

IASB ディスカッション・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」に関する円卓会議の概要

ディレクター（金融担当） **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、2013年7月に公表したディスカッション・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」¹（以下「DP」という。）に関する円卓会議を2013年11月5日に東京のIFRS財団アジア・オセアニアオフィスで開催した²。

東京での円卓会議は午前・午後の2回に分けて行われ³、企業会計基準委員会（ASBJ）の西川郁生委員長、日本の市場関係者（作成者、利用者、監査人、学者、規制当局等）及びアジア地域の会計基準設定主体からの代表者などが出席し、合計22名⁴が議論に参加した。IASBからは、鷲地隆継理事、スタッフ、IFRS財団から、竹村光広アジア・オセアニアオフィス所長

が出席した。

本稿では、当該円卓会議の議論の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りする。なお、文中では、IASB理事及びスタッフの発言を「IASB」と略して記載しているが、これらは必ずしもIASBの公式見解ではないことに留意されたい。また、当該円卓会議は英語により実施されたため、文中の日本語表現は筆者の解釈であることにも留意いただきたい。

II. 円卓会議の流れ

DPは、概念フレームワークの見直しに係る幅広い領域をカバーしているため、円卓会議では、その中から以下のテーマについて意見交換

1 以下のウェブサイト参照のこと。<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-letters.aspx>

なお、季刊会計基準にDPの概要の解説を掲載している（本誌42号（2013年9月）p.214～p.221）。

2 同様の円卓会議は、ロンドン（2013年10月8日）、トロント（2013年10月18日）、サンパウロ（2013年10月22日）で行われている。

3 午前セッションは9:00～12:00、午後セッションは13:00～16:00で開催された。

4 電話会議での出席者を含む。具体的な参加者については、概念フレームワークに関する円卓会議に関するIASBの以下のウェブサイト参照のこと。<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/Conceptual-Framework-roundtable--Tokyo.aspx>

が行われた。

1. 測定
2. 純損益及びその他の包括利益
3. 資産・負債の定義、認識及び認識の中止

また、最後に、これらに含まれないその他のテーマ（概念フレームワークの目的・位置付け、負債・資本の区分、表示及び開示、現行の概念フレームワークの財務報告の目的及び財務情報の質的特性に係る事項その他）についてもまとめて意見交換が行われた。

Ⅲ. 議論の概要：測定

1. 測定の目的

DP では、IASB の予備的見解として、測定の目的を「企業の資源、企業に対する請求権、及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び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のかに関して、目的適合性のある情報を忠実に表現することに寄与することである。」としている。概念フレームワークに、全般的な測定の目的を含めるべきか、また、DP で提案される測定の目的に同意するかどうか、に関して意見交換が行われた。

参加者からは、提案される測定の目的は財務報告の目的そのものに近く、曖昧であり、より具体的なものが必要との意見があった。また、財務報告の目的として2つの目的（投資意思決定目的、受託責任の評価）を含めていることは改善であるものの、投資意思決定目的がより中心に見えるが、現実の基準設定は、受託責任目的もバランスさせながら決定しているので優先順位を設けずに測定目的に含めた方がよい、との発言があった。この点について、IASB からは、優先順位を設ける趣旨ではないとの回答があった。

2. 測定基礎の数

DP での IASB の予備的見解のように、すべての資産・負債を単一の測定基礎で測定すべきでないことに同意するか、使用する測定の数、目的適合性のある情報を提供するのに必要な最低の数とすることに同意するか、に関して意見交換が行われた。

単一の測定基礎としないことについては、資産・負債の性質や企業のオペレーションを反映するため、複数の測定基礎を選択することが重要として、同意する発言が多くの参加者から聞かれた。この点、IASB からは、これまでの議論で IASB は単一の測定基礎を求める方向に進んでいると関係者に誤解されていたが、DP ではそのような考えではないことを明らかにしたとの説明があった。

また、使用する測定の数が必要な最低の数とすることについては、目的適合性と理解可能性のバランスを図る観点から賛成する意見がある一方で、必要な測定基礎が取り除かれてしまう懸念があり、最初から数を縛るべきではないとの意見もあった。

3. 測定の選択

DP では、IASB の予備的見解として、ある資産の測定の選択は、その資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法によるべきとし、負債については、企業のその負債をどのように決済又は履行するのにかよるべきとしている。このような資産・負債の測定の選択のあり方について、意見交換が行われた。

予備的見解の測定の選択の考え方を支持する意見が複数の参加者からあった他、DP で提示されている資産・負債の選択の具体例を示した表をさらに深化させる議論が必要との意見があった。一方で、事業全体で考えた場合には、直接キャッシュ・フローを生む資産もあれば、それをサポートする資産もあるので、すべての

資産がキャッシュ・フローを生むと想定するのは人工的に感じられるとの意見もあった。また、財政状態計算書、包括利益計算書、それぞれの観点から異なる測定を1つの項目に適用する可能性があるとするDPの見解を支持する意見が複数あったが、それぞれの計算書がどのような情報を提供しているかは必ずしも明らかでなくDPの見解は唐突に感じるとの発言もあった。

さらに、外貨換算がDPで取り上げられていないことについて、概念フレームワークでの分析が必要との意見があった。この点について、IASBからは、現時点で外貨換算が測定かどうかは明らかでなく、その差額についても資本維持調整、損益など様々な考え方があり、フィードバックを持ち帰りたいとの発言があった。

IV. 議論の概要：純損益及びその他の包括利益

1. 財務業績

DPにおいて財務業績を定義していないことを同意するか、財務業績を定義すべきとする場合、どのように定義すべきか、について意見交換が行われた。

財務業績を定義することは困難との発言があったが、その主要な情報である純損益は、必要性が認められており、構成要素として定義すべきとの意見が複数の参加者からあった。これに関連して、参加者から、財務業績の主要な情報は純損益であり、財務諸表全体の中で別の位置付けを与えられるべきであるが、DPは他の業績指標を同視し過ぎている、との発言があった。また、財務諸表利用者は利用可能な情報のすべてを使用するものの、純損益や1株当たり利益は幅広く用いられており、入口の情報として重要であるとの発言もあった。

IASBからは、純損益は実質的に収益と費用の純額の項目であり構成要素として定義が難しいこと、また、包括利益は数学的に説明することは容易であり、純損益とOCIのいずれかが決まれば他方が決まるので、DPではOCIに何が入り得るかを議論している、との発言があった。

2. 合計又は小計としての純損益の表示、純損益とリサイクリングに関するアプローチ

DPでの予備の見解として、概念フレームワークは純損益を、純損益及びOCI計算書の合計又は小計として要求すべきとしている。

また、DPでは、純損益とリサイクリングに関して3つのアプローチを検討している。アプローチ1は、リサイクリングを禁止するアプローチである。あとの2つのアプローチ2A、2Bはその他の包括利益(OCI)とされる可能性のある項目を説明することで純損益とOCIの区分しようとするアプローチであり、リサイクリングを要求又は許容するアプローチである(2AはOCIに対する狭いアプローチですべてのOCIをリサイクリングする。2BはOCIに対する広いアプローチでOCIをリサイクリングするかどうかはそれが目的適合性のある情報をもたらす場合とする。)。このようなDPでの検討について意見交換が行われた。

参加者の多くは、純損益を表示すべきこと、すべての項目をリサイクリングすべきであることを指摘したが、一部の参加者からは、企業の経済的所得全体をみるべき観点でリサイクリングを行わないアプローチを支持するとの意見もあった。

また、リサイクリングに関するDPの3つのアプローチについては、次のような意見があった。例えば、純損益と包括利益の違いは観点の異なる資産・負債の測定の違いから生じ、その間の連結環としてOCIがあるので、DPのよう

な OCI の詳細な分析は不要で 1 つのカテゴリーで扱えばよい、との意見や、DP で示される OCI の 3 つの区分⁵ は翻訳も考え方の理解も困難であり、結果として、DP の 3 つのアプローチはいずれも支持しにくいので、より概念レベルで OCI を定義すべき、との意見があった。また、一部のアプローチは現行基準と大きく異なるため、IFRS が安定的なプラットフォームにならないとの懸念が示されたが、IASB からは、概念が基準より優先するわけではなく、各基準はデュー・プロセスに則って決定される旨が説明された。

V. 議論の概要：資産・負債の定義、認識及び認識の中止

1. 資産・負債の定義

DP では、資産・負債の定義の明確化のため、経済的便益の流入・流出が「期待（予想）される（expected）」との概念を削除するなどの改善を提案している。このような改善提案について意見交換が行われた。

一部の参加者からは、「期待（予想）される（expected）」の概念の削除に同意する意見もあったが、別の参加者からは、その概念は重要な役割を果たしており、削除することで資産・負債の範囲が広がり過ぎることが懸念され、認識で蓋然性要件が外れることを通じて資産・負債の測定にも影響を及ぼすとの発言があった。また、定義の説明に含まれる経済的便益（economic benefit）をさらに説明したほうがよいとの指摘もあった。

2. 企業の将来の行動を条件とする義務に関する負債の定義の追加ガイダンス

DP では、資産・負債の定義に関する追加ガイダンスを扱っている。その中で、経済的資源を移転する義務が企業自身の将来の行動を条件としている場合に、それが負債の定義における現在の義務に該当するかどうかを検討している。DP では、見解の可能性として次の 3 つが示されている。

見解 1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならぬ

見解 2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならぬ

見解 3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならぬが、企業の将来の行動を条件とするものであってもよい

これらの見解について意見交換が行われた。

参加者からは、見解 1 を削除する IASB の予備的見解が概ね支持され、見解 2 を支持する発言が多く見られた。そして、見解 3 については、過去の事象に依存し過ぎるおそれがある、負債とされる範囲が広過ぎるおそれがあるとの発言があった。一方で、機会コストの状況に依存するので、見解 1、2、3 のいずれとも一概に決められないのではないかと発言もあった。

また、このような詳細な論点を概念フレームワークで扱うことが疑問であるとする意見もあった。IASB からは、現行基準で一貫性がない分野でもあり、有用な情報を提供するという観点で、どのくらい早く負債を認識すべきか、どのような条件が整ったら負債を認識すべきか、を検討しているとの回答があった。

5 DP では、OCI に適格となる可能性のある項目として、「橋渡し項目」、「ミスマッチのある再測定」、「一時的な再測定」の 3 つを識別している。内容については、脚注 1 の解説記事を参照のこと。

3. 認識／認識の中止

DPでは、目的適合性のある情報を提供しない場合や必要な説明を行っても忠実な表現とならない場合など、一定の場合を除いて、すべての資産・負債を認識すべきであるとのIASBの予備的見解を示している。また、DPでは、資産・負債の認識の中止に関して、認識と認識の中止をミラーイメージとする支配アプローチと、資産・負債からのリスクと経済価値の大部分に晒されなくなるまで認識を継続するリスク経済価値アプローチの2つのアプローチを検討したうえで、ほとんどのケースは支配アプローチでよいものの、企業が資産・負債の構成部分を保持する場合には、特定の基準を開発又は改訂する際にどのような描写が最善となるのかを決定すべきとの予備的見解を示している。これらの予備的見解に関して意見交換が行われた。

すべての資産・負債を認識すべきとの予備的見解については、一部の参加者から、資産・負債の認識の範囲が広がり過ぎるため、蓋然性要件を維持すべきであるとの意見があったが、別の参加者からは、認識の蓋然性要件の必要性が領域により異なるとの発言があった。

認識の中止に関しては、認識と認識の中止で会計処理単位（unit of account）が変わる可能性があるため、概念フレームワークの今後のフェーズで会計処理単位を扱うべきであるとの発言があった。

VI. 議論の概要：その他のテーマ

上記以外のDPの領域について、次のような発言があった。

- セクション5「持分の定義と負債と資本金

融商品の区別」で提案される持分セクションの測定の見直しに同意しない。

この点に関して、IASBからは、測定の見直しも含めたセクション5で示される一部のアイディアは負債／持分のいずれに区分するかプレッシャーを下げることを意図していることが説明された。

- 概念フレームワークの主要な目的をIASBの基準開発への役立ちとするのは狭過ぎていと感じる。また、慎重性については、以前の概念フレームワークのように戻すべきである。
- 重要性（materiality）のガイダンスが必要である。決まり文句の開示が増加しているのは、重要性の理解が不足しているからである。認識と開示で重要性が異なるのかを説明して欲しい。
- EBIT（earnings before interests and taxes：金利税金控除前利益⁶）、EBITDA（earnings before interests, taxes, depreciation, and amortization：金利税金償却控除前利益⁷）の定義を入れるべきである。あるいは、注記にそれらを計算するのに役立つ情報を入れて欲しい。
- 忠実な表現でなく、信頼性の用語に置き換えるべきである。また、受託責任、説明責任には歴史があり、また、訳すこと自体は問題ないので、その用語を概念フレームワークに含めるべきである。
- セクション7の開示において、コスト便益の考慮の考え方に含めるべきである。全体的なものとして現行概念フレームワークに入っているが、特に開示に関して重要である。

6 仮訳である。

7 仮訳である。

VII. おわりに

円卓会議では、長時間にわたり、活発な意見交換が行われ、このプロジェクトに関する関係者の関心の高さがうかがわれた。IASBは、DPに対する円卓会議での意見及びコメント（締切：2014年1月14日）を踏まえて概念フレームワークの改訂公開草案のための審議を行う予定としている（2014年第1-3四半期⁸）。

ASBJでは、DPに対してコメントを提出した⁹ほか、円卓会議のトピックと1つとなった財務業績報告における当期純利益の重要性に関して、2013年12月に開催された会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）において、アジェンダ・ペーパーを提出し、同会議での当期純利益、その他の包括利益と測定の関係に関する議論に貢献した¹⁰。今後もIASBの審議の動向を注視し、引き続き意見発信を行っていく予定である。

8 2014年1月27日付IASB作業計画による。

9 以下のウェブサイト参照のこと。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20140117.pdf

10 以下のプレスリリース参照のこと。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20131227.jsp