

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB「財務報告に関する概念フレームワーク」(2018年3月改訂)の解説

ASBJ ディレクター いたばし あつし
板橋 淳志

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2018年3月29日に「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂版 (以下、「財務報告に関する概念フレームワーク」を「概念フレームワーク」といい、当該改訂版を「2018年版フレームワーク」という。) を公表した。本稿では、2018年版フレームワーク公表の背景及び概要について解説する。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

II. 2018年版フレームワーク公表の背景

1. 2018年版フレームワークの公表に至る経緯

IASB の概念フレームワークは、その前身である国際会計基準委員会 (IASC) が 1989年に公表した「財務諸表の作成及び表示のためのフレームワーク」を基礎としている。IASB は、その後、2004年に米国財務会計基準審議会

(FASB) と共同で概念フレームワークを見直すプロジェクトを開始し、2010年に第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」の追加による改訂を公表している (以下、改訂後の概念フレームワークを「2010年版フレームワーク」という。)。同プロジェクトでは、当時その他の領域 (「財務諸表の構成要素」、「構成要素の認識」、「測定」及び「報告企業」) も検討を行っていたが、IASB 及び FASB は、収益認識、金融商品等の会計基準開発のプロジェクトに注力するため、同年に作業を中断した。

今回の概念フレームワークの見直しプロジェクトは、IASB が 2011年に議長交代を含む新体制となった際に行ったアジェンダ・コンサルテーション¹ (以下「アジェンダ・コンサルテーション 2011」という。) を契機としている。当該コンサルテーションでは、概念フレームワークを優先プロジェクトとすべきとの意見が多く、IASB は 2012年に単独で 2010年版フレームワークを包括的に見直すプロジェクトを再開した。

同プロジェクトでは、2013年7月にディス

1 IASB が今後の活動の方向性と議題選定にあたり、広く意見を募集するものである。その後、2015年にも実施され、2016年にこれに基づく 2017年から 2021年の IASB の作業計画がフィードバック文書として公表されている。

カッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（以下「概念 DP」という。）、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念 ED」という。）をそれぞれ公表し、見直しの方向性に関する意見を募った。2018年版フレームワークは、概念 DP 及び概念 ED に寄せられた意見やアウトリーチで得られた意見を踏まえて行われた審議が反映されて最終化されたものである。

2. 今回の見直しのアプローチ

IASB は、2018年版フレームワークにおける見直しについて、2010年版フレームワークのすべての側面を根本的に再検討するものではなく、2010年版フレームワークを基礎として、空白の補充、内容の更新、明確化を行うこととしており、これにより財務報告に関する包括的な1組の概念を提供することを意図している。

なお、IASB は主要プロジェクトについて、通常、協議グループを設置しているが、概念フレームワークの見直しにあたっては、企業会計基準委員会 (ASBJ) もメンバーとして参加している会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF)² が当該協議グループの役割を果たしたとしている。

Ⅲ. 概念フレームワークの目的及び改訂による影響

1. 概念フレームワークの目的

2018年版フレームワークでは、概念フレームワークの目的を整理し直して、次の3点に目的を集約している。

① IASB が首尾一貫した概念に基づいた

IFRS 基準（会計基準）の開発を行うことを支援すること

② 特定の取引又は他の事象に当てはまる会計基準がない場合、又は会計基準が会計処理の選択を認めている場合に、作成者が首尾一貫した会計方針を策定するのを支援すること

③ すべての関係者が会計基準を理解し解釈することを支援すること

また、2018年版フレームワークでは、一般目的財務報告の目的を満たすために、IASB が概念フレームワークのある側面と整合しない要求事項を定める場合があるとしており、その場合には、会計基準の結論の根拠において当該不整合を説明するとしている。

さらに、2018年版フレームワークでは、IASB は当該フレームワークを利用して作業した経験に基づいて概念フレームワークを随時改訂する可能性があるとしている。

2. 概念フレームワークの改訂による影響

概念フレームワークは、会計基準ではなく、個々の会計基準に優先するものではない。このため、改訂による直接の影響は限定的であり、概念フレームワークを会計基準が参照する場合などに限られる³。

また、概念フレームワークの改訂が自動的に現行の会計基準の変更に結びつくものではないことも明らかにされており、会計基準を変更する場合には、IASB はプロジェクトをアジェンダに追加したうえで、所定のデュー・プロセスを経ることが必要となるとされている。

その一方で、「1. 概念フレームワークの目的」にも示したように、概念フレームワークは、IASB が会計基準の開発を支援するものであるため、その改訂は、今後の会計基準の開発に影響

2 各国会計基準設定主体及び地域団体の12のメンバーから構成され、年4回開催されている。主に、会計基準開発活動に関連した主要な技術的論点に関する助言及び見解をIASBへ提供すること、及び各国・地域の論点に関するインプットを提供することを役割とする。

響を及ぼす可能性があると考えられる。

IV. 2018 年版フレームワークの概要

2018 年版フレームワークは 8 つの章から構成されている。これを 2010 年版フレームワークと比較した場合の主要な変更としては、「慎重性」の概念の再導入（第 2 章）、「財務諸表及び報告企業」の章の追加（第 3 章）、測定基礎に関する記述の拡充（第 6 章）、純損益に関する記述の追加（第 7 章）がある。

以下では、2010 年版フレームワークとの異同を中心に各章の主な内容について説明する。

1. 第 1 章「一般目的財務報告の目的」

本章は、一般目的財務報告の目的を説明するとともに、どのような情報が当該目的の達成に必要であり、財務報告の主要な利用者は誰かを説明している。

本章は 2010 年版フレームワークによる改訂で既に設けられており、2018 年版フレームワークにおける改訂では「II.2. 今回の見直しのアプローチ」で記述したアプローチに沿って大幅な見直しは行われておらず、引き続き、財務報告の主要な利用者を「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者」とし、一般目的財務報告の目的は、当該主要な利用者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することであるとされている。

ただし、一般目的財務報告の目的において「受託責任 (stewardship)」の用語を明示し、

それに係る情報の位置付けを高めるため、次のように記述が見直されている。

① 2010 年版フレームワークは、一般目的財務報告の目的に含まれる「意思決定」について、「資本性及び負債性金融商品の売買又は保有」及び「貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済」に関する意思決定としていた。

これに関して、2018 年版フレームワークは、当該意思決定に、「企業の経済的資源の利用に影響を与える、企業の行動に関する投票又はその他当該行動に影響を与える権利の行使」に関する意思決定を並列的に追加した。

② 2010 年版フレームワークは、①の意思決定は、投資した金融商品から期待されるリターン（例えば、配当、元利支払又は市場価格の上昇）に左右されるとし、当該リターンの期待は、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」に左右されるとしていた。

これに関して、2018 年版フレームワークは基本的な構成は維持したまま、当該リターンの期待を左右する要素として「企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価」を並列的に追加した。またこれを受けて、主要な利用者が必要とする情報は、次に関するものであると整理された。

- (ア) 企業の経済的資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動
- (イ) 企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたか

3 会計基準が概念フレームワークを参照する例としては、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 11 項(b)において、概念フレームワークを参照して会計方針を開発又は選択する場合などがある。

各会計基準における 2010 年版フレームワーク等の以前の概念フレームワークの参照については、2018 年版フレームワークと同時に公表されている「概念フレームワークへの参照の更新」において、一部を除き、基本的に 2018 年版フレームワークへの参照に単純に置き換えられている。

2. 第2章「有用な財務情報の質的特性」

本章は、2010年版フレームワークによる改訂で第3章として設けられたものであり、財務情報を有用とする特性について議論している。2018年版フレームワークでは第2章に変更されているが、第1章と同じく大幅な見直しは行われていない。このため、2010年版フレームワークと同様に、「目的適合性 (relevance)」及び「忠実な表現 (faithful representation)」を基本的な質的特性とし、「比較可能性 (comparability)」、「検証可能性 (verifiability)」、「適時性 (timeliness)」及び「理解可能性 (understandability)」を補強的な質的特性としている。

ただし、2018年版フレームワークでは、次のような見直しが行われた。

① 2010年版フレームワークによる改訂の際に中立性の概念と整合しないとして削除された「慎重性 (prudence)」が再導入された。この慎重性は「不確実性の状況下で判断を行う際に注意を行使すること」と説明され、慎重性の行使は中立性を支えるとしている。この慎重性は、「注意深い慎重性 (cautious prudence)」とも呼ばれている。

なお、2018年版フレームワークは、関係者の見解を踏まえて、慎重性の概念を、前述の「注意深い慎重性」と「非対称な慎重性 (asymmetric prudence)」⁴の2つに整理した。後者の慎重性は、前者と異なり、有用な財務情報の質的特性を構成するものとされなかったが、会計基準によっては考慮される可能性のある要因であることが明示された。

② 測定が見積りに依拠する場合に生じる「測定の不確実性」の議論をより目立たせるように拡充した。この「測定の不確実性」は、表現の忠実性に影響を与える要因とされ、目的

適合性との間でトレード・オフ関係が生じる可能性があるとしてされている。

③ 「忠実な表現」は、単に経済的現象の法的形式を表現するものではなく、経済的現象の実質を表現するものであるとされ、2010年版フレームワークによる改訂で削除された実質優先 (substance over form) の考え方が再導入された。

3. 第3章「財務諸表及び報告企業」

本章は、2018年版フレームワークで新設されており、一般目的財務報告書の一形態である一般目的財務諸表の基本的な事項と当該財務諸表を作成する報告企業の問題を説明している。

本章では、「財務諸表」を、報告企業の経済的資源、企業に対する請求権、並びにそれらの資源及び請求権の変動のうち、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目の情報を提供するものとして、その目的と範囲を明らかにしている。また、財務諸表は、主要な利用者の特定の集団の視点からではなく、報告企業全体の視点からの取引及び他の事象に関する情報を提供している。

さらに本章では、「報告企業」を、財務諸表の作成を要求されるか又は選択する企業であるとし、単一の企業である可能性もあれば、ある企業の一部である可能性もあり、複数の企業で構成される可能性もあるとしている。

当該報告企業が作成する財務諸表として次の種類が示されている。

- ① 連結財務諸表：ある企業（親会社）が他の企業（子会社）に対する支配を有している場合で、報告企業が両企業から構成されている場合の財務諸表
- ② 非連結財務諸表：報告企業が親会社単独である場合の財務諸表

4 損失を利得よりも早い段階で認識するなど、体系的に非対称な取扱いを要求するもの。

③ 結合財務諸表：報告企業が親子会社関係で結ばれていない複数の企業で構成されている場合の財務諸表

このうち、非連結財務諸表において提供される情報は、通常、親会社の主要な利用者の情報ニーズを満たすのに十分でなく、連結財務諸表が要求されている場合に非連結財務諸表を連結財務諸表の代替とすることはできないとされている。ただし、親会社が、連結財務諸表に加えて、非連結財務諸表を要求される場合や選択する場合があるとされている。

4. 第4章「財務諸表の構成要素」

本章は、財務諸表の構成要素の定義とガイダンスを提供している。この中で、財務諸表の構成要素は、2010年版フレームワークと同様に、資産、負債、持分、収益及び費用の5つとされている。このうち、2018年版フレームワークは、資産及び負債の定義の見直しを行ったうえで、収益及び費用については当該見直しに関連する改訂を行っている。その一方で、持分については資産から負債を控除した残余であるとの定義を変更していない⁵。

(1) 資産及び負債の定義

資産、負債及び経済的資源に関して、図表1のように定義が改訂又は新設された。

図表1 資産、負債及び経済的資源の定義の改訂又は新設

	2018年版フレームワーク	2010年版フレームワーク
資産	企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源	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
負債	企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務	過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの
経済的資源	経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利	定義なし

上記の定義の見直しは、主に次の趣旨で行われた。

- ① 資産は経済的資源、負債は経済的資源を移転する義務であり、当該資源や義務により生じる経済的便益の流入又は流出ではないことを明確化した。
- ② 経済的便益の蓋然性に係る表現（「期待される」、「予想される」）を定義から削除した。これは、ある項目が資産又は負債の定義に該当するかは、経済的便益の流入又は流出の蓋然性と直接の関連性はないと考えられるためであり、当該蓋然性は、基本的に認識で考慮する要素とされた。

5 持分の定義の見直しは当初、概念DPで検討されたが、概念DPに寄せられた意見を踏まえて検討した結果、プロジェクトを遅延させないために、見直しの優先度を踏まえて本プロジェクトでの検討を継続しないこととされた。これに関して、IASBは、現在、リサーチ・プロジェクト「資本の特徴を有する金融商品」で負債と資本の区分に関する検討を行っており、必要に応じて、当該プロジェクトの結果を概念フレームワークにフィードバックするとしている。

(2) 負債の定義のガイダンス（「回避する実際上の能力がない」）

負債の定義の見直しに関して、2018年版フレームワークの開発過程では、IFRIC 解釈指針第21号「賦課金」⁶の議論に関連して、どのような場合に負債の定義の「義務」が存在するかが特に議論の対象とされた。

これは、企業が経済的資源を移転するという責務又は責任が、企業自身が行う可能性のある特定の行動を条件としている場合があるためである。この場合、将来の行動により形式的に当該責務又は責任を回避可能であれば企業は「義務」を有しないのか、それとも、回避の可能性の程度を考慮するかが問題とされ、現行の会計基準では取扱いに多様性があるとされていた⁷。

この点、2018年版フレームワークの開発過程では、概念DPに寄せられた意見も踏まえて、概念EDにおいて過度に法的形式に依ることなく「（経済的資源の移転を）回避する実際上の能力がない」との実質判断を含めることが提案され、一定の明確化が図られたうえで、提案どおりに最終化された。この場合の「回避する実際上の能力がない」については、企業の清算又は営業停止によってしか回避できない場合や、移転を回避するために採り得る行動が移転そのものよりも著しく不利な経済的結果を生じる場合が例示されている。

なお、企業が経済的資源を移転するという責務又は責任が、企業の慣行、公表した方針又は具体的な声明により生じる場合（いわゆる「推

定的義務」が存在する場合）も、根本的な論点は同じであり、「回避する実際上の能力がない」との取扱いはこの場合にも適用される。

(3) 会計単位

会計単位は、認識規準及び測定概念が適用される権利若しくは権利のグループ、義務若しくは義務のグループ又は権利と義務のグループとされている。

会計単位は、資産又は負債並びに関連する収益及び費用に関して目的適合性のある情報が提供され、それらの項目が生じる原因となった取引又は他の事象の実質を忠実に表現する情報が提供されるように選択するとされている。

(4) 収益及び費用の定義

収益及び費用の定義は、資産及び負債の定義の改訂に伴って、図表2のように改訂されている。

図表2 収益及び費用の定義の改訂

	2018年版フレームワーク	2010年版フレームワーク
収益	持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの拠出に係るものを除く）	当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるもの

6 政府が課す賦課金（法人所得税を除く）を支払う負債を、企業が財務諸表においていつ認識すべきかについて示した解釈指針。当該解釈指針は、賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象は、関連する法令に述べられている賦課金の支払の契機となる活動であることを明確にしている。本文で説明する「義務」との関連では、当該解釈指針の適用の一例として、企業への賦課が期末日に特定の事業（銀行業）を行っていることを条件とする場合に、それ以前の間期間で賦課に係る負債を認識すべきかが議論されている。

7 IFRIC 解釈指針第21号は、現在の義務が存在するためには、企業は将来の移転を回避する能力を、たとえ理論上でも有してはならないとされている一方、IAS 第34号「期中財務報告」は、あるリースが、企業が所定の水準の年間売上高を達成することに基づく変動リース料を定めている場合に、一定の場合に、当該水準が達成される前に義務が生じる可能性があるとしている。

費用	持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加（持分請求権の保有者への分配に係るものを除く）	当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生をとり経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの
----	--	---

5. 第5章「認識及び認識の中止」

本章は、資産又は負債を、どのような場合に財務諸表において捕捉し（「認識」）、財務諸表から除去するか（「認識の中止」）について議論している。この中で、2018年版フレームワークは、2010年版フレームワークの認識規準を改訂するとともに、認識の中止に関する説明を新たに設けている。

(1) 認識規準

認識とは、財政状態計算書又は財務業績の計算書⁸に含めるために、財務諸表の構成要素（すなわち、資産、負債、持分、収益又は費用）のうち1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。

ある項目が財務諸表において資産又は負債として認識されるのは、当該項目が資産又は負債の定義を満たすとともに、財務諸表利用者に対して次の両方の有用な情報を提供する場合であるとされている。

- ① 当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分変動に関する目的適合性のある情報
- ② 当該資産又は負債及びそれにより生じる収

益、費用又は持分変動の忠実な表現

この認識規準について、2010年版フレームワークでは、資産又は負債の認識は、将来の経済的便益の流入又は流出の蓋然性と測定信頼性の2つの要件に基づくこととされており⁹、2018年版フレームワークでは、これを上記のとおり、有用な財務情報の基本的な質的特性を踏まえた要件に変更した。当該変更のうち、特に、前者の蓋然性の要件を維持しない提案に対して、2018年版フレームワークの開発過程では関係者から多くの懸念が寄せられ、当該提案はより多くの資産又は負債の認識につながる可能性があり有用な情報を提供しないとされた。

しかし、IASBは、蓋然性の要件に基づく、目的適合性のある情報を提供する資産又は負債が認識されない可能性があること、また、すべての会計基準等に適用可能な蓋然性の閾値を設定することが困難なことから、従前の蓋然性の要件は維持しなかった。

その代わりに、将来の経済的便益の流入又は流出の蓋然性は、目的適合性を検討する要因の1つとし、蓋然性が低い場合に、資産又は負債に関する目的適合性の高い情報は、通常、注記で記載されるとしている。

また、忠実な表現に関しては、認識の対象となる資産又は負債に関連する測定の不確実性のレベルや他の要因（例えば、認識の結果として生じる収益、費用及び持分が適切か、など）に影響を受ける可能性があるとされている。

(2) 認識の中止

認識の中止とは、認識した資産又は負債の全

8 2018年版フレームワークでは、「財務業績の計算書 (statement(s) of financial performance)」の用語を、純損益の計算書又はセクションとその他の包括利益を示す計算書又はセクションとの組合せを指すものとしている。

9 構成要素の定義を満たす項目は、次の両方を満たす場合に認識することとされていた。

- (1) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は企業から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又は価値を有している。

部又は一部を企業の財政状態計算書から除去することであるとされる。通常、対象となる項目が資産又は負債の定義をほぼ満たさなくなった場合に生じるとされる。

認識の中止の要求事項は、次の両方を忠実に表現することが目的とされている。

- ① 認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債（これには当該取引又は他の事象の一部として取得、発生又は創出した資産又は負債が含まれる）
- ② 当該取引又は他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動

上記の認識の中止の目的は、通常、認識の中止と適切な表示及び開示の組合せで達成されるが、限定的な状況ではそれでも十分でなく、当該目的を達成するために、認識の継続が必要となる場合もあるとされている。

6. 第6章「測定」

本章は、会計基準で用いられる測定基礎の種類やそれが提供する情報の内容を説明するとともに、測定基礎の選択にあたり考慮する要因を議論している。この測定の議論に関して、2010年版フレームワークでは、歴史的原価、現在原価、実現可能（決済）価値及び現在価値の内容を簡素に記述するに留まっていたが、2018年版フレームワークは、記述が大幅に拡充されている。

(1) 前提とされる事項

本章では、測定基礎を、測定の対象とする項目の識別された特性とし、当該測定基礎を資産又は負債に適用することで、当該資産又は負債並びに関連する収益及び費用の測定値が生み出されるとしている。

また、有用な財務情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産、負債、収益及び費用について異なる測定基礎が選択される

可能性が高いとし、単一の測定基礎に依らないことが明示されている。

(2) 本章で検討されている測定基礎

本章では、測定基礎を大きく2つ（「歴史的原価（historical cost）」と「現在価値（current value）」）に区分して議論を行っている（図表3）。

図表3 第6章で議論されている測定基礎

歴史的原価	資産又は負債並びに関連する収益及び費用に関する貨幣的情報を、少なくとも部分的に、それらを生じさせた取引又は他の事象の価格から導き出された情報を用いて提供する。
現在価値	資産又は負債並びに関連する収益及び費用に関する貨幣的情報を、測定日現在の状況を反映するように更新した情報を用いて提供する。 2018年版フレームワークでは、次の測定基礎が議論されている。 「公正価値」： 市場参加者の観点を反映する出口価格 「使用価値」及び「履行価値」： 企業固有の仮定を反映する出口価格 「現在原価」： 測定日現在の状況を反映する入口価格

(3) 測定基礎を選択する際に考慮すべき要因

資産又は負債並びに関連する収益及び費用についての測定基礎を選択するにあたっては、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてもたらず情報を考慮することが重要であるとされている。また、当該測定基礎が提供する情報が財務諸表利用者にとって有用となるために、情報は目的適合性があり、表現しようとする対象を忠実に表現するものでなければならないとされている。

目的適合性と忠実な表現は、それぞれ、次の

要因に影響を受けるとされている。

目的適合性

- ① 測定の対象となる資産又は負債の特徴（キャッシュ・フローの変動可能性、当該資産又は負債の価値が市場要因又は他のリスクに対する感応度が高いか。）
- ② 当該資産又は負債の将来キャッシュ・フローへの寄与の仕方（当該資産又は負債が直接的にキャッシュ・フローを生み出すか、それとも、他の項目と組み合わせて財又はサービスを生み出すために使用され間接的にキャッシュ・フローを生み出すのか。）

表現の忠実性

- ① 測定の不整合（測定の対象となる資産又は負債と関連する資産又は負債との間に測定基礎の不整合はあるか。）
- ② 測定の不確実性（忠実な表現の提供が困難なほど、見積りの不確実性のレベルが高いか。）

ほとんどの場合、どの単一の要因も、測定基礎の選択を決定しないとされ、各要因の相対的な重要度は、事実及び状況に依存するとされている。

(4) 単一の項目への複数の測定基礎の適用

企業の財政状態と財務業績の両方を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するために複数の測定基礎が必要との結論に至る場合があるが、そのほとんどの場合、理解可能性を考慮して、単一の測定基礎を財政状態計算書と財務業績の計算書の両方で使用しつつ、それと異なる測定基礎を適用した場合の情報を注記で追加する方法が用いられるとされている。

しかし、場合によっては、次のように複数の

測定基礎を用いる方が目的適合性を高める、又は企業の財政状態と財務業績の両方のより忠実な表現をもたらすとされている。

- ① 財政状態計算書における資産又は負債について現在価額の測定基礎を用いる。
- ② 純損益計算書における関連する収益及び費用について①と異なる測定基礎を用いる。

この場合、資産又は負債の現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計のうち、純損益計算書に含められた部分以外の残りを、その他の包括利益（OCI）に含めるとされている。

7. 第7章「表示及び開示」

本章は2018年版フレームワークで新設された章で、表示及び開示の概念と、収益及び費用の純損益とOCIへの分類について説明している¹⁰。

(1) 伝達ツールとしての表示及び開示

財務諸表での情報の効果的な伝達は、情報の目的適合性を高め、企業の資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与するとされ、その効果的な伝達のため、次が必要であるとされている。

- ① ルールに焦点を当てるのではなく、表示及び開示の目的及び原則に焦点を当てること
- ② 情報の分類は、類似した項目をまとめ、異質な項目を区分するように行うこと
- ③ 情報の集約を行う場合、必要以上に細かくする又はまとめることで不明確とならないようにすること

また、財務報告上の他の決定と同様に、コストが表示及び開示に関する決定を制約するとされている。

¹⁰ IASBは、本章に関連して、コミュニケーションの改善に関するプロジェクトとして、次の2つのプロジェクトを手掛けており、これらを通じて、表示及び開示に関する具体的な改善に取り組んでいる。

- (1) 開示に関する取組み
- (2) 基本財務諸表

(2) 収益及び費用の純損益及び OCI への分類

2018年版フレームワークの重要な成果の1つは、本章で純損益に関する記述が含められたことである。IASBは、これまでの複数の会計基準開発のプロジェクトで、収益又は費用の項目のOCIでの認識とその場合の純損益への振替（純損益計算書へのリサイクリング処理）を決定してきたが、2010年版フレームワークには純損益に関する記述はなく、各プロジェクトにおける当該決定は概念的な基礎に依拠せず一貫性に欠けるものであった。このため、「アジェンダ・コンサルテーション2011」でも財務業績としての純損益の性格を明らかにすべきとの要望が回答者から多く寄せられていた。

これらの要望や関係者の意見を踏まえて、純損益の財務業績における重要性が記述され、純損益及びOCIへの分類とOCIから純損益計算書へのリサイクリング処理に関して、次の鍵となる概念が整理された。

- ① 純損益計算書は、企業の当報告期間の財務業績に関する情報の主要な源泉である。純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、原則的に、すべての収益及び費用が当該計算書に含まれる。
- ② 例外的な状況において、IASBは、資産又は負債の現在価額の変動から生じる収益又は費用を純損益計算書から除外し、OCIに含めることを決定する可能性がある。それは、そうすることにより、純損益計算書が目的適合性のより高い情報又は財務業績のより忠実な表現を提供することとなる場合である。
- ③ 原則として、ある期間にOCIに含められた収益及び費用は、純損益計算書が目的適合性のより高い情報又は財務業績のより忠実な表現を提供することとなる将来の期間において、OCIから純損益計算書にリサイクリング処理される。しかし、例えば、リサイクリ

ング処理がそのような結果を生じる期間や振り替えるべき金額を特定するための明確な基礎がない場合には、IASBは、会計基準を開発する際に、リサイクリング処理をしないことを決定する可能性がある。

上記の概念の整理では、最終的に多くの関係者が要望した純損益の定義は開発されておらず、OCIから純損益計算書へのリサイクリング処理の網羅性は必ずしも担保されていない。この点、当該整理に関して、概念ED後の最終化の過程では、関係者の一部から継続検討が要望されていたが、IASBは、純損益の定義に関して実行可能な定義として合意できるものがないとし、また、リサイクリング処理に関して例示されるような一定の場合には有用な情報を提供しないとしており、その中で、上記の整理を2018年版フレームワークで示すことは2010年版フレームワークの重大な空白を埋める大きな改善であるとして、一部明確化を行ったうえで当該整理を最終化している。

8. 第8章「資本及び資本維持の概念」

2018年版フレームワークは、2010年版フレームワークから実質的に変更が行われておらず、貨幣資本の維持と実体資本の維持の2つの資本維持の概念と当該概念の下での利益について説明が行われている。

V. 2018年版フレームワークの適用

2018年版フレームワークは、IASB及びIFRS解釈指針委員会において、公表後直ちに利用されるとしており、今後、当該フレームワークに基づく会計基準の開発が行われる。

また、前述したように、一部の会計基準は2010年版フレームワーク等の以前の概念フレームワークを明示的に参照しているため、

2018年版フレームワークの公表に合わせて、当該記述が見直されており、これによる会計基準の改訂は2020年1月1日以後開始する事業年度に発効するとしている（早期適用可）。