

国際関連情報 Report from IASB

# 概念フレームワークの改定が 財務諸表作成者に与える影響

IASB 客員研究員 藤原 ゆき 由紀

前号の記事でもご紹介しましたが、国際会計基準審議会（IASB）の「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）プロジェクトはいよいよ大詰めを迎えています。概念フレームワークは IFRS 基準設定時の IASB の決定を支える概念を含むものであり、IASB にとって非常に重要な枠組です。一方で、利害関係者の皆様、特に財務諸表の作成者や利用者の皆様の中には、この改定が自分たちに影響を与えるのか、与えるとすればそれほどのような影響なのか、今ひとつはっきりしないとお考えの方もいらっしゃるのではないのでしょうか。

そこで本号では、概念フレームワークの改定が財務諸表作成者に与える影響について解説します。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あらかじめお断りします。

## 概念フレームワークの位置づけ

突然ですが、皆様がよく目にされるであろう

IFRS 基準等の製本版（いわゆる Red Book）<sup>1</sup>には Part A と Part B がありますが、その違いはなんのでしょうか。Part A が IFRS 基準、Part B がその他（結論の根拠、設例など）というのが大まかな理解でしょうか。あるいは Part A が必ず適用しなければならない要求事項、Part B がそれ以外の事項、というところでしょうか。それでは、概念フレームワークは、Part A と Part B のいずれに収録されているのでしょうか。

Red Book をご覧いただければわかるように、概念フレームワークの本文は、Part A に収録されており、その承認、結論の根拠、新旧対応表が Part B に収録されています。これだけ見ると、他の IFRS 基準（IFRS XX 号、IAS XX 号）となんら変わりはないように見えます。しかし、概念フレームワークは IFRS 基準ではなく、他の IFRS 基準と決定的に異なる点が 1 点あります。それは、概念フレームワークは要求事項（すなわち、強制的に適用しなければならない事項）ではないということです<sup>2</sup>。

これはどのようなことを意味するのでしょうか。たとえば、ある IFRS 基準の記載と、概念

1 正確には Red Book は製本版のみを指すのではなく、電子版（eIFRS）も含まれます。また、いわゆる Blue Book や Green Book でもここからの議論は同様に成り立ちますが、本稿では便宜上、読者に馴染み深いと思われる Red Book に言及して話を進めます。なお、本稿では、執筆時の最新の日本語版 Red Book 『IFRS 基準 2017』を前提としています。

## 財務諸表作成者が概念フレームワークを参照する場面

フレームワークの記載が、「整合しない」（あるいはそのように見える）ことがあります。この場合、IFRS 基準は要求事項ですが、概念フレームワークはそうではないため、IFRS 適用企業は常に IFRS 基準の記載に従わなければなりません。あるいは、通常新しい IFRS 基準が公表されると、「結果的修正」といって既存の IFRS 基準の一部がその新しい IFRS 基準によって書き換えられることが起こります。しかしながら、概念フレームワークは要求事項ではないので、要求事項である IFRS 基準を書き換えるような「結果的修正」は伴いません。前述のとおり、両者に不整合がある場合には、常に IFRS 基準が優先されます。

このように、概念フレームワークの改定それ自体は、既存の IFRS 基準に影響を与えません（実は、既存の IFRS 基準の一部を書き換える別の文書が公表されるのですが、これについては後述します）。むしろ、改定後の概念フレームワークは、IASB の将来の IFRS 基準開発・改定の方向性を定めるものです。

ただし、これに関しても、単に既存の IFRS 基準が改定後の概念フレームワークと矛盾しているという理由だけからその IFRS 基準を改定することは予定されておらず、特定の IFRS 基準の改定が必要かどうかは、通常のデュー・プロセスを経て検討されていくことになります。

それでは、財務諸表作成者は概念フレームワークをまったく参照しないで財務諸表を作成するのでしょうか。実は、いくつかの IFRS 基準の本文は、概念フレームワーク<sup>3</sup>に言及しています。財務諸表作成者が当該箇所の要求事項を満たすためには、概念フレームワークを参照することが必要となります。以下が本文にこのような言及を含む IFRS 基準であり、いずれも 1989 年フレームワークへの言及を含んでいます。

- IFRS 第 3 号 企業結合（11 項）
- IFRS 第 6 号 鉱物資源の探査及び評価（10 項）
- IAS 第 1 号 財務諸表の表示（7、15、19、20、23、24、28、89 項）
- IAS 第 8 号 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬（6、11 項）
- IAS 第 34 号 期中財務報告（31、33 項）

上記のうち、ここで特に触れておきたいのが IAS 第 8 号 11 項です。IAS 第 8 号 10 項は、取引や状況に具体的に当てはまる IFRS 基準が存在しない場合、経営者が会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならないことを規定しています。続く 11 項では、その判断を行うにあたり、まず類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS 基準の要求事項、次に 1989 年フレームワークを参照すべきことを規定しています。

2 Red Book の表紙に「Part A『財務報告に関する概念フレームワーク』及び要求事項」と書かれているのもこのためです。単に「要求事項」とすると、概念フレームワークが含まれなくなってしまうからです。

3 正確には 1989 年に公表された「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」（1989 年フレームワーク）に対する言及であり、2010 年に現在の概念フレームワークが公表された際に、その旨を明らかにする脚注が IFRS 基準に追加されました。本稿では特に明示しない限り、「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」を含めて包括的に「概念フレームワーク」という用語を用いています。

## 関連する会計基準の改定

IASBは、既存のIFRS基準の本文における1989年フレームワークへの参照をそのまま残しておくことは避けるべきであり、これらの参照（IFRS第3号内の参照を除く<sup>4</sup>）を改定後の概念フレームワークへの参照に置き換える（あるいは引用を書き換える）ことを決定しました。ただし、前述のように、概念フレームワークは要求事項ではないため、これらの参照は概念フレームワークの結果的修正により書き換えられるわけではありません。そこで、IASBは別途「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」という文書（強制適用）を概念フレームワークと同時に（または概念フレームワークの公表後速やかに）公表し、これらの参照を改定後の概念フレームワークへの参照に置き換えることとしました。これにより、「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」の発効日以降、財務諸表作成者が上述のIFRS基準（IFRS第3号を除く。）の要求事項に従う場合、1989年フレームワークではなく、改定後の概念フレームワークを参照しなければならないこととなります。

## 財務諸表作成者への影響

それでは、この修正は財務諸表作成者へ影響を与えるのでしょうか。まずIAS第8号11項を考えてみます。当該条文は、特定の場合に経営者は「『1989年』フレームワーク』における資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識基準及び測定概念」を参照し、その適用可能

性を検討して、会計方針の策定・適用に関する判断を行わなければならないと規定しています。今回の概念フレームワークの改定では、資産及び負債の定義が改定されており、その他の定義、認識基準及び測定概念も1989年フレームワークと同一ではありません。したがって、ある企業がIAS第8号11項に従って1989年フレームワークを参照して会計方針を策定・適用していた場合、今回の修正によって当該会計方針を改定後の概念フレームワークに照らして見直す必要が生じ、その結果、会計方針を変更する必要が生じることはあり得ます。会計方針の変更は原則として遡及適用ですので、その影響が大きくなる可能性も否定できないでしょう。

しかしながら、IASBは以下の理由により、財務諸表作成者が変更を迫られる会計方針は限定的であろうと考えています。

- (a) 財務諸表作成者のほとんどは、以下の理由により1989年フレームワークを参照して会計方針の策定を行っていない。
    - (i) ほとんどの取引はIFRS基準によりカバーされている。
    - (ii) 会計方針の策定にあたり、IAS第8号に記載されている他の文書（たとえば類似の事項を扱っているIFRS基準の要求事項）を参照している。
    - (iii) いくつかのIFRS基準はIAS第8号11項の要求事項からの逸脱を認めている。
  - (b) 改定後の概念フレームワークを参照しても、1989年フレームワークを参照した場合と類似の結果となることもある。
- ただし、IASBは今回の概念フレームワークの改定により、財務諸表作成者や利用者へ大きな負担をかける意図はないことから、「IFRS

4 IFRS第3号の1989年フレームワークへの参照については、改定後の概念フレームワークへの参照へ置き換えた場合の影響を評価する限定的なプロジェクトを開始し、当該プロジェクトの結果が出るまでは1989年フレームワークへの参照を維持することを暫定的に決定しています（2017年1月のボード会議）。

基準における概念フレームワークへの参照の修正」の適用に伴う会計方針の変更が過度の費用や努力を必要とする場合、遡及適用は求めないことを決定しました。

その他の IFRS 基準（IFRS 第 3 号を除く。）の修正についても、IASB は財務諸表作成者に大きな影響を与えることはないと評価しています。しかしながら、前述の理由により、IAS 第 8 号に対する修正と同様、それらの修正による会計処理等の変更が過度の費用や努力を必要とする場合、遡及適用は求めないことを決定しています。

## まとめ

以上、本稿では、概念フレームワークの改定は財務諸表作成者に大きな直接的な影響は与えないと考えられることを述べました。もちろん、概念フレームワークは IASB の将来の IFRS 基準開発・改定の方向性を定めるものですので、将来的には、改定後の概念フレームワークに基づいて開発・改定された IFRS 基準の適用を通じて、財務諸表作成者も間接的な影響を受けることになります。

上述の各 IFRS 基準における 1989 年フレームワークへの参照の置き換えの影響は、過去の IASB 会議<sup>5</sup>で審議されており、また、修正された各基準の結論の根拠にも記載が追加される予定ですので、詳細についてはこちらをご確認ください。

---

5 2014 年 10 月会議アジェンダ・ペーパー（AP）10E 及び AP10G、2016 年 11 月会議 AP10G、2017 年 1 月会議 AP10E 参照。