

IASB討議資料「『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し」の概要

有限責任 あずさ監査法人

IFRS 本部 マネジャー 加藤 邦彦

国際会計基準審議会（IASB）は、2013年7月18日、財務諸表の表示および開示の基礎をなす諸概念に関する「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直しに関する討議資料（DP/2013/1）を公表しました。本討議資料のコメントの締切りは2014年1月14日です。

なお、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。



かとう くにひこ
加藤 邦彦

有限責任 あずさ監査法人
IFRS 本部
マネジャー

【ポイント】

- 「財務報告に関する概念フレームワーク」は、会計基準（解釈指針を含む）の開発、改訂にあたって、IASB が用いる概念をまとめたものである。改訂後の「財務報告に関する概念フレームワーク」は、改訂後に開発、改訂される会計基準に対して大きな影響を与えるため、今後の改訂動向に留意する必要がある。
- 「財務報告に関する概念フレームワーク」の開発に際して、IASB は、次のような、実務で問題が生じた分野や、他のプロジェクトによって開発された概念を反映するために更新が必要とされる分野に焦点を置いている。
 - ①資産と負債の定義
 - ②資産と負債の認識および認識の中止
 - ③資本
 - ④測定
 - ⑤表示と開示
 - ⑥当期純利益およびその他の包括利益

I 背景

国際会計基準審議会（IASB）は、2013年7月18日、討議資料（DP/2013/1）「『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し」（以下「本討議資料」という）を公表しました。

2011年アジェンダ協議¹において、「概念フレームワーク」をIASBの優先プロジェクトとすることを多くの市場関係者が支持したため、IASBは、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ました。

本討議資料は、改訂版の「概念フレームワーク」の公表に向けた最初のステップであり、現行の「概念フレームワーク」の適用上の問題点に関する最初の見解やコメントを募ることを主な目的としています。このため、本討議資料は、公開草案に含まれるであろうすべての論点を取り扱うものではありません。本討議資料にはまた、いくつかの論点に関するIASBの予備的見解も含まれています。

1 2011年アジェンダ協議は、IASBの作業計画の戦略的方向性と全体的なバランス、今後3年間の個別プロジェクトまたはアジェンダ領域の優先順位に関して、財務報告に関心を持つすべての人々から意見を集めることを目的としてIASBが実施したものである。

Ⅱ 提案の概要

以下では、現行の「概念フレームワーク」からの重要な変更を中心に、今回提案された「概念フレームワーク」の概要およびIASBの予備的見解を解説します。

1. 「概念フレームワーク」の主目的および位置付け

(1) 「概念フレームワーク」の主目的

本討議資料は、「概念フレームワーク」の主目的を、解釈指針を含む会計基準（以下「会計基準」という）の開発および改訂にあたり、IASBが首尾一貫して用いる概念を特定することにより、IASBに資することであるとしています。

また、本討議資料は、「概念フレームワーク」において、IASB以外の関係者が、既存の会計基準を理解し、解釈する際や、特定の取引または事象に直接的に適用すべき会計基準が存在しない場合に会計方針を決定する際にも、役立つことがあることを明記すべきであるとしています。

(2) 「概念フレームワーク」の位置付け

現行の「概念フレームワーク」では、「概念フレームワーク」そのもの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とされています。本討議資料は、このような「概念フレームワーク」の位置付けを変更しないとしています。

また、本討議資料は、財務報告の全体的な目的を達成するために、「概念フレームワーク」の内容と矛盾する会計基準の開発または改訂をIASBが公表するような稀な場合には、「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の中で説明しなければならないとしています。

2. 資産と負債の定義

(1) 資産と負債の定義の改訂

現行の「概念フレームワーク」における資産と負債の定義を改善するため、本討議資料は、資産と負債の定義を次のように改訂することを提案しています。

	現行の定義	提案された定義
(企業の) 資産	過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると予想される資源	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

(企業の) 負債	過去の事象から発生した企業の現在の義務で、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	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
経済的資源	定義はない	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

また、本討議資料は、資産と負債の定義および認識要件において、不確実性が与える影響について議論しています。

現行の「概念フレームワーク」では、不確実性が、次のような影響を与えています。

- 現行の資産と負債の定義に、将来の経済的便益（または、資源の将来の流出）が「予想される（expected）」という概念が含まれている。
- 現行の認識要件では、資産または負債は、その項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性または企業から流出する可能性が高いことが求められる。

不確実性についてのIASBの予備的見解は、次のとおりです。

- 資産と負債の定義は、流入または流出が「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る性質を、負債は経済的資源の移転をもたらす性質を有していなければならない。
- 資産または負債が存在するか否かについて不確実性がある稀なケースのために、「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。特定の種類の資産または負債が存在するか否かについて重要な不確実性が存在する場合、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または負債に関する会計基準を開発または改訂する時に決定することとなる。
- 資産と負債の認識要件から、蓋然性に関する記述を除くべきである。

この予備的見解で言及されている、資産または負債が存在するか否かについて不確実性が存在する場合として、たとえば、訴訟が考えられます。訴訟においては、損害賠償や罰金を支払うか否かについて不確実性が存在することがあるためです。

(2) 資産と負債の定義を支える追加的なガイダンス

本討議資料では、資産と負債の定義を支えるために、次のガイダンスを提案しています。

資産の定義	• 「経済的資源」の意味 • 「支配」の意味
負債の定義	• 「経済的資源の移転」の意味 • 推定的義務 • 「現在の」義務の意味

資産と負債の両方の定義

- ・ 契約上の権利と契約上の義務の実態の報告
- ・ 未履行契約

本討議資料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」義務の意味に関する議論です。

① 推定的義務に関する議論

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では、負債は法的義務または推定的義務から生じるものとされており、推定的義務は次のように定義されています。

推定的義務とは、次のような企業の行動から発生した義務をいう。

- ・ 確立されている過去の実務慣行、公表されている方針または十分に具体的な最近の声明によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
- ・ その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な予測を外部者に惹起している。

推定的義務については、推定的義務が生じているか否かを、生じている場合はその範囲を判断することが困難であり、また、推定的義務の定義を解釈することが容易でないという問題が実務において生じています。

特に推定的義務の定義の解釈において、企業が、特定の行動が他の実行可能な代替手段よりも明らかに経済的に利点があるために、その行動を実施することが経済的に強制されているのみで、他の当事者に対する義務が生じていない状況において、推定的義務に含まれると解釈されることがあります。IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では、リストラクチャリングの詳細な計画を公表した場合に、事業のリストラクチャリングについて推定的義務を有するとしています。しかし、2005年に公表されたIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」およびIAS第19号「従業員給付」の修正の公開草案では、この場合においても、企業は、計画の実行を経済的に強制されることはあるものの、他の当事者に対する義務を有していない企業は計画に拘束されないため、計画を撤回することによって資源の流出を回避することが可能である、といった理由から、企業はリストラクチャリングについての推定的義務を有していないと考えられています。このため、同公開草案では、現行のIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のリストラクチャリングについての取扱いが削除されていました。

本討議資料では、このような問題への対応方法が議論されています。

議論の中で、負債の定義を、他の当事者が企業に対して強制可能な義務に限定することも検討されましたが、本討議資料に含まれるIASBの予備的見解では、法的義務と推定的義務の両方を含む現行の負債の定義を維持することや、推定的義務と経済的強制を識別するために次のことを強調する追加的なガイダンスを設けることが、暫定的に支持されています。

- ・ 企業は、他の当事者に対する義務または責任を有していなければならない。企業が自身または株主の利益のためになる行動することを経済的に強制されるだけでは十分ではない。
- ・ 他の当事者は、義務または責任を履行する企業から便益を得るか、もしくは、企業が義務または責任の履行に失敗した場合に損失または損害を被る者である必要がある。すなわち、他の当事者は、企業が経済的資源を移転することが求められる相手、または、移転によって利益を得る立場である必要がある。
- ・ 企業の過去の行動の結果、他の当事者は、企業が義務または責任を果たすことを、合理的に信じていることができる。

また、このほか、義務の相手方が誰であるかを識別する必要はなく、義務は社会全般に対するものであることもあるとされています（IAS第37号第20項においても同様に規定されています）。

② 「現在の」義務に関する議論

本討議資料では、現在の義務は、過去の事象より生じるものとしています。報告期間末日までに企業が受領した便益または遂行した活動に基づいて負債の金額が決定される場合、義務は、過去の事象から生じたと考えられます。しかし、経済的資源を移転することが要求されるか否かが企業の将来の行動を条件とする場合には、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言えるか否かは明確ではありません。議論では、「概念フレームワーク」のためのガイダンスを開発する上での出発点として用いる可能性がある次の3つの見解を挙げています。

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。将来の行動を通じて移転を回避できる場合、少なくとも理論上は、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回避する実質的な能力を有していない場合に、義務は実質的に無条件である。
見解 3	現在の義務は、過去の事象から生じなければならないものの、企業の将来の行動を条件としてもよい。

IASBは、暫定的に見解1を却下しています。しかし、見解2と見解3のいずれを支持するかについては、予備的見解に達していません。

3. 資産と負債の認識および認識の中止

(1) 認識

本討議資料では、現行の「概念フレームワーク」における資産と負債の認識要件を更新する提案をしています。IASBの予備的見解は、次のとおりです。

次の場合を除き、すべての資産と負債を認識すべきである。

- ・ 資産（または負債）を認識することにより、目的適合性のない情報、またはコストを正当化する上で目的適合性が十分でない情報を、財務諸表の利用者に提供することとなる場合
- ・ 必要な記述や説明がすべて開示されたとしても、資産（または負債）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

(2) 認識の中止

現行の「概念フレームワーク」は、資産や負債の認識の中止を扱っていませんが、本討議資料では、次の予備的見解を提案しています。

企業は、資産または負債がもはや認識要件を満たさなくなった時に認識を中止する。ただし、企業が資産または負債の構成要素を留保する場合、IASBは、会計基準の開発または改訂を行うにあたり、その取引から生じた変化についての最も適切な描写方法を決定することとなる。考えられるアプローチには、次のようなものがある。

- ・ 開示を拡充する。
- ・ 留保した権利または義務を、当初の権利または義務に用いた科目とは別の科目に表示することにより、リスクがより集中していること強調する。
- ・ 当初の権利または義務の認識を継続し、移転による収入または支出を、借入れまたは貸付けとして扱う。

また、資産または負債の構成要素を留保する場合として、本討議資料では次の2つの例が挙げられています。

- ・ 既存の権利または義務の条件が、当事者間の契約修正の合意、または法律の変更によって変更される場合（修正は既存の権利もしくは義務の一部を消去し、新たな資産または負債が生じさせる可能性がある）
- ・ セール・アンド・リースバック取引

4. 資本

(1) 資本の定義

IASBの予備的見解は、現行の資本の定義（すべての負債を控除した後の資産に対する残余持分）を、改訂版の「概念フレームワーク」に引き継ぐべきである、としています。

また、予備的見解として、異なる種類の資本の測定と表示について、次のガイダンスを新たに提示することを提案しています。

- ・ 各報告期間末において、資本に対する請求権の種類ごとの測定値を更新する。
- ・ 更新による測定値の変動は、資本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。

本討議資料は、便宜上、関連用語を次のように定義しています。

資本に対する請求権	企業の資本（すなわち、すべての負債を控除した後の資産に対する残余持分）に対する現在の請求権。 本討議資料では、資本に対する請求権は一次資本請求権か二次資本請求権のいずれかとなる。
一次資本請求権 (a primary equity claim)	報告企業の存続期間、もしくは清算時の分配の取り分に対する現在の権利。 一次資本請求権を生み出す資本性金融商品としては、たとえば、普通株式、その他の種類の株式（優先株式等）および子会社への非支配持分が該当する。
二次資本請求権 (a secondary equity claim)	他の資本に対する請求権を受領または分配する現在の権利もしくは義務。 二次資本請求権を生み出す資本性金融商品としては、たとえば、企業の自己株式を購入、売却または発行する先物契約、自己株式を購入または売却するオプションが該当する。
資本性金融商品	資本を創出し、負債を創出しない発行済金融商品。

本討議資料では、企業への将来の純額キャッシュ・インフローに関する情報、および異なる権利の所有者への純額キャッシュ・インフローの分配方法を決定する権利についての情報を投資者へ提供することが、次のような方法で持分変動計算書をデザインすることによって達成できるとされています。

- ・ 持分変動計算書において、資本に対する請求権の種類ごとに異なる項目で表示する。
- ・ 資本に対する各種の請求権の項目は、該当する場合、企業に適用される法律やその他の要求事項と整合する方法で、たとえば、資本金、利益剰余金、準備金といった分類にさらに区分する。
- ・ 企業は、各期間末に資本に対する各種の請求権の測定を更新する。この更新は、資本に対する請求権の種類間で資本合計の配分を更新するもので、資本合計そのものには影響しない。
- ・ 資本に対する各種請求権の測定の更新により、それぞれの種類に帰属する純資産の認識額の振替が生じることとなる。

なお、IASBの予備的見解では、具体的な会計基準の開発または改訂にあたり、資本に対する特定の種類の請求権に対してどの測定方法を使用するかについては、その請求権が他の請求権の保有者に与える影響を最も適切に描写する方法を考慮して決定することとなる、とされています。

(2) 負債性要素と資本性要素との識別

IASBの予備的見解では、負債と資本性金融商品との識別について、負債の定義を用いるべきとされています。その帰結は、次のとおりです。

- ・ 資本性金融商品を発行する義務は、負債ではない。
- ・ 報告企業が清算する場合にのみ生じる義務は、負債ではない。

また、IASBの予備的見解は、企業が資本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、あたかも資本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としています。そのようなアプローチを用いるべきか否か、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開発または改訂にあたりIASBが決定しなければならないことであるとしています。

5. 測定

現行の「概念フレームワーク」には、測定、および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ガイダンスがほとんどありません。本討議資料は、IASBが新基準や改訂基準の中で測定に関する規定を開発する際に役立つ、改訂版の「概念フレームワーク」に含める可能性があるガイダンスについて説明しています。

(1) 測定の目的および目的適合性

測定の目的および目的適合性に関するIASBの予備的見解は次のとおりです。

- 測定の目的は、次に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。
 - (a) 企業の資源、企業に対する請求権、およびこれらの資源と請求権の変動
 - (b) 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
- すべての資産と負債について単一の測定基礎を用いると、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。
- 特定の項目に用いる測定基礎の選択にあたり、IASBは、その測定値が財政状態計算書においてもたらす情報と、純損益及びその他の包括利益計算書においてもたらす情報の両方を考慮すべきである。
- 特定の測定基礎の目的適合性は、その資産また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よる。すなわち、次のことが言える。
 - (a) 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よって決定すべきである。
 - (b) 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または履行するのかによって決定すべきである。
- 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。
- 特定の測定基礎を用いることによる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。

(2) 測定基礎の分類

本討議資料は、測定基礎を次の3つに区分しています。

- 原価に基づく測定値
- 公正価値を含む現在の市場価格
- その他のキャッシュ・フローに基づく測定値

ここで、その他のキャッシュ・フローに基づく測定値とは、将来キャッシュ・フローに基づく測定値であり、現在の会計基準において次のものについて用いられています。

- 償却原価で測定された金融資産およびリース債権の減損
- 非金融資産の減損
- 棚卸資産の正味実現可能価額
- 引当金
- 退職後給付に係る負債
- 繰延税金資産および負債

また、キャッシュ・フローに基づく測定値は、次の場合に用いられるとされています。

- 原価または現在の市場価格が、十分に目的適合性のある情報を提供しない。
- 測定されている項目について、取得原価または受取対価が存在しない。
- 現在の市場価格を得るのが、非常に難しいか、多額の費用を要する。

(3) 資産の事後測定

(1) で記載したIASBの予備的見解は、資産の事後測定に影響を与えます。

資産の事後測定に係るIASBの予備的見解は次のとおりです。

- 資産がその使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に貢献する場合、またはキャッシュ・フローを創出するために、他の資産との組合せにより使用される場合、原価に基づく測定値が、通常、現在の市場価格よりも目的適合性のある理解可能な情報を提供する。
- 資産が売却されることによって、将来キャッシュ・フローに直接的に貢献する場合、現在の出口価格が目的適合性を有する可能性が高い。
- 金融資産の契約キャッシュ・フローの変動性が重要ではなく、かつ、それらの金融資産が契約キャッシュ・フローの回収を目的として保有される場合、原価に基づく測定値が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- 企業が資産の使用に対して課金する場合、それらの資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業にとっての重要性による。

(4) 負債の事後測定

(1) で記載した測定に係るIASBの予備的見解は、負債の事後測定に影響します。

負債の事後測定に係るIASBの予備的見解は次のとおりです。

- キャッシュ・フローに基づく測定値は、定められた期限がない負債にとって、唯一の実行可能な測定値となる可能性が高い。
- 原価に基づく測定値は、条件に従って決済される負債およびサービスに関する契約上の義務（履行義務）について、最も目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- 現在の市場価格は、移転される予定の負債について、最も目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。

定められた期限がない負債は、不法行為や法律・規制違反から生じる可能性があります。この種の負債の決済金額を決定するには、交渉や訴訟が必要となります。

(5) その他

IASBの予備的見解では、一部の金融資産および金融負債（たとえば、デリバティブ）については、資産が将来キャッシュ・フローに貢献する方法、または負債が決済もしくは履行される方法に基づく測定は、将来キャッシュ・フローを評価する観点から有用な情報を提供するものとはならない可能性があるとしてされています。これには、たとえば以下のようなケースが該当します。

- 最終的なキャッシュ・フローが、当初の原価と密接に関連していない場合
- 契約キャッシュ・フローの重要な変動性により、金融資産または金融負債の存在する期間にわたって利息支払額を単純に分配することができないため、原価を基礎とする測定技法が機能しない可能性がある場合
- 市場要因の変動が資産または負債の価値に与える影響が比例的でない場合（すなわち、資産または負債が高レバレッジである場合）

また、この場合、結果として、現在の市場価格が、このタイプの資産および負債にとって、最も目的適合性のある測定値となる可能性が高いとされています。

6. 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ガイダンスを提供していません。本討議資料では、IASBが、新基準や改訂基準に含まれる表示と開示に関する規定を開発する上で役立つ、改訂版の「概念フレームワーク」に含める可能性があるガイダンスについて説明しています。

IASBの予備的見解は、次のとおりです。

(1) 基本財務諸表の表示

本討議資料は、基本財務諸表と財務諸表に対する注記を区分し、基本財務諸表は次のものから構成されるとしています。

- 財政状態計算書
- 純損益及びその他の包括利益計算書
- 持分変動計算書
- キャッシュ・フロー計算書

また、基本財務諸表の目的は、認識した資産、負債、資本、収益、費用、資本の変動、およびキャッシュ・フローを、財務諸表の利用者が企業に資源を提供するか否かに関する意思決定を行う上で有用な方法で分類、合算された、要約情報を提供することにあるとされています。

(2) 財務諸表に対する注記の開示

本討議資料では、財務諸表に対する注記の目的は、次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とされています。

- 企業の資産、負債、資本、収益、費用、資本の変動、およびキャッシュ・フロー
- 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

開示の目的を達成するにあたり、IASBは、通常、開示に関する会計基準または特定の会計基準の中で、次についての情報を要求することを検討するとされています。

- 報告企業全体
- 企業の基本財務諸表において認識された金額およびそれらの変動（例：各項目の内訳、増減分析、調整表）
- 企業の未認識の資産と負債の性質とその程度
- 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）
- 表示または開示されている金額に影響を与える手法、仮定、および判断ならびにそれらの変更

また、将来を見越した情報は、報告期間末において存在した、または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、財務諸表に含めるとされています。

(3) 重要性

重要性の概念は現行の「概念フレームワーク」において明確に記載されているため、修正または追加をすることを提案していません。ただし、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ガイダンスまたは教育文書を開発することを検討しています。

(4) コミュニケーション原則

本討議資料は、会計基準に含まれる開示のガイダンスの開発にあたって、IASBは、どのような情報が様々な企業の状況

において有用か（目的適合性のある情報の忠実な表現）について検討するだけでなく、その情報の効果的なコミュニケーションを促進するガイダンスを開発する必要があるとしています。このため、本討議資料は、開示規定を開発する際にIASBが検討すべき、コミュニケーション原則を提案しています。

- 一部の収益または費用項目について、リサイクリングをもたらす、またはもたらしうる、当期純利益という合計または小計を要求すべきである。
- 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または費用項目（再測定）に限定して用いられるべきである。ただし、すべての再測定項目が、その他の包括利益に含めて認識する上で適格とは限らない。

7. 当期純利益およびその他の包括利益

本討議資料では、純損益及びその他の包括利益計算書の目的、ならびに「概念フレームワーク」が当期純利益という合計または小計を要求すべきか、また、リサイクリングを要求または容認すべきかについて討議しています。

IASBの予備的見解は、次のとおりです。

本討議資料では、その他の包括利益に含める再測定項目を明確にするための2つのアプローチを議論していますが、IASBは予備的見解に至っていません。

- 狭く捉えるアプローチ (narrow approach)
- 広く捉えるアプローチ (broad approach)

図表1 アプローチ別のその他の包括利益に含める再測定項目

広く捉える アプローチ	狭く捉える アプローチ	橋渡し項目
		再測定のみスマッチ
		一時的再測定

橋渡し項目	再測定のみスマッチ	一時的再測定
その他の包括利益に認識される項目		
認識される資産または負債が2つの異なる測定基礎を有するべきであるとIASBが判断する場合に生じる項目	収益または費用項目が、経済現象を完全に表さないことにより、それらの項目を当期純利益として表示すると、報告期間の企業の財務業績の評価に目的適合性のほとんどない情報を提供することになるとIASBが判断する項目	次の3つの性質をすべて満たす項目 • 資産（または負債）が、長期間にわたって実現（または決済）される。 • 当期の再測定が、資産（または負債）の保有期間中に、すべて逆転するまたは著しく変動する可能性が高い。 • その他の包括利益の使用が、当期純利益の目的適合性および理解可能性を高める場合。
リサイクルについての考え方		
その他の包括利益に認識した項目は、当期純利益に認識する収益および費用を決定するために使用した測定基礎の結果として、当期純利益にリサイクルされる。	その他の包括利益に認識した項目は、関連する取引が表示される時に、当期純利益にリサイクルされる。	その他の包括利益に認識された項目は、IASBが会計基準を開発または改訂するにあたり、リサイクルするコストと財務報告の複雑性を正当化する、十分な目的適合性のある情報を提供するか否かを検討し、リサイクルの要否およびどのような場合にリサイクルを行うかを決定する。
その他の包括利益に含まれる項目の例		
一部の負債性金融商品について、財政状態計算書では公正価値で測定すべきであるが、当期純利益での表示では償却原価で測定すべきというIASBの提案（公開草案「分類及び測定:IFRS第9号の限定的修正」参照）。この場合、ある報告期間における公正価値の変動額と償却原価の変動額の差額が、橋渡し項目となる。 この場合、その他の包括利益に認識された項目は、負債性金融商品の減損または処分に伴って、当期純利益にリサイクルされる。	適格なキャッシュ・フロー・ヘッジ関係におけるデリバティブの再測定に関して生じる利得または損失（デリバティブの再測定により当期純利益が計上されるが、予定取引からは収益または費用が計上されていない。このような状態を再測定のみスマッチという）。 その他の包括利益に認識された項目は、ヘッジ対象となる取引が当期純利益に影響を与えるのと同じタイミングで、リサイクルされる。	確定給付負債（資産）の純額の再測定

それぞれのアプローチにおいて、図表1の項目がその他の包括利益に含まれます。

8. その他の論点

本討議資料では、次の論点についても取り扱っています。

- 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」および第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
- 財務報告におけるビジネス・モデル概念の利用
- 会計単位
- 継続企業
- 資本維持

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
IFRS 本部
TEL: 03-3548-5112 (代表番号)
AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または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。

© 2013 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.

© 2013 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.