

## ASBJの意見募集「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」に関する意見の募集」に対する意見

平成 26 年 1 月 14 日

日本公認会計士協会

このたび公表されました標記意見募集に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

我々は今回のプロジェクトは非常に重要なものであると考えており、その実施を強く支持する。その一方で、IASB が設定した 2015 年末までに本プロジェクトを完了させるというスケジュールについては懸念がある。完成期限を優先する余り、本来議論の中心となるべき極めて重要な基本コンセプトに関する検討が不十分になることは避けるべきと考える。これは、検討対象が十分に広く設定されなかったり、議論が尽くされなかったりした結果、新たな概念フレームワークが単に現行基準及び開発中の基準の考え方を踏襲したものとなったり、既存の IASB の基準の内容を反映しただけのものとなったりするようでは本プロジェクトの本来の意義が失われかねないためである。新たな概念フレームワークは、現行の IFRS を正当化するためのものではなく、今後 IASB で新たな基準を検討する際のよりどころを提供し、より広範にわたる問題に対処するための基礎であるべきと考える。

以下、ディスカッション・ペーパーの質問項目についてコメントする。

## セクション1—はじめに

### 質問1

1.25 項から 1.33 項では、目的及び「概念フレームワーク」の位置付けの提案を示している。IASB の予備的見解は次のとおりである。

(a) 改訂「概念フレームワーク」の主要な目的は、IASB が IFRS の開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することである。

(b) 稀な場合において、財務報告の全体的な目的を満たすために、IASB は、「概念フレームワーク」のある側面と矛盾する新基準又は改訂基準を公表すると決定する可能性がある。これが生じた場合には、IASB は「概念フレームワーク」からの離脱とその理由を、当該基準に関する結論の根拠の中で記述することになる。これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

### 【コメント】

(a) 及び (b) に同意する。

(a) IASB が首尾一貫した会計基準を開発するためには、その基礎となる「概念フレームワーク」は不可欠であるため、これを主要な目的とすることは適当と考える。

(b) 財務報告の全体的な目的を優先させることにより、新基準等が「概念フレームワーク」から離脱する場合に、その旨と理由を結論の根拠の中で記述させることは、安易に離脱することを牽制する効果が期待されるだけでなく、「概念フレームワーク」の目的に照らして必要であると考ええる。

上記に加え、1.19 項に記載されているように、本プロジェクトでは IAS 第 34 号「期中財務報告」を取り扱わないとされている理由を明らかにしていただきたい。

「国際財務報告基準に関する趣意書」において、「財務諸表」には、期中報告期間に係る要約財務諸表が含まれることが明示されている。その結果、現行の概念フレームワークでは、期中財務報告をその対象に含めていると考えられる。それにもかかわらず、本プロジェクトの対象から除外するのであれば、それについて合理的な説明が必要と考える。

## 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。

### 【コメント】

支配モデルを採用することを前提として、(a)、(b)及び(c)に同意する。

ただし、支配モデルを採用することの是非についても概念フレームワークの議論に際して、検討を更に深めることが必要であると考ええる。

- (a) 提案されている資産の定義では、「経済的資源」を「経済的便益を生み出す能力」として、経済的便益の流入と流出とは明確に区別されたことにより、資産が、最終的な経済的便益の流入でないことが明確にされたものと考ええる。また、「現在」の経済的資源であることが明記されることは、負債の定義との整合性が強調されることから、適当と考える。
- (b) 提案されている負債の定義に含まれる、「経済的資源」を「経済的便益を生み出す能力」として、経済的便益の流入と流出とは明確に区別されていることにより、負債が、最終的な経済的便益の流出でないことが明確にされたものと考ええる。
- (c) 「経済的資源」を「経済的便益を生み出す能力」として、経済的便益の流入と流出とは明確に区別して定義されたことにより、実際に経済的便益の流入や流出を伴わない場合であっても、資産又は負債となり得ることが明らかになるものと考ええる。例えば、2.14 項に示されているように原資産に対するコールオプションや進行中の研究開発などは、資産又は負債となることが明らかになるものと考ええる。

### 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が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) 認識基準は、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。

#### 【コメント】

資産及び負債の存在や結果に係る不確実性が存在する場合は、資産及び負債の定義に含めるのではなく、認識規準又は測定において考慮することに反対はしないが、より詳細な分析及び検討の上、判断されたい。

### 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。

#### 【コメント】

各構成要素については、特段のコメントはない。しかしながら、本ディスカッション・ペーパー（以下「DP」という。）では、資産及び負債の変動を収益及び費用と定義することとどめているため、包括利益をどのように純損益とその他の包括利益（以下「OCI」という。）に区別するかが明確になっていない。IFRS の開発及び改訂において、OCI の取り扱いを首尾一貫したものとするために、概念フレームワークにおいて、例えば、純損益に認識すべき項目と OCI に認識すべき項目との区別の基礎を提供するように財務

業績を定義すること等により、純損益と OCI の区別を明確化することが必要と考える。  
なお、この点については、質問 20 のコメントを参照されたい。

### 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、法的手段又は同等的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つ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。同意しない場合、理由は何か。

#### 【コメント】

同意する。

負債の定義を法的手段又は同等的手段により強制可能な義務に限定した場合、従来よりも負債として認識される範囲が狭くなる可能性がある。このため、3.61 項(a)の例示にもあるように、企業の過去の活動に関する企業の将来キャッシュ・フローに関する情報の目的適合性を低下させ、IFRS の開発及び改訂において負債の取り扱いの首尾一貫性を欠いた結果となることが懸念される。

また、推定的義務、法的義務、経済的強制等は複雑な概念であり、理解可能性を高めるためにガイダンスを追加することを支持する。

## 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とおりである。

- (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。
- (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。

### 【コメント】

見解 2 又は見解 3 については共に支持し得るが、見解 1 については同意できない。見解 2 を取るものは、企業の将来の行動によって回避可能である場合には義務が存在しないと考える。一方、見解 3 を取るものは、過去の事象が発生していれば、義務が無条件でなくても、又は実質的に無条件でなくても、現在の義務は発生しており、不確実性については測定において反映すべきと考えている。

## 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。

### 【コメント】

質問 1 のコメントを参照されたい。

## セクション4—認識及び認識の中止

### 質問8

4.1 項から 4.27 項は、認識の規準を議論している。IASB の予備的見解としては、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。ただし、IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、次の理由で企業は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はないと判断する場合は除く。

- (a) 資産（又は負債）を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を利用者に提供することになる場合
- (b) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も資産（又は負債）及び資産又は負債の変動の両方の忠実な表現とならない場合

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、どのような変更を提案するか、また、理由は何か。

#### 【コメント】

同意する。

なお、負債の認識規準については、質問6のコメントを参照されたい。

### 質問9

IASB の予備的見解では、4.28 項から 4.51 項に示したように、企業は認識規準を満たさなくなった時に資産又は負債の認識の中止をすべきである（これは、4.36 項(a)で記述した支配アプローチである）。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、基準を開発又は改訂する際に、企業が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。考えられるアプローチとして、次のものがある。

- (a) 開示の拡充
- (b) 保持する権利又は義務を、リスクの集中の増大を強調するために、当初の権利又は義務に使用する表示科目とは異なる表示科目に表示する
- (c) 当初の資産又は負債の認識を継続し、移転に対する受取額又は支払額を、受け取った借入金又は供与した貸付金として処理する

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、どのような変更を提案するか。その理由は何か。

#### 【コメント】

同意する。

「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」とする資産の定義

に支配モデルを採用することを前提として、認識の中止においても原則として支配アプローチを採用することを支持する。なお、質問 2 及び質問 24 におけるコメントを参照されたい。

## セクション 5—持分の定義及び負債と資本性金融商品の区別

### 質問 10

持分の定義、異なるクラスの持分の測定及び表示、並びに負債を資本性金融商品と区別する方法を、5.1 項から 5.59 項で論じている。IASB の予備的見解としては、

(a) 「概念フレームワーク」は現在の持分の定義(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)を維持すべきである。

(b) 「概念フレームワーク」は、IASB は負債を資本性金融商品と区別するために負債の定義を使用すべきだと記述すべきである。このことの 2 つの帰結は次のことである。

(i) 資本性金融商品を発行する義務は、負債ではない。

(ii) 報告企業の清算時にだけ生じる義務は、負債ではない (3.89 項(a)参照)。

(c) 企業は次のことを行うべきである。

(i) 各報告期間の末日現在で、持分請求権の各クラスの測定を見直す。IASB は、特定の基準を開発又は改訂する際に、当該測定値を直接的な測定値とするのか、それとも持分の合計額の配分額とするのかを決定することになる。

(ii) それらの測定の見直しを、持分変動計算書において、持分請求権のクラス間での富の移転として認識する。

(d) 企業が資本性金融商品を発行していない場合には、最も劣後的なクラスの金融商品を持分請求権であるかのように扱い、適切な開示を付するのが適切かもしれない。このようなアプローチを使用すべきかどうか、またはその場合にいつ使用すべきかの識別は、依然として IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に行うべき決定となる。

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、どのような変更を提案するか。その理由は何か。

### 【コメント】

(a)、(b) 及び (d) に同意する。なお、(c) に関連して、DP は、持分請求権は全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定義しているにもかかわらず、残余である二次的持分請求権について再測定を要求し、5.16 項に記載されているとおり非支配持分については純資産の配分、その他の二次的持分請求権については償却原価又は公正価値で再測定することを要求している。しかし、セクション 6 の測定は、資産及び負債の測定しか扱っておらず、持分の測定については言及していない。このように二次的



持分請求権の再測定を要求するのであれば、なぜ二次的持分請求権を比較可能な金融負債を企業が測定するのと同じ方法で測定することが、持分請求権の測定方法として目的適合的なのかについてより詳細に検討するべきと考える。

- (a) 資産の定義を経済的資源、負債の定義を経済的資源を引き渡す義務とすると、その差額である持分の定義は全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なると考えられる。
- (b) 負債の定義を経済的資源を引き渡す義務とすると、普通株式などの資本性金融商品の発行企業にとって当該資本性金融商品は経済的資源とはならないため、資本性金融商品を発行する義務は、負債ではないと考えられる。また、財務諸表は、企業が継続企業であり、予見可能な将来にわたり営業を継続するという前提で作成されるため、普通株式に代表される残余財産の分配などの報告企業の清算時にのみ生じる義務は、負債ではないと考えられる。
- (c) 5.11 項では企業への将来の正味キャッシュ・インフローやそれらの将来の正味キャッシュ・インフローを様々な請求権の保有者の間でどのように配分するのかを決定する請求権についての情報を提供することが記載されている。二次的持分請求権について、純資産の配分、償却原価、公正価値などの様々な測定属性を割り当てることにより、上記の目的を達成できるかについてのフレームワークを示すべきである。
- (d) 企業が資本性金融商品を発行していない場合には、最も劣後的なクラスの金融商品が持分請求権であるか、又はその場合にいつ使用すべきかの識別は、特定の基準を開発又は改訂する際に行うべきと考えられるため同意する。

## セクション6—測定

### 質問 11

財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定にどのように影響を与えるのかを 6.6 項から 6.35 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 測定の目的は、企業の資源、企業に対する請求権及び資源と請求権の変動に関して、並びに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れだけ効果的かつ効果的に果たしたのかに関して、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。
- (b) 資産及び負債についての単一の測定基礎は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない場合がある。
- (c) 特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきである。
- (d) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法をどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、
  - (i) 個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。
  - (ii) 個々の負債について、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めるべきである。
- (e) 使用する異なる測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小の数とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定の財務諸表利用者にとっての便益は、コストを正当化するのに十分なものである必要がある。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、資産又は負債の測定方法の決定についてどのような代替的なアプローチを支持するか。

#### 【コメント】

(a)、(b)、(e)及び(f)に同意する。

(c)については、特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すかを考慮すべきであるが、例えば、純損益に認識すべき項目と OCI に認識すべき項目との区別の基礎を提供するように財務業績を定義すること等により純損益に認識すべき項目を明確にしていきたい。

(d)については、原則として個々の資産、負債レベルで測定の選択が行われることに異論はないが、質問 24 に記載のとおり、会計単位についても概念フレームワークにおいて検討していただきたい。

(a) 6.7 項及び 6.8 項に記載されているとおり、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とともに（意思決定有用性）、それらの意思決定を行う際に有用な財務情報には、企業の資源、企業の資源に対する請求権、及び企業の経営者や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に果たしていたのかに関する情報が含まれる（受託責任）ため、測定目的もこの財務報告の目的と整合させるべきと考えられる。

(b) 6.16 項に記載されているとおり、特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が当該種類の資産又は負債が企業の将来キャッシュ・フローに寄与する方法についての評価をどのように行うかにより決まることから、現在市場価格ベース、原価ベース又は他のキャッシュ・フロー・ベースの測定が、目的適合性を有することとなるため、混合測定属性モデルを支持する。

(c) 上記のとおり、混合属性測定モデルを採用し、特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及び OCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきであるが、純損益に認識すべき項目と OCI に認識すべき項目との区別の基礎を提供するように財務業績を定義すること等により、純損益として目的適合的な測定方法は何かを検討していただきたい。

(d) 6.16 項に記載されているとおり、特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が当該種類の資産又は負債が企業の将来キャッシュ・フローに寄与する方法についての評価をどのように行うかによって決まると考える。このことは、測定が、個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決め、一方、個々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を基礎としていると考える。

(e) 原価又は現在市場価格など単一の測定値を採用すれば、その測定結果として表示される利益に単一の測定値が反映され、その測定値に意味を持たせることができると考えられるが、特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が当該種類の資産又は負債が企業の将来キャッシュ・フローに寄与する方法について評価をどのように行うかによると考えるのであれば、(c)に記載のとおり、複数の測定値を使用することになると考えられる。一方、6.23 項に記載されているとおり、使用される測定が多いほど、また、特定の項目について使用される測定の種類に変更が多いほど、それらの測定が企業の財政状態及び財務業績を描写するためにどのように相互に関係しているのかを理解することが困難になると考えられる。このた

め、使用の測定は原価、現在市場価格及びその他キャッシュ・フロー・ベースの測定に限定されるべきと考えられる。

- (f) 6.33 項に記載されているとおり、測定は、その情報の目的適合性とコストとのトレードオフの関係にあるので、測定による便益がコストを正当化するのに十分なものである必要があると考えられる。

## 質問 12

質問 11 で示した IASB の予備的見解は、6.73 項から 6.96 項で論じたように、資産の事後測定に対する含意がある。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 資産が、使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に寄与するか又は他の資産との組合せで使用されてキャッシュ・フローを生み出す場合には、原価ベースの測定は、通常、現在市場価格よりも目的適合性と理解可能性の高い情報を提供する。
- (b) 資産が売却されることにより将来キャッシュ・フローに直接寄与する場合には、現在出口価格が目的適合的である可能性が高い。
- (c) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が大きくなり、回収のために保有されている場合には、原価ベースの測定が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- (d) 企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業に対する重要度に応じて決まる。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するのかを記述のこと。

## 【コメント】

(a)、(b)及び(c)については、6.73 項から 6.90 項において将来キャッシュ・フローにどのように寄与するかについての情報を提供することが資産の事後測定の目的とされているが、株主から出資された資本に対する成果である利益、すなわち投下資本に対するリターンを報告することにより、株主への受託責任の履行を報告することについても目的に追加することをご検討いただきたい。また、(b)を前提とすると、棚卸資産については、資産の使用ではなく、売却又は販売のために保有されているため、現在出口価格が目的適合的である可能性が高いと結論付けられると考えられるが、6.80 項から 6.81 項によれば販売活動等の困難性により測定の目的適合性が異なるとされており、より詳細な検討が必要と考える。

なお、資産の事後測定（6.73 項から 6.96 項）では、収益を生み出すための事業活動において使用する場合、販売する場合、条件に従った回収のために保有する場合、及び

使用する権利について他者に請求する場合について、原価、現在市場価格、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定がそれぞれ状況に応じて使い分けられることが、個々の会計基準を基礎に記述されていると考えられる。このように、現行基準における測定について記述するのではなく、概念フレームワークでは、個々の基準を開発又は改訂する際の指針となるよう、原価、現在市場価格、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定が、どのような場合に有用な情報を提供するのかの指針を合理的根拠をもって示すべきである。

(d)については同意しない。6.95項では企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、現在市場価格に関する情報の目的適合性は、企業が所有する個々の資産のそれぞれが企業全体にとって重要となるほど増大する可能性が高いとされているが、個々の資産のそれぞれの企業全体の重要性により事後測定の方法を定めることとすると、企業により測定方法が異なることとなってしまう。現在市場価格に関する情報の目的適合性が高いのは、資産の売却によってキャッシュ・フローが生み出される資産であり、使用に対して料金を課す場合に現在市場価格が最も目的適合性が高いとするのであればその理由を記載していただきたい。

### 質問 13

負債の事後測定に関する IASB の予備的見解の含意を 6.97 項から 6.109 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) キャッシュ・フロー・ベースの測定は、明示された条件のない負債については唯一の実行可能な測定である可能性が高い。
- (b) 原価ベースの測定は、通常、次のものに関して最も目的適合性のある情報を提供する。
  - (i) 条件に従って決済される負債
  - (ii) サービスに関する契約上の義務（履行義務）
- (c) 現在市場価格は、移転されるであろう負債に関して最も目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い。

これらの予備的見解及びこれらの各項におけるガイダンス案に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、どのような代替的なアプローチを支持するか。

### 【コメント】

(a)、(b)及び(c)の個々の記載内容について反対するものではないが、負債の事後測定(6.97項から6.130項)では、所定の条件に従った決済、移転、サービスの履行又はサービス履行のための他者への支払について、原価、現在市場価格、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定がそれぞれ状況に応じて使い分けられることが、個々の会計基準

を基礎に記述されている。質問 12 のコメントと同様であるが、概念フレームワークでは、個々の基準を開発又は改訂する際の指針となるように、原価、現在市場価格、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定が、どのような場合に有用な情報を提供するのかの指針を合理的根拠をもって示していただきたい。

#### 質問 14

6.19 項では、一部の金融資産及び金融負債（例えば、デリバティブ）については、当該資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法、又は当該負債が決済若しくは履行される方法を測定の基礎とすることが、将来キャッシュ・フローに関する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いう IASB の予備的見解を述べている。例えば、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決済される金融負債に関する原価ベースの情報は、次のいずれかの場合には、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。

- (a) 最終的なキャッシュ・フローが当初の原価に密接に関連しない場合
  - (b) 契約上のキャッシュ・フローの著しい変動可能性が、こうした金融資産又は金融負債の存続期間にわたる金利支払を単純に配分する原価ベースの測定技法が機能しないことを意味している場合
  - (c) 市場要因の変動が当該資産又は負債の価値に不均衡な影響を有している（すなわち、当該資産又は負債に高いレバレッジが掛かっている）場合
- 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。

#### 【コメント】

同意する。ただし、理解可能性を高めるため、(a)は株式などの資本性金融商品に対する投資、(b)は負債性金融商品にデリバティブが組み込まれた複合金融商品、(c)はデリバティブが想定されていると考えられるが、具体的にどのような金融商品が想定されているのかを例示して内容を検討すべきである。

#### 質問 15

このセクションにおける測定の議論に関して他に何かコメントがあるか。

#### 【コメント】

追加コメントはない。

## セクション7—表示及び開示

### 質問 16

このセクションは、「概念フレームワーク」に含めるべき表示及び開示ガイダンスの範囲及び内容に関する IASB の予備的見解を示している。予備的見解を開発する際に、IASB は、次の 2 つの要因の影響を受けた。

- (a) 「概念フレームワーク」の主要な目的、すなわち、IASB が IFRS の開発又は改訂を行う際の助けとなること（セクション 1 参照）
- (b) IASB が開示の領域で実施を意図している他の作業（7.6 項から 7.8 項参照）。これには次のものが含まれる。
  - (i) IAS 第 1 号、IAS 第 7 号及び IAS 第 8 号を含んだ調査研究プロジェクト、及び財務諸表表示プロジェクトに関して受け取ったコメントのレビュー
  - (ii) IAS 第 1 号の修正
  - (iii) 重要性に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアル

この文脈の中で、以下に関して「概念フレームワーク」に含めるべき範囲及び内容に関する IASB の予備的見解に同意するか。

- (a) 基本財務諸表における表示。これには次の事項が含まれる。
  - (i) 基本財務諸表とは何か
  - (ii) 基本財務諸表の目的
  - (iii) 分類及び集約
  - (iv) 相殺
  - (v) 各基本財務諸表の間の関係
- (b) 財務諸表注記における開示。これには次の事項が含まれている。
  - (i) 財務諸表注記の目的
  - (ii) 財務諸表注記に含めるべき情報の範囲。これには財務諸表注記の目的を果たすために目的適合性のある情報及び開示の種類、増減内訳表、将来予測的情報及び比較情報が含まれている。

同意又は反対の理由は何か。追加的な開示が必要と考える場合には、表示及び開示に関してどのような追加的なガイダンスを「概念フレームワーク」に含めるべきかを明記のこと。

#### 【コメント】

同意する。

概念フレームワークにおいて表示及び開示に関する概念を示すことは、IASB が、企業の財政状態及び財務業績に関する財務諸表利用者の理解に資する、首尾一貫した表示及び開示に関する会計基準を開発するために有用であると考えられる。

ただし、7.40 項では、「他の種類」の将来予測的情報が目的適合性のある情報である

場合、財務諸表の外で表示される可能性があることが示されている。しかしながら、本 DP では財務諸表に焦点を当てており、財務諸表で表示される情報は、財務諸表の外で表示される情報とは性質が異なるものであると考える。

したがって、財務諸表外に表示される「他の種類の将来予測的情報」は、本来、財務諸表に含めるべき情報を代替することができない点を明確にするために、その旨を追加することが必要であると考ええる。

#### 質問 17

7.45 項では、重要性の概念は「概念フレームワーク」で明確に記述されているという IASB の見解を記述している。したがって、IASB は、重要性に関して「概念フレームワーク」におけるガイダンスの修正も追加も提案していない。しかし、IASB は、「概念フレームワーク」プロジェクトの外で、重要性の適用に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアルの提供を検討している。

このアプローチに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

#### 【コメント】

同意する。

実務において問題とされているのは、重要性の概念ではなく、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 31 項の解釈の多様性から生じる適用の問題によるものであると考える。そのため、現行の概念フレームワークにおける重要性の概念を踏襲する IASB の提案に同意する。なお、追加的なガイダンス又は教育マテリアルの提供の検討は、現在進められている開示イニシアティブとの整合性を図って進めることが必要と考える。

#### 質問 18

開示要求の形式（IFRS での開示ガイダンスの開発又は修正を行う際には 7.50 項における伝達原則を IASB が検討すべきだという IASB の予備的見解を含む）を 7.48 項から 7.52 項で論じている。伝達原則を「概念フレームワーク」の一部とすべきであることに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

含めることに同意する場合、提案している伝達原則に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

#### 【コメント】

同意する。



## セクション8—包括利益計算書における表示—純損益とその他の包括利益

### 質問 19

「概念フレームワーク」は、純損益についての合計又は小計を要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.19 項から 8.22 項で議論している。

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、IASB が IFRS の開発又は修正を行う際に小計又は合計の純損益を依然として要求することができるようにすべきだと考えるか。

#### 【コメント】

同意する。

収益及び費用の項目の全て（資本維持修正は除く。）は、包括利益合計に含まれるものであり、企業が自らの経済的資源に対して生み出したリターンを描写するものとされている。一方で、その一部である純損益は、8.19 項から 8.20 項に記載されているように、財務諸表利用者にとって有用な業績指標として利用されており、企業の配当支払能力及び負債支払能力、企業の将来の正味キャッシュ・インフローの予測等に資すると考えられていることを勘案し、その合計又は小計を要求することに同意する。

### 質問 20

「概念フレームワーク」は、過去に OCI に認識した収益及び費用の項目の少なくとも一部をその後において純損益に認識する（すなわち、リサイクルする）ことを許容又は要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.23 項から 8.26 項で議論している。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意する場合、OCI に表示したすべての収益の項目を純損益にリサイクルすべきだと考えるか。理由は何か。

同意しない場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計をどのように扱うか。

#### 【コメント】

同意するが、以下について懸念がある。

全ての収益及び費用の項目は、財務諸表利用者に対して有用な情報を提供し、企業が自らの経済的資源から生み出したリターンを描写するために、包括利益合計に含められる。しかしながら、本 DP では財務諸表利用者が指標として利用する純損益の必要性が主張されるものの、何を純損益として認識すべきかの明確な指針は提供されていない。純損益の情報としての目的適合性を明らかにするために、純損益に認識すべき項目と OCI に認識すべき項目との区別の基礎を提供する財務業績の定義を検討すること等により、純損益に認識すべき項目を明らかにすることが望ましいと考える。

## 質問 21

本ディスカッション・ペーパーでは、どの項目を OCI に含めることができるのかを記述する 2 つのアプローチを検討している。狭いアプローチ (8.40 項から 8.78 項に記述したアプローチ 2A) と広いアプローチ (8.79 項から 8.94 項に記述したアプローチ 2B) である。これらのアプローチのうちどちらを支持するか。

異なるアプローチを支持する場合には、そのアプローチを記述し、なぜそれが本ディスカッション・ペーパーに記述したアプローチよりも好ましいと考えるのかを説明されたい。

### 【コメント】

質問 20 のコメントを参照されたい。

## セクション 9—その他の論点

### 質問 22

現行の「*概念フレームワーク*」の第 1 章及び第 3 章

9.2 項から 9.22 項では、2010 年に公表した現行の「*概念フレームワーク*」の各章を扱っており、これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性の概念をどのように扱っているのかを論じている。IASB は、「*概念フレームワーク*」の残りの部分に関する作業で明確化又は修正の必要性が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うであろう。しかし、IASB は、これらの章の内容を根本的に再検討するつもりはない。

このアプローチに同意するか。理由を説明されたい。

IASB がこれらの章の変更（これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性を扱っている方法を含む）を検討すべきだと考える場合には、それらの変更点及びその理由を説明のこと。また、それらが「*概念フレームワーク*」の残りの部分にどのように影響を与えることになるのかをできる限り正確に説明のこと。

### 【コメント】

受託責任については、9.7 項から 9.9 項に記載のとおり、表現の問題であり、受託責任という用語ではなく、その概念について必要に応じて当概念フレームワークにおいて記述するというアプローチに同意する。

信頼性については、9.14 項に記載のとおり、慎重性を除き、本 DP の「*忠実な表現*」によって包含されるものであり、多様な理解が存在し、これを是正することが困難な状況にある以上、元の取り扱いに戻すことは適当でないと考える。また、慎重性については、必ずしも中立性と不整合な考え方ではなく、9.18 項に記載されているように、中立性を超える、過度の慎重性は、有用な財務情報の作成を阻害する可能性があると考えられる。

## 質問 23

### 事業モデル

事業モデルについて 9.23 項から 9.34 項で論じている。IASB の予備的見解としては、IASB が新基準又は改訂基準を開発する際に、企業がどのように事業活動を行うのかを IASB が考慮するならば、財務諸表の目的適合性を高めることができる。

IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、IASB は事業モデルの概念を使用すべきだと考えるか。そう考える理由又はそう考えない理由は何か。

同意する場合、どのような領域で事業モデルが有用となると考えるか。

IASB は「事業モデル」を定義すべきか。その理由又はそうでない理由は何か。

「事業モデル」を定義すべきだと考える場合には、どのようにして定義するのか。

### 【コメント】

特定の基準を開発又は改訂する際に、財務諸表の目的適合性を高める場合には、事業モデルの概念を使用することに同意する。

9.30 項に記載されているように、事業モデルの概念は、企業の事業活動がどのように管理されているかの理解を提供し、財務諸表利用者が、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどのように果たしたかを評価するのに役立つものとする。同じ経済事象であっても、企業の事業モデルが異なるため、企業の事業活動を理解するために、事業モデルの概念を使用することにより、財務情報の目的適合性をより高めることができるものとする。

## 質問 24

### 会計単位

9.35 項から 9.41 項では、会計単位について論じている。IASB の予備的見解としては、会計単位は通常は IASB が新基準又は改訂基準を開発する際に決定するものであり、IASB は有用な情報の質的特性を考慮すべきである。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

### 【コメント】

会計単位の議論では、認識及び認識の中止の議論との整合性を検討し、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者に有用な情報を提供する方法として資産及び負債を財務諸表に認識及び測定するために、概念フレームワークにおいて、個々の資産又は負債を集約するに当たり基本となる考え方を示すことが必要であるとする。

権利及び義務については、会計単位をどのように決めるかによって、財務諸表で認識及び測定される資産及び負債が異なることとなる。したがって、財務諸表利用者に対し、最も有用な情報を提供する会計単位を決定するためには、通常、各会計基準の開発に当

たって検討することになると思われるが、適切な会計単位が何であるべきかは、頻繁に議論になるところである。このため、監査人として意見を形成する際に参考となるような、個々の資源、又は他の権利及び義務を一つの会計単位に集約するに当たっての考え方を概念フレームワークにおいて、ご検討いただきたい。

## 質問 25

### 継続企業

継続企業について 9.42 項から 9.44 項で論じている。IASB は、継続企業の前提が財務報告に影響を与える可能性のある 3 つの領域（資産及び負債を測定する際、負債を識別する際、及び企業に関する開示を行う際）を識別している。

継続企業の前提に目的適合性があるかもしれない状況が他にあるか。

### 【コメント】

継続企業の前提は広範な範囲に及ぶ可能性があり、特定の領域を識別して、概念フレームワークに記載する必要はないものとする。

## 質問 26

### 資本維持

資本維持について 9.45 項から 9.54 項で論じている。IASB は、高インフレの会計処理に関する新基準又は改訂基準により変更の必要性が示されるまでは、資本維持概念の現行の記述及び議論をほとんど変えずに改訂「概念フレームワーク」に含める予定である。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。理由を説明のこと。

### 【コメント】

同意する。

資本維持の概念は、超インフレ経済下で事業を行っている企業にとって目的適合性があると考えられる。したがって、高インフレの会計処理に関するプロジェクトによって変更の必要性が示されるまでは、資本維持概念の現行の記述及び議論をほとんど変えずに含めることが適切である。

以 上