

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の公表にあたって

段落	修正後	修正前
3	<p><b>討議資料『財務会計の概念フレームワーク』公表の経緯</b></p> <p>概念フレームワークを記述する体系には、本来、多様な選択肢がありうるが、この討議資料の構成は、大枠で海外の先例に従っている。海外の主な会計基準設定主体が公表した概念書は、わが国でもすでに広く知られているため、それと構成を揃えることで関係者の理解が容易になり、この討議資料の機能がより効率的に発揮されると期待できるからである。さらに、海外と同一の構成を採用することによって、会計基準の国際的収斂(または調和)をめぐるコミュニケーションも、より円滑になるであろう。</p>	<p><b>討議資料『財務会計の概念フレームワーク』公表の経緯</b></p> <p>概念フレームワークを記述する体系には、本来、多様な選択肢がありうるが、この討議資料の構成は、大枠で海外の先例に従っている。海外の主な会計基準設定主体が公表した概念書は、わが国でもすでに広く知られているため、それと構成を揃えることで関係者の理解が容易になり、この討議資料の機能がより効率的に発揮されると期待できるからである。さらに、海外と同一の構成を採用することによって、会計基準の国際的調和をめぐるコミュニケーションも、より円滑になるであろう。</p>
2	<p><b>討議資料の役割</b></p> <p>基本となる前提や概念を要約・整理しておくことには、海外の基準設定主体との円滑なコミュニケーションに資する役割も期待されている。会計基準の国際的な収斂(または調和)が求められるなかで、会計基準の相違が何に起因しているのかについて説明が求められる機会は少なくない。この討議資料には、そうした説明のための有効な基盤となることも期待されている。</p>	<p><b>討議資料の役割</b></p> <p>基本となる前提や概念を要約・整理しておくことには、海外の基準設定主体との円滑なコミュニケーションに資する役割も期待されている。会計基準の国際的な調和(または収斂)が求められるなかで、会計基準の相違が何に起因しているのかについて説明が求められる機会は少なくない。この討議資料には、そうした説明のための有効な基盤となることも期待されている。</p>

討議資料『会計情報の質的特性』

項	修正後	修正前
1.	<p><b>【本文】</b>  <b>〔会計情報の基本的な特性 意思決定有用性 〕</b></p> <p>財務報告の目的は、企業価値評価の基礎となる情報、つまり投資家が将来キャッシュフローを予測するのに役立つ企業成果等を開示することである。この目的を達成するにあたり、会計情報に求められる最も基本的な特性は、意思決定有用性である。すなわち会計情報には、投資家が企業の不確実な成果を予測するのに有用であることが期待されている。</p>	<p><b>【本文】</b>  <b>〔会計情報の基本的な特性 意思決定有用性 〕</b></p> <p>財務報告の目的は、企業価値評価の基礎となる企業成果、つまり将来キャッシュフローの予測に役立つ情報を提供することである。この目的を達成するにあたり、会計情報に求められる最も基本的な特性は、意思決定有用性である。すなわち会計情報には、投資家が企業の不確実な成果を予測するのに有用であることが期待されている。</p>

(注) アンダーラインを付した部分は、修正部分である。

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
6.	<p><b>【有用性を支える特性(2)： 内的な整合性】</b></p> <p>会計情報の有用性は、意思決定との関連性のほか、その情報を生み出す会計基準の内的な整合性にも支えられている。内的な整合性とは、ある会計情報が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないルールに基づいて生み出されていることをいう。会計基準は、少数の基礎概念に支えられた一つの体系をなしており、それが実際に利用されて定着している事実は、その体系のもとで有用な情報が提供されてきたことの証拠とみなすこともできる。特別な反証のないかぎり、その体系性を損なわない基準に依拠していることが、有用な会計情報の質的特性と考えられることとなる。</p>	<p><b>【有用性を支える特性(2)： 内的な整合性】</b></p> <p>会計情報の有用性は、意思決定との関連性のほか、その情報を生み出す会計基準の内的な整合性にも支えられている。内的な整合性とは、個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないことを指す。会計基準は、少数の基礎概念に支えられた一つの体系をなしている。その体系と矛盾しない基準に依拠した会計情報は、矛盾を抱えた基準に依拠した会計情報よりも有用なものとみなしうる。会計基準の現在の体系が実際に利用されて定着している事実は、その体系のもとで有用な情報が提供されてきたことの証拠とみなせるからである。特別な反証のないかぎり、その体系性を損なわない基準の設定・改廃が求められることとなる。</p>
8.	<p>他方、財務報告を取り巻く環境が変化した場合には、旧来の環境条件に適した会計基準との整合性を問うことの意味が失われる。内的な整合性に着目した基準設定が意味を持つのは、環境が変わらない状況下で、個別具体的な会計処理のありかたが追加的に問われる状況に限られる。それが変化した場合、投資家の情報ニーズ等にたざして、新たな環境に適合する会計基準の体系を模索することとなる。</p>	<p>他方、財務報告を取り巻く環境が変化した場合には、旧来の環境条件に適した会計基準との整合性を問うことの意味が失われる。内的な整合性に着目した基準設定が意味を持つのは、環境が変わらない状況下で、個別具体的な会計処理のありかたが追加的に問われる状況に限られる。それが変化した場合、既存の体系に固執することなく、新たな環境に適合する会計基準の体系を模索することとなる。</p>
13.	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b> <b>【内的な整合性】</b></p> <p>この討議資料と、海外の概念書との最大の違いは、会計情報の意思決定有用性を支える特性として、意思決定との関連性と信頼性に加え、情報を生み出すルールの内的な整合性をとりあげた点にある。情報価値や情報ニーズを直接に確認できるケースに限られるとすれば、一般にいう意思決定との関連性と信頼性だけでは、有用な会計情報の特性を記述するのは難しい。新たな会計基準による情報の価値が事前にはわからない場合、整合的なルールに裏づけられた会計情報は、意思決定との関連性にいう情報価値を推定する補完的な役割を果たすことにもなる。こうしたことから、この討議資料では整合性に独立した地位を与えた。</p>	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b> <b>【内的な整合性】</b></p> <p>この討議資料と、海外の概念書との最大の違いは、会計情報の意思決定有用性を支える特性として、意思決定との関連性と信頼性に加え、内的な整合性をとりあげた点にある。整合的な基準から生み出された会計情報は有用であるとみるのが、広く合意された考え方だからである。新たな会計基準による情報の価値が事前にはわからない場合、整合性は情報価値を推定する補完的な役割を果たすが、整合性に裏づけられた会計情報の有用性は、意思決定との関連性にいう情報価値の有無とは異なる意味でいわれることもある。こうしたことから、この討議資料では整合性に独立した地位を与えた。</p>
14.	<p>基準の設定・改廃の際に整合性を問う対象として重要なのは、第6項で述べたとおり、会計基準を支えている基本的な考え方である。ここでいう基本的な考え方とは、会計基準、会計実務、会計研究などについての歴史的経験と集積された知識の総体である。そのうち、会計基準の設定にとって重要な部分は、この討議資料で記述されているが、その全貌を示したものではない。それゆえ、この討議資料に準拠して会計基準を設定することは、内的な整合性の達成にとって必要条件であって、十分条件ではない。この討議資料には限界があることを十分に認識しなければならない。</p>	<p>新たな基準設定の際に整合性を問う対象として重要なのは、会計基準を支えている基本的な考え方である。内的な整合性の参照対象は、会計基準、会計実務、会計研究などについての歴史的経験と集積された知識の総体である。そのうち、会計基準の設定にとって重要な部分は、この討議資料で記述されているが、その全貌を示したものではない。それゆえ、この討議資料に準拠して会計基準を設定することは、内的な整合性の達成にとって必要条件であって、十分条件ではない。この討議資料には限界があることを十分に認識しなければならない。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

討議資料 『財務諸表の構成要素』

項	修正後	修正前
1.	<p>【本文】</p> <p>【財務諸表の役割とその構成要素】</p> <p>財務報告の目的を達成するため、現行のディスクロージャー制度においては、貸借対照表と損益計算書という二つの主要な財務諸表が開示されている。これらは企業の所有者が提供した資金をもとに、企業が実行した投資の特定時点のポジションと、その投資から得られた特定期間の成果を反映している<sup>1</sup>。</p> <p><sup>1</sup> なお、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表と損益計算書の情報を補完する役割を果たしているが、貸借対照表や損益計算書にあるような構成要素に相当するものがないため、この討議資料の対称対象から除かれている。</p>	<p>【本文】</p> <p>【財務諸表の役割とその構成要素】</p> <p>財務報告の目的を達成するため、現行のディスクロージャー制度においては、貸借対照表と損益計算書という二つの主要な財務諸表が開示されている。これらは企業の所有者が提供した資金をもとに、企業が実行した投資の特定時点のポジションと、その投資から得られた特定期間の成果を反映している<sup>1</sup>。</p> <p><sup>1</sup> なお、キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表と損益計算書の情報を補完する役割を果たしている。それゆえ、キャッシュ・フロー計算書はこの討議資料の対称対象から除かれている。同様の理由から、剰余金計算書なども対称対象から除かれている。</p>
4.	<p>【資産】</p> <p>資産(assets)とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体(entity)が支配(control)している経済的資源(economic resources)、またはその同等物をいう<sup>2</sup>。</p>	<p>【資産】</p> <p>資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体(entity)が支配(control)している経済的資源(economic resources)、またはその同等物をいう<sup>2</sup>。</p>
5.	<p>【負債】</p> <p>負債(liabilities)とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう<sup>3</sup>。</p>	<p>【負債】</p> <p>負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう<sup>3</sup>。</p>
6.	<p>【純資産】</p> <p>純資産(net assets)とは、資産と負債の差額をいう。これは報告主体の所有者である株主（連結財務諸表の場合には親会社株主）に帰属する資本と、その他の要素に分けられる。その他の要素には、報告主体の所有者以外に帰属するものと、いずれにも帰属しないものが含まれる。</p>	<p>【純資産】</p> <p>純資産とは、資産と負債の差額をいう。これは報告主体の所有者である株主（連結財務諸表の場合には親会社株主）に帰属する資本と、その他の要素に分けられる。その他の要素には、報告主体の所有者以外に帰属するものと、いずれにも帰属しないものが含まれる。</p>
8.	<p>【包括利益】</p> <p>包括利益(comprehensive income)とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および、将来それらになりうるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分<sup>5</sup>をいう。</p> <p><sup>5</sup> 直接的な取引の典型例は、親会社の増資による親会社株主持分の増加、いわゆる資本連結手続を通じた少数株主持分の発生、株主持分となるかどうか不確定な新株予約権の発行などである。なお、純資産を構成する項目間の振替であっても、それらの項目の一部がここでいう直接的な取引によらないものであるときは、その部分が包括利益に含まれる。</p>	<p>【包括利益】</p> <p>包括利益とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および、将来それらになりうるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう。直接的な取引の典型例は親会社の増資による親会社株主持分の増加、いわゆる資本連結手続を通じた少数株主持分の発生、新株予約権の発行などである。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
9.	<p>【純利益】</p> <p>純利益(net income)とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および前項にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら資本だけを増減させる。</p>	<p>【純利益】</p> <p>純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、および前項にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら資本だけを増減させる。</p>
10.	<p>企業の投資の成果は、最終的には、投下した資金と回収した資金の差額にあたるネット・キャッシュフローであり、各期の利益の合計がその額に等しくなることが、利益の測定にとって基本的な制約になる。包括利益と純利益はともにこの制約を満たすが、このうち純利益はリスクから解放された投資の成果であり、それは一般に、キャッシュフローの裏づけが得られたか否かで判断される。</p>	<p>企業の投資の成果は、投下した資金と回収した資金の差額にあたるネット・キャッシュフローであり、各期の利益の合計がその額に等しくなることが、利益の測定にとって基本的な制約になる。包括利益と純利益はともにこの制約を満たすが、このうち純利益はリスクから解放された投資の成果であり、それは一般に、キャッシュフローの裏づけが得られたか否かで判断される。</p>
12.	<p>【包括利益と純利益との関係】</p> <p>包括利益のうち、(1)投資のリスクから解放されていない部分を除き、(2)過年度に計上された包括利益のうち期中に投資のリスクから解放された部分を加え（リサイクル）、(3)少数株主損益を控除すると、純利益が求められる<sup>6</sup>。</p> <p><sup>6</sup> 第12項の(2)の処理に伴う調整項目と、(1)の要素をあわせて、その他の包括利益と呼ばれることもある。</p>	<p>【包括利益と純利益との関係】</p> <p>包括利益のうち、投資のリスクから解放されていない部分を、<u>その他の包括利益</u>という<sup>5</sup>。包括利益から、(1)その他の包括利益および少数株主損益を除き、(2)過年度に計上された「<u>その他の包括利益</u>」のうち期中に投資のリスクから解放された部分で、報告主体の所有者である株主に帰属する部分を加える（リサイクルする）と、純利益が求められる。純利益には過年度の「<u>その他の包括利益</u>」のリサイクル部分が含まれるため、同一年度においては、純利益は包括利益の部分集合にはならない。</p> <p><sup>5</sup> その他の包括利益には、<u>その他有価証券評価差額・為替換算調整勘定</u>などが含まれる。</p>
13.	<p>【収益】</p> <p>収益(revenues and gains)とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じる<sup>7</sup>。</p> <p><sup>7</sup> 資産の増加や負債の減少を伴わないケースには、純資産を構成する項目間の振替と同時に収益が計上される場合（新株予約権が失効した場合や過年度の包括利益をリサイクルした場合など）がある。</p>	<p>【収益】</p> <p>収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じる<sup>6</sup>。</p> <p><sup>6</sup> 例外的に、<u>資産の増加や負債の減少を伴わない</u>ケースには、純資産を構成する項目間の振替と同時に収益が計上される場合（新株予約権が失効した場合や過年度の「<u>その他の包括利益</u>」をリサイクルした場合など）がある。</p>
14.	<p>純利益や少数株主損益は投資の成果のうちリスクから解放された部分であるため、収益を生み出す資産の増加は、原則として、（事実としての）キャッシュ・インフローの発生という形をとる。<u>現実とは異なる取引を想定した資産の増加によって、収益が定義されるわけではない。</u>ただし、収益を生み出す資産の増加は、必ずしも現金や現金同等物の流入に限られない。複数の会計期間にまたがるキャッシュ・インフローについては、その期間帰属を決める作業が別途に必要となることもある。</p>	<p>純利益や少数株主損益は投資の成果のうちリスクから解放された部分であるため、収益を生み出す資産の増加は、原則として、（事実としての）キャッシュ・インフローの発生という形をとる。<u>潜在的な取引機会の一つを選択したときに予想される資産の増加が、収益の定義に結びつくことはない。</u>ただし、収益を生み出す資産の増加は、必ずしも現金や現金同等物の流入に限られない。複数の会計期間にまたがるキャッシュ・インフローについては、その期間帰属を決める作業が別途に必要となることもある。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
15.	<p><b>【費用】</b> 費用(expenses and losses)とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じる<sup>8</sup>。 <sup>8</sup> 資産の減少や負債の増加を伴わないケースには、純資産を構成する項目間の振替と同時に費用が計上される場合(過年度の包括利益をリサイクルした場合など)がある。</p>	<p><b>【費用】</b> 費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じる<sup>7</sup>。 <sup>7</sup> 例外的に、資産の減少や負債の増加を伴わないケースには、純資産を構成する項目間の振替と同時に費用が計上される場合(過年度の「その他の包括利益」をリサイクルした場合など)がある。</p>
16.	<p>費用の定義においても、収益の場合と同様、現実<sup>1</sup>に生じた(事実としての)資産の減少が重視される。現実とは異なる取引を想定した資産の減少によって、費用が定義されるわけではない。ただし、複数の会計期間にまたがる資産の減少などについては、その期間帰属を決定する作業が別途に必要となることもある。</p>	<p>費用の定義においても、収益の場合と同様、現実<sup>1</sup>に生じた(事実としての)資産の減少が重視される。潜在的な取引機会<sup>2</sup>の一つを選択したときに予想される資産の減少が、費用の定義に結びつくことはない。ただし、複数の会計期間にまたがる資産の減少などについては、その期間帰属を決定する作業が別途に必要となることもある。</p>
17.	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b> <b>【構成要素に関する一般的な制約】</b> この討議資料の第3項では、ある事象が財務報告の対象とされるのは、財務報告の目的の達成に寄与し、財務諸表に期待される役割を果たす場合に限られることが強調されている。これは自明であるにもかかわらず、あえて強調した理由は、構成要素の定義を満たすことだけが強調されると、財務報告に不適格な事象も対象にすべきという主張がなされるおそれがあるからである<sup>9</sup>。 <sup>9</sup> 第4項の要件は充足するものの、財務報告の目的の観点から資産に含まれないものの代表例には、いわゆる自己創設のれんがある。自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反するからである(討議資料『財務報告の目的』第18項)</p>	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b> <b>【構成要素に関する一般的な制約】</b> この討議資料の第3項では、ある事象が財務報告の対象とされるのは、財務報告の目的の達成に寄与し、財務諸表に期待される役割を果たす場合に限られることが強調されている。これは自明であるにもかかわらず、あえて強調した理由は、構成要素の定義を満たすことだけが強調されると、財務報告に不適格な事象も対象にすべきという主張がなされるおそれがあるからである<sup>9</sup>。 <sup>9</sup> 第4項の要件は充足するものの、財務報告の目的の観点から資産に含まれないものの代表例には、いわゆる自己創設のれんがある。自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反するからである(討議資料『財務報告の目的』第18項)</p>
19.	<p><b>【純資産の内訳区分】</b> 討議資料『財務報告の目的』にあるように、投資の成果を表す利益の情報は、企業価値を評価する際の基礎となる将来キャッシュフローの予測に広く用いられている。利益情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の(現在および将来の)所有者である。そのような理解に基づいて、この討議資料では、純利益に対応する資本を、報告主体の所有者に帰属するものと位置づけている。この資本は、純利益を生み出す投資の正味ストックを表している。</p>	<p><b>【純資産の内訳区分】</b> 討議資料『財務報告の目的』にあるように、投資の成果を表す利益の情報は、企業価値を評価する際の基礎となる将来キャッシュフローの予測に広く用いられている。利益情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の所有者である。そのような理解に基づいて、この討議資料では、純利益に対応する資本を、報告主体の所有者に帰属するものと位置づけている。この資本は、純利益を生み出す投資の正味ストックを表している。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
22.	<p><b>【収益と費用の定義】</b></p> <p>この討議資料では収益や費用を純利益（および少数株主損益）に関連づけて定義している。すなわち収益や費用は、包括利益、および包括利益を定義する資産と負債の増減と直接的には結び付けられていない。<u>収益と費用の差額が包括利益となるように定義すれば資産・負債との関係は明確になるが、その一方で純利益を包括利益と並存させるかぎり、第12項にいうリサイクルに伴って生じる包括利益の調整額も収益や費用の定義に該当してしまう。</u>しかし、例えば過年度の包括利益のリサイクルに伴ってそれを増減させる調整は、投資の成果がリスクから解放されたことに伴う区分の振替に過ぎず、これを収益・費用とみなすことはできない。そのため、この討議資料では、収益や費用を純利益（および少数株主損益）に関連づけて定義することとした。</p>	<p><b>【収益と費用の定義】</b></p> <p>この討議資料では収益や費用を純利益（および少数株主損益）に関連づけて定義している。すなわち収益や費用は、包括利益、および包括利益を定義する資産と負債の増減と直接的には結び付けられていない。<u>この点について、国際的な調和の観点から、収益や費用を包括利益に関連づけて定義する立場が検討対象となった。収益や費用を包括利益に関連づけて定義した場合、資産・負債との関係が明示され、定義の体系がより簡潔になる。その一方で、純利益を開示した後、必要な調整を加えて包括利益を開示する方式を前提とすると、その調整項目も収益や費用とみなされてしまう。</u>しかし、例えば「その他の包括利益」のリサイクルに伴ってそれを増減させる調整は、投資の成果がリスクから解放されたことに伴う区分の振替に過ぎず、これを収益・費用とみなすことはできない。そのため、この討議資料では、収益や費用を純利益（および少数株主損益）に関連づけて定義することとした。</p>
23.	<p>利益を増加させる要素を原因別に収益(revenues)と利得(gains)に分け、利益を減少させる要素を原因別に費用(expenses)と損失(losses)に分ける考え方もあるが、この討議資料では、収益と利得、費用と損失を特に区別することなく一括して収益、費用と称している。<u>それらを細分して独立の要素とみなしなければならないほど、根源的な相違があるとは考えられないからである。</u></p>	<p>利益を増加させる要素を原因別に収益と利得に分け、利益を減少させる要素を原因別に費用と損失に分ける考え方がある。<u>これに対して、この討議資料では、収益と利得、費用と損失をそれぞれ区別することなく一括して収益または費用と称している。収益と利得、費用と損失の間に、それぞれを独立した構成要素とみなさなければならないほど根源的な相違があるとは考えられないからである。</u></p>
25.	<p><b>【繰延費用と繰延収益の計上区分】</b></p> <p>いわゆる繰延収益の位置づけも、時間を費やして討議された<sup>10</sup>。日本の現行基準ではこれを負債に計上することとされている。こうした処理を踏まえ、繰延収益を包摂するように負債を定義する方法も検討対象となった。しかし、繰延収益を負債に含めようとする、現在負債とみなされていない項目までも多数包摂する定義になりかねない。その弊害を避けるため、この討議資料では、繰延収益は負債から除外した。すなわち繰延収益は、この討議資料では、原則として、純資産の中の「その他の要素」に区分される<sup>11</sup>。</p> <p><sup>10</sup> この第25項の議論は、負のれんについてもあてはまる。</p> <p><sup>11</sup> 繰延収益の一部（割賦未実現利益など）については、特定資産の評価勘定として解釈することもできる。</p>	<p><b>【繰延費用と繰延収益の計上区分】</b></p> <p>いわゆる繰延収益の位置づけも、時間を費やして討議された<sup>9</sup>。日本の現行基準ではこれを負債に計上することとされている。こうした処理を踏まえ、繰延収益を包摂するように負債を定義する方法も検討対象となった。しかし、繰延収益を負債に含めようとする、現在負債とみなされていない項目までも多数包摂する定義になりかねない。その弊害を避けるため、この討議資料では、繰延収益は負債から除外した。すなわち繰延収益は、この討議資料では、原則として、純資産の中の「その他の要素」に区分される<sup>10</sup>。</p> <p><sup>9</sup> この第25項の議論は、負のれんについてもあてはまる。</p> <p><sup>10</sup> 繰延収益の一部（割賦未実現利益など）については、特定資産の評価勘定として解釈することもできる。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

討議資料 『財務諸表における認識と測定』

項	修正後	修正前
8.	<p><b>【本文】</b> 概要と基礎概念 構成要素の認識に関する一般的な制約 <b>【認識の契機】</b> ただし、金融商品に属する契約の一部は、双務未履行の段階で財務諸表に計上されている。その典型例が、決済額と市場価格との差額である純額を市場で即時取引できる金融商品である。そのような金融商品への投資について、その純額の変動そのものがリスクから解放された投資の成果とみなされる場合には、その変動額を未履行の段階で認識することもある。</p>	<p><b>【本文】</b> 概要と基礎概念 構成要素の認識に関する一般的な制約 <b>【認識の契機】</b> ただし、金融商品に属する契約の一部は、<u>例外的に</u>、双務未履行の段階で財務諸表に計上されている。その典型例が、決済額と市場価格との差額である純額を市場で即時取引できる金融商品である。そのような金融商品への投資について、その純額の変動そのものがリスクから解放された投資の成果とみなされる場合には、その変動額を未履行の段階で認識することもある。</p>
23.	<p>資産の測定 <b>(3) 割引価値</b> <b>(3-a) 将来キャッシュフローを継続的に見積もり直すとともに、割引率も改訂する場合</b> <b>(3-a- ) 利用価値</b> 〔定義〕 利用価値は、<u>使用価値とも呼ばれ</u>、資産の利用から得られる将来キャッシュフローを測定時点で見積もり、その期待キャッシュフローをその時点の割引率で割り引いた測定値をいう<sup>8</sup>。</p>	<p>資産の測定 <b>(3) 割引価値</b> <b>(3-a) 将来キャッシュフローを継続的に見積もり直すとともに、割引率も改訂する場合</b> <b>(3-a- ) 利用価値(または使用価値)</b> 〔定義〕 利用価値(<u>または使用価値</u>)とは、資産の利用から得られる将来キャッシュフローを測定時点で見積み、その期待キャッシュフローをその時点の割引率で割り引いた測定値をいう<sup>8</sup>。</p>
24.	<p>〔利用価値による測定値の意味〕 利用価値は、市場価格と並んで、資産の価値を表す代表的な指標の一つである。利用価値は、報告主体の主観的な期待価値であり、測定時点の市場価格と、それを超える無形ののれん価値とを含んでいる。そのため、利用価値は、個々の資産の価値ではなく、貸借対照表には計上されていない無形資産も含んだ企業全体の価値を推定する必要がある場合に利用される。ただし、取得原価を超える利用価値で資産を測定した場合には、自己創設のれんが計上されることになる。</p>	<p>〔利用価値(または使用価値)による測定値の意味〕 利用価値は、<u>資本価値とも呼ばれ</u>、市場価格と並んで、資産の価値を表す代表的な指標の一つである。利用価値は、報告主体の主観的な期待価値であり、測定時点の市場価格と、それを超える無形ののれん価値とを含んでいる。そのため、利用価値は、個々の資産の価値ではなく、貸借対照表には計上されていない無形資産も含んだ企業全体の価値を推定する必要がある場合に利用される。ただし、取得原価を超える利用価値で資産を測定した場合には、自己創設のれんが計上されることになる。</p>

討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
28.	<p><b>(3-b) 将来キャッシュフローのみを継続的に見積もり直す場合</b> 〔この割引価値による測定値の意味〕</p> <p>この測定値は、資産から得られる将来キャッシュフローについて、回収可能性の変化のみを反映させた額を表す。必ずしも回収リスクのすべてを反映させたものではなく、また割引率に内在する金利のリスクを無視する点でも、それは測定時点の資産価値を表しているとはいえないが、その変動額に含まれる二つの要素を投資の成果としてとらえるために、この測定方法が利用されることもある。一つは、当初用いた割引率にみあう利息収益の要素である。もう一つは、期待キャッシュフローが変化したことに伴う損益の要素である。そこでは回収可能額の改訂分を当初の割引率で割り引いた全額が、見積もりの修正時点に生じた損益とみなされる。</p>	<p><b>(3-b) 将来キャッシュフローのみを継続的に見積もり直す場合</b> 〔この割引価値による測定値の意味〕</p> <p>この測定値は、資産から得られる将来キャッシュフローについて、回収可能性の変化のみを反映させた額を表す。必ずしも回収リスクのすべてを反映させたものではなく、また割引率に相当する金利のリスクを無視する点でも、それは測定時点の資産価値を表しているとはいえないが、その変動額に含まれる二つの要素を投資の成果としてとらえるために、この測定方法が利用されることもある。一つは、当初用いた割引率にみあう利息収益の要素である。もう一つは、期待キャッシュフローが変化したことに伴う損益の要素である。そこでは回収可能額の改訂分を当初の割引率で割り引いた全額が、見積もりの修正時点に生じた損益とみなされる。</p>
45.	<p>負債の測定</p> <p><b>(3) 割引価値</b></p> <p><b>(3-c) 将来キャッシュフローを見積もり直さず、割引率も改訂しない場合</b> 〔将来キャッシュフローも割引率も改訂しない割引価値による測定値の意味〕</p> <p>この測定値の変動額は、期首の負債額（期中に発生したのものについては発生時の負債額）に対する当初の実効金利による利息費用を表す。</p>	<p>負債の測定</p> <p><b>(3) 割引価値</b></p> <p><b>(3-c) 将来キャッシュフローを見積もり直さず、割引率も改訂しない場合</b> 〔将来キャッシュフローも割引率も改訂しない割引価値による測定値の意味〕</p> <p>この測定値の変動額は、期首の負債額に対する当初の実効金利による利息費用を表す。</p>
48.	<p>収益の測定</p> <p><b>(2) 市場価格の変動に着目した収益の測定</b></p> <p>市場価格の変動に着目した収益の測定とは、資産や負債に関する市場価格の有利な変動によって収益をとらえる方法をいう。随時換金（決済）可能で、換金（決済）の機会が事業活動による制約・拘束を受けない資産・負債については、換金（決済）による成果を期待して資金の回収（返済）と再投資（再構築）とが繰り返されているとみなすこともできる。その場合には、市場価格の変動によって、投資の成果が生じたと判断される。この場合の収益の額は、一期間中に生じた市場価格の上昇額によって測定される。</p>	<p>収益の測定</p> <p><b>(2) 市場価格の変動に着目した収益の測定</b></p> <p>市場価格の変動に着目した収益の測定とは、資産や負債に関する市場価格の有利な変動によって収益をとらえる方法をいう。随時換金（決済）可能で、換金（決済）の機会が事業活動による制約・拘束を受けない資産・負債については、資金の回収（返済）と再投資（再構築）とが繰り返されているとみなすことができる。その場合には、市場価格の変動によって、投資の成果が生じたと判断される。この場合の収益の額は、一期間中に生じた市場価格の上昇額によって測定される。</p>



討議資料『財務会計の概念フレームワーク』新旧対応表

項	修正後	修正前
60.	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b>  <b>〔「リスクからの解放」の意義〕</b></p> <p>この討議資料では、リスクから解放されたという表現を、投資の目的にてらして不可逆的な成果が得られた状態を指すものとして用いている。特に事業投資については、事業のリスクに拘束されない資産を獲得したとき、言い換えれば、事業投資のプロジェクトから分離した独立の資産（キャッシュ<sup>18</sup>）を獲得したとみなすことができるときに、リスクから解放されると考えている<sup>19</sup>。投資家が求めているのは、期待された成果に対してどれだけ実際の成果が得られたのかについての情報である、と伝統的に理解されてきた。将来キャッシュフローを期待して投資が行われている以上、その期待から事実への転化は、事業に拘束されない資金を、いつ、どれだけ獲得したのかで確かめられることとなる。もちろん、どのような事象をもって不可逆的な成果が得られたとみるのかについては、解釈の余地が残されている。個別具体的なケースにおける解釈は、個別基準の新設・改廃に際し、コンセンサスなどに基づき与えられる。</p>	<p><b>【結論の根拠と背景説明】</b>  <b>〔「リスクからの解放」の意義〕</b></p> <p>この討議資料では、リスクから解放されたという表現を、不可逆的な成果が得られた状態を指すものとして用いている。特に事業投資については、事業のリスクに拘束されない資産を獲得したとき、言い換えれば、事業投資のプロジェクトから分離した独立の資産（キャッシュ<sup>18</sup>）を獲得したとみなすことができるときに、リスクから解放されると考えている<sup>19</sup>。投資家が求めているのは、期待された成果に対してどれだけ実際の成果が得られたのかについての情報である、と伝統的に理解されてきた。将来キャッシュフローを期待して投資が行われている以上、その期待から事実への転化は、事業に拘束されない資金を、いつ、どれだけ獲得したのかで確かめられることとなる。もちろん、どのような事象をもって不可逆的な成果が得られたとみるのかについては、解釈の余地が残されている。個別具体的なケースにおける解釈は、個別基準の新設・改廃に際し、コンセンサスなどに基づき与えられる。</p>
61.	<p>「リスクからの解放」と類似したものとして、「実現」、あるいは「実現可能」という概念がある。「実現した成果」については解釈が分かれるものの、最も狭義に解した「実現した成果」は、販売という事実に基づけられた成果や、費用性資産の貨幣性資産への転化という事実に基づけられた成果として意味づけられることが多い。この意味での「実現した成果」は、この討議資料でいう「リスクから解放された成果」に含まれる。ただし、投資のリスクからの解放は、いわゆる換金可能性や処分可能性のみで判断されるのではない<sup>20</sup>。他方の「実現可能な成果」は、現金あるいはその同等物への転換が容易である成果（あるいは容易になった成果）として意味づけられることが多い。この意味での「実現可能な成果」のなかには、「リスクから解放された成果」と合致しないものも含まれている<sup>21</sup>。このように「実現」という用語が多義的に用いられている状況を考慮して、混乱を避けるため、この討議資料では、あえて「実現」という表現を使わないこととした。</p>	<p>「リスクからの解放」と類似したものとして、「実現」、あるいは「実現可能」という概念がある。「実現した成果」については解釈が分かれるものの、最も狭義に解した「実現した成果」は、販売という事実に基づけられた成果や、費用性資産の貨幣性資産への転化という事実に基づけられた成果として意味づけられることが多い。この意味での「実現した成果」は、この討議資料でいう「リスクから解放された成果」に含まれる。ただし、投資のリスクからの解放は、いわゆる換金可能性や処分可能性に限定して判断されるものではない<sup>20</sup>。他方の「実現可能な成果」は、現金あるいはその同等物への転換が容易である成果（あるいは容易になった成果）として意味づけられることが多い。この意味での「実現可能な成果」のなかには、「リスクから解放された成果」と合致しないものも含まれている<sup>21</sup>。このように「実現」という用語が多義的に用いられている状況を考慮して、混乱を避けるため、この討議資料では、あえて「実現」という表現を使わないこととした。</p>