

IASB、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」を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は、2013年7月18日、財務諸表の表示及び開示の基礎をなす諸概念に関する「財務報告のための概念フレームワーク」(以下、概念フレームワーク)の見直しに関する討議資料を公表した。本討議資料のコメント期限は2014年1月14日である。

【背景】

2011年アジェンダ協議において、「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、最初のフェーズを2010年に完了後停止していた「概念フレームワーク」プロジェクトを、IASB単独で再開することを決定した。

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当初の見解やコメントを募ることを主な目的としている。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ない。本討議資料はまた、いくつかの論点に関するIASBの予備的見解を含んでいる。

【討議資料の概要】

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」の概要及びIASBの予備的見解を解説する。

【セクション 1:はじめに】

「概念フレームワーク」の主目的

改訂版の「概念フレームワーク」の主目的に関するIASBの予備的見解は次のとおりである。

- 解釈指針を含む会計基準(以下、会計基準)の新設及び改訂にあたり、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。

IASBはまた、既存の会計基準を理解し、解釈する場合、及び特定の取引または事象に具体的に適用すべき会計基準が存在せず、会計方針を決定する場合に、「概念フレームワーク」はIASB以外の関係者に資することがあることを明示する提案をしている。

概念フレームワークの位置付け

本討議資料は、「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とする、現行の「概念フレームワーク」の位置付けの変更を提案するものではない、としている。ただし、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において説明することを、本討議資料は提案している。

【セクション 2:財務諸表の構成要素】

資産と負債の定義については本セクションで議論されている。

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る。

	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期待される資源	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債務で、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測されるもの	過去の事象の結果として経済的資源を移転する、企業の現在の債務
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

本セクションはまた、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否かについて議論している。IASBの予備的見解は、次のとおりである。

- 資産と負債の定義は、流入または流出が「期待される」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、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。
- 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場合に、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または負債に関する会計基準の新設または改訂をする時に決定することとなる。
- 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。

【セクション 3: 資産と負債の定義を支える追加的な指針】

本セクションでは、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。

本討議資料の提案は以下のとおりである。

資産の定義を支えるために、以下に関する指針を提供する。

- 「経済的資源」の意味
- 「支配」の意味

負債の定義を支えるために、以下に関する指針を提供する。

- 「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を支えるために、以下に関する指針を提供する。

- 契約上の権利と契約上の義務の実態の報告
- 未履行契約

【セクション 4: 認識と認識の中止】

認識

本討議資料では、現行の「概念フレームワーク」の認識の規準を更新する提案をしている。IASBの予備的見解は、次のとおりである。

以下の場合を除き、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

認識の中止

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。IASBの予備的見解は、次のとおりである。

- 企業は、資産または負債がもはや認識規準を満たさなくなった時に認識を中止すべきである。ただし、企業が資産または負債の構成要素を保有し続ける場合、IASBは、会計基準の新設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（例：開示の拡充）を決定することとなる。

【セクション 5: 資本の定義及び負債性要素と資本性要素との識別】

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」に引き継ぐべきとしている。

また、異なる種類の資本の測定と表示について、次の指針を新たに提示することを提案している。

- 各報告期間末において、資本に対する請求権のそれぞれの種類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。

IASBは、具体的な会計基準の新設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、当該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。

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、負債と資本の定義を用いるべきとしている。その帰結は、次のとおりである。

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

【セクション 6:測定】

現行の「概念フレームワーク」には、測定、及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指針がほとんどない。本セクションでは、会計基準の新設または改訂にあたり、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。

IASBの、測定に関する主な予備的見解は、次のとおりである。

- 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。
 - (a) 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
 - (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
- 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依存する。

【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。本セクションでは、会計基準の新設または改訂にあたり、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。

IASBの、表示と開示に関する主な予備的見解は、次のとおりである。

- 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、及びキャッシュ・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。
- 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。
 - (a) 企業の資産、負債、資本、収益、費用、資本の変動、及びキャッシュ・フロー
 - (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
- 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ない。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指針または教育文書の開発を検討している。

- 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。

【セクション 8:包括利益計算書における表示】

本セクションでは、純損益及びその他の包括利益計算書の目的、並びに「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る。

IASBの予備的見解は、次のとおりである。

- 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、またはもたらし得る、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。

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るが、IASBは予備的見解に至っていない。

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

それぞれのアプローチにおいて、次の項目がその他の包括利益に含まれる。

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
		再測定のミスマッチ
		一時的再測定

橋渡し項目	<p>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</p> <p>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及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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	一時的再測定	<p>次の3つの性質をすべて満たす項目</p> <ul style="list-style-type: none">■ 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及び理解可能性を高める場合。 <p>その他の包括利益に認識された項目は、IASBが会計基準を新設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、リサイクルの要否及びどのような場合にリサイクルを行うかを決定する。</p> <p>例：確定給付負債（資産）の純額の再測定</p>
再測定のミスマッチ	<p>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</p> <p>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。</p> <p>例：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ミスマッチという。）</p> <p>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。</p>		<p>【セクション 9:その他の論点】</p> <p>本セクションでは、次の論点について議論している。</p> <p>(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」及び第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</p> <p>(b) 財務報告におけるビジネス・モデル概念の利用</p> <p>(c) 会計単位</p> <p>(d) 継続企業</p> <p>(e) 資本維持</p>

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRS本部 IFRS Information Desk

e-Mail: AZSA-IFRS@jp.kpmg.com

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でき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ける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.

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