プロジェクト　概念フレームワーク
項目　概念フレームワーク － 第 4 章「財務諸表の構成要素」

Ⅰ. 本資料の目的

1. IASB は、2015 年 5 月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念 ED」という。）を公表している。概念 ED の第 4 章は、財務諸表の構成要素の定義について検討している。本資料は、概念 ED 第 4 章に関する ASBJ のコメントの方向性についてご意見をいただくことを目的として作成している。本資料括弧内の参照項は、特に明示のない限り、概念 ED の項番号である。

2. なお、参考として、付録に IASB ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（以下「概念 DP」という。）への ASBJ コメントを掲載している。

Ⅱ. 概念 ED の概要 － 財務諸表の構成要素

構成要素の定義

（提案の内容）

3. IASBは、財務諸表の構成要素を次のように定義することを提案している。

構成要素	定義案	現行の定義
資産	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。 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。	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期待される資源をいう。
負債	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。	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をいう。
持分	持分とは、企業のすべての負債を	同左

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

	控除した後の資産に対する残余持分である。	
収益	収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く）である。	定義案とほぼ同じ
費用	費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加（持分請求権の保有者への分配を除く）である。	定義案とほぼ同じ

4. 現行の資産、負債の定義では、「将来の経済的便益が企業に流入（又は流出）する」との概念を含んでいるが、概念EDの定義案では、その概念を削除している。

（提案の背景）

「期待される」流入（「予想される」流出）

5. 概念EDでは、概念DPと同様に、資産、負債の現行の定義から、期待される資源の流入又は予想される流出という考え方を削除している。これは、資産は資源、負債は義務であり、資産・負債は当該資源・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・流出でないことを明確に強調するためであり、また、「期待される」（「予想される」）という便益の流入又は流出の蓋然性については認識で対処することが最善と考えたためである。(BC4.4項-BC4.15項)

経済的資源の定義

6. 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とされる。概念DPでは「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」も含まれていた。これは、「権利」だけではノウハウなどの項目が捕捉されないおそれがあったためである。しかし、概念DPに対するコメントでは、幅広い解釈が可能となるとの懸念も示されたことから、曖昧な用語を用いることをせず、代わりに「権利」の概念に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としている。(BC4.34項-BC4.37項)

負債と持分の両方の特徴を有する金融商品

7. 概念EDでは、負債及び持分の定義への変更を、負債と持分の両方の特徴を有する金融商品を分類する際に生じる問題に対処するために行うことを提案していない。この問題は、IASBにおける資本の特徴を有する金融商品のリサーチ・プロジェクトにおいて検討されている。当該プロジェクトは、概念フレームワークにおける

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

負債及び持分の定義への変更提案につながる可能性はあるものの、概念EDで取り上げられている「現在の義務」に関する提案を変更することにつながらないと予想されている。

（概念DPに対するASBJコメント）

8. 資産及び負債の定義に関して、現行の定義を明確化する方向性に同意している。「期待される」流入（「予想される」流出）については、蓋然性は原則として認識規準に含まれるべきとの考え方から、資産・負債の定義からの削除に同意している。

9. 持分に関しては、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とする定義に同意せず、持分を最残余の請求権として区分し、負債にも持分にも当てはまらない中間の構成要素を設けることを提案している。

10. 純損益、包括利益及びその他の包括利益（OCI）を財務諸表の構成要素として扱うべきと提案している。資産、負債、持分、純損益は、財務報告の目的から直接的に導かれる財務諸表の構成要素、包括利益とOCIは財務諸表の連繋を表す構成要素として扱うべきとコメントしている。

質問3　構成要素の定義
構成要素の定義案に同意するか（負債と持分の区別に関する論点を除く）。 (a) 資産、及びそれに関連した経済的資源の定義 (b) 負債 (c) 持分 (d) 収益 (e) 費用 賛成又は反対の理由は何か。定義案に反対の場合、どのような代替的な定義を提案するか、また、その理由は何か。

（コメントの方向性）

<u>財政状態計算書の構成要素</u>

11. 資産、負債の定義については、「期待される」流入（「予想される」流出）が除かれた点も含め、概念DPから大きな変更はなく、引き続き、明確化に同意することが考えられる。

12. 経済的資源の定義に関する概念DPからの変更については、のれん、ノウハウ、現金など、必ずしも「権利」で捕捉できない経済的資源もあることから、「価値の他の源泉」を維持すべきと考えるがどうか。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

13. 前項に関連して、経済的資源の定義の中には、定義されていない「経済的便益」が含まれているため、「経済的便益」を定義すべきと考えられる。

14. 持分の定義については、資本の特徴を有する金融商品のリサーチ・プロジェクトで概念フレームワークの定義への影響を見据えながら調査研究が進められる予定である。このため、概念EDで提案される持分の定義と相互に影響を及ぼす負債の定義について反対はせず、概念DPの意見を要約したうえで今後のプロジェクトの進展を期待することを述べてはどうか。

財務業績計算書の構成要素

15. 概念DPに対するコメントと同様に、純損益、包括利益及びOCIについて、構成要素として定義することが必要であることをコメントすることが考えられる。

16. まず、概念DPに対するコメントで主張したように、資産、負債、持分、純損益は、財務報告の目的から直接的に導かれる財務諸表の構成要素、包括利益とOCIは財務諸表の連繋を表す構成要素として扱うべきであるとコメントすることが考えられる。

17. また、概念EDでは純損益を財務業績の主要な情報源として位置付け、概念ED 7.19項において純損益とOCIに分けて情報提供が行われることが提案されていることを踏まえると、前項での主張と同様に、純損益（profit or loss)、OCI、包括利益を構成要素とすべきと考えられ、その場合には構成要素と財務諸表における情報提供との関係も明らかになる利点があると考えられる。なお、第7章に対するコメント（審議事項(1)-4第14項参照）でも議論するように、この場合には、2計算書方式を採るべきと考える。

現在の義務

（提案の内容）

18. 負債は、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」とされる。概念EDでは、次の両方に該当する場合に、企業が「現在の義務」を有していると提案している（4.31項)。

(1) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。

(2) 義務が過去の事象から生じている。すなわち、企業は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。

19. 「移転を回避する実際上の能力を有していない」とは、例えば、移転が法的に強制可能であるか、又は、移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合を指

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

す。企業の経営者が移転を行うことを意図していることや移転の可能性が高いことでは十分ではないとされる。(4.32項)

（提案の背景）

20. 概念EDにおける定義案では、現在の定義と同様に、負債の定義として、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。(BC4.21項他)

21. また、負債の現行の定義は、経済的資源の移転を生じる可能性のある事象が過去にあったが、たとえ理論的にせよ、企業が将来の移転を回避する能力を有している場合に、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とされてきた。この点を明らかにするために、DPでは、以下の3つの異なる見解を提示し分析を行った。(BC4.53-BC4.55項)

(1) 見解1：企業が将来の移転を回避する能力を有していてはならない。

(2) 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いてはならない。

(3) 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。

22. DPに対するフィードバックでは概ね見解2が支持された。IASBは、次の理由から見解2を反映すべきとして、概念EDでは、見解2に基づく本資料第11項の定義が提案されている。

(1) 将来の経済的便益の流出の蓋然性に基づく閾値を採用しなかったことと整合的に、「現在の義務」を説明する補強的なガイダンスでは、生じ得る結果の確率に焦点を当てるのでなく、企業が何を行うことができるか（又はできないか）に焦点を当てるべきであること。

(2) 見解1のように、「現在の義務」を無条件に強制可能な義務に限定してしまうと、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こと。これにより、負債の定義が狭くなりすぎることにDPに対するコメント提出者のほぼ全員が同意した。

(3) 見解3の場合、費用の認識が最も完全になるかもしれないが、「義務」という用語を用いながら、企業の経済的資源の移転を回避する能力に対して何ら限定がないこと。

（概念DPに対するASBJコメント）

23. 本資料第21項の見解1については現在の義務の忠実な表現とならない可能性があること、見解3については負債の範囲が広がり過ぎる懸念があることなどから、見

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

解2を支持している。

質問4　現在の義務
「現在の義務」の記述の提案及びその記述を補強するためのガイダンス案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

（コメントの方向性）

<u>見解2を採用することについて</u>

24. 概念DPにおける見解2をベースとしている。

25. 見解2を採用することにより、個別事例に応じた判断が必要となる点はあるものの、その結果については概ね妥当と考えられ、基本的に概念EDの提案に同意することが考えられるがどうか。

<u>見解2に関するガイダンス：</u>

26. 概念ED 4.31項(b)では「過去の事象」の説明として「経済的便益の受取り」を例示しているが、「経済的便益」は「経済的資源」とすべきと考えられる。棚卸資産や事業用資産の取得などの例を想定すると、「経済的便益」は、棚卸資産の販売や事業用資産の使用により得られるキャッシュ・フローであるが、負債は棚卸資産や事業用資産である「経済的資源」の受取りの段階で発生すると考えられるためである。

構成要素に関するその他のガイダンス

27. 概念EDでは、「現在の義務」に関するガイダンス以外に、次の領域のガイダンスを示している。

(1) 構成要素の定義（4.8項から4.10項、4.43項から4.52項、BC4.23項からBC4.44項及びBC4.93項からBC4.110項参照）

(2) 未履行契約（4.40項から4.42項及びBC4.82項からBC4.92項参照）

(3) 契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告（4.53項から4.56項及びBC4.111項参照）

(4) 会計単位（4.57項から4.63項及びBC4.112項からBC4.116項参照）

質問5　構成要素に関するその他のガイダンス
ガイダンス案に対して何かコメントはあるか。 追加的なガイダンスが必要と考えるか。その場合には、当該ガイダンスに何を含めるべきかを明示されたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（支配）

提案の内容

28. 「支配」に関して、「企業は、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を有している場合には、経済的資源を支配している。」（4.18項）と説明している。

29. 資源が生み出す経済的便益の量の著しい変動に対するエクスポージャーを有していることは、企業が当該資源を支配していることを示唆している可能性があるものの、これは支配の全体的な判定において考慮すべき1つの要因に過ぎないとしている （4.22項）

提案の背景

30. 概念EDにおける前項の支配の考え方は、概念DPと大きな変更はない。概念DPでは、当時検討された収益認識基準における支配の定義案「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力」を参考に、「ほとんどすべて」を除いた定義を提案している。

31. 一部のコメント提出者からは、資産の定義に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という考え方を組み込むべきとのフィードバックが寄せられたことを受けて、概念EDでは、「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」という用語を使用し、支配を判定する際の考慮要因の1つと示している。（4.22項、BC4.43項）

概念DPに対するASBJコメント

32. 「支配」について特段のコメントは行っていない。

コメントのための分析

33. 「支配」の定義には、「経済的資源の使用を指図」するとの要素と、「そこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力を有している」との2つの要素が含まれている。これは、企業が経済的資源の支配を有するためには、経済的資源の使用を指図することができるだけでなく、当該資源から生じる経済的便益が他者でなく企業に流入しなければならないことを求めている。こうした「支配」の定義は、IFRS第15号、IFRS第10号で使用している「支配」の考え方を基礎としたものである。

34. 一方で、金融商品会計（IFRS第9号）では、資産の認識の中止の議論において、同じ「支配」の用語を用いている。この場合の「支配」は、資産を売却する実際上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の能力を有しているか否かで判断され（IFRS第9号3.2.9項）、経済的便益の企業への流入を必ずしも求めていない。こうした「支配」の考え方は、リスク経済価値の考え方と対比して捉えられており、IFRS第10号やIFRS第15号の「支配」と必ずしも同じものではないと考えられる。

35. このため、概念フレームワークの改訂により提案のとおり「支配」が定義された場合には、これと異なる内容を持つ金融商品会計の「支配」は異なる用語を使用することを検討すべきと考えられるが、これは、直接、概念フレームワークの内容に係るものではないと考えられる。

コメントの方向性

36. 特段、コメントをしないことが考えられるがどうか。

（未履行契約）

提案の内容

37. 未履行契約は、いずれの当事者も義務を全く履行していないか、両方の当事者が同じ範囲まで義務を部分的に履行している契約をいうとしている（4.40項）。この契約における経済的資源を交換する権利及び義務は相互依存的であり分離できず、このため、組み合わされた権利と義務は単一の資産又は負債を構成するとされる。当該資産又は負債が財務諸表に含まれるかは、認識規準と測定基礎の両方に依存するとされる（4.41項）。

38. 当事者が契約に基づく義務を履行する範囲で契約は未履行でなくなる。これによって報告企業の権利又は義務に変化が生じることとなる（4.42項）。

提案の背景

39. 現行の概念フレームワークにおいても、未履行の状態にある契約に関する記述があるが、概念DPでは、この記述を以下の点で明確化することで概念フレームワークが改善すると提案していた（BC4.82項、BC4.83項）。

(1) 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。

(2) 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ゼロであり、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。

(3) 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

40. 概念DPの改善提案は概ね歓迎されたものの、一部のコメント提出者からは、現在の実務の正当化に重きを置き過ぎているとの指摘があり、基礎となる概念をさらに明確にするように概念EDで改善が図られた。(BC4.84項)

概念DPに対するASBJコメント

41. 未履行契約の取扱いについては、会計単位の問題として議論すべきことをコメントしている。

42. また、未履行契約については、将来の履行可能性の不確実性があり、資産及び負債をそれぞれ総額で認識することは必ずしも目的適合性のある情報とはならず、概念DPが示唆するように、未履行契約を1つの会計単位として取り扱うことに同意している。

43. ただし、例えば、契約に履行の不確実性を相当程度小さくする条項があるなど、資産及び負債を総額で認識する必要のある場面があるかについて、追加的な議論が必要であることをコメントしている。

コメントのための分析

44. 概念ED BC4.116項(a)では、未履行契約が単一の資産又は負債を創出することを会計単位の選択の問題と別に捉え、未履行契約では交換する権利と義務が分離不可能であるため、それらが独立の会計単位を構成しないことを確定的に提案している。

45. 概念DPに対するコメントでも回答したように、多くの場合、未履行契約が単一の会計単位となると考えられる。しかしながら、単一の会計単位とすべきか否かは、関連する事実や状況により異なる可能性があり、権利と義務を別の会計単位とすることが目的適合性のある情報を提供する場合もあると考えられる（例えば、契約に履行の不確実性を相当程度小さくする条項がある場合など)。

46. このため、未履行契約に含まれる権利と義務に関して、会計単位の選択の問題として検討すべきと考える。

コメントの方向性

47. 未履行契約が単一の資産又は負債を創出することは会計単位の選択の問題ではないとする概念ED BC 4.116項(a)には反対すること、即ち、未履行契約に含まれる権利と義務を単一の会計単位とすべきかは関連する事実や状況により異なる可能性があるため、会計単位の選択の問題として検討すべきであると考えることをコメントすることが考えられる。

（会計単位（認識及び測定の単位））

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

提案の内容

48. 会計単位については、認識及び測定に対する資産又は負債への適用だけでなく、それと関連する収益及び費用への適用も考慮して選択されるとされ（4.58項 、考えられる会計単位の例（4.61項）や、会計単位の選択に影響を与え得る諸要因が記載されている。(4.59-60項、4.62-63項)

49. 考えられる会計単位の例としては次が示されている。(4.60項、4.61項)

(1) 単一の源泉（契約など）から生じる分離可能な個別の権利、義務（及びそれらの組合せ）
(2) 単一の源泉（契約など）から生じるすべての権利又はすべての義務（又はすべての権利及び義務）
(3) 当該権利ないしは義務のサブグループ
(4) 類似した源泉のポートフォリオから生じる権利ないしは義務の組合せ
(5) 異質の項目のポートフォリオから生じる権利ないしは義務の組合せ
(6) 項目のポートフォリオの中のリスク・エクスポージャー

50. 会計単位を選択する際の目的は、便益を超えないコストで入手可能な最も有用な情報を提供することであるとされる。この目的を満たすために、提供される財務情報は、目的適合性があり、取引の実質を忠実に表現し、コストが便益を超えないこととされる（4.62項)。会計単位の判断にあたり、次のような要因を考慮することが例示されている。

(1) 権利及び義務のグループを単一の会計単位として扱うことは、例えば、次のようなものである場合には、目的適合性のより高い情報を提供する可能性がある。

① 別個の取引の対象となり得ない（又はなる可能性が低い）
② 異なるパターンで消滅する可能性がない（又はその可能性が低い）
③ 企業が行う事業活動の文脈において、キャッシュ・フローを生み出すために一緒に使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュ・フローの見積りを参照して測定される。
④ 類似した経済的特性及びリスクを有している。

(2) 認識される資産、負債、収益及び費用は、それらが生じる原因となった取引の実質を忠実に表現しなければならない。これを達成するためには、異なる源泉から生じた権利又は義務を単一の会計単位として扱ったり、単一の源泉から生じた権利又は義務を分離したりすることが必要な場合がある。さらに、関連のない権利及び義務の忠実な表現を提供するために、それらを区分して認識及び測定を行うことが必要な場合がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(3) 一般に、資産、負債、収益及び費用の認識及び測定に関連したコストは、会計単位の大きさが減少するにつれて増大する。したがって、一般に、同一の源泉から生じた権利又は義務を分離するのは、結果としてもたらされる情報の有用性が高まり、便益がコスト上回る場合のみである。

提案の背景

51. IASBは、会計単位の選択は概念レベルではなく基準レベルで行うべきと考えているが、概念DPに対して、一部のコメント提出者からより詳細な議論を提供すべきとのフィードバックがあったことを踏まえて、追加記載を行っている（BC4.114-BC4.115項）。

52. 概念EDでは、会計単位の決定を左右する諸要因の優先度を示さないことを提案している。諸要因の重要度は、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ためであるとしている。(BC4.115項)

概念DPに対するASBJコメント

53. 会計単位の考え方は、会計基準の開発にとって極めて重要であるため、引き続き、会計単位について検討することを提案している。

コメントのための分析

54. 概念EDに示される会計単位の例や会計単位を判断するにあたっての諸要素は基準開発に役立つものと考えられる。

55. 一方で、現在の記述には、次のような問題もあると考えられる。

(1) 目的適合性に関する4つの要因（4.62項(a)）を平坦に記載しているため、会計単位に関して多くの可能性が残り得る。このため、基準開発への支援の役割が薄れてしまう可能性が考えられる。

(2) 忠実な表現に関して（4.62項(b)）、特に単一の源泉から生じた権利又は義務を分離する場合の考慮要因の記載が乏しい。参照している4.53項から4.56項では、商業的実質を反映することが示されているが、なぜある側面を切り取る必要があるのかについて、説明が不足していると考えられる。

56. 会計単位の記述に関して前項の問題は認識しているが、構成要素だけでなく、認識、測定、表示、開示に関係する横断的な問題であるため、引き続き、コメントの方向性を検討することとしたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ディスカッション・ポイント
概念 ED の提案及び ASBJ コメントの方向性について、ご質問やご意見をいただきたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

付録

IASB ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」への ASBJ コメント（セクション 2、3）

セクション2 財務諸表の構成要素

質問 2 資産及び負債の定義を2.6項から2.16項で論じている。IASBは次のような定義を提案している。 (a) 資産は、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。 (b) 負債は、過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務である。 (c) 経済的資源は、権利又は他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるものである。 これらの定義に同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、理由は何か。

11. 我々は、資産及び負債の定義に関して、現行の定義をより明確化するというDPの方向性に同意する。しかし、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定義するという予備的見解に同意しない。我々は、質問10への回答の通り、持分を最残余の請求権（通常は、親会社の普通株式）として区分することを提案している（詳細については、質問10への回答を参照）。

12. また、我々は、資産及び負債の定義に関して提案されている内容について次のように考えている。

（過去の事象）

13. 本DP公表前のIASBにおける議論では、多くの関係者が、定義から過去の事象に対する言及を削除することは、現行の定義と異なる意味を持たせることにつながることについて懸念を示してきた。我々は、これを踏まえて、過去の事象の結果としてという文言を維持することについて同意する。

（経済的資源）

14. 本DP3.7項は、有形固定資産項目などの物体については、経済的資源は基礎となっている物体ではなく、物体が生み出す経済的便益を得る権利（又は権利のセット）であることを明確にする、と記述している。しかし、このような考え方について、会計単位の問題を概念フレームワークにおいて十分に取扱うことなしに、本DPに記述することには懸念がある。

15. 我々は、会計単位の考え方は、会計基準の開発にとって極めて重要と考えている

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（質問24への回答を参照）。概念フレームワークにおいて会計単位の考え方を記述することなしに、複数の権利で構成されている単一の資産について、一体として認識すべきか当該権利の一部を区別して認識すべきかに関する一貫した説明をすることは困難であろう。

質問3
不確実性が資産及び負債の定義並びに資産及び負債の認識規準において何らかの役割を果たすべきかどうかを、2.17項から2.36項で論じている。IASBの予備的見解は次のとおりである。
(a) 資産及び負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という考え方を維持すべきではない。資産は経済的便益を生み出す能力がなければならない。負債は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。
(b) 「概念フレームワーク」は、資産又は負債が存在しているのかどうかが不確実である稀な場合についての蓋然性の閾値を設定すべきではない。ある特定の種類の資産又は負債が存在しているのかどうかについて重大な不確実性がある場合には、IASBは当該種類の資産又は負債に関する基準を開発又は改訂する際に、その不確実性をどのように扱うべきかを決定するであろう。
(c) 認識規準は、現行の蓋然性への言及を維持すべきではない。
これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのようなことを提案するか、理由は何か。

(a)について

16. 我々は、質問3（c）及び質問8への回答に記述のとおり、原則として認識規準に蓋然性規準が含まれるべきと考えている。しかしながら、定義において蓋然性規準が必要とは考えていない。

17. 本DPの2.18項に記述のとおり、現行の概念フレームワークの定義における「予想される」という用語は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性に関する最低限の閾値を要求することを意図しているかについて、必ずしも明らかではない。

18. したがって、定義に蓋然性の規準をもたないという点を明確化する観点から、資産及び負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という考え方を維持すべきではないという予備的見解に同意する。

(b)について

19. 本DPにおいて記述されている存在の不確実性については、結果の不確実性と明確に区分することは困難な場合がある。例えば、訴訟事件に関して発生可能性の極めて低い経済的資源の流出については、訴訟原因の存在の不確実性が高いことの結果として生じている可能性がある。

20. この点から、我々は、存在の不確実性の問題に対しては、結果の不確実性と別個

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

に蓋然性規準を設定する必要はないと考えている。このような問題については、概念フレームワークにおいて認識規準に蓋然性を設けること、並びに、個別基準において特定のガイダンスを設けることにより対応すべきである。

(c)について

21. 我々は、質問8への回答に記述のとおり、原則として認識規準に蓋然性規準が含まれるべきと考えているため、予備的見解に同意しない（詳細については、質問8への回答を参照）。

質問4 次の各計算書についての構成要素を、2.37項から2.52項で簡潔に論じている。純損益及びその他の包括利益を表示する計算書（収益及び費用）、キャッシュ・フロー計算書（現金収入及び現金支出）及び持分変動計算書（持分への拠出、持分の分配、持分のクラス間での振替）である。 これらの項目について何かコメントはあるか。「概念フレームワーク」がこれらを財務諸表の構成要素として識別することは有用か。

（構成要素の決定）

22. 我々は、資産、負債、持分、純損益、包括利益及びOCIは、すべて財務諸表の構成要素として扱うべきだと考えており、DPの提案内容に同意しない[1]。我々は、財務諸表の構成要素は財務報告の目的に照らして決定すべきだと考えている。特に、IASBの概念フレームワークの以下の各項を、財務諸表の構成要素を決定する際に考慮すべきだと考えている。

(1) 一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報を提供する。これは、企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に関する情報である（OB12項）。

(2) 報告企業の経済的資源及び請求権の変動は、当該企業の財務業績及び負債性又は資本性金融商品の発行等の他の事象又は取引から生じる（OB15項）。

(3) 報告企業の財務業績に関する情報は、企業が自らの経済的資源を利用して生み出したリターンを利用者が理解するのに役立つ（OB16項）。

23. 前項に記述のとおり、財務諸表の構成要素の中には財務報告の目的に照らして直接的に決定すべきものがある一方、財務諸表の構成要素間の相互関係（以下、「連携」という）を考慮して決定すべきものもある。

24. 第1に、我々は、資産、負債、持分及び純損益は、財務報告の目的から直接的に導

[1] 我々の考えでは、純損益、包括利益及びOCIが構成要素であり財務諸表に表示されるのであれば、必ずしも収益と費用を財務諸表の構成要素として扱う必要はない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

かれる財務諸表の構成要素として扱うべきだと考えている。我々の考えでは、資産、負債及び持分の合計は、企業の財政状態の報告の観点から最も目的適合性の高い情報を提供するものであり、したがって、財務諸表の構成要素として扱うべきである。さらに、純損益は企業の財務業績を報告するための最も目的適合性の高い情報を提供すると考えている[2]。

25. 第2に、我々は、包括利益とOCIは、財務諸表の連携を表すために、財務諸表の構成要素として扱うべきだと考えている[3]。持分を財務諸表の構成要素として扱う場合には、連携のために包括利益も財務諸表の構成要素として扱う必要がある[4]。OCIについても、純損益と包括利益を財務諸表の構成要素として扱う場合には、連携のために財務諸表の構成要素として扱う必要がある[5]。

（持分変動計算書に関する構成要素）

26. 本DP 2.52項は、持分変動計算書について、持分への拠出、持分への分配及び持分のクラス間での振替の3つを構成要素として記述している。しかし、財務諸表間の構成要素間の相互関係を示すという観点からは、持分間のクラス間での振替を構成要素として扱うべきでない。

セクション3 資産及び負債の定義を補助するための追加的なガイダンス

質問 5 推定的義務について3.39項から3.62項で論じている。この議論は、負債の定義を狭めて、法的手段又は同等の手段によって強制可能である義務だけを含めるようにすることの可能性を検討している。しかし、IASBは、現行の定義（法的義務と推定的義務の両方を含める）を維持すること、及び推定的義務を経済的強制と区別するのに役立てるためにガイダンスを追加することを暫定的に支持している。このガイダンスは、3.50項に列挙した事項を明確化するものとなる。 この予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

（負債の定義に推定的義務を含めることについて）

27. 我々は、現行の定義（法的義務と推定的義務の両方を含める）を維持し、推定的義務を経済的強制と区別するのに役立てるためにガイダンスを追加するという本

[2] 純損益が包括利益よりも目的適合性の高い情報を提供する理由は、質問 19 への回答（第 151 項）で述べている。

[3] また、質問 10 への回答において、我々は負債と持分の間に中間区分を設ける 3 区分アプローチを検討すべきとしており、仮に 3 区分アプローチを採用した場合には、中間区分についても構成要素として扱うことになる。

[4] 所有者の投資及び所有者への分配も、財務諸表の構成要素として扱うべきである。財務諸表の構成要素間の相互関係は、次のように説明することができる。

期首現在の持分＋包括利益＋所有者の投資及び所有者への分配＝期末現在の持分

[5] 財務諸表の構成要素間の相互関係は、次のように説明することができる。

包括利益―純損益＝OCI

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

DPの予備的見解に、原則として認識規準に蓋然性規準が含まれることを前提として（質問3（c）及び質問8への回答を参照）、同意する。負債を法的義務や強制可能であるものに限定した場合、企業が他者への経済的資源の流出を避ける現実的な裁量をもっていない項目について、負債ではないと結論づける可能性がある。このような結果は、財務諸表利用者に対して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役立つ情報を提供しないことになるであろう。

（推定的義務と「現在の」義務の関係について）

28. 我々は、本DPにおいて、推定的義務がどの時点で負債の定義を満たす「現在の」義務になるのかについて明らかでないことを、懸念している。

29. 本DP 3.72項から本DP 3.97項では、「現在の」義務が生じる場合について、7つのシナリオを例示し、3つの見解を示して議論をしている。これらのシナリオはいずれも条件付の法的義務（すなわち、法令や契約に基づく義務）を対象としている。

30. しかし、企業は条件付の推定的義務を有する可能性がある。たとえば、契約上の義務はないが、企業の過去の行動の結果として、一定の条件（例えば、5年間の継続勤務）を満たした従業員に対して賞与を支払うという推定的義務が存在する場合がありえる。このような5年間の継続勤務の条件が満たされる前の時点においては、企業の有している義務は条件付である。

31. 我々は、法的義務と同様に、推定的義務に対しても「現在の」義務についての本DPの議論が影響することを明確化することが必要と考える。

質問6

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

(a) 見解1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならない。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて資源の移転を回避し得る場合には、現在の義務を有していない。

(b) 見解2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならない。企業が将来の行動を通じて移転を回避する実質上の能力を有していない場合には、義務は実質的に無条件である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(c) 見解3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならないが、企業の将来の行動を条件としていてもよい。

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

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

（見解1について）

32. 我々は、見解1を棄却するというIASBの予備的見解を支持する。見解1については、比較可能性を高める観点からはメリットがあるが、条件付の義務をすべて現在の義務に含めないことは、生じている事象を忠実に表現しない可能性があるという点で懸念がある。また、企業が自身の将来行動として形式的な条件の達成を留保することにより、負債の定義を満たすタイミングを操作できる余地が生まれる可能性がある。

（見解3について）

33. 見解3については、過去の事象が発生している、すなわち、負債の金額が、報告期間の終了前に企業が受け取った便益又は活動を参照して決定されるかどうか（本DP 3.66項）のみによって現在の義務の有無を判断することとされている。しかし、我々は、見解3について、企業が将来の行動によって回避する裁量を有しているあらゆる項目まで負債の範囲が広がる可能性があるとともに、企業による主観的な会計的結果をもたらす可能性があることを懸念している。

（見解2について）

34. したがって、仮に概念フレームワークにおいて「現在の」義務に関する一つの見解を記述するとすれば、見解2となるであろう。生じている経済事象の実質を忠実に表現するという観点からは、義務が最終的に無条件となる段階よりも前に、「現在の」義務を識別すべきである。

35. しかしながら、我々は、DPにおける見解2に関する記述について、次のような懸念を持っている。

36. 我々は、以下の本DP 3.79項の記述によって、「企業が残りの条件を回避できる実質上の能力を有していない」（本DP 3.78項）場合が広く解釈される可能性があることを懸念している。

> 3.79 企業が残りの条件を回避する実質上の能力を有しているかどうかの評価には、判断が必要となる。回避する実質上の能力を企業が有していない可能性のある条件の種類を識別するために、ガイダンスが必要となる場合がある（おそらく個々の基準において）。おそらく、これらの条件には、例えば、企業が継続企業としての営業活動をやめたり、営業活動を著しく縮小したり、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

特定の市場から撤退したりすることによってしか回避できない条件が含まれる場合がある。

37. まず、継続企業の前提は、財務諸表を作成する基礎となる前提であり、企業が現在の義務を有しているかどうかについて、企業の将来行動を判断する文脈で用いられるべきではない。

38. また、企業が特定の市場から退避することによってしか回避できない場合という記述について、企業が当該市場に居続けることについて経済的強制を有している（すなわち当該市場に居続けることが経済的に有利である）ことを意味すると解釈される可能性があることから、ガイダンスに含められるべきでない。企業が当該市場に居続けることによって経済的強制を有しているとしても、企業は将来の行動によって、残りの条件を回避する裁量を有している場合はあり得る。

質問7 資産及び負債の定義を補助するために本セクションで提案している他のガイダンスについてコメントがあるか。

39. 未履行契約の取扱いについては、概念フレームワークにおいて会計単位の問題として議論すべきである。我々は、会計単位の考え方は、会計基準の開発にとって極めて重要と考えている（会計単位については、質問24に対する回答を参照）。

40. 本DP 3.110項は、「未履行契約については、原則として、正味の資産又は正味の負債が生じ、その当初測定は通常ゼロとなる」と記述している。我々は、この考えは、未履行契約を一つの会計単位として取り扱っていると理解している。この理解を前提とすれば、我々は、このような本DPの提案内容について、以下の理由から同意する。

41. 当事者間で締結された契約が未履行の段階では、たとえその契約が強制可能であったとしても、少なくとも片方の当事者が全部又は部分的な履行を開始した後の段階と比較して、当事者による将来の履行可能性の点でより不確実性がある。例えば、多くの契約は、いずれかの当事者により解約することが可能であり、また、解約を申し出た当事者は、相手方に一定の補償を支払うことを要求されるかもしれないが、一般的に、その金額は契約額と比較すれば相当程度小さい。

42. このような契約が未履行の段階では、将来において契約額を基礎としたキャッシュ・フローの流入や流出が生じることについて不確実性があり、資産及び負債をそれぞれ総額で認識することは必ずしも目的適合的な情報とならないと考えられる。

43. しかしながら、提案内容のように未履行契約を原則として正味の資産又は正味の

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

負債として認識するとしても、どのような場合に、資産及び負債を総額で認識すべきかについては追加的な検討が必要である。

44. 例えば、一部の確定した長期契約では、解約不能条項を設定することや、履行されない場合には契約額に近い金額の補償支払いが要求されるようなdisincentiveを設定することにより、履行されない不確実性を相当程度小さくしている。このようなケースにおいては、関連する資産と負債をそれぞれ総額で認識すべきかどうか、追加的な議論が必要と考える。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。