している。 - IASCFWでは、インカムには収益と利得が含まれる旨が記されているが、MCIFでは、その点に関する記述はない。 - また、IASCFWでは、インカムには未実現利益が含まれることが明記されている（para. 76）が、MCIFには未実現利益について、直接的な言及はない。 - インカムと費用は、それぞれ、SFACで規定されている収益と利得、費用と損失の上位概念になっていると思われるものの、SFACでは、収益と利得、費用と損失をそれぞれ含む概念を定義していない。 - SPFRも、IASCFW、MCIF同様、損益計算書（業績計算書）において、二つの構成要素しか識別していない点では同じであり、インカム、費用に対するものとして、利得、損失を定義している。
(26) 収益	規定されていない。	●	○	●	- IASCFWでは、インカムは収益と利得を含むものとして説明しているが、MCIFでは、そのような説明はない。 - SPFRでも、収益を構成要素として独立に定義してはいない。 - IASCFW、MCIFともに、費用の定義については一致している。
(27) 費用	241. 費用とは、特定の会計年度において、支出（借方記入：訳者注）または資産価値の減少、あるいは負債の増加という形で生み出された、当該実体のもつ経済的資源の減少分である。費用は、資本の減少の原因であり、純資産の出資者に対して実施される分配とは関連がない。	○	○	●	IASCFWでは、費用には、企業の通常の活動の過程において発生する費用と損失が含まれる旨が記されている。MCIFでは、費用は、経常的な、もの、異常な

	242. インカムの場合と同様に、費用の概念には、その原因や、経常的なものか、異常なものかといった性質を問わず、経済的実体の経済的資源の減少すべてが含まれる。				ものを包括するとされており、IASCFW における定義と実質的には相違ないと思われる。ただし、MCIF では、損失という用語は用いられていない。 ・ SPFR では、費用を構成要素として独立に定義してはいない。 ・ MCIF では、利得および損失という用語は用いられていない。そのため、それらの定義も明示されてはいない。 ・ SPFR は、利得、損失を独立した構成要素として定義していない。 ・ IASCFW、MCIF とともに、目的適合性の観点から、経常項目および異常項目を区別して表示することを論じている点で一致している。
(28) 利得、損失	規定されていない。	●	○	●	
(29) 収益および利得、費用および損失の区分	235. 財務情報の目的適合性から必要とされるのは、期間損益および、インカムと費用という構成要素が、最低でも経常損益、異常損益の区分を含む形で分類され、損益計算書において適切に表示されることである。 236. 損益に貢献した、さまざまな段階での差損益が分かるように、報告式で損益の構成要素を表示することも、目的適合的である。そのため、項目の性質に従って表示する、伝統的な損益計算書とともに、報告式による表示の損益計算書を、財務情報に含めることも、目的適合的である。 239. すでに示したように、インカムの定義には、経済的実体がもつ経済的資源について、それが経常的なものであれ、異常な性質のものであれ、あらゆる増加分が含まれる。経常・異常の区別をすることが目的適合的である場合には、これを個別に追加表示する。	○	○	○	
7. 認識 (1) 定義	246. (省略) ……構成要素がそれぞれに応じた定義と、目的適合性と信頼性という最低限の要件を満たしているかどうかを確認した後、貸借対照表または損益計算書の項目に記載することを通じて行なわれる手続が、認識と解される。 247. そのことは、財務諸表にその項目を含めることを意味しているが、その場合、上述の質的特徴をいっそう確実に達成するのに必要な追加情報を注記書類に含めることも関係してくる。	○	○	○	・ IASCFW、MCIF とともに、認識を、構成要素を貸借対照表または損益計算書に記載する手続きとしている。
(2) 認識の中止	253. ある構成要素が、その構成要素としての確定要件を満たさなくなった場合、その他の代替的な構成要素に変換する、他の財務諸表の構成要素に対する影響を認識した後、財務諸表から外されることになる。	●	●	●	・ ASCFW では認識の中止は規定されていない。 ・ MCIF では、認識が中止されうることとを述べているだけで、認識の中止についての具体的な記述はない。この点では SFAC と同様である。認識の中止については SPFR が詳しく説明している。
(3) 認識の要件	244. 財務諸表の構成要素の定義は、財務諸表にその構成要素を記載するための必要条件ではあるが、十分条件とはならない。それらの構成要素を記載するために必要なのは、本章で述べられている認識基準を満たすことである。 245. この認識基準は、財務情報の質的特徴を満たすことによって課せられるものであり、二つの基本的な質的特徴 (目的適合性と信頼性) をめぐって展開される。さらに、認識基準は発生主義という基本的前提によって決定され、これによって発展させられる。 248. したがって、認識のための要件で、目的適合性と信頼性に関連するものは、次の通りである。 1. 貸借対照表や損益計算書の、まだ不確定な構成要素を表す資源について、その獲得または費消が実現するという期待が確実であること。または、その実現の可能性が合理的なものであると保証されうること。 2. その項目に、信頼性を持って測定することのできる原価や師値があること。	○	●	○	・ IASCFW、MCIF とともに、「将来の経済的便益の蓋然性」と「測定の信頼性」をあげている。MCIF では、「蓋然性」を「目的適合性」と結び付けて論じている。目的適合性は、SFAC において認識要件の一つにあげられている。 ・ IASCFW、MCIF とともに、重要性の識関に言及している。ただし、MCIF では、適時性、合理性、経済性などの制約要件についても触れている。 ・ SFAC のみが、認識要件として目的適合性をあげている。 ・ SPFR は表現こそ異なるものの、IASCFW と認識要件は同じである。「十分な証拠」は「蓋然性」に該当するとされている。

(4) 将来の経済的便益の蓋然性	249. これらの要件を達成しているかどうかを評価するには、継続企業や発生主義という基礎的前提とともに、その要件の相対的な重要性、財務情報の質的特徴に対する制約要件（適時性、合理性、および経済性）を考慮しなければならない。								
	257. 情報利用者のニーズ、および財務情報の相互関連的な目的にあわせ、財務諸表のあらゆる構成要素は、当該実体において期待される将来の収益水準に結びついたものでなければならない。このようにして、予測価値および確定した価値が決定され、その結果、目的適合性、ひいては有用性が保証されるようになる。したがって、そのことが意味するのは、完全性、単一性、明瞭性、比較可能性、形式に対する実質優先性など、本概念フレームワークの5.2. で定義された、目的適合性に関する質的特徴、ならびに、これらの質的特徴に対する制約要因を遵守することである。								・ MCIF では、蓋然性という用語は用いられていないが、「確実性の度合い」を認識基準としている点で、IASCFW と一致しているように思われる。
(5) 測定の信頼性	258. そのような概念は、これらの各構成要素の定義において暗黙的なものであるように見える。したがって、その概念は、ある項目を構成要素としてみなすための要件を構成する。さらに、認識というのは、ある項目と、その項目に関する潜在的な取入との間に、非常に高い確率で生じうる、正または負の関連性を確認するということである。そのような関連性が存在するという可能性は、それだけで当該項目を認識し、場合によって必要であれば、注記書類において、この状況を記載することに対する、十分な理由となる。								
	259. 可能性という概念は、正当な理由から、高い水準で動かされることがあるが、主観的なものである。評価師の時点において用いられる資料やデータの基礎に因って、不確実性が十分に見積られなければならないことを、一度ならず述べることができる。同時に、そのような見積もりにあたって用いられる基準については、必要な情報を注記書類に記載する。								
(6) 資産、負債の認識	260. さらに、ある項目を認識するために必要なのは、本概念フレームワークの5.3. において定義されている、不偏性、客観性、検証可能性、忠実な表示および慎重性といった質的特徴を満たすことで、信頼性をもって測定できる原価や価値がその項目に備わっていることである。								・ IASCFW、MCIF とともに、認識要件として、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ことをあげている。この認識基準については、SFAC、SPFR でも言及されているが、IASCFW と MCIF は、表現も類似している。
	261. 信頼性を評価するにあたっては、また不確実性があるように思われる。そのため、この認識基準に関しては、上述の財務情報の質的特徴やその制約条件を考慮するとともに、信頼性を損なわないように、その評価にあたって用いられる基準について、追加情報を提供することを考えなければならない。								
	262. 不確実性がある場合、信頼性をともなった測定を行なえるかどうかの可能性は、高い水準で評価すべきである。営業権のように、信頼性のある測定がほぼ不可能な項目は、第三者との取引を通じて（信頼性が）明らかにされない場合には、将来の収益と結びつきがあったとしても、財務諸表に記載するために必要な基準を満たしていることにはならない。								
	263. 信頼性は、特定の構成要素が認識される時点と関連している場合がある。そのため、その時間によって、信頼性のある測定を行なうことのできる可能性が増大する。十分な信頼性の水準が得られない間は、その構成要素を財務諸表上で認識してはならない。とはいえ、必要とされる情報の適時性を考慮に入れながら、その項目に関する十分な情報を注記書類に含める必要はある。								
	264. 資産とは、そこから経済的実体に対する将来の収益が得られる可能性があり、さらに信頼性をもって測定可能な価値をもっている場合に、認識されなければならない。								・ IASCFW、MCIF とともに、資産・負債の認識について、経済的便益（収益）の流入、流出の蓋然性、信頼性について述べ、それ以外には詳しく言及していない。

	ばならない。 265. 財務情報の利用者のニーズに一致するという観点から、および財務情報の目的から、将来の収益の存在は、資産項目の目的適合性を決定する。 266. 資産の認識を実行しなければならないのは、信頼性という特質が満たされている上で、当該資産と関連した将来収益を享受する権利を獲得できるよう、取引が完了した場合である。 267. 第200パラグラフから202パラグラフに示されたところに従えば、資産の基本的特徴は、収益を生むための能力であり、収益が、収益創出能力を維持する構成要素としての資産に残ることになるのである。逆の場合、将来の収益を獲得する能力が存在しない、またはいかなる理由であれ、収益獲得能力が消滅する場合、その項目は損益計算書の借方に記入される。同様の考え方は、将来の収益を獲得する能力が減少していく場合にも適用することができる。 268. 同様の理由から、資産によって獲得が期待される潜在的収益が減少する場合、いかなるものであっても、元の価値に応じて、その減少が生じたのと同じ期間内に、これを認識しなければならない。そのような潜在的収益の減少の原因となり得るのは、突発的または漸進的に生じる物質面での減損、利用を通じた資産の消費、または陳腐化や資産の利用者のニーズの変化によって生じた減価などである。 269. また、資産の認識には、負債やインカムを同時に認識すること、また、その他の資産や費用の減少や資本の増加を認識することも含まれている。 270. 受取勘定について、たとえば期日が決定されていない場合、あるいは支払いが、債務者の任意によって行われる、もしくはは早急な合意や債権者側からの公式な行動によって決定される場合など、受取額が確定していないものは、経済的実体側で金銭の受取りが保証されない限り、資産として認識されない。しかし、注記書類において追加情報を示すのは適切である。 271. ある項目が負債として認識されるのは、支払期日において、将来の収益を獲得する可能性を備えた資源を手放す義務をはらむ可能性がある、さらには、その価値が信頼性をもって決定されうる場合である。 272. 負債を認識する事象は、その負債に応じた資産や費用を同時に認識すること、またはその他の負債、インカム、資本の減少が関連している。 273. 負債の増加、または減少が原因となり、将来の収益の獲得可能性、を備えた資源を手放す義務、もしくはその可能性の減少を表す金額が増加する。 274. 負債の認識を実行しなければならないのは、信頼性という特質が満たされている上で、将来収益を獲得する可能性を備えた資源を手放す義務が、経済的実体に確実に生じるよう、取引が完了した場合である。					・一方、SFAC は、資産、負債に影響をもたらす事象について、SPFR は、取引・事象が資産、負債に与える影響について詳しく言及している。
(7) 収益 (利得) の認識	277. ある項目を損益計算書のインカムとして認識しなければならないのは、資産の増加、または別の資源の減少と関連して、経済的資源に増加が生じ、その金額が信頼性をもって測定できる場合である。 278. インカムの認識は、資産の認識（または資産の増加）、あるいは負債の消滅または減少をともなう。 279. インカムを認識するには、発生主義の基礎的前提に注目しなければならない、その結果、財務的なフローではなく、現物のフローがあった場合や取引がしかるべく完了された場合にインカムの認識が行なわれる。インカムが発生するのは、	●	●	○	・ IASCFW および MCIF にみられる収益の認識に関する記述は、ほとんど同じ表現在用いられている。ただし、IASCFW では、「実現」という要件に関する記述がない。MCIF では、「実現」は、インカムを認識する必要条件ではあるが、十分条件ではないとしながらも、「実現」について述べられている。 ・ MCIF は「実現」について説明しているものの、「実現可能性」の概念や収益の「稼得」については言及しておらず、その点で SFAC とも相違がみられる。	

(8) 費用 (損失) の認識	経済的実体が財やサービスの取得、売却のプロセスを完了し、それによって、対価を得る権利が与えられるとき、もしくはいかなる理由であれ、資産が増加する、または負債が減少するときである。 280. インカムが認識されるためには、そのインカムが実現されなければならないが、その実現に固有の要件について、これを満たすには、現物のフローを生じさせる事象が完了すると同時に、インカムによって対価を受け取った、もしくは対価を受け取る権利が生じたことを通じ、経済的資源の増加の存在が確定しなくてはならない。 281. インカムの実現は、必要条件ではあるが、損益計算書に記載するにあたっての十分条件ではない。くわえて、信頼性をもって測定できることも必要になってくる。 282. 場合によっては、インカムと確定的に考えられることを可能にするような、インカムの発生に必要な状況が揃うまで、貸借対照表項目として認識することによって、損益計算書におけるインカムの認識が延期されることもある。 283. 先のパラグラフで述べられている規定は、次のような特定のケースに適用することができる。 ——現物のフローの以前に財務的なフローが生じた場合、当該取引は負債を生じさせる原因となる。この負債は、現物のフローを生じさせる事象が完了したときインカムとして認識されることになる。 ——サービスの生産または提供が注文によって行なわれる場合、依頼者による注文を受けられるかどうかについて疑問の余地がなく、またそのインカム認識にあたって目的適合性と信頼性の要件が満たされれば、その作業や計画がどの程度遂行されているかによって、インカムを認識しなければならない。 ——現物のフローが、該当する会計年度より後の数期間にまたがらば場合、合理的な基準を用いて計算し、各期間に応じたインカムを認識しなければならない。 284. ある項目が損益計算書において費用として認識されなければならないのは、資産の減少や負債の増加と関連して、経済的実体において資源の減少が生じ、その金額が信頼性をもって測定できる場合である。 285. 費用の認識は、負債の認識（すなわち負債の増加の認識）または資産の消滅または減少をともなう。 286. 費用を認識するには、発生主義の基礎的前提に注目しなければならない。その結果、財務的なフローではなく、現物のフローが生じ、取引がしかるべく完了したとき、費用の認識が行なわれることになる。費用が発生したと考えられるのは、いかなる理由であれ、資産の減少または負債の増加を引き起こすような、製品やサービスの消費プロセスを、経済的実体が完了するときである。 287. 見積りに基づいて金額の決定される費用は、信頼性の質的特徴、とりわけ、信頼性に関連した質的特徴である慎重性にしたがって扱われる。いく通りか求められる見積り額から選択する必要があるとき、その状況を明らかにすることに目的適合性がある場合には、これを注記書類に示す。 288. 発生主義という基礎的前提の費用に対する適用は、収益と費用の適切な相関関係に準拠して行なわれる。その結果、原則として、該当する期間のインカムから、そのインカムを獲得するのに費やされた費用を引くことによって、損益が計算される。また、この損益は、当該実体の活動と明確な関連のないインカム・費				・また、SPFR でも「実現および実現可能」について記述はない。 ・ IASCFW、MCIF とともに、費用の認識の要件として、①収益との対応、②体系的かつ合理的な期間配分、③資産の減少、または負債の増加と関連した、資源 (IASCFW では経済的便益) の減少、の 3 点をあげている。 ・ IASCFW、および MCIF とともに、費用と収益の対応の適用については、資産または負債の定義を満たさない貸借対照表項目の認識は容認されない旨が述べられている。
-----------------	--	--	--	--	---

8. 測定 (1) 測定属性(基礎)	用から構成される。 289. したがって、利益の獲得に必要な財やサービスは、費用が発生するときに消費されたと考える。ただし、以下のパラグラフに示されたことに抵触してはならない。 290. このように、インカムが単一の会計期間において生じた場合、そのインカムに関連のある費用はその会計期間に帰属させなければならない。 291. インカムがある期間よりも後の期間に獲得され、そのインカムと特定の費用との関係が間接的な方法でしか確定できない場合、その費用の認識は、両者の適切な関係が達成されるよう、体系化された、合理的かつ十分信頼性のある基準によって、インカムの及ぶ全期間において行なわれることになる。 292. したがって、前の期間において資産として計上された金額は、インカムの獲得に貢献した程度にしたがって、その期間において当該資産が消費されたのと同等の金額を、損益計算中の費用として認識する。 293. しかし、将来のインカムの獲得可能性は、信頼性という質的特徴の枠組みにおいて評価しなければならない。そうした将来のインカムが確定されない、もしくは信頼性を持って測定できない場合、現在の費用を将来のインカムに対応させることは適切と考えられない。そのため、費用は、そのような状況が生み出された期間における費用として認識されなければならない。したがって、対応のプロセスを適用することによって、資産または負債の定義を満たさないような状況について、貸借対照表項目を認識することは容認されることはない。 294. 費用が具体的なインカムと結び付けられない、あるいは収益を生み出さないと想定される場合、または確率からいって、その両方についての可能性が合理的に存在する場合、その費用は、それが生じた期間のものとして認識されなければならない。 295. 資産は、将来の収益がもはや生み出されることはないと確認される、もしくはは見直される限り、その全額または一部を、損益計算書に帰属させなければならない。 296. 前パラグラフで示されたことが一度適用され、後に資産の価値が回復した場合、その金額は、財務諸表の構成要素のうち、インカムの認識要件を満たしていれば、インカムとして認識することができ。その場合の金額は、最初に費用として計上された金額を最高限度とする。 297. 債務について、対応する資産を同時に認識せずに、その債務を認識することは、費用が存在することを意味しており、当該債務が認識される時、損益計算書に反映されなければならない。このようなことが起きるのは、たとえば、製品の保証に由来する債務が生じた場合である。 298. 評価とは、それを通じて、財務諸表に記載すべき貨幣単位による金額を、財務諸表の各構成要素に帰属させるプロセスと解される。 299. 評価のプロセスは、包括的に考えた場合、および財務諸表の各構成要素について考えた場合にも、財務情報の利用者のニーズに合わせて、すなわち、財務情報に対して課せられた目的にに合わせて実施されるべきである。 300. しかし、財務諸表の構成要素のすべてに適用可能な評価基準のうち、財務諸表の目的をすべて満たす唯一の基準というものは存在しない。また本フレームワークの第41～44パラグラフで列挙された財務諸表の目的の達成にあたって、有用性					・ IASCFW、MCIF とともに、同じ 4 種類の測定属性をあげている。 ・ SFAC は現在市場価値を加えた合計 5 つの測定属性をあげている。ただし、IASCFW では市場性のある有価証券はじかで計上されることもあるとしている。また、MCIF も、実現可能価値の定義の中で、現実には機能している市場があり、「需要と供給の動きによって自由に形成・公開される取引価格が存在する場合」について言及されている。この意味で、SFAC も IASCFW、MCIF と等しいように思われる。
-------------------------------	---	--	--	--	--	--

	を最大限の水準にまで到達させることのできる唯一の基準もない。したがって、必要なのは、経済的実体の状況や活動のなかで、財務諸表の各構成要素が果たす役割や構成要素の性質を事例ごとに考慮しながら、複数の評価基準を同時に用いることである。 9.2. 歴史的原価 305. 財務諸表の構成要素に適用可能な評価基準の中でも、本概念フレームワークでは、以下の評価基準について論じる。 — 歴史的原価 — 取替原価 — 実現可能価額 — 正味現在価値 306. 歴史的原価のもとでは、資産は取得価額または製造原価によって記録される。すなわち、 — 支払われた、もしくは実体が支払う約束をした現金およびその他の流動的項目の金額 — 取引によって譲渡された、もしくは取得の時点で契約された代償物の会計的価値。寄贈によって取引され、会計的価値が存在しない場合には、(価値をとまなつて) 実現した場合に損益に計上される合理的な金額がその価値となるが、第三者に対する取引によって実現した場合、または経済的主体の諸原価の中に組み込まれた場合、その後は評価額が変化することになる。 9.3. 取替原価 318. この基準に従えば、 — 資産は、現在同じ資産もしくはその他の同等物を取得する場合に支払わなければならない現金の金額またはその他の流動項目によって評価される。 — 負債は、現時点での債務を支払うのに必要な現金の金額またはその他の流動項目によって評価される。 9.4. 実現可能価額 325. この基準に従えば、 — 資産は、現時点で当該資産が売却された場合に得ることのできる、現金の金額およびその他の流動項目によって評価される。 — 負債は、その弁済の価値、すなわち、通常の営業過程における債務を、現在の時点で満たしうると期待される現金やその他の流動項目の金額によって記録される。 9.5. 正味現在価値 331. この基準に従えば、 — 資産は、通常の営業過程における項目から生まれると期待される現金の純流入額の割引現在価値で評価される。 — 負債は、債務を解消するために支払われると期待される現金の純流出額の割引現在価値によって記録される。			• SPFR では、資産について、取得原価、再調達原価、正味実現可能価額の3つ、負債については取得原価、最も経済的な手段により解放できる原価または類似の負債証券の発行により調達できる金額としている。また、測定属性の選択に当たって、「企業にとつての価値」という概念が適用される点でも、測定属性に関して、他のフレームワークとは一線を画している。
(2) 時価の代替的測定		○	○	• この論点について言及しているのは SPFR のみである。
(3) その後の再測定		○	○	• MCIF では、第311パラグラフの中で、貸借対照表において取得原価が維持されない場合の例が示されている。ただし、これはその後の再測定というよりも、む

(4) 取得原価について	92. 歴史的原価（注5：現行商法典は、第38条第1項「において、本基準に関して、「それらの構成要素は……取得価額または製造原価によって評価される」と明言されている。プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダでは、「取得価額の原則」に言及している。AECA の会計原則・基準委員会は「歴史的な原則」という表現を好んで用いていたが、これは商法典とプランの本文中で用いられているものと同じである。） 306. 歴史的な原則のもとでは、資産は取得価額または製造原価によって記録される。すなわち、 —— 支払われた、もしくは実体が支払う約束をした現金およびその他の流動的項目の金額 —— 取引によって譲渡された、もしくは取得の時点で契約された代償物の会計的価値。寄贈によって取引され、会計的価値が存在しない場合には、（価値をともなう）実現した場合に損益に計上される合理的な金額がその価値となるが、第三者に対する取引によって実現した場合、または経済的主体の諸原価の中に組み込まれた場合、その後は評価額が変化することになる。 307. 取得価額は、当該構成要素を、資産として定義された要件を満たすような状態にするまでに要した追加的支出を含むものである。これは、資産に関して設定された特定の規定に抵触するものではない。 308. 同様に、経済的実体によって製造または建設された資産の製造原価には、その主要原材料およびその他の消費材料の価格、資産に直接投下される生産要素の価格、ならびに当該資産に関する間接的生産要素の合理的な採分額など、いずれの場合も、その製造、加工、建設期間に対応するものが含まれる。 309. 同様に、歴史的な原則に基づけば、負債は、その負債を引き受ける代わりに受領した資産の価値、さらに未払いであるが発生した利息によって記録される。 310. 資本の場合には、出資者すなわち損益の保有者からの出資金に応じた価値が歴史的な原則と考えられる。 311. 本基準の適用の結果得られる価額は、当該項目が存続しうる限り、貸借対照表において維持されることになる。ただし、以下の例外があるとき、いずれの場合においても、相応の費用が認識される。 —— 固定資産の原価については、生産過程での使用による消耗、単なる時間の経過、または陳腐化などの理由から生じる減価償却の影響を認識するために、その原初の歴史的な原価を切り下げなければならない。したがって、固定資産の評価額は、特定の時点において、減価償却後の正味額である。 —— 実現可能価額は正味現在価値が歴史的な原則より低い場合には、いかなる資産についても、そのケースに従い、当該実体においてその資産が果す機能に応じて、歴史的な原価が実現可能価額または正味現在価値によって代替されるべきである（以下のパラグラフにおいて、これらの基準に対する定義を見ることができる）。 —— いかなる負債についても、実現可能価額が歴史的な原則を上回る場合、歴史的な原価はその日付の実現可能価額によって代替されるべきである。 —— 第330パラグラフにおいて述べられる条件を満たすような資産の取引が行なわれる場合、実現可能価額を歴史的な原則に代替することができる。 312. これらの例外に加えなければならないのは、第335～353パラグラフの内容が					しる取得原価主義における低価法に関する記述であるように思われる。 ・ MCIF では、IASCFW に比べ、取得原価に關してくわしく規定されている。 ・ MCIF では、取得原価を「一般的に用いられている測定基礎」、「他の測定基礎と結び付けられている」という IASCFW にみられるような記述はないものの、311パラグラフにおいて、低価法、負債の時価評価、市場性のある資産についての時価評価などについて触れられており、これが IASCFW の101パラグラフに相当するものと思われる。また、基本的には SFAC も SPFR も同様のことについて言及しているように思われる。
--------------	---	--	--	--	--	---

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--