

[illegible]

IASB 公開草案「財務報告のための概念フレームワーク」の概要

有限責任 あずさ監査法人 IFRS アドバイザリー室

パートナー 川西 安喜

国際会計基準審議会（IASB）は、2015年5月28日、概念フレームワークの改訂を提案する公開草案（ED/2015/3）「財務報告のための概念フレームワーク」を公表しました。この公開草案は、2013年7月にIASBが公表した討議資料（DP/2013/1）「財務報告のための概念フレームワークの見直し」に寄せられたコメントを踏まえて開発されたものです。コメント期限は2015年10月26日となっています。

概念フレームワークが変更された場合でも自動的に会計基準が変更されることはありませんが、会計基準は概念フレームワークに整合するように制定・改廃されるため、長期的には影響があると言えます。

本稿では、この公開草案の概要について解説します。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



かわにし やすのぶ
川西 安喜
有限責任 あずさ監査法人
IFRS アドバイザリー室
パートナー

【ポイント】

- 2010年に概念フレームワークの見直しが行われた部分についても、見直しが提案されている。
- 収益と費用は資産及び負債の変動に関連付けて定義されているものの、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が提案されている。
- 測定基礎は大きく取得原価と現在の価値に分類することが提案され、現在の価値の中でさらに公正価値と資産の使用価値または負債の履行価値に分類することが提案されている。
- 純損益を財務諸表に表示することが提案されている。また、すべての収益及び費用項目が純損益に含まれるとの反証可能な仮定を置くことが提案されている。
- その他の包括利益に含めた項目は、将来の期間の純損益に関する情報の目的適合性を高める場合にリサイクリングするとの反証可能な仮定を置くことが提案されている。

I 背景

国際会計基準審議会（IASB）の現行の概念フレームワークは、IASBの前身組織である国際会計基準委員会（IASC）が1989年に開発したものが基礎になっています。IASBは2010年に米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの成果として部分的な見直しを行いました、その他の内容は1989年に開発されたものを引き継いでいます。

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）は、概念フレームワークの改訂案を示しており、IASBが2013年7月に公表した討議資料「財務報告のための概念フレームワークの見直し」（以下「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す。

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た場合に自動的に会計基準が変更されることはありません。したがって、概念フレームワークが改訂された場合、ほとんどの場合、直ちに影響があることはありません。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概念フレームワークを用いなければならない場合に、影響がある可能性があります。

なお、IASBは、本公開草案の公表と同時に、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」を公表しています。この提案が確定した場合、提案された内容について会計基準が変更されます。

II 本公開草案の構成

本公開草案は、次のように構成されています。

【イントロダクション】

- 第1章 一般目的の財務報告の目的
- 第2章 有用な財務情報の質的特性
- 第3章 財務諸表及び報告企業
- 第4章 財務諸表の構成要素
- 第5章 認識及び認識の中止
- 第6章 測定
- 第7章 表示及び開示
- 第8章 資本及び資本維持の概念

以下、章ごとの概要を解説します。

III 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

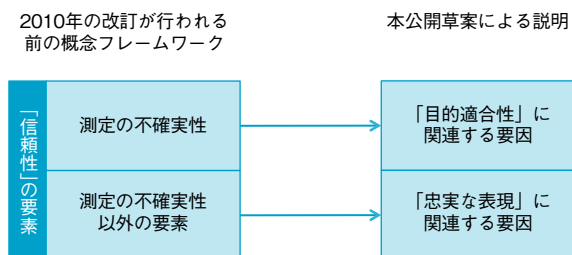
2010年、FASBとの共同プロジェクトの一環として、IASBは概念フレームワークの一般目的の財務報告の目的に関する部分と、有用な財務情報の質的特性に関する部分の見直しを行いました。見直しを行った部分は、本公開草案の第1章及び第2章に対応しています。

2012年にIASB単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開することにした際に、IASBは、2010年に見直しを行った部分については見直さないことにしました。しかし、討議資料に対するコメント提出者は、2010年に見直しを行った部分についても見直すべき点があるとコメントしました。IASBが見直しを行った結果、本公開草案は以下を提案しています。

- 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。
- 慎重性（不確実性下で判断を行う際の注意）の概念への言及を復活させ、慎重性が中立性を達成する上で重要であると記述する。
- 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。

討議資料に対するコメント提出者の一部は、2010年の見直しによって有用な財務情報の質的特性から信頼性が削除され、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を示しました。これに対して、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、情報を目的適合的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ます。また、2010年の見直し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と述べています（図表1参照）。

図表1 「信頼性」の削除の影響



Ⅳ 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ます。

- 財務諸表は、特定の投資家また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. 報告企業の説明及びその範囲

(1) 報告企業の説明

本公開草案は、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であると説明することを提案しています。

(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、親会社による直接的な支配のみによって決定する（子会社に対する投資は資産とする）か、親会社による直接的な支

配と子会社に対する支配を通じた間接的な支配の両方によって決定することがあり、前者に基づく財務諸表が個別財務諸表であり、後者に基づく財務諸表が連結財務諸表であると説明することを提案しています（図表2参照）。

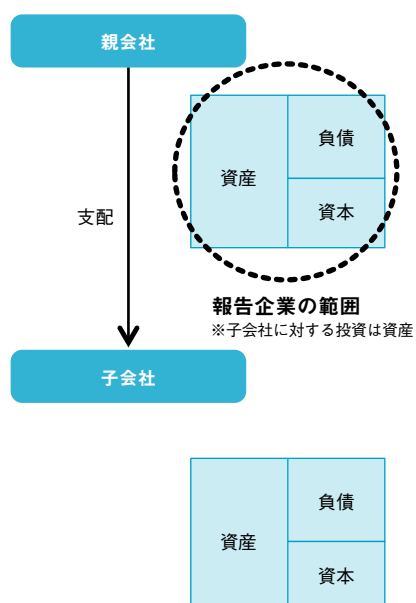
また、本公開草案は、一般に、連結財務諸表の方が個別財務諸表よりも財務諸表の利用者にとって有用な情報を提供する可能性が高いものの、個別財務諸表が有用な情報を提供することもあると説明した上で、企業が個別財務諸表を作成することを選択したか、これを作成することが要求されている場合に、どうすれば利用者が連結財務諸表を入手できるのかを開示することを提案しています。

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した上で、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ます。

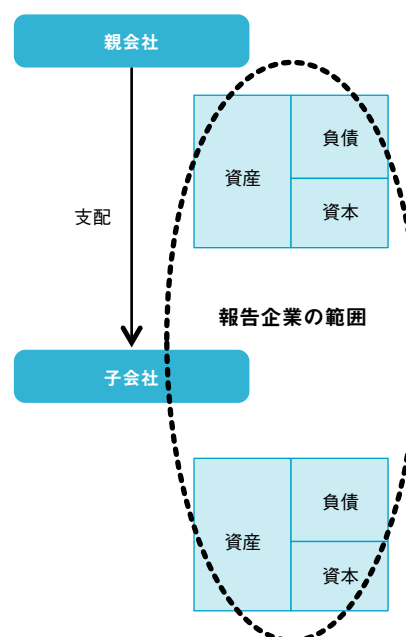
- 報告企業の財務諸表が、これに依存する既存の及び潜在的な投資家及び貸付者その他の債権者が必要とする目的適合性のある財務情報を提供する。
- 報告企業の財務諸表が、企業の経済的な活動を忠実に表現している。

図表2 報告企業の範囲

【直接的な支配のみ】



【直接的な支配と間接的な支配の両方】



V 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）を図表3のように定義することを提案しています。

図表3 提案された財務諸表の構成要素の定義

構成要素	提案された定義
資産	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	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	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	収益とは、資本の増加をもたらす資産の増加または負債の減少（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	費用とは、資本の減少をもたらす資産の減少または負債の増加（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。

本公開草案は、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という点では現行の概念フレームワークからの変更を提案していませんが、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ます。

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あ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ません。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います。このリサーチ・プロジェクトの結果、将来的に概念フレームワークが改訂される可能性があります。

2. 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」に言及しています。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とするを提案しています。

- 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. 構成要素に関するその他のガイダンス

本公開草案の第4章は、上記のほかにも、財務諸表の構成要素に関するその他のガイダンスや、未履行契約に関するガイダンス、契約上の権利及び契約上の義務の実態の報告に関するガイダンス、並びに会計単位に関するガイダンスも提案しています。

VI 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、費用または資本の変動）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ます。

- 資産または負債、及び収益、費用または資本の変動に関する目的適合性のある情報。
- 資産または負債、及び収益、費用また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。

本公開草案では、上記の条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ます。

- 資産が存在する（もしくはのれんから分離可能である）かどうか、または負債が存在するかどうかについて不確実性がある。
- 経済的便益が流入または流出する確率がわずかしかない。
- 資産また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を開発するにあたり、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ます。

- 認識の中止をもたらした取引その他の事象の後に資産または負債が残る場合のその資産または負債
- 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

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、会計基準を開発するにあたり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ます。

VII 第6章：測定

1. 測定基礎

本公開草案は、測定基礎を図表4のように分類することを提案しています。

2. 測定基礎の選択にあたり考慮すべき要因

本公開草案は、測定基礎の選択にあたり考慮すべき要因について提案しています。具体的には、有用な財務情報の質的特性及びコストの制約がどのように測定基礎の選択に影響するのかについて説明しています。

3. 複数の目的適合的な測定基礎

本公開草案は、資産、負債、収益または費用について目的適合的な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、以下の説明を含めることを提案しています。

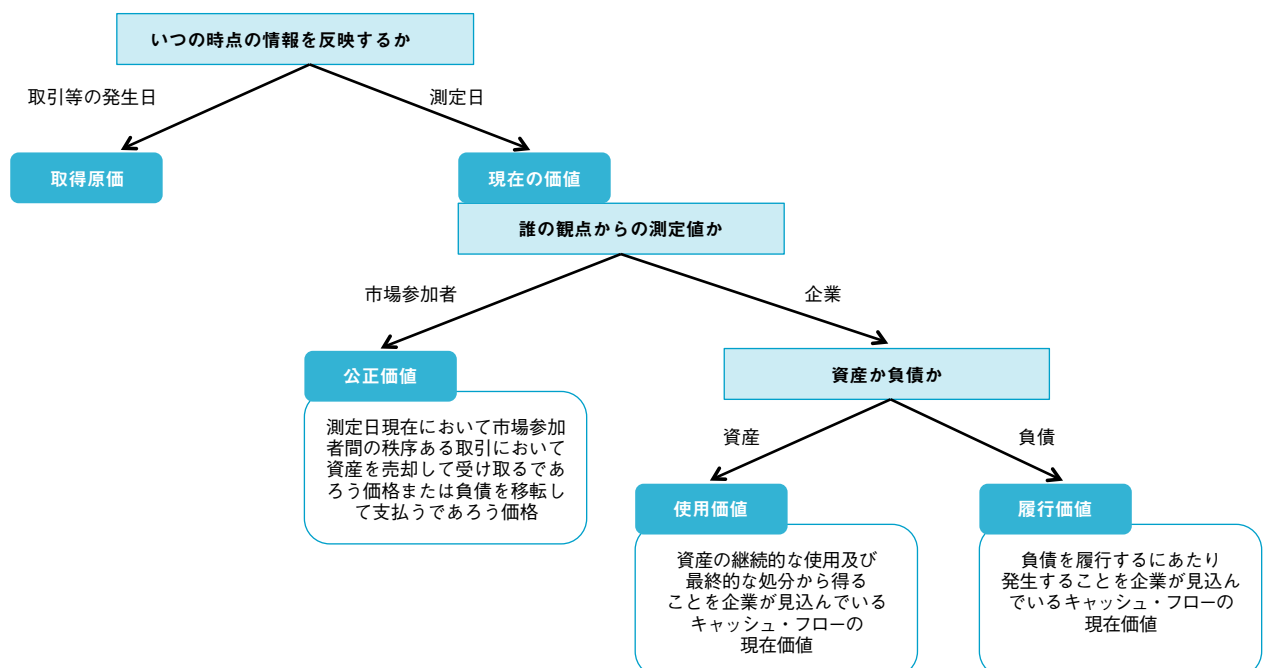
- ほとんどの場合、その情報を最も理解可能な形で提供する方法は、貸借対照表及び損益計算書の両方において同じ測定基礎を用い、これとは別の測定基礎を開示のみに用いる方法である。
- 場合によっては、貸借対照表において現在の価値を用い、損益計算書において異なる測定基礎を用いることにより、より目的適合的な情報が提供されることがある。

VIII 第7章：表示及び開示

1. 他のプロジェクトとの関係

本公開草案は、財務諸表にどのような情報が含まれ、その情報をどのように表示及び開示すべきかについての上位の概念を含めることを提案しています。IASBは現在、国際財務報告基準（IFRS）に基づく財務報告における開示を改善することを目指す複数のプロジェクトを組み合わせ、開示に関する取組みを行っています。この開示に関する取組みにおいて、IASBは本公開草案で提案した概念を発展させ、表示及び開示に関する追加的なガイダンスを提供する予定です。また、IASBは、業績報告に関するプロジェクトに取り組むかどうかを検討するためのリサーチを行っています。

図表4 測定基礎の分類



2. 財務諸表の目的及び範囲

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ます。

また、この情報は、次の方法によって提供されると説明することを提案しています。

- 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認識する。
- 認識された項目について追加的な情報を提供する。
- 財務諸表の構成要素の定義を満たすものの、認識されなかった項目について情報を提供する。

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、期間中もしくは期末において存在した資産、負債及び資本、または期間中の収益及び費用を理解する上で目的適格的である場合にのみ、財務諸表に含めることを提案しています。

3. 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また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ます。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ます。

- 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。

4. 財務業績に関する情報

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ます。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、見解を示していません。

また、純損益に対するこの考え方にに基づき、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ます。収益また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ます。

- 収益または費用項目が現在の価値により測定される資産または負債に関連するものである。
- 収益また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。

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ます。この仮定は、たとえば、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ます。

Ⅹ 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ます。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すが、現時点ではそのような取組みは予定されていません。

IFRS ニュースフラッシュ
www.kpmg.com/jp/ifrs-news-flash

本稿に関するご質問等は、以下までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
 IFRS アドバイザリー室
 TEL: 03-3548-5112（代表番号）
AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.