

〈論文〉

財務報告の概念フレームワークにおける 「不確実性」に対する考え方

濱 田 崇 嘉

キーワード

財務報告の概念フレームワーク
有用な情報の質的特性
認識規準
存在の不確実性
結果の不確実性
測定の不確実性
実現規準
信頼性

目 次

- I. はじめに
- II. IASB 概念フレームワークにおける質的特性とその機能
 - 1. 質的特性の概念構造
 - 2. 認識における質的特性の機能
 - 3. 測定における質的特性の機能
 - 4. 小括
- III. IASB 概念フレームワークで説明された三つの不確実性
 - 1. 存在の不確実性
 - 2. 結果の不確実性
 - 3. 測定の不確実性
 - 4. 小括
- IV. 概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方
 - 1. 従来の概念フレームワーク
 - 2. 改訂概念フレームワーク
- V. おわりに

I. はじめに

2018年3月、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）より、

概念フレームワークの全面改訂版である、『財務報告に関する概念フレームワーク』（IASB 2018）が公表された。

振り返ると、IASB による概念フレームワークの改訂作業の始まりは、2004年10月までさかのぼる¹⁾。当初、当該改訂作業は、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）との合同プロジェクトとして開始された。2010年9月には、従来の概念フレームワーク（IASB 1989）²⁾に、部分的な改訂を施した『財務報告に関する概念フレームワーク』（IASB 2010）が公表されている。IASB（2010）では、一般目的財務報告の目的および有用な財務情報の質的特性（以下「質的特性」とする）については、改訂がおこなわれ、残りの部分については、IASB（1989）の内容がそのまま引き継がれた。その後、2012年5月からは、IASB の単独のプロジェクトとして、概念フレームワークの改訂作業が進められた³⁾。

- 1) 改訂作業の詳細な経緯については、濱田（2020, pp.38-40）を参照されたい。
- 2) 従来の概念フレームワークとは、IASB の前身機関である国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）により公表された『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク』（IASB 1989）のことである。
- 3) IASB（2010）の公表後、IASB および FASB は、優先度の高い他のプロジェクトに集中するため、当該合同プロジェクトの中断を決定した（IASB 2018, par. BC0.5）。しかし、IASB が2011年に実施したアジェンダコンサルテーションにより、概念フレームワークプロジェクトは、IASB の単独のプロジェクトとして、再開されることとなった（IASB 2018, par. BC0.6）。

2013年7月には、討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』（IASB 2013）が公表され、2015年5月には、公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』（IASB 2015）が公表されている。

このような経緯により、IASB（2010）を全面改訂する形で、IASB（2018）が公表されたのである。IASB（2018）の大きな特徴の一つは、概念フレームワーク全体の論理一貫性の高さである（濱田 2022, p. 48）。IASB（2018）の内容を包括的に検討してみると、各章の内容が有機的かつ緊密に結びついており、フレームワーク全体の論理一貫性が非常に高いことが確認できる（濱田 2022, p. 48）。特に、その論理一貫性の中核となっているのが、「質的特性」である。IASB（1989）および IASB（2010）とは異なり、IASB（2018）は、「質的特性」に複数の重要な役割を担わせている。たとえば、IASB（2018）における質的特性は、財務諸表の構成要素を認識するための規準（以下「認識規準」とする）として機能する（IASB 2018, par. 5.7）。また、質的特性は、ある項目の測定基礎を選択する際に考慮すべき要素でもある。このように、IASB（2018）では、質的特性がフレームワーク全体の原理原則として機能しており、フレームワーク全体の論理一貫性を高めている⁴⁾。

以上のような状況を踏まえ、拙稿である濱田（2020）は、IASB（2018）における質的特性の概念構造の特徴を検討し、その含意についても若干の考察をおこなった。具体的には、IASB の概念フレームワークの改訂作業のなかで公表された複数の討議資料および公開草案において規定された質的特性（主に「表現の忠実性」）の概念構造を整理し、その変化の過程と特徴を

明らかにした。また、同じく拙稿である濱田（2022）は、IASB（2018）における質的特性の機能の一つである認識規準について検討した。具体的には、IASB（2018）における認識規準は、従来の概念フレームワーク（IASB 2010）の認識規準から大幅に変更されていることを確認したうえで、その認識規準の変更は、会計的認識の範囲の拡大につながるか否かを考察した。

IASB（2018）における質的特性の概念構造の変化も、また認識規準の大幅な変更も、その根底には、概念フレームワークにおける「不確実性」に対する考え方の変化があるように考えられる（濱田 2020, 濱田 2022）。そこで、本論文では、濱田（2020）および濱田（2022）でおこなった検討を深化させるべく、概念フレームワークにおける「不確実性」に対する考え方について、検討することを目的としている。

本論文の構成は次のとおりである。まず、IASB（2018）の原理原則となっている質的特性の概念構造とその機能を検討する。次に、概念フレームワークの改訂作業のなかで、IASB によって提示された3つの不確実性について、その内容を検討する。そのうえで、概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方が変化したか否かについて考察する。最後に、IASB（2018）が抱える問題について若干の考察をおこない、本論文を締めくくる。

なお、上述したように、本論文は、濱田（2020）および濱田（2022）の検討内容の一部を統合し、深化させるものであるため、本論文の一部は、濱田（2020）および濱田（2022）と重複する場合があることを付言する。

II. IASB 概念フレームワークにおける 質的特性とその機能⁵⁾

上述したように、IASB（2018）において、質的特性は複数の重要な役割を担っている。

4) 藤井（2019, p.42）は、質的特性のなかでも特に「表現の忠実性」が体现する会計思考が改訂概念フレームワークにおける主要な指導原理となっており、「表現の忠実性」を各トピックに適用するべく、その含意を具体的に展開する試みが改訂概念フレームワークの随所でなされていると指摘している。

5) 本章の一部は、濱田（2020）および濱田（2022）と重複する部分がある。

IASB（2018）における質的特性は、①会計処理単位を選択する際に考慮すべきものであり（IASB 2018, par. 4.51）、②財務諸表の構成要素を認識するための規準でもあり（IASB 2018, par. 5.7）、③測定基礎を選択する際に考慮すべきものでもあり（IASB 2018, par. 6.45）、④純損益とその他の包括利益の区分をおこなう際に考慮すべきものでもある（IASB 2018, par. 7.17）。このように、IASB（2018）において、何かを解釈したり、判断したりするときには必ず、質的特性の考え方に準じるかたちとなっており、質的特性は、原理原則として機能しているのである。そこで、本章では、IASB（2018）における質的特性の概念構造とその機能を検討する。具体的には、特に、「認識」における質的特性の機能および「測定」における質的特性の機能を検討することで、IASB（2018）における「不確実性」に対する考え方が、「認識」や「測定」における質的特性の機能の根底にあるということを明らかにする。

1. 質的特性の概念構造

(1) 基本的質的特性と補強的質的特性

IASB（2018）における質的特性は、基本的質的特性と補強的質的特性の2つに分類され、主要なものと補完的なものという序列関係が設けられている（IASB 2018, par. 2.4）。基本的質

的特性とは、最も重要な質的特性であるとされ、この質的特性として、「目的適合性」と「表現の忠実性」が挙げられている（IASB 2018, par. 2.5; par. BC2.9）。なお、各特性の概要は図表1のとおりである。

一方、補強的質的特性とは、基本的質的特性よりも重要ではないが、やはり非常に望ましいものであり、可能な範囲で最大化すべきものであるとされる（IASB 2018, pars. BC2.9; par. 2.37）。しかし、補強的質的特性は、単独でもグループとしても、その情報に目的適合性がない場合や表現の忠実性がない場合には、情報を有用なものにはできないものである（IASB 2018, par. 2.37）。補強的質的特性は、あくまでも補強的・補完的なものにすぎない。そのため、時には、基本的質的特性を最大化するために、補強的質的特性を減少しなければならないこともある（IASB 2018, par. 2.38）。この補強的質的特性として、「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」および「理解可能性」が挙げられている（IASB 2018, par. 2.23）。なお、補強的質的特性の間には、以下に説明するような「目的適合性」と「表現の忠実性」の間にある適用上の序列はない（IASB 2018, par. 2.38）。

(2) 基本的質的特性における序列関係と測定の不確実性

基本的質的特性である、目的適合性と表現の

図表1 IASB（2018）における基本的質的特性

質的特性	概 要
目的適合性	・財務情報が利用者の意思決定に相違を生じさせることができるということ（IASB 2018, par. 2.6） ・また財務情報が予測価値（利用者が将来の予測をするために用いるプロセスへのインプットとして使用できるということ）、確認価値（過去の評価に関するフィードバックを提供するということ）またはそれら両方を有する場合に、利用者の意思決定に相違を生じさせることができる（IASB 2018, pars. 2.7-2.9）
表現の忠実性	・表現しようとしている経済現象の実質を忠実に表現しているということ（IASB 2018, par. 2.12） ・完璧に忠実な表現であるためには、その描写は完全で（描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報を含むものであるということ）、中立的で（情報の選択または表示に偏りがなくということ）、誤謬がない（現象の記述に誤謬や脱漏がなく、情報を作成するのに用いられた手続が誤謬なしに選択され適用されたということ）ということである（IASB 2018, pars. 2.13-2.19）

忠実性の間でも、適用上の序列が設けられている (IASB 2018, pars. 2.20-2.21)。基本的質的特性を適用するための最も効率的かつ効果的なプロセスは以下のとおりである (IASB 2018, par. 2.21)。第一に、情報利用者にとって有用となる可能性のある経済現象を識別する。第二に、その現象に関する情報のうち、最も目的適合性の高い情報を識別する。第三に、その情報が利用可能であり、忠実に表現できるかどうかを判断する。もしそうであれば、基本的質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合は、その次に目的適合性の高い情報でそのプロセスを繰り返す。

このような基本的質的特性の適用上のプロセスで分かることは、目的適合性が第一義の質的特性とされているということである。つまり、情報が意思決定に有用であるならば、その情報は目的適合性を有しており、反対に、情報が意思決定に有用でないならば、その情報は目的適合性を有していないということである⁶⁾。

ただし、最も目的適合性の高い情報が、利用可能でなく、忠実に表現できない場合には、別の情報を選択するというプロセスからも分かるように、基本的質的特性の間でトレードオフをおこなうことが必要となる場面も想定されている (IASB 2018, par. 2.22)。IASB (2018) は、「測定の不確実性 (measurement uncertainty)」という概念を用いて、基本的質的特性の間でトレードオフが生じる場面を説明している (IASB 2018, par. 2.22)。ここにいう測定の不確実性とは、ある項目の金額が直接に観察できず、見積らなければならない場合に発生するものであり、表現の忠実性に影響を与える可能性のある要因の一つとされている (IASB 2018, par. 2.19)。たとえば、ある経済現象に関する最も目的適合性の高い情報が見積りであり、かつ、その測定の不確実性の水準が非常に高く、

当該現象を忠実に表現できない場合、目的適合性は低くなるが、測定の不確実性が低い、別の見積りが最も有用な情報となりうると説明されている (IASB 2018, par. 2.22)。これがトレードオフの生じる場面である。その一方で、合理的な見積りの使用は財務情報の作成においては不可欠なものであり、その見積りが明確かつ正確に記述され説明される場合には、当該情報の有用性を損なうものではないとも指摘している (つまりこの場合は、測定の不確実性は表現の忠実性に影響を与えない) (IASB 2018, par. 2.19)。たとえば、測定の不確実性の水準が高くても、そうした見積りが有用な情報を提供することを妨げるものではないと説明されているのである (IASB 2018, par. 2.19)。

以上のことから、IASB (2018) において、基本的質的特性の間でのトレードオフが生じると想定されている場面は限定的であることが確認できる。IASB (2018) は、情報の測定の不確実性が高いことをもって、情報の表現の忠実性が損なわれるとは思えない。むしろ、測定の不確実性を伴う目的適合性の高い情報を積極的に利用者に提供していくべきというスタンスを取っているように感じる。この測定の不確実性に対する IASB (2018) の考え方が、質的特性における目的適合性の一義性を高めているといえるだろう。

2. 認識における質的特性の機能

つづいて、「認識」における質的特性の機能を検討する。まず、IASB (2018) において、認識とは、財政状態計算書または財務業績計算書への記載のために、財務諸表の構成要素のうち一つの定義を満たす項目を捕捉するプロセスであるとされる (IASB 2018, par. 5.1)。したがって、大前提として、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目のみが認識されることになる (IASB 2018, par. 5.6)。ただし、構成要素の定義を満たすすべての項目が認識されるわけではない。当該構成要素の認識が、財務諸表利用者には、有用な情報を提供する場合のみであるとき

6) この点については、IASB (2006, par. QC43) に詳しい説明がある。なお、IASB (2006) は IASB (2010) の討議資料として公表されたものである。

れる（IASB 2018, par. 5.6）。IASB（2018）は、認識規準として、以下の二つの具体的な規準を挙げている（IASB 2018, par. 5.7）。

- ①当該資産または負債およびそれにより生じる収益、費用または持分変動に関する情報が目的適合性があるということ
- ②当該資産または負債およびそれにより生じる収益、費用または持分変動に関する情報が、経済現象の忠実な表現であるということ

このように、IASB（2018）では、基本的質的特性である目的適合性と表現の忠実性が認識規準として機能している。以下、二つの認識規準についてその内容を検討する。

（1）目的適合性にもとづく認識規準

財務諸表の構成要素に関する情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性があるとされる（IASB 2018, par. 5.12）。つまり、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目に関する情報は、基本的に、目的適合性にもとづく認識規準を満たすということになる。ただし、次のような場合には、特定の構成要素を認識することが、必ずしも目的適合性のある情報を提供しない可能性があるとしている（IASB 2018, par. 5.12）。

- ①資産または負債が存在するのかが不確定である場合
- ②資産または負債が存在するが、経済的便益の流入または流出が生じる「蓋然性」が低い場合

①は、資産または負債の「存在の不確実性（existence uncertainty）」の有無を判断するものである（IASB 2018, par. 5.14）。たとえば、企業が、他者から経済的便益を受け取る権利を有しているかどうかを、当該他者と争っているような場合、裁判所の判決などによって確定するまでは、企業がその権利を有しているかどうか、つまり資産が存在するかどうかは不確定で

ある（IASB 2018, par. 4.13）。このような存在の不確実性がある場合、資産または負債を認識することは、目的適合性のある情報を提供しない可能性があるとしてされる（IASB 2018, par. 5.14）。しかし、IASB（2018）は、存在の不確実性を考慮する方法に関しての詳細な指針を設定していない（IASB 2018, par. BC5.14）。

②は、最終的な結果として経済的便益の流入または流出が生じる蓋然性（「結果の不確実性（outcome uncertainty）」⁷⁾）の水準を判断するものである。しかし、IASB（2018）は、蓋然性の具体的な閾値を設定しているわけではなく、蓋然性の水準が低い項目の認識は、目的適合性のある情報を提供しない可能性があるということを示すにとどまっている。たとえば、資産または負債が交換取引ではない事象から生じ、かつ、当該資産または負債の蓋然性が低いものでしかない場合には、目的適合性にもとづく認識規準にしたがって、当該資産または負債を認識しない可能性があるとしてされる（IASB 2018, par. 5.17(b)）。

（2）表現の忠実性による認識規準

特定の資産または負債を認識することは、それが目的適合性のある情報だけでなく、当該資産または負債およびそれにより生じる収益、費用または持分変動の忠実な表現も提供する場合に適切であるとされる（IASB 2018, par. 5.18）。その上で、忠実な表現を提供できるかどうかは、主として、当該資産または負債に関連する「測定の不確実性」の水準に影響を受ける可能性があるとしている。しかし、IASB（2018）は、測定の不確実性の具体的な閾値を設定しているわけではなく、測定の不確実性が非常に大きい場合には、資産または負債が認識されない可能性もあるということを示すにとどまっている。

前述したように、測定の不確実性とは、ある

7) 経済的便益の流入または流出が生じる蓋然性は、IASB（2018, par. 6.61）においては、結果の不確実性としても説明されている。これについては次章で詳しく検討する。

項目の金額が直接に観察できず、見積らなければならない場合に発生するものである（IASB 2018, par. 2.19）。合理的な見積りの使用は財務情報の作成においては不可欠なものであり、その見積りが明確かつ正確に記述され説明される場合には、当該情報の有用性を損なうものではない（IASB 2018, par. 5.19）。したがって、測定の不確実性が高い項目だからといって、表現の忠実性にもとづく認識規準を満たさないというわけではない。また、限定的な状況を除いて、目的適合性のある測定値は、たとえ高い測定の不確実性にさらされていても、表現の忠実性のある情報となる可能性があり、結果、認識されるということも指摘されている（IASB 2018, pars. 5.20-5.22）。

3. 測定における質的特性の機能

IASB（2018）では、資産または負債ならびに関連する収益および費用についての測定基礎を選択するにあたっては、当該測定基礎によって財務諸表に提供される情報の性質（nature of the information）を考慮することが必要であるとされる（IASB 2018, par. 6.43）。測定基礎によって提供される情報は、財務諸表利用者にとって有用でなければならず、そのために、情報は目的適合性がなければならず、かつ、表現しようとしている内容を忠実に表現しなければならない（IASB 2018, par. 6.45）。このように、IASB（2018）は、測定基礎を選択するにあっても、その測定基礎によって提供される情報の目的適合性と表現の忠実性を考慮しなければならないとしている。以下、二つの選択要因についてその内容を検討する。

（1）測定基礎の選択要因としての目的適合性

IASB（2018, par. 6.49）は、測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える可能性のある要因として、以下のものを挙げている。すなわち、①当該資産または負債の特徴、②当該資産または負債が将来キャッシュフローにどのように寄与するのかの二点である。

①について、IASB（2018, par. 6.50）では、

測定基礎によって提供される情報の目的適合性は、当該資産または負債の特徴、すなわちキャッシュフローの変動可能性や、当該資産または負債の価値感応度（市場要因や他のリスクに対する）が高いかどうか等に部分的に依存するとされる。たとえば、ある資産の価値感応度が市場要因や他のリスクに対して高い場合には、歴史的な原価は現在の価値と著しく異なっている可能性がある。このとき、価値変動に関する情報が利用者にとって重要である場合、歴史的な原価は目的適合性のある情報を提供しない可能性がある（IASB 2018, par. 6.51）。一方で、資産の特徴および企業の事業活動の性質によっては、価値変動に関する情報が、必ずしも利用者にとって目的適合性のある情報を提供しない場合もある（IASB 2018, par. 6.53）。

②について、IASB（2018, pars. 6.54-6.57）では、測定基礎によって提供される情報の目的適合性は、当該資産または負債が将来キャッシュフローをどのように生み出すのか（すなわち企業がこなす事業活動の性質）に依存するとされる。たとえば、企業の事業活動が、いくつかの経済的資源を組み合わせることで財またはサービスを生産し販売することによって、キャッシュフローを間接的に生成するような場合、当該経済的資源については、歴史的な原価または現在原価が当該活動に関する目的適合性のある情報を提供する可能性が高い（IASB 2018, par. 6.55）。一方で、キャッシュフローを直接的に生み出す資産（重大なペナルティなしに、単独で売却可能な資産など）については、最も目的適合性の高い情報を提供する測定基礎は、将来キャッシュフローの金額、時期および不確実性の現在の見積りを織り込んだ現在の価値である可能性が高い（IASB 2018, par. 6.56）。

（2）測定基礎の選択要因としての表現の忠実性

IASB（2018, pars. 6.58-6.61）は、測定基礎が提供する情報が、経済現象の忠実な表現を提供するかどうかに影響を与える可能性のある要因として、以下のものを挙げている。すなわち、①資産と負債の相互関連性、②「測定の不確実

性」の二点である。

①について、IASB (2018, par. 6.58) では、相互に関連している資産および負債に対して、異なる測定基礎を使用すると、測定の不整合（会計上のミスマッチ）を生じさせる可能性があり、このような不整合が財務諸表に含まれている場合、財務諸表のいくつかの情報は、忠実な表現を提供しない可能性があるとされる。つまり、経済現象の忠実な表現のためには、測定の不整合が生じないように測定基礎を選択する必要がある。

②について、IASB (2018, par. 6.60) は、特定の測定基礎に関連した「測定の不確実性」の水準は、当該測定基礎が提供する情報が経済現象の忠実な表現を提供するかどうかに影響を与える可能性があるとして説明している。その上で、測定の不確実性の水準が高いことが、必ずしも、目的適合性の高い情報を提供する測定基礎の使用を妨げるものではないとしている。ただし、測定の不確実性の水準が非常に大きいために、ある測定基礎が提供する情報が十分に忠実な表現を提供しない場合には、異なる測定基礎の選択を検討する必要があるとしている。

測定の不確実性の水準は、ある財務諸表項目を認識する際の規準でもあり、また測定基礎を選択する際に考慮すべき要因でもある。

4. 小括

以上の検討より、IASB (2018) における基本的質的特性は、概念フレームワーク全体の原理原則として機能しており、重大な役割を担っているということが確認できた。また、特に、IASB (2018) の不確実性に対する考え方、すなわち「存在の不確実性」、「結果の不確実性」および「測定の不確実性」という三つの不確実性に対する考え方が、基本的質的特性の間の序列関係を決定し、認識および測定における基本的な方針を定めているということが明らかとなった。言い換えれば、IASB (2018) の根底には、三つの不確実性に対する考え方が広く横たわっているのである。次章では、この三つの不

確実性の内容について検討する。

Ⅲ. IASB 概念フレームワークで説明された三つの不確実性

上述したように、IASB (2018) の根底には、三つの不確実性に対する考え方が広く横たわっている。そこで本章では、この三つの不確実性について詳しく検討する。検討にあたっては、IASB (2018) の討議資料である IASB (2013) または公開草案である IASB (2015) における不確実性に関する記述を参照する。

1. 存在の不確実性

IASB (2013) の財務諸表の構成要素の定義（資産および負債の定義）を検討する部分において、二つの形態の不確実性を区別する必要性が説明されている（IASB 2013, par. 2.19）。ここにいう二つの不確実性が、「存在の不確実性」と「結果の不確実性」である。

存在の不確実性とは、資産または負債が存在しているかどうかに関する不確実性のことであるとされる（IASB 2013, par. 2.19）。存在の不確実性の明白な例は訴訟である。たとえば、企業が損害賠償や罰金の支払義務を負う行為を行ったかどうかについて係争中である場合、当該支払義務（負債）の存在は不確実である（IASB 2013, par. 2.20）。

そして、IASB (2013) は、存在の不確実性について蓋然性の閾値を設定すべきかどうかを検討している。まず、蓋然性の閾値を設定することについて、以下の反対論を紹介している（IASB 2013, par. 2.22）。

- ①存在の不確実性は稀にしかないので、このような僅かな場合について原則を設定する必要はない。
- ②原則主義の会計基準においては、判断の余地を許容することが適切である。
- ③仮に、個別のプロジェクト（個別の会計基準開発）において、存在の不確実性が重大なのであれば、IASB は、当該プロジェク

トの中で、どの閾値がその特定の状況において利用者にとって最も目的適合性の高い情報をもたらすのかを個別に決定することができる。

一方で、仮に蓋然性の閾値を設定する場合には、どのような閾値を設定すべきか、またすべての状況において同一の閾値を適用すべきかということについても、IASB (2013) は検討を加えている。IASB (2013, par. 2.24) は、考えられる蓋然性の閾値として以下のものを紹介している。

ほぼ確実：資産または負債が存在している（かつ、企業の資産または負債である）ことがほぼ確実である場合には、企業は資産または負債が存在していると結論すべきである。

可能性が高い：資産または負債が存在している（かつ、企業の資産または負債である）可能性が高い場合には、企業は資産または負債が存在していると結論すべきである。

以上のような検討を経て、IASB (2013) は、存在の不確実性について蓋然性の閾値を設定すべきではないと結論している (IASB 2013, par. 2.35 (b))。主な理由は上記の反対論と同様である。この結論は、本論文第2章の検討で確認したように、IASB (2018) に引き継がれている。

2. 結果の不確実性

上述したように、IASB (2013) の財務諸表の構成要素の定義（資産および負債の定義）を検討する部分において、存在の不確実性とともに、結果の不確実性についても詳細な説明がなされている。結果の不確実性とは、資産または負債が存在しているが、結果が不確実である場合を指す (IASB 2013, par. 2.32)。また、結果の不確実性は、存在の不確実性よりもずっと一

般的に発生するとされる (IASB 2013, par. 2.32)。なお、IASB (2018) においては、結果の不確実性は、「資産または負債から最終的に生じることになる経済的便益の流入または流出の金額または時期に関する不確実性である」と定義されている (IASB 2018, Appendix Defined terms)。

IASB (2013) は、結果の不確実性の理解を促すために、多くの例を列挙している (IASB 2013, par. 2.32)。以下、少し長くなるかもしれないが、そのすべてを引用する。また、IASB (2013) が実際に列挙している順とは前後することにはなるが、存在の不確実性と結果の不確実性の違いを端的に示している訴訟の例から引用する（傍点は筆者が付している）。

- ①訴訟：企業は訴訟に負けた場合には現金を支払わなければならない。企業に義務があるかどうかは、裁判所が決定するまでは不確実である場合がある（存在の不確実性）。さらに企業が訴訟に負けるであろうとすでに結論しているとしても、どれだけの金額を支払わなければならないかは依然として不確実である場合がある（結果の不確実性）。
- ②抽選券の総数が既知であり、したがって当選の確率も既知である場合の抽選券：保有者は資産（抽選券）を有しているが、その抽選券が当選するのかどうかは分からない（発行者は、どの券が当選するのかは分からないが、当選した抽選券の保有者に支払をおこなうことは確実であることに留意する）
- ③保有している取引のあるオプション：キャッシュフローが発生するのは、保有者がオプションを行使する場合（すなわち、期限満了時にインザマネーである場合）、または保有者がオプションを売却する場合である。保有者は資産（オプション）を有しているが、オプションを行使するのかどうかは分からない。保有者は、取引のあるオプ

ションをオプションの期限満了前に容易に売却できる可能性がある。

- ④未上場株式の取引されてないコールオプションで、オプションの条件によりオプションの他者への譲渡が禁止されているもの：保有者は資産（オプション）を有しているが、オプションを行使するのかどうかは分からない。オプションを行使しない場合には、現金を全く受け取らないことになる。

- ⑤パートナーシップに対する投資で、その保有者が投資を他者に譲渡することが認められていないもの：この場合、保有者が現金を受け取るのは、パートナーシップが清算をおこなう場合、パートナーシップが清算される場合、または他のパートナーが保有者を買収する場合だけである。保有者は資産（投資）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。

- ⑥研究開発（R&D）プロジェクトで生み出されたノウハウ：この資産は、プロジェクトが成功した場合、またはノウハウが売却された場合には、現金を生み出す。保有者は資産（ノウハウ）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。この場合は抽選券の場合とは異なっている。なぜなら、成功の確率が未知であり、知り得ない（事後に検証することもできない）とともに、非常に広い範囲の起こり得る結果があるからである。

- ⑦R&Dの遂行が唯一の活動である企業の未公開株式：株式は一般的に資産の定義を満たすということについては、異論の余地はないであろう。しかし、R&Dプロジェクトで生み出されたノウハウが資産であるかどうかについて懸念がある場合には、おそらく同じ懸念が、唯一の資産がそうしたノウハウである企業に対する株式について生じるであろう。

- ⑧売掛債権：企業は資産（売掛債権）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。

- ⑨棚卸資産：企業は資産（棚卸資産）を有しているが、棚卸資産を販売して現金を受け取るのかどうかは分からない。

以上の例からも分かるように、結果の不確実性とは、企業が保有する資産または負債から生じるキャッシュフローの金額と時期の確からしさを示すものであることが分かる。結果の不確実性が高いということは、キャッシュフローが生じる可能性が低い（またはキャッシュフローが生じる時期が不確定である）ということである。一方、結果の不確実性が低いということは、キャッシュフローが生じる可能性が高い（またはキャッシュフローが生じる時期の確実性が高い）ということである。

またIASB（2013）は、結果の不確実性の例を説明したうえで、構成要素の定義または認識基準のいずれかにおいて、結果の不確実性について何らかの蓋然性の閾値を設定すべきかどうかを検討している。まず、蓋然性の閾値を設定することについて、以下の賛成論を紹介している（IASB 2013, par. 2.33）。

- ①財務諸表利用者は一部の確率の低い結果を将来キャッシュフローの金額、時期および不確実性を見積りに織り込まないであろうと考えている。したがって、何らかの将来キャッシュフローについて小さな確率しかない場合、たとえば、請求される可能性が非常に低い保証を企業が付与している場合には、資産または負債の認識および測定のコストが財務諸表利用者にとってのベネフィット（効果）を上回る可能性がある。

- ②結果の範囲（ゼロを含む）が幅広く、さまざまな結果の確率は未知であり、おそらくは知りえない場合（たとえば、非常に投機的なR&Dプロジェクトや一部の訴訟）、それらの確率の見積りから算出した測定値は、おそらく、財務諸表利用者にとっての目的適合性も検証可能性もない場合があ

る。

一方で、IASB (2013) は、以下のような蓋然性の閾値を設定することについての反対論を紹介している (IASB 2013, par. 2.34)。

結果が不確実な項目の測定値を現在の市場価格で裏付けることができる場合、または、観察可能な対価との交換取引で企業が取得した場合には、当該項目をもっと積極的に認識できる。そのような資産または負債を認識しないことは、結果として、企業の財政状態の変動を忠実に表現しない利得または損失を生じさせることになる。

以上のような検討を経て、IASB (2013) は、結果の不確実性について蓋然性の閾値を、構成要素の定義および認識規準において、設定すべきではないと結論している (IASB 2013, par. 2.35(a)(c))。経済的資源は、経済的便益を生み出す能力がなければならないが、経済的便益を生み出すことが確実である必要はない、同様に、経済的義務は、経済的資源の移転を生じさせる能力がなければならないが、移転を生じさせることが確実である必要はないと論じている (IASB 2013, par. 2.35(a))。この結論は、本論文第2章の検討で確認したように、IASB (2018) に引き継がれている。

3. 測定の不確実性

IASB (2013) においては、測定の不確実性という用語自体の使用は確認できる⁸⁾が、詳細な説明はなされていない。また、測定の不確実性の同義語として「見積りの不確実性 (uncertainty in an estimate)」という用語が使用されていることも確認できる。

測定の不確実性について、しっかりと言及がなされたのは IASB (2015) においてである。

8) 純損益とその他の包括利益を区別するための属性の一つの候補として、測定の不確実性が提案されている (IASB 2013, par. 8.37)。

IASB (2015) における測定の不確実性の定義は、IASB (2018) のそれと同じである。しかし、IASB (2018) における測定の不確実性は、表現の忠実性に影響を与えるものとして説明されているのに対して、IASB (2015) では (公開草案段階では)、目的適合性に影響を与えるものとして説明されていた (IASB 2015, par. 2.12)。IASB (2015) では、測定の不確実性は、ある資産又は負債の測定値が直接には観察できず、見積らなければならない場合に生じるとされる (IASB 2015, par. 2.12)。そのうえで、見積りの使用は、財務諸表の作成には不可欠なものであり、財務諸表の目的適合性を必ずしも損なうものではないが、見積りは適切に記述し開示する必要があると説明されている (IASB 2015, par. 2.12)。

4. 小括

以上の検討より、IASB は概念フレームワークにおいて、財務情報に内在する不確実性を、「存在の不確実性」、「結果の不確実性」および「測定の不確実性」という3つに分類し、それぞれを性質の異なった不確実性として、使い分けているということが確認できた。

ただし、たとえば、結果の範囲(ゼロを含む)が幅広く、さまざまな結果の確率は未知であり、おそらくは知りえないような場合、結果の不確実性が高くなるとともに、測定の不確実性も高くなると考えられる。つまり、結果の不確実性が、測定の不確実性に影響を与える可能性もあるのである。以下の図表2は、結果の不確実性と測定の不確実性の関係性に着目して、筆者が独自に、いくつかの資産(または負債)を分類した表である。

まず、結果の不確実性も測定の不確実性も皆無である、またはほとんどないものが、現金預金である。これについては異論はないであろう。また現金預金に比べると、結果の不確実性が少し高くなるものが金銭債権であると考えられる(ここでは売上債権(一般債権)を想定している)。金銭債権は契約で金額が確定してい

図表2 結果の不確実性と測定の不確実性

結果の不確実性 測定の不確実性	結果の不確実性	
	低	高
低	現金預金、金銭債権	棚卸資産、固定資産 市場性のある有価証券
高	※想定できない	市場性のない有価証券 偶発債務

出所：IASB（2013）、IASB（2015）および IASB（2018）などを参考に筆者作成

るため、測定の不確実性は低い。一方で、期日に金銭を受け取れるかどうかについては、若干の不確実性がある（貸倒れの可能性がある）ため、現金預金に比べて、結果の不確実性は高いといえるだろう。

次に、結果の不確実性が高く、測定の不確実性が低いものとして、棚卸資産、固定資産、市場性のある有価証券などが想定できる。これらの資産は、観察可能な対価との交換取引で企業が取得したもの、または現在の市場価格で裏付けをとることができるものであるため、測定の不確実性は低いといえる。一方で、一般に棚卸資産は販売が確約されているわけではないし、市場性のある有価証券は、そもそも時価変動のリスクに晒されているし、場合によっては、何かの制約ですぐに売却できないこともあるため、結果の不確実性は高いといえるだろう。

さらに、結果の不確実性が高く、測定の不確実性も高いものとして、市場性のない有価証券や偶発債務などが想定できる。市場性のない有価証券や偶発債務は、基本的に、見積りにより金額を測定する必要があるため、測定の不確実性が高いといえるだろう。また、市場性のない有価証券や偶発債務は、結果の範囲が幅広く、さまざまな結果の確率は未知であるような場合も想定される。この場合、結果の不確実性も当然高くなるだろう。

一方で、結果の不確実性が低く、測定の不確実性が高いものは、筆者には想定できなかった。なぜなら、測定の不確実性が高いものは、結果の不確実性も高くなるはずだからである。

IV. 概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方

1. 従来の概念フレームワーク

(1) 信頼性という用語の含意

従来の概念フレームワーク（IASB 1989）においては、目的適合性に並ぶ質的特性として、「信頼性（reliability）」が挙げられていた。しかし、IASB（2010）では、それは信頼性から表現の忠実性に変更された。信頼性が外された理由として、信頼性概念の曖昧さおよび多義性の問題が指摘されている（IASB 2010, pars. BC 3.23-BC3.25）。特に、信頼性は「検証可能性」の概念に近いものととらえられてしまうことが多いということが指摘されている（IASB 2010 par. BC3.25）。また、IASB は、IASB（2010）を IASB（2018）へと改訂するにあたり、信頼性という用語を再び使用すべきかどうかを検討したとしている（IASB 2018, par. BC2.28）。しかしながら、IASB（2018）を開発する過程で公表された討議資料（IASB 2013）および公開草案（IASB 2015）に対するコメントの多くが、信頼性という用語を、「測定の不確実性」の許容可能な水準と同一視していたため、表現の忠実性という用語を維持したとされる（IASB 2018, par. BC2.30）。

以上のように、従来の概念フレームワークで用いられてきた信頼性は、検証可能性があるということや、測定の不確実性が低い（許容可能な水準である）ということを意味するものとして解釈される可能性があったわけである。つまり、質的特性として信頼性は、財務情報に含ま

れる測定の不確実性を制限するように働く概念であったと考えることもできるのである。

さらに、筆者は、信頼性は、「結果の不確実性」が許容可能な水準にあるということの意味するものとして解釈される場合もあったのではないかと考えている。なぜなら、上述したように、結果の不確実性の水準が低ければ、必ず、測定の不確実性の水準も低くなるからである（結果の不確実性の水準が低く、測定の不確実性の水準が高い項目を想定できない）。たとえば、Glover et al. (2015) では、損益情報を信頼性の観点から、実測 (fact) と予測 (forecast) に分類する方法が提案されているが、そこでいう実測（信頼性の高い情報）とは、現金決済を伴い、不確実性が完全に排除された損益であるとされている（Glover et al. 2005, p.272）。また、Glover et al. (2015) では、市場価格にもとづく再評価のすべては架空取引の予測であるとしている（Glover et al. 2005, p.280）。つまり市場性のある有価証券はすべて不確実性をともなうものと判断されている。このように、Glover et al. (2015) は、信頼性の水準の高低を、結果の不確実性の高低としてとらえているように考えられる。

また、Glover et al. (2015) と同様な観点で、損益計算に含まれる結果の不確実性に対処していたものが、収益の認識規準である実現規準であったのではないかと考える⁹⁾。FASB の従来の概念フレームワークでは、収益および利得の認識については、収益と利得の存在事実と金額をある程度確実なものにするために、実現規準または実現可能規準という要件を考慮することが必要であるとしていた（FASB 1984, par.

83）。言い換えれば、実現規準は、利益情報に含まれる結果の不確実性を制限または排除するように働く規準であったのである。

(2) 構成要素の定義および認識規準における蓋然性の閾値

IASC (1989) では、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源（IASC 1989, par. 49(a)）」と定義していた。この定義の特徴は、「将来の経済的便益が流入すると期待される」という文言が含まれているところにある。すなわち、資産の定義に、結果の不確実性について蓋然性の閾値が設定されていたということである。このことから、結果の不確実性が高い項目は、そもそも資産の定義を満たすことができず、財務諸表上に表示されないということになる。同様のことが負債の定義にもいえる。

また、IASC (1989) では、構成要素の定義を満たす項目のうち、以下の認識規準を満たすものが財務諸表の構成要素として認識されとしていた（IASC 1989, par. 83）。

- ①当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するかまたは流出する可能性が高い
- ②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

①は、結果の不確実性について蓋然性の閾値を定める規準である。①の規準によれば、結果の不確実性の蓋然性が高くなければ、当該項目は、資産または負債として認識されないことになる。②の規準は、ある項目の測定の不確実性の水準が許容可能なものであるかどうかを判定するものである（IASB (2018, par. BC2.29(a)）。②の規準によれば、測定の不確実性が高くなれば、当該項目は、資産または負債として認識されないことになる。

以上をまとめると、信頼性という用語の含意

9) 斎藤 (2015, pp.22-23) では、補注というかたちで、IASB (2015) についての若干の検討がなされている。その中で、包括利益から純損益を切り分ける方法として、結果の不確実性レベルにもとづくものを説明している。結果の不確実性のレベルなら、資産価値と純損益とでレリバンスの違いを考えることは可能であり、投資の成果としての純損益を不確実性が消滅した段階でとらえることもできる可能性があるとしている。

や、構成要素の定義とその認識規準からも分かるように、従来の概念フレームワークは、不確実性に対し厳格であり、不確実性を有する財務情報を制限するというスタンスをとっていたといえるだろう。

2. 改訂概念フレームワーク

本論文第2章の検討からも明らかなように、改訂概念フレームワーク（IASB 2018）は、従来の概念フレームワークとは打って変わって、不確実性に対し寛容であり、不確実性を有する財務情報を広く提供するというスタンスをとっている。

基本的質的特性として、表現の忠実性を採用し、そのサブ特性である測定の不確実性について丁寧に説明を加えることで、ある情報に含まれる見積りの測定の不確実性の水準が高くても、そうした見積りが有用な情報を提供することを妨げるものではないと結論している。さらに、基本的質的特性の間でのトレードオフが生じると想定されている場面は限定的であるということも示している。また構成要素の認識規準には、あえて、結果の不確実性および測定の不確実性についての蓋然性の閾値を設定していない。また本論文では検討してはいないが、構成要素の定義からも、結果の不確実性について蓋然性の閾値が削除された（IASB 2018, pars. 4.3-4.4）。

改訂概念フレームワークによれば、結果の不確実性や測定の不確実性が高い情報も、それが目的適合性を有しているのであれば、財務諸表上で積極的に提供されることになるはずである。

V. おわりに

本論文の目的は、濱田（2020）および濱田（2022）でおこなった検討を深化させるべく、概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方について検討することであった。

具体的には、まず、IASBの改訂概念フレームワーク（IASB 2018）における質的特性の概

念構造の変化や、認識規準の大幅な変更が、概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方の変化に起因しているということを明らかにした。また、概念フレームワークの改訂作業のなかで、IASBによって提示された三つの不確実性の内容についても検討をおこない、特に、結果の不確実性と測定の不確実性の関係性を整理した。そのうえで、概念フレームワークにおける不確実性に対する考え方がいかに変化したのかを考察した。

結論を再び述べるのであれば、従来の概念フレームワーク（IASB 1989）が、不確実性に対し厳格であり、不確実性を有する財務情報を制限するというスタンスをとっていたのに対し、改訂概念フレームワーク（IASB 2018）は、不確実性に対し寛容であり、不確実性を有する財務情報を広く提供するというスタンスをとっているということである。

最後に、このような不確実性に対して寛容である概念フレームワークが抱える問題について若干の検討を加えたい。Barker and Penman（2020, p.328）は、経済的便益の流入が生じる可能性が低いもの（つまり、結果の不確実性が高いもの）を含め、期待される経済的便益がゼロではないすべての資産を貸借対照表に認識することは、投資家にとって有用ではないと説明している。なぜなら、このような貸借対照表は、不確実性を多く含んだ「水膨れ」状態になり、その一方で、認識した資産から収益が発生しないということが事後的に明らかになるため、損益計算書は度重なる減損で「水浸し」状態になるからである。したがって、このような損益計算書から収益性を判断することは困難であり、その情報に有用性はないということである。一方で、Penman and Yehuda（2019, pp.5596-5598）は、不確実性が解消されるまで利益の認識を遅延するという実現原則や保守主義の原則があるからこそ、会計情報は、将来キャッシュフローの不確実性を評価するのに役立つ情報（割引率（期待リターン）に関する情報）を提供しているということを主張している¹⁰⁾。

以上の二つの研究は、それぞれ、不確実性を有する情報は、必ずしも有用な情報とはならないということ、または、不確実性の混入を制限した情報が有用な情報となりうるということを示唆している。IASB (2018) は、構成要素の定義やその認識規準から、蓋然性の閾値を排除した理由として、これまでは認識されてこなかった、目的適合性のある情報を提供するためであると説明しているが¹¹⁾、やはり、不確実性をどこまで許容して、どこから制限するのかという線引き（たとえば具体的な指針や閾値の設定）を、概念フレームワークにおいて明確におこなう必要があるのではないかと考える。また仮に、財務諸表に、不確実性の水準が高い情報をも記載することを許容したとしても、その情報を、結果の不確実性のレベルなどによって区分し、どの情報が不確実性の水準が低く、どの情報が不確実性の水準が高いのかということを明確に示す必要があるとも考える。その意味で、当期の損益を実現規準によって（結果の不確実性の水準の高低によって）、純損益とその他の包括利益に区分表示してきたことは、有用な情報を提供するという観点から、一定の意義があったと考えられるのである¹²⁾。

参考文献

- Barker, R., and S. H. Penman. 2020. Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. *Contemporary Accounting Research* 37(1): 322-346.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*.

- 10) Penman and Yehuda (2019) の研究成果の解釈にあたっては、村宮 (2021) を参考にしている。
- 11) IASB (2018, par. BC4.9) および IASB (2018, par. BC5.17) を参照のこと。
- 12) しかしながら、FASB の改訂概念フレームワークには、従来の概念フレームワーク (FASB 1984) にあったような稼得利益 (純利益) と包括利益の区分に関する記述や、稼得利益 (純利益) の認識規準としての実現規準に関する記述が一切存在しない。詳しくは、濱田 (2023) を参照されたい。

prises. Statement of Financial Accounting Concepts No.1. Stanford, CT: FASB.

———. 1980. *Qualitative Characteristics of Accounting information*. Statement of Financial Accounting Concepts No.2. Stanford, CT: FASB.

———. 1984. *Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises*. Statement of Financial Accounting Concepts No.5. Stamford, CT: FASB.

———. 1985. *Elements of Financial Statements*. Statement of Financial Accounting Concepts No.6. Stamford, CT: FASB.

———. 2010a. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No.1 and No.2)*. Statement of Financial Accounting Concepts No.8. Norwalk, CT: FAF.

———. 2010b. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (a replacement of FASB Concepts Statements No.1 and No.2)*. Statement of Financial Accounting Concepts No.8. Norwalk, CT: FAF.

———. 2021a. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 4: Elements of Financial Statements*. Statement of Financial Accounting Concepts No.8. Norwalk, CT: FAF.

———. 2021b. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 7: Presentation*. Statement of Financial Accounting Concepts No.8. Norwalk, CT: FAF.

———. 2023a. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 2: The Reporting Entity*. Statement of Financial Accounting Concepts No.8. Norwalk, CT: FAF.

———. 2023b. *Conceptual Framework for Financial Reporting—Chapter 5: Recognition and Derecognition*. Statement of Financial Accounting Concepts. No.8. Norwalk, CT: FAF.

Glover, J. C., Y. Ijiri, C. B. Levine, and P. J. Liang. 2005. Separating facts from forecasts in financial statements. *Accounting Horizons* 19(4): 267-282.

International Accounting Standards Board (IASB). 2006. *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of*

- Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. Discussion Paper. London, U.K.: IASCF.
- . 2008. *An improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 The Objective of Financial Reporting, Chapter 2 Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*. Exposure Draft. London, U.K.: IASCF.
- . 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. London, U.K.: IFRSF.
- . 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper. London, U.K.: IFRSF.
- . 2015. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft. London, U.K.: IFRSF.
- . 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London, U.K.: IFRSF.
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London, U.K.: IASC.
- Maines, L. A., and J. M. Wahlen. 2006. The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research. *Accounting Horizons* 20(4): 399-425.
- Penman, S. H., and N. Yehuda. 2019. A Matter of Principle: Accounting Reports Convey Both Cash-Flow News and Discount-Rate News. *Management Science* 65(12): 5584-5602.
- 浅見裕子. 2021. 『会計利益の基礎概念』中央経済社.
- 浦崎直浩. 2014. 「財務情報の質的特性」藤井秀樹編著. 2014 『国際財務報告の基礎概念』中央経済社, 87-103 頁.
- 越智信仁. 2017. 「レベル 3 公正価値測定の重要な不確実性を巡る概念的考察」『会計プロGRESS』18 号, 1-15 頁.
- 川村義則. 2010. 「財務報告の目的と財務報告情報の質的特性」『企業会計』62 巻 8 号, 31-38 頁.
- 斎藤静樹. 2015. 「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』67 巻 9 号, 16-24 頁.
- 辻山栄子. 2000. 「財務報告の信頼性と時価情報・利益情報」『会計』157 巻 4 号, 1-17 頁.
- 編著. 2015. 『IFRS の会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社.
- 角ヶ谷典幸. 2022. 「不確実性の会計学—Barker and Penman (2020) の所説を中心に—」『産業経理』82 巻 3 号, 4-12 頁.
- 徳賀芳弘. 2008. 「「信頼性」から「忠実な表現」へ変化の意味」友杉芳正他編著『財務情報の信頼性—会計と監査の挑戦』, 22-30 頁.
- 中山重穂. 2013. 「財務情報の質的特性が示す財務報告制度の方向性」『国際会計研究学会年報』2012 年度 2 号, 37-52 頁.
- 濱田崇嘉. 2006. 「会計情報の信頼性を重視した業績報告会計—Glover et al. (2005) で提案された時制間損益計算書の検討を中心に—」『商学研究科紀要 (早稲田大学)』63 号, 57-76 頁.
- . 2009. 「会計測定における信頼性と正確性の関係」『龍谷大学経営学論集』49 巻 2 号, 33-46 頁.
- . 2010. 「公正価値測定における会計情報の信頼性の確保」『龍谷大学経営学論集』49 巻 4 号, 50-67 頁.
- . 2020. 「IASB 改訂概念フレームワークにおける「質的特性」の機能—「表現の忠実性」の検討を中心に—」『龍谷大学経営学論集』59 巻 3・4 号, 37-54 頁.
- . 2022. 「IASB 改訂概念フレームワークにおける認識規準に関する考察」『龍谷大学経営学論集』62 巻 1 号, 47-60 頁.
- . 2023. 「FASB 改訂概念フレームワークにおける利益概念」『龍谷大学経営学論集』63 巻 2 号, 19-36 頁.
- 藤井秀樹. 2019. 「IASB 概念フレームワークの全体像」岩崎勇編著. 2019 『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 33-46 頁.
- 村宮克彦. 2021. 「財務報告の目的と会計原則」『會計』199 巻 2 号, 146-159 頁.

(受理 2024 年 5 月 7 日)