

プロジェクト **ASAF 対応専門委員会の検討状況**項目 **概念フレームワーク_表示及び開示 - 範囲及び内容****本資料の目的**

1. 本資料は2014年7月の国際会計基準審議会(IASB)のボード会議で議論された概念フレームワーク「表示及び開示 - 範囲及び内容 (AP10F)」に関する主な議論及び暫定決定について紹介するために作成したものである。なお、本委員会の審議に先立ち、8月20日に開催されたASAF対応専門委員会において本資料の説明を行っており、当該専門委員会で聞かれた意見は第31項に記載している。

IASB スタッフの提案

2. 7月のボード会議において、IASB スタッフは概念フレームワークの公開草案において、次のことを反映すべきであると提案している。
 - (1) 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「DP」という。)で提案していた「基本財務諸表」(primary financial statements)という考え方を導入しない。
 - (2) 財務諸表の目的として、以下を記載する。

財務諸表の目的は、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価し、企業の資源に対する経営者の受託責任を評価するのに役立つ、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を提供することであると記載する。その結果、財務諸表は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュフローに関する情報を提供する。
 - (3) IASB が通常は基準設定の際に要求することを検討するであろう開示を議論する(ただし、さまざまな種類の開示の例を提供しない)。
 - (4) DP で提案しているリスクの開示及び将来予測的情報の開示に関する議論を確認する。
 - ① 注記は、通常、企業の資産及び負債から生じるリスクの性質及び程度に関する情報を含める。
 - ② 将来予測的情報は、報告期間末又は報告期間中に存在していた資産及び負債に関して目的適合性のある情報を当該情報が提供する場合にだけ、注記に含めることを要求すべきである。
 - (5) DP で提案している分類、集約、相殺及び比較情報に関するガイダンスについて確認する。

- ① 企業は、理解可能な情報を表示するために、認識した構成要素に関する情報の分類、集約を、情報の特性の類似点に基づき行なうべきである。
- ② 性質が類似しない項目を相殺することは、一般的に、最も有用な情報を提供しない。
- ③ 比較情報は、企業の当期に係る財務諸表の不可欠の一部である。当該情報は関連性のある趨勢情報を提供するからである。

アジェンダ・ペーパーの概要

基本財務諸表

3. 「基本財務諸表」の導入に対して次のコメントが寄せられた。
 - (1) 「基本財務諸表」という用語は、その他の財務諸表情報はあまり重要でないことを示唆する懸念がある。
 - (2) 基本財務諸表に含まれていない注記のセグメント情報は、基本財務諸表の情報ほど有用になりうる。
 - (3) キャッシュフロー計算書はキャッシュベースに基づく情報のため、発生主義の他の基本財務諸表に比べ優位でない。
4. IASB スタッフは、基本財務諸表のような財務諸表の構成要素の全体を指す集合名を概念フレームワークに導入することは、これらの構成要素を個別にリストするよりも便利であると考えている。
5. 一方で、集合名を導入した場合には、どのような用語を使用すべきか、また財務諸表のどの構成要素をそこに含めるべきかの問題が生じると考えている。さらに、基本財務諸表と注記を区別したことにより、どのような情報がこれらのどちらに含まれるべきかについてのより多くのガイダンスの提供依頼を受け取る結果となったことも認識している。

どのような用語を使用すべきか

6. 「基本(Primary)」という用語で順位付けをすることはもともと IASB の意図でなかったことや、財務諸表はパッケージとして考慮すべきだという DP との考え方も矛盾することから、IASB スタッフはこの用語は使用すべきではないと考えている。ただし、それ以外の代替的な用語についての案は今のところない。

どの構成要素を含めるべきか

7. DP で導入が提案された「基本財務諸表」には、財政状態計算書、純損益とその他の包括損益計算書、持分変動計算書及びキャッシュフロー計算書が含まれており、

これらにはさらに DP 上で定義されている要素が含まれていた。

8. ただし、2014年7月のIASB会議のアジェンダ・ペーパー10Gにおいて、DP上定義することを検討していた持分変動計算書の要素である持分への拠出、持分の分配及び持分のクラス間での振替、並びにキャッシュフロー計算書の要素である現金収入及び現金支出である一部の要素の定義が公開草案から外されることが提案されたことを受け、そうなった場合には財政状態計算書、純損益とその他の包括損益計算書のみが定義された要素を含むこととなる¹。
9. 持分変動計算書及びキャッシュフロー計算書は、財政状態計算書や純損益及びその他の包括利益計算書と違い財務諸表の要素の定義を満たしている情報に関する要約を提供するものではなく、そのような意味では財務諸表の注記で提供される情報と類似しているような情報を提供しているとの議論もある。
10. また、金融機関のキャッシュフロー計算書は必ずしも有用な情報を提供するものではないことを認識しており、財政状態計算書や純損益及びその他の包括利益計算書のように常に目的適合性のあるものかどうかといった考えが生じる。キャッシュフロー計算書の目的適合性についてはIASBの開示に関する取組みにおけるプロジェクトで検討されることから、IASBスタッフは概念フレームワークにおいてそのリサーチ結果を前もって提案するようなことはすべきではないと考えている。

用語を導入することによる影響

11. 第7項に記載しているように、基本財務諸表のような用語を導入した場合には、適した用語の選択や、どのような構成要素をどちらに分類するかを決定する必要があるだけでなく、後者に対する追加的なガイダンスを提供する必要性が生じる可能性がある。
12. これらのように、財務諸表の複数の構成要素を指す単一の用語を使用すると決定した場合にはどのような用語を使用するのか、またその決定した用語に対してどの財務諸表の構成要素を含めるかを決定する必要性が生じることとなり、IASBスタッフは公開草案にはDPで提案された「基本財務諸表」という考え方を取り入れないことを推奨している。

財務諸表の目的

13. 既存の概念フレームワークでは財務報告の目的を設定しているが、財務諸表の目的は設定されていない。一方で、概念フレームワークプロジェクトの議論の焦点

¹ 2014年7月のIASB会議にてこれら追加の要素を定義しないことをIASBは暫定的に決定した。

になるのは財務諸表であり、経営者による説明のような財務諸表以外の形式の財務報告の議論はしていない。IASB スタッフは概念フレームワークにて財務諸表の目的を設定することは、財務諸表とその他の形式の財務報告との境界線を明確にするのに役立つと考えている。

14. IASB スタッフは財務諸表の個々の構成単位の目的は概念フレームワークレベルではなく、基準レベルで設定されるべきであると考えており、概念フレームワークは財務諸表全体の目的を設定すべきであると考えている。また、財務諸表全体の目的を設定する際には次を考慮している。

- (1) 既存の概念フレームワークに定められている財務報告の目的及びその補足的なガイダンス
- (2) DP にて提案された基本財務諸表の目的及び財務諸表の注記の目的
- (3) IAS1 号で示している財務諸表の目的
- (4) IASB による次の暫定的結論
 - ① 財務報告の全体の目的の中で受託責任をより目立たせること
 - ② 当該期間中のリターンの描写と、将来キャッシュフローの見通しの評価に役立つという純損益の2重目的

15. キャッシュフロー、持分への拠出及び持分の分配は財務諸表の要素として概念フレームワークで定義されていないため、これらは財務諸表の目的で言及すべきではないと IASB スタッフは考えているが、一方で、これらに関する情報は完全な1組の財務諸表の一部を構成するものであり、財務諸表の利用者にとっては目的適合的なものであると考えている。よって、財務諸表の目的の中ではキャッシュフロー、持分への拠出及び持分の分配への言及はしないが、財務諸表の目的のガイダンスにおいてこれらに関する情報の重要性について認めるべきであると考えている。

16. これらの分析の結果、第2項(2)に記載している内容を公開草案に反映することを推奨している。

財務諸表の注記の範囲

17. 基準設定時に IASB が要求することを一般的に考慮する開示の議論は有用であることから概念フレームワークの公開草案に含めるべきであると IASB スタッフは考えている。ただし、開示の例示については概念フレームワークの中で提供するには詳細すぎるため、各基準レベルで検討されるべきであると考えている。なお、DP で識別されている、IASB が開示に関する全般的な基準や特定の基準で要求することを一般的に考慮する開示は次のものである。

- (1) 報告企業全体に関する情報(以下を理解するために必要な範囲で)
 - ① 企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動、キャッシュフロー
 - ② 企業の経営者及び統治機関が企業の資産を使用する責任をどれだけ効果的かつ効果的に果たしたのか
- (2) 企業の基本財務諸表で認識した金額。これには当該金額の変動を含む(例えば、表示科目の分解、増減内訳表、調整表など)
- (3) 企業の未認識の資産及び負債の性質及び程度
- (4) 企業の資産及び負債(認識済みであれば未認識であれ)から生じるリスクの性質及び程度
- (5) 表示している金額または他の方法で開示している金額に影響を与える手法、仮定及び判断、ならびに当該手法、仮定及び判断の変更

リスク

18. DP に対し若干の回答者は「リスク」という用語は非常に広範囲の情報をとらえうると懸念を示している。また、企業の経営者がどのようにリスクを管理しているかといった情報のようなリスク情報は、例えば経営者の説明のような財務諸表外で開示の方がより適しているのではないかとのコメントもあった。
19. これらコメントに対し、概念フレームワークで提案されているリスク開示は企業の**既存**の資産及び負債に関連するリスクに焦点をあてているため、例えば環境リスクや社会リスクといったようなものについては、それらが企業の既存の資産及び負債に関連しない限りにおいては財務諸表に含めるようなことはないとのIASBスタッフは考えている。
20. また企業がリスクをどのように管理しているかについての情報については、現在IFRS 7号「金融商品：開示」でも求められており、この情報は企業のキャッシュフローを生み出す能力や経営者の受託責任を評価する上では役にたつものであるとのIASBスタッフは考えている。
21. これらよりIASBスタッフは、企業の資産と負債から生じるリスクの性質及び程度に関する開示はIASBが通常要求することを一般的に考慮する開示であるということを経験フレームワークに含めることを推奨している。

将来予測的情報

22. DP の回答者の懸念には、どのような将来予測的情報を財務諸表に含めるべきかどうかは明確ではなく、その範囲が広くとらえられることがあるのではないかと聞いたものがあつたが、IASBスタッフはDPに記載されている次の内容で明確であると考えており、追加的なガイダンスを経験フレームワークに加えることは適当で

はないと考えている。

IASB が将来予測的情報を財務諸表に含めることを要求すべきなのは、報告期間末に又は報告期間中に存在していた資産及び負債に関して目的適合性のある情報を当該情報が提供する場合だけである。

23. また、第 24 項とは逆に財務諸表に含めるべき将来予測的情報の範囲が狭くとらえられることがあるのではないかといった懸念事項も示された。具体的には、IAS 10 号「後発事象」で求められる修正を要しない後発事象の開示は DP で提案されている**既存**の資産及び負債に関する情報と矛盾するというものである。IAS 10 号の要求事項と DP で提案されている将来予測的情報の関係は適用上の問題であると IASB スタッフは考えており、IASB が仮に IAS 10 号を修正すると決定した場合には、修正を要しない後発事象の開示が財務諸表の範囲内なのかどうか、そしてその開示を要求し続けるのかどうかについて考慮する必要があると IASB スタッフは考えている。
24. IASB スタッフはまた、企業結合のような修正を要しない後発事象は将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しの評価に直接関連するものであり、財務諸表の目的とも整合していると考えている。
25. これらの分析より IASB スタッフは DP で提案されている将来予測的情報の議論を公開草案で維持すべきであると推奨している。

表示及び開示に関するその他のガイダンス

26. 分類、集約、相殺及び比較情報に関するガイダンスは有用であると IASB スタッフは考えている。これらについてさらなるガイダンスを求めるコメントがあることを IASB スタッフは認識しているが、そのようなガイダンスが必要になる場合には概念フレームワークではなく各基準で取り扱うべきであると考えている。よって概念フレームワークの公開草案では DP に記載しているガイダンスを確認すべきであると推奨している。

2014年7月IASB会議における主な議論

27. 2014年7月のIASB会議において聞かれた主な意見は、次の通りである。

- (1) 「基本財務諸表」の用語を導入するかどうかの議論に対して次のようなコメントがあった。
 - ① “Primary” という用語が他のものに対して優位的な意味を示唆してしまう懸念を生じさせるのであれば、“Primary” の代わりに “Summary” という用語を使用するのはどうか。
 - ② 「基本財務諸表」という用語は実務で広く使用されており、実務を無視することは問題の解決にはならない。
 - ③ 公開草案に用語を含め、質問事項にしてはどうか。
 - ④ 現時点で特に問題が生じていないのであれば、変更は不要である。
- (2) 財務諸表の目的の議論に対して次のようなコメントがあった。
 - ① 財務諸表の目的の中にキャッシュフロー報告への言及がないのには同意できない。投資家は、キャッシュフローにとりわけ興味がある。
 - ② アジェンダ・ペーパーでは、財務諸表の目的を設定することにより、財務諸表とそれ以外の財務報告の境界線が明確にすることができるとあるが、従来、財務諸表の目的がなくても基準設定時に問題となるようなことはなかった。従って、財務諸表の目的を設定する必要はないのではないか。
 - ③ スタッフの提案内容は、財務諸表の要素の定義とうまく関連付けされている。
- (3) 注記の範囲に対して次のようなコメントがあった。
 - ① 金融会社にとってのリスク開示は理解できるが、通常の事業会社にとってはどうのようなリスク開示につながるか。
 - ② 通常の事業会社にとっても、訴訟リスクがあるとコメントがあった。
- (4) その他のガイダンスに対しては、分類、集約及び相殺だけではなく分解についてもガイダンスを追加すべきである、というコメントがあった。

IASBによる暫定決定(2014年7月)

28. 上記のスタッフ提案及びIASB会議の議論の結果、IASBは概念フレームワークの公開草案では次のことを反映すべきであると暫定的に決定した。

(1) DPで提案していた「基本財務諸表」という考え方を導入しない。

(2) 財務諸表の目的として、以下を記載する。

財務諸表の目的は、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価し、企業の資源に対する経営者の受託責任を評価するのに役立つ、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を提供することであると記載する。その結果、財務諸表は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュフローに関する情報を提供する。

(3) IASBが通常は基準設定の際に要求することを検討するであろう開示を議論する(ただし、さまざまな種類の開示の例を提供すべきではない)。

(4) DPで提案しているリスクの開示及び将来予測的情報の開示に関する議論を維持する。特に、

① IASBは通常、企業の資産及び負債から生じるリスクの性質及び程度に関する開示を要求することを検討する。

② IASBは、将来予測的情報を財務諸表注記に含めることを要求すべきなのは、報告期間末又は報告期間中に存在していた資産及び負債に関して目的適合性のある情報を当該情報が提供する場合だけである。

(5) DPで提案している分類、集約、相殺及び比較情報に関するガイダンスを維持する。特に、

① 企業は、理解可能な情報を表示するために、認識した構成要素に関する情報の分類、集約、**分解**を、情報の特性の類似点を反映する方法で行うべきである。

② 性質が類似しない項目を相殺することは、一般的に、最も有用な情報を提供しない。

③ 比較情報は、企業の当期に係る財務諸表の不可欠の一部である。当該情報は関連性のある趨勢情報を提供するからである。

上記を除く DP セクション 7「表示及び開示」に係るこれまでの暫定決定

29. IASB は、次の事項を暫定的に決定した。

- (1) 各基準が開示及び表示の要求事項について明確な目的を有するべきであるというディスカッション・ペーパーにおける提案を再確認する。
- (2) IASB は有用な財務情報の効果的なコミュニケーションを促進する開示及び表示の要求事項を開発すべきであるというディスカッション・ペーパーにおける提案を再確認する。
- (3) 主として IASB に対してディスカッション・ペーパーの中で提案したコミュニケーション原則を「概念フレームワーク」の中にも含めるとともに、それらが有用な財務情報の質的特性とどのように関係するのかを議論する。具体的には、IASB は、開示要求は次のことを図るべきであると暫定的に決定した。
 - ① 企業固有である有用な情報の開示を促進する。
 - ② 明確でバランスのとれた理解可能な開示をもたらす。
 - ③ 財務諸表の別の部分で同じ情報の重複を回避する。
 - ④ 開示される情報の有用性を低下させることなく比較可能性を最大限にする。
- (4) 電子書式での財務諸表に関する議論を「概念フレームワーク」には含めない。

30. IASB は、現行の「概念フレームワーク」の QC11 項における重要性の概念を修正しないことを暫定的に決定した。ただし、同項での「利用者」という用語は「概念フレームワーク」の第 1 章で述べている主要な利用者を指す旨を明確化する。

専門委員会で聞かれた主な意見

31. 「基本財務諸表」という用語を使用しないという暫定決定に関して、これまで広く使われてきた用語であり、また、用語が適切でないのであれば別の用語とすればよいとも考えられるため、賛同できない。

ディスカッション・ポイント

表示及び開示に関する暫定決定についてご意見を頂戴したい。

以上