

国際関連情報 Report from IASB

概念フレームワークの進捗状況 — 会計基準設定の舞台裏 —

IASB 客員研究員 ふじわら ゆき
藤原 由紀

前号の記事でもご紹介しましたが、私は2017年4月の着任以来、リサーチ部門のスタッフとして、主として「財務報告に関する概念フレームワーク」（概念フレームワーク）プロジェクトを担当しています。

概念フレームワークプロジェクトはすでにその最終段階に入りつつあり、それほど頻繁に国際会計基準審議会（IASB）で審議が行われているわけではありませんが、公開審議以外の場では多くの作業が進められています。その進捗の関係で、2017年9月のIASB会議において、その公表予定時期が2017年第4四半期から2018年第1四半期へと変更されました。

決して概念フレームワークチームのスタッフが仕事をさぼっているわけではないのですが、作業の大半が外部からは見えない状況のため、この公表予定時期の変更について疑問を抱かれている方もいらっしゃるかもしれません。何を隠そう私自身も、2016年6月に企業会計基準委員会（ASBJ）に赴任するまでは、現場の一会計士として、「なぜ1つの会計基準の設定に何年も（場合によっては何十年も）かかるのか？」「なぜ実質的な審議を完了しているはずの会計基準の公表にこれほどまでに長い時間がかかるのか？」という疑問を持っていました。

そこで本稿では、会計基準設定の裏側（非公開の場）でどのような作業が行われているのか

についてご紹介してみたいと思います（ちなみに概念フレームワークは会計基準ではありませんが、会計基準と同様のプロセスに従って改定されます。）。なお、本稿における意見にわたる部分は、すべて個人的見解であることをお断りします。

プロジェクトの経緯

概念フレームワークプロジェクトの経緯を大まかにまとめると、次頁の表1のようになります。2017年3月のIASB会議でいったんすべての審議が終了し、現在はドラフティングの段階に入っています。

なお、2013年ディスカッションペーパー以降のすべての公開会議の審議状況・関連資料は、IFRS財団のウェブサイトのプロジェクトページ（<http://www.ifrs.org/projects/work-plan/conceptual-framework/#project-history>）で閲覧することができます。

表1 概念フレームワークプロジェクトの経緯

時期	主体	出来事
1989	IASC*	「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」を公表（1989年フレームワーク）
2004	IASB FASB**	概念フレームワーク改定のための共同プロジェクトの立ち上げ
2010	IASB FASB	「財務報告の目的」「有用な財務諸表の質的特性」の2章を公表（2010年概念フレームワーク） ※他の章は1989年フレームワークの記述をそのまま引き継ぐ
		プロジェクトの一時的な中断
2011- 2012	IASB	アジェンダ・コンサルテーションの結果を受け、IASB単独プロジェクトとして再開
2013	IASB	ディスカッションペーパーの公表（2013年ディスカッションペーパー）
2015	IASB	公開草案の公表（2015年公開草案）

* 国際会計基準委員会（IASBの前身）

** 米国財務会計基準審議会

IASBのデュープロセス

ここで、IASBのデュープロセスについて簡単にご紹介しておきたいと思います。デュープロセスとは、会計基準等の設定に際して、IASBやIFRS解釈指針委員会が経なければならない手続のことです。IASBは会計基準等を設定しますが、それを適用するかの判断はあくまでも各国（あるいは各法域）にゆだねられており、IASBには会計基準等の適用を強制する力は一切ありません。このため、IASBにおける会計基準等の設定プロセスを透明化し、利害関係者に納得してもらうことが非常に重要になります。デュープロセスの詳細はここでは割愛しますが、新規の会計基準設定の場合、おおむね次頁の図1の流れで作業が進められていきます。

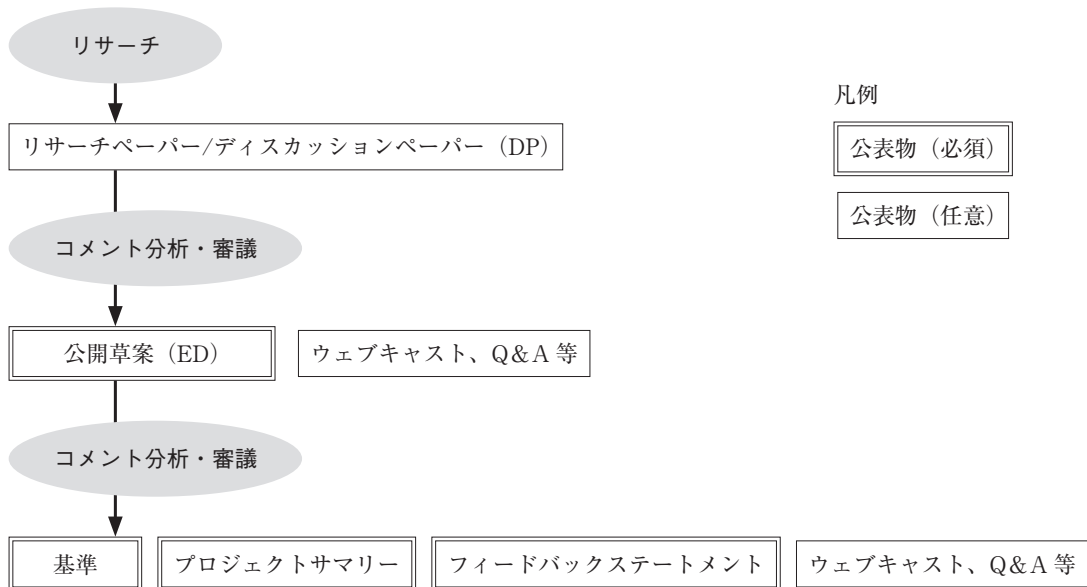
リサーチペーパー/ディスカッションペーパーの公表前、公開草案の公表前、最終基準の公表前には、公開会議の外でballot（投票）手

続を行うこととなっています。なお、IASBのデュープロセスは「デュープロセス・ハンドブック」として、IFRS財団のウェブサイト（<http://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/du-process-handbook.pdf?la=en&hash=E301B3030818C11E7E5A8A256745C66145E9C480>）で公表されています。

概念フレームワークのドラフティング

そろそろ本題に戻って、現在の概念フレームワークプロジェクトではどのような作業が行われているのかをご紹介します。上述のように、本プロジェクトは2015年に公開草案を公表し、その後2017年3月でIASB会議で寄せられたフィードバックへの対応に関する審議を終了しました。他のIASB会議での審議同様、フィードバックへの対応に関する審議の結果は、「暫定決定（tentative decisions）」として

図1 IASB のデュープロセスの概要



公表されています。通常はIASB会議の後に公表されるIASB Updateで確認できますが、本プロジェクトの場合はこれに加えて「暫定決定の要約 (Summary of tentative decisions)」という資料が2017年6月に別途公表されました (<http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/current-stage/summary-of-tentative-decisions-june-2017.pdf>)。その名称から明らかなおお、審議での決定はあくまでも暫定的なものであり、場合によっては再審議を経て見直されることもあります。最終的な決定は、個々の論点ではなく、概念フレームワーク全体に対してのballotを経てなされることとなります。

さて、IASB会議での公開審議では、基準等の具体的な文言はほとんど審議されません。IASB会議の資料(アジェンダペーパー)はす

べてIFRS財団のウェブサイトで公開されていますが、概念フレームワークに関連するアジェンダペーパーを見ると、その文言案がほとんど含まれていないことがわかります¹。結果として、実質的な審議が終了した2017年3月以降、審議での合意事項である暫定決定を、スタッフが具体的な文言(案)として書き上げていく作業(ドラフティング)が必要となります。ちなみにASBJが開発する日本基準の審議では、公開会議で基準の文言案までが詳細に審議されており、この点がIASBとは異なっています。

このドラフティングは非常にハードな作業です。その主要な理由は、暫定決定が時として大まかな方針しか示していないのに対し、ドラフティングは緻密で具体的な作業であることです。スタッフは暫定決定の意図を明確にドラフティングしなければなりません、IASB会議

1 実際にはアジェンダペーパーの本文やAppendixなどで文言案が提示されることもありますが、これも多くの場合審議のための参考であり、文言案そのものがIASB会議で審議されることはまれです。

が暫定決定して「いない」ことを勝手に書き加えることはもちろんできません。とはいえ、大まかな方針に基づいて具体的にドラフティングをしていく過程で、暫定決定の意図に関するスタッフ自身の理解が反映されることは避けられません。このため、ドラフティングされた文言が暫定決定の意図を適切に反映しているか、すべての暫定決定が漏れなく含まれているかの検証と、そうならない場合には文言の修正とが必要になってきます。そしてまた修正の検証が行われ、他の部分との整合性や論理構成の検証が繰り返され、少しずつ最終的な文言ができて上がっていくのです。

このように、何度も検証と修正が繰り返されることから、通常は文言（案）は pre-ballot draft、ballot draft、post-ballot draft の3回作成されます。場合によっては pre-ballot draft が複数回作成されることもあります。pre-ballot draft とは、ballot を行う前段階のドラフトです。チーム内の検証とディスカッションを経てスタッフによって完成された段階のドラフトで、すべてのボードメンバーに加え、通常外部のレビューアーにも回付されます。この外部レビューアーによるレビューは、その目的が限定的であり、fatal flaw review と呼ばれることもあります。本プロジェクトの場合、2017年7月に pre-ballot draft の回付がなされました。通常このレビューで数多くのコメントが寄せられ、そのコメントへの対応を検討しながら、ballot draft が作成されていきます。

しばしば、pre-ballot draft のドラフティング段階、あるいはこれに対するコメントへの対応検討段階で、改めて IASB 会議で審議する必要がある事項が識別されることがあります。たとえば、暫定決定の内容が十分に明確でなかったり、他の基準等への影響を再度検討する必要が出てきた場合などです。再審議の対象となる事項は sweep issue と呼ばれます。本プロジェ

クトの場合は、2017年9月の IASB 会議で「測定の不確実性と有用な財務諸表の基本的な質的特性」、2017年10月の IASB 会議で「負債の定義を支える概念」「第1章のフローチャート」が sweep issue として審議されました。これらの会議での暫定決定を受け、現在 ballot draft（ボードメンバーが意思表示をするための最終文言案）がドラフティングされているところです。ちなみに、post-ballot draft は ballot 後に判明した軽微な字句修正等を反映させて作成されます。

その他の公表物

以上が概念フレームワーク本体に関するドラフティングの状況ですが、概念フレームワークと同時に公表される公表物の作業も同時に進められています。まず思いつくのは「結論の根拠」でしょうか。結論の根拠は概念フレームワーク本体のように、「暫定決定の内容を、そしてそれのみを明確に記述する」という制限はありません。しかしながら、IASB が結論に至った背景や、審議の過程で検討した別の見解などを、読者にわかりやすく整理して伝える必要があり、同様に非常にハードな作業です。また、上記のような議論や検証を経て刻々とアップデートされている概念フレームワーク本体の記述を常にフォローして、必要なアップデートを反映させていく必要もあります。通常の会計基準の設定では、これに加えて「適用ガイダンス」や「設例」等が同時に公表されることもあります。

概念フレームワークの場合、本体及び結論の根拠に加えて、「概念フレームワークへの参照」が公表される予定です。これは、現在の各会計基準等に含まれている概念フレームワークへの参照がどのように影響を受けるか（新たな記述

に置き換えられるか、削除されるか、など)を定めているものです。現在の会計基準や結論の根拠等には膨大な数の概念フレームワークへの参照があり、その網羅的な検証作業とドラフティングが現在行われています。

最後に、コミュニケーションマテリアルと呼ばれる、一連の資料があわせて公表される予定です。たとえばプロジェクトの経緯を簡潔にまとめた資料(プロジェクトサマリー)や、利害関係者から寄せられたフィードバックとこれに対するIASBの対応をまとめた資料(フィードバックステートメント)などです。これらの資料の準備も現在あわせて進められています。

終わりに

現在の概念フレームワークプロジェクトの状況を大まかにまとめると以上のとおりです。幾度か公表時期の延期を経てきたプロジェクトですが、ようやく最終段階に差し掛かっています。実質的な審議が完了した後の段階とはいえ、IASBにとって非常に重要なこのプロジェクトに関与できる機会をいただいたことを非常にありがたく思っています。来年には公表のご報告ができると思いますので、引き続き温かく見守っていただけると幸いです。