
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の見直しに関する IASB における議論の状況**

I. 本資料の目的

1. 2016 年 4 月の国際会計基準審議会 (IASB) ボート会議では、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「本 ED」という。)に寄せられたコメントを踏まえ、以下について議論することを予定している。

- (1) 概念フレームワークの目的及び位置付け (AP10A)
- (2) 概念フレームワークを最終化するアプローチ (AP10B から AP10E)

AP10B : 再審議のアプローチ

AP10C : 再審議のアプローチ-測定

AP10D : 再審議のアプローチ-財務業績の報告

AP10E : 再審議のアプローチ-負債と資本の区分

2. 本委員会では、アジェンダ・ペーパー10A から 10E を取り上げ、概要をご紹介します、4 月 19 日に開催された ASAF 対応専門委員会での審議も踏まえてご意見を頂くことを予定している。具体的な修正の方向性を議論しているため、(1)の提案について特にご意見をいただきたいと考えている。

II. AP10A (概念フレームワークの目的及び位置付け) の概要

アジェンダ・ペーパーの目的

3. ここでは、以下の点について議論することを目的としている。

- (1) 概念フレームワークの目的
- (2) 概念フレームワークの位置付け
- (3) 概念フレームワークの将来における改訂のアプローチ

概念フレームワークの目的

(本 ED における提案)

4. 本 ED では、概念フレームワークの目的として次の 3 つの目的を提案していた (本 ED の IN1 項)。

- (1) IASB が首尾一貫した概念に基づいた基準を開発するのを支援する。
- (2) 特定の取引又は事象に当てはまる基準がない場合、又は基準が会計処理の選択を認めている場合に、作成者が首尾一貫した会計方針を策定するのを支援する。
- (3) すべての関係者が基準を理解し解釈することを支援する。

(フィードバックの要約)

5. 回答者の多くが、本 ED の提案に賛成したが、少数の回答者は、概念フレームワークの主たる目的は、ディスカッション・ペーパーにおける提案と同様に、IASB の基準開発の支援であるべきと提案した。彼らは、IASB のニーズに焦点を当てることによって、より焦点が絞られた概念を開発することができるかと主張した。

(IASB スタッフによる分析及び提案)

6. IASB スタッフは、IASB 以外の関係者を IASB と同等に重要な利用者としても概念の開発の妨げになるとは考えられないこと、及び、本 ED に対する多くの回答者が本 ED における提案を支持していたこと等を理由として、本 ED で示した 3 つの目的を確認することを提案している。

概念フレームワークの位置付け

(本 ED における提案)

7. 本 ED における提案は次のとおりである (本 ED の IN2 項及び IN3 項)。
 - (1) 概念フレームワークは会計基準ではなく、個別基準における要求事項に優先するものではない。(現行の概念フレームワークの位置付けと変更なし。)
 - (2) 一般目的財務報告の全般的な目的を満たすために、IASB は概念フレームワークの諸側面から離脱する要求事項を定める場合がある。そのような要求事項を設ける場合、IASB は基準の結論の根拠においてその離脱の理由を説明する。

(フィードバックの要約)

8. 本資料の第 7 項(1)の提案に関して、コメントした回答者の多くは、概念フレームワークが IFRS の基準に優先すべきではないことに賛成した。少数の回答者は、将来 IASB が概念フレームワークに準拠した IFRS の基準のみを定めることができるように、概念フレームワークを IFRS の基準よりも高い位置づけにすべきとの見解を示した。
9. また、本資料の第 7 項(2)の提案に関して、少数の回答者はこの提案を支持したが、回答者の一部は、IASB が概念フレームワークの諸側面から離脱することは許容されるべきではないという見解であった。

(IASB スタッフによる分析及び提案)

10. IASB スタッフによる提案は、本 ED から変更はない。
11. 本資料の第 7 項(1)に関しては、現行の概念フレームワークの位置付けは実務において機能しており、概念フレームワークが IFRS の基準に優先しないことを明示することを通じて、一部の作成者にとって概念フレームワークに準拠していないと見える可能性のある IFRS の基準の適用を不適切に回避するのを防ぐとしている。更に、次の理由から、財務報告の目的を達成するために一定の状況において離脱が必要となる場合があるとしている。
- (1) 概念的思考又は経済環境は変わる可能性があるため、IASB は、新しい思考を反映させるよう新基準又は改訂基準を開発することが必要となる場合がある。
 - (2) IASB が概念フレームワークから離脱することを許容することは、概念フレームワークの諸側面と矛盾するにもかかわらず、財務報告の目的を満たすのに役立つ暫定的な基準を開発する柔軟性を IASB に与える。
 - (3) IASB は、財務諸表の利用者の全般的な情報ニーズを満たすために異なる質的特性のバランスをとる必要がある場合がある。
 - (4) IASB が、例えば、IFRS 第 16 号「リース」における少額資産に関する免除規定のように基準に実務上の便法を含めることを望む場合がある。
12. 本資料の第 7 項(2)に関しても、IASB スタッフは、本 ED と同様に、IASB が概念フレームワークの一部の側面から離脱する場合、IASB は基準の結論の根拠においてその離脱の理由を説明すべきであると考えているとしている。

概念フレームワークの将来における改訂のアプローチ

(本 ED における提案)

13. 本 ED では、概念フレームワークは、IASB がそれを用いて作業した経験に基づいて、随時改訂される (revised from time to time) 可能性があるとしていた (本 ED の IN4 項)。

(フィードバックの要約)

14. この提案に対して少数の回答があり、そこでは提案への支持が示された。加えて、IFRS 諮問会議の一部のメンバーからも支持が示されたが、IFRS 諮問会議の別の一部のメンバー及び本 ED への回答者は、概念フレームワークの信頼性が損なわれることを危惧して、頻繁に過度な概念フレームワークの改訂を行うことに注意を促した。

(IASB スタッフによる分析及び提案)

15. IASB スタッフは、概念フレームワークに関する作業がデュー・プロセス・ハンドブック(4.20項)で記述されるIASBの恒常的活動の1つであることなどから、本EDと同様に、概念フレームワークが随時改訂される(revised from time to time)ことを記述することを提案している。また、概念フレームワークの改訂の契機となり得る事象及び状況として、次の例を示しており、結論の根拠に当該例示を行うことも提案している。

- (1) リサーチ・プロジェクトから新たな知見を得る。
- (2) IASBの概念的思考又は経済環境が変わる。
- (3) 概念フレームワークを使っているうちに改善すべき領域を識別する。

ディスカッション・ポイント

IASB スタッフの提案について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

(4月19日ASAF対応専門委員会でのご意見)

- 概念フレームワークの目的に関する6項の提案は妥当ではないか。
- 概念フレームワークの改訂のアプローチについて、概念フレームワークがIASB以外の関係者にも役立つという観点を考慮すると、概念フレームワークの改訂は、IASBが改訂の必要性を認識するだけでなく、市場関係者のコンセンサスも得られる場合とすべきではないか。

Ⅲ. AP10B (再審議のアプローチ) の概要

アジェンダ・ペーパーの目的

16. ここでは、概念フレームワークを最終化するアプローチを検討することを目的としている。特に、以下に関するIASBの意思決定が求められている。

- (1) IASBが、さらに分析及び議論が必要となる領域を正確に識別しているか(現時点は、これらの項目に関する見解は求められていない)。
- (2) IASBスタッフが提案する改訂された概念フレームワークの影響分析に関するアプローチに同意するか。

IFRS 諮問会議からのフィードバック

17. 2016年2月のIFRS諮問会議では、IASBスタッフは、本EDに寄せられたフィードバックを議論し、概念フレームワークの最終化に関する見解を求めた。
18. IFRS諮問会議メンバーは、予定通り概念フレームワークを最終化することを概ね支持した。IFRS諮問会議メンバーは、本EDの提案は現行の概念フレームワークに比べ著しい改善を示すものであり、概念フレームワークの改訂を遅滞なく行うことが必要であると述べた。彼らは、測定、財務業績の報告及び負債と資本の区分のような特定の領域については、さらなる検討の必要性を認めつつ、本EDの提案は前進であり、将来必要な場合にこれらの領域を再検討し、概念フレームワークを更新することも可能であるとの見解を示した。

IASB スタッフの提案

19. IASBスタッフは、本資料の第16項(1)に関して、以下の提案をしている。
 - (1) 再審議では、IASBは、議論がある領域又は新たな情報が利用可能な領域に焦点を当てるべきである。例えば、以下の場合、IASBは提案を再審議すべきである。
 - 本EDに対する回答者の多くが、反対の意見又は提案に対する著しい懸念を示した場合
 - 本EDに対する回答者の一部が、提案に反対しかつ代替案を提示した場合又はボードがこれまで検討していない議論を提示した場合
 - 本EDの公表においてボード・メンバーが反対票を投じ、ボード・メンバーが代替案を示した提案
 - 本EDの公表において、僅差で承認された提案
 - 本EDにより提案が公表された以降、IASBが異なる結論に至る合理的な可能性のある新しい進展が存在する場合

- (2) IASB スタッフの予備的な分析では、再審議で追加の議論が必要と識別された領域は、次のとおりである。

<p>第1章—一般目的財務報告の目的</p>	<p>受託責任—本EDで提案したように財務報告の目的の一部として受託責任をより強調することを確認するか、及び、単に株式の購入/売却/保有に関する意思決定ではなくより広い概念として「意思決定有用性」を議論するか</p>
<p>第2章—有用な財務情報の質的特性</p>	<p>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記述した、慎重性の考え方を概念フレームワークに再導入した提案を確認するか。加えて、認識及び（又は）測定における非対称性が基準設定において役割を果たすかことを認めるかどうか。</p> <p>測定の不確実性—本EDで提案したように、測定の不確実性は質的特性である「目的適合性」に影響を与える要素であるということを確認するか、又は、測定の不確実性は質的特性である「忠実な表現」に影響を与える要素であることを議論するか；及びその他の種類の不確実性を議論するか</p>
<p>第3章—財務諸表と報告企業</p>	<p>報告企業の境界—直接支配及び間接支配の用語の意味を明確化する</p> <p>連結財務諸表及び非連結財務諸表—「連結財務諸表は非連結財務諸表よりも、有用な情報を提供する可能性が高い」という記述を維持するか</p>
<p>第4章—財務諸表の構成要素</p>	<p>資産及び負債の定義—提案した定義を修正するか（特に、現行の「期待される（予想される）流入又は流出」への言及を維持するか、又は、「現在」又は「過去の事象の結果として」への言及を削除するか）</p> <p>負債及び資本—IASB スタッフは、AP10E「再審議のアプローチ—負債及び資本の概念」で、負債及び資本の概念を</p>

	<p>開発するアプローチを確認している。</p> <p>収益及び費用—収益及び費用の種類に関するガイダンス（事務局注：狭義の収益（revenue）、利得及び損失）を削除する提案を確認するかどうか</p>
第5章—認識及び認識の中止	<p>認識規準—現行の認識規準（特に、蓋然性規準）を削除する提案に対する懸念を踏まえ、提案された認識規準を見直すかどうか及びどのように見直すか</p> <p>認識の中止—本EDにおける提案を確認するか、又は、認識の中止に関する支配アプローチを検討するか</p>
第6章—測定	<p>測定—IASB スタッフは、AP10C「再審議のアプローチ—測定」で当該論点の再審議のアプローチに対する見解を求めている</p>
第7章—表示及び開示	<p>表示及び開示—本EDの提案を確認するか、又は、基本財務諸表及び財務諸表の注記に関する議論を含めるか</p> <p>財務業績に関する情報—IASB スタッフは、AP10D「再審議のアプローチ—財務業績の報告」で当該論点の再審議のアプローチに対する見解を求めている</p>
第8章—資本及び資本維持の概念	<p>資本維持—本EDで示した現行の章を維持するか、現行の章を改訂のうえ置き換えるか、現行の章を削除するか</p>
その他の論点	<p>事業活動及び長期投資—本EDの提案を確認するか、又は、さらなるガイダンス及び用語の明確化を図るか</p>

20. IASB スタッフは、本資料の第16項(2)に関して、以下の提案をしている。

- (1) 将来の基準設定に対する提案の影響に対する、包括的な分析又はフィールド・テストを実施しない。これは、IASB スタッフは、本EDで提案する考え方をIFRSの設定に適用した場合、IASBがどのような判断を下すかを現時点で予測することは不可能であると考えているためである。一方で、本EDで提案した資産及

び負債の定義の提案が現行のプロジェクトにもたらす影響の可能性については、フィールド・テストが可能であり回答者の多くが要請していることから、広範な分析を行うことを提案している。

- (2) 本 ED の提案と現行の IFRS との不整合について、本 ED で提案したように、概念フレームワークの改訂が自動的に現行の IFRS 基準の改訂につながるべきでなく、アジェンダへの追加に関する通常のデュー・プロセスに従うべきである。また、本 ED で示した不整合に対する影響分析に関して、回答者が示唆した不整合に関する追加の分析は実施するが、それを超える包括的な分析は実施しない。これは、スタッフは、現行の IFRS に改訂された概念フレームワークを適用した場合、IASB がどのような判断を下すかを現時点で予測することは不可能であり、又は不適切であると考えているためである。
- (3) 作成者に対する提案の影響（概念フレームワークを使用して会計方針を作成する場合の影響、及び、改訂された概念フレームワークに基づく IFRS 基準の適用に対する影響）については、作成者に対する詳細な影響分析を実施のうえ、今後のボード会議で作業結果を示すことを予定している。

ディスカッション・ポイント

IASB スタッフの提案について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

IV. AP10C（再審議のアプローチ測定）の概要

アジェンダ・ペーパーの目的

21. ここでは、本 ED の測定に関する再審議のアプローチを検討することを目的としている。議論の目的は、最終的な成果を確約することではなく、前に進むうえでの方向性を決めることであるとされている。

本 ED における提案

22. 本 ED では、測定に関して、主に次のような提案がなされている。

- (1) 測定基礎を「歴史的原価」と「現在価額」に区分するとともに、「現在価額」について、市場参加者の観点である「公正価値」と企業の観点である「使用価値」及び「履行価値」を例示する（本 ED の 6.4 項及び 6.20 項）。

- (2) 測定基礎の選択において、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてどのような情報をもたらすのかを考慮することが重要である（本 ED の 6.53 項）。
- (3) 目的適合性のある情報を生み出すためには、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、次の要因を考慮することが重要である（本 ED の 6.54 項）。
- ① 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。これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まることとなる。
 - ② 当該資産又は負債の特徴
- (4) ほとんどの場合、資産、負債、収益又は費用について目的適合性のある情報を提供するための最も理解可能性の高い方法は、一方の測定基礎を財政状態計算書と財務業績の計算書の両方で使用し、他方の測定基礎を財務諸表注記における開示だけに使用することである。しかし、場合によっては、財政状態計算書では資産又は負債について現在価額の測定基礎を使用し、純損益計算書では異なる測定基礎を使用することによって、目的適合性のより高い情報が提供される（本 ED の 6.75 項及び 6.76 項）。

フィードバックの要約

23. 測定の章に対するフィードバックの要約として、主に次の事項が示されている。
- (1) 本 ED の回答者の多くは、測定の章に関する著しい懸念又は会計基準の開発を支援する適切な基礎を提供しないとの見解を示した。
 - (2) 一部の回答者は、測定の章が公表される前に、追加の研究が必要であると提案した。他の回答者は、測定に関するガイダンスは限定的なものに留めたいうえで、概念フレームワークを公表し、その後、追加の研究を実施すべきであると提案した。
 - (3) 見解を示した回答者の殆どは、測定基礎の選択の原則は、有用な財務情報の質的特性に基づくべきであるということに賛成したものの、一部の回答者は、提案されたガイダンスは、会計基準を開発するための十分な基礎を提供するものでないと考えた。
 - (4) 一部の回答者は、特に、「部分的には事業活動に応じて決まる、資産又は負債

が将来のキャッシュ・フローにどのように寄与するか」は、測定基礎の選択において考慮すべき重要な要因であるとの提案を支持した。彼らの多くは、「事業活動」に言及していることを支持したうえで、この言及はより強調されるべきものである又は最も重要な要因であると提案した。しかし、一部の回答者は、「事業活動」の考え方は、多くの場合、他の要因を補足するものであるべきと提案する一方、他の回答者は、「事業活動」を強調することは比較可能性を低めるものであると懸念した。

- (5) 多くの回答者は、財政状態計算書では現在価額の測定基礎を使用する場合、純損益計算書では異なる測定基礎を使用するかもしれないという提案に賛成した。しかし、一部の回答者は、これについて追加のガイダンス又は明瞭な概念的な基礎が必要であると考えた。

IASB スタッフの提案

(提案するアプローチ)

24. 測定の章を修正するにあたり、IASB スタッフから、次の 3 つのアプローチが示されている。いずれのアプローチも、2017 年初めに、改訂された概念フレームワークが公表されるという仮定に基づいている。

(1) アプローチ A (本 ED の提案を放棄し、測定の章を空白とするアプローチ)

本 ED の測定の章を放棄し、現行の概念フレームワークの測定の章を削除し空白としたうえで、概念フレームワークを公表し、リサーチ・プロジェクトを実施する。リサーチ・プロジェクトから結論が導かれた時に概念フレームワークを完成させることを目的としている。

(2) アプローチ B (本 ED の提案を維持するアプローチ)

軽微な見直しを行うだけで、本 ED の測定の章を維持する。見直す点は、主に本 ED に対する回答者が指摘した点を想定しており、IASB スタッフは、次の論点を再検討することを考えている¹。

- 歴史的原価の文脈における、減損、償却原価及び現在原価の議論
- 取引費用の取扱い
- 様々な測定基礎が提供する情報に関する表形式による表示
- 当初測定と事後測定の関係

¹ 事務局注：測定基礎の選択において考慮する要因に関する提案（本資料の第 22 項(3)）については、維持されることが考えられる。

- 独立企業間価格ではない取引

(3) アプローチ C (本 ED の提案を再構築するアプローチ)

本 ED で示された多くの考えを維持し、議論があった考え方と議論の影響の関係を明確にしたうえで、測定の章を構築する。当該アプローチは、異なる測定基礎の前提、測定基礎の分類及び測定基礎の選択において考慮すべき要因について、本 ED に対する回答者が概ね支持していたことを前提としている。当該アプローチを採用することを決定した場合、IASB スタッフは、実施にあたり詳細な計画を作成することを予定している。検討事項の例として、次の点等が示されている。

- 歴史的原価と現在原価の選択をどのように行うかについての要因を議論する。
- 原価を基礎とする測定と現在価額のいずれを選択するかの重要な要因は、資産又は負債の将来キャッシュ・フローへの寄与であろうという考え方を構築する。ここで、重要となる考え方は、原価の測定（入口価値）は、事業において使用される有形固定資産及び棚卸資産のような資産にとってより目的適合的である可能性が高く、一方、現在価額（主に出口価値）は、売却（移転）されるであろう又は売却（移転）されるかもしれない資産（負債）にとってより目的適合的である可能性が高いということである。この考え方に関する論拠として、様々な考え方が示されている²。
 - ① 原価による測定は、価値の増加が不可逆となる（又は不可逆とみなされる）まで、優先されるべきである。
 - ② 原価による測定は、資産（負債）を売却（移転）するための、阻害要因（経済的な制約を含む）がある場合、優先されるべきである。
 - ③ 原価による測定は、「価値創造事業活動」における資産及び負債に関して優先されるべきである一方、現在（価値）の測定は、「価格変動」事業活動において保有される資産及び負債に関してより目的適合的

² これらの考え方の間では、一部相違する点はあるものの、類似する点及び重複する点が多くある。①から③で示した考え方は、ASAF 会議に提出されたペーパーで主張された考え方である。具体的には、2013年12月ASAF会議にASBJが提出したペーパー「純損益/OCIと測定」、2014年3月ASAF会議にFASBのThomas J. Linsmeier理事が提出したペーパー「財務業績計算書での表示の改訂モデル：測定に対して生じる可能性のある含意」、2014年6月ASAF会議に英国財務報告評議会（FRC）が提出したペーパー「収益及び費用の報告と測定基礎の選択」である。一方、④で示した考え方は、最近FASB理事に選任されたChristine Ann Botosan氏が共著のペーパーで主張された考え方である（Christine A. Botosan and Adrienna A. Huffman: 'Decision-Useful Asset Measurement from a Business Valuation Perspective', Accounting Horizons Vol. 29, No. 4 2015 pp. 757-776）。

である。

- ④ 「使用による評価の前提（測定基礎における使用価値とは異なる点に留意）」対「交換による評価の前提」

（IASB スタッフによる分析及び提案）

25. IASB スタッフは、まずアプローチ C により測定の章を改善することを提案している。これは、DP 及び ED の開発から得られた理解を維持しつつ、概念フレームワークに反映され得る改善点を考慮することができるためである。
26. IASB スタッフは、概念フレームワークが測定に関するガイダンスを提供しないことは満足のいくものではないため、アプローチ A を提案していない。同時に、IASB スタッフは、測定の章を著しく改善する機会を逃してしまうため、アプローチ B を提案していない。
27. IASB スタッフは、アプローチ C による改善により再公開草案が必要となるリスクがあることに留意しているものの、当該リスクは重要ではないと考えている。また、当該アプローチにより必要となる見直しは、測定の章における様々な考え方とその影響との関係をより明確にするべきとする回答者のコメントに対応するものである。
28. IASB スタッフは、アプローチ C を検討することは、戦略を変更する可能性を排除するものではなく、アプローチ C が達成不能であることが明らかになった場合、アプローチ B に見直すことも想定している。

ディスカッション・ポイント

IASB スタッフの提案について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

V. AP10D（再審議のアプローチ－財務業績の報告）の概要

アジェンダ・ペーパーの目的

29. ここでは、財務業績の報告に関する本 ED における提案の再審議のアプローチを検討することを目的としている。IASB スタッフが可能性のあるアプローチを示したうえで、IASB に方向性を確認している。なお、IASB が示した方向性に基づき、IASB スタッフは、今後のボード会議において詳細な分析及び提案を示す予定である。

本 ED における提案

30. 本 ED では、財務業績の報告に関して、主に次のような提案がなされている。

- (1) 財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は財務業績の計算書において、純損益計算書（これには、純損益を小計とするものと純損益を合計とするものの双方が含まれる。）に含まれる情報と OCI とに分類される（本 ED の 7.19 項）。
- (2) 純損益計算書に含められる収益及び費用は、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（本 ED の 7.21 項）。
- (3) 純損益計算書は、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ので、すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に含まれるという推定が設けられている。当該推定は、収益又は費用を純損益計算書から除外することが当期の純損益計算書の中の情報の目的適合性を高める場合に反証できる（本 ED の 7.23 項及び 7.24 項）。
- (4) 収益又は費用がある期間において OCI に含められる場合には、それが将来のある期間において純損益計算書に振り替えられる（リサイクリング処理）という推定がある。こうした振替が行われるという推定が反証できるのは、例えば、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合であり、当該基礎を識別できない場合は、そもそも当該収益又は費用を OCI に含めるべきではないことを示唆している可能性がある（本 ED の 7.26 項及び 7.27 項）。

フィードバックの要約

31. 多くの回答者は、提案されたガイダンスは、概念的ではなく、かつ（又は）、将来の基準設定において、IASB を十分に支援しないため、財務業績の報告に関する追加の作業を実施することを IASB に要請した。提案にコメントした回答者の多くは、提案の一部又はすべての点について反対した。しかし、彼らは、異なる理由から提案に反対していた。
32. 少数の回答者は、出発点として提案を受け入れることができると述べ、財務業績の報告を包括的に検討した後、概念フレームワークを再検討することを IASB に要請した。彼らは、基本財務諸表に関するプロジェクトを歓迎していた。その他の少数

の回答者は、財務業績の報告に関する将来の作業の成果に判断を先回りして下すことがないようにすべきこと、現段階において概念フレームワークで詳細になり過ぎることがないようにすべきことを IASB に忠告した。

IASB スタッフの提案

(提案するアプローチ)

33. 本 ED に対するフィードバックを踏まえ、IASB スタッフは、次の 3 つの再審議のアプローチを識別した (別紙に、アジェンダ・ペーパーにおける各アプローチの説明を掲載している (ただし、長所・短所の記述を除く))。

(1) 概念フレームワークにおいてガイダンスを提供しないアプローチ

財務業績の報告に関するガイダンスを含めずに概念フレームワークを公表したうえで、別個のプロジェクトにおいて、IASB が財務業績の報告に対処するかどうかを検討する。今後の財務業績の報告に関する作業により、概念フレームワークに含めるべき適切な概念が見出された場合、将来、概念フレームワークを再検討し更新する。

(2) 概念フレームワークにおいてハイレベルのガイダンスを提供するアプローチ

出発点として、本 ED の提案を使用してハイレベルなガイダンスを提供する。本 ED に対するフィードバックを踏まえ、提案を修正する必要性及び修正方法を検討したうえで、具体的な提案 (反証可能な推定を原則に置き換える等) をボード・メンバーに示す。概念フレームワークに含めるガイダンスは基本的に本 ED の提案と整合的なものであるものに留め、いかなる追加のガイダンスを含めないため、概念フレームワークは、本 ED の提案よりも少ないガイダンスを提供することとなる。

(3) 概念フレームワークにおいてより詳細なガイダンスを提供するアプローチ

財務業績の報告について、概念フレームワークは、本 ED で提案したハイレベルなガイダンスよりもより詳細なガイダンスを提供する。IASB の最近の提案に基づくより具体的なガイダンスを提供するため、IASB スタッフが、代替案 (例: OCI の使用に関するアプローチ) を検討したうえで、ボード・メンバーに示す。

(IASB スタッフによる分析及び提案)³

³ なお、決定されたアプローチに関する詳細な分析及び提案については、今後のボード会議にお

34. IASB スタッフは、現時点では、受入可能な代替案を見出す可能性が低い等の理由から、より詳細なガイダンスを提供するアプローチを提案していない。特に、以前却下された代替案を再度検討することは有益なアプローチではないと考えている。
35. IASB スタッフは、ガイダンスを提供しないアプローチ及びハイレベルなガイダンスを提供するアプローチの両方のアプローチにメリットを見出している。IASB スタッフは、両アプローチともに財務業績の報告に関する合意が得られていないことを反映しており、財務業績の報告に関する将来の作業の成果を先回りして判断するものではないと考えている。
36. 全体としては、IASB スタッフは、ガイダンスを提供しないアプローチではなく、ハイレベルなガイダンスを提供するアプローチを提案している。これは、このアプローチは財務業績の報告に関する議論の前進を示すものであり、IFRS 諮問会議で提案された全体的な方向性と概ね整合的なためである。IASB スタッフは、広範な関係者が支持した特定の考え方を抽出し、これらの考え方を概念フレームワークに反映するうえで、本 ED に寄せられたフィードバックが役立つと考えている。

ディスカッション・ポイント

IASB スタッフの提案について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

VI. AP10E（再審議のアプローチ－負債と資本の区分）の概要

アジェンダ・ペーパーの目的

37. 概念フレームワークにおける負債の論点については、いつ負債を認識すべきかとの負債の識別の論点と、ある項目を負債と資本のいずれに区分するか範囲の論点がある。本 ED では、負債の定義にある「現在の義務」の明確化を通じて負債の識別に関する問題に対処する一方、負債と資本の区分に関する範囲の問題には直接対応せず、負債と資本の両方の特徴を有する金融商品（以下、「FICE」という。）の分類に関するリサーチ・プロジェクトに検討を委ねている。本ペーパーでは、IASB が本 ED で提案したアプローチを再審議において継続すべきかどうかを検討することを目的としている。

いて IASB スタッフから示される予定である。

本 ED における提案

(FICE の分類に関する問題)

38. 本 ED では、結論の根拠（本 ED の BC4. 93 項から BC4. 101 項）及び代替的見解（本 ED の AV8 項から AV14 項）で議論しているものの、FICE の分類から生じる問題に対処する概念については、提案を行っていない。

(負債の識別に関する問題)

39. 本 ED 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」と定義することを提案し、資本の定義（「企業のすべての負債を控除した後の資産に対する持分残余」）については、現行の概念フレームワークから見直していない。
40. 本 ED では、次のような負債の定義を支援する追加の概念を提案している（本 ED の 4. 31 項及び 4. 32 項）。
- (1) 企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の義務を有している。
- 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。
- (2) 企業は、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には、移転を回避する実際上の能力を有していない。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。
41. 本 ED の結論の根拠（本 ED の BC4. 75 項）において、負債の識別において経済的強制が果たす役割に関する見解を次のように説明している。
- (1) 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、当該規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、
- (2) 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。

フィードバックの要約

(FICE の分類に関する問題)

42. 多くの回答者は、本 ED で提案する負債の定義の見直しと FICE プロジェクトとして実施する今後の作業との間の関係についてコメントした。
43. 多くの回答者は、FICE の分類から生じる問題について、概念フレームワーク・プロジェクト、FICE プロジェクトのいずれかで、早急に対処すべきと考えている。一部の回答者は、これらの問題をいずれかのプロジェクトで検討することなく本 ED を最終化する結果に懸念を示した。
44. 多くの回答者は、FICE プロジェクトの一部としてさらに作業を行うべきと示す一方、概念フレームワーク・プロジェクトの最終化を遅らせて、FICE プロジェクトにおける成果を待つかどうかについては異なる見解が示された。

(負債の識別に関する問題)

45. 銀行及び規制当局の回答者の多くは、「現在の義務」の記述に反対し、特に、本 ED の 4.31 項で示した「回避する実際上の能力」の規準に懸念を示した。

一部の回答者は、特に、負債の識別において経済的強制が果たす役割について言及した。

- 一部の銀行及び銀行代表の団体から、本 ED で提案された「回避する実際上の能力がない (no practical ability to avoid)」の要件に対して、FICE の分類に関する観点から懸念が示された。本 ED の提案では、第 41 項にあるように、負債の識別にあたって経済的強制が一定の役割を果たすことが説明されているが、発行者に買戻しの権利が付され、配当のステップアップ条項がある株式については、現行の IAS 第 32 号「金融商品：表示」の下で資本として分類される商品が、経済的強制が一定の役割を果たすことを通じて負債に分類される可能性があり、この点に懸念が示されている。

IASB スタッフによる分析及び提案

(FICE の分類に関する問題)

46. 金融商品の分類に関する問題に対処する概念について、IASB スタッフは、本 ED における提案と同様に、以下の提案をしている。
- (1) 概念フレームワーク・プロジェクトの一部としては、資本と負債の特徴を有する金融商品の分類から生じる問題に対処する概念を開発しない。

- (2) その代わりに、FICE プロジェクトの結果により概念フレームワークをさらに改訂する必要があるかもしれないことを認識しつつ、FICE プロジェクトにおいて検討を続ける。
 - (3) 改訂された概念フレームワークの結論の根拠において、当該アプローチを説明し、概念フレームワークが今後さらに改訂される可能性があることを強調する。
47. これは、FICE プロジェクトは初期段階（次のデュー・プロセスは、ディスカッション・ペーパーの公表である可能性が高い）であり、プロジェクトの成果を待つと、概念フレームワークにおけるその他の改善点を最終化することが著しく遅れる結果となるためである。

（負債の識別に関する問題）

48. 負債の識別に関する問題への対応について、IASB スタッフは、以下のとおり開発された概念を洗練させていく提案をしている。
- (1) 概念フレームワーク・プロジェクトの一部として、負債の識別に関するその他の問題（例：本 ED の 4.31 項から 4.39 項で記述した「現在の義務」）に対処する概念を引き続き開発し、概念フレームワークにこれらの概念を追加する。
 - (2) これらの概念を開発するにあたり、金融商品の分類に関する将来の意思決定に伴い、新しい概念を追加することとなるリスクを減らすために、本 ED で示した提案を改良する。
49. IASB スタッフは、現在の義務に関する記述を削除し概念フレームワークを最終化したうえで、FICE プロジェクトと並行して、当該用語の再定義する案も検討したものの、次の理由から、前項の提案をしている。
- (1) 概念フレームワークと金融商品の分類に関する将来の意思決定が不整合となるリスクを減らすように「現在の義務」を説明する考え方を起草することは可能である。
 - (2) 「現在の義務」を説明する考え方は現時点において必要であり、当該考え方は、料金規制対象活動、排出物価格設定メカニズム及び今後可能性のある IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び IFRIC 第 21 号「賦課金」プロジェクトに関連するため、FICE プロジェクトの完了まで当該考え方の最終化を遅らせることは、これらのプロジェクトに影響を及ぼす。

ディスカッション・ポイント

IASB スタッフの提案について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

以 上

(別紙)

財務業績の報告に関する再審議のアプローチに関する AP10D の記載

IASB スタッフが提案する再審議のアプローチ（本資料第 33 項）は、アジェンダ・ペーパーでは次のように説明されている。

ガイダンスを提供しないアプローチ

1. ガイダンスを提供しないアプローチは、次のようなアプローチである。
 - (1) 財務業績の報告に関するいかなるガイダンスも含めずに概念フレームワークを公表する。
 - (2) 別個のプロジェクトにおいて、IASB が財務業績の報告に対処するかどうか検討する。
 - (3) 今後の財務業績の報告に関する作業により、概念フレームワークに含めるべき適切な概念が見出された場合、将来、概念フレームワークを再検討し更新する可能性がある。

ハイレベルなガイダンスを提供するアプローチ

2. ハイレベルなガイダンスを提供するアプローチは、次のようなアプローチである。
 - (1) 出発点として、本 ED の提案を使用してハイレベルなガイダンスを提供する。
 - (2) IASB スタッフが、本 ED に対するフィードバックを踏まえ、提案を修正する必要性及び修正方法について、次のような具体的な提案を検討したうえで、ボード・メンバーに示す。
 - ① 共通の特徴に基づき収益及び費用項目を分解及び分類することをより強調する。
 - ② ある期間の企業の財務業績に関する情報源として、純損益計算書（又は純損益小計）は包括的であることを強調する。
 - ③ 提案した反証可能な推定を原則に置き換える。
 - ④ 概念フレームワークで提供するガイダンスはハイレベルな原則に限定する。
3. 将来、財務業績の報告に関する作業の実施を検討し、追加の作業の成果を反映するため、概念フレームワークを更新することを決定する可能性がある。
4. 当該アプローチでは、概念フレームワークに含めるガイダンスは基本的に本 ED の

提案と整合的なものである。さらに、当該アプローチは、いかなる追加のガイダンスも含めない。その代わりに、以下の理由により、概念フレームワークは、本 ED の提案よりも**少ない**ガイダンスを提供することとなる。

- (1) 概念フレームワークに含まれる原則は安定したものであり、関係者のフィードバックを反映したものにするため
- (2) 財務業績の報告に関する将来の作業の成果について判断を先回りして下すことがないようにするため

より詳細なガイダンスを提供するアプローチ

5. 詳細なガイダンスを提供するアプローチは、次のようなアプローチである。
 - (1) 財務業績の報告について、概念フレームワークは、本 ED で提案したハイレベルなガイダンスよりもより詳細なガイダンスを提供する。
 - (2) **IASB の最近の提案に基づく**より具体的なガイダンスを提供するため、IASB スタッフが、代替案を検討したうえで、ボード・メンバーに示す。
 - ① 本 ED の結論の根拠で議論した OCI の使用に関する唯一の基礎としての 2 つの測定基礎アプローチ⁴
 - ② ディスカッション・ペーパー「財務報告に関するフレームワークの見直し」(以下「DP」という。)で示した OCI の狭いアプローチ
 - ③ DP で示した OCI の広いアプローチ
6. 将来、財務業績の報告に関する作業の実施を検討し、追加の作業の成果を反映するため、概念フレームワークを更新することを決定する可能性がある。
7. IASB スタッフは、当該アプローチにおける代替案は、IASB の最近の提案に基づく必要があることを強調している。また、IASB スタッフは、近い将来、異なるアプローチを併せて検討することは不可能であると考えている。

以上

⁴ 事務局注：本 ED の BC7.49 項で示されている、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の「二本立ての測定」アプローチ