

IASBディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」に関する意見の募集

意見の募集

平成 25 年 7 月 18 日に、国際会計基準審議会（IASB）は、ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（以下「本ディスカッション・ペーパー」という。）を公表しました。この本ディスカッション・ペーパーは、現行の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）を改訂することを目的として公表されたものです。

企業会計基準委員会（ASBJ）は、IASBによる「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対して、概念フレームワークに関する取組みが特に重要との見解を示しており、昨年再開された概念フレームワークに関するIASBの見直しの取組みが国際的に高品質なものとなるよう、IASBとの定期協議や会計基準アドバイザー・フォーラムなどを通じて意見発信を行ってまいりました。

このような中、当委員会では、本ディスカッション・ペーパーの内容が我が国へ与える影響を理解し、我が国の視点から主張すべき点を早期に把握した上で、IASBに対して引き続き意見発信を行っていくため、本ディスカッション・ペーパーの内容について、広く市場関係者から意見を募ることと致しました。

なお、本ディスカッション・ペーパーには、「アジェンダ・コンサルテーション 2011」に対してASBJ及び我が国関係者から特に重要と指摘した次の項目に関連する記載も含まれています。

- 当期純利益の概念とその他の包括利益（OCI）のリサイクリング（第 8 章参照）
- 開示に関するフレームワーク（第 7 章参照）
- 公正価値測定の適用範囲（第 6 章参照）
- 慎重性の考え方（第 9 章参照）

ご意見をお寄せ頂くにあたり、本ディスカッション・ペーパーに含まれている質問項目を別紙 1 に添付していますが、これらにご回答頂く形式でも、それに限らずご意見を頂く形式でも、いずれでも構いません。また、質問のすべてについてご回答頂く必要もありません。

本ディスカッション・ペーパーの原文は、IASBのホームページ上で閲覧可能です¹。
また、理解に資するために、本ディスカッション・ペーパーの和訳を、別紙2として
本意見募集に添付しています。

本意見募集についてご意見がある方は、平成25年12月13日（金）までに、原則と
して電子メールにより、文書で下記までお寄せください。なお、個々のコメントにつ
いては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定
があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わな
いことを、あらかじめご了承ください。

なお、IASBに対するコメント（コメント期限は平成26年1月14日（火））につ
いては、本意見募集にかかわらず、IASBに直接ご提出頂くよう、お願い致します。

電子メール：con-dp@asb.or.jp

¹ <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-letters.aspx>

【別紙 1】

ディスカッション・ペーパーにおける質問

以下は、ディスカッション・ペーパーに含まれるIASBによる質問部分の抜粋（和訳）です。なお、お寄せ頂くご意見は、これらの質問に対するものに限られるものではなく、また、質問のすべてについてご回答頂く必要もありません。

コメント提出者への質問の要約

セクション 1 はじめに

質問 1

1.25 項から 1.33 項では、目的及び「概念フレームワーク」の位置付けの提案を示している。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 改訂「概念フレームワーク」の主要な目的は、IASB が IFRS の開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することである。
- (b) 稀な場合において、財務報告の全体的な目的を満たすために、IASB は、「概念フレームワーク」のある側面と矛盾する新基準又は改訂基準を公表すると決定する可能性がある。これが生じた場合には、IASB は「概念フレームワーク」からの離脱とその理由を、当該基準に関する結論の根拠の中で記述することになる。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

セクション 2 財務諸表の構成要素

質問 2

資産及び負債の定義を 2.6 項から 2.16 項で論じている。IASB は次のような定義を提案している。

- (a) 資産は、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。
- (b) 負債は、過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務である。
- (c) 経済的資源は、権利又は他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるものである。

これらの定義に同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、理由は何か。

質問 3

不確実性が資産及び負債の定義並びに資産及び負債の認識規準において何らかの役割を果たすべきかどうかを、2.17 項から 2.36 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 資産及び負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という考え方を維持すべきではない。資産は経済的便益を生み出す能力がなければならない。負債は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。
- (b) 「概念フレームワーク」は、資産又は負債が存在しているのかが不確実である稀な場合についての蓋然性の閾値を設定すべきではない。ある特定の種類の資産又は負債が存在しているのかがどうかについて重大な不確実性がある場合には、IASB は当該種類の資産又は負債に関する基準を開発又は改訂する際に、その不確実性をどのように扱うべきかを決定するであろう。
- (c) 認識基準は、現行の蓋然性への言及を維持すべきではない。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのようなことを提案するか、理由は何か。

質問 4

次の各計算書についての構成要素を、2.37 項から 2.52 項で簡潔に論じている。純損益及びその他の包括利益を表示する計算書（収益及び費用）、キャッシュ・フロー計算書（現金収入及び現金支出）及び持分変動計算書（持分への拠出、持分の分配、持分のクラス間での振替）である。

これらの項目について何かコメントはあるか。「概念フレームワーク」がこれらを財務諸表の構成要素として識別することは有用か。

セクション 3 資産及び負債の定義を補助するための追加的なガイダンス

質問 5

推定的義務について 3.39 項から 3.62 項で論じている。この議論は、負債の定義を狭めて、法的手段又は同等的手段によって強制可能である義務だけを含めるようにすることの可能性を検討している。しかし、IASB は、現行の定義（法的義務と推定的義務の両方を含める）を維持すること、及び推定的義務を経済的強制と区別するのに役立つためにガイダンスを追加することを暫定的に支持している。このガイダンスは、3.50 項に列挙した事項を明確化するものとなる。この予備的見解に同意するか。同意しない場合、理由は何か。

質問 6

負債の定義における「現在の」の意味について 3.63 項から 3.97 項で論じている。現在の義務は過去の事象から生じる。負債の金額が、報告期間の終了前に企業が受け取った便益又は行った活動を参照して決定される場合には、義務は過去の事象から発生しているものと見ることができる。しかし、経済的資源を移転する要求が、企業の将来の行動を依然として条件としている場合には、こうした過去の事象が経済的資源を移転する現在の義務を創出するのに十分なかどうかは不明確である。IASB が「概念フレームワーク」のためのガイダンスを開発する基礎とすることが考えられる 3 つの異なる見解は次のとおりである。

- (a) 見解 1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならぬ。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて資源の移転を回避し得る場合には、現在の義務を有していない。
- (b) 見解 2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならぬ。企業が将来の行動を通じて移転を回避する実質上の能力を有していない場合には、義務は実質的に無条件である。
- (c) 見解 3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならぬが、企業の将来の行動を条件としてもよい。

IASB は見解 1 を暫定的に棄却している。しかし、見解 2 又は見解 3 を支持する予備的見解には至っていない。

これらの見解（又は、現在の義務がいつ存在するようになるのかに関する他の見解）のどれを支持するか。理由を示していただきたい。

質問 7

資産及び負債の定義を補助するために本セクションで提案している他のガイダンスについてコメントがあるか。

セクション 4 認識及び認識の中止

質問 8

4.1 項から 4.27 項は、認識の規準を議論している。IASB の予備的見解としては、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。ただし、IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、次の理由で企業は資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないと判断する場合は除く。

- (a) 資産（又は負債）を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を利用者に提供することになる場合
- (b) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も資産（又は負債）及び資産又は負債の変動の両方の忠実な表現とならない場合

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、また、理由は何か。

質問 9

IASB の予備的見解では、4.28 項から 4.51 項に示したように、企業は認識規準を満たさなくなった時に資産又は負債の認識の中止をすべきである（これは、4.36 項(a)で記述した支配アプローチである）。しかし、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合には、IASB は、基準を開発又は改訂する際に、企業が取引から生じた変動をどのように描写するのが最善となるのかを決定すべきである。考えられるアプローチとして、次のものがある。

- (a) 開示の拡充
- (b) 保持する権利又は義務を、リスクの集中の増大を強調するために、当初の権利又は義務に使用する表示科目とは異なる表示科目に表示する
- (c) 当初の資産又は負債の認識を継続し、移転に対する受取額又は支払額を、受け取った借入金又は供与した貸付金として処理する

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか。その理由は何か。

セクション5 持分の定義及び負債と資本性金融商品の区別

質問 10

持分の定義、異なるクラスの持分の測定及び表示、並びに負債を資本性金融商品と区別する方法を、5.1 項から 5.59 項で論じている。IASB の予備的見解としては、

- (a) 「概念フレームワーク」は現在の持分の定義（すべての負債を控除した後の企業の資産に対する残余持分）を維持すべきである。
- (b) 「概念フレームワーク」は、IASB は負債を資本性金融商品と区別するために負債の定義を使用すべきだと記述すべきである。このことの2つの帰結は次のことである。
 - (i) 資本性金融商品を発行する義務は、負債ではない。
 - (ii) 報告企業の清算時にだけ生じる義務は、負債ではない（3.89 項(a)参照）。
- (c) 企業は次のことを行うべきである。
 - (i) 各報告期間の末日現在で、持分請求権の各クラスの測定を見直す。IASB は、特定の基準を開発又は改訂する際に、当該測定値を直接的な測定値とするのか、それとも持分の合計額の配分額とするのかを決定することになる。
 - (ii) それらの測定の見直しを、持分変動計算書において、持分請求権のクラス間での富の移転として認識する。
- (d) 企業が資本性金融商品を発行していない場合には、最も劣後的なクラスの金融商品を持分請求権であるかのように扱い、適切な開示を付するのが適切かもしれない。このようなアプローチを使用すべきかどうか、またはその場合にいつ使用すべきかの識別は、依然として IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に行うべき決定となる。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか。その理由は何か。

セクション6 測定

質問 11

財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定にどのように影響を与えるのかを 6.6 項から 6.35 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 測定の目的は、企業の資源、企業に対する請求権及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに関して、目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである。
- (b) 資産及び負債についての単一の測定基礎は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない場合がある。
- (c) 特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すかを考慮すべきである。
- (d) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法をどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、
 - (i) 個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。
 - (ii) 個々の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのかに応じて決めるべきである。
- (e) 使用する異なる測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小の数とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定の財務諸表利用者にとっての便益は、コストを正当化するのに十分なものである必要がある。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、資産又は負債の測定方法の決定についてどのような代替的なアプローチを支持するか。

質問 12

質問 11 で示した IASB の予備的見解は、6.73 項から 6.96 項で論じたように、資産の事後測定に対する含意がある。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 資産が、使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に寄与するか又は他の資産との組合せで使用されてキャッシュ・フローを生み出す場合には、原価ベースの測定は、通常、現在市場価格よりも目的適合性と理解可能性の高い情報を提供する。
- (b) 資産が売却されることにより将来キャッシュ・フローに直接寄与する場合には、現在出口価格が目的適合的である可能性が高い。
- (c) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が小さくなく、回収のために保有されている場合には、原価ベースの測定が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- (d) 企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該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対する重要度に応じて決まる。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するのかを記述のこと。

質問 13

負債の事後測定に関する IASB の予備的見解の含意を 6.97 項から 6.109 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) キャッシュ・フロー・ベースの測定は、明示された条件のない負債については唯一の実行可能な測定である可能性が高い。
- (b) 原価ベースの測定は、通常、次のものに関して最も目的適合性のある情報を提供する。
 - (i) 条件に従って決済される負債
 - (ii) サービスに関する契約上の義務（履行義務）
- (c) 現在市場価格は、移転されるであろう負債に関して最も目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反

対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するか。

質問 14

6.19 項では、一部の金融資産及び金融負債（例えば、デリバティブ）については、当該資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法、又は当該負債が決済若しくは履行される方法を測定の基礎とすることが、将来キャッシュ・フローに関する見通しを評価する際に有用な情報を提供しない場合があるという IASB の予備的見解を述べている。例えば、回収のために保有されている金融資産又は条件に従って決済される金融負債に関する原価ベースの情報は、次のいずれかの場合には、将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に有用な情報を提供しない。

- (a) 最終的なキャッシュ・フローが当初の原価に密接に関連しない場合
- (b) 契約上のキャッシュ・フローの著しい変動可能性が、こうした金融資産又は金融負債の存続期間にわたる金利支払を単純に配分する原価ベースの測定技法が機能しないことを意味している場合
- (c) 市場要因の変動が当該資産又は負債の価値に不均衡な影響を有している（すなわち、当該資産又は負債に高いレバレッジが掛かっている）場合

この予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

質問 15

このセクションにおける測定の議論に関して他に何かコメントがあるか。

セクション7 表示及び開示

質問 16

このセクションは、「概念フレームワーク」に含めるべき表示及び開示ガイダンスの範囲及び内容に関する IASB の予備的見解を示している。予備的見解を開発する際に、IASB は、次の2つの要因の影響を受けた。

- (a) 「概念フレームワーク」の主要な目的、すなわち、IASB が IFRS の開発又は改訂を行う際の助けとなること（セクション1参照）
- (b) IASB が開示の領域で実施を意図している他の作業（7.6項から7.8項参照）。これには次のものが含まれる。
 - (i) IAS 第1号、IAS 第7号及びIAS 第8号を含んだ調査研究プロジェクト、及び財務諸表表示プロジェクトに関して受け取ったコメントのレビュー
 - (ii) IAS 第1号の修正
 - (iii) 重要性に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアル

この文脈の中で、以下に関して「概念フレームワーク」に含めるべき範囲及び内容に関する IASB の予備的見解に同意するか。

- (a) 基本財務諸表における表示。これには次の事項が含まれる。
 - (i) 基本財務諸表とは何か
 - (ii) 基本財務諸表の目的
 - (iii) 分類及び集約
 - (iv) 相殺
 - (v) 各基本財務諸表の関係
- (b) 財務諸表注記における開示。これには次の事項が含まれている。
 - (i) 財務諸表注記の目的
 - (ii) 財務諸表注記に含めるべき情報の範囲。これには財務諸表注記の目的を果たすために目的適合性のある情報及び開示の種類、増減内訳表、将来予測的情報及び比較情報が含まれている。

同意又は反対の理由は何か。追加的な開示が必要と考える場合には、表示及び開示に関

してどのような追加的なガイダンスを「概念フレームワーク」に含めるべきかを明記のこと。

質問 17

7.45 項では、重要性の概念は「概念フレームワーク」で明確に記述されているという IASB の見解を記述している。したがって、IASB は、重要性に関して「概念フレームワーク」におけるガイダンスの修正も追加も提案していない。しかし、IASB は、「概念フレームワーク」プロジェクトの外で、重要性の適用に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアルの提供を検討している。

このアプローチに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

質問 18

開示要求の形式（IFRS での開示ガイダンスの開発又は修正を行う際には 7.50 項における伝達原則を IASB が検討すべきだという IASB の予備的見解を含む）を 7.48 項から 7.52 項で論じている。伝達原則を「概念フレームワーク」の一部とすべきであることに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

含めることに同意する場合、提案している伝達原則に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

セクション 8 包括利益計算書における表示——純損益とその他の包括利益

質問 19

「概念フレームワーク」は、純損益についての合計又は小計を要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.19 項から 8.22 項で議論している。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

同意しない場合、IASB が IFRS の開発又は修正を行う際に小計又は合計の純損益を依然として要求することができるようにすべきだと考えるか。

質問 20

「概念フレームワーク」は、過去に OCI に認識した収益及び費用の項目の少なくとも一部をその後において純損益に認識する（すなわち、リサイクルする）ことを許容又は要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.23 項から 8.26 項で議論している。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意する場合、OCI に表示したすべての収益の項目を純損益にリサイクルすべきだと考えるか。理由は何か。

同意しない場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計をどのように扱うか。

質問 21

本ディスカッション・ペーパーでは、どの項目を OCI に含めることができるのかを記述する 2 つのアプローチを検討している。狭いアプローチ (8.40 項から 8.78 項に記述したアプローチ 2A) と広いアプローチ (8.79 項から 8.94 項に記述したアプローチ 2B) である。これらのアプローチのうちどちらを支持するか。

異なるアプローチを支持する場合には、そのアプローチを記述し、なぜそれが本ディスカッション・ペーパーに記述したアプローチよりも好ましいと考えるのかを説明されたい。

セクション9 その他の論点

質問 22

現行の「概念フレームワーク」の第1章及び第3章

9.2 項から 9.22 項では、2010 年に公表した現行の「概念フレームワーク」の各章を扱っており、これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性の概念をどのように扱っているのかを論じている。IASB は、「概念フレームワーク」の残りの部分に関する作業で明確化又は修正の必要性が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うであろう。しかし、IASB は、これらの章の内容を根本的に再検討するつもりはない。

このアプローチに同意するか。理由を説明されたい。

IASB がこれらの章の変更（これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性を扱っている方法を含む）を検討すべきだと考える場合には、それらの変更点及びその理由を説明のこと。また、それらが「概念フレームワーク」の残りの部分にどのように影響を与えることになるのかをできる限り正確に説明のこと。

質問 23

事業モデル

事業モデルについて 9.23 項から 9.34 項で論じている。IASB の予備的見解としては、IASB が新基準又は改訂基準を開発する際に、企業がどのように事業活動を行うのかを IASB が考慮するならば、財務諸表の目的適合性を高めることができる。

IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、IASB は事業モデルの概念を使用すべきだと考えるか。そう考える理由又はそう考えない理由は何か。

同意する場合、どのような領域で事業モデルが有用となると考えるか。

IASB は「事業モデル」を定義すべきか。その理由又はそうでない理由は何か。

「事業モデル」を定義すべきだと考える場合には、どのようにして定義するのか。

質問 24

会計単位

9.35 項から 9.41 項では、会計単位について論じている。IASB の予備的見解としては、会計単位は通常は IASB が新基準又は改訂基準を開発する際に決定するものであり、IASB

は有用な情報の質的特性を考慮すべきである。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

質問 25

継続企業

継続企業について 9.42 項から 9.44 項で論じている。IASB は、継続企業の前提が財務報告に影響を与える可能性のある 3 つの領域（資産及び負債を測定する際、負債を識別する際、及び企業に関する開示を行う際）を識別している。

継続企業の前提に目的適合性があるかもしれない状況が他にあるか。

質問 26

資本維持

資本維持について 9.45 項から 9.54 項で論じている。IASB は、高インフレの会計処理に関する新基準又は改訂基準により変更の必要性が示されるまでは、資本維持概念の現行の記述及び議論をほとんど変えずに改訂「概念フレームワーク」に含める予定である。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。理由を説明のこと。