

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」の解説

ASBJ 専門研究員 おおたか まこと
大雄 信

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2015 年 5 月 28 日に、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(コメント期限は 2015 年 10 月 26 日¹⁾) (以下「本公開草案」という。) を公表している。本稿では、本公開草案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. 本公開草案の背景

1. 本公開草案の公表に至る経緯及び今後の予定

本公開草案は、現行の「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク」という。) を包括的に見直すことを目的としたものである。IASB の現行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、これまで、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の見直しに関するプロジェクトを行っており、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」を公表した。他方、両審議会は、その他検討を行っていた章(「構成要素」、「認識」、「測定」及び「報告企業」)については、他のプロジェクトに注力するため、2010 年に作業を中断している。

IASB は、その後、「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に寄せられたコメントを踏まえ、2012 年に単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開しており、2013 年 7 月にディスカッション・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」(以下「概念 DP」という。) を公表した。本公開草案は、概念 DP に対して寄せられた見解を踏まえて、なされた審議が反映されたものである。なお、IASB は、現時点において、2016 年中に概念フレームワークの見直しを最終化することを目指している。

1 関係者(当委員会を含む。)からコメント期間延長を要望する意見が多く寄せられたため、IASB は、2015 年 9 月の会議において、コメント期間を延長すべきかについて審議を行うことを予定している。

2. 今回の見直しのアプローチ

今回の概念フレームワークの見直しにあたって、必ずしも概念フレームワークにおけるすべての側面を根本的に再検討することは意図されておらず、現行の概念フレームワークについて、関係者から指摘されている問題点に対処し、内容の更新、明確化及び空白の補充を行うことが主に意図されている。

また、概念フレームワークの目的について、現行の概念フレームワークにおける記述を修正し、次のようにすることが提案されている。

- (1) IASB が首尾一貫した概念を基礎とした基準開発を行うことを支援すること
- (2) 特定の取引又は事象に当てはまる基準がない場合又は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ことを支援すること
- (3) すべての関係者が基準を理解し解釈することを支援すること

なお、本公開草案では、一般目的財務報告の全体的な目的を満たすために概念フレームワークのある側面と整合的でない要求事項を定める場合、IASB はその旨を会計基準の結論の根拠において説明すべきとされているほか、概念フレームワークは、随時改訂される可能性がある文書であると説明されている。

3. 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ため、限定的な場合（IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を参照して、会計方針を開発又は選択する場合²⁾）を除き、概念フレームワークの改訂により直ちに予想される影響はない。

他方、概念フレームワークは、IASB が基準を開発する際の指針とされるため、将来的には、改訂後の概念フレームワークを踏まえて改訂された会計基準に準拠して作成された財務諸表に影響を与えることが予想される。ただし、概念フレームワークの改訂の結果として、現行の会計基準が自動的に変更されるわけではなく、現行の会計基準を改訂するにあたっては、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。

Ⅲ. 本公開草案の概要

本公開草案は、次の8つの章から構成されており、以下では、各章における主な提案について概要を説明する。

1. 一般目的財務報告の目的

前述のとおり、第1章「一般目的財務報告の目的」については、2010年に最終化されたばかりであり、今回の見直しにあたって大幅な見直しは想定されていない。ただし、本公開草案では、「受託責任」について、次のような記述が提案されている。

- (1) 企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報の提供に加えて、企業の資源に係る経営者の「受託責任」(stewardship)を評価するために必要とされる情報の提供が、財務報告の目的として存在する(1.3項³⁾。
- (2) 「受託責任」とは、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果的かつ効果的に果たしたのかを意味する

2 IASB は、概念フレームワークが企業の会計方針の開発又は選択において参照されることがある旨を勘案し、本公開草案の公表と同時に、別個の公開草案「概念フレームワークへの参照の更新」を公表している。

3 項番号は本公開草案における項番号を付しており、以下同様である。

(1.4 項、1.22 項、1.23 項など)。

2. 有用な財務情報の質的特性

今回の見直しにあたっては、第2章「有用な財務情報の質的特性」⁴についても、第1章と同様、大幅な見直しは想定されていない。ただし、本公開草案では、次のような記述が提案されている。

- (1) 「慎重性」(prudence) が再導入され、「不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心行使すること」とされている。ここで、慎重性の行使は、資産及び収益を過大表示せず、負債及び費用を過小表示しないことを意味するが、慎重性の行使は、資産及び収益の過小表示や負債及び費用の過大表示を認めるものではない (2.18 項)。
- (2) 「測定の不確実性」は、財務情報の目的適合性を低下させる可能性のある1つの要因であり、測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレード・オフ関係がある (2.12 項及び2.13 項)。
- (3) 「忠実な表現」は、単に経済的現象の法的形式を表現するのではなく、経済的現象の実質を表現するものである (形式よりも実質が優先する) (2.14 項)。

3. 財務諸表と報告企業

本公開草案では財務報告のうち財務諸表に焦点を当てた見直しを行うこととされており、第3章「財務諸表及び財務報告」において、次のような記述が提案されている。

- (1) 財務諸表は、投資者、融資者又は他の債権者の特定の集団の視点からではなく、企業全

体の視点から作成される (3.9 項)。

- (2) 報告企業とは「一般目的財務諸表の作成を選択するか又は要求される企業」である (3.11 項)。
- (3) 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、経済的資源に対する直接支配 (親会社が直接支配) のみを境界の基礎としている報告企業の財務諸表を、非連結財務諸表⁵と呼ぶ。一方、直接支配と間接支配 (子会社を通じて支配) の両方を境界の基礎としている報告企業の財務諸表を、連結財務諸表と呼ぶ (3.15 項)。
- (4) IASB は、一般に、連結財務諸表の方が非連結財務諸表よりも財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性が高い (3.23 項)。
- (5) 非連結財務諸表も有用な情報を提供する可能性があり、企業が非連結財務諸表の作成を選択するか又は要求される場合には、利用者が連結財務諸表をどのようにして入手できるのかを開示することが必要となる (3.25 項)。

4. 財務諸表の構成要素

本公開草案では、第4章「財務諸表の構成要素」において、主に明確化を目的として、次のような記述が提案されている。

- (1) 資産、負債及び経済的資源の定義を次のようにする。

	本公開草案	現行の概念フレームワーク
資産	資産とは、企業が過去の事象の結果として支配してい	資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経

4 現行の概念フレームワークでブランクとされていた第2章「報告企業」について、本公開草案では、これを削除することが提案されている。このため、現行の概念フレームワークにおいて第3章とされていた「有用な財務情報の質的特性」が第2章とされている。

5 本公開草案では、IAS 第27号「個別財務諸表」において特定の状況を扱うために定義されている「個別財務諸表」という用語ではなく、「非連結財務諸表」という用語が使用されている。

	る現在の経済的資源である(4.5項)。	済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。
負債	負債とは、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である(4.24項)。	負債とは、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をいう。
経済的資源	経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である(4.6項)。	定義なし。

(2) 負債の定義における「現在の義務」について、企業は、次の両方に該当する場合に、経済的資源を移転する現在の義務を有する(4.31項)。

- ① 企業が移転を回避する実際上の能力を有していないこと
- ② 義務が過去の事象から生じていること(企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行っている。)

5. 認識及び認識の中止

本公開草案では、第5章「認識及び認識の中止」において、現行の概念フレームワークにおける認識について、記述の修正を行うとともに、認識の中止について記述を追加することが提案されている。主な内容は、次のとおりである。

認識規準

(1) 資産又は負債を認識することが財務諸表利

用者に以下を提供する場合には認識すべきである⁶(5.9項)。

- ① 目的適合性のある情報
 - ② 忠実な表現
 - ③ コストを上回る便益
- (2) 認識規準が満たされないかもしれない状況として、次の状況が存在する(5.13項)。
- ① 資産が存在するか、のれんから分離可能かどうか、又は負債が存在するのかどうかの不確実である場合
 - ② 経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合
 - ③ 資産又は負債の測定が可能であるが、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、得られる情報に目的適合性がほとんどなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でない場合

認識の中止

(1) 認識の中止に関する会計処理の要求事項は、次の両方を忠実に表現することを目的とする(5.26項)。

- ① 認識の中止につながった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債(もしあれば)
- 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

(2) 前項の認識の中止の目的は、通常は次のことによって達成される(5.27項)。

- ① 移転、消費、回収、履行されるか又は消滅した資産又は負債の認識の中止を行い、それにより生じる収益又は費用を認識する。
- ② 保持した資産又は負債(保持した構成部

6 現行の概念フレームワークでは、構成要素の定義を満たす項目は、次の場合に認識しなければならないとされている。

- 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く(蓋然性規準)、かつ、
- 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場合

分)があれば、その認識を継続し、それは別個の会計単位となる。したがって、移転した構成部分の認識の中止の結果として、保持した構成部分について収益も費用も認識されない。

6. 測定

本公開草案では、第6章「測定」において、現行の概念フレームワークにおける記述について、測定基礎の選択に関する記述を含め、大幅に記述を追加することが提案されている。主な内容は、次のとおりである。

- (1) 測定基礎を「歴史的原価」と「現在価額」に区分するとともに、「現在価額」について、市場参加者の観点である「公正価値」と企業の観点である「使用価値」及び「履行価値」を例示する (6.4項及び6.20項)。
- (2) 測定基礎の選択において、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どのような情報をもたらすのかを考慮することが重要である (6.53項)。
- (3) 目的適合性のある情報を生み出すためには、資産又は負債及び関連する収益及び費用についての測定基礎を選択する際に、次の要因を考慮することが重要である (6.54項)。
 - ① 当該資産又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。これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まることとなる。例えば、ある不動産が他の資産との組合せで財及びサービスを生産するために使用される場合には、当該財及びサービスの販売から生じるキャッシュ・フローを生み出すのに役立つこととなる。
 - ② 当該資産又は負債の特徴 (例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度、市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する当該項目の

価値の感応度)

- (4) ほとんどの場合、資産、負債、収益又は費用について目的適合性のある情報を提供するための最も理解可能性の高い方法は、一方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、他方の測定基礎を財務諸表注記における開示だけに使用することである。しかし、場合によっては、財政状態計算書では資産又は負債について現在価額の測定基礎を使用し、純損益計算書では異なる測定基礎を使用することによって、目的適合性のより高い情報が提供される (6.75項及び6.76項)。

7. 表示及び開示

本公開草案では、第7章「表示及び開示」において、純損益やその他の包括利益 (OCI) の使用に関する記述を含め、新たに記述を追加することが提案されている。主な内容は、次のとおりである。

財務諸表の目的及び範囲等

- (1) 財務諸表の範囲は、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価し、企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに有用な情報を提供するという財務諸表の目的によって決定される (7.2項)。
- (2) 財務諸表注記で提供される情報には、次のものが含まれる (7.3項)。
 - ① 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方の性質及びそれらから生じるリスクに関する情報
 - ② 表示又は開示される金額に影響を与える方法、仮定及び判断並びに当該方法、仮定及び判断の変更
- (3) 財務諸表の範囲に関連して、可能性が高い

か又は生じ得る将来の取引及び事象に関する将来予測的な情報を財務諸表に含めるのは、当該情報が、期末日現在又は期中に存在した企業の資産、負債及び持分（認識されていない場合であっても）、あるいは当該期間に係る収益及び費用に関する目的適合性がある場合のみである⁷（7.4項）。

(4) 財務諸表に表示又は開示されている情報の効率的かつ効果的な伝達は、財務諸表の目的適合性を改善し、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与する。効率的かつ効果的な伝達には、次のことが含まれる（7.8項）。

- ① 情報の分類を、同様な項目を一緒に報告し、異質な項目を区別して報告する構造化された方法によって行うこと
- ② 情報の集約を、不必要な詳細で情報が覆い隠されることのないように行うこと
- ③ 単なる機械的な遵守を生じる可能性のあるルールを使用するのではなく、表示及び開示の目的及び原則を使用すること

財務業績に関する情報

- (1) 財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は財務業績の計算書において、純損益計算書（これには、純損益を小計とするものと純損益を合計とするものの双方が含まれる。）に含まれる情報とOCIとに分類される（7.19項）。
- (2) 純損益計算書に含まれる収益及び費用は、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（7.21項）。
- (3) 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ので、すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に含

まれるという推定が設けられている。当該推定は、収益又は費用を純損益計算書から除外することが当期の純損益計算書の中の情報の目的適合性を高める場合に反証できる（7.23項及び7.24項）。

- (4) 収益又は費用がある期間においてOCIに含まれる場合には、それが将来のある期間において純損益計算書に振り替えられる（リサイクリング処理）という推定がある。こうした振替が行われるという推定が反証できるのは、例えば、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合であり、当該基礎を識別できない場合は、そもそも当該収益又は費用をOCIに含めるべきではないことを示唆している可能性がある（7.26項及び7.27項）。

8. 資本及び資本維持の概念

本公開草案では、第8章「資本及び資本維持の概念」について、現行の概念フレームワークからほとんど変更の提案がされていない。

IV. おわりに

当委員会は、本公開草案の内容がわが国の会計実務へ与え得る影響を理解するとともに、IASBに対して効果的な意見発信を行っていくため、本公開草案の内容について、広く市場関係者に対して「意見募集文書」（コメント期限：2015年9月25日）を公表している。当委員会は、同意見募集文書に対して市場関係者から寄せられた意見等を踏まえつつ、IASBに対して意見発信を行っていく予定である。

⁷ IASBは概念フレームワークの見直しとともに、別途、開示に関する取組みを行っており、両プロジェクトにおいて、財務諸表注記の範囲などに関する検討が行われている。