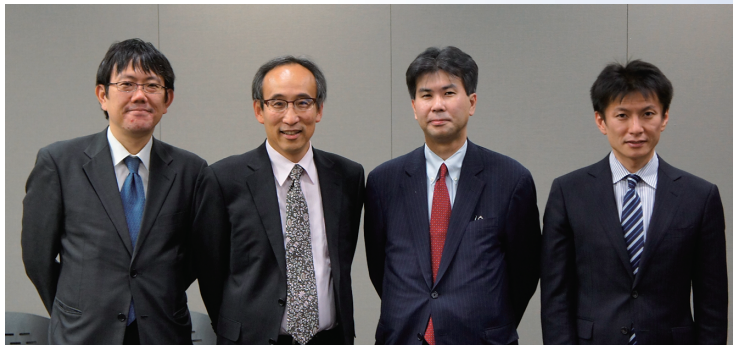


# 座談会 「IASB の概念フレームワーク の見直しに関する公開草案」

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 1. はじめに               | 7  |
| 2. FASB 概念フレームワークとの関係 | 7  |
| 3. 概念フレームワークの役割       | 9  |
| 4. 純損益                | 11 |
| 5. 測定基礎の選択            | 13 |
| 6. 認 識                | 16 |
| 7. おわりに               | 18 |



左から川西安喜氏、鶯地隆継氏、小賀坂敦氏、関口智和氏

|           |                           |                             |                            |
|-----------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| IASB 理事   | おう ち たかつぐ<br><b>鶯地 隆継</b> | ASBJ ディレクター<br>兼 FASB 国際研究員 | かわにし やすのぶ<br><b>川西 安喜</b>  |
| ASBJ 常勤委員 | せきぐち ともかず<br><b>関口 智和</b> | 〔司会〕 ASBJ 副委員長              | こ が さか あつし<br><b>小賀坂 敦</b> |

# 座談会 「IASB の概念フレームワークの 見直しに関する公開草案」

## 1 はじめに

**司 会** 皆様、お忙しい中、お集まりいただきありがとうございます。2015年5月に、国際会計基準審議会（IASB）は、概念フレームワークの見直しに関する公開草案を公表しています。コメント期限は11月25日であり、企業会計基準委員会（ASBJ）をはじめ、日本の関係者の意見が出揃ってきたところです。

本日の座談会では、IASBの篤地理事をお招きし、公開草案の主要な論点について懇談したいと思います。ASBJからは、公開草案に対するASBJのコメントのとりまとめを行っている関口常勤委員と川西ディレクターに参加いただいています。川西ディレクターは、IASBの概念フレームワークのチームにも参加していますが、本日は、米国財務会計基準審議会（FASB）の国際研究員の立場で参加いただきます。

## 2 FASB 概念フレームワークとの 関係

**司 会** IASBの概念フレームワークの公開草案の内容の議論に入る前に、FASBの概念フ

レームワークとの関係について整理したいと思います。川西さん、FASBの概念フレームワークの動向についてご説明いただけますでしょうか。

**川 西** FASBとIASBは2004年から2010年まで共同で概念フレームワーク・プロジェクトに取り組んでいましたが、その最中の2009年にFASB単独で、財務諸表の注記を改善することを目的にした開示フレームワーク・プロジェクトに取り組み始めています。このプロジェクトの審議の過程で、財務諸表の注記を改善するに当たり、会計基準を開発するFASBにできることと、財務諸表の作成者である企業にできることがあるという話になりました。FASBにできることは概念フレームワークにおいて記述することが適切であるとの考えから、この開示フレームワーク・プロジェクトの1つの成果として、概念フレームワークを改訂する予定になっています。

また、2012年よりIASBは単独で概念フレームワークの改訂作業を進めていますが、FASBでも2014年に単独で概念フレームワークの改訂作業を進めることを決定しました。優先順位の高い項目として、まず、表示と測定を扱い、次に負債と資本の区分を扱うことになっています。

測定は、財務諸表の構成要素の定義を満たし、かつ、認識規準を満たす項目について、その帳簿価額を決定することをいい、表示は、その項目を財務諸表においてどのように見せるのかをいいます。これらの領域は現行の概念フレームワークでは少ししか触れられておらず、改善の余地が大きいと考えられています。

**司会** 鷺地さんにお聞きします。IASBとFASBは、概念フレームワークの総論に当たる財務諸表の目的などについて、いったん共通化を図りましたが、現状では、各々独自の開発を行っています。この点について、コメントいただけますでしょうか。

**鷺地** IASBは2011年にアジェンダ・コンサルテーションを行いました。アジェンダ・コンサルテーションは、IASBが取り組むべきプロジェクトの優先順位や進め方について、市場関係者から意見を求めるというものです。

このアジェンダ・コンサルテーションの結果、市場関係者から概念フレームワークを改訂することを最優先のプロジェクトにすべきであるというご意見をいただきました。また、FASBと共同でプロジェクトを行っていたときには、財務諸表の構成要素、認識、測定という

ようにフェーズごとに分けて概念フレームワークを改訂することにしていましたが、概念フレームワークを一体として改訂すべきであるというご意見をいただきました。さらに、FASBのような特定の会計基準設定主体と組まずに、IASB単独で取り組むべきであるというご意見もいただきました。

アジェンダ・コンサルテーションでいただいたご意見を反映した結果が、現在の進め方になっているといえると思います。なお、IASBでは、主要なプロジェクトについては原則としてアドバイザリー・グループからの助言を受けることにしていますが、概念フレームワーク・プロジェクトについては会計基準アドバイザリー・フォーラム(ASAF)がアドバイザリー・グループの機能を果たすことになっています。ASAFのメンバーは、FASBやASBJといった会計基準設定主体や、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ(AOSSG)といった会計基準設定主体の地域連合により構成されています。FASBとだけ組むということはせずに、より多くの会計基準設定主体に関与していただいています。

**司会** ありがとうございます。関口さんからも、コメントいただけますでしょうか。

**関口** ASBJは、IASBによる今回の概念フレームワークの見直しプロジェクトが、今後の基準開発に大きな影響を与える可能性があることを踏まえ、積極的な意見発信を行っています。具体的には、ASBJは、IASBから公表された概念フレームワークの見直しに関するディスカッション・ペーパーや公開草案に対するコメント・レターの提出のほか、ASAF会議を中心とする国際会議を通じた意見発信、特定の論点に焦点を当てたショート・ペーパーの公表等を通じて、国際的な議論を喚起する取り組みを行っています。

また、ASBJは、今回の見直しがIASB単独



IASB理事 鷺地 隆継氏

で行われていることを踏まえつつも、FASB による検討が IASB による作業にも大きな検討を与える可能性があることを踏まえ、FASB との対話も積極的に行っています。この点、ASBJ は、FASB から公表された開示フレームワークのディスカッション・ペーパーに対してコメント・レターを提出しているほか、半年に一度開催している ASBJ と FASB の間の二者間の定期協議においても、多くの時間を割いて概念フレームワークのあり方に関する議論を行っています。

### 3 概念フレームワークの役割

**司 会** それでは、IASB の概念フレームワークの公開草案の内容の議論に移りたいと思います。今日は、公開草案の中でも、日本の関係者の関心が高い概念フレームワークの役割、純損益、測定基礎の選択、認識について議論を行いたいと思います。

まず、概念フレームワークの役割に関する IASB の提案を、鷺地さんからご説明いただけますでしょうか。

**鷺 地** 公開草案では、概念フレームワークの役割は大きく 3 つあるとしています。第 1 に、IASB が首尾一貫した概念フレームワークに基づき会計基準を開発する上で役立つことです。第 2 に、特定の取引又は事象に適用する会計基準が存在しないか、会計基準が会計方針の選択を認めている場合に、財務諸表の作成者が首尾一貫した会計方針を策定する上で役立つことです。第 3 に、すべての関係者が会計基準を理解し、解釈する上で役立つことです。

1989 年に IASB の前身である国際会計基準委員会 (IASC) が公表し、IASB がその設立時に引き継ぐこととした概念フレームワークでは、概念フレームワークの役割は 7 つあるとさ

れていました。その中には、「IASB が将来の会計基準の開発及び既存の会計基準の見直しを行う上で役立つ」というものだけでなく、「各国会計基準設定主体が自国の会計基準を開発する上で役立つ」というものも含まれていました。

概念フレームワークの見直しに当たり、IASB は、このように概念フレームワークの役割を数多く設けることは有用ではなく、役割を絞った上でそれに特化した概念を開発することが有用であるとの結論に至りました。そこで 2013 年に IASB が公表したディスカッション・ペーパーにおいては、概念フレームワークの役割はもっぱら IASB が会計基準を開発する上で役立つものであるとすることを提案しました。

しかし、このディスカッション・ペーパーに対し、市場関係者から、概念フレームワークは IASB だけではなく、国際財務報告基準 (IFRS) を使うすべての人にとって有用であるのご意見をいただき、公開草案にあるように 3 つの役割を提案することになりました。

**司 会** ありがとうございます。関口さん、ASBJ のコメントをご説明いただけますでしょうか。

**関 口** ASBJ は、IASB の公開草案に記述されている概念フレームワークの 3 つの役割のうち、「IASB が首尾一貫した概念フレームワークに基づき会計基準を開発する上で役立つこと」が特に重要と考えています。これは、IASB による公開草案においても、概念フレームワークが将来の基準開発に当たって大きな影響を与え得ることが説明されていることなどを理由とするものです。また、ASBJ は、3 つの役割のうち、何に焦点を当てるかによって、概念フレームワークに記述すべき内容は異なる可能性があると考えており、このため、「IASB が首尾一貫した概念フレームワークに基づき会計基準を開発する上で役立つこと」が主要な目的である旨を示すことが極めて重要と考えてい



ASBJ 常勤委員 関口 智和氏

ます。

**司会** ありがとうございます。川西さん、FASB の概念フレームワークの役割について、ご説明いただけますでしょうか。

**川西** FASB の概念フレームワークは、FASB が会計基準を開発する上で役立つためのものであるということが明確にされています。このことは、米国会計基準のヒエラルキーにおける概念フレームワークの位置付けから取ることができます。

米国会計基準の体系は、大きく、権威ある文献とそれ以外の文献に分けられます。権威ある文献は、規範性を持つものをいい、「米国会計基準に準拠している」と主張する場合に従わなければならない文献を指します。現在では、FASB による会計基準のコード化体系 (FASB-ASC) に含まれるものが、権威ある文献となります。

FASB の概念フレームワークは、権威ある文献ではないとされています。幅広く行われている実務や会計学のテキストと同じ分類になります。これは、概念フレームワークが第一義的に会計基準を開発する FASB のために書かれているからです。財務諸表の作成者の参考になる

ことがあっても、これに従わなければならないという性質のものではないと考えられています。

IASB の概念フレームワークは、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において実質的に会計基準に組み込まれており、米国会計基準における先ほどの表現を使えば、権威ある文献に分類されます。概念フレームワークが権威ある文献かどうかという点は、FASB と IASB の大きな差異であると指摘されることがあります。

FASB-ASC が編纂される前の米国会計基準では、「概念フレームワークは権威ある文献以外の文献の中では相対的に重要性が高い」という記述がありました。この記述は FASB-ASC では削除されていますが、その考え方は変わっていないといわれています。FASB の概念フレームワークは権威ある文献以外の文献の中で重要性が高く、IASB の概念フレームワークは権威ある文献の中で重要性が低いということであれば、実際の差はそれほどないのかもしれませんが。実際、FASB と IASB は共同で概念フレームワーク・プロジェクトに取り組んでいたときにそのように結論付け、この位置付けを早急に変更する必要はないとの結論に至っています。

**司会** ありがとうございます。鶯地さんにお聞きします。ASBJ は、概念フレームワークの役割は、IASB が首尾一貫した概念に基づいた基準を開発する際に IASB を支援することに特化すべきとの意見で、FASB の概念フレームワークも同様です。これらの点について、どのようにお考えでしょうか。

**鶯地** 先ほど申し上げましたように、2013 年に IASB が公表したディスカッション・ペーパーにおいては、概念フレームワークの役割はもっぱら IASB が会計基準を開発する上で役立つものであるとすることを提案しました。しかし、ディスカッション・ペーパーに対するコメ

ントでは役割を絞り込むことについては反対意見が多く、今回の公開草案ではそれを修正しています。と言いますのも、先ほどの川西さんのご説明にありましたが、IASB の概念フレームワークは、IAS 第 8 号において実質的に会計基準に組み込まれております。IAS 第 8 号第 10 項に取引の会計処理をするに当たって該当する基準がない場合は、経営者は判断を用いなければならないとの記載があり、第 11 項において判断に当たっては、概念フレームワークにおける資産、負債、収益、費用に関する定義や、認識規準や測定概念を参照することが求められています。原則ベースの IFRS では概念フレームワークはとても重要な役割を果たしています。このため、解釈指針などの策定などにおいても概念フレームワークがその根拠となります。今回、仮に概念フレームワークの役割を IASB が首尾一貫した概念に基づいた基準を開発する際に IASB を支援することに特化するという記述を採用した場合に、今申し上げたような、現在の概念フレームワークが実際に果たしている役割を否定することになりかねません。したがって、今回の公開草案ではそういう考えは採っていません。

#### 4 純損益

**司 会** 次に、純損益の議論に移りたいと思います。純損益については、本季刊誌の第 47 号（2014 年 12 月号）においても座談会を行っているため、簡単に確認していききたいと思います。

まず、鶯地さんから公開草案の内容について、ご説明いただけますでしょうか。

**鶯 地** 公開草案は、純損益を厳密に定義することは実行可能ではなく、適切でもないため、これを行わないことを提案しています。一

方で、損益計算書において純損益を表示する目的として 2 点、提案しています。1 点目が、企業が期間中にその経済的資源に対して生み出したリターンを描写することです。2 点目が、将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源に関する経営者のステewardシップ、すなわち受託責任の評価に役立つ情報を提供することです。これらの目的から、純損益がその期間の企業の財務業績に関する主要な情報源であると説明することを提案しています。

この「純損益が財務業績に関する主要な情報源である」との考えに基づき、公開草案はさらに 2 つの提案を行っています。

第 1 の提案は、すべての収益項目及び費用項目を純損益に含めるという反証可能な仮定を置くということです。つまり、反証できない限り、収益項目又は費用項目をその他の包括利益 (OCI) に含めることはできないということです。現在価額により測定される資産又は負債に関する収益又は費用で、それを純損益から除外することが純損益の目的適合性を高める場合に、反証可能とすることを提案しています。

第 2 の提案は、一度、OCI に含めた項目については、その後に純損益に組み替える (リサイクリングする) という反証可能な仮定を置くということです。つまり、反証できない限り、すべての OCI 項目はリサイクリングするということです。どの時点でリサイクリングを行えば純損益の目的適合性を高めることになるのかを特定できない場合に、反証可能とすることを提案しています。

**司 会** ありがとうございます。関口さんから、ASBJ のコメントをご説明いただけますでしょうか。

**関 口** ASBJ は、従来、純損益が主要な業績指標として重要であり、このため、純損益について定義付けを行うことが必要という旨を主張してきました。IASB の公開草案に対するコ

メントにおいても、こうした考え方は維持されており、純損益を構成要素として定義すべきという主張を行っています。

また、IASB から、純損益を定義することが実行可能でないという説明がされていることを踏まえ、ASBJ は、IASB が公開草案で示している純損益を表示する損益計算書の目的に関する記述を踏まえつつ、純損益を定義・説明することを提案しています。ただし、純損益段階でのクリーン・サープラス関係の維持が必要という見解については、従来から変えておらず、このため、リサイクリングは常に必要な手続であるとして、リサイクリングを行うことについて反証を可能としている IASB による第 2 の提案に反対しています。また、IASB の第 1 の提案についても、反対しておりますが、この点については、測定の議論と大きく関連しますため、後程、紹介させていただきたいと思います。

**司 会** ありがとうございます。川西さん、FASB では純損益の議論はどのようになっていますでしょうか。

**川 西** FASB では、一部の収益項目又は費用項目を OCI に含めて認識し、その後に純損



ASBJ ディレクター兼 FASB 国際研究員

川西 安喜氏

益に組み替える（リサイクリング）することを要求又は容認している会計基準が存在していることに鑑み、これを概念フレームワークにおいてどのように扱うのかについて議論が行われました。その結果、リサイクリングを行うことを正当化する首尾一貫した考え方、すなわち、概念的な基礎が存在しないということになり、リサイクリングの考え方について、これを会計基準を開発するに当たって用いる概念として、概念フレームワークに含めることは適切ではないとの結論に至りました。また、FASB がそのように考えていることを正直に概念フレームワークに記述することを決めています。

OCI 項目の認識やリサイクリングを会計基準において要求又は容認した場合、それは概念フレームワークに存在しない概念に基づくことになるため、概念フレームワークからの逸脱に当たる可能性があります。この点について、FASB は、正当な理由があり、それを十分に説明すれば、概念フレームワークから逸脱することは認められると考えています。

概念フレームワークは厳正なデュー・プロセスを経て開発されますので、改訂する際には、公開草案が公表されることになります。今後、リサイクリングの取扱いがこれでよいか、市場関係者が意見を述べる機会が与えられることとなります。

なお、概念フレームワークが改訂されても、これと整合するように会計基準が自動的に改訂されるわけではありません。したがって、現行の米国会計基準における OCI 項目がただちに廃止されるということはないと考えられます。

**司 会** ありがとうございます。鶯地さん、ASBJ のコメント及び FASB の検討状況について、コメントいただけますでしょうか。

**鶯 地** まず、ASBJ からいただいたコメントについてですが、非常に分かりやすく理路整然としていると思います。いただいたコメント

は 2016 年から開始する IASB での議論の中心的なトピックになり得るかと思えます。したがって、この段階での私のコメントはあくまでも私個人としてのコメントであり、将来の IASB における議論をなんら拘束するものではないことを、念のため前置きしておきます。

2013 年に IASB が公表したディスカッション・ペーパーに対するコメントでは、ASBJ をはじめとする日本の関係者から純損益の定義の必要性が強く主張され、また、この点は日本のみならず、他の法域の関係者からも強い要望がありました。IASB はディスカッション・ペーパーから公開草案に至るまでの議論の中で、ASBJ から提案のあった定義案も含めてさまざまな角度から純損益の定義ができないか試みました。というのも、OCI はあくまでも「その他の包括損益」ですから、「その他」を求めるためには、まず純損益を定義して、その定義に当てはまらないものの、包括損益の範疇に入るものを OCI と呼ぶこととした方が、概念的な財務諸表の構造が安定するはずで、しかしながら、それは実行不可能であるというのが現在の結論です。というのも純損益はやはり財務諸表の作成の結果として出てくるものであり、はじめに純損益があって、その結果として財務諸表のその他の構成要素が確定するわけではありません。OCI というのは、確かに名前は「その他」ではあるものの、はじめに純損益ありきで、その残余として出てくるものではなく、どちらかという OCI というのは特別な場合にやむを得ず便宜として使用するものであるという立場を採っています。

したがって、公開草案では OCI の使用が制限的な表現となり、その使用に当たっては反証が必要という構造を提案しております。それが、今回の公開草案の反証可能な推定というアプローチを使用することとなった議論の経緯です。そして、今回の公開草案の最大のポイント

は「純損益が財務業績に関する主要な情報源である」との考え方を明確にしたことで、純損益の目的適合性が強く意識される内容になっています。

ところで、先ほど川西さんから紹介のあった FASB のアプローチですが、そのスタイルは異なりますが、本質的な部分は IASB のアプローチとかなり共通するところがあるかと思えます。IASB の公開草案が、OCI の使用を制限的なものとし、その使用に当たっては反証を必要とするという構造は、FASB が、OCI 項目の認識やりサイクリングを会計基準において要求又は容認した場合、概念フレームワークからの逸脱に当たるものの、正当な理由があり、それを十分に説明すれば、概念フレームワークから逸脱することは認められるとしていることと、共通する部分があると思えます。

**司 会** ありがとうございます。関口さん、コメントありますでしょうか。

**関 口** 現時点における IASB の見解については、鷺地理事からご発言いただいたとおりと理解していますが、ASBJ は、一般目的の財務報告において純損益情報が極めて重要であると考えています。このため、純損益の性質について、大まかな形であれ、概念フレームワークで定義・説明することは非常に意義が大きいと考えており、この点については、粘り強く、意見発信を行っていくつもりです。

## 5 測定基礎の選択

**司 会** 次に、測定基礎の選択の議論に移りたいと思います。まず、鷺地さんから公開草案の内容について、ご説明いただけますでしょうか。

**鷺 地** 公開草案は、測定基礎を大きく歴史的原価と現在価額に分類することを提案しています。



歴史的原価は、それをもたらした取引又は事象から導かれる情報を用いて提供される、その資産、負債、収益及び費用の貨幣額による情報であると提案しています。

現在価額は、測定日における状況を反映するように更新された情報を用いて適用される、その資産、負債、収益及び費用の貨幣額による情報であると提案しています。現在価額はさらに、市場参加者の観点を反映した公正価値と、企業固有の価値である使用価値（資産の場合）と履行価値（負債の場合）に分類することを提案しています。

測定基礎の選択に当たり、有用な財務情報の質的特性を考慮することを提案しています。すなわち、目的適合性と忠実な表現という基本的な質的特性を有しており、かつ、比較可能性、検証可能性、適時性、及び理解可能性という補強的な質的特性を可能な限り有していなければならないということになります。また、その情報を提供するための便益がそのコストを上回らなければならないということになります。

目的適合性に関連して、公開草案は、測定基礎を選択することにより、財政状態計算書と財務業績計算書のそれぞれにどのような情報をもたらされるのかを考慮することが重要であると述べることを提案しています。

また、目的適合性のある情報を提供するため、資産又は負債の将来のキャッシュ・フローへの寄与の方法と、資産又は負債の特性を考慮することが重要であると述べています。特に前者については、企業による事業活動の性質にも依存するとしています。

**司 会** ありがとうございます。関口さんから、ASBJのコメントをご説明いただけますでしょうか。

**関 口** ASBJは、概念フレームワークに記述される測定基礎の選択に関する記述は、純損益情報の有用性を高める観点から、極めて重要

と考えています。

先ほど、鶯地理事からご説明いただいたとおり、IASBの公開草案では、目的適合性に関連して、測定基礎の選択に当たって、財政状態計算書と財務業績計算書のそれぞれにどのような情報をもたらされるのかを考慮することが重要であるという旨が記述されています。また、IASBの公開草案では、財政状態計算書において現在価額による測定基礎を用いつつ、財務業績計算書において別の測定基礎を用いることによって、より目的適合的な財務情報が提供される可能性があることが記述されています。ASBJは、当該記述を高く評価していますが、一方、IASBの公開草案では、どのような状況で財政状態計算書に目的適合的な測定基礎と財務業績計算書に目的適合的な測定基礎が異なるかについて記述されていません。

この点、ASBJは、目的適合的な測定基礎の選択に当たっては、資産及び負債の特徴は目的適合的な測定基礎を選択する上で直接的な考慮要因でなく、資産及び負債がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するかを考慮することが重要とするとともに、財務業績の測定に有用な測定基礎を選択するためには、企業による事業活動のあり方を踏まえることが重要としています。また、ASBJは、投資の成果が不可逆になった時点で純損益が認識されるべきと主張しており、どのような状況で不可逆になるかに関する判断は、事業活動のあり方によって異なると主張しています。このため、純損益に関する議論の中で、鶯地理事よりご説明いただきましたIASBの第1の提案については、OCIは、財務業績の報告に目的適合的な測定基礎と財政状態の報告に目的適合的な測定基礎が異なる結果表示されるものであるという考えから、「すべての収益及び費用項目を純損益に含めるという反証可能な過程を置く」ということは十分な根拠がなく、適切でないとして反対しています。



〔司会〕ASBJ 副委員長 小賀坂 敦氏

**司会** ありがとうございます。鷺地さん、ASBJ の意見について、コメントいただけますでしょうか。

**鷺地** IASB の公開草案では、どのような状況で財政状態計算書に目的適合的な測定基礎と財務業績計算書に目的適合的な測定基礎が異なるかについて記述されていないという ASBJ のご指摘はまさにそのとおりで、IASB は今回の公開草案ではその中味までは踏み込まず、あくまでも、財務諸表利用者に有用な情報が提供されるように測定基礎を選択すると述べるにとどめ、目的適合性や忠実な表現など、財務諸表の質的特性に照らしての検討を展開しています。その上で、複数の目的適合性のある測定基礎があり得るということを述べています。ただ、ご指摘のとおり、どのような状況で財政状態計算書に目的適合的な測定基礎と財務業績計算書に目的適合的な測定基礎が異なるかについては、指針となり得るような解を提供していません。

ただし、その大前提としては、ほとんどの場合においては財政状態計算書に目的適合的な測定基礎と財務業績計算書に目的適合的な測定基礎は同じであり、単一の測定基礎を用いること

ができるということであり、仮に異なる測定基礎が有用であったとしても、ほとんどの場合それは注記で足り得るということを述べています。すなわち、財政状態計算書と財務業績計算書に異なる測定基礎を用いざるを得ないというのは例外的なこと（公開草案では、「場合によっては」という表現を用いている）であり、その例外的な測定基礎を用いざるを得ない事情は、取引の内容によって異なるとして、一般論としてのガイドラインを示すことを避けています。

なお、この2つの異なる測定基礎の問題はすなわち純損益と OCI の問題そのものであり、どのような状況で財政状態計算書に目的適合的な測定基礎と財務業績計算書に目的適合的な測定基礎が異なるかということに解を出せれば、すなわち、それが純損益の定義に繋がるわけです。この点について ASBJ がそのコメント・レターの中においてチャレンジしておられることは注目に値します。十分に説得力のある提案として今後の IASB での議論の中心になっていくことを期待しています。

**司会** ありがとうございます。川西さん、FASB における測定基礎の選択の議論はどのようになっていますでしょうか。

**川西** FASB の測定基礎の選択に関する議論は、まだ始まったばかりです。帳簿価額とその変動の算定方法について、5つの大きな区分（「企業が『経験した』価格」、「企業により観察されたか見積られた現在の価格」、「企業固有の見積られた価値」、「割引前の将来キャッシュ・フローの見積値」、「その他の帳簿価額の修正」）を設けた上で、17種類の測定基礎の候補を挙げるところから始め、その中から概念フレームワークに含めるべきものを選別しているところです。

例えば、有形固定資産の取得時には「企業が『経験した』価格」区分の「関連する金額を加

減算した入口価格」により当初測定し、その後の減価償却は「その他の帳簿価額の修正」区分の「規則的な配分」により事後測定するというように、同じ資産又は負債について異なる測定基礎を使うことも想定されています。

また、公正価値は挙げられた17種類の測定基礎に明示的に入っていませんが、「企業により観察されたか見積られた現在の価格」区分の出口価格として「特定の項目の売り手の価格」というものがあり、公正価値はこれに対応しています。

これまでの検討の結果、3種類の測定基礎は概念フレームワークにおいて採用しないこととされました。今後、さらに絞り込まれる可能性があります。

## 6 認識

**司会** 最後に、認識の議論に移りたいと思います。まず、鶯地さんから蓋然性の議論を中心に公開草案の内容について、ご説明いただけますでしょうか。

**鶯地** まず、公開草案は、資産と負債の定義から経済的便益の流入又は流出が「見込まれる」という用語を削除することを提案しています。蓋然性は財務諸表の構成要素の定義の段階では考慮しないことを明確にするためです。

次に、現行の概念フレームワークの認識規準には蓋然性規準と測定の信頼性規準がありますが、公開草案は、これらを共に削除し、有用な財務情報の質的特性に関連付けることを提案しています。すなわち、認識することにより、目的適合性があり、忠実な表現となる情報をもたらされ、その情報を提供する便益がコストを上回る場合に、その項目を認識することを提案しています。

公開草案は、目的適合性がある情報を提供し

ない可能性がある状況として、3つの場合を挙げていますが、その中に「資産又は負債が存在するものの、経済的便益が流入又は流出する確率が非常に低い場合」というものがあります。ここでは蓋然性が考慮されていると言えるかもしれません。

蓋然性規準を削除することを提案している理由の1つに、蓋然性が低いにもかかわらず資産又は負債の認識が要求されている会計基準があることと整合しないことが挙げられています。例えば、金融商品に関する会計基準では、デリバティブについて蓋然性規準を適用せず、蓋然性が低い場合であっても資産又は負債を認識することを要求しています。よく用いられる例として、ディープ・アウト・オブ・ザ・マネーの買建オプションは、蓋然性規準を適用すれば、蓋然性が低いために認識しないと結論になりますが、金融商品に関する会計基準では、蓋然性規準を適用しないため、認識することになります。

**司会** ありがとうございます。ASBJでは、本件について、ショート・ペーパーを公表していますが、その内容について、ご説明いただけますでしょうか。

**関口** ASBJは、これまで、IASBより公表された概念フレームワークに関するディスカッション・ペーパーに対するコメントを含め、「概念フレームワークにおいて、蓋然性規準に関する記述を維持することが必要」という主張を行ってきましたが、現行の会計基準においても、すべての会計基準で蓋然性規準が記述されているだけでなく、すべての状況で必要とも考えておりません。この点、IASBや他の会計基準設定主体との議論においても、概念フレームワークにおいて蓋然性規準に関する記述を維持することは有用と考えられる一方、どのような場合に蓋然性規準が必要かについて明確化することは困難であり、IASBによる公開草

案における記述はやむを得ないといったコメントも示されてきました。

このため、ASBJ は、2015 年 11 月にショート・ペーパー第 2 号「概念フレームワークにおける認識規準」を公表し、概念フレームワークにおいて明示的に蓋然性規準を記述することの必要性、どのような場合に蓋然性規準が必要かに関する見解を表明しています。詳細については、本文をご覧くださいと存じますが、「取引」以外の事象（「その他の事象」）から生じる権利及び義務について財務諸表に認識すべきか否かを検討するに当たって、蓋然性規準が必要ではないかという見解を記載しています。ASBJ は、2015 年 12 月の ASAF 会議において、当該文書を提示することを予定しており、こうした取組みを通じて、今後、蓋然性規準の必要性に関する国際的な議論が喚起されることを期待しています。

**司会** ありがとうございます。鶯地さん、ASBJ の意見についてコメントいただけますでしょうか。

**鶯地** ASBJ が公表したショート・ペーパーについては熟読させていただきました。

蓋然性の問題は古くから指摘を受けていた問題で、先ほど挙げた買建オプションなどが典型的なものです。少なくとも資産や負債の定義の中に蓋然性が要件として入っていると、こういったものは資産ではないということになりますので、金融商品会計基準などとは明らかに矛盾することになります。このため、少なくとも定義から外すべきだということまでは議論は早かったのですが、難しい議論となったのは認識の段階です。認識の段階で蓋然性規準を組み入れると、結局、同じ結果になってしまいます。したがって、IASB は認識の段階でも蓋然性規準を明確に組み入れることはしませんでした。一方で、すべての会計処理において蓋然性を全く無視できるのかということ、そうは考えて

いません。したがって、蓋然性規準を完全に抹消しているのかどうかについては少しあいまいな点があります。

この点について、ASBJ のショート・ペーパーでは、「取引」から生じる権利・義務と「他の事象」から生じる権利・義務とを区別し、「取引」から生じる権利・義務については、蓋然性規準は不要とし、「他の事象」から生じる権利・義務については蓋然性が必要と明確に整理してはどうかと提案しています。その理由は「取引」から生じる権利・義務にはすでに取引価格の中に蓋然性が反映されており、蓋然性がないからといって「取引」そのものの存在を否定することはできないからです。この考えに従えば、先の例のオプションなどは「取引」から生じた権利・義務となり、蓋然性がなくても認識が必要になります。一方で、訴訟や自然災害などは「他の事象」から生じた権利・義務となり、蓋然性を考慮して認識するかどうかを決定します。このような議論は全く新しいもので、もしかすると今まで誰も明確にできていなかった蓋然性を使用すべき状況についての新しいコンセプトになり得るものかと思います。

ただ、そもそも「取引」となり得る条件は何かとか、「取引」があっても取引段階で対価ゼロのものはどう見るのか、あるいは逆に明示的な「取引」がなくても、対価ゼロの取引が非明示的に組み込まれている場合はどう考えるのかなど、検討すべき課題はたくさんあるかと思います。例えば、ショート・ペーパーの中にもありましたが、「企業がそれを第三者に移転することを通じて当該権利義務からのキャッシュ・フローを生成することができるかどうか」といった判断規準が必要になるかもしれません。いずれにせよ、論旨は比較的明快で、12 月の ASAF での議論が今から楽しみです。

## 7 おわりに

**司 会** IASB の概念フレームワークの見直しの議論は、公開草案を経て、今後、いよいよ佳境に入っていくと思います。本日は、我が国の関係者の関心の高い事項について議論を行いました。FASB の動向も踏まえて議論ができ、今後に向けて、大変有意義な議論ができたように思います。

(この座談会は、平成 27 年 11 月 6 日に行われました。)