

解説

IASB公開草案「財務報告のための
概念フレームワーク」

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

国際会計基準審議会 (IASB) は2015年5月28日、公開草案 (ED/2015/3) 「財務報告のための概念フレームワーク」 (以下「本公開草案」という。) を公表した。本公開草案は、IASBが2013年7月に公表した討議資料 (DP/2013/1) 「財務報告のための概念フレームワークの見直し」 (以下「討議資料」という。) に寄せられたコメントを踏まえて開発されたものである。コメント期限は2015年10月26日である。

本稿では、本公開草案の概要について解説する。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、厳正なデュール・プロセス、審議を経たものに限られている。

イントロダクション

本公開草案のイントロダクションは、概念フレームワークの目的として以下を提案している。

- IASBによる首尾一貫した概念フレームワークに基づく会計基準の開発を支援する。
- 具体的な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の、作成者による首尾一貫した会計方針の策定を支援する。
- すべての関係者による会計基準の理解及び解釈を支援する。

また、本公開草案は、概念フレームワークは会計基準ではなく、会計基準に優先することはないと記述することを提案している。さらに、一般目的の財務報告の目的を達成するために、IASBが概念フレームワークの内容から乖離する会計基準を開発することがあるものの、その場合には、その会計基準の結論の根拠において乖離について説明することを

提案している。

第1章及び第2章：一般目的の財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性

IASBは2010年、米国財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトの一環として、概念フレームワークの一般目的の財務報告の目的に関する部分と、有用な財務情報の質的特性に関する部分の改訂を行った。改訂を行った部分は、それぞれ、本公開草案の第1章及び第2章に対応している。

IASB単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開するに当たり、IASBは当初、2010年に改訂を行った部分については見直さないこととしていた。しかし、2010年に改訂を行った部分についても部分的に見直すべきであるとの意見が寄せられたことから、IASBは見直しを行うこととした。本公開草案において提案されている主な変更点は以下のとおりである。

(1) スチュワードシップ

現行の概念フレームワークは、財務報告の目的に関する議論において、企業の将来の正味キャッシュ・イン

フローの見通しの評価に資する情報を利用者が必要としており、その情報の一部として、企業の経営者及び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てきたかの情報を必要としていると述べている。IASBは、スチュワードシップという表現こそ採用しなかったものの、その精神は現行の概念フレームワークに含まれていると認識していた。

しかし、この点が明瞭になっていないとの意見が多く寄せられたため、本公開草案は、財務報告の目的に関する議論において、企業の資源に関する経営者のスチュワードシップを評価する上で必要な情報を提供することが重要であることを、より明瞭にすることを提案している。

(2) 慎重性

2010年の概念フレームワークの改訂に当たり、IASBは、以下の慎重性への言及を削除した。慎重性が中立性と矛盾するものであると解釈されることを懸念したためである。

慎重性は、不確実性の状況下で要求される見積りに当たって必要とされる判断の行使に際して、資産又は収益の過大表示及び負債又は費用の過小表示とならないように、ある程度の用心深さを要求するものである。

慎重性への言及を復活させるべきであるとの意見が多く寄せられたため、IASBは検討を行った。その過程で、人によって慎重性が異なる意味で用いられていることが判明した。これを大きく分けると、用心深さとしての慎重性と、非対称性としての慎重性に分類することができる。用心深さとしての慎重性は、不確実性の状況下での判断の行使に際して必

要とされる用心深さをいうものの、利得や資産に関する判断と、損失や負債に関する判断とで用心深さに差を設けない考え方をいう。一方、非対称性としての慎重性は、利得よりも損失を先に認識する考え方をいう。

IASBは、用心深さとしての慎重性は、会計方針の適用に当たり中立性を達成する上で役立つと考えている。一方、非対称性としての慎重性は、表現しようとする対象を忠実に表現する目的適合性のある情報をもたらす場合に求められることがあるものの、有用な財務情報に必須の特性ではないと考えている。したがって、本公開草案は、慎重性（不確実性の状況下での判断の行使に際して必要とされる用心深さ）の概念への言及を復活させ、この意味での慎重性が中立性を達成する上で重要であると記述することを提案している。

(3) 実態優先

2010年の概念フレームワークの改訂により、信頼性の構成要素としての実態優先が削除されたため、現行の概念フレームワークの本文は実態優先に言及していない。しかし、現行の概念フレームワークの結論の根拠は、経済事象の経済的実態ではなく、その法律上の形式に従って会計処理することは、忠実な表現をもたらさないと述べている。

実態優先に明示的に言及すべきであるとの意見が寄せられたことから、本公開草案は、忠実な表現は、単に経済事象の法律上の形式ではなく、その実態を表すものであることを明示することを提案している。

(4) 信頼性

2010年の概念フレームワークの改訂により、有用な財務情報の質的特性から信頼性が削除されたことから、

測定の不確実性が財務情報の有用性を減じることが考慮されなくなる可能性があることに懸念が示された。本公開草案は、測定の不確実性は、財務情報の目的適合性を減じる可能性のある要因の1つであり、測定の不確実性の程度と、情報を目的適合性のあるものにする他の要因との間でトレード・オフの関係があることを明確化することを提案している。また、2010年の改訂を行う前の概念フレームワークにおける信頼性の他の要素は、現行の概念フレームワーク及び本公開草案に提案されている質的特性の1つである忠実な表現と非常に似ていると述べている。

第3章：財務諸表及び報告企業

(1) 財務諸表の役割

本公開草案は、財務諸表の役割について以下の説明を含めることを提案している。

- 財務諸表は、特定の投資家又は貸付者その他の債権者のグループの観点からではなく、企業全体の観点から作成される。
- 財務諸表は、継続企業（ゴーイング・コンサーン）の前提に基づいて作成される。

(2) 報告企業の説明とその範囲

① 報告企業の説明

本公開草案は、報告企業を次のように説明することを提案している。

報告企業とは、一般目的の財務諸表を作成することを選択したか、これを作成することが要求されている企業をいう。

② 報告企業の範囲

本公開草案は、報告企業の範囲について、ある企業（親会社）が他の

企業（子会社）を支配している場合に、報告企業の範囲は、直接的な支配のみによって決定するか、直接的な支配と間接的な支配の両方によって決定することがあると説明することを提案している（図表1）。

また、本公開草案は、一般に、連結財務諸表の方が個別財務諸表よりも財務諸表の利用者にとって有用な情報を提供することが高いものの、個別財務諸表が有用な情報を提供することもあると説明することを提案している。その上で、企業が個別財務諸表を作成することを選択したか、これを作成することが要求されている場合に、どのようにして利用者が連結財務諸表を入手できるのかを開示することを提案している。

さらに、本公開草案は、報告企業が法律上の企業である必要はないと述べた上で、報告企業が法律上の企業ではない場合、以下の条件を満たすようにその範囲を定めることを提案している。

- 報告企業の財務諸表が、これに依存する既存の及び潜在的な投資家及び貸付者その他の債権者が必要とする目的適合性のある財務情報を提供する。
- 報告企業の財務諸表が、企業の経済的な活動を忠実に表現している。

【図表1】報告企業の範囲

範囲の決定方法	報告する対象	作成される財務諸表
直接的な支配のみ	①親会社が直接支配する経済的資源 ②親会社に対する直接的な請求権	個別財務諸表
直接的な支配と間接的な支配の両方	①親会社が直接支配する経済的資源 ②子会社を支配することにより間接的に支配している経済的資源 ③親会社に対する直接的な請求権 ④子会社に対する請求権を通じた間接的な請求権	連結財務諸表

第4章：財務諸表の構成要素

(1) 構成要素の定義

本公開草案は、財務諸表の構成要素（資産、負債、資本、収益及び費用）を以下のように定義することを提案している。

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をいう。

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をいう。

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をいう。

資本とは、企業の負債をすべて控除した後の企業の資産に対する残余持分をいう。

収益とは、資本の増加をもたらす資産の増加又は負債の減少（資本に対する請求権の保有者からの抛出に関連するものを除く。）をいう。

費用とは、資本の減少をもたらす資産の減少又は負債の増加（資本に対する請求権の保有者に対する分配に関連するものを除く。）をいう。

また、本公開草案は、現行の概念フレームワークと同様に、収益と費用について、資産及び負債の変動に関連付けて定義することを提案している。しかし、認識及び測定等に関

する重要な意思決定を行う際に、貸借対照表と損益計算書の両方にもたらされる情報の性質を考慮することを強調することを提案している。

なお、本公開草案は、負債及び資本の両方の特徴を有する金融商品を区分するに当たっての問題点を解決するための負債及び資本の定義の変更を提案していない。IASBはこの分野の問題点を資本の特徴を有する金融商品に関するリサーチ・プロジェクトにおいて検討しており、リサーチ・プロジェクトの結果によっては、将来的に概念フレームワークが改訂される可能性があるとしている。

(2) 負債の定義における「現在の義務」

本公開草案が提案する負債の定義は、「現在の義務」に言及している。企業が無条件の法律上強制可能な義務を有している場合には、移転を回避する能力がないことは明らかであり、現在の義務を有していると一般的に考えられている。しかし、企業が将来の移転を回避する限定的な能力を有していることがあり、その場合に現在の義務を有しているかが問題となる。本公開草案は、以下をともに満たす場合に、企業が経済的資源を移転する現在の義務を有していることを提案している。

- 企業はその移転を回避する実務上の能力を有していない。
- その義務が過去の事象から生じたものである（すなわち、既に経済的便益を受け取ったか、活動を実行しており、企業の義務の範囲が定められる）。

(3) 未履行契約

本公開草案は、未履行契約を以下のように定義することを提案している。

未履行契約とは、同程度に履行されていない（すなわち、両当事者がその義務をまったく履行していないか、同程度にその義務を部分的に履行している）契約をいう。

また、本公開草案は、契約を締結することにより、企業が経済的便益を交換するに当たっての権利と義務が定まるものの、その権利と義務が相互依存적であり、分離できないため、権利と義務を組み合わせたものが単一の資産又は負債になると説明することを提案している。また、その単一の資産又は負債を財務諸表に含めるかどうかは、認識要件、及びその契約について採用される測定基礎（不利な契約の判定とその会計処理を含む。）によって決まると説明することを提案している。

現行実務において未履行契約について資産又は負債は認識されていないことが多いが、IASBは、その実務が引き継がれると予想している。未履行契約の測定基礎に取得原価が用いられる場合、その測定値はゼロとなり、契約を認識しないことと実務上の効果が同じとなるためである。

(4) 会計単位

本公開草案は、会計単位を以下のように定義することを提案している。

会計単位とは、認識及び測定に関する規定が適用される権利のグループ、義務のグループ、又は権利及び義務のグループをいう。

また、本公開草案は、資産又は負債に関する会計単位の選択に当たっては、認識及び測定に関する規定がどのように資産又は負債に適用されるかだけでなく、どのように関連する収益及び費用に適用されるのか

を考慮することを提案している。さらに、本公開草案は、選択された会計単位について、表示又は開示を行う際に集約又は合算表示する必要があることがあると述べることを提案している。

第5章：認識及び認識の中止

(1) 認識

本公開草案は、資産及び負債（並びに関連する収益、費用又は資本の変動）を認識することによって、財務諸表の利用者に以下のすべてが提供される場合に、これらを認識することを提案している。

- 資産又は負債、及び収益、費用又は資本の変動に関する目的適合性のある情報
- 資産又は負債、及び収益、費用又は資本の変動に関する忠実な表現
- その情報を提供するコストを上回る便益をもたらす情報

また、本公開草案では、目的適合性のある情報をもたらさないために上記の認識要件を満たさない可能性がある場合として、以下のような場合を挙げている。

- 資産が存在する（若しくはのれんから分離可能である）かどうか、又は負債が存在するかどうかについて不確実性がある。
- 資産又は負債が存在する場合であっても、経済的便益が流入又は流出する確率がわずかしかない。
- 資産又は負債の測定値が入手可能であるものの、測定の不確実性があまりにも高いために目的適合性がほとんどなく、他の目的適合性がある測定値が利用できない。

(2) 認識の中止

本公開草案は、認識の中止に関する会計基準は、以下をともに忠実に表現することを目標にすることを提案している。

- 認識の中止をもたらした取引その他の事象の後に資産又は負債を留保する場合のその資産又は負債
- 取引その他の事象の結果生じた企業の資産及び負債の変動

また、本公開草案は、認識の中止に関する意思決定はほとんどの場合、単純であるものの、上記の目標を達成する方法が矛盾する場合に問題になると指摘し、考えられる代替案として以下を挙げ、会計基準を開発するに当たりIASBが考慮すべき要因について説明することを提案している。

- 別個の表示、又は説明的な開示を行う。
- 留保する部分だけではなく、移転した部分についても認識を継続する。具体的には次のように会計処理する。

➤ 留保する部分と移転した部分のいずれについても損益を認識しない。

➤ 資産の移転に際して受け取った対価について負債を認識する。負債の移転に際して支払った対価について資産を認識する。

➤ 移転した部分についてはもはや権利又は義務を有していないという事実を描写するために別個の表示を行う。

さらに、本公開草案は、契約の変更と認識の中止の関係に関する記述を含めることを提案している。

第6章：測定

(1) 測定基礎

本公開草案は、測定基礎を以下の取得原価と現在の原価に分類することを提案している。

取得原価に基づく測定値は、それを生み出した取引又は事象から導かれる情報を用いて、資産、負債、収益及び費用に関する貨幣額による情報を提供する。

現在の原価に基づく測定値は、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、資産、負債、収益及び費用に関する貨幣額による情報を提供する。

また、本公開草案は、現在の原価について、市場参加者の観点をを用いるのか企業固有の観点をを用いるのかに基づき、以下の公正価値と、資産の使用価値及び負債の履行価値に分類することを提案している。

公正価値とは、測定日における市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取ったであろう価格、又は負債を移転するために支払ったであろう価格をいう。

使用価値とは、資産の継続的な使用及び最終的な処分により生み出すことを企業が見込んでいるキャッシュ・フローの現在価値をいう。

履行価値とは、負債を履行するに当たり企業が発生することを見込んでいるキャッシュ・フローの現在価値をいう。

(2) 測定基礎の選択に当たり考慮すべき要因

本公開草案は、測定基礎の選択に当たり考慮すべき要因について提案

している。具体的には、選択される測定基礎は、目的適合性があり、表現しようとしている項目を忠実に表現しなければならない、可能な限り、比較可能性、検証可能性、適時性及び無謬性があることが望ましいと記述することを提案している。また、測定基礎の選択においてもコストの制約が適用されると記述することを提案している。

(3) 複数の目的適合性がある測定基礎

本公開草案は、資産、負債、収益又は費用について目的適合性がある情報を提供する上で複数の測定基礎が必要となる状況について、以下のとおり説明することを提案している。

- ほとんどの場合、その情報を最も理解可能な形で提供する方法は、貸借対照表及び損益計算書の両方において同じ測定基礎を用い、これとは別の測定基礎を開示のみに用いる方法である。
- 場合によっては、貸借対照表において現在の価値を用い、損益計算書において異なる測定基礎を用いることにより、より目的適合性がある情報が提供されることがある。

第7章：表示及び開示

(1) 財務諸表の目的とその範囲

本公開草案は、財務諸表が、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、企業の資源に関する経営者のスチュワードシップを評価する上で有用な企業の資産、負債、資本、収益及び費用に関する情報を提供するものであると説明することを提案している。また、この情報は、以下のいずれかの方法によ

り提供されると説明することを提案している。

- 財務諸表の構成要素の定義を満たす項目を貸借対照表及び損益計算書において認識する。
- 注記を含む財務諸表の他の箇所において、以下に関する情報を提供する。
 - 財務諸表の構成要素の定義を満たし、認識した項目
 - 財務諸表の構成要素の定義を満たすものの、認識しなかった項目
 - キャッシュ・フロー
 - 資本に対する請求権の保有者からの拠出及び資本に対する請求権の保有者への分配

さらに、将来、発生する可能性がある取引その他の事象に関する情報については、その情報が、期間中若しくは期末において存在した資産、負債及び資本、又は期間中の収益及び費用を理解する上で目的適合性がある場合にのみ、財務諸表に含めることを提案している。

(2) コミュニケーション・ツールとしての表示及び開示

本公開草案は、財務諸表において表示又は開示される情報の効率的かつ効果的なコミュニケーションは、その財務諸表の目的適合性を改善し、資産、負債、資本、収益及び費用の忠実な表現に貢献すると説明することを提案している。具体的には、効率的かつ効果的なコミュニケーションには、以下が含まれると説明することを提案している。

- 情報を構造化された方法で分類し、同質のものはまとめて報告し、異質のものは別個に報告する。
- 不必要な詳細な情報によって曖昧になることがないように、情報

を集約する。

- 純粋に機械的な会計基準への準拠とならないように、表示及び開示に関するルールではなく、その目的を定める。

(3) 財務業績に関する情報

① 純損益の位置付け

純損益又はその他の包括利益を積極的に定義すべきであるとの意見が寄せられたことから、IASBは検討を行った。その結果、収益又は費用項目をどのような場合に純損益又はその他の包括利益に含めるべきであるのかを厳密に示すことはできず、また、厳密に示すことは望ましくないとの結論に至った。したがって、本公開草案は、純損益とその他の包括利益の区分、及びその他の包括利益のリサイクリングについて上位の概念を含めることにとどめることを提案している。

本公開草案は、純損益について、その期間の企業の財務業績に関する主たる情報源であると説明し、財務諸表において純損益を表示することを要求することを提案している。ただし、財務業績を表示する方法として、いわゆる1計算書方式（単一の包括利益計算書において純損益を小計として示す方式）によるべきか、いわゆる2計算書方式（純損益の内訳を示す計算書と、純損益から包括利益までを示す計算書の2つの計算書を用いる方式）によるべきかについては、見解を示していない。

② 純損益に含める項目に関する反証可能な仮定

純損益がその期間の企業の財務業績に関する主たる情報源であるとの考え方に基づき、本公開草案は、すべての収益及び費用項目が純損益に含まれるという反証可能な仮定を置

くことを提案している。収益又は費用項目を純損益に含めず、その他の包括利益に含めることになるのは以下の場合に限定することを提案している。

- 収益又は費用項目が現在の価値により測定される資産又は負債に関連するものである。
- 収益又は費用項目を純損益に含めないことによって、その期間の純損益に関する情報の目的適合性が高められる。

収益又は費用項目をその他の包括利益に含める場合の例として、貸借対照表における資産又は負債の測定基礎に現在の価値を選択し、関連する収益及び費用を算定するために異なる測定基礎を選択する場合は挙げられている。

③ リサイクリングに関する反証可能な仮定

本公開草案は、ある期間にその他の包括利益に含めた項目について、その後の将来の期間に純損益に組み替える（リサイクリングする）ことによって、将来の期間の純損益に関する情報の目的適合性が高められる場合に、その項目を組み替える（リサイクリングする）との反証可能な仮定を置くことを提案している。この仮定は、例えば、純損益に関する情報の目的適合性が高められる期間を特定する明確な基礎がない場合に反証できるとすることを提案している。

第8章：資本及び資本維持の概念

本公開草案における資本及び資本維持の概念に関する議論は、現行の概念フレームワークをほとんどそのまま引き継いでいる。IASBが将来、

高インフレーションの会計処理を検討するプロジェクトに取り組むことになり、そのプロジェクトにおいて概念フレームワークの資本及び資本維持の概念に関する議論を変更する必要があると判断された場合に、IASBは概念フレームワークの改訂を検討する予定であるが、現時点でそのような取組みは予定されていない。

おわりに

IASBは遅滞なく概念フレームワークを改善することを目標としており、2016年中に概念フレームワークの改訂を完了させることを見込んでいる。

概念フレームワークは会計基準ではなく、概念フレームワークが変更されても会計基準が自動的に変更されることはない。したがって、概念フレームワークが改訂されても、ほとんどの企業にとって即時の影響はない。ただし、取引に適用する具体的な会計基準が存在せず、会計方針を決定する上で企業が概念フレームワークを用いなければならない場合に、短期的に影響がある可能性がある。一方、会計基準は概念フレームワークに整合するように開発されるため、概念フレームワークの改訂は長期的には影響があると考えられる。

なお、IASBは、会計基準における概念フレームワークへの参照箇所の表現を更新することを提案する別の公開草案（ED/2015/4）「概念フレームワークへの参照の更新」を公表している。この公開草案の内容が確定した場合、提案された内容について会計基準が変更されることになる。

[参考文献]

International Accounting Standards Board, Exposure Draft (ED/2015/3) *“Conceptual Framework for Financial Reporting,”* May 2015.

International Accounting Standards Board, Exposure Draft (ED/2015/4) *“Updating References to the Conceptual Framework (Proposed amendments to IFRS 2, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 6, IAS 1, IAS 8, IAS 34, SIC-27 and SIC-32),”* May 2015.