

2015年5月

結論の根拠
公開草案 ED/2015/3

財務報告に関する概念フレームワーク

コメント期限:2015年10月26日

結論の根拠

公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft *Conceptual Framework for Financial Reporting* (published May 2015; see separate booklet) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments on the Exposure Draft need to be received by **26 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Confidentiality requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

結論の根拠

公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」

この結論の根拠は公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に付属するものであり、コメントを求めることのみを目的に国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。提案は、最終の形で公表される前に、寄せられたコメントを踏まえて修正される可能性がある。コメントは**2015年10月26日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.orgへの電子メール又は我々の‘Comment on a proposal’のページを用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。ただし、コメント提出者が秘密扱いを求める場合は例外とする。これについての詳細及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかについては、我々のウェブサイトを参照のこと。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © 2015 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ／IASB ロゴ／IFRS for SMEs ロゴ／‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報（商標が登録又は適用されている国々の詳細など）は、要求に応じて IFRS 財団から利用可能である。

IFRS 財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、上記を主たる事務所としてイングランド及びウェールズで海外会社として活動している（会社番号 FC023235）。

目 次

	開始する項
はじめに	BCIN.1
背 景	BCIN.2
本プロジェクトの経緯	BCIN.3
本プロジェクトへのアプローチ	BCIN.6
ディスカッション・ペーパー	BCIN.12
範 囲	BCIN.22
事業活動	BCIN.28
長期投資の含意	BCIN.35
事業活動としての長期投資	BCIN.36
長期投資者の情報ニーズ	BCIN.39
会計基準の役割	BCIN.44
第 1 章—— 一般目的財務報告の目的	BC1.1
はじめに	BC1.2
受託責任	BC1.6
主要な利用者	BC1.11
第 2 章——有用な財務情報の質的特性	BC2.1
慎重性	BC2.1
警戒心としての慎重性	BC2.9
非対称性としての慎重性	BC2.11
2010 年概念フレームワークの他の側面との関連性	BC2.16
形式に対する実質の優先	BC2.18
信頼性	BC2.21
理解可能性及び複雑性	BC2.26
重要性	BC2.28
基本的な質的特性の適用	BC2.32
有用な財務報告に対するコストの制約	BC2.33
第 3 章——財務諸表と報告企業	BC3.1
報告企業	BC3.5
報告企業	BC3.8
報告企業の境界	BC3.10
第 4 章——財務諸表の構成要素	BC4.1
はじめに	BC4.1
資産及び負債の変動で定義される収益及び費用	BC4.2
定義——資産と負債の両方に共通の論点	BC4.4
経済的資源の別個の定義	BC4.7
期待される流入又は流出という概念の削除	BC4.11
過去の事象	BC4.18
資 産	BC4.23
経済的資源	BC4.24
権利に焦点	BC4.29

支配	BC4.40
負債	BC4.45
過去の事象の結果としての現在の義務	BC4.48
ある者にとっての義務が他者にとっての権利である	BC4.76
負債に関する他のガイダンス	BC4.81
未履行契約	BC4.82
持分	BC4.93
収益及び費用	BC4.104
その他の構成要素	BC4.106
契約上の権利及び義務の実質の報告	BC4.111
会計単位	BC4.112
第5章——認識及び認識の中止	BC5.1
認識プロセス	BC5.1
認識規準	BC5.5
現行の要求事項	BC5.5
ディスカッション・ペーパーにおけるアプローチ	BC5.11
ディスカッション・ペーパーに対する反応	BC5.13
目的適合性	BC5.22
忠実な表現	BC5.46
コストの制約	BC5.48
認識の中止	BC5.49
契約の条件変更	BC5.59
第6章——測定	BC6.1
混合測定基礎	BC6.7
測定基礎及びそれらが提供する情報	BC6.15
歴史的原価	BC6.19
現在価額	BC6.24
キャッシュ・フローを基礎とした測定技法	BC6.31
取引コスト	BC6.34
測定の目的	BC6.38
測定基礎を選択する際に考慮すべき要因	BC6.41
目的適合性	BC6.43
忠実な表現	BC6.58
補強的な質的特性	BC6.61
当初認識時に考慮すべき要因	BC6.67
複数の目的適合性のある測定基礎	BC6.68
持分の測定	BC6.69
第7章——表示及び開示	BC7.1
はじめに	BC7.1
財務諸表の目的及び範囲	BC7.4
リスクに関する情報	BC7.11
将来予測的な情報	BC7.13
伝達ツールとしての表示及び開示	BC7.17
電子書式の財務諸表	BC7.23
財務業績に関する情報	BC7.24
用語法	BC7.24

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

ディスカッション・ペーパー	BC7.26
ディスカッション・ペーパーに対するフィードバック	BC7.28
財務業績の報告に対するアプローチ	BC7.33
純損益計算書の記述	BC7.38
収益及び費用を純損益計算書に含めるという推定	BC7.42
収益及び費用の種類	BC7.45
複数の測定基礎の使用	BC7.49
純損益計算書への項目の振替	BC7.51
第8章——資本及び資本維持の概念	BC8.1
「概念フレームワーク」の修正案の影響	BCE.1
現行の基準との不整合	BCE.2
主要な不整合	BCE.7
軽微な不整合	BCE.12
既存の不整合	BCE.22
経過措置及び発効日	BCE.25
付 録	
2010年「概念フレームワーク」に関する結論の根拠	
代替的見解	AV1
新旧対応表	

「財務報告に関する概念フレームワーク」[案]に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

BCIN.1 この結論の根拠は、国際会計基準審議会（IASB）が公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（「本公開草案」）に記述した結論に至る際の考慮事項を要約している。個々の審議会メンバーにより諸要因への重点の置き方は異なっていた。

背景

BCIN.2 IASBが「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）の変更を提案する主要な動機は、本公開草案に関するコメント募集に示している。変更案の影響（経過措置を含む）は、BCE.1項からBCE.31項で議論している。

本プロジェクトの経緯

BCIN.3 2004年に、IASBと米国の国内基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）は、両者の「概念フレームワーク」を改訂するための共同プロジェクトを開始した。2010年に、IASBとFASBは、改訂「概念フレームワーク」の2つの章を公表した。これらの章は、一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性を記述している。それらは公表後直ちに発効し、現在はIASBの現行の「概念フレームワーク」の一部を構成している。本公開草案の第1章及び第2章は、2010年に公表した各章に若干の修正提案を加えたものである（BC1.1項からBC2.33項参照）。

BCIN.4 それら2つの章の最終確定に加えて、IASBとFASBは次のことを行った。

- (a) 報告企業概念について、ディスカッション・ペーパー及び公開草案を公表した。
- (b) 財務諸表の構成要素の定義を議論した。
- (c) 測定概念について議論し、公開の円卓会議を開催した。

BCIN.5 2010年に、IASBとFASBは、両者のアジェンダにあった他のプロジェクトに集中するために、「概念フレームワーク」に関する作業を中断した。

BCIN.6 2012年に、アジェンダに関する公開協議（「アジェンダ協議2011」）を受けて、IASBは「概念フレームワーク」プロジェクトを再開した。

BCIN.7 2013年7月に、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」（「ディスカッション・ペーパー」）を公表した。BCIN.12項からBCIN.21項では、ディスカッション・ペーパーに対する反応を論じている。

本プロジェクトに対するアプローチ

BCIN.8 アジェンダ協議2011から受けたフィードバックは、このプロジェクトを優先することの重要性を強化した。このため、IASBは「概念フレームワーク」を遅滞なく改訂すべきだと決定した。これを達成するため、IASBは現行の「概念フレームワーク」を基礎としており、「概念フレームワーク」のすべての側面を根本的に再検討するのではなく、更

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

新、改善及び空白の補充を行っている。

- BCIN.9 2010年以前には、IASBとFASBは本プロジェクトを8つの別個のフェーズで完了することを計画していた。2012年に本プロジェクトを再開した際に、IASBは、この段階的アプローチを継続しないことを決定し、改訂「概念フレームワーク」についての提案のより完全なセットを開発することを決定した。IASBは、このアプローチにより、IASBと利害関係者が、「概念フレームワーク」のさまざまな諸側面の間の結び付きをより明確に見ることが可能となると考えている。
- BCIN.10 IASBは通常、主要なプロジェクトについて協議グループを設置する。IASBは、会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)を「概念フレームワーク」の協議グループとして使用している。ASAFはIASBの諮問グループで、各国の会計基準設定主体及び財務報告に利害を有する地域団体で構成されている。IASBはもはや本プロジェクトをFASBとの二者間の共同プロジェクトとしては行っていないが、ASAFは、FASBを含む広範囲の国内基準設定主体からの多角的なインプットをIASBに提供している。IASBは、概念フレームワークに関する以下のトピックに関してのASAFによる議論を検討した。慎重性、受託責任、信頼性、複雑性、負債の定義、財務業績の表示、長期投資の含意、測定各トピックである。
- BCIN.11 国際公会計基準審議会(IPSASB)は、2014年10月に、「公共セクター企業による一般目的財務報告に関する概念フレームワーク」(「IPSASB概念フレームワーク」)を公表した。IASBは、IPSASB概念フレームワークと本公開草案における提案との間の主要な類似点及び相違点を検討した。差異の一部は、公共セクター企業と民間セクター企業との特徴の相違から生じている。すなわち、公共セクターは市民等へのサービスの提供に重点を置くのに対し、民間セクターはキャッシュ・フローの生成に重点を置く。その他の差異に関しては、IASBはIPSASB「概念フレームワーク」に含まれているのと同様の代替案を棄却した。その差異の概要は、2014年11月のIASB会議のアジェンダペーパー10Cで見ることができる。

ディスカッション・ペーパー

- BCIN.12 ディスカッション・ペーパーについての6か月のコメント期間は2014年1月に終了した。IASBは220通以上のコメントレターを受け取った。さらに、IASBのメンバー及びスタッフは、以下を含む140回以上のアウトリーチ会合を行った。
- (a) 円卓会議(ロンドン、トロント、サンパウロ、東京)
 - (b) 各地域の基準設定主体が組織したアウトリーチ会合(アジア、オーストラリア、欧州、ラテンアメリカ、北アメリカ、南アフリカ)
 - (c) IASBの公式の諮問機関との議論(IFRS諮問会議、ASAF、資本市場諮問委員会、世界作成者フォーラム)
 - (d) 財務諸表利用者との的を絞ったアウトリーチ(利用者にとって最も直接的に関連性のあるトピックを議論)。それらの議論の焦点は、負債と持分の区別、純損益及びその他の包括利益の表示、測定、並びに慎重性、信頼性及び受託責任に関する論点に置かれた。
- BCIN.13 ディスカッション・ペーパーに対してコメントした人々のほぼ全員が、「概念フレームワーク」を見直すという決定を支持した。多くの人々が、完全に明確な最新の「概念フレ

ームワーク」が基準の効果的な開発に必要であるという見解を示した。

BCIN.14 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、この重要なプロジェクトを遅滞なく完了すべきであることに同意し、本プロジェクトにタイトな日程を設定する決定を支持した。しかし、コメントした人々の多くは、IASB は堅牢な概念の開発にもっと多くの時間を費やすべきだという見解を示した。数名のコメント提出者は、段階的アプローチを提案した。一部のセクション（例えば、資産、負債、持分、収益及び費用の定義）を当初の日程に沿って完了させ、他の領域（例えば、測定）についてはさらに調査研究を行うというものである。

BCIN.15 現行の「概念フレームワーク」に対する懸念（本公開草案の要約及びコメント募集参照）及びそれが将来の基準の開発において重要であることにより、IASB は依然として、現行の「概念フレームワーク」の大幅な改善を適時に完了すべきであると考えている。したがって、IASB は「概念フレームワーク」の改訂を2016年に完了することを目指している。この厳しいが達成可能な日程を果たすため、IASB は、現行の「概念フレームワーク」の明確かつ大幅な改善をもたらす変更に焦点を当てている。

BCIN.16 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、IASB の本プロジェクトへのアプローチ及び特に下記の決定を支持した。

(a) 本プロジェクトに対して段階アプローチを採用しない。

(b) 「概念フレームワーク」のすべての諸側面を根本的に見直すのではなく、更新、改善及び空白の補充を行うことに重点を置く。

したがって、IASB はこのアプローチを継続してきた。

BCIN.17 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーは一部の領域（例えば、測定、並びに表示及び開示（特に財務業績の表示）に関する各セクション）では開発が不十分であるとの見解を示した。この結論の根拠の関連するセクションでは、IASB がこれらの懸念の解決をどのように図ってきたのかを論じている。

BCIN.18 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーは十分に野心的なものとはなっていないとの見解を示した。一部の領域において、IASB が基準を設定する際に行うことが必要となる判断を記述しており、彼らの考えでは、基本的な概念を検討していなかったからである。IASB の考えでは、「概念フレームワーク」はIASB が基準を開発するのに役立つ実務的なツールであるべきである。「概念フレームワーク」は、概念が単一の回答に至らない場合や、概念が相反する回答を生じる場合に、IASB が判断を下す際に考慮する必要のある要因を説明せずに概念を単純に記述するだけでは、この役割を果たさないこととなる。

BCIN.19 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーが現行の実務の正当化や最近のIASB による基準設定の決定の正当化を図っているように見えると述べた。それはディスカッション・ペーパーの目的ではなく、本公開草案の目的でもない。しかし、最近の基準レベルのプロジェクトでの概念のいくつかは、これらの事項についてのIASB の最も開発の進んだ考え方を反映しており、その考え方は本公開草案での提案にも流れ込んでいる。

BCIN.20 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーは基準レベルの詳細を記載しすぎていたとも述べた。本公開草案を開発する際に、IASB は、ハイレベルの概念の提

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

供と、「概念フレームワーク」が IASB 等に有用となるのに十分な詳細の提供との間のバランスを取ることを図った。

BCIN.21 ディスカッション・ペーパーの特定の領域に関するコメント提出者のコメントは、この結論の根拠の関連するセクションで論じている。

範 囲

BCIN.22 第 1 章では財務報告の目的を記述しているが、本公開草案のほとんどの章は、財務諸表において提供される情報に焦点を当てている。それらの章は、他の形式の財務報告書（経営者による説明、期中財務報告書、プレスリリース、分析用の補足資料など）を扱っていない¹。これは、財務諸表が財務報告の中心的な部分であり、IASB が扱う論点の大半が財務報告に関するものであることを反映している。また、他の形式の財務報告を扱うと、本プロジェクトの完了に要する期間が著しく長くなり、それがもたらす改善が遅れることとなる。ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者がこのアプローチに反対したが、この論点にコメントした人々の大半は、「概念フレームワーク」は財務諸表のみに焦点を当てるべきであることに同意した。

BCIN.23 IASB は、持分法会計及び外貨建の金額の換算に関する概念は、IASB がこれらのトピックに関する基準の改訂を検討するためのプロジェクトを行えば、最も適切に扱われることになると考えている。調査研究プログラムの一部として、IASB は現在、これらのトピックに関するプロジェクトを取り上げるべきかどうかを評価するのに役立てるための証拠を収集している²。したがって、本公開草案ではこれらを扱っていない。これらのトピックの議論がないことは、それらについての特定のアプローチを示唆することを意図したものではない。

BCIN.24 現行の資本維持の議論をほとんど変えずに本公開草案に記載しており (BC8.1 項参照)、現在原価を考え得る測定基礎として詳細に論じることはしていない (BC6.23 項参照)。IASB は、高インフレの会計処理に関して将来の作業を行うとした場合には、「概念フレームワーク」の資本維持の議論の改訂及び現在原価の議論の拡張を検討するであろう。そうした作業は現時点では計画されていない。

BCIN.25 ディスカッション・ペーパーでは、負債と持分の区別の方法についての提案を記載していた。しかし、それらの提案に対する反応の一部は、それによる特定の種類の請求権の会計処理の有用性について疑問を提起した。したがって、IASB は、負債と持分の区別の方法について、持分の特徴を有する金融商品の調査研究プロジェクトにおいてさらに検討することを決定した。他の大いに必要とされている「概念フレームワーク」の改善を遅らせないようにするためである。したがって、本公開草案では、負債と持分の区分の変更を提案していない (BC4.93 項から BC4.103 項)。

BCIN.26 いくつかの協同組合が、かれらの特別な性質を扱うためには、IASB は、特に負債と持分の区分に関して、「概念フレームワーク」における具体的なガイダンスを開発すべきであると指摘した。その区分は、現在、BCIN.25 項で述べた調査研究プロジェクトに

¹ 他のフレームワーク（国際統合報告協議会が開発したものなど）では、投資者に有用な情報の他の源泉を統合している。

² IASB がプロジェクトをアクティブ・アジェンダに追加するには、正式のアジェンダ決定が必要となる。

において検討されている。さらに、IASB の考えでは、「概念フレームワーク」は一般的な適用の概念を提供すべきであり、協同組合のような特定の形態の組織への適用のための異なるガイダンス又は追加的なガイダンスを提供すべきではない。

BCIN.27 「中小企業のための国際財務報告基準」(「IFRS for SMEs」)には、中小企業の財務諸表の基礎となる概念及び基本原則についてのセクションがある。このセクションは現行の「概念フレームワーク」を基礎としている。IASB は、IFRS for SMEs のこのセクションを修正すべきかどうかを、改訂「概念フレームワーク」を最終確定した後に、IFRS for SMEs の将来の見直しの際に検討するであろう。

事業活動

BCIN.28 ディスカッション・ペーパーでは、IASB が特定の基準の開発又は改訂を行う際に、企業が事業活動をどのように行うのかを考慮すれば、財務諸表の目的適合性を高めることができるという考えを示していた。この要因が、測定並びに表示及び開示（収益及び費用の項目を純損益とその他の包括利益のいずれに含めるべきかなど）に影響を与える可能性があることにIASB は留意した。

BCIN.29 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、事業活動に関するこれらのコメントに同意した。また、IASB が「事業活動」という用語を「概念フレームワーク」全体を通じて使用すべき最優先の概念の名称として定義して使用すべきだと考えた人々もいた。

BCIN.30 他方、コメント提出者は、IASB が事業モデルを重視すべきであるという考えに反対した人々もいた。彼らは、事業モデルを参照すると、財務諸表に経営者の偏りが持ち込まれる可能性があるとして指摘した。彼らは、「資産及び負債の忠実な表現を達成するためのより客観的な基礎」を提唱した。そこでは、経営者の意図も報告企業の事業モデルも、資産又は負債の測定に影響を与えない。彼らの考えでは、資産及び負債の客観的な測定値が、報告企業の事業モデルの結果を明確に示すこととなる。

BCIN.31 一部のコメント提出者は、「事業モデル」という用語をさまざまな組織が異なる意味で使用していることに留意した。それらの組織とは、国際統合報告協議会、金融安定理事会の開示拡充タスクフォース、欧州財務報告諮問グループ、さまざまな規制機関などである。彼らは、IASB がこの用語を異なる意味で使用するとした場合には、混乱を生じるおそれがあると警告した。したがって、IASB はこの用語を本公開草案では使用していない。

BCIN.32 さらに、IASB は、企業の事業活動の性質は財務報告のさまざまな局面において異なる役割を果たすという結論を下した。

BCIN.33 したがって、本公開草案では、企業が事業活動をどのように行うのかが財務報告において果たす役割についての一般的な議論は記載していない。その代わりに、当該要因が以下に与える影響を議論している。

- (a) 会計単位 (4.62 項(a)(iii)参照)
- (b) 資産又は負債並びに関連する収益及び費用に係る測定基礎の選択 (6.54 項(a)参照)
- (c) 表示及び開示 (収益及び費用の項目を純損益とその他の包括利益のいずれに含める)

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

べきかを含む) (6.76 項から 6.77 項、7.10 項及び BC7.19 項参照)

BCIN.34 一部のコメント提出者は、企業が事業活動をどのように行うのかが、負債と持分の区別並びに資産及び負債の認識にも影響を与えると考えた。IASB は、企業の事業活動の考慮が資産及び負債の認識に関連性があるという状況を識別しなかった。BCIN.25 項で議論したように、IASB は負債と持分の区分についてさらに調査研究を行っている。

長期投資の含意

BCIN.35 長期投資及び長期資金調達、近年において各国政府からの大きな関心と呼んだ主題である。各国政府は、長期投資の奨励が経済成長を促進するための重要なツールであるという考えを示してきた。したがって、本公開草案を開発する際に、IASB は、「概念フレームワーク」が、新基準を開発する際に以下の疑問点を検討することを可能にするための十分かつ適切なツールを IASB に提供することになるのかどうかを検討した。

- (a) 報告企業による投資の時間軸が基準設定の意思決定に何か影響があるか (BCIN.36 項から BCIN.38 項参照)
- (b) 報告企業に対する長期投資者は、短期投資者とは異なる情報を必要とするのか (BCIN.39 項から BCIN.43 項参照)

BCIN.44 項は、長期投資の促進に関しての会計基準の役割についてコメントしている。

事業活動としての長期投資

BCIN.36 一部の人は、IASB は長期投資を特定の種類の事業活動 (又は事業モデル) として識別して、当該事業活動を行う企業についての具体的な測定、表示及び開示の要求事項を開発すべきであると提案した。そうした見解を示したコメント者の一部は、次のことを指摘した。

- (a) 企業は、長期投資 (及び負債) について現在価額測定値を使用すべきではない。原価ベースの測定か長期の見積りを使用して更新した測定のいずれかを使用し、減損損失を市場ベースの測定値 (公正価値など) を使用するのではなく企業固有の測定値 (使用価値など) を使用して算定すべきである。
- (b) 現在価額測定を使用する場合には、再測定は、純損益計算書ではなくその他の包括利益 (OCI) で報告すべきである。さらに、処分時に、利得又は損失の合計額を同日現在で OCI 累計額から純損益計算書に振替 (「リサイクル」) すべきである。

BCIN.37 本公開草案の提案では、資産又は負債 (及び関連する収益及び費用) についての測定基礎を選択する際に考慮すべき 1 つの要因は、当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかであり、これは、部分的には、行われている事業活動の性質に左右される。この要因は、収益及び費用を OCI に含めるべきかどうかを決定する際にも考慮されることになる。IASB は、本公開草案におけるこの要因の議論は、将来のプロジェクトが以下のことを検討する場合に、IASB が適切な基準設定の意思決定を行うことを可能にするための十分なツールを提供すると結論を下した。

- (a) 事業活動が長期投資を含んでいる企業の長期投資 (又は負債) の測定方法
- (b) そうした企業が当該投資 (又は負債) の帳簿価額の変動を純損益計算書又は OCI の

いずれに含めるべきか³

BCIN.38 以下の理由で、IASB は、「概念フレームワーク」は長期投資の事業活動に明示的に言及すべきではないと提案している。

- (a) 特定の事業活動に明示的に言及することは、基準レベルの詳細を不適切に「概念フレームワーク」に埋め込むことになる。
- (b) 「概念フレームワーク」は他の特定の事業活動には言及しておらず、この活動に言及すべき理由が明らかではない。

長期投資者の情報ニーズ

BCIN.39 一部のコメント提出者は、「概念フレームワーク」は長期投資者の情報ニーズを強調すべきであり、長期投資者の情報ニーズは短期投資者の情報ニーズとは異なる可能性があるとして指摘した。これらのコメント提出者は、次のような見解を示した。

- (a) IASB は短期投資者のニーズに焦点を当てすぎている。
- (b) IASB は潜在的な投資者のニーズに重点を置きすぎていて、既存の長期投資者のニーズには十分なウェイトを置いていない。そうした既存の投資者は、報告企業を所有し所有の残存リスクを負担する。したがって、彼らは企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報を必要としている。
- (c) IASB は、現在価値測定（特に公正価値のような市場ベースの現在測定）を過度に使用しており、そうした測定は、長期の価値創造に関心のある長期投資者よりも短期投資者にとって目的適合性の高いものである。
- (d) 現在価値測定の過度の使用（特に長期投資について）や、純損益計算書における未実現損益の認識は、次のような結果となる可能性がある。
 - (i) 過大で慎重性を欠き変動性が高く、長期投資者の最善の利益とはならない配当分配を生じる。
 - (ii) 経営者報酬の高騰を生じる。
 - (iii) 短期主義的な行動と財務エンジニアリングを助長し、長期投資を阻害する。

BCIN.40 以下の理由で、IASB は BCIN.39 項に示された見解に反対である。

- (a) IASB は、短期投資者のニーズを長期投資者のニーズよりも重視しているわけではない。長期投資者と短期投資者の両方が、財務諸表の主要な利用者と考えられる。
- (b) 「概念フレームワーク」は、既存の及び潜在的な投資者を財務諸表の主要な利用者として識別している。さらに、本プロジェクトにおける利用者及び他の多くの人々との広範囲の議論に基づいて、IASB は、既存の投資者が、潜在的な投資者が必要とする情報と著しく異なる情報を必要としていると考える理由はないと見ている。さらに、本公開草案で提案されている財務報告の目的の変更は、企業の資源についての経営者の受託責任を投資者が評価するのに役立つ情報を提供する必要性を明確化し

³ IASB には、こうした企業が長期投資又は負債（保険負債を除く）をどのように測定すべきかの検討や、再測定を純損益計算書又はその他の包括利益（OCI）のいずれに含めるべきかの検討をするための現行のプロジェクトがない。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

ている (BC1.6 項から BC1.10 項参照)。

- (c) IASB が現在価額測定を要求又は許容することを決定している場合、それは当該測定が短期投資者に特に有用となるという考えによるものではない。実際に、長期投資者が現在価額測定で提供される情報を必要としない場合には、短期投資者が当該情報を必要とする理由もない。むしろ、IASB の決定は、どのような情報がすべての投資者にとって有用となる可能性が最も高いのかの評価に導かれている。本公開草案の第 6 章の提案では、これが引き続き当てはまることとなる。
- (d) IASB の考えでは、会計情報 (報告される利益など) は、配当及び賞与の分配の唯一の決定要因ではなく、そうなるべきではない。配分方針は、他の多くの要因の影響を受ける。企業の資金調達ニーズ、企業が直面しているリスク、法的制約や、(賞与分配の場合には) 報酬の方針及びインセンティブ契約などである。これらの要因は、企業ごと、国ごと及び時とともに異なる可能性が高い。IASB がそれらを基準設定の決定に織り込むことは、望ましくもなく実行可能でもないであろう。BCIN.44 項では、会計基準の役割及び特定の形態の行動に対する考え得る影響に関するコメントを記載している。

BCIN.41 前述の理由により、IASB は、「概念フレームワーク」は、主要な利用者及び彼らの情報ニーズ、並びに一般目的財務報告の目的について、長期投資者のニーズを適切に扱うための十分かつ適切な議論を含んでいると結論を下した。

BCIN.42 短期投資者と長期投資者の情報ニーズが異なる場合には、IASB は、両方のグループのニーズを満たそうとすべきなのか、それともそれらのグループの一方に焦点を当てるべきなのかを決定することが必要となる。IASB は、短期投資者が長期投資者の必要としていない情報を必要とする理由はないと考えている。

BCIN.43 ひょっとすると、長期投資者は短期投資者が必要としないいくつかの開示を必要とするかもしれない。例えば、長期投資者は、経営者の行動について投票するか又は他の方法で影響を与える意思決定を支援するための情報に対して、より広範囲の必要性を有しているかもしれない。しかし、IASB は、特定の基準においてどのような開示を要求すべきなのかを識別する助けとするために、長期投資者のニーズについての具体的な言及を「概念フレームワーク」に挿入する必要はないと結論を下した。さらに、IASB が基準を開発するプロジェクトを行う際には、投資者がどのような情報を必要としているのかを確実に理解するのに役立つため、長期投資者を含めた投資者からのインプット及びフィードバックを求めるのが通例である。

会計基準の役割

BCIN.44 IASB は、長期投資の促進に関しての会計基準の役割を強調したいと考えている。

- (a) IASB は、透明な財務報告を要求することを意図した基準を作成することによって、長期投資の促進に重要な寄与をしている。これは、資本市場の健全で効率的な機能の前提条件である。透明な財務報告は、資本市場の参加者が、より効率的で十分な情報に基づいた資源配分及び他の経済的意思決定を行うのに役立ち、資本提供者 (投資者及び融資者) にとっての投資の魅力を高める。また、受託責任の評価のためのより有用なインプットも提供する。
- (b) 特定の特徴を有する投資を促進したり抑制したりすることは会計の役割ではない。

むしろ、基準設定の決定（特定の場合にどの測定基礎を採用すべきかなど）は、もたらされる情報の有用性によって導かれ、当該情報が目的適合性があり、表現しようとするものの忠実な表現となるようにするものである。

第 1 章—— 一般目的財務報告の目的⁴

はじめに

- BC1.1 2010 年に、FASB との共同プロジェクトの一部として、IASB は改訂「概念フレームワーク」の 2 つの章を公表した。これらの章は、一般目的財務報告及び有用な財務情報の質的特性を扱ったものである。
- BC1.2 IASB が「概念フレームワーク」プロジェクトに関する作業を 2012 年に再開した際には、これらの章を根本的に再検討することはしなかった。これは、ごく最近完成され、広範なデュー・プロセスを経たものであったことに留意してのことである。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、このアプローチに同意した。しかし、多くのコメント提出者が、IASB がこれらの章の 1 つ又は複数の側面を再検討すべきであると述べた。こうしたコメントを踏まえ、IASB は、以下の領域において変更を行うべきかどうかを議論した。
- (a) 一般目的財務報告の目的
 - (i) 受託責任 (BC1.6 項から BC1.10 項参照)
 - (ii) 主要な利用者 (BC1.11 項から BC1.13 項参照)
 - (b) 有用な財務情報の質的特性
 - (i) 慎重性 (BC2.1 項から BC2.17 項参照)
 - (ii) 形式に対する実質の優先 (BC2.18 項から BC2.20 項参照)
 - (iii) 信頼性 (BC2.21 項から BC2.25 項参照)
 - (iv) 理解可能性及び関連する複雑性の論点 ((BC2.26 項から BC2.27 項参照))
 - (v) 重要性 (BC2.28 項から BC2.31 項参照)
- BC1.3 さらに、IASB は、これらの章の文言を本公開草案の残りの部分と合わせるための、限定的な数の編集上の変更を提案している。これには、2.21 項における「潜在能力を有する」という用語の置換えが含まれている (BC2.32 項参照)。
- BC1.4 コメント提出者がコメントを提供する助けとするため、変更案を見え消し方式で示し、これらの章に関する現行の結論の根拠をこの結論の根拠の付録として記載している。IASB は、これらの章の他の側面についてはコメントを求めておらず、それらについて他の大幅な変更を行う予定はない。
- BC1.5 これらの各章の変更案は、FASB の概念書第 8 号「財務報告に関する概念フレームワーク——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』』との相違を生じることとなる。IASB は、変更案の便益の方が、影響を受ける論点に関して生じる相違の不利益を上回ると考えている。IASB は、FASB も最近、重要性の定義の変更を提案しており、その新しい定義は IASB の現行の定義とも BC2.28 項から BC2.31 項で議論している IASB の提案とも異なることに留意している。

⁴ この章は、現行の「概念フレームワーク」の第 1 章である。

受託責任（1.3項から1.4項及び1.13項から1.23項）

- BC1.6 財務報告の目的を論じるにあたって、第1章では、利用者は企業の将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としていると述べている。2010年に公表した版の第1章では、当該情報の一部は、企業の経営者及び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のかに関する情報であると述べている⁵。関連する結論の根拠（現行の第1章に関する）のBC1.27項では、この記述は、財務諸表利用者が企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報を必要としているという考えを反映することを意図したものである旨を明確にしている。言い換えると、IASBは、利用者が経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報の提供が、財務報告の全体的な目的の達成に寄与すると考えている。IASBは「受託責任」という用語を2010年版の第1章では使用しなかった。他の言語に翻訳する際に困難が生じるであろうと考えたからである。その代わりに、この章では、受託責任が何を含んでいるのかを記述している。
- BC1.7 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、第1章における受託責任の記述の変更は不要であると述べた。彼らは、受託責任を今よりも目立たせると、財務報告の目的の競合を生じる可能性があり、認識及び測定の設定に経営者の不適切な偏りを持ち込むことを正当化するように見える可能性があるかと心配した。
- BC1.8 しかし、受託責任に関してコメントしたコメント提出者の多くは、財務報告の目的の1つは経営者に説明責任を持たせることであると述べた。彼らは、現行の第1章はこの考え方をあまり目立たせていないと主張した。
- BC1.9 IASBは、多くの人々が第1章は利用者が経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報の必要性を無視しているものと解釈してきたことに留意した。さらに、ほとんどの場合、当該情報は、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するために必要とされる情報と同じであるが、これに必ずしも当てはまらない場合がある。例えば、経営者報酬や他の関連当事者取引に関する情報は、受託責任の評価には重要かもしれないが、おそらく、将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価する際の重要性はそれより低いかもしれない。したがって、IASBは、財務報告の目的の議論の中で、企業の資源に係る受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性をもっと目立たせることを提案している。本公開草案は、「受託責任」という用語をそれが何を含んでいるのかの記述とともに再び導入し、当該記述の大半を1.4項から1.22項及び1.23項に移し、「概念フレームワーク」の残りの部分において適切な場合には受託責任に言及することによって、これを行っている。IASBは、「受託責任」という用語をこの方法で使用することによって提供される明瞭性は、2010年に識別した翻訳の困難を上回ると考えている。
- BC1.10 以下の理由で、IASBは、経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報の提供を追加的な同等に重要な財務報告の目的として識別するという考え方を棄却した。
- (a) 経営者の受託責任に関する情報は、投資の購入、売却又は保有のいずれを行うべきかに関する意思決定（すなわち、資源配分の意思決定）を行うために使用される情報の一部である。例えば、受託責任に関する情報は、投資を売却するのではなく、

⁵ 本公開草案の1.4項（現行の「概念フレームワーク」のOB4項）参照

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

投資を保有する（そしておそらく経営を改善する）という意思決定を知らせることになる。

- (b) 受託責任を財務報告の追加的な主要目的として持ち込むと、混乱を生じる可能性がある。

主要な利用者（1.2 項から 1.10 項）

- BC1.11 第 1 章では、財務報告書の主要な利用者を、情報提供を企業に直接に要求することができない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者として識別している。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、主要な利用者グループの定義が狭すぎであり、例えば、従業員、顧客、仕入先、規制機関等を含めるように拡張すべきであるという見解を示した。
- BC1.12 しかし、主要な利用者グループの定義が広すぎるという見解を示した人々もいた。彼らは、財務報告の主要な利用者は、企業に対する持分請求権の保有者として識別（あるいは企業に対する最残余クラスの持分請求権の保有者として定義）すべきであると述べた。この見解を有する人々は、それらの利用者は、より広範囲のリスクに晒されているので、他の資本供給者とは異なった（そしておそらくより広範な）情報ニーズを有していると考えている。
- BC1.13 財務報告の目的を 2010 年に識別した際に、IASB は、主要な利用者グループを既存の株主に限定すべきか他の利用者を含めるように拡張すべきかを検討した。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者が提起した論点の中には、IASB が当初に第 1 章を開発した際に検討していなかった新しい論点はなかった。さらに、本公開草案の 1.8 項（現行の「概念フレームワーク」の OB8 項）で説明しているように、主要な利用者の共通の情報ニーズに焦点を当てることは、報告企業が主要な利用者の特定の部分集合に最も有用な追加的な情報を提供することの妨げとはならない。したがって、IASB は、主要な利用者グループの記述の変更を提案していない(BCIN.35 項から BCIN.43 項では、長期投資者を特定の情報ニーズを有する特定の種類の利用者として識別すべきかどうかを検討している)。

第2章——有用な財務情報の質的特性⁶

慎重性（2.18項）

BC2.1 「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（「2010年以前のフレームワーク」）では、財務諸表は中立、すなわち、誤謬のないものであるべきであると述べ、作成者が財務諸表を作成する際に慎重性を行使する必要性を論じていた。

中立性

36 財務諸表に記載される情報は、それが信頼性を有するためには、中立である、すなわち偏向がないものでなければならない。財務諸表は、あらかじめ決められた結果又は成果を達成するために、情報を選択し又は表示することによって意思決定又は判断の行使に影響を及ぼす場合には中立であるとはいえない。

慎重性

37 しかし、財務諸表の作成者は、多くの事象と状況に不可避免的に伴う不確実性、例えば、不良債権の回収可能性、工場及び設備の見積耐用年数並びに生じ得る保証請求件数の見積りなどに対処しなければならない。このような不確実性は、その性質及び程度を開示することにより、また財務諸表の作成に際して慎重性を行使することにより認識される。慎重性は、不確実性の状況下で要求される見積りにあたって必要とされる判断の行使に際して、資産又は収益の過大表示及び負債又は費用の過小表示とならないように、ある程度の用心深さを要求するものである。しかし、慎重性の行使によって、例えば、秘密積立金若しくは過大な引当金の計上、資産若しくは収益の故意の過小表示又は負債若しくは費用の故意の過大表示となることは、財務諸表が中立性を失い、したがって信頼性の特性を有しなくなるため、容認されるものではない。

BC2.2 2010年に公表した現行の版の第3章（本公開草案の第2章に対応する）を開発した際に、IASB は、慎重性への言及を削除した。この用語が中立性と不整合となる形で解釈される可能性があることを懸念したためである。

BC2.3 ディスカッション・ペーパーでは、2010年に行われた変更と一部の人がそれに関して提起した懸念を記述していた。

BC2.4 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部（一部の利用者グループを含む）は、慎重性への言及を「概念フレームワーク」から除外することを支持した。彼らは次のように述べた。

(a) 慎重性が何を意味するのかについての共通の理解はない。人によって異なる解釈をしている。したがって、この用語を「概念フレームワーク」に記載すると、首尾一貫しない適用を生じる可能性がある。さらに、慎重性は中立性と不整合となる形で解釈される可能性がある。

(b) 慎重性の行使は、財務諸表における主観性の増大につながり、企業の財務業績の評価を困難にする可能性がある。

⁶ この章は、現行の「概念フレームワーク」の第3章である。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- BC2.5 しかし、この論点にコメントした人々の多く（一部の利用者グループを含む）は、慎重性への言及を「概念フレームワーク」において復活させるべきだという見解を示した。彼らは次のような理由を挙げた。
- (a) 基準（現行基準と基準案の両方）の中には、慎重性への願望を動機としたものと一部の人が見ている会計処理を使用しているものがある。したがって、慎重性を「概念フレームワーク」の中で説明して、それを首尾一貫して適用できるようにすることが重要である。
 - (b) 慎重性は、経営者の楽観主義への必然的な偏りを中和するために必要である。
 - (c) 投資者は、上方向への潜在的な可能性よりも下方向へのリスクの方を懸念している。慎重性はこの懸念に対処するのに役立つ。
 - (d) 学術研究では、何らかの形の保守主義（慎重性と類似しているとみなされることの多い概念）が、一部の場合における財務報告において役割を有していることが示唆されている。しかし、どのような形の保守主義が、どのような場合に、なぜ有用であるのかについては、さまざまな見解がある。
 - (e) 慎重性の行使は、株主と経営者の利害を揃えるのに役立ち、モラル・ハザードを減少させる可能性がある。
 - (f) 金融危機で、見積りを行う際の慎重性の必要性が証明された。
- BC2.6 利害関係者が 2010 年の「慎重性」という用語の削除をどのように解釈してきたのかや、ディスカッション・ペーパーへの反応を考慮した後、IASB は、慎重性は異なる人々が異なるものを意味するように使用している用語であることに留意した。特に、
- (a) 一部の人は、この用語を不確実性の状況下で判断を行う際に用心深くあることの必要性を指して使用しているが、利得及び資産に関する判断において、損失及び負債に関する判断よりも用心深くあることの必要性という含意はない（「注意深さとしての慎重性」——BC2.9 項から BC2.10 参照）。
 - (b) 他方、非対称性の必要性を指して使用する人もいる。すなわち、損失は利得よりも早い段階で認識される（「非対称な慎重性」——BC2.11 項から BC2.15 項参照）。こうした非対称性を達成する方法、及びどの程度まで達成すべきなのかについては広範囲の見解がある。例えば、次のいずれかの慎重性の概念を主張する人々がいる。
 - (i) 利得（又は資産）の認識を裏付けるためには、損失（又は負債）の認識よりも説得力の高い証拠を要求する。あるいは、
 - (ii) 損失を利得よりも適時に計上する測定基礎の選択を要求する。
- BC2.7 慎重性の理解とそのさまざまな解釈は、「中立性」という用語の理解と結び付いている。IASB は、中立性の 2 つの側面を識別した。
- (a) 中立的な会計方針の選択： 描写しようとしている項目を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するための会計方針を選択すること。忠実な表現は、とりわけ、描写が中立的であること、すなわち、「財務情報が利用者に有利又は不利に受け取られる確率を増大させるための、歪曲、ウェイトづけ、強調、軽視、その他の操作が

おこなわれていない」ことを要する⁷。

- (b) 会計方針の中立的な適用： 選択した会計方針を中立的な（偏りのない）方法で適用すること

BC2.8 IASB は引き続き、中立性のこれらの両方の側面が財務諸表の有用性を高めると考えている。注意深さとしての慎重性と会計方針の中立的な適用との関係は、BC2.9 項から BC2.10 項で議論している。非対称の慎重性と中立的な会計方針の選択との関係は、BC2.11 項から BC2.15 項で議論している。

注意深さとしての慎重性

BC2.9 IASB は、慎重性（不確実性の状況下で判断を行う際の警戒心の行使として定義）が会計方針を適用する際の中立性（BC2.7 項(b)に記述した中立性の側面）を達成するのに役立つ可能性があると考えている。したがって、注意深さとしての慎重性は、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現を与える際の1つの要因である。このメッセージを「概念フレームワーク」において明確に示すことで、次のことが期待できる。

- (a) 作成者、監査人及び規制機関が、経営者が楽観主義に傾く可能性があるという自然な偏りを中和するのに役立つ。例えば、直接には観察できない測定値を見積る際に使用するインプットの選択において注意を行使する必要性を示すものとなる。
- (b) 経営者が報告企業の会計方針を適用する際の偏りを中和することのできる厳格な基準を IASB が開発するのに役立つ。

BC2.10 したがって、IASB は、2.18 項において、注意深さとしての慎重性として定義した「慎重性」という用語を「概念フレームワーク」に再導入することを提案している。IASB は、2010 年改訂における「慎重性」という用語の削除が、混乱につながり、ことによると、この用語の用法の不統一を悪化させていることに留意した。人々はこの用語を使い続けているが、それが何を意味しているのかを必ずしも明確に述べていない。さらに、一部の人々は、この用語が削除されたので、IFRS を使用して作成された財務情報は中立的でないだけでなく、慎重性を欠くものでもあると主張している。IASB は、この用語を再導入して、警戒心は両方の方向に働く（資産及び負債が過大表示も過小表示もされないようにする）旨の明確な説明を付けることで、この混乱が減少すると考えている。

非対称な慎重性

BC2.11 一部の人々は、非対称な慎重性は有用な財務情報の必要な特性であり、慎重性は中立性と整合的ではあり得ないと主張している。IASB はこの見解に反対している。しかし、IASB は、すべての非対称性が中立性と不整合であるわけではないとも考えている。

BC2.12 中立的な会計方針の選択とは、利用者が財務情報を有利又は不利に受け取る確率の増大を意図しない方法で会計方針を選択することを意味する。

BC2.13 中立的な会計方針の選択は、時々表明される懸念とは異なり、次のようなものである。

- (a) 企業が財政状態計算書において企業全体の価値を認識することを要求するものではない。本公開草案の 1.7 項⁸では、一般目的財務報告書は報告企業の価値を示すよう

⁷ 公開草案の 2.17 項（現行の「概念フレームワーク」の QC14 項）

⁸ 現行の「概念フレームワーク」の OB7 項が同じ記述をしている。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

には設計されていないと述べている。

- (b) すべての資産及び負債を現在価額で測定することを要求するものではない。実際に、本公開草案の第6章は、このような要求を生じさせない。
- (c) 歴史的原価で測定される資産についての減損テストを禁止するものではない。歴史原価での測定（減損テストを含む）は、当該測定基礎が偏りなしに選択されている（言い換えると、財務情報が利用者に有利又は不利に受け取られる確率を増大させるための、歪曲、ウェイトづけ、強調、軽視、その他の操作が行われていない）場合には、中立性と整合的である
- (d) すべての資産及び負債の認識を要求するものではない。本公開草案の第5章では、資産及び負債の認識規準を論じている。

BC2.14 したがって、利得と損失を非対称に扱う会計方針は、その選択が、表現しようとしているものを忠実に表現する目的適合性のある情報をもたらすことを意図している場合には、本公開草案での提案に従って選択できる。このようなアプローチは多くの基準に反映されており、例えば、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では、偶発負債と偶発資産について異なる認識の閾値を要求している。しかし、IASBは、「概念フレームワーク」は非対称の慎重性を有用な財務情報の必要な特性として識別すべきではないと考えている。特に、IASBは、すべての状況において非対称の慎重性を適用するという要求から生じると一部の人が主張している下記のアプローチを棄却している。

- (a) すべての未実現利得の認識の禁止。状況によっては、例えば、多くの金融商品の測定、未実現利得の認識は、財務報告書の利用者に目的適合性のある情報を提供するために必要である。
- (b) 観察可能な市場価格の裏付けのない未実現利得の認識の禁止。状況によっては、資産又は負債を現在価額で測定すること（未実現利得の認識を要求する場合がある）が、たとえ現在価額を見積らなければならない場合であっても、財務報告書の利用者に目的適合性のある情報を提供する。
- (c) 企業が、資産について選択した測定基礎を用いた偏りのない見積りよりも低い金額で資産を測定したり、そうした金額よりも高い金額で負債を測定したりすることを認めること。そのようなアプローチは、目的適合性のある情報をもたらすことはできず、忠実な表現を提供できない。

BC2.15 さらに、IASBは、非対称の慎重性を導入したとすると、どれくらいの偏りが適切なのかを考慮することが必要となることに留意している。

2010年「概念フレームワーク」の他の側面との関連性

BC2.16 2010年「概念フレームワーク」からの「慎重性」という用語の削除についてコメントしたコメント提出者の多くは、受託責任及び信頼性への言及がないことに関する懸念も示した。彼らは、財務報告の重要な役割は、経営者に企業の資源についての受託責任を負わせることであると考えている。彼らは、財務報告がこの役割を果たすためには、財務情報に信頼性がある（検証可能で測定の不確実性がほとんどないという意味で）ことが必要であると主張している。彼らは、楽観主義に向かった経営者の生じ得る偏り（意識的であれ無意識であれ）を中和する必要があると考えている。それは、すべての損失が認識され、利得は十分な正当化がないと認識されないように慎重性を行使すること（す

なわち、非対称の慎重性)によってである。それらのコメント提出者の一部は、彼らが公正価値測定値の使用の増大と感じていたものに関する懸念も示した。彼らは、公正価値測定値は、多くの場合、検証可能ではなく、重大な測定の不確実性に晒されていると考えている(すなわち、公正価値測定値は信頼性がないと考えている)。

BC2.17 本公開草案における提案は、これらの論点に次のように対処している。

- (a) 受託責任を評価するために使用できる情報の必要性を、財務報告の目的の議論の中で、もっと目立つようにしている(BC1.6項からBC1.10項参照)。
- (b) 測定の不確実性が財務諸表の目的適合性に与える影響の明確化を、一般的に(BC2.24項(b)参照)並びに認識及び測定への具体的な言及(BC5.41項からBC5.45項及びBC6.56項からBC6.57項参照)に関して行い、それにより信頼性に関するいくつかの懸念に対処している(BC2.21項からBC2.25項参照)。
- (c) 公正価値の使用を、混合測定基礎アプローチの中での1つの考え得る測定基礎として論じている(BC6.7項からBC6.14項参照)。

形式に対する実質の優先(2.14項)

BC2.18 現行の「概念フレームワーク」には、形式に対する実質の優先への明示的な言及が記載されていない。しかし、結論の根拠では、何かを経済的実質ではなく法的形式に従って会計処理することは忠実な表現をもたらさないと指摘している。

BC2.19 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、「概念フレームワーク」は形式に対しての実質の優先への明示的な言及を行うべきであるという見解を示した。IASBは、この記述を明示することで明瞭性が高まるであろうことに同意した。したがって、本公開草案では、忠実な表現は、経済的現象の単なる法的形式に関する情報ではなく、経済的現象の実質に関する情報を提供すると提案している。

BC2.20 IASBは、何かを単なる法的形式ではなく実質に従って報告することは、以下の理由で、忠実な表現に関連するものであると考えている。

- (a) 何かを法的形式に従って会計処理することは、当該項目の経済的実質が異なる場合には、(たとえ適切な開示を付したとしても)忠実な表現をもたらすことができない。
- (b) これは、形式に対しての実質の優先を信頼性の一側面として扱っていた2010年以前の「フレームワーク」と整合的である⁹。

信頼性(2.12項から2.13項)

BC2.21 2010年以前の「フレームワーク」は、次のように述べていた。

- (a) 有用な財務情報の2つの質的特性のうちの1つが信頼性である。
- (b) 情報は、重要な誤りや偏りがなく、表現しようとしているものを忠実に表現していると利用者が依拠できる場合には、信頼性がある。

⁹ BC2.21項からBC2.25項で説明しているように、2010年以前に「信頼性」として記述されていた質的特性は、現在は「忠実な表現」と呼んでいるものとおおむね整合的である。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

(c) 信頼性のある情報の特性は、形式に対する実質の優先、中立性、慎重性及び完全性である。

BC2.22 2010年に、「忠実な表現」という名称が、それまで「信頼性」と呼ばれていた質的特性に適用された。したがって、財務情報は、目的適合性があるとともに、表現しようとしているものを忠実に表現する場合には、有用である。この変更の主な理由は、「信頼性」という用語についての共通の理解がないことであった。特に、多くの人々が、信頼性を、単に情報が検証可能であること又は重要な誤謬がないこと（言い換えると、測定の不確実性のレベルが許容可能であること）と同一視しているようであった。「信頼性」という用語は、実際には、単なる検証可能性や重要な誤謬がないこと以上のことを記述することを意図していた。

BC2.23 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者で「忠実な表現」という名称の使用についてコメントした人々のうち、多くは、「信頼性」という名称を「概念フレームワーク」において復活させるべきであるという見解を示した。挙げられた理由には、次のものが含まれていた。

(a) 「信頼性」という用語の方が、「忠実な表現」という用語よりも、明確でありよく理解されている。

(b) 現行の「概念フレームワーク」は、十分な開示が行われれば何でも忠実に表現できると示唆している。したがって、忠実な表現という質的特性は、財務諸表に記載すべき情報の種類を特定するための有効なフィルターとしては機能していない。それは、信頼性をもって測定できない項目の認識を認めるものとなる。

(c) 2010年以前の「フレームワーク」は、目的適合性と信頼性という質的特性間のトレードオフを認識していた。目的適合性のより高い情報が信頼性に欠けている場合があり、信頼性のより高い情報が目的適合性に欠けている場合もあり得る。一部のコメント提出者は、このトレードオフが現行の「概念フレームワーク」には見当たらないという見解を示した。

(d) 財務諸表が信用に足るものである（すなわち、利用者が依拠することのできる信頼性のある情報を提供する）という考えは、「概念フレームワーク」において認識されるべき主要な概念である。

BC2.24 IASBは、「信頼性」という用語を、現在は「忠実な表現」と呼んでいる質的特性の呼称として復活させることはしないことを提案している。その理由は、

(a) BC2.22項で述べたように、呼称を「信頼性」から「忠実な表現」に変更する決定は、「信頼性」という用語の意味に関する混乱を避けるために行われたものである。ディスカッション・ペーパーに対する反応は、多くのコメント提出者が、信頼性という用語を、2010年以前の「フレームワーク」で記述されていた、より幅広い概念ではなく、許容可能な水準の測定の不確実性だけと同一視していることを確認しているように思われる。

(b) 現行の「概念フレームワーク」のQC16項では、すでに、見積りにおける不確実性の水準が非常に大きい場合には、見積りは目的適合性のある情報を提供しないかもしれないという考えを説明している。それでも、この考えはあまり明瞭ではないことが明らかで、現行の「概念フレームワーク」の読者の多くはそれを見落しているよう

である。したがって、IASBは、この点をもっと明確にすることを意図したいいくつかの変更を提案している。特に、

- (i) 2.12 項及び 2.13 項は、現行の「概念フレームワーク」の QC16 項における測定の不確実性の記述を基礎としている。QC16 項に基づいた例示を本公開草案の 2.20 項に追加している。これらの変更の結果、QC16 項はほとんど重複となり、削除されている。
 - (ii) 5.20 項から 5.21 項、BC5.10 項及び BC5.45 項では、認識に関する決定における測定の不確実性の役割を検討している。
 - (iii) 6.55 項から 6.56 項及び BC6.56 項から BC6.57 項では、測定に関する決定における測定の不確実性の役割を検討している。
- (c) これらの変更は、測定の不確実性のレベルが見積りの目的適合性に影響を与えること、及び測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレードオフがあることを明確にしている。当該トレードオフは、以前に目的適合性と信頼性との間に存在すると記述されていたトレードオフと同様である。例えば、ある情報が財務諸表利用者にとって関心が高いが、測定の不確実性が高い場合がある。同じ経済現象に関する他の情報が、財務諸表利用者の関心がそれよりも低い、測定の不確実性は低いかもしれない。このような場合、どちらの情報の方が目的適合性が高いのかを決定するためには判断が必要となる。
- (d) 測定の不確実性の議論を拡充しており、有用な財務情報の 2 つの基本的な質的特性（目的適合性及び忠実な表現）の議論と併せて読むことで、描写しようとしている内容の忠実な表現を提供することについて利用者が財務情報に依拠することを可能にする諸要因を説明することを意図している。IASB の考えでは、これにより、信頼性へのそれ以上の言及を再導入することは不要となる。

BC2.25 測定の不確実性に関するコメント提出者の懸念を検討して、IASB は、「信頼性」という用語に関して追加的な論点があるかどうかを検討した。IASB は、2010 年以前の「フレームワーク」における信頼性の記述と、本公開草案で提案している忠実な表現の記述との間に多くの共通点があることに留意した（表 2.1 参照）。したがって、「信頼性」という用語を呼称として復活させることが実務上どのような影響を有するのかは IASB にとって不明確である。さらに、IASB は、BC2.24 項に示した理由で、「忠実な表現」という用語の方が、この質的特性が意味している内容を明確に記述していると考えている。

表 2.1

2010 年以前の「フレームワーク」	本公開草案での提案
信頼性	忠実な表現
表現しようとしているものを忠実に表現するものとして利用者が依拠できる	情報は、表現しようとしている現象を忠実に表現する場合には、有用である（2.14 項）
完全である	完全である（2.16 項）
中立的である	中立的である（2.17 項）

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

重要な誤謬又は偏りがない	誤謬がなく中立的である (2.17 項及び 2.19 項)
形式に対する実質の優先	形式に対する実質の優先 (2.14 項)
慎重性	慎重性 (2.18 項)

理解可能性と複雑性 (2.33 項から 2.35 項)

BC2.26 現行の概念フレームワークの第 3 章 (本公開草案の第 2 章) では、理解可能性を補強的な質的特性 (財務情報の有用性を高める特性) として識別している。ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者は、理解可能性を格上げして基本的な質的特性とするか又は財務報告の目的とさえすべきであると提案した。しかし、IASB は、そのような変更は行わないことを提案している。そのように変更すると、複雑ではあるが財務諸表利用者に有用な情報を除外する結果となるおそれがあるからである。

BC2.27 ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者が、「概念フレームワーク」では、財務報告における複雑性の源泉の議論及び基準設定の際に不必要な複雑性を避けることの必要性を記述すべきであると提案した。しかし、IASB は、このような記述は必要ないと考えている。理解可能性及びコストの制約に関する現行の内容が、適切なガイダンスを提供しているからである。

重要性 (2.11 項)

BC2.28 現行の第 3 章の QC11 項 (本公開草案の 2.11 項) では、重要性の概念を次のように示している。

情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の一側面であり、個々の企業の財務報告書の文脈においてその情報が関連する項目の性質若しくは大きさ (又はその両方) に基づくものである。したがって、当審議会は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要性があるものとなり得るかを前もって決定することはできない。

BC2.29 さらに、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、「重要性がある」を定義し、重要性の概念の適用に関するガイダンスを示している。

BC2.30 ディスカッション・ペーパーでは、重要性の概念は現行の「概念フレームワーク」において明瞭に記述されているという見解を取り、その記述の修正や追加を提案しなかった。ディスカッション・ペーパーでは、IASB が、開示に関する取組み (BC7.2 項(b)参照) の一環として、重要性の概念の適用に関するガイダンスを提供すべきかどうかを検討していることにも留意していた。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くは、このアプローチに同意した。

BC2.31 したがって、IASB は、本公開草案において「概念フレームワーク」における重要性の概念の修正を提案していない。ただし、重要性の議論において言及している利用者は、一般目的財務報告書の主要な利用者 (本公開草案の 1.5 項 (現行の「概念フレームワーク」

のOB5項)に記述)を指すものである旨の明確化を提案している。この明確化は、重要性に関する決定が反映するのは主要な利用者のニーズであり、他のグループのニーズではない旨を強調することになる。IASBは、開示に関する取組み(BC7.2項(b)参照)において、重要性の概念の修正及び明確化について一部のコメント提出者から行われた提案を検討する。

基本的な質的特性の適用

BC2.32 本公開草案の2.6項における目的適合性の記述と整合させるとともに、経済的資源の定義における「潜在能力」という用語(BC4.16項参照)との混同を避けるため、IASBは、2.21項において、「潜在能力を有する(has the potential to be)」という語句を「可能性がある(capable of being)」に置き換えることを提案している。

有用な財務報告に対するコストの制約

BC2.33 現行の「概念フレームワーク」(QC35項からQC39項、本公開草案の2.38項から2.42項)は、財務報告が提供することのできる情報に対する一般的な制約としてのコストについての議論を含んでいる。コストの制約は、会計単位、認識、測定並びに表示及び開示に関する決定において特に重要な役割を果たす。したがって、本公開草案では、コストの制約についての追加の言及をそれらのトピックの議論に記載している。

第3章——財務諸表と報告企業

- BC3.1 BCIN.22 項で説明したように、「概念フレームワーク」案の第1章及び第2章では、一般目的財務報告書を論じている。第3章から第7章では、一般目的財務報告書のうち最も重要な形態である財務諸表に焦点を当てている。
- BC3.2 財務諸表の目的に関する提案については、BC7.4 項から BC7.10 項で説明している。
- BC3.3 本公開草案の 3.9 項は、財務諸表は、投資者、融資者又は他の債権者の特定のグループの観点からではなく、企業全体の観点から作成されると述べている。これは、現行の「概念フレームワーク」に関する結論の根拠の BC1.8 項における IASB の理由付けと整合的である。ここでは、財務報告書が会計処理すべきなのは企業であり、主要な利用者や彼らの報告企業に対する持分ではないと説明している。この観点を採用することは、IASB が負債と持分との間の区別を設けるべきではないと考えていることを含意するものではない。この負債と持分の区分については BC4.93 項から BC4.103 項で検討している。
- BC3.4 本公開草案の 3.10 項は継続企業的前提を示しており、これは現行の「概念フレームワーク」から引き継いだものである。ただし、「事業の規模を大幅に縮小する」という文言を「営業停止」に置き換えている。この変更は、IAS 第1号「財務諸表の表示」及び IAS 第10号「後発事象」で使用している用語と合わせるために提案されている。

報告企業 (3.11 項から 3.25 項)

- BC3.5 現行の「概念フレームワーク」では以下の項目について検討していないが、本公開草案では提案を行っている。
- (a) 報告企業とは何か
 - (b) 報告企業の境界
- BC3.6 これらの提案を開発する際に、IASB は、2010 年に公表した FASB と共同で開発した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク——報告企業」(「報告企業公開草案」)に対して受け取ったコメントを検討した。
- BC3.7 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」では、報告企業についてのそれ以上の議論は記載していなかった。

報告企業 (3.11 項から 3.12 項)

- BC3.8 報告企業公開草案では、IASB は報告企業及びその特性を次のように記述していた。

RE2 報告企業とは、経済活動の画定された領域であって、その財務情報が、企業への資源の提供に関する意思決定及び当該企業の経営者と統治機関が提供された資源を効率的かつ効果的に利用しているかどうかの評価に必要な情報を直接入手できない、現在の及び潜在的な持分投資者、貸手及びその他の債権者にとって有用となる可能性のあるものをいう。

RE3 報告企業は 3 つの特性を有する。

- (a) 企業の経済活動が行われているか、行われたか又は行われる予定である。

- (b) それらの経済活動が、他の企業の経済活動や、当該企業の存在している経済環境と客観的に区別できる。
- (c) 当該企業の経済活動に関する財務情報が、当該企業への資源の提供に関する意思決定及び当該企業の経営者と統治機関が提供された資源を効率的かつ効果的に利用しているかどうかの評価に、有用となる可能性がある。

これらの特性は、報告企業を識別するための必要条件であるが、必ずしも十分条件ではない。

BC3.9 報告企業公開草案に対するコメント提出者の多くは、報告企業の記述に該当する企業が、一般目的財務報告書を作成しなければならないのか、作成すべきなのか、作成できるのかが明確化されていないと述べた。これらのコメント提出者の多くが指摘したように、IASBには、誰が一般目的財務諸表を作成しなければならないか又は作成すべきかを決定する権限はない。したがって、本公開草案では、報告企業を、一般目的財務諸表の作成を選択するか又は要求される企業として記述している。さらに、本公開草案では、報告企業について次のことを明確化している。

- (a) 法的な企業である必要はない。
- (b) 企業の一部である場合がある。
- (c) 複数の企業で構成される場合がある。

本公開草案の3.18項では、法的な企業ではない報告企業の境界を設定する方法についてのガイダンスを提案している。

報告企業の境界（3.13項から3.25項）

BC3.10 報告企業公開草案では、IASBは、報告企業の境界は支配によって決定すべきであると提案していた。したがって、企業が1つ又は複数の企業を支配している場合には、連結財務諸表を作成すべきである。そこでは、当該企業（親会社）及びそれが支配している企業（子会社）の資産、負債、持分、収益、費用及びキャッシュ・フローが単一体として表示される。

BC3.11 報告企業公開草案に対するコメント提出者の大半は、1つ又は複数の企業を支配している企業は連結財務諸表を作成すべきであることに同意した。

BC3.12 本公開草案において、IASBは、報告企業の境界は次のいずれかによって決定できると提案している。

- (a) 直接支配（非連結財務諸表のみを作成することになる）¹⁰
- (b) 直接及び間接の支配（連結財務諸表を作成することになる）。本公開草案では、一般に、連結財務諸表は非連結財務諸表よりも財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性が高いと述べている。

¹⁰ 本公開草案では、IAS第27号「個別財務諸表」において特定の状況を扱うために定義されている「個別財務諸表」という用語ではなく、「非連結財務諸表」という用語を使用している。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC3.13 報告企業公開草案では、IASB は、非連結財務諸表¹¹は連結財務諸表と一緒に表示されれば有用な情報を提供するかもしれないという見解を示していた。しかし、一部のコメント提出者は、IASB は企業が非連結財務諸表を次のいずれかのように作成することを認めるべきであると提案した。

- (a) 連結財務諸表とは異なる別個の文書において（異なる日付で公表されることもある）
- (b) 一部の法域で認めているように、付属する連結財務諸表を作成せずに

BC3.14 IASB は、非連結財務諸表は財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性があるが、基準が企業に連結財務諸表の作成を要求している場合に連結財務諸表の代替となるものではないと結論を下した。したがって、IASB は、「概念フレームワーク」が次のことを記載すべきであると提案している。

- (a) 親会社は、作成を要求されている連結財務諸表に加えて、非連結財務諸表の作成を選択するか又は要求される場合がある。
- (b) 企業が非連結財務諸表を作成する場合、当該財務諸表は、利用者が連結財務諸表をどのようにして入手できるのかを開示すべきである。

したがって、連結財務諸表は非連結財務諸表と一緒に表示する必要はない。

BC3.15 報告企業公開草案では、共同支配及び重要な影響力は支配を生じない旨も述べていた。IASB はこの結論に依然として同意しているが、「概念フレームワーク」に共同支配及び重要な影響力の概念を組み込む必要はないと考えている。したがって、本公開草案はこれらの概念に言及していない。

BC3.16 報告企業公開草案では、結合財務諸表が共通支配下の企業に関する有用な情報を提供するかもしれないと述べていた。コメントした人々の多くは、この論点の議論を歓迎したが、結合財務諸表の作成を共通支配下の企業に限定することには反対した。

BC3.17 IASB は、結合財務諸表が一部の状況では利用者に有用な情報を提供する可能性があることを認めている。したがって、本公開草案の 3.17 項は結合財務諸表の概念を認めているが、企業がそれをいつ又はどのように作成できるのかは議論していない。IASB は、このような議論は、IASB が「概念フレームワーク」においてではなく、この主題に関する基準レベルのプロジェクトを行う場合に開発するのが最善であろうと結論を下した。

¹¹ 当該公開草案では「親会社のみ財務諸表」という用語を使用していた。

第4章——財務諸表の構成要素

はじめに

BC4.1 現行の「概念フレームワーク」は、財務諸表の以下の構成要素を定義している。

- (a) 資産とは、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予想される資源である。
- (b) 負債とは、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想されるものである。
- (c) 持分とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である。
- (d) 収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものである。
- (e) 費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生を形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものである。

資産及び負債の変動で定義される収益及び費用

BC4.2 現行の「概念フレームワーク」では、収益及び費用を資産及び負債の変動で定義しており、ディスカッション・ペーパーでは、このアプローチに変更はないと述べていた。数名のコメント提出者がこのアプローチを疑問視した。彼らは、これは財政状態計算書を財務業績の計算書よりも不当に優先するものであり、財務業績の計算書における取引の会計処理の重要さや、収益と費用の対応の重要さを十分に認識していないと主張した。

BC4.3 BCIN.14 項から BCIN.16 項で説明したように、IASB は、本プロジェクトにおいて現行の「概念フレームワーク」を基礎とすることを決定した。したがって、収益及び費用を資産及び負債の変動で定義するアプローチを根本的に再検討する意図はない。それでも、IASB は当該アプローチに関していくつかの重要な点を強調したいと考えている。

- (a) IASB が財政状態計算書にだけ（又は主として）焦点を当てていると想定するのは不正確である。財務諸表は、企業の財政状態及び財務業績に関する情報を提供することが意図されている。したがって、認識、測定並びに表示及び開示に関する決定を行う際に、IASB は、結果として生じる情報が企業の財政状態と財務業績の両方に関する有用な情報を提供するかどうかを検討する。IASB は、1つの種類の情報（財政状態又は財務業績に関する情報）を財務報告の主要な焦点として指定してはいない。
- (b) 取引に関する情報は利用者にとって目的適合性がある。したがって、財務報告の大半は、現在は取引を基礎としており、今後も引き続きそうであろう。
- (c) 収益及び費用を生じる取引は、資産及び負債の変動も生じさせる。したがって、収益及び費用の識別は、どの資産及び負債が変動したのかの識別につながる。IASB 及び他の基準設定主体が長い年数をかけて見出したことは、資産及び負債を最初に定義して、収益及び費用を資産及び負債の変動として定義する方が、収益及び費用を

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

最初に定義してから資産及び負債を収益及び費用の認識の副産物として記述しようとするよりも、効果的、効率的かつ厳格であるということである。

- (d) 資産及び負債の定義は、単なる会計上の専門用語ではない。それらは現実の経済現象（経済的資源及び経済的資源を移転する義務）に言及している。資産、負債及び持分を描写する財政状態計算書は、対応プロセスの副産物として生じた金額の単なる要約よりも、企業の財政状態に関する目的適合性と理解可能性の高い情報を利用者に提供する。そうした副産物の金額は経済現象を描写しない。
- (e) 収益と費用の対応に基づくアプローチは、収益及び費用が関係する期間を定義していない。本公開草案の 5.8 項で説明したように、関連する収益及び費用は、関連する資産及び負債が同時に変動するために同時に認識されることが多い。しかし、収益と負債を対応させるという意図は、財政状態計算書において資産又は負債の定義を満たさない項目の認識を正当化するものではない。この説明は、現行の「概念フレームワーク」から引き継いだものである。

定義——資産と負債の両方に共通の論点

BC4.4 IASB は、現行の資産及び負債の定義が基準設定における多くの問題の解決に有用であることを見出した。しかし、次の理由で混乱が生じる可能性がある。

- (a) 資産及び負債の定義における経済的便益の流入又は流出への明示的な言及により、資源又は義務とそれにより生じる経済的便益の流入又は流出との区別が曖昧になっている。
- (b) 一部の読者は、「予想される」という用語を蓋然性の閾値と解釈している。

BC4.5 これらの問題に対処するため、BC4.7 項から BC4.22 項に挙げる理由で、IASB は以下の定義を提案している。

- (a) 資産とは、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である。
- (b) 負債とは、企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である。
- (c) 経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。

BC4.6 補強的なガイダンス案を、資産の定義については BC4.24 項から BC4.44 項、負債の定義については BC4.45 項から BC4.81 項で論じている。

経済的資源の別個の定義（4.6 項）

BC4.7 現行の定義からの主要な構造上の変更は、経済的資源の別個の定義の導入である。これは、経済的便益の将来の流入又は流出への言及の位置づけを変更して、資産及び負債の定義ではなく、経済的便益の補強的な定義に現れるようにするものである。

BC4.8 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くは、この提案に同意した。彼らは、提案された定義の方が、現行の定義よりも明確で理解が容易であると述べた。

BC4.9 ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者は、現行の定義を変更する必要はないと述べた。彼らは次のように主張した。

- (a) 現行の定義は広く受け入れられており、作成者や利用者の混乱や重要な問題を生じ

ていない。

- (b) 提案された定義は、変更を正当化するのに十分なほど現行の定義と異なっていない。
- (c) 読者は、経済的資源の別個の定義を見る必要なしに、何が資産又は負債であるのかを理解できるはずである。

BC4.10 IASB は依然として、将来の経済的便益への言及を「経済的資源」の補強的な定義に移すことを提案している。資産（又は負債）は資源（又は義務）であり、当該資源（又は義務）が生み出す可能性のある経済的便益の最終的な流入（又は流出）ではないことをより明確に強調するためである。このアプローチは、定義を簡素化し、資産と負債の並行性をより明確に示すことにもなる。

予想される流入又は流出の概念の削除（4.13 項から 4.16 項）

BC4.11 ディスカッション・ペーパーでは、資源の流入又は流出が予想されるという考え方を、資産（又は負債）が経済的便益を生み出す（または経済的資源の移転を要求する）能力があるという考え方に置き換えることを提案していた。

BC4.12 一部のコメント提出者は、IASB は資源の予想される流入又は流出という考え方を維持すべきであると述べた。彼らは、資産を「経済的便益を生み出す能力がある」として定義するのは、広すぎる定義となり、その結果は理解可能でないと主張した。利用者及び作成者は、経済的便益の流入が予想されない場合には、ある項目を資産とはみなさない。便益が合理的に可能でなければならない。それらのコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーの定義は、資産及び負債として識別されることとなる項目の範囲をかなり拡大することになると主張した。これは次のような結果を生じる可能性がある。

- (a) 可能性のあるすべての資産及び負債を識別するという圧力。これは、多大な運用上の負担を課す一方で、最終的に資産又は負債が認識されないか又はゼロで測定される場合には、便益がほとんどない。
- (b) 認識規準をもっと堅牢にしない限り、不確実、可能性が低い、又は測定が困難な項目をより多く資産及び負債として認識
- (c) 原則として、たとえ流入又は流出が予想されなくても、すべての資産及び負債を認識すべきであるという推定
- (d) 流入又は流出の可能性の低い未認識の資産及び負債に関する目的適合性のない開示を求める圧力

BC4.13 一部のコメント提出者は、「予想される」という用語が不整合に解釈されるか又は誤解されているならば、IASB は、その用語を削除するのではなく、どのように解釈すべきかを明確にすることもできるとも主張した。「予想される」を「能力がある」に置き換えるのは、単に1つの困難を別の困難に置き換えているだけである。「能力がある」という用語は同様に主観的であり、曖昧さを生じるおそれがあり、さほど容易には理解されない。

BC4.14 しかし、多くのコメント提出者は、資源の予想される流入又は流出という考え方を置き換える提案に同意した。彼らは次のような見解を示した。

- (a) 「予想される」の削除は、定義の焦点を適切に資源に当てるものである。予想されるか又は可能性の高い流入又は流出という考え方を維持すると、明確に資産及び負

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

債である多くの項目を除外することになる。例えば、売建及び買建のオプション、待機義務及び保険契約などである。

- (b) 「予想される」フローという考え方は有用ではない。この用語の解釈が大きく異なる可能性があり、蓋然性の閾値の水準という考え方と結び付けられることが多いからである。不確実性は、定義の中ではなく認識規準又は測定で扱うのが最善である。
- (c) 蓋然性規準の削除は、一部の人々が指摘するように、認識されない資産及び負債の識別に相当の労力を要するものではない。実務上、潜在的な認識には、最初から焦点が当てられるであろう。
- (d) 資産の幅広い定義は、認識が適切ではない項目についての有用な情報の利用者への開示をもたらす可能性がある。

BC4.15 本公開草案において、IASB は、資産及び負債の定義から流入又は流出が「予想される」という考え方を削除するというディスカッション・ペーパーの提案を維持している。IASB は、多くのコメント提出者が、便益の流入又は流出の蓋然性が低い場合に資産又は負債を認識することに関して重大な懸念を有していることを承知しているが、そうした懸念には定義ではなく認識において対処するのが最善と考えている。本公開草案の 5.17 項から 5.19 項では、認識規準がこれらの懸念にどのように対処することとなるのかを示している。

BC4.16 ディスカッション・ペーパーでは、「能力がある」という用語を使用していた。この用語は、すでに現行の「概念フレームワーク」における目的適合性の議論で使用されている（QC6 項及び QC7 項、本公開草案の 2.6 項及び 2.7 項参照）。「能力がある」という用語を、どのような情報に目的適合性があるのかを記述する意味と経済的資源の定義における別の意味とに使用すると、混乱を生じることになる。したがって、IASB は、その代わりに経済的資源の定義において「潜在能力を有する」という用語を使用することを決定した。この用語は、以下の点を反映するものである。

- (a) 経済的便益が将来において生じるかもしれないというだけでは十分ではない。当該経済的便益は、すでに経済的資源の中に存在している何らかの特徴から生じなければならない。例えば、買建オプションは、保有者にとっての経済的便益を生み出す潜在能力を有しているが、それは単に当該オプションがすでに保有者が当該オプションを行使することを認める条件を含んでいるからである。
- (b) この定義は、最低限の蓋然性の閾値を課すことは意図していない。重要なことは、経済的資源が経済的便益を生み出す状況が少なくとも 1 つはあるということである。

BC4.17 IASB は、「予想される」という用語を定義から削除して「生み出す潜在能力を有する」という概念に置き換えることで、定義が現行の定義より広くなることも狭くなることもないと考えている。IASB は、このアプローチは、数年間にわたり実務において現行の定義を適用してきた方法と整合的であることに留意している。

過去の事象（4.5 項及び 4.36 項から 4.39 項）

BC4.18 ディスカッション・ペーパーでは、次のことを提案していた。

- (a) 「過去の事象の結果として」という語句を資産及び負債の定義に残すべきである。
- (b) 「現在の」という語を負債の定義に残し、資産の定義に挿入すべきである。

- BC4.19 数名のコメント提出者が、過去の事象への言及を維持することを明示的に支持した。企業自身の将来の行動（将来の営業に係るコストなど）に大きく左右される項目の認識を防ぐ必要性を強調するためである。また、義務がいつどのように発生したのかを識別する必要性にも焦点を当てている。義務が生じた際に、取得した資産又は発生した費用を適切に会計処理する方法を決定するためである。これは、会計がおおむね取引に基づいていたという事実と整合的である。
- BC4.20 他方、過去の事象への言及について、冗長であると主張して反対したコメント提出者もいた。現在の資産又は負債は、過去の事象なしには存在できない。その過去の事象の識別は、当該事象を財務諸表において描写する方法を決定するのに役立つ可能性があるが、この点は、定義ではなく、補強となるガイダンスにおいて説明することが考えられる。こうした参照を定義に記載すると、過去の事象を探索して識別するという要求を作り出すように見える可能性がある。また、現在の義務を構成するために何が必要なのかについての過度に厳格な見解や、一部の人々が直感に反すると考える会計処理（IFRIC 第 21 号「賦課金」で要求している会計処理の一部など）につながる可能性もある。さらに、どの過去の事象が義務を創出するのに十分なのかも明確ではない。焦点を現在の状況に移すことで、実務において定義の適用がより容易になる。
- BC4.21 BC4.48 項から BC4.75 項で議論しているように、IASB は、「過去の事象の結果として」という語句は負債の定義案にとって重要であると考えている。実際に、IASB は、この語句を資産と負債の両方の定義において維持することを提案している。過去の事象を識別することによって、企業は、当該事象を財務諸表においてどのように描写するのが最善なのか（例えば、当該事象から生じた収益、費用又はキャッシュ・フローをどのように分類して表示するのが最善なのか）を決定することができる。IASB は、この語句が現行の定義に含まれていることから生じる重大な問題点を識別してはいない。
- BC4.22 同じ理由で、IASB は、負債の定義における「現在の」という用語を維持するとともに、それを資産の定義に加えることも提案している。この追加は、この 2 つの定義の間の並行性を強調するものである。

資 産

BC4.23 このセクションでは、資産の定義の以下の側面を議論している。

- (a) 経済的資源（BC4.24 項から BC4.28 項）
- (b) 権利への焦点（BC4.29 項から BC4.39 項）
- (c) 支配（BC4.40 項から BC4.43 項）

経済的資源（4.6 項及び 4.13 項から 4.16 項）

- BC4.24 BC4.7 項から BC4.10 項では、経済的資源の別個の定義案を議論し、BC4.11 項から BC4.17 項では、資産の定義から「予想される」フローという考え方を削除する提案を議論している。
- BC4.25 ディスカッション・ペーパーでは、「経済的資源」の概念を「経済的便益」という用語を用いて定義することを提案していたが、その用語は定義していなかった。このため、一部のコメント提出者は、提案された定義は明瞭性を高めるものでも新たな洞察を加える

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

ものでもないと主張した。しかし、IASBは、「経済的便益」という用語が資産及び負債の現行の定義にすでに現れており、その使用による重要な問題点をIASBは識別していないことに留意している。

BC4.26 他のコメント提出者は、経済的資源の定義は将来の経済的便益に言及しているので、資産は経済的資源そのものとしてではなく、それらの将来の経済的便益として定義すべきであるとコメントした。資源に価値を与えているのは、将来の流入の可能性である。IASBは、資産の価値の源泉となるのは将来の便益を生み出す潜在能力であるが、企業が現時点で支配しているものは、その現存する潜在能力であり、将来の経済的便益ではないことに留意した。また、資産を生じ得る将来の便益として定義するとした場合には、次のことが不明確となる。

(a) 生じ得る将来の便益が不確実である場合に資産が存在するのだろうか

(b) どの生じ得る将来の経済的便益が所与の日において資産の要件を満たすのか

したがって、IASBは、資産の定義は引き続き、結果として生じる経済的便益ではなく、(経済的)資源に言及すべきであると提案している。

BC4.27 他の人々は、「経済的資源」という用語は限定的すぎて、市場価値のある資源だけを示唆するかもしれないと指摘した。こうしたコメント提出者は、代わりに「資源」という用語を使用することを提案した。IASBは、「経済的資源」という用語は市場が現時点で存在している資源に限定する意図はないことに留意している。この用語は経済的便益を生み出す潜在能力を有するすべての資源が対象となる。IASBは「経済的資源」という用語を選好している。問題となる資源が、例えば、物理的実体ではなく、本公開草案の4.12項及び4.15項で議論しているように、物理的実体に対する権利であることを強調するのに役立つからである。

BC4.28 最後に、一部の人々は、IASBの「概念フレームワーク」が一部の法域では公共セクター、非営利、及び資本市場以外の状況で適用されていることを指摘した。したがって、彼らは、資産の定義には、キャッシュ・フロー以外の便益も含めるべきであると述べた。報告企業、他の関係者又はより広い社会に対しての、社会的又は環境上のサービス又は便益などである。同様に、負債の定義には、そうした便益を移転する義務や、健全性又は道徳上の目的で行われる義務、より幅広い利害関係者グループの期待に応えるため又は一般からの支持を維持するために行われる義務を含めるべきである。しかし、IASBは現時点では営利企業に焦点を当てている。したがって、IASBは、資産の定義は引き続き、経済的便益以外の便益を提供する資源には言及すべきではないと提案している。

権利への焦点 (4.8項から4.12項)

BC4.29 「資源」という用語は、資産の現行の定義に現れている。ディスカッション・ペーパーでは、「経済的資源」という修正した用語を使用し、経済的資源(及びそれゆえ資産も)を権利として定義することを提案した。この重点の変更の影響を強調して例示するため、ディスカッション・ペーパーでは、有形固定資産などの物理的実体については、経済的資源は基礎となる物体ではなく、当該物体が生み出す経済的便益を獲得する権利(又は権利のセット)であると提案した。

BC4.30 権利に焦点を当てるというディスカッション・ペーパーの提案に同意したコメント提出者は、これは物理的実体の会計処理という伝統的な考え方から、経済的資源を構成する

さまざまな権利の会計処理に向けての変化を確認するものとなると指摘した。彼らは、この変化は資産の構成要素の認識の中止を扱う際に特に有用となるという見解を示した。

BC4.31 しかし、一部のコメント提出者は、権利に焦点を当てることに反対し、資産は単に権利としてではなく、権利又は資源として定義すべきであると述べた。彼らの主張では、

- (a) 一部の資産（例えば、有形資産）は、権利ではなく資源として記述するのが最善である。有形資産を権利のセットとして会計処理するという概念は、現実と不整合である（特に、資産からの権利の「アンバンドル」の考えと組み合わせた場合）。
- (b) 「概念フレームワーク」が、どのような要因が会計単位の識別の決定要因となるのかを説明しない限り、いくつかの権利で構成される単一の資産について、その単一の資産全体を認識すべきなのか当該権利の一部を区分して認識すべきなのかを整合的に説明するのは困難となる。
- (c) より大きな権利のセットの中での権利に焦点を当てると、認識及び認識の中止の規準、並びに会計単位にさらに圧力が掛かることになる。企業は、新たな資産及び負債の存在を決定又は否定するために多数の質問を自らに問うことが必要となるが、明確な便益はない。実際に、これらのコメント提出者は、権利アプローチは、基準の開発（例えば、リースに関する現在のプロジェクト）の際やそれらの適用、特に認識の中止（例えば、金融商品についての）への適用の際に、課題を生じてきたと主張した。

BC4.32 本公開草案を開発する際に、IASB は、多くの資産（金融資産、リース機械についての借手の使用権、多くの無形資産（特許権など）が契約又は法律で創出された権利であることに留意した。しかし、物理的実体の所有は法律によって移転される権利によるのみ生じることも同様に真実である。さらに、物的資産の完全な法的所有権は、資産を耐用年数の99%（又は50%あるいは1%でさえ）の期間にわたり使用する権利とは異なるが、それらの権利は範囲は異なるものの、性質には基本的に相違がなく、すべて何らかの種類の権利である。また、法的な相違又は法律の変更により、権利の特定の束が、ある法域では完全な法的所有権を構成するが別の法域では構成しない場合や、ある日現在では構成するが別の日現在では構成しない場合がある。

BC4.33 したがって、IASB の見方では、2つの別個の種類別の資産を定義して一方は資源として記述（例えば、物理的実体の完全な法的所有権の場合）し、他方は権利（資源の全部又は一部分に対する他のすべての権利）として記述することに利点はない。それでも、本公開草案は4.12項で、権利のセットを物理的実体として記述することが、最も簡潔、明瞭かつ理解可能な情報を提供することが多いであろうと述べている。

価値の他の源泉

BC4.34 経済的資源についてのディスカッション・ペーパーの定義の提案は、「権利」だけでなく、経済的便益を生み出す能力のある「価値の他の源泉」も含んでいた。一部のコメント提出者は、「価値の他の源泉」という語句は、境界を経済的資源の概念の周辺に置くことにほとんど役立たず、実務において幅広い解釈を容認するものであるとコメントした。

BC4.35 IASB が、「価値の他の源泉」への言及をディスカッション・ペーパーでの経済的資源の定義に含めたのは、「権利」という用語では、ノウハウなどの項目が捕捉されないおそれがある（企業がそれらを法的権利を通じてではなく他者から秘密にしておく能力を有し

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

ていることによって支配している場合に) という懸念によるものである。IASB は、資産がこのような場合に存在する可能性があると考え、依然としてそう考えている。

BC4.36 しかし、IASB は現在では、「価値の他の源泉」という概念は曖昧すぎて正式の定義においては有用ではないと考えている。その代わりに、「権利」の概念には法的権利だけでなく、企業が他の方法で支配しているアクセスも含まれる旨を説明することを提案している。例えば、ノウハウを秘密にしておき、それにより他のすべての者がその使用を指図してそこから便益を得ることを妨げる能力を有していることによる支配である。本公開草案における当該概念の説明案は、すでに現行の「概念フレームワーク」の 4.12 項にある内容を基礎としている。

BC4.37 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、資産の定義は資産が識別可能又は分離可能であることを要求すべきであると提案した。そのようにすると、彼らの考えでは、資産の定義からディスカッション・ペーパーにおいて「価値の他の源泉」に列挙された項目の一部が適切に除外されることになる。例えば、IAS 第 38 号「無形資産」では、無形資産をのれんと区別するため、無形資産が識別可能であることを要求しており、資産が企業から分離可能であるか又は契約その他の法的権利から生じている場合には、資産は識別可能であると述べている。IASB の考えでは、資産が分離可能であるか又は契約その他の法的権利から生じている場合には、当該資産の識別、測定及び記述がより容易になる可能性が高い。これは、認識が適切であるかどうかに影響を与える可能性がある (BC5.35 項参照)。しかし、IASB は、これらの規準は資産の定義の一部を構成すべきではないと考えている。そうした規準を含めると、資産の概念を不必要に制限することとなる。

すべての企業が有している権利

BC4.38 本公開草案では、企業が他のすべての企業と同じ権利しか有していない場合には、当該権利は企業にとっての経済的便益を創出しないと提案している。こうした権利 (例えば、道路ネットワークにアクセスする権利) は原則的には企業にとっての資源であるという主張があり得る。しかし、それらに関する情報を財務諸表に含めることが有用となる可能性は低い。企業に他の企業が利用可能な経済的便益よりも大きな経済的便益に対するアクセスを与えていないからである。したがって、IASB は、それらを特定の企業にとっての経済的資源とみなすべきではないと提案している。

直ちに消費される権利

BC4.39 本公開草案の 4.9 項では、受け取って直ちに消費される財又はサービスは、瞬間的には、消費するまでは経済的便益を獲得する権利であり、消費の時点で消費が費用として認識される旨を明確化している。これは、従業員のサービスの受取りを直ちに消費される資産として扱っている IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」と整合的である。

支配 (4.17 項から 4.23 項)

BC4.40 資産の現行の定義とディスカッション・ペーパーで提案した定義の両方が、経済的資源を「企業が支配している」ことを要求している。現行の「概念フレームワーク」は支配を定義していない。ディスカッション・ペーパーでは、以下の定義を追加することを提案していた。

企業は、経済的資源から生じる経済的便益を得るために経済的資源の使用を

指図する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している。

BC4.41 下記のものについては以下で議論している。

- (a) 所有に伴うリスクと経済価値（BC4.42 項から BC4.43 項参照）
- (b) その他の変更提案（BC4.44 項参照）

所有に伴うリスクと経済価値

BC4.42 一部のコメント提出者は、資産の定義には所有に伴うリスク及び経済価値に対するエクスポージャーという考え方を組み込むべきであると提案した。IASB は、最近のいくつかの基準では、所有に伴うリスクと経済価値（言い換えると、変動リターン）に対するエクスポージャーを、支配の側面又は指標として識別していることに留意している。

- (a) IFRS 第 10 号「連結財務諸表」では、「投資者は、投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利を有し、かつ、投資先に対するパワーにより当該リターンに影響を及ぼす能力を有している場合には、投資先を支配している」と述べている。
- (b) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」では、資産に対する支配の顧客への移転の指標を列挙している。指標の 1 つは、「顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している」ことである。IFRS 第 15 号に付属する結論の根拠では、資産の所有に伴うリスクと経済価値に対するエクスポージャーは、支配を示している可能性がある」と説明している。

BC4.43 IASB は、「概念フレームワーク」が支配と所有に伴うリスクと経済価値との間の関係を一般的な用語で説明することが有用であろうと考えている。しかし、「所有に伴うリスクと経済価値」という用語を使用する代わりに、本公開草案では、その用語が伝える意味を捕捉する文言、すなわち、「経済的便益の量の重大な変動に対するエクスポージャー」を使用している（本公開草案の 4.22 項参照）。

その他の変更提案

BC4.44 コメント提出者は、ディスカッション・ペーパーで提案された支配の定義及び取扱いについて他の変更を提案した。

- (a) 数名のコメント提出者が、資産の定義に支配への言及を含めるべきかどうかを疑問視した。彼らは、企業が資源を支配していることは、資源を「権利」として定義していることに暗黙のうちに含まれていると主張した。IASB は、これが暗黙のうちに含まれているかもしれないことに同意するが、支配に明示的に言及することが、定義及び補強的なガイダンスを構築する有用な方法であると考えている。
- (b) 数名のコメント提出者が、支配についての要求は、資産の定義の一部ではなく認識基準とすべきであると提案した。彼らは、このアプローチは互いに独立の 2 つの質問（すなわち、資産が存在するのか及び当該資産は誰に所属するのか）を区分することになると主張した。現行の「概念フレームワーク」では資産の定義に支配が含まれている。IASB は、支配への言及を資産認識基準に移すことを提案していない。その移動は次のようになるからである。

- (i) 認識される資産の数を変える可能性は低いであろう——この変更を行うとした

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

場合に IASB が対処を図るであろう実務上の問題点はない。

- (ii) 認識規準に若干の複雑性が加わることになり、すべての可能性のある資産を識別してから認識規準を用いて報告企業の資産ではない資産を除去する必要性を含意するおそれがある。
- (c) 数名のコメント提出者が、IASB は支配の定義を修正して、ほとんどすべての経済的便益に言及するべきであると提案した。しかし、IASB は、「ほとんどすべて」のような閾値を含めるべきかどうかの問題は基準レベルの決定であると考えている。
- (d) 数名のコメント提出者が、支配の定義（「～の使用を指図して（中略）経済的便益を獲得する能力」）が意図していたのは単一の規準なのか 2 つの別個の規準なのか明確でないとコメントした。彼らは、支配の定義を修正して、企業は経済的資源の使用を指図する能力とそれから便益を獲得する権利の両方を有していなければならないことをより明確にすることを提案した。IASB はこれらが別個の要件であることに同意した。したがって、本公開草案では、支配を「経済的資源の使用を指図して、そこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力」と定義している。

負債（4.24 項から 4.39 項）

- BC4.45 現行の「概念フレームワーク」では、負債を、過去の事象から発生した企業の現在の義務で、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想されるものとして定義している。
- BC4.46 本公開草案では、負債を、企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務として定義している。現行の定義からの主要な変更点は次のとおりである。
 - (a) 経済的便益の予想される流出への言及の削除。BC4.11 項から BC4.17 項で議論した理由で、これが、経済的資源を移転する義務は、企業が経済的資源を他者に移転することを要求する潜在能力を有していなければならないという付属するガイダンスに置き換えられている（本公開草案の 4.27 項）。
 - (b) 「経済的便益を有する資源」という語句を、新たな定義語である「経済的資源」に置き換えたこと（BC4.7 項から BC4.10 項参照）
- BC4.47 4.30 項では、企業が自身の資本性金融商品を他者に移転する義務は、経済的資源を移転する義務ではないと説明している。これは負債の定義案の帰結である。こうした義務の一部の分類は、持分の特徴を有する金融商品に関する IASB の調査研究プロジェクトで扱われている（BC4.93 項から BC4.103 項参照）。

現在の義務（4.31 項から 4.39 項）

- BC4.48 負債の現行の定義を適用する際には、企業が経済的資源を移転する現在の義務を有している場合は、当該義務が無条件で法的に強制可能である場合であると一般に認められている。そうした状況では、企業は明らかに移転を回避する能力を有していない。しかし、状況によっては、企業は将来の移転を避ける何らかの限定的な能力を有している。実務において問題が生じるのは、企業が「現在の義務」を有するためには、当該能力がどのくらい限定的でなければならないのかが不明確であるからである。
- BC4.49 本公開草案では、経済的資源を移転する現在の義務が存在するためには、2 つの条件に

該当しなければならないと提案している。

- (a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。
- (b) 義務が過去の事象から生じている。すなわち、企業が自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った。

BC4.50 IASB は、これらの条件を、次のいずれかの場合に生じる問題を検討することによって開発した。

- (a) 企業が経済的資源を移転するという要求がすでに存在しているが、当該要求の結果が、企業自身の将来の行動を条件としている場合
- (b) 企業が経済的資源を移転する法的な義務を有していないが、移転を回避する能力が、企業の慣行、公表した方針又は具体的な声明によって制限されている場合（推定的義務と呼ばれる場合がある）

BC4.51 ディスカッション・ペーパーでは、それら 2 つの状況を区別して検討した。しかし、一部のコメント提出者は、根底にある論点は両方の状況において同様であると指摘した。すなわち、企業は移転を回避する何らかの能力を有しているが、その能力が制限されている。本公開草案では、BC4.49 項における 2 つの条件が、すべての状況に適用される最優先の概念を構成している。

企業自身の行動を条件とする義務（4.32 項から 4.35 項）

BC4.52 「概念フレームワーク」における負債の定義は、現在の義務が過去の事象の結果であることを常に要求してきた。

BC4.53 しかし、現行の「概念フレームワーク」は、過去の事象をどのように識別すべきか及び過去の事象が義務を創出するのに十分かどうかに関して不明確である。次のような場合に疑問が生じる。それは、経済的資源の移転を生じる可能性のある何らかの事象が過去にあったが、企業が依然として将来の移転を回避する何らかの能力（少なくとも理論上）を有している場合、言い換えると、経済的資源を移転するという要求が依然として企業の何らかの将来の行動を条件としている場合である。

BC4.54 さまざまな基準が、そうした状況にさまざまなアプローチを適用してきた。例えば、

- (a) IAS 第 37 号では、IFRIC 第 21 号で解釈されているように、現在の義務が存在するためには、企業は、将来の移転を回避する能力を、たとえ理論上でも、有してはならない。
- (b) IAS 第 34 号「期中財務報告」では、年次の閾値を超過することを条件としたリース料支払を扱っている。そこでは、企業が将来のリース料支払を行う以外に現実的な代替案を有していない場合には、負債を認識することを要求している。
- (c) IAS 第 19 号「従業員給付」では、将来の雇用を条件とする給付（権利未確定の給付）について、当該給付が従業員がすでに提供した勤務と交換に与えられる場合には、負債を認識することを要求している。

BC4.55 IASB は、これらの基準を、経済的資源を移転する現在の義務がどのような場合に発生しているのかについての 3 つの異なる見解を適用しているものとして識別した。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- (a) 見解 1：企業が将来の移転を回避する能力を有してはならない。
 - (b) 見解 2：企業が将来の移転を回避する実際上の能力を有してはならない。
 - (c) 見解 3：企業が将来の移転を回避する能力に制限を設ける必要はない。過去の事象の結果として、追加的な条件を満たせば企業が経済的資源を移転しなければならない可能性があることで十分である。
- BC4.56 ディスカッション・ペーパーでは、IASB は、見解 1 を暫定的に棄却していたが、見解 2 と見解 3 の間での選好は示していなかった。
- BC4.57 ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者は、負債の定義には、法的に強制可能な、経済的資源を移転する無条件の義務（すなわち、企業が回避する能力を有していない義務）のみを含めるべきであると考えた（見解 1）。彼らは次のように主張した。
- (a) 要求が無条件でない限りは、回避可能であり負債ではない。
 - (b) 見解 1 を適用すれば、企業が回避する能力を有していない将来の流出に関する有用な情報が提供される。
 - (c) 見解 1 を適用すれば、比較可能性が高まる。最も明確で主観性が低く、最も運用可能な規準を使用しているからである。
- BC4.58 しかし、この論点にコメントしたコメント提出者のほぼ全員が、負債の定義には、推定的義務と、企業の将来の行動を条件とする義務の少なくとも一部の両方を含めるべきであると考えた。そうしたコメント提出者の大半は、企業が回避する実際上の能力を有していない義務を負債として識別するという概念を支持した（見解 2）。彼らは、このような概念が、企業が回避できない経済的資源を移転する義務の最も忠実な表現を提供する（又は実質を最も適切に報告する）ことになると主張した。
- BC4.59 一部のコメント提出者は、負債の定義には、過去の事象から生じる経済的資源のすべての将来の移転を含めるべきであると考えた（見解 3）。彼らは、このような概念が、それらを生じさせた過去の事象と同じ期間に予想される費用を企業が報告することを確保すると主張した。しかし、このような概念に対して、一部のコメント提出者は次のように主張した。
- (a) 要求が無条件でない限りは、回避可能であり負債ではない。
 - (b) 企業がその後回避して、そのため履行する必要がなくなる負債を認識して、その後認識の中止を行う結果となる可能性がある。
 - (c) 企業が回避する実際上の能力を有している場合には、負債の測定が困難となる可能性がある。その測定は、回避行動の可能性と経済的帰結を考慮に入れることが必要となるからである。認識規準は、非常に可能性が低いか又は非常に不確実な将来の移転を除外することが必要となるかもしれない。こうした規準がないと、会計処理が複雑で主観的となる。
- BC4.60 一部のコメント提出者は、他のアプローチを提案した。見解 2 又は見解 3 の要素を修正して取り入れたものである。最も目立ったものとして、数名のコメント提出者が、蓋然性の閾値を提案した。企業は、要求により企業が経済的資源を移転する結果となる可能

性が高い（又はひょっとすると合理的に確実である）場合には、義務を有しているとみなすべきであるとするものである。彼らは、このような閾値は、費用の最も目的適合性の高い測定値を提供することになると主張した。

BC4.61 IASB は、今回、現在の義務の定義は見解 2（すなわち、企業は経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有してはならない）を反映すべきであると提案している。その理由は次のとおりである。

(a) 第 1 に、IASB は、将来の流出の蓋然性に基づく閾値を適用するという提案（BC4.60 項に記述）を棄却した。BC4.11 項から BC4.17 項に示した理由で、負債の定義は義務に焦点を当てている。したがって、IASB は、補強的なガイダンスが焦点を当てるべきなのは、企業が何を行うことができるのか（又はできないのか）であり、生じ得る結果の確率ではないと考えている。

(b) 第 2 に、IASB は、負債の定義を法的に強制可能で厳密に無条件である義務に限定する考え（見解 1）を引き続き棄却している。企業が過去の事象の結果として経済的資源の移転を回避する実際上の能力がない場合に、その将来の移転を行う要求を企業の義務の一覧表から除外すると、多くの利用者が有用と考えるであろう情報を除外することになる。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼ全員が、見解 1 では負債の定義が狭くなりすぎることと同意した。

(c) 見解 3 は、ある期間において費用の最も完全な認識につながるかもしれないが、IASB はこれを棄却した。「義務」という用語は、企業が経済的資源の移転を回避する能力に対する何らかの限定を含意するからである。

BC4.62 BC4.52 項及び BC4.53 項で述べたように、現行の「概念フレームワーク」は、現在の義務が過去の事象の結果であることを要求しているが、義務の存在をもたらす事象（「義務発生事象」と呼ばれることがある）をどのように識別すべきなのかを明示していない。

BC4.63 IASB は、義務の中には、物品の受取りのように、単一の義務発生事象から全額が生じるものがあることに着目した。他方、一連の義務発生事象から、又は単一の連続的な義務発生事象（連続的な活動の実施など）を通じて、時とともに積み上がる義務もある。すでに発生している義務発生事象は、義務の範囲（総量）を決定する。したがって、IASB は本公開草案で、義務発生事象は、企業の義務の範囲を設定する経済便益の受取り又は活動の実施である旨を明示することを提案している。IASB は、義務の範囲の設定は、どのような測定基礎を当該義務に使用すべきなのかを決定しないことに留意した。

BC4.64 BC4.18 項から BC4.22 項で説明したように、IASB は、負債の定義において過去の事象への言及を維持することを提案している。義務の定義を、無条件の法的に強制可能な義務だけを含むように限定とした場合（見解 1）には、過去の事象への明示的な言及は、おそらく不要だったであろう。しかし、IASB はより幅広いアプローチ（見解 2）を提案している。IASB の考えでは、この提案では、義務発生事象がまだ発生していないので、将来において便益を受け取るか又は活動を行った場合に生じるであろうコストについて企業は義務を有していない旨を、できるだけ明確に説明することが重要になる。

BC4.65 BC4.54 項で述べたように、現行の基準は、企業が経済的便益の移転を回避する能力が限定的である場合において企業が現在の義務を有しているかどうかを定義する際に、さまざまなアプローチを採用している。したがって、どのアプローチも、現行の規準のすべてと整合するわけではない。提案しているアプローチを適用すると、主要な不整合は、「概

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

念フレームワーク」と IFRIC 第 21 号「賦課金」によって解釈された IAS 第 37 号との間のものであろう¹²。この不整合は、一定期間にわたり累積するが追加的な条件に該当した場合（例えば、企業がその後のある日に依然として市場で営業している場合）にのみ支払われる特定の賦課金に影響を与えることになる。IFRIC 第 21 号を適用すると、負債はすべての条件が満たされた時点でのみ識別される。しかし、提案しているアプローチを適用すると、負債は一定期間にわたり発生するものとして識別されることになる。ただし、企業が、重大な事業上の混乱や賦課金支払よりも著しく不利な経済的帰結を生じずに、残りの条件を回避する（例えば、市場から退出する）実際上の能力を有している場合は別である。IASB は、実務上、多くの賦課金負債は一定期間にわたり発生するものとして識別される可能性が高いと考えている。

BC4.66 現在の義務の識別について提案している規準の導入は、必ずしも IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号の変更につながるわけではない。「概念フレームワーク」は個々の基準又は解釈指針に優先するものではなく、現行の基準又は解釈指針を修正する決定は、IASB が通常のプロセスをプロジェクトのアジェンダへの追加並びに公開草案及び修正の開發について経ることを要する。

推定的義務（4.34 項）

BC4.67 現行の「概念フレームワーク」は、法的に強制可能な義務に加えて、義務が通常の取引慣行、慣習及び良好な取引を維持するか又は公正に行動したいという願望からも生じる場合があると述べている。IAS 第 37 号では、推定的義務を、次のような企業の行動から発生する義務として定義している。

- (a) 確立されている過去の実務慣行、公表されている方針又は十分に具体的な最近の声明によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
- (b) その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に生じさせている。

BC4.68 推定的義務が存在していると主張される場合がある状況の例としては、雇用主が従業員に契約上の受給資格を超える賞与を支払うという確立された非公式の実務がある場合や、鉱山会社が採掘後の土地を、たとえ法令で求めている基準が低い国においても、世界全体を通じて同様の基準まで原状回復するという公表した方針を有している場合がある。

BC4.69 ディスカッション・ペーパーは、負債の定義に法的義務と推定的義務の両方を含めるべきであると提案していた。推定的義務についてコメントしたコメント提出者のほぼ全員が、この提案を支持した。本公開草案では、推定的義務を、企業が経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有しているかどうかの議論の中で扱っている。そこでは、企業の実務慣行、公表した方針又は具体的な声明と整合しない方法で行動する実際上の能力を企業が有していない場合には、当該慣行、方針又は声明から義務が生じる可能性がある」と提案している。IASB は、この概念を現行の IAS 第 37 号の定義とおおむね整合的であると考えている。企業が経済的便益を移転するものと他者が妥当に期待できるのは、企業が当該移転を回避する実際上の能力を有していない場合のみである。

¹² IAS 第 32 号「金融商品：表示」における金融負債の定義とも不整合が生じる可能性がある。契約負債の識別と金融負債と持分との間の区別の両方に関してである。IASB は、負債と持分をどのようにして区分すべきなのかを、資本の特徴を有する金融商品の調査研究プロジェクトにおいて検討している（BCIN.25 項参照）。

用語法

BC4.70 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、次のような用語の方が「回避する実際上の能力がない」よりも解釈が容易になる可能性があるとして提案した。

- (a) 「現実的な代替案がない」
- (b) 「回避する裁量（実質上の）がほとんど又は全くない」

BC4.71 IASB は、これら 2 つの用語は「回避する実際上の能力がない」と同様の意味を有していると考えている。しかし、IASB は、「回避する実際上の能力がない」という用語を提案している。それは、可能性の高い結果はどのようになるのかではなく、企業が何を行うことができるのかを識別する必要性を最も効果的に伝えると考えるからである。さらに、いくつかの現行の基準において企業が資産に対する支配を有しているのかどうかを判定する際に適用している「実際上の能力」という用語を反映している。

BC4.72 多くのコメント提出者が、「回避する実際上の能力がない」の意味に関するガイダンスを求めた。IASB は、この概念の適用には判断が必要となることを承知している。IASB は、必要があれば、具体的な基準を開発する際に、この概念の特定のケースへの適用に関するガイダンスを開発する。

経済的強制

BC4.73 ささまざまな場で、利害関係者は、企業は経済的資源を移転することを「経済的に強制」されている場合には、負債を認識すべきであると提案してきた。そうした提案を踏まえ、いくつかの現行の基準は、「経済的強制」は現在の義務を創出するのに十分ではないと明記している。

BC4.74 本公開草案では、「経済的強制」という用語を使用していない。企業が負債を有しているのかどうかを評価する際には、本公開草案の 4.31 項に列挙している基準の両方を考慮することが必要となる。

BC4.75 IASB は、これらの基準は次のことを明確にすると考えている。

- (a) 経済的強制は、企業が将来の移転を回避する実際上の能力を減少させる要因となるかもしれない——そのため、当該基準が満たされているかどうかを評価する際に考慮が必要となる。しかし、
- (b) 経済的強制そのものは現在の義務を創出しない——義務が過去の事象（企業の義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動の実施）から生じているという要求もある。

ある当事者にとっての義務は他者にとっての権利である

BC4.76 本公開草案の 4.25 項では、ある当事者が経済的便益を移転する義務を有している場合には、他の者がその経済的資源を受け取る権利を有していることになると述べている。

BC4.77 大半のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーにおける同様の提案に反対しなかった。しかし、数名のコメント提出者が、義務が法的に強制可能ではない場合、又は報告企業自身の行動を条件としている場合に、推定的義務又は条件付の義務の相手方が自らの支配している資産を有しているのかどうかを質問した。IASB の考えでは、当該相手方はそのような場合には資産を支配している。本公開草案の 4.21 項によると、「支

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

配のこの側面は、資源がすべての状況において経済的便益を生み出すことを企業が保証できることを含意するものではない。むしろ、(支配のこの側面は、) 資源が経済的便益を生み出す場合には、企業がそれを受け取る当事者となることを意味している。

- BC4.78 IASB は、一般的な点を本公開草案の 4.25 項に示すことで、人々が定義を適用する助けとなると考えている (例えば、推定的義務の相手方が資産を有していることを示す)。負債は資源を他者に移転する義務を必然的に伴う。その他者は、移転される経済的資源を受け取る権利という形態での資産を有していなければならないことになる。
- BC4.79 この関係の逆は成り立たない。一部の資産 (物理的実体に対する権利など) については、他者にとっての対応する負債が存在しない。資産は、他者に経済的資源の移転を要求する請求権でなく、経済的便益を生み出すために使用される経済的資源であってもよい。
- BC4.80 ディスカッション・ペーパーでは、環境義務を、すべての義務について対応する資源が存在するという一般原則の例外として識別していた。一部のコメント提出者は、このケースが例外なのかどうかを疑問視した。彼らは、社会全体にとっては対応する資産があると主張した。その地域に住む人々は、彼らの環境を修復するために要するサービスを受け取る権利を有している。IASB はこの見解に同意したので、本公開草案では、一般的な場合に対する例外を識別していない。

負債に関するその他のガイダンス

- BC4.81 本公開草案では、現行の「概念フレームワーク」が扱っていない他のいくつかの事項に関するガイダンスを追加することを提案している。
- (a) 負債には、サービスを提供する義務などの履行義務 (本公開草案の 4.28 項(d)) や、所定の将来事象が発生した場合に経済的資源を移転するために待機する義務 (本公開草案の 4.27 項参照) が含まれる旨
 - (b) 企業が現在の義務を有しているのかどうかを評価する際の継続企業の役割 (本公開草案の 4.33 項)

未履行契約 (4.40 項から 4.42 項)

BC4.82 現行の「概念フレームワーク」は次のようにコメントしている。

4.46 ... 実務上、相互に同程度に未履行の状態にある契約に基づく債務 (例えば、注文したが未だ受領していない棚卸資産に関する負債) は、一般に、財務諸表に負債として認識されない。しかし、このような債務は、負債の定義を満たす可能性があり、特定の状況において認識規準が満たされるならば、認識に適格となり得る。このような状況では、負債の認識は、必然的に関連する資産又は費用の認識を伴うことになる。

- BC4.83 ディスカッション・ペーパーでは、IASB が以下のことを明確化することによって「概念フレームワーク」を改善することが考えられると提案していた。
- (a) 原則的には、未履行契約が強制可能である場合には、未履行契約に基づいて正味の資産又は正味の負債が生じる。
 - (b) しかし、契約の価格設定が独立第三者間条件で行われたとすれば、当該契約の当初

測定は通常はゼロとなる。一方の当事者の権利は他方の当事者の義務と同じ価値を有するからである。したがって、通常は、どちらの当事者も契約開始時には正味の資産も正味の負債も認識しない。契約開始後は、一方又は両方の当事者が、適用する測定基礎に応じて、資産又は負債を認識することが必要となる場合がある。

- (c) 未履行契約に基づく購入者の権利及び義務の性質は、状況に依存する場合がある。
- (i) 場合によっては、購入者は基礎となる資産と購入価格とを同時に交換する正味の権利又は正味の義務を有しているかもしれない。多くの場合、その正味の権利又は正味の義務はゼロで測定されることになる。
 - (ii) 他の場合には、購入者は資産を受け取る独立の総額の権利と購入価格を支払う独立の総額の義務とを有しているかもしれない。実務上、そうした権利及び義務は相殺される（すなわち、単一の純額として表示される）場合がある。

BC4.84 ディスカッション・ペーパーのこの部分についてコメントしたコメント提出者は、未履行契約の会計処理についての基礎となる概念の議論を改善する提案をおおむね歓迎した。しかし、一部のコメント提出者は、提案されたガイダンスは、現在の実務の正当化に重点を置きすぎているように思われ、基礎となる概念をもっと明確にし、十分な開発を行う必要があると考えた。

BC4.85 IASB は、未履行契約に基づく企業の権利及び義務は、相互依存性が高いことに留意している。

- (a) 企業がある資源を受け取る権利は、企業が他の資源を移転する義務を履行することを条件としており、他の資源を移転する義務は、企業が第1の資源を受け取ることを条件としている。
- (b) 両当事者が義務を履行する際には、資源の正味の流入又は正味の流出しかない。それぞれの当事者はある資源を移転するが、交換に他の資源を受け取る。これは、たとえ両当事者が異なる時点で義務を履行する場合であっても当てはまる。第1の当事者がある資源（第1の基礎となる資源）を移転する際に、同時に他の資源（第2の基礎となる資源を第2の当事者から受け取る権利）を受け取る。

BC4.86 場合によっては、法廷が契約の「具体的な履行」を強制することがある。すなわち、義務に違反した当事者が、賠償金又はペナルティを支払うのではなく、当該義務を履行しなければならないという判決を法廷が下す場合がある。しかし、こうした場合であっても、法廷は通常、当事者の一方による履行を強制する場合には他方の当事者による履行も強制する。

BC4.87 したがって、IASB は、未履行契約が含んでいるのは経済的資源を交換する権利と義務であり、ある経済的資源を受け取る権利と他の経済的資源を移転する義務ではないと結論を下した。

BC4.88 IASB は、経済的資源を交換する権利と義務が、独立の資産（資源を交換する権利、買建オプションに相当）と独立の負債（資源を交換する義務、売建オプションに相当）の両方を生じる可能性があるのかどうかを検討した。

BC4.89 経済的資源を交換する買建オプションは、保有者に、交換を行う（例えば、有利になると判明した場合）か又はペナルティなしに交換から撤退する（例えば、不利になると判

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

明した場合)かのいずれかを行う権利を与える。逆に、売建オプションの発行者は、保有者が権利を行使した場合に交換を行う義務を引き受ける。しかし、企業が同一の基礎となる経済的資源の交換について、オプションの保有者とオプションの発行者の両方である場合には、

- (a) 買建オプションにおいて企業が交換から撤退する権利は、相手方が企業の売建オプションに基づく自らの権利を行使する場合に企業が交換を行う義務によって無効となる。
- (b) 売建オプションにおいて相手方が交換から撤退する権利は、企業が買建オプションに基づく権利を行使する場合に相手方が交換を行う義務によって無効となる。

BC4.90 したがって、企業が同一の基礎となる交換についてオプションの保有者とオプションの発行者の両方である場合には、どちらの当事者も、経済的資源の交換を回避する権利を有していない。したがって、未履行契約については、契約条件に基づく結果は1つしかなく、交換が発生するということである。さらに、企業が経済的資源を交換する権利及び義務は、非常に相互依存性が高いため分離できない。したがって、当該契約は複数の資産又は負債に分解することができない。交換が有利な条件で行われる場合には、当該契約は資産である。不利な条件で行われる場合には負債である。

BC4.91 一部の人は、この結論が、リース契約において生じる資産及び負債の取扱いや、金融資産についての取引日会計にどのように関係するのかを質問した。

- (a) 2013年の公開草案「リース」に関する結論の根拠で説明したように、リース契約は、いったん貸手が使用権資産を借手に引き渡した後は、もはや未履行契約ではない。貸手は義務を履行しており、契約はもはや資源を交換する契約ではない。借手は使用権資産を支配しており、リース料支払いに係る負債を有している。
- (b) IFRS第9号「金融商品」では、金融資産の「通常の方法による」売買について「取引日会計」を認めている。これは、売買契約を決済までデリバティブとして会計処理するのではなく、金融資産を約定日(取引日)にすでに引き渡されたものとして扱う。IFRS第9号は、取引日会計を、存続期間が短期である取引の管理及び記録のための単純かつ実務的な方法として認めている。言い換えると、その容認はコストの制約の考慮から生じている。すなわち、取引日会計と決済日会計(もう1つの認められた処理)の相対的なコストと便益の考慮によるものである。IASBは、取引日会計の使用を再検討する予定はない。

BC4.92 現行の実務における多くのケースで、資産又は負債は未履行契約については認識されない。IASBは、これは引き続きそうなると予想している。すべての資産及び負債に適用されるのと同じ測定の考慮事項(第6章参照)が、未履行契約から生じる単一の資産又は負債にも適用される。歴史的な原価測定が未履行契約に適用される場合には、契約は、不利である場合を除き、ゼロで測定される(これは契約を認識しないのと実質的に同じ効果を有する)。例えば、棚卸資産の購入に関する未履行契約の歴史的な原価は、当該契約が不利である場合を除き、ゼロである(取引コストはないと仮定する)。IAS第2号「棚卸資産」の現行の要求事項との整合性を達成するためには、当該棚卸資産について支払われる契約価格が正味実現可能価額を超える場合は、当該契約は不利とみなされる。

持 分 (4.43 項から 4.47 項)

- BC4.93 現行の「概念フレームワーク」では、負債と持分を定義している。しかし、現行の基準及び解釈指針は、この定義を整合的に適用していない。こうした不整合な要求事項により、経済的に類似した項目を異なる分類とする結果となり、非常に異なる会計上の結果を生じている。例えば、企業に対する請求権が負債として分類される場合には、当該請求権の帳簿価額のその後の変動は収益又は費用であるが、請求権が持分として分類される場合には、収益又は費用ではない。さらに、現行の基準は、一般に、負債として分類される項目について、持分に分類される項目よりも多くの情報を要求している。
- BC4.94 ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」は次のようにすべきであると提案していた。
- (a) 持分を企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分とする現行の定義を維持する。
 - (b) IASB が負債の定義を使用して負債を持分と区別すべきであると述べる。
- BC4.95 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、負債と持分との区別に負債の定義を使用することを支持した。他方、次のいずれかとする異なるアプローチを支持した人々もいた。
- (a) 負債と持分の区別をなくす。又は、
 - (b) 持分を直接に定義し、財務諸表の新しい構成要素（負債でも持分でもない請求権）を導入する。
- BC4.96 負債と持分の区別の固有の限界は、さまざまな特徴をさまざまな程度に有する請求権の間に単一の二者択一の区別をしようとすることである。区別をなくして請求権についての単一の構成要素を定義すれば、それぞれの項目の会計処理を、個別の特徴を描写するように個々に決定することが可能となる。しかし、IASB は、次のように述べたコメント提出者に同意した。すべての請求権を直接に測定するのではない限り、どのアプローチでも、少なくとも1つの残余クラスの請求権を識別して、それを資産及び負債の帳簿価額を参照して間接的に測定することが必要となる。さらに、すべての請求権を企業全体の評価をせずに直接に測定することは可能ではない。これは一般目的財務報告書の明記された目的を超えるものである。したがって、請求権を少なくとも2つの区分に分解することは不可避である。
- BC4.97 持分を直接に定義して、別の構成要素（第3のクラスの請求権）を導入することは、負債と持分の両方の特徴を有する請求権をより適切に描写するかもしれない。しかし、別の構成要素を導入すると、分類及びその結果としての会計処理がより複雑となる。さらに、この第3のクラスの請求権の変動が収益又は費用の定義を満たすのかどうかを決定することが必要となる。さらに、新しい構成要素を導入するのと同様の結果は、単純に負債又は持分の中に新たな下位クラスを導入することによって達成できる。
- BC4.98 したがって、本公開草案では、
- (a) 引き続き、負債と持分の二者択一の区別を行う。
 - (b) 引き続き、持分を、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とし

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

て定義する。

- (c) 引き続き、利用者に有用な情報を提供するため、持分の異なるクラス及び区分の区分表示を認める。

BC4.99 負債と持分を区別するために負債の定義を使用することを支持したものの、一部のコメント提出者は、負債と持分の両方の特徴を有する請求権をディスカッション・ペーパーで提案していた定義を用いて分類する場合に有用な情報がもたらされるのかどうかを疑問視した。この定義は、報告企業が自己の経済的資源を移転する現在の義務を有しているかどうかだけに焦点を当てたものである。特に、彼らは、次のように分類することが適切なのかどうかを疑問視した。

- (a) 持分として、所定の金額と等価の変動数の資本性金融商品を引き渡す義務（すなわち、企業が自社の株式を「通貨」として使用する場合）を分類
- (b) 負債として、ある資本性金融商品と等価の変動金額の現金又は他の経済的資源を移転する義務を分類

BC4.100 さらに、ディスカッション・ペーパーでは、企業に対するすべての請求権が提案された負債の定義を満たす場合には、最も劣後的なクラスの金融商品を持分であるかのように扱い、適切な開示を付すことが適切かもしれないと示唆していた。一部のコメント提出者はこの提案を支持しなかった。彼らは、「概念フレームワーク」に負債の定義のこのような例外を含めることに反対した。他方、特にプッタブル金融商品又は償還可能金融商品を発行している協同組合や有限責任パートナーシップは、この提案を支持したが、それを例外として記述することには反対した。

BC4.101 IASB は、負債と持分を区別する方法を、資本の特徴を有する金融商品に関する調査研究プロジェクトにおいてさらに検討する。この調査研究プロジェクトでは、

- (a) 負債と持分の区別についてのさまざまなアプローチを検討する（「概念フレームワーク」における負債の定義又は持分の定義の変更を要する可能性のあるアプローチも含む）。IASB は、やがて、関連する基準、「概念フレームワーク」又はその両方を修正するためのプロジェクトをアクティブ・アジェンダに追加すべきかどうかを決定する際に、このプロジェクトからのアウトプットを使用する。アクティブ・プロジェクトを開始する決定には、IASB がプロジェクトをアジェンダに追加するための通常のデュー・プロセスを経ることが必要となる。
- (b) 報告企業が経済的資源を移転する現在の義務を有しているのかどうかの識別に焦点を当てている本公開草案における提案に変更を生じる可能性は低い。それらの提案は、負債と持分を区別する際の問題点に対処するようには設計されていない。

BC4.102 ディスカッション・ペーパーでは、持分変動計算書の拡充の可能性も検討していた。企業が持分に分類された請求権に関する有用な情報をどのようにして提供できるのかを例示し、請求権を負債に分類することが当該請求権に関する有用な情報を提供する唯一の方法ではないことを強調するためである。

BC4.103 ディスカッション・ペーパーに対する多くの利用者及び他のコメント提出者が、必ずしも持分変動計算書の拡充によってではないが、さまざまなクラスの持分請求権の影響について追加的な情報を提供するという考え方を支持した。本公開草案はそうした拡充を提案していないが、IASB は、資本の特徴を有する金融商品についての調査研究プロ

ジェクトの一部として、そうした拡充を検討する可能性がある。

収益及び費用（4.48 項から 4.52 項）

BC4.104 BC4.2 項から BC4.3 項では、IASB が収益及び費用を資産及び負債の変動で定義する現行のアプローチを継続することを提案している理由を説明している。収益及び費用の定義には重大な問題点が識別されていない。したがって、提案している変更は、資産及び負債の提案している定義と整合させるために必要な変更だけである。

BC4.105 現行の「概念フレームワーク」における収益及び費用についての議論の多くは、表示及び開示に関するものである。表示及び開示は、本公開草案の第 7 章で論じている。既存の議論の残りの部分は、さまざまな種類の収益及び費用（例えば、狭義の収益 (revenue)、利得及び損失）の存在に言及している。その内容は本公開草案には含めていない。IASB は、これが当初に記載されていたのは、収益には狭義の収益と利得が含まれ、費用には損失が含まれることを強調するためであったと考えている。IASB は、この強調は現在では不要であり、「概念フレームワーク」が収益及び費用の下位クラスを定義しているという含意は有用でないと考えている。IASB は、これを削除することで実務の変更は生じないと予想している。「収益 (revenue)」、「利得」及び「損失」という用語は、本公開草案では設例のみに使用している。

その他の考え得る構成要素

BC4.106 ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」がキャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書に関する構成要素を定義することは有用かもしれないと指摘していたが、定義の文言は提案していなかった。提案された構成要素は以下のものであった。

- (a) 持分変動計算書において——持分の拠出、持分の分配及び持分のクラス間の振替
- (b) キャッシュ・フロー計算書において——キャッシュ・インフロー（現金入金）及びキャッシュ・アウトフロー（現金支払）

BC4.107 コメント提出者は、このような定義を「概念フレームワーク」に追加すべきかどうかに関して意見が分かれていた。持分の拠出、持分の分配及び持分のクラス間の振替を新たな構成要素として導入することを支持する人々は、次のように主張した。

- (a) 収益及び費用の現行の定義は、資産及び負債の変動に言及し、持分参加者からの拠出及び持分参加者への分配から生じる変動を除外している。ある種類の増減を構成要素として定義することは、その定義が構成要素として明示的に識別されていない別の種類の増減に言及している場合には、混乱を招くおそれがあり、おそらくは概念的に不整合となる。
- (b) 収益（費用）と拠出（分配）との区別に関して明瞭性の不足があると指摘した。「概念フレームワーク」における明示的な明確化が役立つかもしれない。
- (c) これらの項目を構成要素として定義することは、FASB の「概念フレームワーク」と整合的である。

BC4.108 これに対する反対論は次のとおりである。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- (a) 収益及び費用の定義に重大な修正を加えずに明確な定義を作り出すことは困難かもしれない。
- (b) 持分の拠出及び持分の分配の定義がないことで、重大な問題点は生じていない。
- (c) ディスカッション・ペーパーでは、持分変動計算書をもっと目立たせることを提案していた。これらの構成要素を定義することは、この提案の一部であった。しかし、本公開草案にはこの提案を含めていない (BC4.103 項参照)。したがって、持分の拠出及び分配を定義しても、大きな便益にはならないかもしれない。

BC4.109 キャッシュ・フロー計算書の構成要素を定義することへの主要な賛成論は、キャッシュ・フロー情報の重要性を強調することになるというものである。反対論は次のようなものである。

- (a) キャッシュ・フローの構成要素を定義すると、意図しない帰結が生じる可能性がある一方、何らかの既知の実務上の問題点を解決するものではない。
- (b) キャッシュ・フローの構成要素を定義すると、すべての企業がキャッシュ・フロー計算書を作成すべきである旨を含意することになる。一部の人々は、現在の構造では、キャッシュ・フロー計算書は金融機関の場合には有用な情報を提供しないと主張している。IASB は、キャッシュ・フロー計算書の使用について調査研究を行っている。この調査研究が完了するまでは、キャッシュ・フロー計算書についての構成要素を定義すべきかどうかを検討するのは時期尚早であろう。
- (c) キャッシュ・フローの最も明白な定義は、直接法への選好を含意する可能性がある。そのような選好を追加的な調査研究なしに「概念フレームワーク」に組み込むことを検討するのは適切ではないであろう。(IASB には、直接法のキャッシュ・フロー計算書の要求の導入を検討する現在の計画はない。)

BC4.110 IASB は、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書に係る構成要素を定義することの不利益が利点を上回ると結論を下し、それゆえ、そうした定義を提案していない。

契約上の権利及び義務の実質の報告 (4.53 項から 4.56 項)

BC4.111 BC2.18 項から BC2.20 項で説明したように、本公開草案では、経済現象の忠実な表現を提供するためには、企業は当該減少の単なる法的形式ではなく、実質を報告すべきであると提案している。本公開草案では、契約上の権利及び義務の実質の報告についての概念も提案している。それらの概念は、すでにいくつかの基準における要求事項及びガイダンスの基礎となっている。IASB は、この基礎となる概念を「概念フレームワーク」に含めることで、これらの概念がより整合的に適用されることを確保するのに役立つと考えている。本公開草案で提案している概念は、ディスカッション・ペーパーで提案していたのと同じである。この点に関してのコメントの多くは、概念を含めるという提案を支持し、提案された具体的な概念に同意していた。

会計単位 (4.57 項から 4.63 項)

BC4.112 会計単位とは、認識及び測定の実質が適用される権利のグループ、義務のグループ又は権利と義務のグループである。

BC4.113 ディスカッション・ペーパーでは、会計単位の選択は基準レベルの決定であり、広範囲の基準について概念的に解決できる決定ではないであろうと指摘していた。

BC4.114 この論点についてコメントしたコメント提出者の多くは、会計単位は基準レベルの決定とすべきであることに同意すると述べた。しかし、一部のコメント提出者は、「概念フレームワーク」はこのトピックについてもっと詳細な議論を提供すべきであると述べた。

BC4.115 コメント提出者からのコメントを検討した後、IASB は引き続き、会計単位の選択は基準レベルの決定とすべきであると考えている。会計単位は、認識及び測定に関する決定に左右される。それらの決定は、基準を開発する際に行われるので、会計単位に関する決定もそこで行われることになる。IASB は、本公開草案にこの論点の議論を、考えられる会計単位の例や、どの会計単位を使用すべきなのかを決定できる諸要因を含めて、記載した。IASB は、諸要因を優先度でランク付けしないことを提案している。諸要因の相対的な重要度は、企業が会計処理しようとしている項目の具体的な特徴に応じて決まるものだからである。どのような単一のランク付けも、広範囲の基準について最も有用な会計単位を整合的に決定することはできない。

BC4.116 会計単位の選択は、下記と同じ論点ではない。

- (a) 未履行契約が単一の資産又は負債を創出するという判定。未履行契約では、交換する権利と義務は分離不能であり (BC4.82 項から BC4.92 項)、したがって、それらは独立の会計単位を構成しない。
- (b) 相殺。相殺の問題が生じるのは、資産と負債の両方についての識別された会計単位に認識及び測定が適用された後である。

第5章——認識及び認識の中止

認識プロセス（5.2 項から 5.8 項）

BC5.1 現行の「概念フレームワーク」では、認識を次のように定義している。

認識とは、構成要素の定義を満たし、かつ、[現行の「概念フレームワーク」の] 4.38 項で述べる認識規準を満たす項目を、貸借対照表又は損益計算書に組み入れるプロセスをいう。認識には、当該項目を文字と貨幣額によって描写することと、その金額を貸借対照表又は損益計算書の合計数値に含めることが伴う。¹³

BC5.2 この現行の定義には 3 つの軽微な問題点がある。

- (a) ほとんどの項目が描写されるのは、表示項目に含めることによってであり、個々に描写することによってではない。
- (b) 認識規準への相互参照は不必要である。これは特定の基準における認識規準が「概念フレームワーク」における認識規準と整合しない場合には、定義が満たされないことも意味する。
- (c) 用語法が陳腐化している。例えば、財政状態計算書ではなく貸借対照表に言及している。

BC5.3 これらの軽微な点に対処するため、本公開草案では、現行の定義を次のように調整している。

認識とは、財政状態計算書及び財務業績の計算書への記載のために、構成要素の定義を満たす項目を捕捉するプロセスである。認識は、項目（単独又は表示項目の一部としてのいずれか）を言語及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を関連性のある計算書に合計で記載することを伴う。

BC5.4 IASB は、「概念フレームワーク」において、認識が財政状態計算書と財務業績の計算書をどのように結び付けるのかを説明することも提案している。

認識規準（5.9 項から 5.24 項）

現行の要求事項

BC5.5 現行の「概念フレームワーク」における認識規準では、企業は構成要素の定義を満たす項目を次の両方に該当する場合に認識すると述べている。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高い。
- (b) 当該項目に、信頼性をもって測定できる原価又は価値がある。

BC5.6 さらに、現行の「概念フレームワーク」の他のすべての側面と同様に、コストの制約が適

¹³ 現行の「概念フレームワーク」の 4.37 項参照

用される。したがって、資産又は負債は、認識することの便益がコストを正当化しない場合には、認識されない。

BC5.7 現行の規準は、下記のようないくつかの問題点を生じさせている。

蓋然性規準についての問題点

BC5.8 いくつかの現行の基準では、蓋然性の認識規準を適用していない（例えば、IFRS 第9号「金融商品」）。当該規準を適用している基準では、さまざまな蓋然性の閾値を使用している。これには、「可能性が高い」、「そうなる可能性の方が高い」、「ほとんど確実」、「合理的に考え得る」などが含まれる。さまざま用語の使用は、「概念フレームワーク」で使用されている「可能性が高い」という用語に基準レベルで付された意味の首尾一貫性の欠如を示している。

BC5.9 蓋然性の認識規準は、一部の金融商品（例えば、デリバティブ）の認識を妨げる可能性があるという主張がある。さらに、経済的な利得が生じていない場合に、取引について利得が認識される結果となる可能性がある。例えば、現金の受取りと交換に、企業が、何らかの可能性の低い事象が将来において発生した場合に固定金額を支払う負債を負うと仮定する。経済的便益の流出の可能性が高いとは考えられない場合には、企業は現金を受け取る時点で直ちに利得を認識することになる。

信頼性のある測定という規準についての問題点

BC5.10 信頼性のある測定を規準として使用すると、信頼性は質的特性として識別されていないので、混乱を招く可能性がある（BC2.21 項から BC2.25 項参照）。実務上、この規準は、測定の不確実性に関するものとして解釈されてきたようである。したがって、ほぼ同様の結果を、場合によっては測定の不確実性のレベルが特定の資産又は負債の認識によって提供される情報の目的適合性に影響を与える可能性があることを認めることによって、達成できる（BC5.41 項から BC5.45 項参照）。

ディスカッション・ペーパーにおけるアプローチ

BC5.11 ディスカッション・ペーパーでは、資産又は負債を認識すべきかどうかの議論は、有用な財務情報の質的特性を直接参照すべきだと提案していた。したがって、企業は、すべての資産及び負債を認識することになる。ただし、IASB が特定の基準を開発する際に次のいずれかの理由で企業が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ないかと決定する場合は例外となる。

- (a) 当該資産（又は負債）を認識すると、財務諸表利用者に、目的適合性がないか又は目的適合性がコストを正当化するのに十分ではない情報が提供されることになる。
- (b) 当該資産（又は負債）の測定値がどれも、たとえ必要な記述及び説明のすべてを開示するとしても、当該資産（又は負債）と当該資産（又は負債）の変動の両方について忠実な表現をもたらさない。

BC5.12 ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」は、どのような場合に認識がそれらの質的特性を有さない情報を生み出すおそれがあるのかを説明する以下の指標を列挙すべきであるとも提案していた。

- (a) 生じ得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率の見積りが非常に困難である場合

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- (b) 資産（又は負債）が存在するが、経済的便益の流入（又は流出）が生じる蓋然性が低いものでしかない場合
- (c) 資源又は義務の識別が異常に困難である場合
- (d) 資源又は義務の測定が、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの異常に困難な配分又は非常に主観的な配分を要する場合
- (e) 資産（特に、自己創設のれん）の認識が、財務報告の目的を満たすために必要ではない場合

ディスカッション・ペーパーに対する反応

- BC5.13 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーでの提案は、認識される資産及び負債の範囲の増加を意図したものだと考え、その結果について懸念を示した。しかし、ディスカッション・ペーパーの開発時及びその後の公開草案の開発時に、IASB の目的は、有用な情報をもたらす一体性のより高い 1 組の原則に基づいて決定を下すことを可能にする道具を開発することだけであった。IASB は、認識される資産及び負債の範囲を増加させたり減少させたりすることを目的としたことはなく、現在もしていない。ただし、負債の定義に関するガイダンス案は、その定義を満たすものとして識別される項目の母集団を多少は広げるかもしれない。
- BC5.14 全体的な方向性に関して、一部のコメント提出者は、資産及び負債の全部又はほとんど全部を認識することを支持した。
- (a) 数名のコメント提出者は、企業はすべての資産及び負債を例外なしに認識すべきであると提案した。彼らは、これにより財務報告の完全性、比較可能性、首尾一貫性及び概念的な統一性が促進されると主張した。
 - (b) 数名の他のコメント提出者は、「概念フレームワーク」には、企業はすべての資産及び負債を認識すべきであるという一般的な原則からの離脱を設けるべきではないと提案した。限定的な例外が必要となる場合には、有用な財務情報の質的特性を参照することによって、特定の基準の中で開発することができる。
 - (c) 一部のコメント提出者は、「概念フレームワーク」は、すべての資産及び負債を認識すべきであるという反証可能な推定を設けるべきだと提案した。彼らは、これにより一般的には最も目的適合性の高い情報がもたらされると述べた。
- BC5.15 しかし、大半のコメント提出者は、企業が資産及び負債のすべてを認識することは目的適合性がなく実行可能でもないと考え、「概念フレームワーク」はこのことを認識すべきであると考えていた。
- (a) 一部のコメント提出者は、認識が生じるべきなのは、目的適合性のある忠実な表現を提供するという明確な証拠がある場合のみであると考えた。そうしたコメント提出者の懸念は、一部の訴訟負債や一部の無形資産などの特定の項目に集中し、彼らは認識を不適切と考えていた。また、すべての考え得る資産及び負債を識別するための時間とコストのかかる調査を生じる可能性のある要求事項を避けたいという願望も示した。
 - (b) 他方、「概念フレームワーク」は、どのような場合に資産及び負債を認識すべきなのかに関する規準を示すべきだと主張した人々もいた。その理由は、

- (i) こうした決定を具体的な基準に委ねると、基準間の不整合につながり、原則ではなくルールを作り出すこととなるおそれがある。
- (ii) このような規準は、どの基準の対象にもなっていない資産又は負債をどのような場合に認識すべきなのかを決定するのに役立つガイダンスを必要とする作成者等の助けとなる。これらの規準を IASB 以外の者が使用しても懸念は生じないはずである。「概念フレームワーク」は、基準における認識規準に優先するものではないからである。

BC5.16 IASB は、「概念フレームワーク」は、次のいずれも行わず偏らない認識のアプローチを取るべきであると結論を下した。

- (a) すべての資産及び負債を認識すべきであるという推定
- (b) 資産及び負債は厳格な規準を満たした場合にのみ認識すべきであるという推定

むしろ、「概念フレームワーク」は、単に質的特性に基づく規準を設け、認識の決定の要因を記述すべきである。

BC5.17 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、次のことに同意した。

- (a) 認識に対するアプローチは、目的適合性及び忠実な表現を参照すべきである。
- (b) 「概念フレームワーク」は、重大な不確実性及び重大な測定の影響は目的適合性を損ない、忠実な表現の提供を困難にするおそれがあることを認めるべきである。
- (c) コストの制約が、認識の決定において役割を果たすべきである。

BC5.18 認識についてコメントしたコメント提出者は、目的適合性及び忠実な表現をどのように参照するのが最善なのか、また、重大な不確実性及び重大な測定の影響をどのように認めるのが最善なのかについて、見解が半々に分かれていた。

- (a) 一部の人は、蓋然性と測定の信頼性の一方又は両方を明示的な認識規準として維持することを支持した。彼らは、そうした規準は、認識することで有用な財務情報の質的特性を有する情報が提供される可能性が高くない場合を識別するために実務上用いられる適切なフィルターであると主張した。明示的な蓋然性規準を維持するという要望の方が、明示的な信頼性の規準を維持するという要望よりも、かなり多数であった。
- (b) 他方、ディスカッション・ペーパーが提案していたアプローチを支持した人々もいた。質的特性にもっと直接的に言及し、ガイダンスで補足するというものである。

BC5.19 蓋然性及び信頼性を実務上のフィルターとして使用することを支持する人々は、これらの規準の方が、ディスカッション・ペーパーが提案していたアプローチよりも明確で、堅牢性が高く、判断の余地が少ないと主張した。一部の人は、堅牢な規準がないと、資産及び負債をより幅広く過剰に認識する結果となることを懸念した。

BC5.20 IASB は引き続き、有用な財務情報の質的特性を直接参照することが適切であると考えている。認識規準の基礎を質的特性に置くことで、有用な情報をもたらされるはずである。それでも、IASB は、質的特性を直接参照だけで補強となるガイダンスを提供しないと、基準レベルでの不整合な認識の決定を生じる可能性があると考えている。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC5.21 本公開草案の 5.9 項では、IASB の認識規準案を示しており、下記を参照している。

- (a) 目的適合性 (BC5.22 項から BC5.45 項参照)
- (b) 忠実な表現 (BC5.46 項から BC5.47 項参照)
- (c) コストの制約 (BC5.48 項参照)

目的適合性 (5.13 項から 5.21 項)

BC5.22 認識規準の提案を補強するガイダンスでは、資産又は負債の認識が財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供しない可能性のあるケースのいくつかを識別するのに役立つ指標を列挙している。

- (a) 資産が存在するかどうか、若しくはのれんから分離可能なかどうか、又は負債が存在するかどうか不確実である場合 (BC5.25 項から BC5.35 項参照)
- (b) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合 (BC5.36 項から BC5.40 項参照)
- (c) 資産又は負債の測定が利用可能である (又は入手できる) が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらされる情報に目的適合性がほとんどなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手できない場合 (BC5.41 項から BC5.45 項参照)

それらの指標は、現行の「概念フレームワーク」における認識規準が、流入又は流出の可能性が高くないか又は信頼性のある測定が可能ではないという結論に至る可能性のあるケースの一部 (しかし必ずしも全部ではない) をカバーしている。

BC5.23 当該指標は、ディスカッション・ペーパーで提案された指標から導かれている (BC5.12 項参照)。一部のコメント提出者は、次のように述べた。

- (a) 質的特性が認識においてどのように適用される可能性があるのかを説明することは有用であろうが、当該指標がこれを達成する必要はない。
- (b) 指標及び当該指標がどのように適用される可能性があるのかを例示する補強となる設例は、概念を提供するものではない。「概念フレームワーク」は、明確な概念を内容とすべきである。

BC5.24 他方、このような指標は認識規準を十分に堅牢なものとするために不可欠であると述べたコメント提出者もいた。IASB はこの見解に引き続き同意している。しかし、基準レベルの詳細の提供を避けるため、IASB は、指標がどのように適用される可能性があるのかの例示としてディスカッション・ペーパーに含めていた具体的な設例を削除した。

存在の不確実性 (5.15 項から 5.16 項)

BC5.25 資産及び負債の定義は、経済的便益の流入又は流出が最終的に生じるかどうかに関する不確実性を考慮に入れている (BC4.11 項から BC4.17 項参照)。しかし、資産又は負債の存在についても不確実性が存在する可能性がある。

BC5.26 存在の不確実性に関するディスカッション・ペーパーの議論に対するフィードバックは、次の点に焦点を当てていた。

- (a) 存在の不確実性を結果の不確実性と区別すべきかどうか（BC5.27項からBC5.31項参照）
- (b) 「概念フレームワーク」は存在の不確実性を扱うべきか（BC5.32項からBC5.34項参照）

BC5.27 数名のコメント提出者が、存在の不確実性と結果の不確実性を区別することが有用であると明示的にコメントした。それにより両方の種類の不確実性を扱う方法が明確となる。

BC5.28 他方、この2つの種類の不確実性を区別することは困難である可能性があるとして述べたコメント提出者もいた。それらは一緒に生じることが多いので、一緒に扱う必要がある。

BC5.29 IASB の考えでは、存在の不確実性を結果の不確実性と区別することは有用である。この区別を行うことで、どのような情報が財務情報の利用者にとって目的適合性がある可能性が最も高いのかや、当該情報の最も忠実かつ理解可能な表現を提供する方法を決定することが容易になる。結果の不確実性は、多くの資産及び負債に影響を与える。結果の不確実性は、必ずしも測定の不確実性を生じるわけではないが、測定の不確実性を生じる場合がある。したがって、認識及び測定基礎の選択に影響を与える可能性がある。他方、存在の不確実性は、認識に関する決定のために考慮すべき別個の要因である場合もある。

BC5.30 ディスカッション・ペーパーでは、存在の不確実性は稀であると述べていた。数名のコメント提出者はこの記述に反対した。彼らは、次のような存在の不確実性の例を示した。

- (a) 訴訟。数名のコメント提出者が、「概念フレームワーク」が存在の不確実性について適用できる蓋然性規準を維持しない場合には、訴訟による実際の又は潜在的な請求権についての負債の不適切な認識につながるおそれがあることを不安視した。
- (b) 推定的義務（負債を設定する契約又は法令がないため）
- (c) 企業が資源を支配しているのかどうかに関し何らかの疑問がある場合
- (d) 非貨幣的な交換取引で取得したか又は発生した項目

BC5.31 資産及び負債の大多数は通常は存在の不確実性に晒されていないが、IASB は、存在の不確実性は、本公開草案に記述を含めないほどに稀なものではないことに同意する。

BC5.32 数名のコメント提出者が、「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場合について蓋然性の閾値を設定すべきではないという、ディスカッション・ペーパーの提案に同意した。IASB は、その種類の資産又は負債についての基準を開発又は改訂する際に、当該不確実性を扱う方法を決定することが考えられる。

BC5.33 一部のコメント提出者はこれに反対し、「概念フレームワーク」は資産又は負債の存在が不確実である場合に認識にアプローチする方法を明示的に説明すべきであると述べた。彼らは次のように主張した。

- (a) 存在の不確実性を扱う方法の決定は、原則ベースとすべきであり、取引ごとに多様とすべきではない。個々の基準で存在の不確実性を扱うと、基準の不必要な増殖と不整合につながる可能性がある。
- (b) 作成者は、扱う基準のない資産及び負債についてのガイダンスを必要としている。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC5.34 本公開草案では、資産又は負債が存在するのかどうかに関する不確実性を、当該資産又は負債の認識が目的適合性のある情報を生み出さないかもしれないという指標の1つとして挙げている。IASB は、存在の不確実性を扱う方法に関してもっと詳細なガイダンスを提供することは有用ではないと考えている。関連する要因が具体的な状況に大きく依存する可能性が高いからである。

のれんからの分離可能性

BC5.35 ディスカッション・ペーパーでは、自己創設のれんの認識には企業全体の評価が必要となるので、その認識は財務報告の目的を満たすためには不必要であると述べていた。IASB はこの記述は妥当であると引き続き考えているが、本公開草案では、このケースを認識が目的適合性のある情報をもたらさないかもしれない指標として記載していない。IASB は、このような指標は適用対象が自己創設のれんだけなので有用ではないと主張したコメント提出者に同意した。しかし、IASB は、ある資産が事業全体とは別個に存在しているのかどうか（すなわち、のれんとは別個の資産があるのかどうか）を評価する際の困難は、当該資産の認識が目的適合性のある情報を提供しないことを示す可能性のある1つの要因であるという結論を下した。

経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ

BC5.36 前述のように、現行の「概念フレームワーク」は、蓋然性に基づく認識規準を含んでいる。ディスカッション・ペーパーでは、これを削除すべきであると提案し、多くのコメント提出者が同意した。彼らは次のように主張した。

- (a) すべての種類の資産及び負債について有用な情報をもたらす蓋然性の閾値を構築することは可能ではないであろう。「概念フレームワーク」には蓋然性の閾値を含めるべきではなく、蓋然性の閾値及び認識規準を基準レベルで構築する方法についてのガイダンスを示すべきである。これは、そのような場合に認識が適切である可能性が低いのかや、不確実性が目的適合性及び信頼性にどのように影響をあたえるのかを説明することが考えられる。
- (b) 多くの不確実性は測定に関するものであり、適切な測定基礎の選択で対処できる。
- (c) 蓋然性の閾値は、ある項目が閾値をまたぐ場合には過大な影響がある。項目が閾値をまたぐ原因となる経済的変化は小さいが、結果として生じる会計上の影響は大きくなるという場合があり得る。
- (d) IASB が設定する閾値は、経営者が目的適合性のある情報を表示する方法を注意深く検討することを妨げることになる。経営者は重要性を適用すべきであり、資産の認識については負債よりも高い閾値を適用すべきである。

BC5.37 他の多くのコメント提出者が、認識規準は引き続き蓋然性に言及すべきであると主張した。彼らは次のように主張した。

- (a) 蓋然性は、情報が忠実な表現となり得るかどうかにも重大な影響があり、情報に目的適合性があるかどうかにも重大な影響がある。蓋然性規準は、蓋然性の低い資産及び負債（利用者にとって目的適合性がなく、作成者にとっては識別及び測定にコストがかかる）を除外するための実務的で安上がりな方法を提供する。
- (b) 経済的便益の流入又は流出を生み出す蓋然性の低い資産及び負債を認識すると、次

のようになるであろう。

- (i) 利用者にとって目的適合性がなく、複雑で理解が困難な情報を生み出す。例えば、多数の項目が少額で認識される結果となったり、その後の期間に流入又は流出が生じなかった時に頻繁な戻入れが生じたりする可能性がある。
 - (ii) コストがかかり場合によっては複雑なシステムが必要となり、経営者の多大な時間と判断を必要とし、可能性のある権利及び義務を絶えず探すことになる。
 - (iii) 期待値技法に基づく測定や公正価値測定を、より幅広く過剰に使用することにつながる。開示の方が、加重平均又は公正価値を使用する測定値よりも有用な場合がある。そのような測定値は、存在しない「精密性」の幻想を与えるものである。
 - (iv) 測定の問題点を激化させる。測定が蓋然性の見積りの小さな変動に敏感となる可能性があるからである。
- (c) 「概念フレームワーク」における認識規準の中で蓋然性の閾値を維持することで、基準における認識の決定がより整合的になるかもしれない。
- (d) ディスカッション・ペーパーは、現行の蓋然性規準によって認識から除外されることとなる資産及び負債の範囲を過大表示している。例えば、顧客による保険金請求又は製品保証の請求を満たすために待機するというサービスを提供する義務については、移転される経済的便益は提供されるサービスであり、最終的に生じるかもしれない生じないかもしれない現金の支払又は受領ではない。

BC5.38 一部のコメント提出者は、一部の資産又は負債（ただし全部ではない）について蓋然性のフィルターを適用することを提案した。例えば、

- (a) 蓋然性のフィルターは、便益が不確実な特許権や研究開発などの非金融資産については必要かもしれない。これらの項目については、成功確率の見積りを利益の見積りに乗じることで、意味のある数字（すなわち、注記で情報を提供するよりも信頼性の高い情報）が提供されるのかどうかは疑問である。さらに、これらの項目については、それぞれの結果の確率の合理的な見積りを行うことが可能でない場合がある。他方、蓋然性のフィルターは、オプションその他の金融商品などの資産のうち、市場価格が利用可能であるか又は十分に開発された測定モデルが存在するものを不適切に除外する可能性がある。
- (b) 特定の場合において蓋然性のフィルターを使用すべきかどうかを検討する際に、関連性のある要因としては、多数の同様の対象があるのか（例えば、製品保証）、それとも単一の対象なのか（例えば、単一の大きな訴訟）や、それぞれの結果の確率の不確実性が含まれる可能性がある。
- (c) 単に一部の金融商品の認識を認めるために、認識規準から蓋然性の要求を削除することは合理的ではない。特定の金融商品のついての例外を特定の基準において定めることで十分である。

BC5.39 IASB は、蓋然性の閾値が、認識しても目的適合性のある情報が提供されない資産及び負債を除外する実務的な方法となり得ることを承知している。しかし、明示的な指定された蓋然性の閾値は、達成するつもりで概念（目的適合性）とは十分に合致していない。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

あまりにも多くの資産及び負債が、認識が目的適合性のある情報を提供するであろう場合に認識されないことになる。IASB は、流入又は流出の蓋然性の低い認識された資産又は負債の測定値は、その低い蓋然性を反映する可能性が高いことにも留意した。要求されている測定基礎が最大限の流入又は流出だけを反映するという可能性は低い。

BC5.40 したがって、本公開草案では、具体的な蓋然性の閾値を提案していない。その代わりに、蓋然性の低さが、本公開草案において、認識が目的適合性のある情報を提供しない場合があることの指標として指摘されている。本公開草案の 5.17 項から 5.19 項で論じている理由によるものである。

測定の不確実性と信頼性

BC5.41 現行の「概念フレームワーク」における認識規準では、企業は、信頼性をもって測定できる原価又は価値がある場合にのみ、資産又は負債を認識すると述べている。

BC5.42 前述のように、ディスカッション・ペーパーでは、信頼性はもはや認識規準とすべきではないと提案していた。多くのコメント提出者は、信頼性について明示的にコメントしなかった。しかし、一部のコメント提出者は、信頼性のある測定を認識規準として維持することに明示的に反対した。彼らは、それは相当程度の測定の不確実性に晒されている一部の資産及び負債（年金負債や保険負債など）の認識を不適切に妨げるおそれがあると考えた。

BC5.43 これと対照的に、他のコメント提出者は、測定の信頼性を明示的な認識規準として維持することを提案した。彼らは、測定の不確実性が高い場合に焦点を当てた次のような主張を示した。

- (a) 信頼性のない見積りを含めると、たとえ見積りの不確実性を注記で開示するとしても、財務業績が不明瞭となり、利用者を混乱させ、財務諸表に対する利用者の信頼を損ない、伝達プロセス全体を汚染することになる。開示は、測定的大幅な誤りを埋め合わせることはできない。さらに、見積りの不確実性に関する開示は、開示の過多の原因となる。
- (b) 信頼性の一部の要素は目的適合性と忠実な表現の中に存在する。しかし、信頼性の方が、資産及び負債を認識すべきかどうかを決定するための理解可能性の高い運用可能な基礎を提供するであろう。
- (c) 信頼性は目的適合性と同じくらい重要であり、それらの間にはトレードオフがある。このため、目的適合性を認識のフィルターとして使用する場合には、信頼性もそうすべきである。信頼性のある情報が必ずしも目的適合性がない場合があり、目的適合性のある情報が必ずしも信頼性がない場合がある。
- (d) 信頼性は忠実な表現の主要な要素である。どの測定値も、信頼性のある測定ができない場合には、忠実な表現をもたらさない。
- (e) 不確実性の程度の高い見積りで測定された項目の認識は、作成者にとってのコストと複雑性を増大させ、監査が困難な情報を生じさせる。
- (f) 信頼性を認識規準として忠実な表現（完全で、中立的で、誤謬がないとして定義）で置き換える場合には、あらゆるものが認識される可能性がある。どれだけ不確実な見積りでも、見積りプロセスに関する十分な開示で補強されていれば、忠実に表

現され得るからである。

- (g) 「概念フレームワーク」では、もはや信頼性を質的特性として定義していないが、認識規準がその用語を引き続き使用することができないという理由はない。

BC5.44 IASB は、本公開草案において、以下の理由で、信頼性を認識規準として維持しないことを提案している。

- (a) 一部のコメント提出者が認識規準としての「信頼性」の削除について示した懸念は、主として測定の不確実性に関するものと思われる。現行の「概念フレームワーク」の QC16 項では、すでに、見積りの不確実性の水準が大きすぎる場合には、見積りは目的適合性のある情報を提供しないかもしれないという考えを反映している。IASB は、この考えをもっと目に見えるようにすることを提案している（本公開草案の 2.12 項から 2.13 項及び BC2.21 項から BC2.25 項参照）。IASB は、測定の不確実性を、認識が目的適合性のある情報を提供しない可能性があるという指標として議論することも提案している。
- (b) 目的適合性と信頼性との間のトレードオフという以前の考え方は、依然として存在しているが、現在は、目的適合性そのものの中でのトレードオフによって反映されている。本公開草案の 2.12 項及び BC2.24 項(c)で説明しているように、時には測定の不確実性（目的適合性に影響を与える一要因）と目的適合性に影響を与える他の要因との間のトレードオフがある。

BC5.45 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、費用を認識する場合の方が、収益を認識する場合よりも、多くの測定の不確実性が許容できると指摘した。彼らは、(BC2.6 項の用語法を適用して) これを注意深さとしての慎重性ではなく、非対称の慎重性の適用として記述している。IASB は、測定値の目的適合性を失わせるような測定の不確実性のレベルは、状況に応じて決まるものであり、具体的な基準を開発する際にしか決定できないと考えている。したがって、「概念フレームワーク」では、収益と費用の両方の認識について同じ水準の測定の不確実性を許容可能なものとして設定する対称的アプローチを、要求もせず禁止もしていない。

忠実な表現 (5.22 項から 5.23 項)

BC5.46 ディスカッション・ペーパーでは、忠実な表現を認識規準として使用できると提案していた (BC5.11 項参照)。数名のコメント提出者が、これについてコメントした。

- (a) 認識規準は、忠実な表現に別個に言及する必要はない。資産又は負債を認識することが、目的適合性はあるが当該資産又は負債及び当該資産又は負債の変動の忠実な表現をもたらさないという状況は、適切な開示があれば、存在しない。
- (b) 測定の不確実性が、忠実な表現ではなく、目的適合性の一部であるとする、忠実な表現が何を意味するのかが明確ではない。ディスカッション・ペーパーには、資産又は資産の変動の忠実な表現ではない測定の例は含まれていなかった。
- (c) ディスカッション・ペーパーでは、情報に目的適合性がない（又は表現しようとしている内容の忠実な表現を提供しない）場合の 1 つは、情報が不完全であるか又は理解が困難である場合、例えば、関連する資産及び負債が認識されていない場合であると提案していた。その回答は、完全な情報を理解可能な方法で作成することであり、当該項目を省略することではない。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC5.47 IASB は、引き続き、忠実な表現は構成要素を認識すべきかどうかを決定する際に考慮すべき必要な要因であると考えている。特に、取引又は他の事象の影響を受ける資産又は負債の一部が認識されていない場合には、取引又は他の事象の忠実な表現を提供する際に問題が生じる可能性がある。取引又は他の事象の影響の部分的な認識（すなわち、認識した資産及び負債だけの影響）は、当該取引の影響について誤解を招く描写を与えるおそれがある。

コストの制約（5.24 項）

BC5.48 BC2.33 項では、認識に関する章においてコストの制約に対する明示的な言及がある理由を説明している。

認識の中止（5.25 項から 5.36 項）

BC5.49 現行の「概念フレームワーク」では、認識の中止を定義しておらず、どのような場合に認識の中止が生じるべきなのかも記述していない。認識の中止について合意された概念的アプローチがないため、さまざまな基準がさまざまなアプローチを採用してきた。

BC5.50 IASB は、認識の中止に関する会計処理の要求事項は、次の両方を目的とすべきであるとディスカッション・ペーパーにおいて提案し、本公開草案でも提案している。

(a) 認識の中止を生じた取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債

(b) 取引又は他の事象の結果としての資産及び負債の変動

BC5.51 この二重の目的を達成することは、企業が資産全体又は負債全体を処分して、当該資産又は負債に対するエクスポージャーを保持しない場合には単純明快であるが、企業が資産又は負債の一部だけを処分する場合や何らかのエクスポージャーを保持する場合には、より困難となる可能性がある。

BC5.52 以下の 2 つの例は、生じる可能性のあるいくつかの困難を例示している。両方の例において、資産の認識の中止は保持する資産又は負債を忠実に表現する会計処理となるが、企業の財政状態の変動の程度を誤って表現する場合がある。

(a) 債権のリコース付きの売却： ある企業がいくつかの債権を他者に売却するが、当該第三者に当該債権について生じる可能性のある信用損失に対して保証すると想定する。企業が当該債権の認識の中止を行い、保証に基づく義務を負債として認識する場合には、信用リスクには変化がないのに、財政状態計算書に認識される資産合計と負債合計を著しく減少させるかもしれない。

(b) 売却及び買戻しの契約： ある企業が資産を売却し、同時にそれを固定価格で買い戻す契約を結ぶと想定する。当該資産の認識の中止は、企業の資産構成が著しく変動したことを示唆する可能性があるが、変動は一時的であり、元に戻る事となる。さらに、当該資産が歴史的原価基礎で測定される場合には、当該資産の認識の中止は、当初の売却時に収益及び費用の認識を生じ、その後、それに対応する当該資産の帳簿価額の増加又は減少が買戻しの完了時に生じることになる。

BC5.53 ディスカッション・ペーパーにおいて、IASB は、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合の認識の中止について 2 つのアプローチを議論した。

- (a) 支配アプローチ——認識の中止は単純に認識の裏返しである。したがって、企業は資産又は負債が認識の規準を満たさなくなった（あるいは、もはや存在しなくなったか又は企業の資産又は負債ではなくなった）場合に、認識の中止を行う。
- (b) リスクと経済価値アプローチ——企業は、当該資産又は負債が生じるリスクと経済価値のほとんどに晒されなくなるまで、資産又は負債を引き続き認識することになる。これは、たとえ残りの資産（又は負債）が、仮に企業が他の構成部分を処分した日に別個に取得した（又は引き受けた）とすれば認識の要件を満たさない場合であっても同じである。
- BC5.54** IASB は、ディスカッション・ペーパーにおいて、どちらのアプローチも、すべての状況において必ずしも最も有用な情報を生み出すわけではないと結論を下した。その代わりに、IASB は次のことを提案した。
- (a) 企業は、ほとんどの場合、BC5.50 項に記述した二重の目的を、資産又は負債が認識規準を満たさなくなった（あるいは、もはや存在しなくなったか又は企業の資産又は負債ではなくなった）時点で認識の中止を行うことによって達成することになる。
- (b) 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、特定の基準を開発する際に、企業が当該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。ディスカッション・ペーパーでは、これについての考え得るアプローチには次のものが含まれる可能性があると提案した。
- (i) 開示の拡充
- (ii) 保持した権利又は義務を、当初の権利又は義務に使用した表示項目とは異なる表示項目で表示（リスクの集中の増大を強調するため）
- (iii) 当初の資産又は負債を引き続き認識し、移転に対して受け取るか又は支払った代金を、借入金又は貸付金として扱う。
- BC5.55** ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の見解はさまざまであった。一部のコメント提出者は、支配アプローチ（場合によっては、リスクと経済価値を支配の指標として含む）を支持した。他方、リスク・経済価値アプローチを支持したコメント提出者もいた。しかし、他のコメント提出者は、「概念フレームワーク」は両方のアプローチ（各アプローチの利点を含む）について議論し、どのような場合にそれぞれを使用すべきなのかを示すべきであると述べた。
- BC5.56** IASB は、支配アプローチとリスク・経済価値アプローチとの間の見掛け上の矛盾の一部（ただし、全部ではない）は、次のことを考慮することによって解決が可能であることに留意した。
- (a) 譲受人が資産を取得するのは、本人としてなのか代理人としてなのか
- (b) 一部の場において、便益の変動に対する継続的なエクスポージャー（所有に伴う重大なリスク及び経済価値に対するエクスポージャーと呼ばれることもある）が継続的な支配の指標であるという事実
- BC5.57** IASB の考えでは、支配アプローチは BC5.50 項(a)で述べた目的の方に焦点を当て、リスク・経済価値アプローチは BC5.50 項(b)で述べた目的の方に焦点を当てるものである。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

IASB が実務において直面してきた困難は、それら 2 つの目的が矛盾する場合に生じてきた。IASB は両方の目的を妥当なものとしている。したがって、本公開草案では、支配アプローチ又はリスク・経済価値アプローチをすべての状況で使用することは主張していない。その代わりに、本公開草案は、利用可能な代替案を記述し、特定の基準を開発する際に、どのような要因を IASB が考慮することが必要となるのかを検討している。

BC5.58 ディスカッション・ペーパーでは、認識の中止が生じた場合に、次のどちらのアプローチを使用すべきかを決定する際に IASB が考慮すべき諸要因についても検討した。それは、部分的な認識の中止（移転した構成部分の認識の中止を行い、保持した構成部分を引き続き認識する）又は全面的な認識の中止（資産又は負債の全体の認識の中止を行い、保持した構成部分を新たな資産又は負債として認識する）である。本公開草案では、認識の中止のこの側面は検討していない。会計単位の決定及び保持した構成部分に係る測定基礎の論点と密接に関連しているからである。

契約の条件変更（5.33 項から 5.36 項）

BC5.59 ディスカッション・ペーパーでは、契約の条件変更が認識の中止の決定にどのように影響を与えるのかを検討していなかった。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部が要望したとおり、本公開草案はこのトピックに関する若干のガイダンスを提案している。このガイダンスは、本公開草案における会計単位に関するセクションと契約上の権利及び義務の実質の報告に関するセクションと整合的である。

第6章——測定

BC6.1 現行の「概念フレームワーク」は、測定に関して非常にわずかなガイダンスしか提供していない。ディスカッション・ペーパーでは次のことを検討していた。

- (a) 財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が、測定の要求事項にどのように影響を与えるのか
- (b) 測定基礎の3つの区分
- (c) 適切な測定基礎を識別する方法と、提案したアプローチの特定の種類の資産及び負債に対する含意

BC6.2 多くのコメント提出者がディスカッション・ペーパーで提案された測定の全体的なアプローチに同意した。当該アプローチの特定の側面についてのコメント提出者のコメントについては、以下の各項で検討している。しかし、一部のコメント提出者は、IASBは測定に関する追加の調査研究を行って、下記のいずれかを行うべきであると提案した。

- (a) 当該調査研究が完了するまで改訂「概念フレームワーク」の公表を延期する。
- (b) 改訂「概念フレームワーク」を測定のセクションを入れずに公表する。
- (c) 厳格な概念及び原則を開発できるまで使用するための、測定に関するハイレベルの暫定的なガイダンスを開発する。

BC6.3 測定に関するガイダンスの不足は現行の「概念フレームワーク」の重大な空白部分であり、ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、提案された測定のアプローチをおおむね支持していた。さらに、IASBは、測定に関して追加の調査研究を行うために「概念フレームワーク」の全部又は一部を遅らせることは必要ではなく適切でもないと考えている。IASBは、ハイレベルの暫定的なガイダンスを公表するという考えも支持しない。ハイレベルのガイダンスは、IASBが測定の要求事項を開発する助けとなるには十分ではない可能性があり、長期にわたりそのままとなる可能性がある。

BC6.4 一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーの測定セクションの内容は、基準レベルの詳細な内容が多すぎたという見解を示した。IASBは当該コメントに同意し、その詳細の一部を削除した。

BC6.5 したがって、本公開草案の第6章は次のことに焦点を当てている。

- (a) 測定基礎、それらが提供する情報及びそれらの長所と短所（BC6.15項からBC6.37項参照）
- (b) 測定基礎を選択する際に考慮すべき諸要因（BC6.41項からBC6.68項参照）

BC6.6 BC6.7項からBC6.14項では、本公開草案で提案している混合測定基礎アプローチについて検討している。

混合測定基礎（6.3項）

BC6.7 ディスカッション・ペーパーと本公開草案の両方の開発に際して、IASBは、「概念フレームワーク」が単一の又は標準（デフォルト）の測定基礎を提唱すべきかどうかを検討し

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

た。単一の測定基礎の主要な利点は次のことである。

- (a) 財務諸表に記載される金額について、より意味のある加算、減算及び比較ができる。
- (b) 単一の測定基礎は、財務諸表の複雑性を低下させ、おそらくは理解可能性を高める。

BC6.8 しかし、ディスカッション・ペーパーでは、すべての資産、負債、収益及び費用についての単一の測定基礎は、必ずしも財務諸表利用者に最も目的適合性の高い情報を提供しない可能性があるとしていた。このため、ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」は混合測定基礎アプローチを採用すべきであると提案していた。

BC6.9 この論点についてコメントしたディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のほぼ全員が、すべての資産、負債、収益及び費用についての単一の測定基礎は、必ずしも財務諸表利用者に最も目的適合性の高い情報を提供しない場合があることに同意した。

BC6.10 数名のコメント提出者は、混合測定基礎アプローチを採用する提案に反対し、下記のうち1つを単一又は標準の測定基礎として提案した。

- (a) 歴史的原価
- (b) 公正価値
- (c) 現在入口価値（現在原価など、BC6.18 項(a)参照）
- (d) 剥奪（免除）価値（BC6.18 項(c)参照）

BC6.11 1名のコメント提出者が、IASB が財務諸表利用者の情報ニーズを満たす理想的な富の概念を識別したならば、単一の測定基礎を導き出せると指摘した。

BC6.12 単一の測定基礎の使用を提案したコメント提出者の多くは、これは、少なくとも短期的には、実務において達成されないであろうと認めていた。しかし、彼らは、「概念フレームワーク」は単一の測定基礎を志向すべきであり、IASB は当該測定基礎を使用しないという決定をした場合、それについて説明を要求されるべきであるという見解を示した。

BC6.13 本公開草案を開発する際に、IASB は、異なる測定基礎から導き出された異なる情報は、異なる状況において財政状態計算書利用者にとって目的適合性があり得ることに留意した。さらに、特定の状況において、特定の測定基礎が次のようである可能性がある。

- (a) 理解及び適用がより容易である。
- (b) 検証可能性がより高い、誤謬の危険性や測定の不確実性がより少ない。
- (c) 適用のコストが低い。

BC6.14 したがって、IASB は、財務諸表の目的、有用な情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産及び負債について異なる測定基礎を選択することになる可能性が高いという結論を下した。

測定基礎とそれらが提供する情報（6.4 項から 6.47 項）

BC6.15 ディスカッション・ペーパーでは、測定値を3つの区分にグループ分けしていた。

- (a) 原価を基礎とした測定値

- (b) 現在市場価格（公正価値を含む）
- (c) その他のキャッシュ・フローを基礎とした測定値

BC6.16 ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者は、測定値の3つの異なる区分を設けた検討は分かりにくく感じたと述べた。特に、特定の測定基礎がどのように区分されるのかが必ずしも明確ではなかった。「概念フレームワーク」は2つの測定区分（原価を基礎とした測定値と現在測定値）だけを識別すべきであると提案したコメント提出者もいた。その場合、キャッシュ・フローを基礎とした測定値は、原価に基づく測定値又は現在測定値のいずれかの見積りに使用される技法として識別されることになる。

BC6.17 IASB は、次のことに同意した。

- (a) 測定基礎を歴史的な原価測定基礎と現在価額測定基礎のいずれかとして性格付ければ、議論がより明確になる。したがって、本公開草案では、これら2つの測定基礎の区分を記述している。BC6.19項からBC6.23項では歴史的な原価を論じ、BC6.24項からBC6.30項では現在価額測定基礎を論じている。
- (b) キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、一般的には資産又は負債の測定値を定義された測定基礎で見積るために使用される。したがって、本公開草案では、当該技法を測定基礎の独立の区分として識別していない。BC6.31項からBC6.33項では、それらの測定技法を論じている。

BC6.18 ディスカッション・ペーパーに対する数名のコメント提出者が、測定基礎の検討には、下記の領域に関する内容をもっと含めるべきであると述べた。

- (a) 入口価値と出口価値の使用。IASB は、測定基礎の区分を、測定基礎が提供するものが企業の事業活動へのインプットに関する情報（すなわち、歴史的な原価や現在原価などの入口価値）なのか、企業の事業活動からのアウトプットに関する情報（すなわち、公正価値、使用価値、履行価値などの出口価値）なのかに応じて行うという考え方を棄却した。IASB は、BC6.34項からBC6.37項で論じている取引コストを除いては、同一の市場での入口価値と出口価値との間にはほとんど差異がないことが多いと考えている。
- (b) 企業固有の価値と市場価値の使用。本公開草案では、適切な場合には、測定基礎を企業固有の価値又は市場価値として識別し、それらが提供する異なる情報を論じている。
- (c) 剥奪（免除）価値の測定基礎としての役割。資産（負債）の剥奪（免除）価値は、企業が測定対象の資産（負債）を奪われた（から解放された）とした場合に、受ける（得る）であろう損失（便益）である。IASB は、剥奪（免除）価値の使用について議論した。しかし、IASB は、この測定のアプローチに関する議論を本公開草案には含めなかった。他の測定基礎よりも複雑であり、一部の法域では広く受け入れられてはいないからである。したがって、IASB は、新たな基準を開発する際にこのアプローチを使用する可能性は低いと考えている。
- (d) 取引コストの取扱い。このトピックに関するガイダンス案は、BC6.34項からBC6.37項で論じている。

歴史的な原価

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- BC6.19 本公開草案では、歴史的原価測定値を、資産、負債、収益及び費用に関する貨幣的情報をそれらを生じさせた過去の取引又は事象からの情報を用いて提供する測定値として識別している。
- BC6.20 本公開草案では、歴史的原価は、当初は、資産を取得又は建設するために生じたすべてのコストの価値、あるいは負債を引き受けるために受け取った正味対価の価値であると説明している。当初の価値が公正価値であるのか、他の何らかの価値であるのかは、基準レベルの決定となる。
- BC6.21 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部からのコメントを踏まえ、IASB は非金融資産及び非金融負債についての歴史的原価の記述を拡張した。特に、本公開草案では、歴史的原価は次のようなものであると説明している。
- (a) 資産の歴史的原価は、当該資産が消費される（減価償却又は償却）につれて、又は減損した場合に、減少する。
 - (b) 負債の歴史的原価は、履行されるにつれて減少し、負債が不利になって過去の対価がもはや当該負債を履行する要求を描写するには不十分となった場合には増加する。
- BC6.22 金融資産及び金融負債についての測定の償却原価基礎は、金融資産及び金融負債の過去の利回りに関する情報とキャッシュ・フローの更新した見積りとを組み合わせたものである。本公開草案では、金融資産及び金融負債に関する測定の償却原価基礎を、歴史的な原価測定基礎として区分している。これは、金融資産及び金融負債の償却原価が、その後の価格の変動を反映するように調整されないという事実を反映したものである。
- BC6.23 6.18 項では、測定基礎としての現在原価についての簡潔な検討を記載している。IASB は、現在原価の詳細な検討は不要であることに留意した。IASB が将来の基準を開発する際に現在原価を測定基礎として選択することを検討する可能性は低いであろうからである。

現在価額

- BC6.24 本公開草案では、現在測定基礎を、資産、負債、収益及び費用に関する貨幣的情報を測定日現在の状況を反映するように更新した情報を用いて提供する測定値として識別している。さらに、公正価値、使用価値（資産について）及び履行価値（負債について）を現在測定基礎の例として記述している。
- BC6.25 本公開草案における公正価値の記述は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」における記述と整合している。使用価値及び履行価値の記述は、IAS 第 16 号「有形固定資産」における企業固有価値の定義に由来しており、これは現行の基準における企業固有価値のさまざまな定義の中で最も明示的なものである。
- BC6.26 現行の基準では、使用価値が使用されるのは、歴史的な原価で測定される資産が減損しているかどうかを判定する際のみである。この文脈では、減損損失が資産について認識されている場合には、当該資産の帳簿価額は、歴史的な原価のうち現時点で回収可能な部分に等しい。それでも、IASB は、本公開草案において、以下の理由で、使用価値を別個の測定基礎として記述することを提案している。
- (a) 使用価値は回収可能な歴史的な原価を決定する際に使用されるが、概念的には歴史的な原価とは異なるものである。

(b) 将来において、IASB が企業は資産を公正価値ではなく企業固有の現在価額（すなわち、使用価値）で測定すべきであると決定する状況があるかもしれない。

BC6.27 本公開草案では、使用価値及び履行価値は、それらの測定に公正価値と同じ要因を反映しているが、それらの要因の基礎を、市場参加者による仮定ではなく、企業固有の仮定に置いていると説明している。

BC6.28 したがって、履行価値及び使用価値は、キャッシュ・フローに固有の不確実性を負担することに対する価格（すなわち、リスク・プレミアム）を反映している。このようなリスク・プレミアムを含めることで、目的適合性のある可能性がある情報がもたらされる。異なる程度の不確実性に晒されている項目間の経済的な相違を反映するからである。例えば、リスク・プレミアムを含めていることは、使用価値が IAS 第 36 号「資産の減損」で記述されている方法の中にすでに暗黙のうちに示されている¹⁴。

BC6.29 本公開草案では、最も有用な情報を提供するためには、履行価値及び使用価値をカスタマイズする必要があるかもしれないと述べている。特に、本公開草案では、負債の履行価値は、測定値が報告企業による不履行の可能性を反映しないように修正することが必要となる場合があると述べている。IASB は、多くのプロジェクトにおいて、企業自身の不履行リスクを含めることによって提供される情報を、多くの人々が直感に反し目的適合性がないと考えていることを認識している。また、負債の測定値に企業自身の不履行リスクの変動の影響を含めることは、当該変動を生じさせた事象の影響を忠実に表現しない場合がある。当該事象は未認識の資産（例えば、未認識ののれん）にも影響を与える可能性が高いからである。したがって、概念的には、履行価値は報告企業による不履行のリスクを反映するが、IASB は、負債についての企業固有の測定基礎にそのようなリスクを反映させることを要求しない基準を設定するかもしれないと考えている。

BC6.30 本公開草案では、次のような現在測定基礎を記述していない¹⁵。

(a) 正味実現可能価額。正味実現可能価額は、資産の販売からの見積対価を見積販売コストについて調整したものを描写する。IASB は、正味実現可能価額を別個に記述することは不必要であると考えている。これは、正味実現可能価額は、単純に資産について販売コストの見積りを反映するために減額した現在測定値だからである。

(b) 解放コスト。解放コストは、相手方との交渉によって負債から解放されるための見積コスト（取引コストを含む）を描写する。企業が負債を履行するのではなく負債から解放されることは比較的異例であるため、IASB はこの測定基礎を使用する可能性は低いと考えている。

キャッシュ・フローを基礎とした測定技法（6.5 項及び A1 項から A10 項）

BC6.31 BC6.17 項(b)で述べたように、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、定義された測定基礎を適用する際に使用される技法である。本公開草案では、これらの技法についての簡潔な説明を付録 A に記載している。

BC6.32 ディスカッション・ペーパーでは、キャッシュ・フローを基礎とした測定値を作成する際に考慮すべき諸要因を検討していた。数名のコメント提出者が、IASB に以下に關す

¹⁴ IAS 第 36 号の第 55 項から第 56 項、A1 項及び A15 項から A21 項参照。

¹⁵ 本公開草案に現在原価の詳細な検討を含めないという決定は、BC6.23 項に記述している。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

るガイダンスをより多く提供するために、これに関する検討を拡張することを提案した。

- (a) 割引率の使用と決定。調査研究プログラムの一部として、IASB は現在、割引率の使用及び決定に関するガイダンスを開発するプロジェクトに取り組むべきかどうかを評価するための証拠を収集している¹⁶。
- (b) 自己の信用リスクの変動の影響をキャッシュ・フローを基礎とした測定値に含めるべきかどうか (BC6.29 項参照)
- (c) 不確実なキャッシュ・フローの取扱いへのアプローチ (例えば、キャッシュ・フロー分布の平均値、中央値又は最頻値の使用や、リスク調整の算入及び計算)。A6 項から A10 項では、これらのアプローチについての検討を記載している。

BC6.33 本公開草案では、測定基礎をカスタマイズするためにキャッシュ・フローを基礎とした測定技法が使用できることに留意している。測定基礎をカスタマイズすることは、財務諸表利用者にとって目的適合性のより高い情報をもたらす可能性があるが、もたらされる情報が利用者にとって理解が困難である可能性もある。したがって、IASB がカスタマイズされた測定基礎の使用を決定する場合には、関連する基準に関する結論の根拠でその決定の理由を説明することになる。

取引コスト (6.7 項から 6.9 項、6.26 項、6.37 項及び 6.38 項)

BC6.34 取引コストは、資産 (負債) が取得される (発生する) 時と資産 (負債) が実現 (決済又は移転) される時の両方に生じる可能性がある。どのコストが取引コストなのかを定義することは、「概念フレームワーク」の範囲を超えるものである。取引コストは、通常、特定の基準において、測定対象である特定の資産 (又は負債) の取得 (発生) 又は実現 (移転又は決済) がなかったとすれば生じなかったであろう増分コスト (取引価格を除く) として定義されている。IASB は、新基準に係る測定の要求事項を議論する際に、取引コストの取扱いについて頻繁に議論している。したがって、本公開草案では、取引コストの取扱いに関するガイダンスを提案している。

BC6.35 資産の取得又は負債の引受けの際に発生した取引コストは、当該資産が取得されたか又は当該負債が発生した当初の取引の特性である。したがって、

- (a) 資産又は負債の原価は、(とりわけ) 当該資産の取得又は当該負債の発生の取引コストを反映する。取引コストは取引価格の一部ではないが、当該資産の取得又は当該負債の引受けは、当該取引コストの発生なしにはあり得なかったかもしれない。
- (b) 測定値が、資産又は負債の公正価値、履行価値又は使用価値を描写することを意図している場合には、当該測定値は取引コストを反映しない。それらのコストは、当該資産又は負債の現在価額に影響を与えない。

BC6.36 資産の実現又は負債の決済若しくは移転の際に生じた取引コストは、将来の生じ得る取引の特性である。したがって、

- (a) 使用価値は当該資産の継続的使用及び耐用年数の終了時における処分から生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値を描写するので、当該処分時の取引コストの見積りは、当該キャッシュ・フローを算出する際に減算される。同様に、履行価値は負債を履行するのに要するキャッシュ・フローの現在価値を描写するので、

¹⁶ IASB がプロジェクトをアクティブ・アジェンダに加えるには、正式のアジェンダ決定が必要となる。

履行の取引コスト（もしあれば）は当該キャッシュ・フローに含まれる。定義が示唆しているように、使用価値と履行価値の両方が、当該キャッシュ・フローの現在価値を反映している。

- (b) 将来の取引が発生する場合にだけ生じる取引コストを反映するために資産（負債）の原価を基礎とした測定値を減額（増額）することは、歴史的な原価測定と不整合となる（取引コストは、過去の取引に関する情報を使用する）。しかし、資産の実現（又は負債の決済若しくは移転）の際に生じるであろう取引コストは、当該資産が減損しているかどうか（又は当該負債が不利になっているかどうか）の判定時あるいは減価償却目的での資産の残存価額の決定時には、目的適合性が生じる場合がある。

BC6.37 公正価値測定値は、測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格を描写する。資産を売却（又は負債を移転）するためのコストは、売却又は移転される資産（又は負債）の価格の一部ではないので、公正価値測定値には含まれない。しかし、これはIASBが企業は資産を売却コスト控除後の公正価値で（又は負債を移転コスト加算後の公正価値で）測定すべきであると決定することを妨げるものではない。

測定の目的（6.2項及び6.49項）

BC6.38 ディスカッション・ペーパーでは、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寄与することであると提案していた。

- (a) 企業の資源、企業に対する請求権並びに資源及び請求権の変動
 (b) 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のように効率的かつ効果的に果たしたか

BC6.39 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くが、その提案された目的に同意したが、一部の人々は、単に財務報告の目的と有用な情報の質的特性を繰り返しているだけであると述べた。このため、これらのコメント提出者は、提案された目的は、IASBが測定の要求事項を設定する際に有用なガイダンスを提供するものとはならないであろうと述べた。

BC6.40 IASBはこれらのコメントに同意したが、測定と財務報告の目的との関連付けを提供することは重要であると考えている。したがって、本公開草案では測定の目的を定義していない。その代わりに、測定プロセス（6.2項参照）及び財務報告の全体的な目的に寄与するために測定基礎を選択する際に考慮すべき要因（6.49項参照）を記述している。

測定基礎を選択する際に考慮すべき諸要因（6.48項から6.73項）

BC6.41 財務報告の目的を満たすためには、特定の測定基礎で提供される情報は、財務諸表利用者にとって有用でなければならない。測定基礎は、目的適合性があり表現しようとしているものを忠実に表現する場合には、これを達成する。さらに、選択された測定基礎は、可能な限り、完全で、検証可能で、適時で理解可能な情報を提供する必要がある。本公開草案では、これらの要因が測定基礎の選択にどのように影響を与えるのかを検討している。

BC6.42 BC2.33項では、コストの制約への明示的な言及を測定の章に記載した理由を説明してい

る。

目的適合性

BC6.43 本公開草案では、特定の測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える可能性のあるいくつかの要因を論じている。

- (a) 財政状態計算書と財務業績の計算書の両方に対する影響 (BC6.44 項参照)
- (b) 将来キャッシュ・フローへの寄与 (BC6.45 項から BC6.49 項参照)
- (c) 企業の事業活動 (BC6.50 項から BC6.53 項参照)
- (d) 資産又は負債の特徴 (BC6.54 項から BC6.55 項参照)
- (e) 測定の不確実性 (BC6.56 項から BC6.57 項参照)

財政状態計算書と財務業績の計算書の両方に対する影響

BC6.44 ディスカッション・ペーパーでは、測定基礎の選択を、財政状態計算書だけ又は財務業績の計算書だけのいずれかに記載される情報のみを考慮することによって行うことは、通常、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報をもたらさないと述べていた。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の大半は、この提案に同意した。しかし、一部の人々は、IASB は特定の測定値が財務業績の計算書に与えるであろう影響の方に重点を置くべきであると提案した。それでも、IASB は、財政状態計算書及び財務業績の計算書においてもたらされる情報の相対的な重要度は、状況に応じて異なると考えている。したがって、本公開草案は、ディスカッション・ペーパーで行った提案をそのまま引き継いでいる。

将来キャッシュ・フローへの寄与

BC6.45 ディスカッション・ペーパーでは、特定の測定値の目的適合性は、投資者、融資者及び他の債権者が、当該種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかをどのように評価する可能性が高いのかに応じて異なると提案していた。したがって、測定基礎の選択は次のようにすべきである。

- (a) 特定の資産については、当該資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかに応じて決定すべきである。
- (b) 特定の負債については、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定すべきである。

BC6.46 数名のコメント提出者はこの提案に反対し、IASB は単一の又は理想的な測定基礎を採用すべきであると主張した (BC6.7 項から BC6.14 項参照)。しかし、コメントした人々の大半は、この提案に同意した。

BC6.47 IASB は、財務諸表に含められる金額は、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法が測定基礎の選択の際に考慮されれば、目的適合性が高まる可能性があるとして引き続き考えている。したがって、当該提案は維持された。

BC6.48 一部のコメント提出者は、投資者、融資者及び他の債権者が、ある種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかをどのように評価する可能性が高いのについて言及することに反対した。彼らは、利用者がどのような評価を行うのかを

作成者が知っている可能性は低く、投資者、融資者及び他の債権者は、資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかを評価するための情報を有していないと述べた。IASBはそうしたコメントに同意した。このため、IASBは投資者、融資者及び他の債権者の評価への言及を削除した。

BC6.49 コメント提出者は、ディスカッション・ペーパーの内容には、資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのが事後測定に与える影響について基準レベルの詳細の記述が多すぎるという懸念を示した。これに対応して、IASBは当該記述の多くを削除した。

企業の事業活動

BC6.50 IASBは、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法は、部分的には、行われている事業活動の性質に左右されると考えている。例えば、

- (a) 非金融資産は、棚卸資産としての販売、他の企業へのリース、企業の事業への使用を行うことができる。
- (b) 金融資産は、キャッシュ・フローを回収するために保有するか又は売却することができる。
- (c) 非金融機関は、通常は金融負債を契約条件に従って返済するのであり、第三者への移転を図ることはしない。
- (d) 金融機関は、コモディティ契約について、基礎商品を受け取って対価を支払うのではなく、純額現金決済（契約の手仕舞による）を図る可能性が高い。
- (e) サービスの提供者は、通常、顧客との契約からの解放を図ったり義務を第三者に移転したりせず、履行義務をサービスの提供によって履行する。

BC6.51 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、事業活動の性質を測定基礎の選択の際に考慮すると、不整合や主観性が生じる可能性があることを懸念した。しかし、IASBは次のように考えている。

- (a) キャッシュ・フローに異なる方法で寄与する資産（又は負債）を同じ方法で測定すると、異なるものを同じように見せることになり、比較可能性が低下する可能性がある¹⁷。
- (b) 多くの場合には、事業活動の性質は事実の問題であり、意見や経営者の意図ではない。これに当てはまらない場合には、IASBは、主観性に対処する方法を検討することが必要となる。

BC6.52 したがって、本公開草案では、資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかは、部分的には、行われている事業活動の性質に左右されると述べている。

BC6.53 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、IASBは長期投資を事業活動の特定の類型として識別し、当該事業活動を行う企業についての具体的な測定の要求事項を開発すべきであると主張した。しかし、IASBは、「概念フレームワーク」は、

¹⁷ 「概念フレームワーク」のQC23項（本公開草案の2.26項）では次のように述べている。「比較可能性は画一性ではない。情報が比較可能となるためには、同様のものは同様に見え、異なるものは異なるように見えなければならない。」

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BCIN.35 項から BCIN.38 項に示した理由で、長期投資などの特定の事業活動に明示的に言及する必要はない（また、すべきでもない）と考えている。

資産又は負債の特徴

BC6.54 ディスカッション・ペーパーでは、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、当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかを考慮することによって測定基礎を選択することが、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場合があると提案していた。その代わりに、資産又は負債の特徴が、測定基礎を選択する際の主要な要因となる。ディスカッション・ペーパーでは、さらに、原価を基礎とした情報は、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履行される金融負債の場合に有用ではないかもしれないと記述していた。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の多くがこれらの提案に同意したが、一部の人は、これらは基準レベルの結論であるという見解を示した。

BC6.55 IASB は、ディスカッション・ペーパーにおける提案が基準レベルの決定に見えるような方法で表現されていたことを認めている。しかし、IASB の考えでは、当該提案の基本にあるのは、資産又は負債の特徴（例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は範囲、あるいは当該項目の価値の市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する感応度）が、測定基礎を選択する際に考慮する必要のある要因の 1 つであるという重要な考え方である。その要因の一例は、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度や、当該項目の価値の市場要因又は当該項目に固有の他のリスクの変動に対する感応度である。

測定の不確実性

BC6.56 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因の 1 つは、それぞれの測定基礎に関連する測定の不確実性の程度であると提案した。一部のコメント提出者は、「信頼性」という用語を当該要因を記述するために使用している。BC2.21 項から BC2.25 項で述べた理由で、IASB は、当該要因を記述するために「信頼性」という用語を再導入しないことを提案している。しかし、本公開草案の 2.13 項では、一部の見積りについては、測定の不確実性のレベルの高さが他の要因を上回って、たとえ見積りを適切に記述し開示したとしても、もたらされる情報に目的適合性がほとんどない場合があると述べている。したがって、IASB は、ある項目の測定に関連する不確実性の水準を、特定の測定基礎が目的適合性のある情報を提供するかどうかを評価する際に考慮すべきであると考えている。しかし、それは当該評価において考慮すべき要因の 1 つに過ぎない。時には、不確実性の程度の高い測定値が、ある項目に関する最も目的適合性の高い情報を提供する。例えば、これは価格が観察可能ではない多くの金融商品に当てはまる可能性がある。

BC6.57 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、彼らの理解しているように慎重性を適用した場合、測定の不確実性についての許容可能なレベルは、負債の方が資産よりも大きいであろうと述べた（BC2.1 項から BC2.15 項参照）。IASB は、提供される情報が目的適合性を欠くこととなる測定の不確実性のレベルは、状況に応じて決まるものであり、特定の基準を開発する際にしか決定できないと考えている。したがって、「概念フレームワーク」では、資産と負債について許容可能な測定の不確実性について異なるレベルを設定することを要求もせず禁止もしていない。

忠実な表現（6.57 項から 6.58 項）

BC6.58 ディスカッション・ペーパーでは、次のことを提案していた。

- (a) 忠実な表現には誤謬がないが、これは測定値がすべての点で完全に正確でなければならないことを意味するわけではない。
- (b) 特定の測定値が企業の財政状態及び業績を忠実に表現するのかどうかを判定する際には、項目間の結び付きをどのように描写するのが最善なのかを検討することが必要となる場合がある。

BC6.59 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者のうち、これらの提案についてコメントしたのは、ごく少数であった。IASB は、これらの提案を依然として支持しており、それらを本公開草案に引き継いでいる。

BC6.60 数名のコメント提出者が、観察可能でない価格の見積りは、適切な開示が行われる場合には忠実な表現となり得るというディスカッション・ペーパーの記述に反対した。彼らは、観察可能でない価格の見積りが当該見積りの忠実な表現となり得ることに同意した。しかし、彼らは、見積りに関連した不確実性が大きすぎる場合には、当該見積りは項目自体の忠実な表現にはなり得ないと主張した。IASB の考えでは、こうした懸念は、少なくとも部分的には、次のことによって解決される。

- (a) 有用であるためには、情報は目的適合性があるとともに忠実に表現されていなければならないという、本公開草案の 2.20 項（現行の「概念フレームワーク」の QC17 項）の記述
- (b) 測定基礎を選択する際の測定の不確実性の役割についての検討（BC6.56 項から BC6.57 項参照）

補強的な質的特性（6.59 項から 6.563 項）

BC6.61 現行の「概念フレームワーク」では、財務情報の有用性をより高くする 4 つの「補強的な質的特性」を識別している。比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性である。

BC6.62 ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表の理解可能性は、使用する異なる測定基礎の数を、目的適合性のある情報を提供するのに必要な最小限の数に限定すれば、増進させることができると提案していた。コメントした人々の多くはこの提案に同意した。しかし、一部のコメント提出者はこれに反対し、使用する測定基礎の数に人工的な制限を設けるべきではないと述べた。彼らの考えでは、財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供することになるのであれば、異なる測定基礎を選択すべきである。

BC6.63 使用する測定基礎の数に人工的な制限を課すことは IASB の意図ではなかった。財務諸表利用者に最も目的適合性のある情報を提供することになるのであれば、異なる測定基礎を使用すべきである。したがって、IASB は、使用する異なる測定基礎の数を必要最小限の数に限定すべきであるという記述を、新たな又は異なる測定基礎を導入することの利点と決定についての検討（本公開草案の 6.62 項）で置き換えている。

BC6.64 ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表の理解可能性は、測定基礎の不必要な変更を避け、必要な変更を説明することによって増進されるとも提案していた。コメント提出者の大半は、この提案に同意した。本公開草案は、当該記述を維持しており、不必要な測定の変更を避けることは、次のことを妨げないことを明確化している。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

- (a) 当初測定時に、現在価額をみなし原価として使用すること（本公開草案の 6.11 項参照）
- (b) 提供される情報の目的適合性を高めるために測定基礎を変更すること（本公開草案の 6.63 項参照）

BC6.65 ディスカッション・ペーパーでは、適時性、検証可能性及び比較可能性という補強的な質的特性の測定に対する含意についても検討していた。この記述についてコメントしたコメント提出者はごく少数であった。コメントした人々は次のことを提案した。

- (a) 検証可能性には、測定基礎の選択において果たすべき重大な役割がある。
- (b) 比較可能性は、作成者が複数の測定基礎から選択することができなくすることによって増進させることができる。

BC6.66 IASB は、ディスカッション・ペーパーにおける検証可能性の検討は、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因の 1 つとしての検証可能性の重要度を適切に反映していたと考えている。さらに、本公開草案の 2.28 項（現行の「概念フレームワーク」の QC25 項）では、すでに、同一の経済現象について代替的な会計処理方法を認めることは比較可能性を低下させる旨を認めている。したがって、本公開草案では、ディスカッション・ペーパーで提案していた適時性、検証可能性及び比較可能性に関する検討をほぼそのまま記載している。IASB は、適時性という補強的な質的特性は、測定基礎の選択にはほとんど影響がないと考えている。

当初認識時に考慮すべき諸要因（6.64 項から 6.73 項）

BC6.67 ディスカッション・ペーパーでは、資産又は負債を当初認識時に測定する方法を決定する際に考慮すべき諸要因の検討を記載していた。この記述についてコメントしたコメント提出者はごく少数であった。しかし、数名が、この記述は「概念フレームワーク」としては規範的すぎると述べた。これに対応して、IASB はこの記述を短縮し、いくつかの基準レベルの詳細を削除した。

複数の目的適合性のある測定基礎（6.74 項から 6.77 項）

BC6.68 IASB は、場合によっては、財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性を考慮することにより、同一の財務諸表における同一の項目に複数の測定基礎を使用することが、財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性があることが示唆されるであろうと考えている。このため、本公開草案では、複数の測定基礎に関する情報をどのように提供することができるかを論じている。

持分の測定（6.78 項から 6.80 項）

BC6.69 持分の合計は直接には測定されないが、IASB は、有用な情報を提供するためには、持分の個々のクラス又は区分を直接測定することが必要な場合があると考えている。したがって、本公開草案ではこの考え方について検討している。

第7章——表示及び開示

はじめに

BC7.1 表示及び開示は、現行の「概念フレームワーク」では扱われていない。アジェンダ協議2011に対するコメント提出者は、表示及び開示を優先的な項目として識別した。識別された具体的な論点は、企業の財務業績に関する情報の提供（その他の包括利益（OCI）の使用を含む）であった。

BC7.2 このフィードバックに対応して、

- (a) 本公開草案では次のことを提案している。
 - (i) どのような情報が財務諸表に含まれるのか（7.2項から7.7項参照）及び当該情報をどのように表示及び開示すべきか（7.8項から7.18項）を記述するハイレベルの概念。それらの概念は、IASBが基準の中で表示及び開示についての要求事項を設定する際の指針となるとともに、企業が財務諸表において情報を提供する際の指針となる。
 - (ii) 財務業績の報告（OCIの使用を含む）に関するガイダンス（7.19項から7.27項参照）
- (b) IASBは次の取組みを進めている。
 - (i) 開示に関する取組み（IFRS財務報告における開示の改善を目指した適用及び調査研究プロジェクトの集合体）。開示に関する取組みにおいて、IASBは、本公開草案で提案している表示及び開示についての概念の適用を支援するための追加の具体的なガイダンスの提供を図っていく。
 - (ii) 業績報告に関するプロジェクトをアジェンダに加えるべきかどうかを検討するための調査研究プロジェクト

BC7.3 以下の各項では、次のことを検討している。

- (a) 財務諸表の目的及び範囲（BC7.4項からBC7.16項参照）
- (b) 伝達ツールとしての表示及び開示（BC7.17項からBC7.23項参照）
- (c) 財務業績に関する情報（BC7.26項からBC7.57項参照）

財務諸表の目的及び範囲（7.2項から7.7項）

BC7.4 ディスカッション・ペーパーでは、以下を総称するために「基本財務諸表」という用語を「概念フレームワーク」に導入することを提案していた。

- (a) 財政状態計算書
- (b) 財務業績の計算書
- (c) 持分変動計算書

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

(d) キャッシュ・フロー計算書

BC7.5 ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」において、識別された基本財務諸表及び財務諸表注記について個々の目的を示すことも提案していた。しかし、本公開草案では、基本財務諸表を識別しておらず、財務諸表の中の個々の計算書又は財務諸表注記についての個々の目的も提案していない。IASBは、そのような定義及び目的は、業績報告プロジェクト及び開示に関する取組みにおいて検討するのが最善であると考えている。

BC7.6 しかし、IASBは、財務諸表全体についての目的を示すことは、財務諸表の範囲を明確化し、したがって、財務諸表と他の形式の財務報告書（経営者による説明など）との間の境界を明確化することになると考えている。

BC7.7 IASBは、「概念フレームワーク」において使用するために、IAS第1号「財務諸表の表示」に示されている財務諸表の目的を手直しして更新したものを提案している。IAS第1号の第9項では次のように述べている。

財務諸表は、企業の財政状態と財務業績の体系的な表現である。財務諸表の目的は、広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。財務諸表は、経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示すものでもある。この目的を達成するために（以下略）

BC7.8 財務諸表の目的についての提案は、本公開草案の3.4項に示している。これは、IAS第1号における目的とは以下の点で異なっている。

(a) 財務諸表の構成要素との関連付けを示すために、本公開草案における目的は、次のものに言及している。

(i) 資産、負債及び持分（財政状態ではなく）

(ii) 収益及び費用（財務業績ではなく）

(b) 本公開草案における目的は、キャッシュ・フローに関する情報の提供には言及していない。現金及びキャッシュ・フローに関する情報は財務諸表利用者に重要ではあるが、キャッシュ・フローは「概念フレームワーク」では財務諸表の別個の構成要素として識別されていない。

(c) 本公開草案における目的は、どのようなことによって情報が財務諸表利用者に有用となるのかを記述している（すなわち、情報は、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する際及び企業の資源についての経営者の受託責任を評価する際に有用である必要がある）。

BC7.9 本公開草案の7.2項から7.7項では、財務諸表に通常含まれる情報の種類を要約している。しかし、本公開草案では、増減表や調整表などの開示の種類についてのより詳細な例示は含めていない。ディスカッション・ペーパーではそうした例を検討していたが、そうした開示の検討は「概念フレームワーク」においては詳細すぎる。その代わりに、IASBは、この種の開示を開示に関する取組みにおいて検討する。

BC7.10 ディスカッション・ペーパーでは、表示及び開示の目的には、財務諸表利用者が基本財務諸表に認識された金額を再計算できるようにする情報の提供を含めないことを提案していた。数名のコメント提出者は、この提案を支持しなかった。彼らは、このような情

報は経済的意思決定を行う際に有用である可能性がある」と主張した。しかし、IASBは、開示に関する取組みこそが、財務諸表の目的を満たすためにこのような情報の提供が必要なかどうかを議論するための最適な場所であると考えている。このため、本公開草案では、表示及び開示のこの側面についてはコメントしていない。

リスクに関する情報（7.3項(a)）

BC7.11 本公開草案では、財務諸表は、構成要素の定義を満たす認識済み及び未認識の項目の性質並びにそれらから生じるリスクに関する情報を提供すべきであると提案している。ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、「リスク」という用語が定義されていないので、「リスクに関する情報」は、ほとんどあらゆる種類の情報（財務諸表の外に置くのが最も適切である可能性のある情報も含めて）を含むものと理解される可能性があるという懸念を示した。例えば、一部の人は、企業がリスクをどのように管理するのかに関する情報は、財務諸表の外に属するものであると主張した。

BC7.12 しかし、IASBは、企業の既存の資産及び負債に関連したリスクに関する情報が、企業のキャッシュ・フロー生成能力を評価する際及び企業の資源についての経営者の受託責任を評価する際に有用である可能性が高いことにも留意した。したがって、この情報は財務諸表の目的を満たすことに寄与する。

将来予測的な情報（7.4項から7.6項）

BC7.13 ディスカッション・ペーパーでは、将来予測的な情報を財務諸表において要求すべきなのは、報告期間の末日現在又は期間中に存在していた資産及び負債に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみであると提案していた。他の種類の目的適合性のある将来予測的な情報は、財務諸表の外で表示することが考えられる。

BC7.14 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、財務諸表に含めるべき将来予測的な情報の記述の提案は狭すぎて、有用な情報を除外する結果となる可能性がある」と主張した。例えば、この記述では、いくつかの種類の修正を要しない後発事象（IAS第10号「後発事象」で定義）に関する情報が財務諸表から除外されることになる」と彼は主張した。

BC7.15 他方、財務諸表に含まれる可能性のある将来予測的な情報の種類の記述の提案に関して懸念を示したコメント提出者もいた。彼らは、この記述は広すぎるであろうと述べた。

BC7.16 IASBは、財務諸表は、当期末現在又は当期中に存在した企業の資産、負債及び持分並びに当報告期間に係る収益及び費用に関する情報の提供に焦点を当てるべきであると引き続き考えている。しかし、報告期間後に発生した取引又は事象に関する情報（IAS第10号で識別されている修正を要しない後発事象を含む）は、将来予測的な情報ではないことに留意している。それは発生した事象に関する情報である。したがって、本公開草案の7.6項では、財務諸表の提案されている目的を満たすために、このような情報を提供することが必要となるかもしれないと述べている。

伝達ツールとしての表示及び開示（7.8項から7.18項）

BC7.17 ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表における分類、集約及び相殺の議論を記載していた。IASBはこの議論について具体的なフィードバックをほとんど受けなかった。このため、IASBはこれらの論点について更新した議論を本公開草案に記載している。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC7.18 ディスカッション・ペーパーでは、表示及び開示を、報告企業が自らの財政状態及び業績に関する情報を財務諸表利用者に伝達する仕組みとして記述していた。この伝達の有効性を高めるため、ディスカッション・ペーパーでは次のことを提案していた。

- (a) 表示及び開示の要求事項を示している各基準に、企業が財務諸表において情報を提供する最善の方法を決定する際の指針となる明確な目的を設けるべきである旨
- (b) IASB が基準において表示及び開示の要求事項を設定する際に考慮すべき具体的な伝達の諸原則

BC7.19 伝達の諸原則についてコメントしたコメント提出者の多くが、それらの原則を「概念フレームワーク」に含めることに同意した。しかし、一部のコメント提出者は、ディスカッション・ペーパーで提案された伝達の諸原則の一部又は全部を IAS 第 1 号などの基準の中に置く方が適切であろうと提案した。

BC7.20 ディスカッション・ペーパーで提案された伝達の諸原則に関して寄せられたフィードバックは、2013 年 1 月開催の IASB の財務報告開示に関する討議フォーラムからのフィードバックとおおむね整合的である。当該フォーラムの参加者（投資者及び作成者を含む）は、財務報告書は、作成者が「ストーリーを語り」、投資者が「ストーリーを聞く」ことを可能にすべき重要な伝達ツールであることに同意した。

BC7.21 したがって、IASB は「概念フレームワーク」は次のようにすべきであると提案している。

- (a) 表示及び開示がどのように効果的な伝達に寄与するのかを議論する（本公開草案の 7.8 項から 7.15 項参照）。
- (b) コストの制約への明示的な言及を表示及び開示に関する章に記載する（BC2.33 項参照）。
- (c) 基準における開示及び表示の目的が、企業が情報を効果的かつ効率的に伝達することにどのように役立つのかを説明する（7.16 項から 7.17 項参照）。
- (d) 有用な財務情報の効果的な伝達を可能にする表示及び開示の諸原則を明示する（7.18 項参照）。

BC7.22 ディスカッション・ペーパーで提案した伝達の諸原則の一部は、基礎となる概念よりも財務諸表の表示に焦点を当てている。したがって、IASB は、基礎となる概念を記述した伝達の諸原則を「概念フレームワーク」に記載するとともに、追加的なガイダンスを示すべきかどうかを開示に関する取組みにおいて検討することを提案している。

電子書式の財務諸表

BC7.23 ディスカッション・ペーパーでは、表示及び開示の要求事項を開発する際に、IASB は用語法の影響を検討し、適用及びより広範囲の使用の促進を支援することが必要となるかもしれないと提案していた。IASB は、この提案について具体的なフィードバックをほとんど受けなかった。しかし、このトピックについてコメントした人々の多くが提案したとおり、IASB はこうした議論を本公開草案に含めなかった。

財務業績に関する情報（7.19 項から 7.27 項）

用語法

BC7.24 本公開草案では、「財務業績の計算書」という用語を、純損益計算書とその他の包括利益の計算書との組合せを指すために用いている¹⁸。本公開草案がこの用語を使用しているのは、現行の基準で使用している「財政状態計算書」という用語と整合的であるとともに、「包括利益」という用語よりも明確であるからである。

BC7.25 現行の基準では、「その他の包括利益」という用語を、純損益計算書の外で認識される収益及び費用を指すために用いている。ディスカッション・ペーパーに対するフィードバックは、この用語が特に説明的ではなく十分に理解されているわけでもない（特に投資者から）ことを示唆していた。それでも、IASB は、この用語の使用を避けたり、純損益の外で認識される収益及び費用を指すために異なる用語を使用したりすることは、混乱を招く可能性があると考えている。このため、本公開草案では「その他の包括利益」に言及している。

ディスカッション・ペーパー

BC7.26 ディスカッション・ペーパーでは、

- (a) 収益及び費用を純損益計算書に含めるべきかその他の包括利益（OCI）に含めるべきかを決定するために使用できる諸原則を議論した。特に、ディスカッション・ペーパーでは、次のことを提案していた。
 - (i) 純損益計算書に含まれる収益及び費用は、ある期間において企業が自らの経済的資源に対して得たリターンに関する情報の主要な源泉を提供する。
 - (ii) すべての収益及び費用を純損益計算書に含めるべきである。ただし、ある項目を OCI に含めることによって当該期間に係る純損益計算書の目的適合性が高まる場合は除く。
- (b) 「概念フレームワーク」では少なくとも一部の OCI 項目を OCI から純損益に振り替える（リサイクルする）ことを認めるか又は要求すべきであると提案した。
- (c) 「概念フレームワーク」は純損益に係る合計又は小計を要求すべきであると提案した。

BC7.27 さらに、ディスカッション・ペーパーでは、次のような代替的なアプローチを議論した。

- (a) OCI に含めた収益及び費用を純損益計算書にリサイクルしない。
- (b) 「概念フレームワーク」では純損益に係る合計又は小計を要求しない。
- (c) 「概念フレームワーク」では、収益及び費用のうちどの項目を純損益計算書又は OCI に含めるべきなのかを記述しない。

ディスカッション・ペーパーに対するフィードバック

BC7.28 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、純損益計算書及び OCI における収益及び費用の報告を「概念フレームワーク」で扱うという提案に同意したが、それらのトピックを基準で扱う方が適切であると述べた人々もいた。

BC7.29 コメント提出者は、純損益及び OCI の計算書における収益及び費用の報告に関する提案の大半について賛否両論を示した。一部のコメント提出者は、OCI のより広範な使用を

¹⁸ 本公開草案では、財務業績に関する計算書が単一の計算書で構成されるのか2つの計算書で構成されるのかを明示していない。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

支持したが、OCIの使用を少なくすることを主張した人々もいた。一部のコメント提出者は、OCIに含めた収益及び費用の一部又は全部のその後の純損益計算書へのリサイクリングを支持した。しかし、彼らの見解は、どの項目をリサイクルすべきかや、どの時点で純損益計算書にリサイクルすべきかについては、まちまちであった。他方、リサイクリングに原則的に反対したコメント提出者もいた。

BC7.30 OCIに含めるべき収益及び費用の種類及びリサイクリングに関する見解に関係なく、コメント提出者の大半は、「概念フレームワーク」が純損益に係る合計又は小計に言及すべきであることに同意した。このような合計又は小計を要求することに反対した少数のコメント提出者は、その代わりに、純損益とOCIとの間の区別を設けない単一の業績計算書を主張した（すなわち、彼らはBC7.27項に記述した代替的アプローチを支持した）。

BC7.31 多くのコメント提出者が、純損益及びOCIの使用にはさらに思考と分析が必要であると述べた。一部の人々は、IASBが財務業績を定義するか又はOCIを定義するか、あるいは純損益とその目的を定義するか又は直接記述することを促した。他方、こうした定義を開発することの困難さを認め、こうした定義の作成に向けての数十年間の調査研究や数多くの試みが満足のいく成果を生み出していないことを指摘したコメント提出者もいた。数名のコメント提出者だけが、IASBがこうした定義の開発にどのようにアプローチすることが考えられるのかを提案した。それらの提案の大半は、IASBがディスカッション・ペーパーを開発した際にすでに検討して棄却したアプローチの域を超えるものではなかった。数名のコメント提出者が、それらのアプローチの変形又は新たなアプローチを提案した。例えば、あるコメント提出者は、純損益を不可逆な成果の包括的な測定値として記述することを提案した。これらの提案は、IASBがディスカッション・ペーパーに対するフィードバックの一部として検討した。

BC7.32 投資者及びアナリストが表明した見解も賛否両論に分かれ、寄せられた他のフィードバックとおおむね整合的であった。さらに、多くの投資者及びアナリストが次のようなコメントをした。

- (a) 企業の業績には多くの側面があり、どの単一の業績数値もすべての利用者のニーズに適合するものではない。
- (b) OCIの使用及びリサイクリングは、利用者の世界に十分に理解されておらず、多くの利用者はOCIに注目していない。
- (c) 利用者は、財務諸表における情報の透明性と意味のある分解を必要としており、これには、OCIが独立の区分として存在するのかどうかを問わず、合計及び小計の適切な使用が含まれる。

財務業績の報告のアプローチ

BC7.33 ディスカッション・ペーパーに対して寄せられたフィードバックを検討した後、IASBは、「概念フレームワーク」においてガイダンスを提供せずに純損益及びOCIの計算書の使用を別個の調査研究プロジェクトで検討すべきかどうかを議論した。しかし、IASBは、この論点に関する概念的なガイダンスが緊急に必要とされていると結論を下した。

BC7.34 IASBは、ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者や他の人々が、IASBが純損益又はOCIを定義するか又はより適切に記述すること、あるいは財務業績を定義することを一貫して要望してきたことに留意した。しかし、IASBの表示及び開示に關

る以前の作業は、ディスカッション・ペーパーの開発の際の作業とともに、収益及び費用の項目を2つの明確な区分に分離して、一方の区分に含まれるすべての項目が同じ特徴を共有するようにするために使用できる単一の特徴はないことを示した。例えば、現在 OCI に含まれている多くの項目は、長期にわたる保有が見込まれる資産又は負債の再測定である。しかし、こうした再測定の中には、現在は純損益計算書に含まれているものがある。利用者からのフィードバックは、それらの特定の再測定を OCI に含めることへの欲求がほとんどないことを示唆している。収益及び費用を有用な情報を提供する方法で2つの区分に整合的に分割することはできないという結論も、企業の財務業績には多くの側面があるという考えと整合的である (BC7.32 項参照)。

BC7.35 さらに、OCI の使用に関する提案を開発する際に、IASB は、基準における OCI の現在の使用及び使用の提案を検討した。IASB は、OCI の使用のそれぞれに説明があるが、それらのケースのすべての基礎にある単一の概念的根拠はないことに留意している。

BC7.36 したがって、IASB は、「概念フレームワーク」において、どのような場合に収益又は費用の項目を純損益計算書又は OCI に含めるべきなのかを定義するか又は精密に記述することは、実行可能ではなく適切でもない判断した。その代わりに、IASB は、「概念フレームワーク」に、このトピック及び事後的な分類変更に関するハイレベルのガイダンスを記載することを提案している。

BC7.37 本公開草案を開発する際に、IASB は、ディスカッション・ペーパーにおいて議論したハイレベルの諸原則を基礎とした (BC7.26 項参照)。しかし、IASB は、OCI に含まれる可能性のある収益及び費用の類型並びにリサイクルに対するアプローチに関して、より具体的な提案をディスカッション・ペーパーにおいてさらに発展させることはしなかった。コメント提出者は、一般に、そうしたより具体的な提案をこのトピックを分析する方法として有用とは考えなかった。

純損益計算書についての記述 (7.19 項から 7.22 項)

BC7.38 本公開草案では、「概念フレームワーク」は次のようにすべきであると提案している。

- (a) 純損益計算書を企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉として記述する。
- (b) 純損益に係る合計又は小計を要求する。
- (c) 純損益計算書の目的は次の両方を行うことである旨を明記する。
 - (i) 企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写する。
 - (ii) 将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に際して有用な情報を提供する。

IASB は、純損益計算書のこの二重の目的を強調することが重要と考えている。一方の目的を他方よりも過度に重視することを防ぐためである。

BC7.39 純損益をこのように記述することは、純損益は業績の主要な測定値であり、そのようなものとして目立つことを「概念フレームワーク」において確立すべきであると主張したコメント提出者からのフィードバックを反映することになる。IASB は、こうした記述が、純損益計算書が実務で使用されている方法とも整合することに留意した。すなわち、多くの利用者が、純損益に係る合計又は小計を、出発点又は企業の財務業績の主要な指標のいずれかとして、分析に織り込んでいる。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

BC7.40 他方、本公開草案では、純損益計算書は企業の当期の財務業績に関する情報の唯一の源泉ではないことを強調している。業績の深い理解には、財務諸表に記載されている他の情報とともに、すべての認識された収益及び費用（OCIに含められた収益及び費用を含む）の分析が必要となる。

BC7.41 IASB は、単に純損益計算書を記述するだけでは、純損益の定義を要望した人々を満足させる可能性は低いであろうことを承知している。しかし、BC7.34 項から BC7.36 項で述べたように、IASB は、純損益の堅牢かつ適切な定義は、「概念フレームワーク」では実行可能ではないであろうと考えた。

収益及び費用を純損益計算書に含めるという推定（7.23 項）

BC7.42 純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとするならば、収益及び費用を当該計算書から説得力のある理由なしに除外することは、当該計算書の有用性を損なう可能性があることになる。すなわち、純損益計算書はできるだけ網羅的であるべきである。

BC7.43 したがって、本公開草案では、収益及び費用は純損益計算書に含めることになるという推定を含めている。限定的な状況においてのみ、IASB は収益及び費用（又は収益及び費用の内訳項目）を純損益計算書から除外して OCI に含めることを要求するか又は許容することができる。それらの状況は、そうすることによって純損益計算書における情報の目的適合性が高まるであろうと IASB が結論を下す場合であろう。

BC7.44 IASB だけが、基準を設定する際に、収益又は費用の項目は純損益計算書で報告すべきであるという推定に反証することができる。作成者はこの推定に反証することはできない。これは、IASB 第 1 号が、収益及び費用の項目を OCI に含めることを認めるか又は要求している基準がない場合には、これを禁止しているからである。

収益及び費用の種類（7.23 項から 7.24 項）

BC7.45 IASB は、「概念フレームワーク」が、次のような種類の収益及び費用を純損益計算書に含めることを要求すべきかどうかを議論した。

- (a) 資産又は負債の当初認識時に生じる収益及び費用
- (b) 歴史的な原価で測定される資産及び負債について生じる収益及び費用
- (c) 現在価値で計上される資産及び負債について生じる次のような種類の収益及び費用
 - (i) 当該資産を構成する経済的資源の消費（減価償却又は償却）
 - (ii) 利息の発生、取得時のディスカウントの増額又はプレミアムの償却
 - (iii) 資産の減損、又は不利になった負債の帳簿価額の増額
- (d) 配当収益

BC7.46 IASB は、詳細なリストは「概念フレームワーク」では不適切であろうと考えている。しかし、IASB は、BC7.45 項に列挙した項目は当期の取引及び事象（資産の消費や金利収益及び金利費用など）に関するものであり、資産及び負債の価値の他の変動に関するものではないことにも留意した。取引及び事象から生じた収益及び費用を価値の変動と区分して分類することは、有用な情報を提供する可能性がある。

BC7.47 したがって、ディスカッション・ペーパーにおける提案と整合的に、IASB は、資産及び負債の現在価額測定値の変動（再測定）に関連する収益及び費用、又はそのような収益及び費用の内訳項目のみが、OCIに含めることができる旨を明示することを提案している。資産及び負債の歴史的原価測定値の変動に関連する収益及び費用は、純損益計算書に含めることが必要となる。同様に、資産又は負債を現在価額ベースで測定しようとしているが、当該資産又は負債が歴史的原価で測定されたとすれば生じるであろう種類の収益及び費用の内訳項目が区分して識別されている場合には、それらの内訳項目は純損益計算書に含めることが必要となる。これは、このような項目を純損益計算書から除外することは、そこに含まれる情報の確認価値又は予測価値を高めることにはならないからである。本公開草案の 6.47 項の下の方表 6.1 では、歴史的原価ベースにおいて生じる収益及び費用の類型を示している。

BC7.48 収益及び費用の一部の項目を純損益計算書に認識し、一部の項目を OCI に認識することは、分類の特定のケースである。すなわち、2 つの別個の計算書の中の（又は、単一の計算書の中での純損益と OCI との間の）分類である。本公開草案の 7.11 項で述べているように、内訳項目の特徴が非常に異なっているために区分して分類することで財務情報の目的適合性と理解可能性が高まる場合には、別個の分類が適切である。7.10 項では、そうした特徴には、企業が行う事業活動の中での当該項目の役割（機能）及びそれがどのように測定されるのかが含まれるが、それに限らない。

複数の測定基礎の使用（7.25 項）

BC7.49 収益及び費用の内訳項目が OCI に含まれることとなる場合の一例は、IASB が、ある資産又は負債について、財政状態計算書では現在測定基礎を選択し、純損益計算書における関連する収益及び費用の算定については第二の測定基礎を選択する場合である（「二本立ての測定」アプローチ）。こうしたアプローチが使用される場合、

- (a) 現在測定基礎は、財政状態計算書において使用される。
- (b) 純損益計算書に含まれる収益及び費用は、資産及び負債を第二の測定基礎で測定することによって算定される。
- (c) 当該収益又は費用の累計額は、第二の測定基礎が財政状態計算書でも使用されていたと仮定した場合と同じである。したがって、その他の包括利益に含まれる収益及び費用の累計額は、当該資産又は負債のこの 2 つの測定値の差額に等しい。
- (d) 当該資産又は負債の第二の測定基礎による測定値は、独立した意味を有している必要があり、純損益計算書に含めた金額の単なる累計額ではないことが必要である。

BC7.50 例えば、

- (a) 金融資産を財政状態計算書において公正価値で測定し、関連する収益及び費用を純損益計算書において歴史的原価で測定することは、二本立ての測定の事例である。しかし、
- (b) IAS 第 19 号「従業員給付」を適用した年金負債の処理は、二本立ての測定の事例ではない。これは、各期間において純損益計算書に含まれる収益及び費用が、当該期間についての仮定（割引率を含む）を反映するからである。したがって、当該計算書に含まれた累計額は、各期間について異なる仮定（割引率を含む）を反映している。それらの累計額は、独立した意味を持たない年金資産の測定値に対応す

るものであり、純損益計算書に含められた金額の累計額としてしか記述できない。

純損益計算書への項目の振替（7.26 項から 7.27 項）

- BC7.51 IASB は、OCI に含められた収益及び費用の項目をその後に純損益計算書に振り替えるべきかどうかを検討した。このような振替はリサイクリングと呼ばれることが多い。
- BC7.52 BC7.49 項に記述した二本立ての測定アプローチが使用される場合には、資産又は負債の保有期間にわたり OCI に含められた累計額の振替は、当該アプローチの必然的な結果である。これは、資産又は負債の認識の中止（例えば、売却）時に純損益に含められる収益又は費用には、当該資産又は負債に関してまだ純損益計算書に含められていない収益又は費用が含まれるからである。したがって、過去に OCI に含められた収益及び費用は、すでに戻入れされている場合を除き、現時点で純損益に含められることになる。
- BC7.53 しかし、収益及び費用が二本立ての測定以外のケースで OCI に含められる場合には、そうした振替は、採用したアプローチの必然的な結果ではない。
- BC7.54 純損益計算書に含まれている金額が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとすれば、一定期間にわたり純損益計算書に含められた累計額も、できるだけ完全であるべきであるということになる。したがって、どの収益及び費用も、説得力のある理由がない限り、純損益計算書から永久に除外すべきではない。
- BC7.55 したがって、IASB は「概念フレームワーク」に、OCI に含められた収益及び費用はその後に純損益計算書に振り替えなければならないという推定を含めることを提案している。振替は、収益及び費用を純損益計算書に含めることが、当該期間の純損益計算書に含まれる情報の目的適合性を高めることとなる期間に生じる。
- BC7.56 しかし、場合によっては、収益又は費用の純損益計算書への振替が、どの期間においても純損益計算書における情報の目的適合性を高めないかもしれない。したがって、振替の適切な基礎がないことになる。そのような場合には、振替の推定は反証可能である。有用な情報を提供しないような恣意的な基礎でしか振替を行えないからである。振替の適切な基礎がないことは、この特定の収益及び費用の項目をもともと OCI に含めるべきではないことを示唆するものかもしれない。
- BC7.57 IASB は、「概念フレームワーク」に、どのような場合に振替が適切である可能性があるのかに関する具体的なガイダンスを含めることを提案していない。IASB は、個々の基準を開発する際に、その決定を行うことを予想している。

第8章——資本及び資本維持の概念

BC8.1 第8章の内容は、限定的な数の編集上の変更を除いては、現行の「概念フレームワーク」から変更なしに引き継いでいる（BCIN.24項参照）。

「概念フレームワーク」の変更案の影響

BCE.1 本公開草案に関するコメント募集では、「概念フレームワーク」の変更案の影響を議論している。以下の各項では、次のことを議論している。

(a) 現行の基準との不整合 (BCE.2 項から BCE.24 項)

(b) 経過措置及び発効日 (BCE.25 項から BCE.31 項)

現行の基準と改訂「概念フレームワーク」との間の不整合

BCE.2 ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、IASB が現行の基準及び解釈指針をレビューして、改訂「概念フレームワーク」の提案との不整合を識別することを提案した。彼らは、このようなレビューにより、提案の含意をより適切に理解することが可能になると述べた。

BCE.3 IASB は、現行の及び提案されている基準及び解釈指針のうち改訂「概念フレームワーク」が発効する前に廃止される予定のもの以外をレビューした。

BCE.4 これを行う際に、IASB は、現行の基準における要求事項を本公開草案で提案している概念を適用して設定するとした場合に、どのような判断を行うことになるのかを予測しようと試みることはしなかった。

(a) 認識及び測定 of 要求事項に関する判断

(b) 以前の期間に OCI に含めた収益及び費用の純損益計算書への振替

BCE.5 さらに、IASB は、下記の要求事項については「概念フレームワーク」の提案と不整合なものとして識別しなかった。

(a) 現在提案されている概念と整合的であるが、現時点では結論の根拠において異なる概念を用いて説明されている要求事項

(b) コストと便益の考慮（すなわち、コストの制約）が決定要因となったように思われる要求事項

BCE.6 BCE.7 項から BCE.11 項では、レビューの過程で識別された現行の基準と「概念フレームワーク」案との間の主要な不整合を議論している。BCE.12 項から BCE.21 項では、「概念フレームワーク」の変更案から生じることとなる軽微な不整合を議論している。BCE.22 項から BCE.24 項では、いくつかの既存の不整合が新たに提案された概念によって解消されることとなる旨を説明している。

主要な不整合

IAS 第 32 号「金融商品：表示」

BCE.7 IAS 第 32 号の分類の要求事項の一部は、負債及び持分についての現行の「概念フレームワーク」の定義と提案している定義の両方と不整合である。特に、これらの不整合は次のものから生じている。

(a) 金融資産及び金融負債の定義の株式決済条項。これらの条項が適用される状況には、

金融負債については、次のものがある。

- (i) デリバティブ以外で、企業が企業自身の可変数の資本性金融商品を引き渡す義務があるか又はその可能性があるもの
- (ii) デリバティブのうち、固定額の現金又は他の金融資産と固定数の企業自身の資本性金融商品との交換以外で決済されるか。又はその可能性があるもの¹⁹

これらの金融商品は、企業が自己の資本性金融商品の発行によって決済しなければならないか又は決済する権利を有している可能性のある義務が、現行の「概念フレームワーク」でも提案でも負債の定義を満たしていないのに、負債として分類される。

- (b) 基準の第 16A 項から第 16D 項に記載されているプッタブル金融商品についての例外。これらによって、一部の金融商品が、「概念フレームワーク」の負債の定義に該当しているのに、資本に分類される結果となっている。

BCE.8 BC4.93 項から BC4.103 項で議論したように、IASB はこの領域での変更を現段階では行わないことを提案している。IASB は、負債を持分請求権とどのように区別すべきか（負債又は持分の定義を修正するためのプロジェクトをアジェンダに加えるべきかどうかの検討を含む）を、資本の特徴を有する金融商品に関する調査研究プロジェクトにおいて、さらに検討する²⁰。

IFRIC 第 21 号「賦課金」

BCE.9 BC4.65 項で議論したとおり、IFRIC 第 21 号での解釈による IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の要求事項は、負債の識別について提案している新たな概念と整合していない。

BCE.10 多くの場合、企業は、賦課金の支払を要求される前に、一連の活動を行わなければならない。IFRIC 第 21 号は、その中の最終の事象を、負債を生じさせる事象として識別している。IFRS 解釈指針委員会は、経済的強制は現在の義務を創出しないので、たとえ企業が義務を回避するためには非現実的な行動を取らなければならない場合であっても、その系列の中の以前の事象は負債を生じさせないという結論を下した。これと対照的に、現在の義務に関する IASB のガイダンス案を適用すると、企業は、企業が経済的便益の移転を回避する実際上の能力を有しておらず、義務が過去の事象から生じている（すなわち、企業が便益を受け取ったか又は義務の範囲を設定する活動を行った）場合に、負債を識別することになる。したがって、一部の賦課金についての負債は、「概念フレームワーク」の提案を適用した場合の方が、IFRIC 第 21 号を適用するよりも早期に識別される可能性がある。

BCE.11 IASB は、調査研究アジェンダの一部として、IAS 第 37 号の諸側面の修正を検討するアクティブ・プロジェクトに着手すべきかどうかを検討している²¹。その調査研究は、現在の義務の識別についての IFRIC 第 21 号と提案している新たな概念との間の不整合を考慮に入れることになる。

¹⁹ IAS 第 32 号の第 11 項参照

²⁰ IASB がプロジェクトをアクティブ・アジェンダに加えるためには、正式のアジェンダ決定が必要となる。

²¹ IASB がプロジェクトをアクティブ・アジェンダに加えるためには、正式のアジェンダ決定が必要となる。

軽微な不整合

現行の定義の引用

BCE.12 いくつかの現行の基準が、現行の「概念フレームワーク」の定義を引用している。

- (a) IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」が、現行の負債の定義を引用している。
- (b) IAS 第 38 号「無形資産」が、現行の資産の定義を引用している。

BCE.13 IAS 第 37 号についての含意は、BCE.11 項に記述している。IASB は、IAS 第 38 号における引用の更新を現時点では提案していない。資産の定義の変更案がそれらの基準に与える可能性のある影響を検討し、その変更は基準を適用する際に実務上の問題を生じないであろうと考えている。「概念フレームワーク」における定義の改訂にあたっての IASB の目的は、より高い明瞭性を提供することであり、定義を現行の基準において適用する方法を根本的に変更することではなかった。

表示及び開示

BCE.14 本公開草案において、IASB は、基準の中に具体的な表示及び開示の目的を記載することの便益を述べている（本公開草案の 7.16 項参照）。最近の基準は、すでに開示要求についての目的を記載している。しかし、多くの古い基準では、そのような目的を記載していない。

BCE.15 本公開草案では、財務諸表に将来予測的な情報を含めるのは、当期末現在又は当期中に存在していた資産及び負債に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみであると提案している（本公開草案の 7.4 項参照）。IAS 第 19 号「従業員給付」では、翌年次報告期間についての確定給付制度又は確定拠出制度への予想される拠出を開示することを企業に要求している。この要求は、本公開草案で提案している将来予測的な情報に対するアプローチとはおそらく整合しない。

BCE.16 IASB は、これらの不整合を「概念フレームワーク」プロジェクトでは扱わないことを提案している。冗長さ、矛盾点及び重複の識別と評価のための現行の基準における開示要求の見直しは、開示に関する取組みに含まれている（BC7.2 項(b)参照）。

忠実な表現か信頼性か

BCE.17 現行の基準では、「信頼性」という用語が 2 つの異なる方法で使用されている。

- (a) ある項目に関連した測定の不確実性のレベルが許容可能であることを意味する。この用語の使用は、現行の「概念フレームワーク」での認識規準と整合的である（構成要素の定義を満たす項目が認識されるのは、経済的便益の流入又は流出が生じる可能性が高く、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有する場合のみである）。
- (b) より広い意味で、2010 年以前の「フレームワーク」において、誤謬がないこと、中立性、慎重性、完全性及び形式に対する実質の優先を含むものとして説明されていた質的特性として。

BCE.18 IASB は、「信頼性」という用語を現在は「忠実な表現」と呼ばれている質的特性の名称としては復活させないことを提案している。しかし、信頼性という質的特性（2010 年以前）と本公開草案で提案している忠実な表現の記述との間には、多くの共通点があると

考えている（BC2.21項からBC2.25項参照）。

BCE.19 IASBは、質的特性としての信頼性に言及している基準において、信頼性という用語を忠実な表現という用語に置き換えるべきかどうかを検討した。しかし、IASBは、改訂「概念フレームワーク」を完成させるまでは、こうした修正を提案すべきかどうかを検討するのは時期尚早であろうと結論を下した。同様に、「信頼性」という用語を測定の不確実性の許容可能な水準を指すために使用している基準において、「信頼性」という用語を置き換えることを提案すべきかどうか検討するのは時期尚早であろう。

IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

BCE.20 2つの現行の基準（IAS第1号とIAS第8号）が、「概念フレームワーク」におけるガイダンスに直接に依拠しており、基準と「概念フレームワーク」との間の直接の連結環として機能している。IAS第1号は、一般目的財務諸表の作成の基礎を定め、取引、他の事象及び状況の影響の「概念フレームワーク」に示されている資産、負債、収益及び費用の定義及び認識規準に従った忠実な表現を要求している。IAS第8号は、具体的に当てはまるIFRSがない場合に企業が会計方針を策定し適用する助けとなるガイダンスを提供している。

BCE.21 これらの基準におけるガイダンスは「概念フレームワーク」に記述されている質的特性に基づいており、したがって、「概念フレームワーク」における概念はこれらの基準の適用に不可欠である。改訂「概念フレームワーク」が最終確定される時点で、IASBは、改訂後の「概念フレームワーク」を反映するためにIAS第1号及びIAS第8号を修正する提案を開発すべきかどうかを検討する。

既存の不整合

BCE.22 基準と現行の「概念フレームワーク」との間の既存の不整合の一部は、本公開草案における提案によって解消されることになる。

BCE.23 例えば、現行の「概念フレームワーク」では、資産又は負債は、将来の経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高い場合にのみ、認識すべきであると明示している。IASBは、この認識規準をいくつかの基準では適用しなかった。一部の資産及び負債（一部のデリバティブなど）の認識は、将来キャッシュ・フローの可能性に関係なく、財務報告の目的を満たすと判断した。そのような要求事項は、現行の「概念フレームワーク」とは不整合であるが、提案している新たな「概念フレームワーク」の認識規準の考え得る結果である。（BCE.4項で述べたように、IASBは、現在提案している概念を適用して現行の基準における要求事項を設定するとした場合に、どのような判断を行うであろうかを予測することは試みなかった。）

BCE.24 IASBは、本プロジェクトにおける意図は、将来の基準の開発のための一体性のある基礎を提供することであり、既存の不整合を解消することではないことを強調している。実際に、BCE.7項からBCE.21項で議論したように、IASBは、本公開草案での提案がいくつかの新たな不整合を生み出すであろうことを承知している。それでも、最近の基準レベルのプロジェクトにおけるいくつかの概念は、これらの事項についてのIASBの最も開発の進んだ考え方を反映しており、その考え方は本公開草案での提案にも流れ込んでいる。現行の基準又は現行の実務を正当化することもIASBの意図ではない。

経過措置及び発効日

- BCE.25 ディスカッション・ペーパーで述べていたとおり、IASB は、改訂「概念フレームワーク」の使用を公表後直ちに開始する。改訂「概念フレームワーク」により、従前の版は廃止されることとなる。
- BCE.26 一部のコメント提出者が、IASB に、下記のための移行ガイダンスを提供することを要望した。
- (a) IFRS 解釈指針委員会が、以前の版の「概念フレームワーク」に基づいて開発された基準を解釈するのに役立つため
 - (b) 特定の取引に適用される IFRS がない場合又は基準が認めている会計方針の選択肢の間での選択をしなければならない場合に、「概念フレームワーク」に従って会計方針を策定し適用する企業
- BCE.27 IASB は、改訂「概念フレームワーク」に移行時の解釈指針委員会のためのガイダンスを含める必要はないと結論を下した。「概念フレームワーク」の複数の版を共存させることを避けるため、解釈指針委員会は改訂「概念フレームワーク」の使用を公表後直ちに開始する。解釈指針委員会が基準（現行の「概念フレームワーク」に基づいて開発された基準を含む）と改訂「概念フレームワーク」における概念との間の不整合に直面する場合には、「IASB 及び IFRS 解釈指針委員会のデュー・プロセス・ハンドブック」により、その論点を IASB に照会することが要求されている²²。
- BCE.28 IASB は、企業が「概念フレームワーク」の改訂から生じる会計方針の変更をどのように会計処理すべきなのかを検討した。特に、IASB は下記のことを議論した。
- (a) 企業が既存の会計方針を変更しないことを認めるべきかどうか。IASB はこのアプローチを棄却した。財務諸表が改訂「概念フレームワーク」と整合しない概念に基づいて作成される結果となる可能性があるからである。
 - (b) 改訂「概念フレームワーク」の将来に向かっての適用を要求すべきかどうか。IASB はこのアプローチを棄却した。財務諸表の比較可能性を損なうこととなるからである。
- BCE.29 したがって、IASB は、企業は改訂「概念フレームワーク」の適用から生じる会計方針の変更を、IAS 第 8 号に従って遡及的に会計処理すべきである（ただし、当該基準に示されている実務上不可能の規定の適用がある）と提案している。
- BCE.30 複数の版の「概念フレームワーク」の共存を避けるため、IASB は、現行の基準及び解釈指針における「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」への参照を、「財務報告に関する概念フレームワーク」への参照に置き換えることを提案している。これを達成するため、IASB は別個の公開草案「概念フレームワークへの参照の更新」を公表した。
- BCE.31 2つの基準（IAS 第 1 号と IAS 第 8 号）におけるそれらの参照の置換えにより、会計方針を策定するために「概念フレームワーク」を使用する企業のための改訂「概念フレーム

²² 「IASB 及び IFRS 解釈指針委員会のデュー・プロセス・ハンドブック」の 7.8 項参照

ワーク」への移行が達成される。それら2つの基準は、それらの参照を含んだ各項についての発効日を設定することになる。IASBは、改訂「概念フレームワーク」の公表と企業にとっての発効日との間に約18か月の移行期間を認めるような発効日を設定することを提案している。これは、企業に、改訂後の概念が自社の会計方針に与える影響を検討し、当該変更の遡及適用の準備をするための時間を与えることになる。さらに、IASBは、改訂「概念フレームワーク」の適用を直ちに開始することに困難を感じない企業には、早期適用を認めることを提案している。

付 録

この付録は、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」に関する結論の根拠を再録している。
本公開草案では、これらの章にいくつかの変更を提案している（第3章から第2章への番号変更を含む）。これらの変更は、本公開草案のBC1.1項からBC2.33項で議論している。
本公開草案で提案している変更が、これらの章が最初に作成された時に行われた決定にどのように影響を与えるのかを読者がより適切に理解できるようにするため、この付録に脚注を加えている。

結論の根拠

第1章：一般目的財務報告の目的

この結論の根拠は、第1章に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC1.1 この結論の根拠は、第1章「一般目的財務報告の目的」の結論に至る際の国際会計基準審議会の検討事項を要約している。これには、ある代替案を受け入れ他を棄却する理由も含まれている。議論での重点の置き方は、各審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC1.2 当審議会は、本章を米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で開発した。したがって、この結論の根拠には、FASBの文献への言及も含まれている。

背 景

- BC1.3 当審議会は、財務報告の目的を開発するプロセスを、自らのフレームワーク及び概念とともに他の基準設定主体のものも検討することにより開始した。2006年7月に、当審議会は、このテーマに関するディスカッション・ペーパーを一般からのコメントを求めるために公表した。同じ資料がFASBからも公表された。当審議会とFASBは179通のコメントを受け取った。このテーマに関する論点の再審議の中で、当審議会は、受け取ったコメント及び他のアウトリーチ活動から得た情報のすべてを考慮した。2008年5月に、当審議会とFASBは共同で公開草案を公表した。両審議会は142通のコメントを受け取った。両審議会は、このテーマに関する論点のすべてを再検討した。この文書は、それらの再検討の結果である。

一般目的財務報告

- BC1.4 当審議会の責任と整合的に、本「概念フレームワーク」は財務諸表だけでなく財務報告の目的を示している。財務諸表は財務報告の中心的な部分であり、当審議会が扱う論点の大部分は財務諸表に関するものである。FASB概念書第1号「営利企業の財務報告の目的」の範囲は財務報告であったが、他のFASB概念書は財務諸表に焦点を当てている。当審議会の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（1989年に当審議会の前身機関により公表された。以下「フレームワーク（1989年）」と呼ぶ。）は、財務諸表のみを扱っていた。したがって、本「概念フレームワーク」の方が、範囲が広い。²³

²³ 本公開草案の読者への注釈：第1章及び第2章を例外として、公開草案「財務報告に関する「概念フレームワーク」は、財務報告書ではなく財務諸表に焦点を当てている（BCIN.22項参照）。

- BC1.5 一部の関係者は、技術の進展により一般目的財務報告が陳腐化するかもしれないと指摘した。新しい技術、例えば、拡張可能事業報告言語（XBRL）により、将来は、異なる利用者が個々の情報ニーズを満たすための異なる財務報告を組み立てるのに必要な情報を、報告企業が作成又は利用可能とすることが可能となるかもしれない。
- BC1.6 異なる利用者に異なる報告を提供すること、あるいは利用者が自分用の特製の報告書を組み立てるのに必要とする情報のすべてを利用可能とすることは、コストがかかる。財務情報の利用者に自分用の報告書を組み立てることを要求することも不合理かもしれない。多くの利用者が現在よりも会計をもっとよく理解することが必要となるからである。したがって、当審議会は、現時点では一般目的財務報告は依然として、さまざまな利用者の情報ニーズを満たすための最も効率的で効果的な手段であると結論を下した。
- BC1.7 ディスカッション・ペーパーにおいては、当審議会は「一般目的外部用財務報告」という用語を用いていた。「外部用」というのは、経営者のような内部の利用者は当審議会が定める一般目的財務報告が予定する受益者ではないということを伝える意図であった。再審議の間に、当審議会はこの用語は冗長だったという結論を下した。したがって、第1章は「一般目的財務報告」を用いている。

報告企業の財務報告

- BC1.8 公開草案へのコメント提出者の一部は、報告企業は持分投資者あるいは当該持分投資者の部分集合と別個のものではないと述べた。この見解は、大部分の事業が個人事業及び組合で、事業の過程で生じた負債について無限責任を負う所有者によって経営されていた時代に起源を有するものである。時代とともに、事業と所有者との分離が進行した。今日の事業の大多数は、組織の法的形態、多数の有限責任投資家、所有者とは別個の職業的経営者などにより、所有者とは別個の法的実体を有している。したがって、当審議会は、財務報告はこの分離を会計処理によって反映すべきで、それは企業（並びにその経済的資源及び請求権）の会計処理によってであり、主要な利用者及び彼らの報告企業に対する持分の会計処理によってではないと結論を下した。²⁴

主要な利用者

- BC1.9 OB2項における財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者に言及している。OB5項における主要な利用者は、直接の情報提供を企業に要求することができない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者に言及している。OB10項は、「規制機関や、一般大衆のうち投資者、融資者及び他の債権者以外の人々」も、一般目的財務報告書を有用と考える場合があると述べているが、それらの人々は一般目的財務報告書の主たる対象ではないと明記している。
- BC1.10 「フレームワーク」（1989年）の第9項は、利用者には、「現在の及び潜在的な投資者、従業員、融資者、仕入先その他の取引業者」が含まれると述べている（そして、その後に投資者のニーズの議論で助言者を追加している）が、これらのすべてはOB2項の文言に包含することが意図されている。「フレームワーク」（1989年）の第9項は、顧客、政府及び監督官庁、並びに一般大衆などの他の潜在的な利用者のリストも含めているが、これらは、OB10項における、財務報告に関心があるかもしれないが主要な利用者ではな

²⁴ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」は、報告企業及び財務諸表の観点を議論している（BC3.9項からBC3.22項参照）。

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

い人々のリストと同様である。

- BC1.11 「フレームワーク」(1989年)の第10項は、「投資者は企業に対するリスクを伴う資本の提供者であることから、投資者のニーズを満たす財務諸表を提供することによって、財務諸表により満たすことが可能なその他の利用者の大部分のニーズも満足させることになるであろう」と述べていたが、これは重点を投資者のみに狭めていたように読まれていたかもしれない。しかし、第12項では、財務諸表の目的は、「広範囲の利用者が経済的意思決定を行う際に有用な」情報を提供することであると明記していた。したがって、「フレームワーク」(1989年)は広範囲の利用者のニーズの代表として投資者のニーズに焦点を当ててはいたが、主要な利用者のグループを明示的に識別してはなかった。
- BC1.12 FASB 概念書第1号は、「投資、与信及び類似の意思決定を行う際の、現在及び潜在的な投資者及び債権者並びにその他の利用者」(第34項)に言及している。また、「投資者の主要なグループは持分証券保有者と債券保有者である」、「債権者の主要なグループは、信用販売を行う財及びサービスの供給者、請求権を有する顧客及び従業員、融資機関、個人の融資者、及び債券保有者である」と述べている(第35項)。リスク資本の提供者を強調していた「フレームワーク」(1989年)と強調している点の相違の1つは、概念書第1号が「投資の安全性を望む者と高いリターンを得るためにリスクを進んで受け入れる者の両方」(第35項)に言及していることである。しかし、「フレームワーク」(1989年)と同様に、概念書第1号は、投資者及び債権者という用語には「証券アナリスト及び証券顧問業者、証券ブローカー、弁護士、規制機関、並びに投資者及び債権者に助言を行うかあるいは彼らの利害を代表する他の者、又はそれ以外で投資者及び債権者がどのような状況であるのかに関心を持つ者も含まれる」(第35項)と述べている。
- BC1.13 OB3項、OB5項及びOB10項は、「フレームワーク」(1989年)及び概念書第1号とは2つの理由で相違している。それは、「フレームワーク」と概念書第1号との間の差異を除去するためと、資源の提供に関する意思決定を行う利用者に焦点を当てることでもっと直接的にする(しかし助言者は除外しない)ためである。この理由はBC1.15項からBC1.24項で議論している。

主要な利用者のグループがあるべきか

- BC1.14 ディスカッション・ペーパー及び公開草案は、財務報告の主要な利用者のグループを識別することを提案していた。公開草案へのコメント提出者の一部は、企業に資源を提供しておらず提供することも考えていない他の利用者が、財務報告をさまざまな理由で利用していると述べた。当審議会は彼らの情報ニーズに理解を示したが、主要な利用者のグループを定義しないと、本「概念フレームワーク」が過度に抽象的又は曖昧になるおそれがあるという結論を下した。

なぜ現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が、主要な利用者と考えられるのか

- BC1.15 ディスカッション・ペーパー及び公開草案へのコメント提出者の一部は、主要な利用者グループは現在の株主又は支配企業の多数株主に限定すべきであると指摘した。主要な利用者は現在の株主及び債権者とすべきで、財務報告は彼らのニーズに焦点を当てるべきだと述べた人々もいた。
- BC1.16 当審議会在、主要な利用者グループは、報告企業の現在の及び潜在的な投資者、融資者

及び他の債権者とすべきだと結論を下した理由は、次のとおりである。

- (a) 現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、財務報告の情報に関して最も重大な当面のニーズがあり、その多くはその情報を直接提供することを企業に要求できない。
- (b) 当審議会と FASB は、その責務により、資本市場の参加者のニーズに焦点を当てることを求められており、それには現在の投資者だけでなく潜在的な投資者や現在の及び潜在的な融資者及び他の債権者も含まれる。
- (c) 明示された主要な利用者のニーズを満たす情報は、コーポレート・ガバナンスが株主の観点で定義されている法域とすべての利害関係者の観点で定義されている法域の両方における利用者のニーズを満たす可能性が高い。

BC1.17 一部のコメント提出者は、明示された主要な利用者グループは範囲が広すぎて、財務報告の情報が過剰となるという見解を示した。しかし、「過剰」というのは主観的判断である。財務報告の目的を満たす財務報告要求を開発する際に、両審議会は、有用な財務情報の質的特性及びそれに対するコストの制約に依拠して、過剰な情報の提供を避けるための規律を与える。²⁵

利用者のヒエラルキーがあるべきか

BC1.18 公開草案へのコメント提出者のうち、主要な利用者グループの構成を支持した人々の一部は、投資者、融資者及び他の債権者は情報ニーズが異なることから、当審議会は主要な利用者のヒエラルキーを設けるべきだと提案した。しかし、当審議会は、個々の利用者の情報ニーズや要望は、報告企業に対して同じ種類の利害を有する他の利用者と異なっていたり、場合によっては相反したりするかもしれないことに着目した。一般目的財務報告書は、利用者に共通の情報を提供することを意図したものであり、情報に対するすべての要請に対応できるものではない。当審議会は、利用者の最大多数のニーズを費用対効果の高い方法で満たすことを意図した情報セットを追求する。

主要な利用者グループに属さない他の利用者の情報ニーズ

経営者の情報ニーズ

BC1.19 一部の関係者は、一般目的財務報告と経営者のニーズとの間の相互関係を疑問視した。当審議会は、主要な利用者を対象とした情報の一部は経営者の情報ニーズの一部を満たす可能性が高いが全部を満たすわけではないと述べた。しかし、経営者は追加的な財務情報にアクセスできるので、一般目的財務報告は明示的に経営者を対象とする必要がない。

規制者の情報ニーズ

BC1.20 一部の関係者は、資本市場の金融の安定性（国又は地域の経済又は金融システムの安定性）の維持は財務報告の目的であるべきだと述べた。彼らは、財務報告は金融の安定性の維持に責任を有する規制機関及び財政政策意思決定者のニーズに焦点を当てるべきだ

²⁵ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠には、主要な利用者についての追加の議論を記載している（BCIN.35 項から BCIN.43 項及び BC1.11 項から BC1.13 項参照）。

と述べた。

- BC1.21 他の関係者は、金融の安定性を維持するという目的の設定に反対した。彼らは、財務諸表は報告企業の経済的実態をできるだけ偏りなく表示すべきであるが、そのような表示は金融の安定性の目的と必ずしも矛盾するわけではないと述べた。経済的実態を表示することにより、財務諸表はより十分な情報に基づく意思決定を導き、それにより、金融の安定性が主要な目的ではないとしても金融の安定性を支援することができる²⁶。
- BC1.22 しかし、金融の安定性の目的を主張する人々は、異なる帰結を念頭に置いていた。彼らは、規制機関及び財政政策意思決定者が利用するための情報の提供を報告企業に要求することを当審議会に促していたのではなかった。そうではなく、当審議会が、新しい財務報告基準の世界の経済と金融システムの安定性に関する帰結を考慮し、少なくとも時々、そのニーズの方に、投資者、融資者及び他の債権者の情報ニーズよりも大きなウェイトを与えることを提案していた。
- BC1.23 当審議会は、投資者、融資者及び他の債権者の関心が規制者の関心と重なる場合も多いことを認めた。しかし、財務報告の目的を金融の安定性の維持を含めるように拡大することは、時として目的どうしの矛盾を生じさせる可能性があり、当審議会にはそれを解決できる十分な備えがない。例えば、ある人々は、金融の安定性を維持する最善の方法は、資産又は負債の価値の変動の一部について報告しないか又は報告を遅らせることを企業に求めることだという見解をとるかもしれない。こうした要求は、ほぼ確実に、投資者、融資者及び他の債権者から彼らが必要とする情報を奪う結果となる。矛盾を回避する唯一の方法は、投資者、融資者及び他の債権者への情報の提供という現在の目的を削除するか又は強調を弱めることであろう。当審議会は、当該目的を削除することは、資本市場の参加者への情報提供に役立つという当審議会の基本的な使命と整合しないと判断した。また当審議会は、目的適合性のある忠実に表現された財務情報は、その情報に対する利用者の信頼を高め、金融の安定性に貢献するものであることにも留意した。

意思決定のための有用性

- BC1.24 当審議会と FASB の双方の従来フレームワークは、財務報告の基本的な目的として、経済的意思決定を行う際に有用な情報を提供することに焦点を当てている。それらのフレームワークでは、経済的意思決定に有用な財務情報は、経営者とその受託責任をどのように履行したかを評価する上でも役立つとも述べていた。
- BC1.25 第1章の基となったディスカッション・ペーパーでは、財務報告の目的は資源配分的意思決定に焦点を当てるべきだと述べていた。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の大半は、意思決定に有用な情報の提供が適切な目的であることに同意したが、彼らは、投資者、融資者及び他の債権者は資源配分的意思決定のほかに、財務報告情報の助けを得て他の意思決定も行っていると述べた。例えば、取締役を留任させるべきか交代させるべきかについて、また、経営陣の働きに対してどのように報酬を与えるべきかについて投票を行う株主は、その意思決定の基礎となる情報を必要とする。株主の意思決定プロセスには、企業の経営者が同様の状況の競合他社の経営者に比べてどのような

²⁶ この見解を示したグループの1つは、金融危機アドバイザー・グループ (FCAG) であった。FCAG は約20名の上級指導者で構成されており、彼らは国際金融市場における幅広い経験と財務報告情報の透明性への関心のある人々である。FCAG は2009年に、当審議会及び FASB に金融危機及び国際的な規制環境に生じ得る変化の基準設定への影響について助言するために設置された。

成績だったのかの評価も含まれる。

- BC1.26 当審議会は、これらのコメント提出者に同意し、大半の場合には、資源配分の意味決定のために設計された情報は、経営者の業績評価にも有用となるであろうことに留意した。したがって、第1章の基となった公開草案で、当審議会は、財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が資本提供者としての立場で意思決定を行う際に有用な、報告企業に関する財務情報を提供することであると提案した。この公開草案では、財務諸表が企業の資源の受託責任に関する意思決定を支援するうえで果たすことのできる役割についても記述していた。
- BC1.27 公開草案では、「財務報告の目的」と「意思決定有用性」を別々のセクションで議論していた。当審議会は、第1章においてこれらの2つのセクションを統合した。意思決定の際の有用性は財務報告の目的だからである。したがって、両方のセクションが同じ点を扱っていて、必要以上に詳細となっていた。これら2つのセクションを統合することにより、キャッシュ・フロー予測の評価の際の有用性と受託責任の評価の際の有用性に関するサブセクションが削除された。当審議会は、将来キャッシュ・フローの見通しの評価や経営者の受託責任の特質の評価が、他よりも重要であると暗示することは意図していなかった。両者とも企業への資源の提供に関する意思決定に重要であり、受託責任に関する情報も、経営者の行動に投票その他の方法で影響を与えることのできる資源提供者にとって重要である。
- BC1.28 当審議会は、この章で「受託責任」という用語を使用しないことを決定した。他の言語への翻訳に困難があるからである。その代わりに、当審議会は受託責任の内容となるものを記述した。したがって、財務報告の目的は、利用者が資源配分の意味決定とともに、経営者が提供された資源を効率的かつ効果的に利用したかどうかに関する意思決定も行うということを確認している。²⁷

異なる種類の企業に関する財務報告の目的

- BC1.29 両審議会は、一般目的財務報告の目的は、異なる種類の企業については異なるものとすべきかどうかを検討した。可能性としては次のようなものがある。
- (a) 小企業と大企業
 - (b) 負債性金融商品又は資本性金融商品が上場（公開で取引）されている企業と、そうした金融商品がない企業
 - (c) 閉鎖的に所有されている企業と、所有が幅広く分散している企業

- BC1.30 財務情報の外部の利用者は、投資先企業の種類に関係なく、同様の目的を有している。したがって、当審議会は、一般目的財務報告の目的はすべての企業について同じであると結論を下した。しかし、コストの制約と企業ごとの活動の相違により、異なる種類の企業について報告の相違を当審議会が容認又は要求することもあり得る。

²⁷ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」は、財務報告の全体的な目的の中で受託責任の目立ち方を増大させることを提案している（本公開草案の1.3項から1.4項、1.15項、1.20項及び1.22項から1.23項並びに関連する結論の根拠のBC1.6項からBC1.10項参照）。

報告企業の資源、報告企業に対する請求権並びに資源及び請求権の変動に関する情報

財務業績に関する情報の重要性

BC1.31 多くの関係者が長年主張してきたことの1つは、包括利益及びその内訳で表現される報告企業の業績が最も重要な情報だということである²⁸。FASB 概念書第1号（第43項）は次のように説明している。

財務報告の主要な焦点は、包括利益及びその構成要素の測定値により提供される企業の財務業績の情報である。投資家、債権者、及び企業の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価することに関心を有する他の者は、特にこの情報に関心を示す。

これに対し、「フレームワーク」（1989年）では、報告企業の財政状態と財務業績に関する情報を同等の重要性を持つものと考えていた。

BC1.32 意思決定に有用となるためには、財務報告は、報告企業の経済的資源及び請求権、並びにある期間中の経済的資源及び請求権の変動に関する情報を提供しなければならない。報告企業は、その経済的資源及び請求権の識別と測定を行わないと、財務業績（包括利益、純損益又はそれらと同様の用語で表現される）に関する合理的に完全な情報を提供できない。したがって、当審議会は、1種類の情報を財務報告の主要な焦点に指定することは不適切であると結論を下した。

BC1.33 企業の財政状態を議論する際に、公開草案は「経済的資源及びそれに対する請求権」に言及していた。この章では、「報告企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権」という語句を使用している（OB12項参照）。この変更の理由は、多くの場合、企業に対する請求権は特定の資源に対する請求権ではないということである。さらに、請求権の多くは、将来の正味キャッシュ・インフローから生じる資源を用いて充足される。このため、すべての請求権は企業に対する請求権であるが、すべてが企業の現存する資源に対する請求権であるわけではない。

財政状態及び支払能力

BC1.34 一部の関係者は、財政状態計算書の主な目的は報告企業の支払能力の評価に役立つ情報を提供することであるべきだと指摘してきた。問題は、財務報告で提供される情報が支払能力の評価に役立つべきかどうかではない。役立つべきであることは明らかだからである。支払能力の評価は、投資者、融資者及び他の債権者の関心事であり、一般目的財務報告の目的は、彼らの意思決定に有用な情報を提供することである。

BC1.35 しかし、一部の人は、財政状態計算書は融資者、他の債権者及び規制機関の情報ニーズを対象とすべきだと提案した（投資者や他の利用者にとっての不利益となるとしても）。そのようにすることは、主要な利用者グループの共通の情報ニーズに資するという目的と整合しない。したがって、当審議会は、財政状態計算書（又は他の特定の財務諸表）が利用者の特定の一部のニーズに向けたものだとする考え方を棄却した。

²⁸ 概念書第1号は「稼得利益とその内訳」に言及している。しかし、FASB 概念書第6号「財務諸表の構成要素」は、「稼得利益」という用語を「包括利益」という用語に差し替えている。稼得利益という用語は、包括利益の内訳に使用するために残している。

結論の根拠

第3章：有用な財務情報の質的特性

この結論の根拠は、第3章に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

- BC3.1 この結論の根拠では、第3章「有用な財務情報の質的特性」の結論に至る際の、当審議の検討事項を要約している。これには、ある代替案を受け入れ、他を棄却した理由も含まれている。議論での重点の置き方は、各審議会メンバーにより異なるものであった。
- BC3.2 当審議会は、本章を米国財務会計基準審議会（FASB）と共同で開発した。したがって、この結論の根拠には、FASBの文献への言及も含まれている。

背景

- BC3.3 当審議会は、財務報告の目的を開発するプロセスを、自らのフレームワーク及び概念とともに他の基準設定主体のものも検討することにより開始した。2006年7月に、当審議会は、このテーマに関するディスカッション・ペーパーを一般からのコメントを求めるために公表した。同じ文書がFASBからも公表された。当審議会とFASBは179通のコメントを受け取った。このテーマに関する論点の再審議の中で、当審議会は、受け取ったコメント及び他のアウトリーチ活動から得た情報のすべてを考慮した。2008年5月に、当審議会とFASBは共同で公開草案を公表した。両審議会は142通のコメントを受け取った。両審議会は、このテーマに関する論点のすべてを再検討した。この文書は、それらの再検討の結果である。

財務報告の目的と有用な財務情報の質的特性

- BC3.4 財務報告のすべての局面（認識、認識の中止、測定、分類、表示及び開示など）で、代替案を見出すことができる。財務報告基準を開発する際に、当審議会は、財務報告の目的を最もよく達成する代替案を選択する。財務情報の提供者も、適用できる利用可能な基準がない場合や、ある特定の基準の適用に判断又は選択肢が必要な場合には、財務報告の目的を達成するために代替案の中から選択しなければならない。
- BC3.5 第1章では、一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することであると明記している。本「概念フレームワーク」が焦点を当てた意思決定者は、現在又は潜在的な投資者、融資者及び他の債権者である。
- BC3.6 上記の目的だけでは多くが判断に委ねられ、その判断をどのように行使すべきかに関する指針がほとんど提供されていない。第3章では、その目的を適用するのに必要な判断を行うための最初の手順を示している。そこでは、財務情報が財務報告の目的を満たそうとするならば有しているべき質的特性を識別し記述している。また、財務報告に関する一般的な制約であるコストについても論じている。
- BC3.7 この後の章では、認識、測定及び財務報告の他の局面に関する選択の指針とするために質的特性を使用する。

基本的な質的特性と補強的な質的特性

- BC3.8 第3章では、最も重大である基本的な質的特性と、それより重大ではないがやはり非常に望ましい補強的な質的特性とを区別している。ディスカッション・ペーパーでは、それらの質的特性を明示的に区別していなかった。当審議会はその後にこの区別を行った。ディスカッション・ペーパーへのコメント提出者の間で、質的特性が互いにどのように関連しているのかに関して混乱があったためである。
- BC3.9 公開草案へのコメント提出者の一部は、質的特性はすべて同等と考えるべきであり、基本的な質的特性と補強的な質的特性との間の区別は恣意的だと述べた。また、何が最も重要な質的特性となるかは状況に応じて異なるので、質的特性を区別することは適切でないと述べた人々もいた。
- BC3.10 当審議会は、この区別が恣意的であるということに同意しない。目的適合性と忠実な表現という2つの基本的な質的特性のない財務情報は、有用ではなく、より比較可能性が高く、検証可能で、適時性があり、理解可能だとしても有用なものとはなり得ない。しかし、目的適合性があり忠実に表現されている財務情報は、たとえ補強的な質的特性がなくても、なお有用であり得る。

基本的な質的特性

目的適合性

- BC3.11 財務情報が意思決定に有用であるのは、その決定に相違を生じさせることができる場合のみであることは自明である。「目的適合性」は、本「概念フレームワーク」において、当該能力を記述するために用いられる用語である。それは有用な財務情報の基本的な質的特性である。
- BC3.12 本「概念フレームワーク」における目的適合性の定義は、FASB 概念書第2号「会計情報の質的特性」における定義と整合的である。「フレームワーク」（1989年）の目的適合性の定義は、情報は利用者の意思決定に実際に相違を生じさせる場合にのみ目的適合性があるというものであった。しかし、利用者は多くの情報源からのさまざまな情報を考慮するので、ある決定が特定の経済現象に関する情報にどの程度影響されるのかは、その事実の後であっても、判断が不可能ではないにしても困難である。
- BC3.13 これに対し、情報が意思決定に相違を生じさせることが「できる」かどうか（本「概念フレームワーク」で定義された目的適合性）は、判断することができる。公開草案及び他のデュー・プロセス文書を公表する目的の1つは、提案されている財務報告基準で要求される情報が意思決定に相違を生じさせることができるかどうかについて、利用者の意見を求めることである。当審議会は、目的適合性の評価を、利用者と会合して次のような事項を議論することによっても行う。議論の対象は、基準案、潜在的な議題決定、最近導入された基準の適用が報告される情報に与える影響、及びその他の事項である。

予測価値と確認価値

- BC3.14 投資者、融資者及び他の債権者による意思決定の多くは、持分投資、貸付金又は他の負債性金融商品に係るリターンの金額及び時期に関する非明示的又は明示的な予測を基礎とする。したがって、情報がそれらの意思決定の1つに相違を生じさせることができるの

は、利用者が新たな予測や、過去の予測の確認若しくは修正、又はその両方（これは予測価値又は確認価値の定義である）を行うのに役立つ場合のみである。

BC3.15 「フレームワーク」（1989年）は、予測価値と確認価値を目的適合性の構成要素として識別しており、概念書第2号は予測価値とフィードバック価値に言及している。当審議会は、確認価値とフィードバック価値は同じ意味を意図したものだという結論を下した。当審議会と FASB は、2つのフレームワークの意図が異なるという印象を与えることを避けるため、両審議会が同じ用語（確認価値）を用いることに合意した。

予測価値と関連する統計用語との相違

BC3.16 本「概念フレームワーク」で用いられている予測価値は、統計学で用いられている予測可能性及び持続可能性と同じではない。情報は、過去又は現在の事象の最終的な結果に関する予測を行う際に利用できる場合には、予測価値を有する。これに対し、統計学では、予測可能性という用語を、数列の中の次の数字をどのくらい正確に予想できるかを指すために使用し、持続可能性という用語を、数列が過去に変化したように変化し続ける傾向を指すために使用する。

重要性

BC3.17 概念書第2号と「フレームワーク」（1989年）は、重要性を論じ、それを同様に定義している。概念書第2号は、重要性を、質的特性（特に、目的適合性及び忠実な表現）と一緒にのみ考慮し得る財務報告への制約として記述している。他方、「フレームワーク」（1989年）は、重要性を目的適合性の1つの側面として議論しており、重要性が他の質的特性との関連での役割を有するとはしていない。

BC3.18 ディスカッション・ペーパー及び公開草案では、重要性は、すべての質的特性に関連するものであるため、財務報告の一般的な制約であると提案していた。しかし、公開草案へのコメント提出者の一部は、重要性は一般的ではあるが、報告企業が情報を報告する能力に関する制約ではないことに同意した。むしろ、重要性は目的適合性の1つの側面である。重要性のない情報は利用者の意思決定に影響を与えないからである。さらに、基準設定主体は基準を開発する際に重要性を考慮しない。重要性は企業固有の考慮事項だからである。両審議会は、それらの見解に同意し、重要性は目的適合性の1つの側面であり、個々の企業のレベルで適用されるものだという結論を下した。²⁹

忠実な表現

BC3.19 第3章における忠実な表現の定義は、従来のフレームワークと2つの重要な点で異なっている。第1に、「忠実な表現」という用語を「信頼性」の代わりに用いている。第2に、実質優先、慎重性（保守主義）及び検証可能性は、概念書第2号や「フレームワーク」（1989年）では信頼性の要素であったが、忠実な表現の要素とは考えられていない。実質優先と慎重性は、BC3.26項から BC3.29項に示した理由で削除された。検証可能性は、この基本的な質的特性の一部としてではなく、補強的な質的特性として記述されている（BC3.34項から BC3.36項参照）。

²⁹ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」では、重要性の議論における利用者への言及は一般目的財務報告書の主要な利用者に対するものであることを明確化することを提案している（本公開草案の 2.11 項及び関連する結論の根拠の BC2.28 項から BC2.31 項参照）。

信頼性という用語の置換え

BC3.20 概念書第2号と「フレームワーク」(1989年)では、「信頼性」という用語を、現在は忠実な表現と呼んでいるものを記述するために用いていた。

BC3.21 概念書第2号は、表現の忠実性、検証可能性及び中立性を信頼性の要素として列挙し、完全性を表現の忠実性の一部として議論していた。

BC3.22 「フレームワーク」(1989年)は、次のように述べていた。

情報は、重要な誤謬と偏りがなく、情報が表現しようとしているか又は表現することが合理的に期待できるものを忠実に表現しているものとして利用者が依拠できる場合には、信頼性という特性を有する。

「フレームワーク」(1989年)は、実質優先、中立性、慎重性及び完全性についても、忠実な表現の要素として議論している。

BC3.23 不幸なことに、いずれのフレームワークも信頼性の意味を明確に伝えていなかった。数多くの基準案に対するコメント提出者のコメントが、「信頼性」という用語の共通の理解が欠けていることを示していた。ある人々は「検証可能性」又は「重要な誤謬がないこと」に焦点を当て、忠実な表現をほとんど除外していた。また、忠実な表現にもっと重点を置き、場合によっては中立性と組み合わせている人々もいた。信頼性が主に正確さを指していると考えているように見える人々もいる。

BC3.24 この状況において信頼性が意味しようとしたのは何であったかを説明しようとする試みはうまくいかないことが分かったので、当審議会は、意図されていた意味をもっと明確に伝える別の用語を探した。「忠実な表現」(すなわち、財務報告における経済現象の忠実な描写)という用語は、その探索の成果である。この用語は、従来のフレームワークが信頼性の要素として含んでいた主要な特性を包含している。

BC3.25 ディスカッション・ペーパー及び公開草案へのコメント提供者の多くは、「信頼性」を「忠実な表現」に置き換えるという当審議会の予備的決定に反対した。一部の人々は、当審議会は信頼性という用語を置き換えるのではなく、それが何を意味するのかをもっとよく説明できたはずだと述べた。しかし、それらのコメント提供者の多くは、信頼性に当審議会が意図していたのとは異なる意味を与えていた。特に、信頼性に関する多くのコメント提出者の記述は、当審議会の信頼性の概念よりも検証可能性の概念に近いものであった。それらのコメントを見て、当審議会は、「信頼性」という用語を「忠実な表現」に置き換えるという決定を確認するに至った。³⁰

実質優先

BC3.26 実質優先は、重複したものであるため、忠実な表現の別個の構成要素とは考えられていない。忠実な表現は、財務情報が単に法的形式を表現するのではなく経済現象の実質を表現していることを意味する。基礎となる経済現象の経済的実質とは異なる法的形式を

³⁰ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠では、「信頼性」という用語を「忠実な表現」と呼ばれる質的特性の名称として使用しないという2010年の決定をIASBが再確認した理由を説明している。さらに、本公開草案では、測定の不確実性が見積りの目的適合性にどのように影響を与えるのかを明確化することを提案している(本公開草案の2.12項から2.13項及び関連する結論の根拠のBC2.21項からBC2.25項参照)。

表現することは、忠実な表現とはなり得ない。³¹

慎重性（保守主義）と中立性

BC3.27 第3章では、慎重性又は保守主義を忠実な表現の要素として含めていない。いずれかを含めることは中立性と矛盾するからである。ディスカッション・ペーパー及び公開草案へのコメント提出者の一部は、その見解に反対した。彼らは、フレームワークには保守主義、慎重性あるいはその両方を含めるべきだと述べた。彼らは、偏りが必ずしも望ましくないものと想定すべきではなく、特に、偏りが（彼らの考えでは）一部の利用者にとって目的適合性の高い情報を生み出す場合には、そうであると述べた。

BC3.28 資産、負債、収益又は資本の保守的な見積りを慎重に反映することは、過度に楽観的と感じられてきた一部の経営者の見積りの影響に対抗するために望ましいと考えられてきたこともあった。しかし、現行のフレームワークに現れている意図的な誤表示の禁止があってもなお、慎重であれという勧告は偏りにつながる可能性が大きい。ある期間において資産の過小表示又は負債の過大表示を行うと、その後の期間において財務業績の過大表示につながる人が多い。これは慎重であるとも中立的であるとも記述することのできない結果である。³²

BC3.29 公開草案への他のコメント提出者は、中立性は達成が不可能であると述べた。彼らの考えでは、目的適合性のある情報は意図がなければならず、意図のある情報は中立的ではない。言い換えれば、財務報告は意思決定に影響を与えるための手段なので、中立的ではあり得ないというのである。明らかに、報告される財務情報はその情報の利用者の行動に影響を与えることが期待されており、単に多くの利用者が報告された情報に基づいて同様の行動を取ったという事実は、中立性の欠如を示すものではない。当審議会は、利用者の特定の行動を促したり予測したりしようとしているものではない。財務情報が事前に決められた行動を取るか又は避けることを利用者に促すような方法で偏っている場合には、その情報は中立的ではない。

忠実な表現は実証的に測定できるか

BC3.30 実証的な会計研究により、企業の資本性金融商品又は負債性金融商品の市場価格の変動との相関を通じて、目的適合性のある忠実に表現された財務情報を支持するかなりの証拠が蓄積されてきている。しかし、そうした研究は、忠実な表現を目的適合性と区別して実証的に測定するための技法を提供していない。

BC3.31 従来のもとのフレームワークは、財務上の測定値がどれだけ忠実に表現されているかに関する統計的情報を提供することの望ましさを議論していた。これは先例のないものではない。他の統計的情報は財務報告に反映されている場合もある。例えば、一部の企業は、デリバティブ金融商品及び類似のポジションからのバリュー・アット・リスクを開示している。当審議会は、一部の状況における統計的概念の使用は引き続き重要となると予想している。残念ながら、両審議会は、表現の忠実性を財務報告において数量化する

³¹ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」では、忠実な表現の議論の中で形式に対する実質の優先への明示的な言及を行うことを提案している（本公開草案の2.14項及び関連する結論の根拠のBC2.18項からBC2.20項参照）。

³² 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」では、慎重性への言及を「概念フレームワーク」に再導入し、慎重性を、判断を行う際の警戒心の行使として記述することを提案している（本公開草案の2.18項及び関連する結論の根拠のBC2.1項からBC2.17項参照）。

る方法を見出していない。

補強的な質的特性

比較可能性

- BC3.32 比較可能性は、「フレームワーク」（1989年）と概念書第2号のどちらにおいても重要な概念であったが、その重要性に関して従来の2つのフレームワークは考え方が異なっていた。「フレームワーク」（1989年）では、比較可能性は目的適合性及び忠実な表現³³と同等に重要だと述べていた。概念書第2号は、比較可能性を、複数の情報の間の関係の特質として記述しており、重要ではあるが目的適合性と忠実な表現に対して副次的なものだとしていた。
- BC3.33 目的適合性があり忠実に表現された情報は、他の企業及び他の期間における同一企業が報告する類似の情報と容易に比較できる場合には、最も有用である。財務報告基準が必要とされる理由のうち最も重要なものは、報告される財務情報の比較可能性を高めることである。しかし、容易に比較可能でない場合であったも、目的適合性があり忠実に表現された情報は、やはり有用である。比較可能な情報であっても、目的適合性がない場合は有用ではなく、忠実に表現されていない場合は誤解を招く可能性がある。したがって、「比較可能性」は基本的な質的特性ではなく補強的な質的特性であると考えられる。

検証可能性

- BC3.34 検証可能な情報は、信頼をもって利用することができる。検証可能性が欠けていても、必ずしも情報が有用でないということにはならないが、利用者はより用心深くなる可能性が大きい。その情報が表現しようとしているものを忠実に表現していない危険性が高くなるからである。
- BC3.35 「フレームワーク」（1989年）では、検証可能性を信頼性の要素として明示的に含めていなかったが、概念書第2号では含めていた。しかし、この2つのフレームワークには見かけほどの相違はない。「フレームワーク」（1989年）における信頼性の定義には、「利用者が依拠することができる」という語句が含まれており、利用者が情報に関する保証を必要とすることを示唆していたからである。
- BC3.36 ディスカッション・ペーパーでは、報告される財務情報は、重要な誤謬と偏りがなく、表現しようとしているものを表現しているものとして依拠できるものであるということを利用者に保証するために、検証可能であるべきだと述べていた。したがって、検証可能性は忠実な表現の要素と考えられていた。一部のコメント提出者は、検証可能性を忠実な表現の要素として含めると、容易に検証可能でない情報を除外する結果となる可能性があるとして指摘した。それらのコメント提出者は、目的適合性のある財務情報を提供する上で非常に重要な将来予測的な見積り（例えば、期待キャッシュ・フロー、耐用年数及び残存価額）の多くが、直接的には検証できないことを認識していた。しかし、それらの見積りに関する情報を除外してしまうと、財務情報の有用性が大きく低下することとなる。当審議会はこれに同意し、検証可能性の位置付けを見直して、非常に望ましいものではあるが必ずしも要求はされないものとした。

³³ 「忠実な表現」ではなく「信頼性」という用語が使用されていたが、意図された意味は同様であった。

適時性

- BC3.37 「フレームワーク」(1989年)では、適時性を、情報の目的適合性を失わせる制約として議論していた。概念書第2号では、適時性を目的適合性の要素として記述していた。しかし、この2つの従来のフレームワークで論じられていた適時性の本質は、基本的には同じであった。
- BC3.38 ディスカッション・ペーパーでは、適時性を目的適合性の要素として記述していた。しかし、一部のコメント提出者は、予測価値と確認価値が目的適合性の一部であるのと同じ意味においては、適時性は目的適合性の一部ではないと指摘した。当審議会は、適時性は目的適合性の他の構成要素とは異なることに同意した。
- BC3.39 適時性は非常に望ましいものではあるが、目的適合性や忠実な表現ほど決定的なものではない。適時性のある情報が有用であるのは、目的適合性があり忠実に表現されている場合のみである。これに対し、目的適合性があり忠実に表現されている情報は、たとえ望ましいといえるほど適時に報告されていなくても、やはり有用（特に確認価値の目的では）である。

理解可能性

- BC3.40 「フレームワーク」(1989年)と概念書第2号は、両方とも理解可能性を含んでいた。理解可能性は、利用者が情報の意味を理解できるようにし、それにより情報を意思決定に有用とするものである。両方のフレームワークでは、財務情報が理解可能であるためには、利用者は、合理的な程度の財務上の知識と、合理的な勤勉さをもってその情報を研究する意欲とを有しているべきであるということも同様に記述していた。
- BC3.41 こうした理解可能性と財務報告の理解についての利用者の責任の議論にもかかわらず、誤解は続いている。例えば、一部の利用者が理解できないかもしれないという理由で、新しい会計処理方法が意思決定に有用な財務情報の報告をもたらすものであっても、それを導入すべきではないという見解を示した人々がいる。彼らの意見では、理解可能性は目的適合性よりも重要だということになる。
- BC3.42 もし理解可能性の考慮が基本的なものとしたならば、非常に複雑な事項に関する情報は、たとえ目的適合性があり忠実に表現されていても、報告することを避けるのが適切ということになる可能性がある。理解可能性を補強的な質的特性に分類するのは、理解が難しい情報はできるだけ明瞭に表示と説明を行うべきだということを示すことを意図したものである。³⁴
- BC3.43 このほかにしばしば誤解される点を明確化するために、本「概念フレームワーク」で説明しているのは、利用者の責任は、報告される財務情報を合理的な勤勉さをもって「実際に」研究することであり、単にそうする「意欲がある」こと（これは従来のフレームワークにおける記述である）ではないということである。さらに、本「概念フレームワーク」では、利用者は、特に複雑な経済現象を理解するために助言者の支援を求めることが必要となる場合もあると述べている。

³⁴ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠では、理解可能性を補強的な質的特性から基本的な質的特性に格上げしないという2010年の決定をIASBが再確認した理由を説明している（BC2.26項からBC2.27項参照）。

含めなかった質的特性

- BC3.44 「透明性」、「高品質」、「内的整合性」、「真実かつ公正な概観又は適正な表示」及び「信憑性」が、財務情報の望ましい質的特性として提案されてきた。しかし、透明性、高品質、内的整合性、真実かつ公正な概観又は適正な表示は、目的適合性と表現の忠実性の質的特性を有し、比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性で補強された情報を別の言葉で記述したものである。信憑性も同様であるが、報告企業の経営者が信用できるということも暗示するものである。
- BC3.45 関係者が基準設定の意思決定に関する他の規準を提案し、当審議会が一部の決定の論拠としてそれらの規準のいくつかを挙げたことがある。そうした規準には、単純性、運用可能性、実行可能性又は実務性、及び受入可能性などがある。
- BC3.46 それらの規準は質的特性ではない。むしろ、有用な財務情報を提供することの便益とコストの全体的な考量の一部である。例えば、単純な方法の方が、複雑な方法よりも適用のためのコストが低い場合がある。場合によっては、単純な方法によりもたらされる情報が、より複雑な方法により生み出される情報と本質的には同じだが正確性が多少低いということがある。その場合、基準設定主体は、便益とコストの比較考量に、表現の忠実性の低下と適用コストの減少とを加味する。

有用な財務報告に対するコストの制約

- BC3.47 コストは、基準設定主体や財務情報の提供者及び利用者が、新しい財務報告要求となり得るものの便益を検討する際に念頭に置くべき、一般的な制約である³⁵。コストは情報の質的特性ではない。情報を提供するために用いられるプロセスの特性である。
- BC3.48 当審議会は、基準案により企業に要求される情報の収集と加工のコストに関する情報を得るための、より体系的な方法を開発しようと試みてきており、今もその試みを続けている。用いている主な方法は、具体的な提案に関するコストと便益の情報を実行可能な範囲で数量化したものを提出することを、時には公式に（フィールド・テストや質問書などにより）、利害関係者に要請することである。それらの要請は、有用な情報をもたらす、関連する便益を大きく低下させることなくコストを低減するような要求事項の修正に直接つながってきた。

³⁵ 本公開草案の読者への注釈：公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠では、コストの制約が財務報告のいくつかの側面において特に重要な役割を果たしており、そのため本公開草案ではそれらの領域におけるコストの制約の議論を記載していると述べている（BC2.33 項参照）。

「概念フレームワーク」公開草案に関する代替的見解

- AV1 クーパー氏、フィネガン氏及びロイド女史は、本公開草案の公表に反対票を投じた。
- (a) クーパー氏とフィネガン氏は、AV2 項から AV7 項に示した理由で公表に反対票を投じた。
- (b) ロイド女史とフィネガン氏は、AV8 項から AV14 項に示した理由で公表に反対票を投じた。
- (c) フィネガン氏は、AV15 項から AV34 項に示した理由でも公表に反対票を投じた。

スティーブン・クーパー氏とパトリック・フィネガン氏の代替的見解

- AV2 クーパー氏とフィネガン氏は、本公開草案の公表に反対票を投じた。「概念フレームワーク」案の第7章は、収益及び費用の表示及び特に、どのような金額を OCI で報告すべきかやそれをその後いつ純損益に振り替える（リサイクルする）べきなのかにに関して、IASB が決定を行うための適切な基礎を提供していないと考えるからである。彼らは、本公開草案は、OCI の使用の概念的根拠を識別するための機会を逸したことを示すものであり、OCI をどのように使用すべきかを決定する上で IASB の立場は実質的に現在より少しも良くなっていないと考えている。クーパー氏とフィネガン氏は、OCI の使用における規律の欠如と当該項目は純損益に振り替えられるという反証可能な推定との組合せにも反対している。彼らは、これが一部の OCI 金額の振替についての恣意的な基礎の使用につながることを懸念している。
- AV3 クーパー氏とフィネガン氏は、業績報告、さまざまな種類の収益及び費用、並びに OCI の使用は財務報告における主要な論点であり、「概念フレームワーク」が関連する基準レベルの決定の基礎を提供することが重要であることに同意する。しかし、本公開草案での提案は概念的な根拠が欠けていると考えている。純損益計算書を財務業績に関する情報の主要な源泉として識別するが、実際に財務業績を定義することや OCI での表示を要する収益及び費用の特徴を明示することはしないとすると、IASB は実質的に現在と同じ状態に置かれることになる。また、リサイクリングに対するアプローチはガイダンスをほとんど提供していない。リサイクリングが生じるという推定に反証することとなる具体的な理由が（目的適合性への言及以外には）示されていないからである。
- AV4 クーパー氏とフィネガン氏は、業績報告の概念的な土台は、特徴の異なる（例えば、持続性の程度の相違や予測価値の相違）収益及び費用の区分表示と、特徴の異なる内訳項目を強調するための収益及び費用の項目の分解又は分割という原則を基礎とすべきであると考えている。一般的に、このような分解は、純損益の中で、計算書本体又は注記において行うべきである。しかし、クーパー氏とフィネガン氏は、収益及び費用の内訳項目の一部を純損益ではなく OCI に認識することによって分解が最も適切に行われるかもしれない状況があり得ることを承知している。それでも、彼らは、「概念フレームワーク」は、このアプローチの使用（当審議会が「概念フレームワーク」から離脱することを選択する場合を除く）を本公開草案での提案よりも制限すべきであると考えている。
- AV5 クーパー氏とフィネガン氏は、AV4 項で言及した収益又は費用の内訳項目の分解を律する原則が、純損益の外で認識される金額を生じるのは、そうすることで当該報告期間の純損益計算書における情報の目的適合性が高まる限定的な場合のみとすべきであると考

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

えている。さらに、これは、影響を受ける可能性のある他のすべての期間（生じ得るリサイクリングの対象となる期間を含む）にも、また、数期間（関係する取引の存続期間を含む）にわたる合計にも当てはまるはずであると考えている。これを達成するためには、分解の基礎は、取引の存続期間にわたり、又は経済的に関連のある取引の存続期間にわたる合計で、OCIの累計額が正味でゼロとなるべきである。OCIの累計額がゼロでない場合には、純損益計算書における情報の目的適合性は、累計ベースでは減少する。収益及び費用の項目の一部が純損益計算書から全く省略され、純損益計算書での財務業績の描写が完全とはならないからである。また、彼らが概説した諸原則は、OCI項目の明示的な振替を考慮する必要をなくす（分解により、関連する取引の存続期間にわたるOCIの累計額は自然にゼロとなるはずであるため）ことになり、したがって、複雑性や財務諸表利用者の混乱の発生源をなくすことになると考えている。

AV6 クーパー氏とフィネガン氏は、前記の原則は、実質的にOCIの使用を限定的な数の場合に制限することになると考えている。それは、(1)財政状態計算書における資産又は負債の測定に最も適合する測定基礎とは異なる測定基礎（これは、BC7.49項に述べているように、意味のある測定値であるべきで、純損益計算書に認識された金額の単なる累計額ではない）が、純損益における収益及び費用の測定については適切と判断される場合、又は(2)異なるが経済的に関連している取引について認識基礎のミスマッチがある場合のいずれかである。これらは、IASBが2013年に公表したディスカッション・ペーパーで想定していたOCIの使用の3つの状況のうちの2つである。クーパー氏とフィネガン氏は、OCIの概念的根拠を開発する追加の作業はこれらを基礎とすべきであったと考えている。

AV7 クーパー氏とフィネガン氏は、本公開草案における提案は、OCIがAV5項からAV6項に概説したよりもずっと幅広く使用される結果となる可能性が高いと考えている。これらの追加的な項目について、振替（リサイクリング）が行われるという推定を設けるべきだと提案されている。クーパー氏とフィネガン氏は、IASBがAV6項に記述した再測定以外の再測定をOCIに表示できると決定する場合には、これらはその後に振替を行うべきではないと考えている。振替を行うと、収益及び費用の定義を満たさない純損益の項目を作り出すことになり、これは投資家の混乱を招くものであり、振替の期間における純損益を歪めることになる。その結果、クーパー氏とフィネガン氏は、これらの他の再測定は、OCIではなく純損益において処理し、異なる特徴を強調するための適切な表示を行うのが最善であると考えている。

スザンヌ・ロイド氏とパトリック・フィネガン氏の代替的見解

AV8 ロイド女史とフィネガン氏は、本公開草案の公表に反対票を投じた。負債の定義についての変更案の限定的性格に反対だからである（BCIN.25項及びBC4.93項からBC4.103項参照）。彼らは、負債の定義を負債と持分を区別するために使用すべきであることに同意する。しかし、ロイド女史とフィネガン氏は、IASBは、企業に対する請求権の負債又は持分としての分類を扱うために、負債の定義の変更をもっと十分に検討すべきであったと考えている。ロイド女史とフィネガン氏は、公開草案に次のいずれかを記載すべきであったと考えている。

- (a) 提案されている負債の定義は負債と持分の区別に適合しているというIASBの結論
- (b) そのような目的に適合させるための負債の定義の追加的な変更

- AV9 「概念フレームワーク」プロジェクトの目的は、より完全で明確な更新された概念のセットを提供することによって、財務報告を改善することである。ロイド女史とフィネガン氏は、負債と持分の区分は、次のような論点であると考えている。
- (a) 現行の「概念フレームワーク」では適切な対処及び説明が行われていない。
- (b) 負債と持分の両方の特徴を有する金融商品の影響の報告の基本となる。
- AV10 ロイド女史とフィネガン氏は、現行の「概念フレームワーク」に適切な概念が欠如している証拠として、基準及び適用指針における現行の定義の不整合な適用と、「概念フレームワーク」と基準におけるこれらの定義の間の不整合の両方があると考えている。特に、これは負債と持分の両方の特徴を有するより複雑な金融商品に当てはまる。例えば、金融商品の分類は、IFRS 第2号「株式に基づく報酬」とIAS 第32号「金融商品：表示」との間で異なっている。企業が所定の金額と同額の変動数の資本性金融商品を引き渡す義務を有している場合（すなわち、自己の株式を当該金融商品を決済するための「通貨」として使用する場合）である。IAS 第32号には、企業の残余持分を表す一部のプットブル金融商品について、負債の定義からの限定的な範囲除外が設けられている。
- AV11 最近の金融危機への対応及び継続的な金融技術革新の結果として、負債と持分の両方の特徴を有するますます複雑な金融商品が作り出されており、引き続き作られている。ロイド女史とフィネガン氏は、投資者、融資者及び他の債権者の情報ニーズを満たすために、このような金融商品をどのように分類すべきか、及び持分の現行の定義がそうした情報ニーズを満たすのかどうかを、もっと十分に検討する必要があると考えている。ロイド女史とフィネガン氏は、代替的な表示及び開示の要求事項を通じて、追加的な情報を提供できることを認めており、こうした要求事項の一層の開発を歓迎する。しかし、ロイド女史とフィネガン氏は、請求権の負債又は持分としての分類が、企業の財政状態及び財務業績の報告に根本的な影響があると考えている。特に財務業績については、分類は特に重要である。収益及び費用の定義は、負債に分類されたとした場合の請求権の変動のみを含んでいるからである。
- AV12 ロイド女史とフィネガン氏は、「概念フレームワーク」の負債の定義、及びその結果としての持分の定義は、これらの論点に照らして再検討する必要があると考えている。特に、ロイド女史とフィネガン氏は、「概念フレームワーク」では、負債の定義に次のことを含めるべきなのか含めるべきでないのか及びその理由をもっと十分に扱うべきであると考えている。
- (a) ある資本性金融商品の価値と同額の変動額の現金又は他の経済的資源を移転する義務
- (b) 所定の金額と同額の変動数の資本性金融商品を引き渡す義務（すなわち、企業が「通貨」として使用する場合）
- AV13 したがって、ロイド女史とフィネガン氏は、本公開草案では負債と持分の区別を扱わないという決定に反対である。彼らは、これを考慮しないと、金融商品の分類に関する根本的な概念上の論点が扱われないと考えている。この区別の再検討（企業の財務業績への影響を含む）をしないと、ロイド女史とフィネガン氏の考えでは、「概念フレームワーク」は、基準レベルの論点が負債と持分の両方の特徴を有する金融商品に関連している場合に、「IASBが基準を開発するのに役立つ」という明記された目的を達成できなくなる。

AV14 ロイド女史とフィネガン氏は、IASB が、負債と持分の区別を、資本の特徴を有する金融商品に関する調査研究プロジェクトにおいて検討すると決定したことを承知している。しかし、「概念フレームワーク」は、基準の開発及び改訂を行うための基礎を提供することを意図したものであり、したがって、ロイド女史とフィネガン氏は、この分析は「概念フレームワーク」プロジェクトに置く方が適切であると考えている。調査研究プロジェクトは主として基準レベルのプロジェクトである。基準レベルのプロジェクトは、理想としては「概念フレームワーク」の適用、又はそこから離脱の検討を基礎とすべきであり、その後「概念フレームワーク」の変更と考えられる可能性のある概念の開発に使用すべきではない。さらに、ロイド女史とフィネガン氏は、負債と持分の区別の根本的な変更を検討することは、「概念フレームワーク」で行うよりも調査研究プロジェクトで行う方が困難であろうと考える。これは、「概念フレームワーク」プロジェクトは、必ずしも基準レベルでのその後の変更を生じるわけではなく、調査研究プロジェクトは、IAS 第 32 号に関して生じた現在の適用上の疑問点に焦点を当てることを主に意図しているからである。したがって、「概念フレームワーク」プロジェクトにおいて負債と持分の区別の分析を行うことによって、もっと野心的なものとし、より幅広い焦点を持つことができよう。この論点を調査研究プロジェクトの文脈で検討することで、ロイド女史とフィネガン氏は、IASB が負債と持分の区別を扱っている現行の基準の改訂又は解釈指針の可能性を検討することのできる適時性に有害な影響が生じることを懸念している。

パトリック・フィネガン氏の代替的見解

- AV15 前述の理由に加え、フィネガン氏は以下の理由で本公開草案の公表に反対票を投じた。
- (a) 「概念フレームワーク」における慎重性の概念への明示的な言及を再導入する決定に反対である。
 - (b) 歴史的な原価と現在価値測定に関する議論に反対である。
 - (c) IASB は下記の領域における概念の開発にもっと時間を費やす義務と機会の両方があると考えている。
 - (i) 財務業績の報告
 - (ii) 表示及び開示

慎重性

- AV16 フィネガン氏は、中立性の意味（すなわち、財務情報の選択又は表示に偏りが無いこと）を補強するために「概念フレームワーク」に慎重性の概念への明示的な言及を再び導入するという決定に反対である。中立性の特性を有している財務情報は、すでに偏りのないものであると考える。フィネガン氏は、慎重性を「概念フレームワーク」又はどれかの IFRS に含めると、偏りを持ち込むことになり、多くの作成者の心に、それを適用すべきかどうか及びどのように適用すべきかに関する混乱を生じさせることになる。本公開草案は慎重性が中立性と整合的であることを明確にしようと試みているが、フィネガン氏は、慎重性（警戒心の行使）は中立性と整合的であるという考えに反対である。「概念フレームワーク」でのこの用語の使用は以下の結果を生じる可能性があると考えている。
- (a) 基準が、加重した結果を生み出すように設計される。

- (b) 作成者が、資産の過小表示及び負債の過大表示によって用心深くなるか、又は悪いニュースを伝えることに用心深くなるために資産の過大表示及び負債の過小表示を行う。このような行動は、投資者を混乱させ、財務報告に対する信頼を低下させるおそれがある。

測定

AV17 本公開草案では、2つの主要な測定基礎の区分（歴史的原価と現在価額）を、両者の認知されている長所と短所とともに記述している。フィネガン氏は、それらの記述に反対であり、そのようなガイダンスの提供は、歴史的原価を現在価額よりも優先する偏った選択につながると考えている。フィネガン氏は次のように考えている。

- (a) 現在価額情報は常に歴史的原価情報よりも目的適合性が高い（AV18項からAV19項）
- (b) 現在価額情報は、歴史的原価情報に比べて、補強的な質的特性をより大きな程度まで最大化するものであり、本来的には歴史的原価情報よりコストが高いわけではない（AV20項からAV22項）。
- (c) EDの提案している測定基礎の選択の指針に対するアプローチは、
- (i) 欠陥がある（AV23項参照）。
- (ii) 現行のIFRSにおける測定基礎の多様性を恒久化することになり、投資者にとって損害となる（AV24項からAV25項参照）。
- (iii) 歴史的原価測定の使用への偏りを生じさせる（AV26項参照）。

目的適合性

AV18 フィネガン氏は、現在価額測定は、資産及び負債に関する最も目的適合性の高い情報を反映するものであり、したがって、財政状態計算書及び財務業績の計算書において優先されるべきであると考えている。この考えは、現在価額に含まれている変数の変動（金利、信用の価格、他の市場変数の変動など）が、このような変動を含んでいない歴史的原価測定値に比べて、より大きな予測価値のある情報をもたらすという見解に基づいており、そのような実証的証拠の裏付けがある。

AV19 「概念フレームワーク」の第1章では、企業への資源の提供に関する意思決定を行うために、財務諸表利用者は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通し及び企業の資源に対する経営者の受託責任を評価する。これを行うために、利用者は資産、負債、収益及び費用の測定値のうち、当該正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性を捕捉するものを必要としている。現在価額測定値は、それを歴史的原価測定値よりも効果的に行うものである。さらに、歴史的原価の使用は、現在価額測定に比べて、希望した時に収益又は費用を実現させることによって純損益を操作する誘因及び機会を多く提供する。

補強的な質的特性及びコスト

AV20 フィネガン氏は、現在価額情報は、比較可能性、適時性及び理解可能性という質的特性を、歴史的原価情報よりも大きな範囲で最大化するものであり、少なくとも歴史的原価情報を同じ程度に検証可能であると考えている。さらに、歴史的原価測定値は多くの状

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

況において、公開草案の 6.15 項で主張しているように、現在測定基礎を使用した情報よりも単純で適用のコストが低いとは考えていない。

AV21 フィネガン氏は、歴史的な原価測定値と現在価値測定値の両者とも、当初認識時の市場価値を基礎とすることが多いことに着目している。したがって、当初認識時には、歴史的な原価と現在価値の両者とも、特定の項目について同様に検証可能であり、検証が直接的な観察なのか見積り技法を通じた間接的な検証なのかに左右させる。しかし、当初認識後には、歴史的な原価は作成者に、耐用年数、残存価値又は減損の見積りのプロセスにおいて必要となるいくつかの主観的判断を要求する。これらの判断は、現在価値の見積りよりも検証可能性が高いわけではない。さらに、こうした判断を含めるプロセスは、歴史的な原価の測定値を複雑にし、理解を困難にする可能性がある（例えば、IFRS 第 9 号「金融商品」で要求している償却原価）。

AV22 会社間の比較を行う際に、歴史的な原価の金額が比較可能であることは稀である。異なる日（遠い過去のいくつかの日を含む）に認識され修正されているからである。これは資産の帳簿価値とこれらの資産からの収益及び費用の認識の時期を著しく歪める可能性がある。全体として、これは企業の現実の経済的マージンの報告を著しく歪める可能性がある。

測定基礎の選択

AV23 本公開草案において測定基礎を選択する際の考慮事項として提案された規準の 1 つは、資産又は負債の特徴を扱っている。例えば、資産又は負債のキャッシュ・フローの予想される変動可能性の性質又は程度や、資産又は負債の価値の市場要因の変動に対する感応度である。この規準は、財務報告の目的を統合的に満たすものではない。単純な資産（例えば、国債）でさえも、価値の著しい不利な変動を経験する場合があります。これは経営者が予見できない。そのような状況において、歴史的な原価測定は、経営者が当該資産が減損しているのかどうか及びどのくらい減損したのかを決定するまで、企業の財政状態、支払能力及び流動性を著しく過大表示することになる。

AV24 測定基礎を選択する際のもう 1 つの要因は、資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかであり、これは部分的には企業が行う事業活動の性質に左右される。フィネガン氏は、この要因は経営者の意図が測定に影響を及ぼすことを認めるものだと考えている。彼は、経営者が資産の使用又はその価値の実現をどのように行うことを意図しているのかは、首尾一貫しない場合があります。将来の正味キャッシュ・フローの見通しについての信頼性の低い指標であると考えている。経営者が価値を実現させることを意図している方法に関する経営者の意図は、静的なものではない。このような意図及び仮定に基づいて測定属性を決定すると、経営者の偏りのおそれを持ち込むことになり、これは財務情報が、現在価値で首尾一貫して測定される場合に比べて、目的適合性が低く、表現の忠実性も低くなる結果を生じる可能性がある。

AV25 さらに、歴史的な原価測定の適用には、数多くの考え得る結果がある。例えば、本公開草案で記述されている歴史的な原価の使用は、資産の金額が、消費の見積りの相違、キャッシュ・フローの見積りの相違、割引率の相違、減損の見積りの相違を反映した金額となる結果を生じる可能性がある。このような多くの判断が必要とされる場合には、むしろ現在価値の見積りに焦点を当てるべきである。

AV26 現在価値測定値の使用は、収益及び費用の表示と結び付きがある（AV29 項から AV33

項参照)。フィネガン氏は、現在価額測定値の変動は、純損益に認識することが純損益の情報の目的適合性を高めない場合を除いて、純損益に認識しなければならないという反証可能な推定は、現在価額測定値の使用への障害を作り出すことになる。

測定に関する見解の要約

- AV27 フィネガン氏は、審議会メンバー及び多くの利害関係者が、歴史的な原価測定と現在価額測定との両方に、投資者にとっての予測能力と価値関連性があると考えていることを承知している。歴史的な原価測定の使用が、現在価額測定の使用によって生み出される結果とおおむね整合的な結果を生み出す状況があることを認めている。例えば、資産が認識後すぐに消費されるか又は現金に変換される場合には、これに当てはまるであろう。しかし、フィネガン氏は、現在価額測定の方が、財務諸表分析にとって目的適合性が高く、財務諸表分析は、すべての資産及び負債が首尾一貫したアプローチを用いて測定されていたならば、利用者にとってもっと容易になるであろうと考えている。さらに、歴史的な原価が目的適合性のより高い情報（すなわち、現在価額に比べて測定の不確実性が少ない情報）を提供するのかどうかに関する議論が、改訂「概念フレームワーク」の文案が作成されている方法に基づいて解決される可能性は低い。
- AV28 フィネガン氏は、資産又は負債を当初測定後に事後に測定する方法に関する決定の多くが、報告される純損益の変動可能性に関する懸念への対処の試みから導き出されており、「概念フレームワーク」で提案している質的特性を有する情報を当該測定値が提供するのかどうかには基づいていないことも懸念した。事実としては、経済的なボラティリティが事業に存在しており、経営者は定期的に、自らの事業をこのボラティリティに晒す取引を行う決定を下している。これに該当する場合には、フィネガン氏は、当該ボラティリティを財務諸表において報告することが、完全に適切のように思われると考えている。

財務業績の報告

- AV29 フィネガン氏の考えでは、現在価額測定をより広範囲に IFRS 全体にわたり首尾一貫して使用することへの主要な課題は、一部の利害関係者が提起している、現在価額測定の使用は報告される純損益のボラティリティを生じさせ、その結果、純損益の信頼性が低くなるという懸念である。この懸念は、IASB の審議の間に、退職後給付の会計処理、金融商品、負債と資本、保険契約、収益認識、生物資産などの領域で指摘されてきた。
- AV30 フィネガン氏の考えでは、歴史的な原価と現在価額との論争の根底にあるのは、現在、作成者及び利用者が当期の業績を反映するための単一の統計数字（純損益）の使用に焦点を当てていることである。純損益が、本公開草案で提案しているように、現在価額あるいは現在価額と歴史的な原価の混合さえも用いて測定される場合には、現在価額測定への反対者は、財務業績の信頼性と予測可能性が歴史的な原価測定よりも低くなると主張している。フィネガン氏は、IASB は本公開草案において、投資者への財務情報の質を改善するために必要とされる概念を提出していないと考えている。
- AV31 フィネガン氏は、現在価額又は歴史的な原価の使用に関する現状の袋小路は、本公開草案がその他の包括利益の目的及び使用をもっと明確に定義していたならば、もっと適切に対処できたであろうと考えている。BC7.1 項で述べているように、IASB のアジェンダ協議 2011 に対するコメント提出者は、財務業績の報告（OCI の使用及び OCI からの項目の振替）を IASB が扱うべき優先的なトピックとして識別した。
- AV32 本公開草案の 1.15 項（現行の「概念フレームワーク」の OB15 項）によると、報告企業の

「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠

経済的資源及び請求権の報告における変動は、当該企業の財務業績並びに他の事象及び取引（負債性金融商品又は資本性金融商品の発行など）から生じる。フィネガン氏は、この記述は、財務業績は純資産合計のすべての変動（持分請求権の保有者との取引を除く）を含むものとして評価しなければならないことを含意するものと考えている。その他の包括利益を使用する理由及びその方法に関する明瞭性を高めないと、業績に関する情報の主要な源泉として純損益を強調することは、投資者にとって業績についての混乱した像を作り出すおそれがある。

- AV33 前述のように、フィネガン氏の考えでは、投資者は、現在価額で測定されている認識された資産及び負債の変動に関する適時な情報を受け取る必要がある。彼の考えでは、OCIの使用を通じた表示は、こうした情報を伝える効果的な（必ずしも最適ではないが）手段であり、当審議会が多くの領域で使用してきた。当審議会のOCIの現行の使用及び提案している使用は、主として、財政状態計算書において公正価値又は他の現在価額で測定されている資産及び負債の再測定から生じた未実現損益を報告するためのものである。フィネガン氏の考えでは、これは有用な情報を提供し、資産及び負債の特徴に関する情報を、歴史的原価を使用して現在価額情報の開示で補足する場合と比較して、より客観的で適時な方法で伝えるものである（本公開草案の6.74項から6.77項参照）。

表示及び開示

- AV34 フィネガン氏は、本公開草案の表示及び開示に関する諸原則の議論を、改善を要する財務報告の2つの重要な領域を扱うために、次のように変更すべきであると考えている。

- (a) 分解——フィネガン氏は、「概念フレームワーク」では、財務情報の有用性を、集約された情報ではなく、分解情報の観点から議論すべきであると考えている。大半の企業が公表する財務諸表は、公開草案の7.15項で述べているように、大量の詳細を要約した情報を報告している。こうした要約情報は、財務業績（又は財政状態）についての投資者の理解に必要な必須の情報を提供できない。さらに、投資者が財務諸表を分析及び使用して、「持続可能な」又は「標準化した」業績を見積るために、報告された財務業績から収益及び費用の金額を識別、調整及び場合によっては削除する際に、多大な労力を費やしている。フィネガン氏は、「概念フレームワーク」では、投資者のニーズに対応するために、異なる経済的属性、異なる測定基礎及び異なる趨勢の影響を明らかにする方法で情報を提供することの重要性を強調すべきであると考えている。特に、「概念フレームワーク」では、基準が適切な水準の分解を明示して、財政状態計算書及び財務業績の計算書に認識された金額と、財務諸表の他の場所に表示及び開示されている金額との間の明確な関連付けを示すこととなるような諸原則を設定すべきである。
- (b) 資産、負債、収益及び費用とキャッシュ・フローとの間の関係——フィネガン氏の考えでは、「概念フレームワーク」における開示原則は、すべての基準に、財政状態計算書に表示するすべての資産及び負債について、資金項目の変動及び非資金項目の変動に起因する資産及び負債の変動を示すか又は説明する企業固有の情報の開示に関する要求事項を含めるという目的を設定すべきである。この開示目的を達成する1つの方法は、すべての資産及び負債について調整表を示すことであろうが、資金項目の変動及び非資金項目の変動の開示だけでも目的を満たすことができよう。これは、財務諸表における開示の質（又は目的適合性）の改善を求める多く聞かれる要望に対処することになる。

新旧対応表

この表は、「財務報告に関する概念フレームワーク」(2010年)と公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」の内容がどのように対応するのを示している。各項目は、ガイダンスが相違していても、おおむね同じ事項を扱っている場合には、対応するものとして扱っている。

「概念フレームワーク」(2010年)の各項目	公開草案の各項目
はじめに	はじめに
OB1－OB3 (第1章)	1.1－1.3
OB4	1.4, 1.22－1.23
OB5－OB21	1.5－1.21
QC1－QC11 (第3章)	2.1－2.11
QC12－QC15	2.14－2.17, 2.19
QC16－QC17	2.12－2.13, 2.20
QC18－QC39	2.21－2.42
4.1	3.10
4.2	4.2－4.3
4.3	7.10
4.4	4.3－4.4
4.5	5.7, 5.17－5.19
4.6	4.53－4.56
4.7	なし
4.8－4.14	4.5－4.23
4.15－4.19	4.24－4.39
4.20－4.23	4.43－4.47
4.24	4.3, 7.22
4.25－4.35	4.48－4.52
4.36	8.10
4.37－4.53	5.1－5.24
4.46	4.40－4.42
4.54－4.56	6.1－6.80
4.57－4.65	8.1－8.9
なし	2.18, 3.1－3.9, 3.11－3.25, 4.1, 4.57－4.63, 5.25－5.36, 7.1－7.9, 7.11－7.21, 7.23－7.27, A1－A9