

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」の概要

ディレクター（金融担当） **いたばし あつし**
板橋 淳志

1. はじめに

「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。）は財務諸表の作成及び表示の基礎となる概念を示すものである。2011年に、国際会計基準審議会（IASB）は、その後3年程度のIASBの活動の方向性についての公開協議（「アジェンダ・コンサルテーション2011」）を実施した。この協議へのコメント提出者の大半が、概念フレームワークの見直しをIASBにとっての優先的なプロジェクトとして識別したことを受けて、IASBは、2010年に中断していた概念フレームワークプロジェクトを再開することを決定した¹。本年7月に公表され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²（以下「本DP」という。）は、そのプロジェクトの成果の第一歩である。

本DPは、概念フレームワークの改訂に向けて、検討が必要となる主な領域について、関係者から初期的なフィードバックを得ることを目的とする。本DPを開発するにあたって、IASBは実務上の問題を生じさせてきた領域に焦点を当てている。

本DPで改訂が必要として焦点を当てた主な領域は次のとおりである。

- (a) 資産及び負債の定義
- (b) 資産及び負債の認識及び認識の中止
- (c) 負債と資本³の区分
- (d) 測定
- (e) 表示及び開示
- (f) 純損益及びその他の包括利益（OCI）

以下では、本DPの概要を紹介する。なお、

1 2010年までは、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトであったが、再開されたプロジェクトは、IASB単独のプロジェクトとされている。ただし、各基準設定主体や地域団体と幅広い協議を行うとしており、会計基準アドバイザー・フォーラム（本年4月に設置）が同プロジェクトのアドバイザー・グループとして機能することが期待されている。

2 以下のウェブサイトを参照のこと。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-letters.aspx>

3 本稿では、本DPの“equity”を基本的に「資本」と翻訳しているが、概念フレームワークの文脈では「持分」と翻訳されるケースも多い。

本稿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。

2. 資産及び負債の定義

本 DP のセクション 2 「財務諸表の構成要素」では、主として、資産及び負債の定義を論じている。続くセクション 3 では、改訂後の資産及び負債の定義を補助するために概念フレームワークに追加のガイダンスを加える余地のある領域を検討している。

現行の資産及び負債の定義は、長年にわたり基準設定における多くの論点の解決の有用であった。しかしながら、本 DP は定義の明確化の余地があるとして、次のことをさらに明示的にするように定義を修正すべきであるとしている。

- (a) 資産（又は負債）は、基礎となる資源（又は義務）であり、経済的便益の最終的な流入（又は流出）ではない。
- (b) 資産（又は負債）は、経済的便益の流入（又は流出）を生み出す能力がなければならない。当該流入（又は流出）は確実である必要はない。

本 DP は、次の定義を提案している。

- (a) 資産とは、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である。
- (b) 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。
- (c) 経済的資源とは、経済的便益を生み出すことのできる権利又は他の価値の源泉である。

また、本 DP では、不確実性が資産及び負債の定義及び認識規準において何らかの役割を果

たすべきかどうかについても論じている。その結果、概念フレームワークは、資産又は負債が存在するかどうかの不確実である稀な場合について蓋然性の閾値を設定すべきでなく、また、認識規準においても、現行のような蓋然性への言及を維持すべきでないとしている。

セクション 3 における追加のガイダンスの検討では、特に、負債の定義を補助するための「現在の」義務の意味について検討が加えられている。経済的資源を移転するという要求が企業の将来の行動を条件としている場合、過去の事象が現在の義務を創出するのに十分かどうか不明確なためである。本 DP は、ガイダンス開発の出発点として、次の 3 つの異なる見解を識別している。

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、厳密に無条件でなければならない。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて移転を避けることができる場合には、現在の義務を有していない。

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、実質的に無条件でなければならない。企業が将来の行動を通じて移転を避ける実質上の能力を有していない場合には、義務は実務的に無条件である。

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。

IASB は暫定的に見解 1 を棄却したが、見解 2 又は見解 3 を支持する予備的見解には至っていない。

3. 資産及び負債の認識及び認識の中止

セクション 4 「認識及び認識の中止」では、認識（すなわち、どのような場合に、企業の財政状態計算書は、経済的資源を資産として、又

は義務を負債として報告すべきか)、及び、認識の中止(すなわち、どのような場合に、企業は資産又は負債を財政状態計算書から除去すべきか)を論じている。

認識に関するIASBの予備的見解は、企業はすべての資産及び負債を認識すべきだということである。ただし、特定の基準を開発又は改訂する際に、次の理由により、企業は資産又は負債を認識する必要がない、又は、認識すべきではないと決定する場合を除く。

- (a) 資産(又は負債)を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を財務諸表利用者に提供することになる。
- (b) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産(又は負債)あるいは資産(又は負債)の変動の十分に忠実な表現をもたらす資産(又は負債)の測定値がない。

現行の概念フレームワークは、認識の中止を扱っていないが、IASBは、最近の国際財務報告基準(IFRS)の検討において、様々な資産又は負債の認識の中止に対応してきている。本DPでは、基本的に、認識の中止を認識と対称的なイメージとして、企業は認識基準を満たさなくなった時に資産又は負債の認識を中止すべきであると提案している。しかし、企業が取引の後でも、依然として資産又は負債の一部を保持する場合、取引から生じた変動をどのように描写するのが最善となるのかを検討する必要があるかもしれないとしている。アプローチの候補として、以下が掲げられている。

- (a) 開示の拡充
- (b) 保持している権利及び義務を、リスクの集中の増大を強調するために、当初の権利又は義務に使用する表示科目とは異なる表示科目に表示する。
- (c) 当初の資産又は負債の認識を継続し、移転に対する受取額又は支払額を受け取った借入

金又は供与した貸付金として処理する。

4. 負債と資本の区分

セクション5「資本の定義及び負債要素と資本要素の区別」では、資本の定義、資本の様々なクラスの測定及び表示、並びに負債と資本性金融商品の区別の方法を論じており、その中で次の問題を扱っている。

- (a) 財務諸表が企業に対する優先的な請求権を伴う資本性金融商品が、投資者への生じ得る将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかを明確に示していない。
- (b) 現行のIFRSは、負債の定義を金融負債と資本性金融商品とを区別する際に整合的に適用していない。この不整合により、財務諸表の理解が困難になり、取引形態の操作の機会が生じている。

本DPは、上記の問題に対応するために、主として次の提案を行っている。

- (a) 概念フレームワークは、現在の資本の定義(すべての負債を控除した後の企業の資産に対する残余持分)を維持すべきである。
- (b) 負債及び資本の定義を使用して負債と資本性金融商品とを区別すべきであると記述すべきである。これにより、次のようになる。
 - (i) 資本性金融商品を発行する義務は、負債ではない。
 - (ii) 報告企業の清算時にだけ生じる義務は、負債ではない。
- (c) 企業は次のことを行うべきである。
 - (i) 資本請求権の各クラスの測定値を、各報告期間の末日現在で見直す。
 - (ii) それらの測定の見直しを、持分変動計算書において、資本請求権のクラス間での富の移転として認識する。

5. 測定

現行の概念フレームワークは、測定及びどのような場合に特定の測定を使用すべきなのかに関するガイダンスをほとんど提供していない。本 DP のセクション 6「測定」では、IASB が新基準又は改訂基準における測定の要求事項を開発する際の助けとするために、改訂概念フレームワークに含めることが考えられるガイダンスを記述している。

本 DP では、財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が、測定の要求事項にどのように影響を与えるのかを記述し、3つの測定区分((a)原価ベースの測定、(b)現在市場価格(公正価値を含む)、(c)他のキャッシュ・フローを基礎とした測定)について議論したうえで、資産・負債の適切な測定を識別する方法を論じている。

本 DP では、測定の目的は、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使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の忠実な表現に寄与することである、との IASB の予備的見解を示している。

また、本 DP は、特定の項目についてどの測定を使用するかを選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書及び純損益と OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すかを考慮すべきとしている。

加えて、特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は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どのように評価する可能性が高いのかに応じて決まるとしており、測定の選択は、次のとおりとしている。

(a) 個々の資産について、当該資産がどのよう

に将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。

(b) 個々の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのかに応じて決めるべきである。

6. 表示及び開示

現行の概念フレームワークは、表示及び開示に関するガイダンスを提供していない。本 DP のセクション 7「表示及び開示」では、この論点に対応し、IASB が新基準又は改訂基準における表示及び開示の要求事項を開発する際の助けとするために、改訂概念フレームワークに含めることが考えられるガイダンスを記述している。

表示及び開示に関して、本 DP は次の事項を提案している。

(a) 基本財務諸表の目的は、認識している資産、負債、資本、収益、費用、資本変動及びキャッシュ・フローに関する要約された情報(財務諸表利用者が企業への資源の提供に関して意思決定する際に有用な方法で分類し集約したもの)を提供することである。

(b) 財務諸表注記の目的は、次の事項に関する追加的な有用な情報を提供することにより、基本財務諸表を補完することである。

(i) 企業の資産、負債、資本、収益、費用、資本変動及びキャッシュ・フロー

(ii) 企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたか。

本 DP では、上記の財務諸表注記の目的を果たすために IASB が開示として通常考慮する有用な情報の種類の一覧と、それに対応する、開示の種類のいくつかの例を提示している(【図表 1】参照)。

【図表 1】 有用な情報の種類別に分解した開示の例（本 DP 表 7.1）

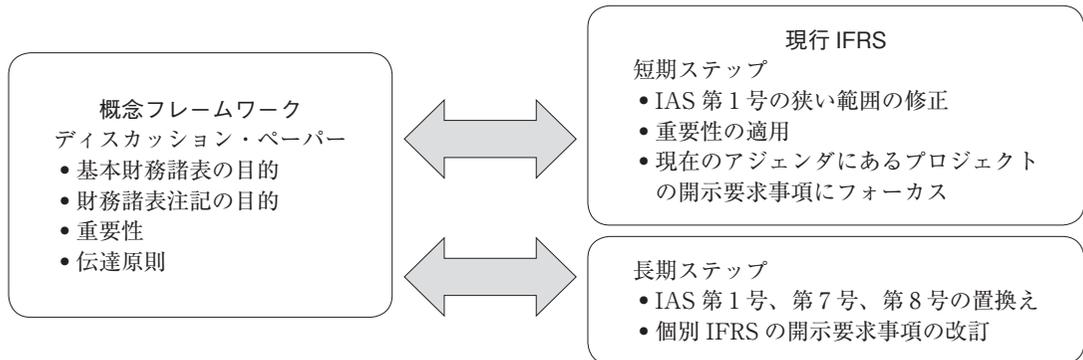
有用な情報の種類	財務諸表注記の開示例
報告企業	<ul style="list-style-type: none"> • 子会社、関連会社、親会社などに関する情報 • 事業モデルについての記述 • 継続企業 • 修正を要しない後発事象についての記述
基本財務諸表に認識した金額	<ul style="list-style-type: none"> • 基本財務諸表における表示科目の分解。次のものが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 単一の金額の分析（例えば、表示科目、取引又は事象） ✓ 機能別、内容別又は測定別の分析（基本財務諸表で提供しているものと異なる場合） ✓ 満期分析 ✓ 増減内訳表 ✓ 事業セグメント ✓ 関連当事者との取引 • 表示科目間の関係（例えば、ヘッジ、相殺）
未認識資産又は負債	<ul style="list-style-type: none"> • 未認識資産及び負債の金額及び内容の記述 • 当該項目を認識しなかった理由の記述
リスク	<ul style="list-style-type: none"> • 企業が直面している財務リスクの種類（発生源とエクスポージャーを含む） • 企業が当該リスクを管理している方法 • リスクの管理が財務諸表にどのように影響を与えるのか
手法、仮定及び判断	<ul style="list-style-type: none"> • 会計方針 • 測定手法（主要な仮定及びインプットを含む） • 測定の不確実性に関する情報を提供する主要な仮定及びインプットの変動に対する、認識又は開示している測定値の感応度の定量化 • 代替的測定値の記述及び定量化

なお、開示に関しては、「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対する回答者の多くが、最近の開示の負荷の増大に呼応して、開示情報の目的適合性を高め、作成者の負担を削減することを求めている。開示フレームワークの開発は、そうした問題意識に対応した IASB の取組みの一側面である。IASB は、この概念フレームワークの取組みに加えて、現行の IFRS の修正の可能性も含め、開示に関する他の作業を進めることを計画している（【図表 2】参照）。

7. 純損益及び OCI

現行の概念フレームワークは、純損益及び OCI を表示する計算書における財務業績の表示については具体的に議論していない。しかし、2012 年 12 月に IASB が公表した「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対するフィードバック文書⁴では、関係者のコメントを踏まえて「我々は、フレームワークの表示のセクションを重要なものと見ている。（中略）特に重要なのは財務業績の表示方法であり、これには、その他の包括利益（OCI）及びリサイクリングの役割の検討が含まれる。」としてお

【図表 2】IASB の開示に関する取組み（「スナップショット：概念フレームワークの見直し」より⁵⁾）



り、概念フレームワークの改訂の重要なトピックの1つであることが示唆されている。

本 DP のセクション 8 「包括利益計算書における表示—純損益とその他の包括利益」では、次のことを論じている。

- (a) 純損益及び OCI を表示する計算書の目的
- (b) 概念フレームワークが純損益の合計額又は小計を要求し、リサイクリングを要求又は許容すべきか。

本 DP では、純損益とリサイクリングに関して、次の3つのアプローチが検討されている。IASB は、予備的見解として、純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチを示しているが、アプローチ 2A、2B の間での選好は示していない。

アプローチ 1：リサイクリングを禁止

収益及び費用の項目は純損益及び OCI を表示する計算書に一度だけ認識すべきであり、したがって、リサイクルすべきではない。

純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチ

純損益の表示を合計又は小計として要求し、収益又は費用の一部の項目がリサイクルされる結果となるか又はそうなる可能性がある。これには、次の2つのアプローチがある（【図表 3】も参照）。

- アプローチ 2A：OCI に対する狭いアプローチ
2 種類の項目（橋渡し項目、ミスマッチのある再測定）が OCI に適格となる。OCI に表示されるすべての項目は、その後のどこかの時点で純損益にリサイクルされる。
- アプローチ 2B：OCI に対する広いアプローチ
3 種類の項目（橋渡し項目、ミスマッチのある再測定、一時的な再測定）が OCI に適格となる。OCI に表示される項目が、純損益にリサイクルされるのは、リサイクルが目

4 「フィードバックステートメント アジェンダ協議 2011」

本文については、以下のウェブサイトを参照のこと。<http://www.ifrs.org/Features/Pages/Agenda-Consultation-Feedback-statement-Dec-2012.aspx>

なお、仮訳については、以下のウェブサイトを参照のこと。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/press/20121218.jsp

5 本 DP と同時に公表された概要資料（“Snapshot: Review of the *Conceptual Framework*”）。以下のウェブサイトを参照のこと。<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Snapshot-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>

【図表 3】純損益とリサイクルの概念を維持するアプローチの概要（「スナップショット：概念フレームワークの見直し」より）

「広い」アプローチにおいて OCI に含まれる項目

「狭い」アプローチにおいて OCI に含まれる項目

橋渡し項目	ミスマッチのある再測定	一時的な再測定
これらの項目と純損益に認識される項目はどのように区別されるか。		
収益又は費用項目は次の差を表す。 (a) 純損益を決定する際に用いられる測定 (b) 財政状態計算書で用いられる再測定	収益又は費用項目は、関連する一組の資産、負債、又は過去の若しくは予定された取引の影響の一部を表す。その影響の表示があまりにも不完全なので、IASB の意見として、その項目は、企業がその期に経済的資源に対して得たりターンに関して目的適合性の乏しい情報しか提供しない。	その項目は、次のすべての要件を満たす。 (a) 資産又は負債は、実現又は決済について、長期の時間軸を有する。 (b) OCI で認識された金額は、すべて元に戻るか、又は、著しく変動する可能性が高い。 (c) OCI の利用は、純損益項目の目的適合性と理解可能性を高める。
OCI に認識される項目はどのような場合に純損益に再分類（リサイクル）すべきか。		
純損益に表示される測定基礎の結果としてリサイクルする。	その項目を対応項目とともに表示することができる場合にリサイクルする。	いくつかのタイプの OCI 項目について、それが、純損益についての目的適合性のある情報を提供する場合で、また、その時点で、リサイクルする。

目的適合性のある情報をもたらす場合に限られる。

8. その他

現行の概念フレームワークの第 1 章「一般目的の財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」について、IASB は、その内容を根本的に再検討する予定はないとしている。しかし、概念フレームワークの残りの部分に関する作業で明確化又は修正の必要性が明らかになった場合には、これらの章に変更を加えると

している。セクション 9「その他の論点」では、これらの章に関連して、受託責任 (stewardship)、信頼性 (reliability) 及び慎重性 (prudence) に関して関係者の一部が提起した懸念について議論している。

その他、このセクションでは、以下の論点も議論している。

- (a) 財務報告における事業モデル概念の使用
- (b) 会計単位 (unit of account)
- (c) 継続企業
- (d) 資本維持

9. おわりに

冒頭にも記載のとおり、本 DP は、IASB の今後の概念フレームワーク改訂に向けた最初のステップであり、財務報告に関心を有する関係者から、初期的な見解とコメントを得ることを目的としている。本 DP のコメント締切は、2014 年 1 月 14 日であり、IASB は、本 DP に寄せられたコメントを検討し、改訂概念フレームワークに関する公開草案を開発する予定としている。IASB は、2014 年に公開草案を公表、2015 年に最終確定することを目標としている。

企業会計基準委員会（ASBJ）でも、概念フレームワークは今後の会計基準開発の基礎となる考え方を整理するものとして重要であり、IASB の見直しの取組みが国際的に高品質なものとなるよう、IASB との定期協議や会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）などを通じて意見発信を行ってきた。特に、測定、純損益と OCI、開示の領域については、我が国の関係者の関心が高い。このため、ASBJ として引き続き意見発信を行うため、幅広い関係者からのインプットを目的として、本年 8 月 12 日に本 DP に関する意見募集を行っている⁶。

6 ASBJ ウェブサイト「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』に関する意見の募集」を参照のこと。https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/iasb_ed/con-dp/?jsessionid=4AACA35DBEC45D43F3AA6504468DA29F