

プロジェクト ASAF 対応

項目 測定の章の進め方

## 本資料の目的

1. 2014 年 3 月の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議において、カナダ会計基準設定主体 (AcSB) から、概念フレームワークにおける測定の章の進め方に関するペーパー (以下「本ペーパー」という。) が作成、提出されている。
2. 本ペーパーは、IASB より公表されたディスカッション・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「概念 DP」という。) に対して ASAF メンバーから寄せられたコメントを踏まえ、測定の章の進め方 (戦略的な側面) に関して、IASB からの要請に基づいて AcSB が作成したもので、主な検討事項が整理されている。
3. 本資料は、ASAF 会議における意見発信のあり方について検討を行うため、本ペーパーの概要を整理するとともに、ASAF 会議における発言案について記載している。

## 本ペーパーの概要

### ASAF メンバーから示されたコメントの概要

4. 殆どの ASAF メンバーは概念 DP における IASB の予備的見解に支持を示していたが、多くのメンバーが追加的に検討を要する点について根本的な事項を識別していた。また、ASAF メンバーの中には、IASB の予備的見解に強く反対した者もいた。
5. これらの提案は、全体として、概念フレームワークの測定の章には、「概念 (concept)」が含まれるべきであるものの、概念 DP における IASB の予備的見解には、概念がないか、何が概念であるべきかについて明確な説明がないという旨を示すものであった。また、測定の章は、困難であるが、根本的な論点であるため、十分な分析と議論が必要という見解が示されていた。

### ASAF メンバーが追加的な作業が必要と考えた主要な論点

6. 次の点が、多くの ASAF メンバーが、追加的なリサーチや作業を行った上で、測定ガイダンスに含まれるべきと考えた主要な論点である。

論 点	内 容
(1) 測定の目的	測定目的は、将来の会計基準設定における基礎として役に立つものである必要があり、測定要求の開発において整合的なアプローチを

	<p>もたらずものである必要がある。具体的には、次の点について考慮すべきである。</p> <p>① 「企業の資源、企業に対する請求権、及び資源及び請求権に関する変動」、及び「企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたか」に関する有用な情報の提供という目的は整合したものか、仮に整合していないとした場合、測定要求の決定にあたり、いつどのようによこれらが見解が優先されるべきかについて説明する。</p> <p>② 財政状態計算書に報告されるべき情報の有用性と業績計算書に報告されるものと比較して、測定の目的又はその適用のあり方は異なり得る。これらが整合的に適用されるためには、当該見解の双方について更なる検討がされ、説明されることが重要である。また、OCI の利用を制限するために、資産又は負債について異なる測定基礎の利用が最小化されるべきかについて検討を行う。</p> <p>③ 測定の目的は、財務諸表における再測定を決定し表示する点で、業績報告のあり方に影響されるべき、又は、関係づけられるべきである。</p> <p>④ 測定の目的は、一定の特性（意味のある加算、減算、比較が可能で、経済的な重要性が理解可能である）を有する測定となる概念を識別すべきである。</p>
(2) 事業モデル	<p>事業モデルの役割についてより慎重な検討を行った上で、資産及び負債の測定基礎を選択する基礎として更なる検討がされるべきである。</p>
(3) 会計単位	<p>会計単位は測定基礎の選択及びその適用方法に影響があり得るため、会計単位の決定方法について、ガイダンスが必要である。</p>
(4) 有用な測定基礎の識別	<p>有用な測定基礎を決定するためのガイダンスが必要である。ガイダンスとして、次のようなものが考えられる。</p> <p>① ある測定基礎が他の測定基礎よりもより有用 (more relevant) であるだろう場合をどのように決定するかの識別方法</p> <p>② 最も有用 (most relevant) な単一の測定基礎の識別</p> <p>上記にあたって、共通的な測定の特性（「富 (wealth)」や「価値 (value)」) を評価するとともに、資産又は負債の富や価値とそれら</p>

	<p>が創出可能なキャッシュ・フローとの関係について評価を行うことから、検討を開始することが可能かもしれない。</p>
<p>(5) バイアスの機会の考慮</p>	<p>企業のバイアスが測定に与える影響について、明示的な考慮が必要である。企業は、測定を行うにあたって、他者の利益を害して、自己の利益のために行動する機会を有するかもしれない（これは、学術研究では、「モラル・ハザード」と呼ばれる概念である。たとえば、総資産や資本が多く報告されるように、資産の測定基礎を採用するように選択することを通じて、貸手に与信を行うことを促そうとするかもしれない。）</p> <p>適切な測定基礎の選択によって、バイアスの機会を減少することが可能であるほか、より中立な情報（加重平均予想キャッシュ・フローの測定を利用すること、又は、主観的でありすぎる場合、キャッシュ・フロー測定を利用しないこと）が達成されるかもしれない。</p>
<p>(6) 他の特徴の適用</p>	<p>測定基礎を選択する上で、測定が合理的に行われるとともに、実務的な運用がされ得るように考慮される必要がある。</p> <p>また、経済事象を表象する上で開示が果たす役割、及び、適時性、検証可能性、比較可能性が財務情報の有用性を向上させる程度についても検討する必要がある。</p>

7. 上記で識別された論点の中には、横断的又は根本的な概念であり、概念フレームワークの他の論点に関係するか、概念 DP における別のトピックとして識別されたもの（例えば、第 8 章における業績報告の論点、及び第 9 章における事業モデルや会計単位の論点）が含まれている。これらの概念は相互に関連しているため、これらは一緒に検討されることが重要である。
8. 上記のほか、ハイレベルな測定のガイダンスが提供されるべきと識別された領域には、次の点が含まれていた。
- (1) 資産又は負債が再測定されるべき状況を特定すること
  - (2) キャッシュ・フローベースの測定において考慮されるべき要素を識別すること
  - (3) 割引率はリスクの形態を反映すべきか（反映すべき場合、リスクを考慮する要件は何か）を決定すること
  - (4) 現在の物価におけるインフレの影響を考慮すること
  - (5) 外国為替の換算の性質を識別すること（例えば、外国為替の換算は測定か）

## 今後の進め方

9. 対処が必要として識別された測定に関する論点の多くは、長年、解決されてこなかった会計上の根本的な論点である。これらの論点に対処する上で、多くの ASAF メンバーは、概念フレームワークは高品質のものでなければならず、統合的な測定要求を開発するアプローチを前進させるものでなければならないという見解を支持している。理想的には、測定の概念は、単に現在の実務や審議をまとめただけのものでなく、将来において財務報告を改善する健全な基礎を提供するものであるべきである。
10. しかし、概念的な基礎を識別し、代替案を評価し、改訂され合意された測定提案を開発するためには時間が必要である。ASAF メンバーの中には、IASB に対して、公開草案を開発する前に、各国基準設定主体等と対話し、関係者の見解を理解することを促していた者もいた。
11. IASB の現在のプロジェクト計画表によると、公開草案を 2014 年中に開発し、2015 年中に概念フレームワークの見直しを完了させる予定となっている。当該時間軸において、良く検討された概念的な測定モデルを策定することは困難であるかもしれない。このため、時間軸が見直されない限り、今後の進め方について現実的な方策を識別する必要がある。
12. 現実的に考えると、測定に関する作業については、範囲を狭めることが考えられる。また、測定の概念を更に検討するために、別個の作業又は追加的なりサーチを行うことが可能かもしれない。
13. IASB に今後の進め方について助言を行うために、今後 2 年間で開発可能な測定概念について全体としての性質を検討するとともに、今後 2 年間において対処されるべき主要な論点（及び、今後 2 年間において対処されるべきでない主要な論点）についてより個別的に識別することが有用と考えられる。

## 測定ガイダンスの性質

14. 次のリストは、今後 2 年間で発行しうる測定ガイダンスの性質について選択肢を示したものである。
  - (1) 現在の測定ガイダンス（現行の概念フレームワークにおける記述）を維持しつつ、別個の時間軸で改善されたガイダンスの開発について別個の作業を行う。
  - (2) 現在の測定ガイダンスを削除するとともに、将来において、測定ガイダンスを開発することを予定する。
  - (3) 現在の測定ガイダンスを基本的又は当座の測定ガイダンス（測定基礎、及び測定基礎の属性に関する説明）に置きかえる。

- (4) 現在の測定ガイダンスを概念DPに記載されたIASBの予備的な見解を改訂したものに置きかえる。
- (5) 現在の測定ガイダンスを他のアプローチに置きかえる。

#### 測定に関する主要な論点について検討する時期

15. IASB に対してより具体的な助言をするため、次の措置が必要な測定に関する主要な論点について、識別することが求められている。

(1) 追加的な検討が必要と考えられる論点

- ① 概念フレームワークにおける測定の章に含められるべき論点（現在のガイダンスを置きかえる旨に支持が示されること（前項(3)から(5)）が前提）
- ② 別個の取組みが必要であり、将来的に含められるべき論点

(2) 測定の章に含めるべきでない論点（概念フレームワークの他の部分で対処されるか、全く対処する必要がないと考えられる論点）

### ASAF 会議における発言案

16. ASAF 会議（2014年3月）において、主について発言することを予定している。

(1) 我々は、財務諸表において有用な財務情報が提供されるようにする上で、概念フレームワークにおいて、想定しうる測定基礎の種類及び当該測定基礎の適用のあり方について示されることが極めて重要と考えている。ASAF メンバーのコメントにおいて主要な論点とされた点は、その全てが当該目的を達成する上で重要であるほか、相互に関連性を有するため、本来、今回の概念フレームワークの見直しにおいて、これらについて同時並行的に検討がされるべきと考えている。

(2) 但し、仮に IASB が今後 2 年間に於いて概念フレームワークの見直しを完了するという時間軸に従うことを最優先する場合、測定目的に関して次の点について明示されることが特に必要と考えている。

- 測定基礎の決定にあたって、財政状態の観点と財務業績の観点の双方を検討することが必要である旨
- 財政状態の観点から有用と考えられる測定基礎と財務業績の観点から有用と考えられる測定基礎は異なり得る旨
- 財務業績の観点から有用と考えられる測定基礎について、その決定のあり方は、純損益が財務業績を適切に反映するという目的に関連付けられるべきである旨

(3) なお、我々は、測定基礎の決定のあり方を検討する際、想定する財務諸表利用者による財務諸表の利用方法について十分な理解をした上で検討を進めることが重

要と考えている。また、有用な測定基礎の識別にあたって、意味のある加減算を達成するという観点から、すべての資産及び負債に対して単一の測定基礎を適用することは有用な財務情報の提供につながらないと考えている。

ディスカッション・ポイント

- ・ 上記の ASAF 会議における発言案について、ご意見を頂きたい。