

<学会報告>

## 概念枠組みに基づいた会計教育とIASBの動向

Conceptual Framework-based Teaching and IASB Project Update

来栖 正利\*

Masatoshi Kurusu

本稿の目的はIASBが推進している会計教育の動向とその教材である概念枠組みに関する改訂作業の概要を紹介することである。IASBが推進する会計教育の教授目的が(1)会計専門家の判断能力と見積もり能力の継続的な改善にますます傾斜していること、(2)財務情報の表示と開示に関する指針を、改訂予定の概念枠組みに取り入れ、教材の質を高めようとしていること、そして、(3)それにともなって生じる可能性がある問題点を指摘した。

キーワード：判断能力、見積もり能力、認識と測定、表示と開示、概念枠組みの改訂作業

### I. はじめに

財務諸表作成者に助言する立場にある会計専門家（公認会計士）が具備すべき判断能力と見積もり能力の継続的な改善を促す会計教育の構築を国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：以下IASBと略す）は目指している。IASBが推進している会計教育の動向と国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：以下IFRSsと略す）および概念枠組みの改訂作業の概要を紹介することが本稿の目的である<sup>1)</sup>。

報告実体が作成する財務諸表に対して多様な利害を有する投資家の期待を特定することは不可能である。しかしながら、できる限り少ない財務情報の公開を通じて、IASBは投資家の期待に応える努力を重ねている。この作業が生み出している帰結は時の経過を超越した普遍性を有する財務情報の産出を促す会計実践の構築ではなく、投資家との「社会契約」を遵守すべく、その時々々の情報需要を取り入れた会計実践の推進である。

上述のプラグマティズムに基づく会計実践の推進は、会計実践の論理的整合性の欠如と場当たり的に最善と判断される会計実践の実行という結果を招いている。経済状況が変化し続ける以上、報告実体の会計現象を適切に反映する財務情報の産出を規定する会計実践の理論的整合性の追究と最善な会計実践の推進とはトレード・オフの関係になると同時に、両者の乖離の程度の是非を論じ、その縮小を図ることでしか改善できない。

このような次善策に甘受しながら理想解を追究する IASB が見いだした「解答」は最善な会計実践の選択を財務諸表作成者に助言できる会計専門家の育成である。IFRSs や概念枠組みの知識と理解を深め、これらの適切な適用を助言できる判断能力と見積もり能力の改善機会を会計専門家に提供することである。改善された能力がもたらす最善な助言を財務諸表作成者が享受する便益は自らの意思決定に至る過程や意図の合理的な説明ができることである。ただし、この助言はその意思決定の内容の正確さを保証するとは限らない。

財務諸表利用者が財務情報を利用することの意味は、財務情報を通じて、財務諸表作成者の行為の意図を読み取ることにある。経営活動の執行スタイルや保有財産の管理運用方法が多様であるように、時の経過を超越する財務情報の画一的な産出を要求する会計実践の推進は、むしろ理論の整合性の追究と最善な会計実践の追求との間に生じる「乖離」を許容範囲内に維持することを阻むことにしか貢献しないのである。

公表される財務情報から「情報」をどれだけ入手できるかは財務諸表利用者の読み取り能力に依存する。とはいえ、価値関連性を有する「情報」を的確に読み取る方法もまた多様であるため、IASB ができることは、財務諸表利用者の多様な読み取りに耐え得る「手堅い」財務情報の産出を行う財務諸表作成者を支援するために、最善な助言を提供できる会計専門家の判断能力および見積もり能力の改善機会を提供することである。

以上のような問題意識と背景に基づく本稿の構成は次の通りである。会計専門家の判断能力と見積もり能力の改善を指向する会計教育の推進役である第一報告者である Wells が提示したケース・スタディーの概要とかかる能力を改善する教育の狙いを素描する（第Ⅱ節）。次に、会計専門家を育成するための「教科書」の一つである概念枠組みの改訂計画の概要を述べる（第Ⅲ節）。そして最後に、本稿の要約を行い、むすびとする。

## Ⅱ. 公認会計士養成教育

### Ⅱ-1. ケース・スタディー

Wells は IFRSs に準拠した一般目的財務報告の作成能力の改善を指向したケース・スタディーを提示し、IASB が普及を目指す会計教育を提示した。以下では、ケース・スタディーの概要とディスカッション・ポイントを要約しながら、公認会計士養成を目標に掲げた会計教育の概要を示す。ケース・スタディーの学習を通じて教授者が学生に喚起すべきことは公認会計士の立場に則った判断能力と見積もり能力の改善である<sup>2)</sup>。

ケース・スタディーの概要を述べる<sup>3)</sup>。Amalgam 社（上場企業）は Conglomerate 女史（Mrs.C）が創設し、Amalgam の発行済み株式をすべて保有する。Amalgam の財務報告作成チームを率いる Judgement 氏（Mr.J）は IFRSs に準拠した財務諸表を昨年度初めて作成した。会計事象の適切な処理にあたり、IFRSs の適用を巡る判断能力と見積もり能力の強化を痛感した昨年度の経験を踏ま

え、会計処理手続きの選択に関する明確な指針および IFRSs がない会計事象の適切な処理を巡る的確な助言の提供を Mr.J は会計専門家である「あなた」に期待した<sup>4)</sup>。

#### a. 企業結合

20X2 年 12 月 31 日、Amalgam は Conglomerate 社から Ation 社の持分（100%）を現金 20,000 百万米ドルで取得した。Conglomerate の創設者 Mrs.C は Amalgam と Conglomerate を支配することになった。20X2 年 12 月 31 日時における Ation 社の取得前の両社の要約財務数値はそれぞれ以下の通りである。

単位：百万米ドル	Amalgam 社		Ation 社	
	帳簿価額	公正価値	帳簿価額	公正価値
識別可能な諸資産	300,000	600,000	35,000	50,000
諸負債	(200,000)	(190,000)	(32,000)	(29,000)
偶発諸負債	-	(10,000)	-	(3,000)
	100,000	400,000	3,000	18,000

#### b. 金塊取得

20X2 年 6 月 30 日、Amalgam は単価 1,000 米ドルの金塊 100 万オンスを富の蓄積(a store of wealth)で取得し、国際業務を行う金融機関の支店の貸金庫に保管した。商品取引および業務用のために金塊を取引するわけではなく、純粋な富の蓄積で当該金塊を Amalgam は取得した。なお、Amalgam のリスク管理部は予測可能な将来に備えた金塊の保有を考えている。金塊取得に要した現金は Amalgam の想定可能なキャッシュ・フローに対する余剰分である。20X2 年 12 月 31 日（Amalgam の決算日である）、金塊 1 オンスの取引価格は 1,500 ドルである。Amalgam は引き続き富の蓄積で 100 万オンスの金塊を保有し続ける。

#### c. 美術品収集

20X2 年 9 月、Amalgam は美術品収集を初めて開始した。ロンドン、香港、そしてニューヨークで開催されたオークションに参加し、絵画 10 点を総額 1,000 百万米ドルで競り落とした。なお、Amalgam は美術品の売買事業への参入計画を現在および将来まったく考えていない。ただし、収集した美術品の管理にあたって、いくつかの作品を売却し、新たな美術品の購入資金に充当する必要があるかもしれないことを Amalgam は念頭に置いている。

Amalgam の本社社屋の一部として建設した特別地下金庫室に、収集した美術品を Amalgam は保管している。時々、重要顧客を招き、収集した美術品を無料で鑑賞する機会を Amalgam は設け

ることがある。Amalgam のリスク管理部は自社が収集した美術品を無期限に保管するものと考えている。なお、現在所有している美術品収集に要した現金は Amalgam の想定可能なキャッシュ・フローに対する余剰分である。

20X2 年 10 月、Mrs. Artlover (Mrs.A) が死去した。遺言を通じて Mrs.A は 2,000 百万ドルの現金を Amalgam に寄贈し、Amalgam にその現金の用途を 20X4 年末までに実施する美術品収集目的に限定した。20X2 年 11 月に 2,000 百万ドルの現金と遺言を Amalgam は受け取った。なお、20X4 年末時点において、美術品収集のために支出されなかった Mrs.A 寄贈の現金は Mrs.A の子弟に財産として復帰する予定である。20X2 年 12 月 31 日までに Amalgam は美術品収集のために寄贈された 500 百万ドルを使った。

#### d. ディスカッション・ポイント

Q1	既存の IFRSs に個別規定がない取引や会計事象に対して、これらの取引または他の会計事象に関する会計方針を報告実体はどのように表明するのか？
Q2	Ation の買収に関する会計方針を Amalgam の連結財務諸表に表記する際、どのような助言を Mr.J に行うか？
Q3	富の蓄積で保有している金塊に関する Amalgam の会計説明を行う Mr.J に対して、どのような助言を Mr.J に行うか？
Q4	富の蓄積で保有している美術品に関する Amalgam の会計説明を行う Mr.J に対して、どのような助言を行うか？
Q5	Mrs.A から受け取った 2,000 百万ドルに関する会計方針を Mr.J は思案している。どのような助言を Mr.J に行うか？

## II-2. 実践例

前述のケース・スタディーは IAS (2003a)<sup>5)</sup> に基づいて、適切な財務報告基準書に基づいた会計処理手続きの選択が助言できるようになるための教材の一つである。この教育目的を達成するために、Wells は学生に対して次の思考手順の習熟を提唱した。まず、ある会計事象に対する会計方針を決める (判断能力)、そして首尾一貫した論理に基づいた会計処理手続きの要求事項を適用するために適切な判断と見積もりを行う (判断能力と見積もり能力) ということである。

上記の二つの手順に基づいて、もう少し具体的な論理思考の手順を示すと次のようになる。一般目的財務報告を作成するために、分析対象である会計現象に対して、今までに扱った類似事項および／または関連事項を処理した際に適用した IFRSs の要求事項を類推する。次に、その類推に基づいて当該会計現象の定義付けを行う、つまり、資産または負債に分類し、認識と測定を行うという手順である。これらの手順に基づいた具体的な検討手順をディスカッション・ポイント

の内容に沿って説明する。

Q2 は組織再編問題である。株式取得に着目し IFRS (2008) <sup>6)</sup> に基づいた会計処理手続きの適用が可能であると参加者は判断した <sup>7)</sup>。この判断に対する Wells のコメントは次の通りである。Amalgam が Ation を買収したものの、実質的な支配者が Mrs.C であることに着目し、企業結合に関する会計処理手続きの選択よりも Ation を新規創設したとみなし、Ation の発行済み株式を公正価値に基づいて評価する会計処理手続きを選択する方が最善である。

Q3 は統一見解を導くことが困難な問題であった。参加者が提示した意見は四つである。(1) 金塊を交換手段とみなし、現金等価物と解釈できる。(2) (1) よりも購買力保持を強調し、財貨・役務との交換手段である棚卸資産に基づく会計処理手続きを適用すべきである。(3) 富の蓄積を強調し、投資用資産に分類した会計処理手続きを選択すべきである。そして、(4) 商品の一つであり公正価値評価に基づく会計処理手続きを選択すべきである。

Q4 は投資不動産の会計処理手続きを適用できるという統一見解を参加者間で得ることができた。最善と判断された準拠すべき会計処理手続きは IAS (2003b) である <sup>8)</sup>。例えば、美術品の大量購入を行い、鑑賞機会を設けることが公共財の共有を図りながら、貨幣価値の目減りを回避する意図が民間財団にあると解釈できるという補足も示された。他方、使途が限定されていることを根拠に、流動資産に分類されている現金預金と区別表示し、実効性が乏しいものの、公正価値評価することが最善だろうという意見も出された。

Q5 は遺族に返還する現金に関する適切な会計処理手続きを検討する問題である。政府、地方公共団体、および／または国際機関が支給する補助金または研究助成金について述べた IAS (2001) が最善な会計手続きの選択になり得ると Wells は提案した <sup>9)</sup>。他方、返還すべき現金が贈与を受けてから返還するまでの期間に金利収入(収益)を生み出し得ることに着目すれば、自社栽培、収穫を経て販売段階にある農産物や微生物を含む動植物 (biological assets) と等価な属性を有すると解釈できる。この解釈に基づく最善な会計処理手続きは IASB (2003c) である <sup>10)</sup>。

### Ⅲ. 概念枠組みの改訂作業

#### Ⅲ-1. 財務情報の質

上述のケース・スタディーと講義運営例から理解できることは、概念枠組みに基づいた会計教育が唯一の「正解」を見つけ出す能力の改善を指向していないということである。むしろ、概念枠組みが述べている一般目的財務報告の目的にもっとも適合する財務情報を提供できる、特定の IFRSs を適切かつ的確に選択できる判断能力と見積り能力の改善を指向しているということである。

一般目的財務報告の目的にもっとも適合する財務情報は、投資家の情報需要を満たし、かつ当該情報が会計現象を適切に反映している。そのさい、これら二つの属性を満たす財務情報を投資

家に提供できるために必要なことは当該情報の質が保持されていることである。つまり、財務情報の時系列特性の一つとして比較可能性を維持していることである。この比較可能性を担保する基本要件として、IFRSs および概念枠組みに記載された要求事項が相互関連性を有する頑強かつ首尾一貫した内容でなければならない。

一般目的財務報告を取り巻く環境が常に変化している以上、IFRSs および概念枠組みに記載された要求事項もまた環境の変化に対応し投資家の情報需要を満たし続けていく必要がある。この改訂作業をIASBはIASB(2013)を公表し、コメント・レターの投稿を募ることで開始した。改訂作業の目的はIFRSsを公刊および改正する際に依拠する諸概念の完成度をIASBが継続的に高め、一般目的財務報告の価値関連性を改善することにある。

### Ⅲ-2. 改訂作業<sup>11)</sup>

#### a. 目的

概念枠組みの主たる改訂目的をLottは次のように述べた。(1) 既存のIFRSsの適用範囲を超える会計現象に対する最善な指針が提供できない状況を継続的に回避すること、(2) 既存のIFRSsが時代遅れになり、有効に機能しない状況を回避すること、そして(3) IASBが抱えている最新の考え方に基づいたIFRSsを供給し続けることである。これらの目的を実現すべく行われる改訂作業が投資家の情報需要を満たし続ける一般目的財務報告の作成に貢献するとIASBは考えている。

概念枠組みに含まれる項目の中の主たる改訂項目は資産と負債の定義づけである<sup>12)</sup>。IASB(2013)は資産を過去の経済事象の結果として報告実体が現在管理する経済資源と定義づけることを提唱している。ここで経済資源とは、経済便益を産出できる権利(債権)または価値の源泉のことである。他方、負債を過去の経済事象の結果として経済資源を移転させる、報告実体が負う現在の債務と定義づけることを提唱している<sup>13)</sup>。

#### b. 認識と測定

資産および負債の定義づけの改訂提案とともにそれらの認識と認識の取り消しもIASB(2013)は提案している。まず、改訂を提案している認識基準とは次の要件のいずれかを満たす場合、報告実体に当該資産および負債を認識すべきことを提唱している。(1) ある資産または負債の認識が財務諸表利用者に自身がかけたコストに見合わない財務情報か、コストに見合うほど十分な目的関連性をもたない財務情報を提供するだろうことをIASBが決めない場合、または(2) 資産または負債の尺度がないことによって、当該資産または負債、および生じる収益または費用、これら両者を適切に財務情報表として表さないだろうことをIASBが決めない場合である。

他方、現行IFRSsとは異なって、既存の概念枠組みが資産または負債の認識取り消しを扱って

いないことを鑑み、資産または負債、または資産の一部または負債の一部がもはや認識基準を満たさない場合、報告実体はこれらの資産または負債の認識を取り消すべきである。ただし、いったん会計処理し財務諸表の開示項目としている資産または負債の認識を報告実体を取り消す場合、当該会計処理の実施が価値関連性ある財務情報の提供に資するか否かを IASB は熟考する可能性があるだろう。

認識の取り消しを盛り込む改定案を示した意図は IASB が測定基準の限界に気づいたものと推察される。(a) 報告実体が保有する資源、(b) 報告実体に対する請求権、そして (c) 資源と請求権の変化について、価値関連性ある情報に変換すること（数量を割り当てること）にあると考える限り、既存の単一の測定基準が投資家の情報需要を満たす情報を提供しない可能性がある。多様なビジネス・モデルに基づいて将来キャッシュ・フローに対する現有資産の貢献方法および報告実体が行うべき負債の決済方法が異なるため複数の測定基準を設け、(a) ~ (c) の属性を適切に反映する財務情報を産出することが投資家の情報需要を満たすと IASB が考えたものと推察される。

### c. 表示と開示

既存の概念枠組みに対する未解決項目は二つである。一つは当期損益と他の包括利益を含む業績の表示方法を明確にする表示問題である<sup>14)</sup>。もう一つは開示問題である。これは概念枠組みに明確な記述がないことに基づいて、開示すべき財務情報を明確にすることである。これらの問題を解決するために必要なことは三つである。(A) 主要財務諸表の目的と注記の目的を明示することである。これによって報告実体が保有する（経済）資源、報告実体に対する請求権、そしてこれらの変化に関する情報の開示箇所を決めることができる。

次に、(B) 表示のための原則を導入することである。これは諸項目の分類、総額表示か純額表示か、そして主要財務諸表を構成する計算書類の相互関係を明確にすることを意味する。そして、(C) 開示のための原則を導入することである。これは重要性に基づいて、ある項目の表示箇所および/または開示を決めること、および財務諸表利用者に役立つ情報であるか否かを財務諸表作成者との相互理解を通じて判断することを意味する。

なお、上述の具体的な狙いに基づいて、IASB (2013, pars.7.10-7.11) は「表記 (presentation)」と「開示 (disclosure)」という概念を次のように定義づけている。主要財務諸表上に財務情報を開示することを表示と定義づける。他方、開示とは表示を包含する定義であり、報告実体が財務諸表利用者に報告実体に関する有用な情報を提供する過程と定義づける。したがって、主要財務諸表上に表示される財務情報および非財務情報、そして注記情報を含む財務諸表は情報開示の一つの形態である。

#### d. コメント

表示と開示に関して既存の概念枠組みが抱える未解決項目に関する Lott の発言に基づいて、筆者（来栖）は次のようなことを考えた。従来、「表記」問題と言えば、ある財務情報の公開を前提に、その公開すべき箇所（財務諸表上であるか注記情報であるか否かという選択問題）と様式（例えば、総額表示か純額表示か、または報告式か勘定式かという選択問題）を決める問題であり、他方、「開示」問題とえば、ある財務情報の公開の要請に対して、その要請を受け入れるか否かを決める問題であったと筆者は理解している。

上述した表記と開示に関する筆者の理解が適切であるとすれば、Lott が述べた表示と開示に関する課題を表記問題と考えることができる。なぜならば、投資家の情報需要がない財務情報を予め主要財務諸表に含めることを IASB が財務諸表作成者に要求しないからである。財務諸表利用者の理解力と情報需要が時の経過にしたがって変化することを勘案すれば、ある財務情報の表示と開示に関する指針を概念枠組みに含めることは、IASB が従来から主張する、IFRSs との論理的な頑強さと首尾一貫性および財務情報の時系列変化および企業間の比較可能性を損なうことになるだろう。

例えば、次のような疑問を筆者は指摘できる。主要財務諸表上の財務情報から注記情報に表示箇所が変更になる場合（またはこの逆の変更）、IFRSs との理論的整合性をどのようにして保持できるのかという疑問である。そして、投資家の情報需要に応えるために、財務情報の表示箇所の変更を主要財務諸表作成者に指針を通じて要求した場合、時系列比較および/または企業間比較の可能性を投資家がどのように維持するのかという疑問である。これは投資家に追加コストの負担を求め、財務情報を開示することの価値関連性を弱めることに資するだろう<sup>15)</sup>。

#### むすびに代えて

IASB が推進している会計教育の動向と IFRSs および概念枠組みの改訂作業の概要を紹介することが本稿の目的である。財務諸表作成者に助言する立場にある会計専門家（公認会計士）が具備すべき判断能力と見積もり能力の継続的な改善を促す会計教育の構築を IASB は目指している。IASB が会計専門家の判断能力と見積もり能力の改善に傾注していることは、会計教育の学習内容が洗練されている、つまり、教育内容の質が高くなっていることの証左と言えるだろう。

IASB が推進する会計教育がプラグマティズムに基づいた実践教育の推進であることに異論を唱えることがない一方、筆者（来栖）は異なる見方をもっている<sup>16)</sup>。投資家の情報需要が時の経過にしたがって変化し得るということを考えれば、それに応えていくことが IASB の使命になる。とはいえ、IASB の存在意義を根底で支える価値観までも臨機応援に変化させるという考えを受け入れる会計学者は少ないだろう。とすれば、IASB の活動を支える行為規範に着目し、それを明らかにすることは、IFRSs の価値関連性の分析や概念枠組みの理論研究とともに今後必要な研究の一つになるだろう。



## 注

- 1) タイムテーブル等は次の通りである。開催日時は 2013 年 8 月 3 日（日曜日）の 13:00PM から 17:30PM である。

Conceptual Framework CPE session #11 The Conceptual Framework – Framework-based Teaching Workshop and IASB Project Update.	
13:00	Introduction to Framework-based Teaching (FBT). By Michael Wells, Director, IFRS Education Initiative, IASB
13:30	Demonstrating FBT for CPA stream students. By Michael Wells, Director, IFRS Education Initiative, IASB
14:15	Coffee Break
14:45	IASB Project to Improve the Conceptual Framework. By Ronald Lott, FASB Staff seconded to the IASB's Conceptual Framework Project
15:45	Q&A and Discussion. By Michael Wells and Ronald Lott
16:30	Demonstrating for MBA students. By Alan Jagolinzer, Associate Professor of Accounting, Director, Ph.D. Program in Accounting, University of Colorado.
17:10	Q&A and Discussion. By Alan Jagolinzer
17:30	Close

- 2) 概念枠組みに基づく会計教育において最も重視される判断能力と見積もり能力に関する概要とその議論の変遷については来栖（2010、2011、2012、2013a）を参照されたい。  
来栖正利、2010、「IFRSs 導入後を見据えた会計教育」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 22 巻、第 2 号、pp.193-201  
(Available at: <http://www.umds.ac.jp/kiyou/r/R22-2/193-201kurusu.pdf>)  
-----、2011、「IFRSs 教育のための枠組み」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 23 巻、第 2 号、pp.155-162。  
(Available at: <http://www.umds.ac.jp/kiyou/r/R23-2/155-162.pdf>)  
-----、2012、「概念枠組みに準拠した IFRS 会計教育の進展」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 24 巻、第 2 号、pp.161-170。  
(Available at: <http://www.umds.ac.jp/faculty/ryukabooks/ronsyu/documents/161-170kurusu.pdf>)  
-----、2013a、「IFRSs 会計教育推進の功罪」、『流通科学大学論集-流通・経営編-』、第 25 巻、第 2 号、pp.111-121。  
(Available at: <http://www.umds.ac.jp/faculty/ryukabooks/ronsyu/documents/111-121kurusumasatoshisensei.pdf>)
- 3) ケース・スタディーに登場する企業名および人名は架空のものであり実在しない。
- 4) 「あなた」とは、ケース・スタディーを学習する（公認会計士を志望する）学習者のことである。
- 5) IAS, 2003a, *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, International Accounting Standards No.8, In IFRS Foundation (2012, pp.A627-A648).
- 6) IAS, 2008, *Business Combinations*, International Financial Reporting Standards No.3, In IFRS Foundation (2012, pp.A131-A184).
- 7) 「参加者」とは、当該 CPE に参加した筆者（来栖）を含む参加者のことである。このケース・スタディー

を紹介するに当たり、「参加者」をいくつかのグループに分けて、ディスカッション・ポイントを検討し、グループ毎の見解をまとめ、その見解に基づいて参加者が自由に質疑応答を行うという運営方法を Wells は選択した。

- 8) IAS, 2003b, *Investment Property*, International Accounting Standards No.40, In IFRS Foundation (2012, pp.A1203-A1225).
- 9) IAS, 2001, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, International Accounting Standards No.20, In IFRS Foundation (2012, pp.A835-A844).
- 10) IAS, 2003c, *Agriculture*, International Accounting Standards No.41, In IFRS Foundation (2012, pp.A1227-A1241).
- 11) なお、Lott は IASB の見解を代弁していないと配付資料で述べている。その上で、筆者（来栖）は Lott の発言内容に適宜言葉と筆者の解釈を加えている。
- 12) 資産および負債に関する既存の定義づけとの違いは、資産に関する既存の定義づけが「将来の経済便益が(報告実体に)流入すると期待される」という不確実性を加味しているのに対して、提唱される定義づけが当該部分を省略したことである。他方、負債に関する既存の定義づけが「経済便益を具現する諸資源が報告実体から流出すると期待される・・・」という不確実性を加味しているのに対して、提唱される定義づけが当該部分を省略したことである（下線部分は筆者[来栖]の付与である）。
- 13) IASB, 2013, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper DP/2013/1, London, U.K.: IASB.  
(Available at: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>).
- 14) 例えば、Du (2013) は財務情報の表示形態の違いが投資家の判断能力に与える影響を 8 月 5 日に開催されたセッション（セッション名は 1.10 財務諸表の表示と投資家の意思決定）で報告した。  
Du, Ning, 2013, *The Effect of Comprehensive Income on Investors' Judgment: An Investigation of One-Statement versus Two-Statement Presentation Formats*, Unpublished Working Paper, Chicago, Ill., Driehaus College of Business, DePaul University .  
(Available at: [http://aaahq.org/AM2013/display.cfm?Filename=SubID\\_246%2Epdf&MIMEType=application%2Fpdf](http://aaahq.org/AM2013/display.cfm?Filename=SubID_246%2Epdf&MIMEType=application%2Fpdf)).
- 15) IASB (2013, Questions 16-18) はかかる問題が顕在化することをすでに想定しており、コメント・レターの回収を通じて利害関係者の考えを収集したいと考えているようである。  
IASB, 2013, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper DP/2013/1, London, U.K.: IASB.  
(Available at: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>).
- 16) 来栖 (2013b) を通じて私見を公表する予定である。  
来栖正利, 2013b, 「判断能力と見積もり能力に着目した IFRSs 教育の諸側面」、草稿、流通科学大学商学部。