

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。前回 ASAF 対応専門委員会(8月4日開催)及び企業会計基準委員会(8月5日開催)において、コメントの方向性についてご審議をいただいた。
2. 10月5日 ASAF 対応専門委員会では、これまでのご意見をもとに作成した概念 ED 第 4 章に対するコメント文案を検討しており、本資料は、これらの審議を踏まえて修正したコメント案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。
3. 本資料の括弧内の項番号は、明示のない限り、概念 ED の項番号を指す。

II. 概念 ED に対するコメント案の検討

構成要素の定義

(提案の内容)

4. 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控除した後の資産に対する残余持	同左

構成要素	定義案	現行の定義
	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

5. 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。

（概念EDにおける質問項目）

6. 構成要素の定義に関する質問は以下のとおりである。

質問3 構成要素の定義
<p>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）。</p> <p>(a) 資産、及びそれに関連した経済的資源の定義</p> <p>(b) 負債</p> <p>(c) 持分</p> <p>(d) 収益</p> <p>(e) 費用</p> <p>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。</p>

（コメントの方向性）

財政状態計算書の構成要素

7. 資産、負債の定義については、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。）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。現行の資産・負債の定義における「期待される」流入（「予想される」流出）は蓋然性の乏しい項目を除く趣旨と理解されており、この用語を削除することの影響は少ないと考えられるため、定義の明確化の観点で同意することが考えられる。蓋然性については、第5章でコメントを検討することが考えられる。
8. 概念EDでは、経済的資源を「権利」として定義し、概念DPの定義から「価値の他の源泉」を削除しているが、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、「権利」でまとめることは必ずしも適切

でないと考えられる。一方で、概念DPで使用されていた「価値の他の源泉」に代わる具体的な用語がないかを検討することが考えられるものの、ノウハウは企業活動に必要な知識や技能、経験であり、現金はそれ自身が価値を構成するものであり、のれんについては、企業内の知識や技能、企業内の体制や協力関係、対外的な信用や評判といった要素を包含するものである。このように「権利」以外の経済的資源には様々な性質のものが含まれるため、それらを集約して表現することは困難と考えられる。このため、「価値の他の源泉」を復活しつつ、その用語の趣旨の説明を追加することが考えられる。

ただし、今後の検討で適切な用語が見つければ、それに置き換えていくことが考えられる。

9. 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ものの、定義の必要性については、今後、検討する予定である。
10. 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で提出したコメント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コメントすることが考えられる。

財務業績計算書の構成要素

11. 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。
12. 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は財務諸表の連繫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。
13. 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。

(コメント案)

14. コメント案は以下のとおりである。

(a) (b) 資産、負債の定義について

- (1) 我々は、「期待される」流入（「予想される」流出）の削除を含め、資産、負債の定義の明確化に同意する。
- (2) 概念EDでは、経済的資源を「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利」と定義している。
- ① （「経済的便益」の定義の必要性について、今後、検討する予定。）
- ② 概念DPの経済的資源の定義では、「権利」に加えて「価値の他の源泉」が含まれていたが、そこから「価値の他の源泉」が削除され、「権利」のみになっている。これはIASBが「価値の他の源泉」という概念が曖昧過ぎて正式の定義では有用でないと考えたためである。しかし、「権利」では、のれん、ノウハウ、現金など捕捉できない経済的資源があり、概念EDの修正は必ずしも成功していないと考える。代わりにそれらを捉えられるように、引き続き「価値の他の源泉」を用いるとともに、具体的に、のれんやノウハウなどのような、企業活動のための知識や技能、対外的な信用や評判の要素や、現金など、それ自身が価値を有するものを含む用語であることを追加説明することが考えられる。

(c) 持分の定義について

- (3) 我々は、概念DPに対するコメントにおいて、最残余の請求権を持分、企業の現在の義務を負債として、そのいずれにも当てはまらない項目の中間区分を設ける3区分アプローチを提案した。これは、最残余の請求権は通常、親会社の普通株式であり、その請求権の保有者の持分を変動させる損益を明瞭に示すためであり、また、それと同時に、企業の支払能力を示すことが副次的に重要と考えられたためである。
- (4) 我々の前項の考え方に現時点で変更はない。しかしながら、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リサーチ・プロジェクトで検討しており、まだ、この論点は解決されておらず、負債と持分の定義が見直される可能性があると理解している。IASBのリサーチ・プロジェクトにおいて、より有用な情報が提供されるように、概念フレームワークの負債と持分の定義に関する検討が進むことを期待する。

財務業績に係る構成要素の定義について

- (5) 我々は、純損益、包括利益及びその他の包括利益（OCI）を財務業績計算書の構成要素として扱うべきだと考えており、概念EDの提案内容に同意しない。
- (6) 現行の概念フレームワークでは、一般目的財務報告書は、企業の経済的資源及び請求権に関する情報と、それらの変動に関する情報を提供し、その変動は企業の

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としている(0B12項、0B15項)。また、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としており(0B16項)、概念EDでは、純損益を財務業績情報の主要な源泉として位置付け、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(7.19項)。

(7) これらを踏まえると、資産、負債及び持分は経済的資源及び請求権に関する情報を提供するものとして、また、純損益は、企業の財務業績の最も目的適合性の高い情報を提供するものとして、財務報告の目的に照らして直接的に決定される構成要素であると考え。また、これらの財務諸表の構成要素の間の相互関係(以下、「連携」という。)を考慮して、包括利益とOCIを構成要素として決定すべきと考える。このように、財務業績計算書の構成要素としては、収益、費用の代わりに、純損益、包括利益及びOCIを位置付けるべきだと考える。これらを構成要素と位置付けることで、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。

(8) 純損益、包括利益及びOCIについては、次のように定義することが考えられる。

(Q12-Q14の回答を踏まえて記載する予定)

現在の義務

(提案の内容)

15. 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。

16. 「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)

(概念EDにおける質問項目)

17. 「現在の義務」に関する質問は以下のとおりである。

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)

「移転を回避する実際上の能力を有していない」を採用することについて

18. 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、概念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。
19. 概念EDの提案は、前項の見解2をベースとしている。見解1は、負債を狭く捉え過ぎる可能性があり、現在の義務の忠実な表現とならない可能性があると考えられる。また、見解3は、実質的に義務の制約が外れ、負債の範囲が広がり過ぎる懸念がある。このため、見解2が概ね妥当と考えられる。
20. 「実際上の能力を有していない」に関して、個別事例に応じた判断が必要となる懸念が専門委員会で示されたものの、その懸念に対応するために本資料15項のようなガイダンスが掲げられている。また、今後の基準開発の支援という観点で、これまでに特に問題とされてきた企業が移転を回避する可能性がある場合に、何が現在の義務を創出するのに十分かどうかについて、踏み込んでガイダンスを提示したことは今後の基準開発に役立つものと考えられる。こうした指針がない場合には、個々の基準開発で異なる判断が行われる可能性があると考えられる。このため、基本的に概念EDの提案に同意することが考えられる。

見解2に関するガイダンス：

21. 本資料14項(2) (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。棚卸資産の取得の例を想定すると、棚卸資産の取得時点（即ち、経済的資源の取得時点）で、すでに負債が発生しており、経済的便益の受取り（棚卸資産の販売によるキャッシュ・フローの回収）はそれよりも後になると考えられるためである。

(コメント案)

22. コメント案は以下のとおりである。

- (1) 我々は、次項で示す事項を除き、本EDの提案に同意する。
- (2) なお、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。これは、棚卸資産の取得の例を想定すると、負債は棚卸資産である「経済的資源」の受取りの段階で発生し、経済的便益はそれらを販売することにより得られるキャッシュ・フローの受取りであるため、負債の計上時期より後にな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

23. 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)

(概念EDにおける質問項目)

24. その他のガイダンスに関する質問は以下のとおりである。

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。

(未履行契約)

提案の内容

25. 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、組み合わせら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)。

26. 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)。

コメントの方向性

27. 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てコメントすることが考えられる。

コメント案

28. コメント案は以下のとおりである。

- | |
|--|
| <p>(1) 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)には同意しない。</p> <p>(2) 我々は、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否定できないと考える。</p> <p>(3) 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では、履行の確実性が高まるため、企業の権利・義務を各々示した方がより目的適合性のある情報を提供する可能性もあると考える。</p> |
|--|

(会計単位(認識及び測定単位))

29. 会計単位については、今後、検討を予定している。

ディスカッション・ポイント

概念EDの提案及びASBJコメント案について、ご質問やご意見をいただきたい。

以上

付録 1

ASAF対応専門委員会（8月4日開催）で聞かれたご意見

（構成要素の定義）

資産、負債の定義について

- 財政状態計算書の構成要素に関連して、コメントの方向性（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。）に賛成する。ただし、定義から蓋然性の要素を削除するのであれば、認識について概念フレームワークのレベルで蓋然性の規準を維持することを明確に主張すべきである。
- 資産の定義における「権利のセット」の考え方については、概念 DP においては記載があいまいであることから反対であったが、概念 ED の 4.12 項に「権利のセットを物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。」との記載が追加されたことから、強く反対はしない。

経済的資源の定義について

- 経済的資源の定義で、事務局が復活を提案している「価値の他の源泉」という表現はあいまいである。権利で捕捉できない経済的資源もあることを概念 ED が適切に反映できているとは思わないが、だからといって「価値の他の源泉」というあいまいな表現を復活させる提案が適切とも思わない。別の表現を提案すべきではないか。

持分の定義について

- 概念フレームワークで扱うか個別基準で扱うかの線引きについて、負債と持分の区分は、本来、概念フレームワークで整理しておくべき領域であると考えている。

財務業績計算書の構成要素について

- 財務業績計算書における構成要素に関連して、コメントの方向性にあるように、概念 DP へのコメントと同様、純損益を構成要素とすべきことをしっかり主張すべきである。この点、概念 DP において何が構成要素なのかについて問いかけをしているにもかかわらず、概念 ED においてその点へのコメントと議論が展開されていない。
- 純損益の定義がないことから、第 7 章「表示及び開示」における財務業績の意味が不明瞭となり、第 7 章全体の意味が不明確になっていることも、第 4 章「財務諸表の構成要素」において主張してはどうか。
- （概念 DP へのコメントを引き続き主張することは当然行うべきだが、）IASB が純

損益の定義は困難であるとしていることを踏まえると、純損益の定義がないことを前提とした場合に、ASBJとしてリサイクリングの必要性をどのように主張していくかについての検討も必要ではないか。

- 概念 DP へのコメントでは、いったん概念 DP の構成を尊重して「表示及び開示」の章で議論したが、概念 ED へのコメントでは、この論点は財務諸表の根幹に関わる論点であり、「表示及び開示」の議論ではなく、構成要素として定義して議論すべきということを一步踏み込んで主張すべきである。
- 持分が資産と負債の差額で定義されるにもかかわらず構成要素とされていることに鑑みると、IASB が純損益や包括利益は差額であるから構成要素とならないという主張をしていることには理由がないのではないか。
- IASB は包括利益から OCI を差し引いたものを純損益だと説明しているが、一方で、IASB は包括利益計算書において上から順番に小計を出すことは認めるが、逆に戻すことは不適切とも考えている。包括利益から OCI を差し引いて純損益を出すというのは、包括利益から逆算するような構造であり、考え方として自己矛盾ではないか。

(現在の義務)

見解 2 を採用することについて

- 現在の義務を識別する際の企業が将来の移転を回避する能力として見解 2 を採用することに関連して、「その結果については概ね妥当と考えられ」と記載されているが、そのように言いきることには懸念がある。むしろ、「将来の移転を回避する実際上の能力」を有しているかどうかについての判断が適切に行えるかどうかについて懸念があるということに記載してはどうか。
- 概念 DP において示された見解 1、見解 2、見解 3 の中では、唯一理解できるものが見解 2 であるが、見解 2 では会計処理になると判断に幅が出てしまう。それを考えると、現在の義務を概念フレームワークで定義することは適切ではないのではないか。

見解 2 に関するガイダンス

- 概念 ED 4.31 項(b)のコメント案に関して、棚卸資産や事業用資産の取得などについての記載の意図が十分に理解できないので、記載を工夫していただきたい。

(未履行契約)

- 未履行契約に関する事務局の懸念の趣旨がわかりにくい。具体的に何が懸念であるのか例示できないか。

以上

付録2

ASAF対応専門委員会（10月5日開催）で聞かれたご意見

（構成要素の定義）

資産、負債の定義について

- コメント文案(1)において「期待される流入・予想される流出」の削除に同意するのは、認識において蓋然性規準が維持されることが前提であることを明記すべきである。

概念 ED の「蓋然性が低い場合に認識しないかもしれない」という記述は、「蓋然性が高くない項目が認識されてしまうのではないか」との懸念に対する対応になっておらず、蓋然性規準の維持が必要である。

経済的資源の定義について

- コメント文案(2)①について、「経済的便益」を定義すべき理由をもう少し書き込む必要がある。

自分はコメント文案(2)①と②は有機的につながっているとも感じている。「価値の他の源泉」を削除したこともあって経済的資源の意味が不明確になったことから、①②の明確化のコメントにつながっていると読んだ。

- コメント文案(2)②について、方向性は賛成だが、「価値の他の源泉」が曖昧だから削除された経緯を踏まえると「価値の他の源泉」をそのまま復活させるのではなくて、何か形容詞を冠するなどの工夫が必要ではないか。

持分の定義について

- 持分には（その一部にせよ）、財政状態計算書と財務業績計算書を連携する役割を担っている。このような持分の役割を持分の定義において言及することを検討してはどうか。

財務業績に係る構成要素の定義について

- コメントレターの構成についてであるが、コメント文案(5)「純損益、包括利益及びその他の包括利益（OCI）を財務業績計算書の構成要素として扱うべき」との点に関連して、その場合の定義を（第7章まで待つのではなくて）第4章に取りこんでコメントしたほうが強いインパクトを与えるのではないか。
- コメント文案(7)「財務業績計算書の構成要素としては、収益、費用の代わりに、純損益、包括利益、OCI を位置付けるべきだと考える」に関して、収益と費用を構成要素として定義しないことが適切であるとの主張であるならば、重要な点であるから、その主張をコメント文案において明確に説明する必要があるのではないか。

- コメント文案(7)「財務業績計算書の構成要素としては、・・・純損益、包括利益、OCIを位置付けるべきだと考える」に関して、純損益と包括利益だけを構成要素として扱い、OCIは純損益と包括利益の差額ということではないのか。

(現在の義務)

- 特に意見は聞かれなかった。

(未履行契約)

- コメント文案(1)で「会計単位の選択の問題ではないとする概念ED・・・には反対する」と強い意見となっている。

同文案(2)において「権利と義務を別の会計単位とすることが目的適合的のある情報を提供する場合もある」とあるが、具体的なケースが思い浮かばない。

「権利と義務を別の会計単位とすることが望ましい」という主張ではないから、コメントの方向性には反対しないが、「権利と義務を別の会計単位とする」ことは契約情報の開示要求につながりかねないという懸念があるので、表現ぶりには留意いただきたい。

以 上