

解説

財務報告のための 概念フレームワークの見直し に関する討議資料

国際会計基準審議会 (IASB) 客員研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜



はじめに

2013年7月18日、国際会計基準審議会 (IASB) は、討議資料「財務報告のための概念フレームワークの見直し」(以下「本討議資料」という。)を公表した。コメント期限は、2014年1月14日である。

本稿では、本討議資料について概説する。IASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するIASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

セクション1：はじめに

セクション1の内容は、以下のと

おりである。

- (a) 概念フレームワーク・プロジェクトの歴史を説明する。
- (b) 本討議資料の開発とその範囲について説明する。
- (c) 本討議資料の提案がどのように現行実務を変更するのか、また、本討議資料における設例の使用について説明する。
- (d) 概念フレームワークの目的と位置付けについて概観する。
- (e) 現行の概念フレームワークの第1章と第3章において説明されている、財務報告の目的と有用な財務情報の質的特性について要約し、その内容が本討議資料の開発にどのように影響を与えたのかについて説明する。

概念フレームワークの目的とその位置付けに関するIASBの予備的見解は、以下のとおりである。

- (a) 改訂版の概念フレームワークの主目的は、会計基準(解釈指針を含む。以下同じ。)の新設又は改訂に当たり、IASBが首尾一貫して用いる概念を特定することにより、IASBに資することにある。
- (b) 概念フレームワークはまた、以下の場合にIASB以外の関係者に

資することがある。

- (i) 既存の会計基準を理解し、これを解釈する場合
- (ii) 特定の取引又は事象に具体的に適用すべき会計基準が存在せず、会計方針を策定する場合
- (c) 概念フレームワークは会計基準ではなく、特定の会計基準に優先するものではない。
- (d) まれな場合に、財務報告の目的全体を達成するために、概念フレームワークの内容と矛盾する会計基準の新設又は改訂をIASBが決定することがある。この場合、IASBは、概念フレームワークの内容から乖離した旨とその理由について、その会計基準の結論の根拠において説明することとなる。

セクション2：財務諸表の構成要素

セクション2は、資産と負債の定義について議論している。

(1) 資産と負債の定義

現行の資産と負債の定義は、会計基準の開発において、長年、多くの論点を解決する有用なツールとなってきた。これらの定義は、実世界において存在し、財務諸表の利用者に

とって目的適合性があり、理解可能な経済事象（資源と義務）に着目している。

しかし、IASBは、現行の定義を明確化できると考えている。現行の定義は、経済的便益の予想される流入又は流出に言及している。一部には、資産又は負債が、その基礎となる資源又は義務ではなく、最終的な経済的便益の流入又は流出であると解釈する者がいた。そこで、誤解を招かないようにするため、定義を修正し、以下の点について、より明示的に確認すべきであるというのが、IASBの予備的見解である。

(a) 資産（又は負債）は、最終的な経済的便益の流入（又は流出）ではなく、その基礎となる資源（又は義務）である。

(b) 資産（又は負債）は、経済的便益の流入（又は流出）を生み出す能力を有していなければならない。その流入（又は流出）は、確実である必要はない。

予備的見解を踏まえ、本討議資料においてIASBが提案する資産と負債の定義は、以下のとおりである。

(a) 資産とは、過去の事象の結果として企業が支配する、現在の経済的資源である。

(b) 負債とは、過去の事象の結果として経済的資源を移転する企業の現在の義務である。

(c) 経済的資源とは、経済的便益を生み出す能力を有する権利その他の価値の源泉をいう。

(2) 不確実性

セクション2はまた、資産と負債の定義と認識規準において不確実性が果たす役割があるかどうかについて議論している。IASBの予備的見解は、以下のとおりである。

(a) 資産と負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という概念を引き継ぐべきではない。

資産は、経済的便益を生み出す能力を有していなければならない、負債は、経済的資源の移転をもたらす能力を有していなければならない。

(b) 資産又は負債が存在するかどうかについて不確実性があるまれな場合のために、概念フレームワークは、蓋然性の閾値を設定すべきではない。特定の種類の資産又は負債が存在するかどうかについて重要な不確実性が存在し得る場合、その不確実性をどのように扱うのかについては、IASBがそのような種類の資産又は負債に関する会計基準の新設又は改訂をする時に決定することとなる。

(c) 認識規準は、現行の蓋然性への言及を引き継ぐべきではない。

(3) その他の財務諸表の構成要素

セクション2はさらに、純損益及びその他の包括利益計算書（収益と費用）、キャッシュ・フロー計算書（現金収入と現金支出）、持分変動計算書（持分への拠出、持分の分配、及び持分内での振替）における主なビルディング・ブロック（構成要素）の定義についても簡潔に議論している。

セクション3：資産と負債の定義を支える追加的な指針

セクション3は、資産と負債の定義を支えるために、IASBが指針を追加する余地がある領域を検討している。改訂版の資産と負債の定義に指針を追加する理由は、以下の3つである。

(a) セクション2は、資産と負債の

定義の内容を変更することを提案している。追加の指針は、提案されている定義の下で用いられている用語を説明する上で有用である。

(b) 現行の負債の定義の一部が不明瞭である。すなわち、概念フレームワークに指針がほとんどなく、基礎となる原則が会計基準間で整合していないように思われることがある。このため、一部の取引が負債をもたらすかどうかについて、IASB、IFRS解釈指針委員会、及びその他の者が結論に達することが困難であった。追加的な指針は、将来、会計基準を開発する上での原則となることがある。

(c) 現行の資産と負債の定義の内容は、近年、IASBが個別の会計基準を開発する中で明確化されてきた。例えば、現在では、複数の会計基準において、契約上の権利と義務の実態の識別に関する指針が存在する。IASBは、指針の基礎となる一般的な原則を概念フレームワークに含めてこれを更新することが有用であると考えている。

セクション3は、以下について提案している。

(a) 資産の定義を支えるため、以下に関する指針を提供する。

(i) 「経済的資源」の意味

(ii) 「支配」の意味

(b) 負債の定義を支えるため、以下に関する指針を提供する。

(i) 「経済的資源の移転」の意味

(ii) 推定的義務

(iii) 「現在の」義務の意味

(c) 資産と負債の両方の定義を支えるため、以下に関する指針を提供する。

(i) 契約上の権利と契約上の義務の実態の報告

(ii) 未履行契約

セクション3において最も詳細に議論されているのは、推定的義務に関する議論と、「現在の」義務に関する議論である。推定的義務についての、IASBの予備的見解は、法的な義務と推定的義務の両方を含む、既存の負債の定義を引き継ぐべきであり、推定的義務と経済的強制を識別するために、指針を追加すべきであるということである。

「現在の」義務に関する議論では、現在の義務は、過去の事象より生じることが指摘されている。負債の金額が、報告期間末よりも前に、企業が受領した便益又は企業が遂行した活動を参照して決定される場合に、義務は、過去の事象から生じたと考えられる。しかし、経済的資源を移転することが要求されるかどうか、企業の将来の行動次第という条件付きである場合に、このような過去の事象をもって現在の義務が生じているといえるかどうかは明確ではない。議論では、概念フレームワークのための指針を開発する上での出発点として用いる可能性がある以下の3つの見解を挙げている。

見解1：現在の義務は、過去の事象から生じなければならない、厳格に無条件でなければならない。少なくとも理論上、将来の行動を通じて移転を回避できる場合に、企業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なければならない、実務上、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回避する実務上の能力を有していない場合に、義務は実務上、無条件である。

見解3：現在の義務は、過去の事象から生じなければならないものの、企業の将来の行動次第という条件付きであってもよい。

IASBは、暫定的に見解1を棄却している。しかし、見解2と見解3のいずれを支持するかについて、予備的見解に達していない。

セクション4：認識と認識の中止

セクション4は、以下について議論している。

- (a) 認識：企業の財政状態計算書は、いつ、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。
- (b) 認識の中止：企業は、いつ、資産又は負債を財政状態計算書から除くべきか。

認識に関するIASBの予備的見解は、以下の場合を除き、全ての資産と負債を認識すべきであるというものである。すなわち、以下のいずれかを理由として、IASBは特定の会計基準の新設又は改訂に当たり、資産若しくは負債を認識しなくてもよい、又は認識すべきではないと決定する可能性がある。

- (a) 資産（又は負債）を認識することによって、目的適合性のない情報、又はコストを正当化する上で、目的適合性が十分ではない情報を財務諸表の利用者に提供することとなる場合
 - (b) 必要な記述や説明が全て開示されたとしても、資産（又は負債）とその変動の両方について、十分に忠実な表現をもたらす測定値が存在しない場合
- 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。資産又は負債がもはや認識基準を満たさなくなった時に、企業が認識を中止すべきであるというのが、IASBの予備的見解である。ただし、企業が資産又は負債の構成要素を留保している場合、IASBは、会計基準の新設又は改訂を行うに当たり、その取引から生じた変化をどのように描写するのが最も良いのかを決定することとなる。考えられるアプローチには、以下のようなものがある。

- (a) 開示を拡充する。
- (b) 留保した権利又は義務について、当初の権利又は義務について用いた行項目とは別の行項目に表示することにより、リスクがさらに集中したことを強調する。
- (c) 当初の権利又は義務の認識を継続し、移転に関する収入又は支出について、ローンの借入又は実行として扱う。

セクション5：持分の定義及び負債性要素と持分性要素の間の識別

セクション5は、持分の定義、異なる種類の持分の測定と表示、及び負債性金融商品と持分性金融商品の識別について議論している。具体的には、以下の問題点を扱っている。

- (a) 財務諸表は、企業に対する請求権の優先順位が高い持分性金融商品が、投資者への将来キャッシュ・フローにどのように影響しているのかを明確に示していない。
- (b) 現行の会計基準は、金融負債と持分性金融商品を識別するに当たり、負債の定義を首尾一貫して適用しておらず、その結果として、負債の定義に例外をもたらしている。これらの例外は、複雑であり、理解が困難であり、適用が困難で

あるため、不整合をもたらし、解釈指針が要請される原因となっている。この不整合は、財務諸表の理解を困難にし、ストラクチャリングの機会を創出している。

IASBの予備的見解は、以下のとおりである。

- (a) 概念フレームワークは、持分が全ての負債を控除した後の資産に対する残余持分であるとする、現行の持分の定義を引き継ぐべきである。
- (b) 負債性金融商品と持分性金融商品の識別に当たり、IASBは、負債と持分の定義を用いるべきである。その帰結は、以下のとおりである。
 - (i) 持分性金融商品を発行する義務は、負債ではない。
 - (ii) 報告企業を清算する場合のみ生じる義務は、負債ではない。
- (c) 企業は以下のように会計処理すべきである。
 - (i) 各報告期間末において、持分に対する請求権のそれぞれの種類の測定値を更新する。IASBは、具体的な会計基準の新設又は改訂に当たり、その測定値を直接的な測定値にするのか、持分の合計を配分した金額にするのかを判断することとなる。
 - (ii) 更新による測定値の変動は、持分に対する請求権の種類間の富の振替として、持分変動計算書において認識する。
- (d) 企業が持分性金融商品を発行していない場合、適切な開示が行われることを条件に、最劣後の種類の金融商品を、あたかも持分に対する請求権であるかのように扱うことが適切である可能性がある。そのようなアプローチを用いるべ

きかどうか、また、用いるとした場合にどのような場合に用いるのかは、具体的な会計基準の新設又は改訂に当たりIASBが決定しなければならないことである。

セクション6：測定

現行の概念フレームワークには、測定と、どのような場合に特定の測定基礎を用いるべきかに関する指針がほとんどない。セクション6は、会計基準の新設又は改訂に当たり、測定に関する規定を開発する上でIASBに資する、改訂版の概念フレームワークに含める可能性がある指針について説明している。具体的には、以下の内容を扱っている。

- (a) 財務報告の目的と有用な財務情報の質的特性が測定に関する規定にどのように影響するのかについて説明する。
- (b) 以下の3つの測定値のカテゴリーについて説明し、議論する。
 - (i) 取得原価に基づく測定値
 - (ii) 公正価値を含む、現在の市場価格
 - (iii) その他のキャッシュ・フローに基づく測定値
- (c) 適切な測定値を特定する方法について議論する。
 - (i) 測定に関するIASBの予備的見解は、以下のとおりである。
 - (a) 測定の目的は、以下に関する目的適合性のある情報の忠実な表現に貢献することである。
 - (i) 企業の資源、企業に対する請求権、及びこれらの資源と請求権の変動
 - (ii) 企業の経営者とその統治機関が、企業の資源を用いる責任をどれだけ効率的かつ効果的に果

たしたか

- (b) 全ての資産と負債について単一の測定基礎を用いることによって、財務諸表の利用者にとって最も目的適合性のある情報が提供されない可能性がある。
- (c) 特定の項目に用いる測定基礎の選択に当たり、IASBは、その測定値が財政状態計算書においてもたらず情報と、純損益及びその他の包括利益計算書においてもたらず情報の両方を考慮すべきである。
- (d) 特定の測定基礎の目的適合性は、その資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように貢献するのかについて、投資者、融資者その他の債権者がどのように評価しているのかに依存する。すなわち、以下のことがいえる。
 - (i) 特定の資産に関する測定基礎の選択は、その資産が将来キャッシュ・フローにどのように貢献するのかに依存すべきである。
 - (ii) 特定の負債に関する測定基礎の選択は、企業がその負債をどのように決済又は履行するのかに依存すべきである。
- (e) 用いる測定基礎の種類は、目的適合性のある情報を提供する上で、必要最小限とすべきである。不必要な測定基礎の変更は回避すべきであり、必要な測定基礎の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定基礎を用いることの財務諸表の利用者にとっての便益が、そのコストを正当化する上で十分でなければならない。

セクション7：表示と開示

現行の概念フレームワークは、表示と開示について指針を提供してい

ない。セクション7は、会計基準の新設又は改訂に当たり、表示と開示に関する規定を開発する上でIASBに資する、改訂版の概念フレームワークに含める可能性がある指針について説明している。具体的には、以下について説明し、議論している。

- (a) 基本財務諸表における表示。具体的には、以下の内容が含まれる。
 - (i) 基本財務諸表の目的
 - (ii) 合算、分類、及び相殺表示の概念
 - (iii) 基本財務諸表間の関係
 - (b) 財務諸表に対する注記における開示。具体的には、以下の内容が含まれる。
 - (i) 財務諸表に対する注記の目的
 - (ii) 注記に含めるべき情報の範囲
 - (c) 重要性
 - (d) 表示と開示に関する規定の様式を開発する上でIASBが検討する可能性があること。具体的には、以下の内容が含まれる。
 - (i) コミュニケーションの原則
 - (ii) 財務諸表を電子データで提供することの意義
- 表示と開示に関するIASBの予備的見解は、以下のとおりである。
- (a) 基本財務諸表の目的は、認識した資産、負債、持分、収益、費用、持分の変動、及びキャッシュ・フローに関する、財務諸表の利用者が企業に資源を提供するかどうかに関する意思決定を行う上で有用な形で分類され、合算された、要約された情報を提供することにある。
 - (b) 財務諸表に対する注記の目的は、以下に関する追加的に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にある。
 - (i) 企業の資産、負債、持分、収

益、費用、持分の変動、及びキャッシュ・フロー

- (ii) 企業の経営者とその統治機関が、企業の資源を用いる責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたか
- (c) 開示の目的を達成するに当たり、IASBは通常、以下についての情報を要求することを検討する。
 - (i) 報告企業全体
 - (ii) 企業の基本財務諸表において認識された金額（行項目の分解情報、増減分析、調整等、その金額の変動を含む。）
 - (iii) 企業の未認識の資産と負債の性質とその程度
 - (iv) 企業の資産と負債から生じるリスクの性質とその程度（認識、未認識を問わない。）
 - (v) 表示又は開示されている金額に影響を与える手法、仮定、及び判断並びにそれらの変更
- (d) 重要性の概念は現行の概念フレームワークにおいて明確に説明されている。したがって、IASBは、概念フレームワークにおける重要性の概念に対して修正又は追加をすることを提案していない。しかし、IASBは、概念フレームワーク・プロジェクトの外で、重要性に関する追加的な指針又は教育文書の開発を検討している。
- (e) 将来を見越した情報は、報告期間末において存在したか、報告期間中に存在した資産と負債について目的適合性のある情報を提供する場合に、財務諸表に含めることとなる。

セクション8：包括利益計算書における表示

現行の概念フレームワークは、純

損益及びその他の包括利益計算書（又は損益計算書とその他の包括利益計算書。以下同じ。）における財務業績の表示について、具体的に議論していない。しかし、IASBによる2011年のアジェンダ協議に対するコメント提出者は、財務業績の報告（その他の包括利益とリサイクリングの利用）は、IASBが扱うべき重要なテーマであると指摘した。

セクション8は、以下について議論している。

- (a) 純損益及びその他の包括利益計算書の目的
 - (b) 概念フレームワークが純損益という合計又は小計を要求すべきかどうか、また、リサイクリングを要求又は容認すべきかどうか
- IASBの予備的見解は、以下のとおりである。
- (a) 概念フレームワークは、一部の収益又は費用項目について、リサイクリングをすることとなるか、その可能性がある、純損益という合計又は小計を要求すべきである。
 - (b) その他の包括利益は、資産と負債の現在の測定値の変動から生じる収益又は費用項目（再測定）に限定して用いられるべきである。ただし、全ての再測定項目が、その他の包括利益に含めて認識する上で適格ではない。

セクション9：その他の論点

セクション9は、以下の論点について議論している。

- (a) 現行の概念フレームワークの第1章「一般目的財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特性」に対するIASBのアプローチ：IASBは、これらの章につい

て根本的に再検討することを意図していない。しかし、概念フレームワークの残りの章における作業の過程で、これらの章の内容で明確化又は修正を必要であるとされた場合には、IASBは変更を行う予定である。セクション9はまた、これらの章におけるスチュワードシップ、信頼性、及び慎重性に関する論点の扱い方について一部から示された懸念についても議論している。

- (b) 財務報告におけるビジネス・モデル概念の利用：本討議資料は、ビジネス・モデル概念を定義していない。しかし、会計基準の新設又は改訂に当たり、企業がどのようにビジネス活動を行っているかを検討した方が、財務諸表がより目的適合性のあるものになるというのが、IASBの予備的見解である。
- (c) 会計単位：会計単位は、通常、会計基準の新設又は改訂に当たり決定されるものであり、会計単位の選択に当たり、IASBが有用な財務情報の質的特性を考慮すべきであるというのが、IASBの予備的見解である。
- (d) 継続企業：IASBは、継続企業の前提に目的適合性がある3つの状況（資産と負債の測定、負債の識別、及び企業に関する開示）を特定している。
- (e) 資本維持：IASBは、高度のインフレーション時の会計処理に関するプロジェクトを取り上げた場合には、資本維持の概念を再検討する可能性がある。

は予備的なものであり、今後、変更される可能性がある。本討議資料に寄せられたコメントは、改訂版の概念フレームワークの公開草案を開発する際に検討される予定である。IASBは、改訂版の概念フレームワークを2015年に確定させることを目標としている。

【参考文献】

International Accounting Standards Board, *Discussion Paper, "A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting"*, July 2013.

おわりに

本討議資料において示された見解