

**【別紙2】**

**「財務報告に関する概念フレームワーク」  
の見直し**

**コメント期限：2014年1月14日**

Discussion Paper DP/2013/1 *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments on the Discussion Paper need to be received by **14 January 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) using the 'Comment on a proposal' page.

All responses 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 loss caused to any person who acts or refrains 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 © 2013 IFRS Foundation®**

**All right reserved:** Copies of the Discussion Paper may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges 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 whole or in part or by 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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of the Discussion Paper 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/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', '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.

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.

# 「財務報告に関する概念フレームワーク」 の見直し

コメント期限：2014年1月14日

ディスカッション・ペーパーDP/2013/1『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直しは、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。コメントは、**2014年1月14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又は我々のウェブサイト [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) を通じて‘Comment on a proposal’ のページから電子的に提出されたい。

すべての回答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。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

**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者に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ば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 © 2013 IFRS Foundation®

**不許複製・禁無断転載：**本ディスカッション・ペーパーのコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売又は配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成可能である。

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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

本公表物に含まれているディスカッション・ペーパーの日本語訳は、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/‘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。

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
要約及びコメント募集	
セクション1——はじめに	
プロジェクトの経緯	1.1
本ディスカッション・ペーパーの開発	1.11
本ディスカッション・ペーパーの範囲	1.17
現行の実務に対する影響と設例の使用	1.22
「概念フレームワーク」の目的	1.25
「概念フレームワーク」の位置付け	1.30
目的及び質的特性の要約	1.34
セクション2——財務諸表の構成要素	
何が財務諸表の構成要素なのか	2.2
資産及び負債の定義	2.6
収益及び費用の定義	2.37
その他の定義	2.52
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	
はじめに	3.1
経済的資源	3.4
経済的資源の支配	3.16
経済的資源を移転すること	3.35
推定的義務	3.39
「現在の」義務	3.63
契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告	3.98
未履行契約及び他の先渡契約	3.109
セクション4——認識及び認識の中止	
認 識	4.1
認識の中止	4.28
セクション5——持分の定義及び負債と資本性金融商品との区別	
はじめに	5.1
持分の定義	5.2
負債と資本性金融商品との区別	5.22
セクション6——測定	
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	6.6
測定区分	6.37
適切な測定の識別	6.55
キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積り以外）	6.110

セクション 7—表示及び開示	
はじめに	7.1
表示及び開示に関する他の作業	7.6
「表示」及び「開示」という用語は何を意味するのか	7.9
基本財務諸表における表示	7.14
財務諸表注記における開示	7.32
重要性	7.43
開示及び表示の要求事項の形式	7.47
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	
はじめに	8.1
純損益及びその他の包括利益の計算書の目的	8.5
純損益及びその他の包括利益の計算書—現行の IFRS	8.8
現行の「概念フレームワーク」における純損益とリサイクリング	8.19
純損益とリサイクリングに対するアプローチ	8.27
アプローチ 1：リサイクリングを禁止	8.29
純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチ	8.34
アプローチ 2A：OCI に対する狭いアプローチ	8.40
アプローチ 2A：原則の適用	8.54
アプローチ 2B：OCI に対する広いアプローチ	8.79
純損益に現在報告されている項目に対するアプローチ 2A 及び 2B の影響	8.95
各アプローチの比較	8.97
セクション 9—その他の論点	
現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章	9.2
財務報告における事業モデル概念の使用	9.23
会計単位	9.35
継続企業	9.42
資本維持	9.45
付録 A—現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章の原文	
付録 B—報告企業	
付録 C—負債と資本金金融商品との区別	
付録 D—厳密な義務アプローチがさまざまなクラスの金融商品に与える影響	
付録 E—企業自身の株式に係るオプション及び先渡契約に基づいて生じる 権利及び義務	
付録 F—自己の持分及び非支配持分に係る売建プット・オプション	
付録 G—改訂「概念フレームワーク」に関するトピックの概要	
付録 H—コメント提出者への質問の要約	

## 要約及びコメント募集

### IASB が本ディスカッション・ペーパーを公表する理由

「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」）は財務諸表の作成及び表示の基礎となる概念を示すものである。IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」の主たる目的は、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。

現行の「概念フレームワーク」は IASB が IFRS の開発及び改訂を行う際に役立ってきたが、IASB は現行の「概念フレームワーク」についていくつかの問題点を識別している。

- (a) 重要な領域を扱っていない。例えば、現行の「概念フレームワーク」は、測定、表示及び開示や、報告企業の識別方法について、非常にわずかなガイダンスしか提供していない。
- (b) 一部の領域でのガイダンスが不明確である。例えば、資産と負債の現行の定義には改善の余地がある。
- (c) 現行の「概念フレームワーク」の一部の側面は、時代遅れになっており、IASB の現在の考え方を反映できていない。例えば、現行の「概念フレームワーク」では、資産又は負債は経済的資源のフローが生じる可能性が高い場合にだけ認識すべきだと述べている。しかし、IASB は、一部の状況において、経済的資源のフローの可能性が高くなくても、資産又は負債を認識した方が有用な情報を提供することになると結論を下した。

2011 年に、IASB はアジェンダについての公開協議を実施した。この協議へのコメント提出者の大半は、「概念フレームワーク」を IASB にとっての優先的なプロジェクトとして識別した。したがって、IASB は、2010 年に中断していた「概念フレームワーク」プロジェクトを再開することを決定した。

本ディスカッション・ペーパーは、改訂「概念フレームワーク」の公表に向けての第一歩である。いくつかの問題についての初期的な意見及びコメントを得るよう設計されている。IASB に実務上の問題を生じさせてきた領域に焦点を当てている。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、IASB が「概念フレームワーク」の公開草案で扱うと予想している論点のすべてを扱っているわけではない。本ディスカッション・ペーパーは、議論したトピックの一部についての IASB の予備的見解を示している。しかし、IASB は本ディスカッション・ペーパーで議論した論点のすべてについて予備的見解に至っているわけではない。

## 誰が本ディスカッション・ペーパーの提案の影響を受けるのか

本ディスカッション・ペーパーのセクション1で議論しているとおり、「概念フレームワーク」の主たる目的は、IASBがIFRSの開発及び改訂を行う際に一貫して使用できる概念を識別することにより、IASBを支援することである（セクション1参照）。「概念フレームワーク」は、IASB以外の関係者が次のことを行うのにも役立つ可能性がある。

- (a) 現行のIFRSの理解及び解釈
- (b) 特定の取引又は事象に具体的に当てはまる基準又は解釈指針がない場合の会計方針の策定

「概念フレームワーク」は基準でも解釈指針でもなく、基準又は解釈指針の要求事項に優先するものではない。しかし、「概念フレームワーク」は、新基準又は改訂基準の開発に大きな影響を与えることになる。

IASBが改訂「概念フレームワーク」を最終確定したならば、直ちに使用を開始することになる。しかし、改訂「概念フレームワーク」は必ずしも現行のIFRSの変更にはつながらない。現行の基準又は解釈指針を変更する提案は、IASBの通常のデュー・プロセス（プロジェクトをIASBのアジェンダに加えるという公式の決定）を経ることが必要となる。

## 本ディスカッション・ペーパーの内容は何か

本ディスカッション・ペーパーは、IASBが現行の「概念フレームワーク」に次のような重大な変更を行うことを提案している。

- (a) 「概念フレームワーク」の主たる目的についての記述の改訂
- (b) 資産及び負債の定義の改訂
- (c) 資産及び負債の定義の適用に関するガイダンスの追加
- (d) 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ガイダンスの改訂
- (e) どのような場合に資産及び負債の認識の中止を行うべきなのかに関するガイダンスの新設
- (f) 報告企業に対する持分請求権に関する情報を提供する新しい方法
- (g) IASBが新基準又は改訂基準での測定を選択する際の導きとすべき概念に関するセクションの新設
- (h) 表示及び開示に関するセクションの新設
- (i) 純損益をその他の包括利益（OCI）と区分するための原則

以下の各項は、ディスカッション・ペーパーの各セクションを要約している。「概念フレームワーク」の対象とすべきトピックのハイレベルの概要を付録Gに示している。



## セクション1——はじめに

セクション1では、

- (a) 「概念フレームワーク」プロジェクトの経緯を記述している。
- (b) 本ディスカッション・ペーパーの開発及び範囲を記述している。
- (c) 本ディスカッション・ペーパーにおける提案が現行の実務にどのように影響を与えるのか、及び本ディスカッション・ペーパーにおける設例の使用について説明している。
- (d) 「概念フレームワーク」の目的及び位置付けを概説している。
- (e) 財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性（現行の「概念フレームワーク」の第1章及び第3章に記述）を要約し、それらが本ディスカッション・ペーパーの開発に与えた影響を説明している。

「概念フレームワーク」の目的及び位置付けに関するIASBの予備的見解は、次のようなものである。

- (a) 改訂「概念フレームワーク」の主たる目的は、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) 「概念フレームワーク」は、IASB以外の関係者が次のことを行うことにも役立つ可能性がある。
  - (i) 現行のIFRSの理解と解釈
  - (ii) 特定の取引又は事象に具体的に当てはまる基準又は解釈指針がない場合の会計方針の策定
- (c) 「概念フレームワーク」は基準でも解釈指針でもなく、具体的な基準又は解釈指針に優先するものではない。
- (d) 稀な場合において、財務報告の全体的な目的を果たすために、IASBは「概念フレームワーク」のいくつかの側面と矛盾する新基準又は改訂基準の公表を決定する可能性がある。こうした場合には、IASBは「概念フレームワーク」の当該側面からの離脱及びその理由を、当該基準に関する結論の根拠において記述することになる。

## セクション2——財務諸表の構成要素

資産及び負債の定義をセクション2で論じている。

### 資産及び負債の定義

資産及び負債の現行の定義は、長年にわたり基準設定における多くの論点の解決の有用なツールであることが判明してきた。現実世界に存在し、利用者にとって目的適合性があり理解可能な経済現象（資源及び義務）に焦点を当てている。

それでも、IASB は定義の明確化の余地があると考えている。定義は、経済的便益の予想される流入又は流出への言及を含んでいる。一部の人々は、これらの言及を、資産又は負債は、基礎となる資源又は義務ではなく、経済的便益の最終的な流入又は流出であると解釈してきた。誤解を避けるため、IASB の予備的見解では、次のことをもっと明示的に確認するように定義を修正すべきだとしている。

- (a) 資産又は負債は、基礎となる資源又は義務であり、経済的便益の最終的な流入又は流出ではない。
- (b) 資産（又は負債）は、経済的便益の流入（又は流出）を生み出す能力がなければならない。当該流入（又は流出）は確実である必要はない。

IASB は次のような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ことのできる権利又は他の価値の源泉である。

#### **不確実性**

このセクションでは、不確実性が資産及び負債の定義及び認識規準において何らかの役割を果たすべきかどうか論じている。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するかどうか不確実である稀な場合について蓋然性の閾値を設定すべきではない。特定の種類の資産又は負債が存在するかどうかに関して重大な不確実性がある可能性がある場合には IASB はその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、当該不確実性の処理方法を決定することになる。
- (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。

#### **その他の構成要素**

このセクションでは、各計算書の主要なビルディング・ブロック（構成要素）をどのように定義すべきかについても簡潔に論じている。すなわち、純損益及びその他の包括利益計算書（収益及び費用）、キャッシュ・フロー（現金収入及び現金支出）、持分変動計算書（持分への拠出、持分の分配、持分のクラス間の振替）である。

### 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

セクション 3 では、IASB が資産及び負債の改訂後の定義を補助するために「概念フレームワーク」に追加のガイダンスを加える余地のある領域を検討している。

それらの定義についてガイダンスを追加することには、3つの理由がある。

- (a) セクション 2 では、資産及び負債の定義の諸側面の変更を提案している。追加のガイダンスは、それらの提案された定義の中で使用されている用語を説明するのに役立つであろう。
- (b) 現行の負債の定義のいくつかの側面が不明確である。「概念フレームワーク」にはあまりガイダンスがなく、さまざまな基準の基礎となっている原則が不整合に見える可能性がある。その結果、IASB、IFRS 解釈指針委員会等は、いくつかの取引が負債を生じるのかどうか及びいつ生じるのかについて結論に達することが困難となっている。追加のガイダンスは、将来の要求事項の開発の基礎とすべき原則を設けることができる。
- (c) 現行の資産及び負債の定義の他の側面は、近年、IASB が個々の基準の中での要求事項及びガイダンスを開発するにつれて明らかになってきた。例えば、いくつかの基準が、現在では契約上の権利及び義務の実質の識別に関するガイダンスを提供している。IASB は、「概念フレームワーク」を更新して当該ガイダンスの基礎となっている一般原則を含めるようにすることが有用であろう考えている。

セクション 3 では、次のことを提案している。

- (a) 資産の定義を補助するため、以下についてのガイダンスを示すべきである。
  - (i) 「経済的資源」の意味
  - (ii) 「支配」の意味
- (b) 負債の定義を補助するため、以下についてのガイダンスを示すべきである。
  - (i) 「経済的資源の移転」の意味
  - (ii) 推定的義務
  - (iii) 「現在の」義務の意味
- (c) 両方の定義を補助するため、以下についてのガイダンスを示すべきである。
  - (i) 契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告
  - (ii) 未履行契約

セクション 3 での最も詳細な議論は、推定的義務及び「現在の」義務の意味に関するものである。推定的義務については、IASB の予備的見解としては、現行の負債の定義（法的義

務と推定的義務の両方を含んでいる)を維持すべきであり、推定的義務を経済的強制と区別するのに役立つためのガイダンスを追加すべきである。

現在の義務の意味に関する議論では、現在の義務は過去の事象から生じると述べている。負債の金額が企業が報告期間の末日の前に受け取った便益又は行った活動により決定される場合には、義務は過去の事象から生じているものと見ることができる。しかし、こうした過去の事象が現在の義務を創出するに十分なかどうかは、経済的資源を移転するという要求が依然として企業の将来の行動を条件としている場合には、不明確である。この議論は、IASBが「概念フレームワーク」に関するガイダンスを開発する際の出発点として使用することのできる3つの異なる見解を識別している。

- (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移転を避けることができる場合には、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、実質的に無条件でなければならない。企業が将来の行動を通じて移転を避ける実質上の能力を有していない場合には、義務は実務的に無条件である。
- (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するものであってもよい。

IASBは暫定的に見解1を棄却した。しかし、見解2又は見解3を支持する予備的見解には達していない。

#### セクション4——認識及び認識の中止

セクション4では、次のことを論じている。

- (a) 認識：どのような場合に、企業の財政状態計算書は、経済的資源を資産として、又は義務を負債として報告すべきなのか
- (b) 認識の中止：どのような場合に、企業は資産又は負債を財政状態計算書から除去すべきなのか

認識に関するIASBの予備的見解は、企業はすべての資産及び負債を認識すべきだということなのである。ただし、IASBが、特定の基準を開発又は改訂する際に、次の理由により、企業は資産又は負債を認識する必要がない、又は認識すべきではないと決定する場合は除く。

- (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財務諸表利用者に提供することになる。
- (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）あるいは資産又は負債の変動の忠実な表現をもたらす資産（又は負債）の測定値がない。

現行の「概念フレームワーク」は、認識の中止を扱っていない。IASBの予備的見解では、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だとしている。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ついては、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。考え得るアプローチとして、次のものがある。

- (a) 開示の拡充
- (b) 保持している権利又は義務を、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

### セクション 5——持分の定義及び負債要素と持分要素の区別

セクション 5 では、持分の定義、持分のさまざまなクラスの測定及び表示、並びに負債と資本性金融商品の区別の方法を論じている。下記の問題を扱っている。

- (a) 財務諸表が、企業に対する優先的な請求権を伴う資本性金融商品が、投資者への生じ得る将来キャッシュ・フローにどのように影響を与えるのかを明確に示していない。
- (b) 現行の IFRS は、負債の定義を金融負債と資本性金融商品とを区別する際に整合的に適用していない。これにより負債の定義への例外が生じている。それらの例外は複雑で、理解するのも適用するのも困難であり、不整合を生じさせ、解釈指針を求める多数の要望を生じさせている。この不整合により、財務諸表の理解が困難になり、取引形態の操作の機会が生じている。

IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (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 は負債及び持分の定義を使用して負債と資本性金融商品とを区別すべきであると記述すべきである。これの 2 つの帰結は以下のことである。
  - (ii) 資本性金融商品を発行する義務は、負債ではない。
  - (iii) 報告企業の清算時にだけ生じる義務は、負債ではない。
- (c) 企業は次のことを行うべきである。
  - (i) 持分請求権の各クラスの測定値を、各報告期間の末日現在で見直す。IASB は、個々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、最も劣後したクラスの金融商品を持分請求権であるかのようにして扱い、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、IASB が個々の基準を開発又は改訂する際に行うことが必要となる決定である。

## セクション 6——測定

現行の「概念フレームワーク」は、測定及びどのような場合に特定の測定を使用すべきなのかに関するガイダンスをほとんど提供していない。セクション 6 では、IASB が新基準又は改訂基準における測定の要求事項を開発する際の助けとするために、改訂「概念フレームワーク」に含めることが考えられるガイダンスを記述している。特に、このセクションでは、

- (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を記述している。
- (b) 次の 3 つの測定の区分を記述し議論している。
- (i) 原価ベースの測定
  - (ii) 現在市場価格（公正価値を含む）
  - (iii) 他のキャッシュ・フローを基礎とした測定
- (c) 適切な測定を識別する方法を論じている。
- (d) 他のキャッシュ・フローを基礎とした測定をより詳細に記述している。

測定に関する IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 測定の目的は、次のこと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。
- (i) 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
  - (ii) 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率的かつ効果的に果たしたのか
- (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どの測定を使用するかを選択する際に、IASB は、当該測定が、財政状態計算書及び純損益及びその他の包括利益の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どのように将来キャッシュ・フローに寄与するか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限の数とすべきである。不必要な測定変更は避けるべきであり、必要な測定変更は説明すべきである。
- (f) 財務諸表利用者にとっての特定の測定の便益は、コストを正当化するのに十分なものであることが必要である。

## セクション7——表示及び開示

現行の「概念フレームワーク」は、表示及び開示に関するガイダンスを提供していない。セクション7では、この論点に対応するために、IASBが新基準又は改訂基準における表示及び開示の要求事項を開発する際の助けとするために、改訂「概念フレームワーク」に含めることが考えられるガイダンスを記述している。特に、このセクションでは、次のことを記述し議論している。

- (a) 基本財務諸表における表示（次の事項を含む）
  - (i) 基本財務諸表の目的
  - (ii) 集約、分類及び相殺の概念
  - (iii) 各基本財務諸表の間の関係
- (b) 財務諸表注記（次の事項を含む）
  - (i) 財務諸表注記の目的
  - (ii) 財務諸表注記に含まれる情報の範囲
- (c) 重要性
- (d) IASBが開示及び表示の要求事項の形式を開発する際に何を考慮する可能性があるのか（次の事項を含む）
  - (i) 開示目的
  - (ii) 伝達の原則
  - (iii) 財務諸表を電子書式で提供することの含意

表示及び開示に関するIASBの予備的見解は次のとおりである。

- (a) 基本財務諸表の目的は、認識している資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及び

キャッシュ・フローに関する要約された情報（財務諸表利用者が企業への資源の提供に関して意思決定する際に有用な方法で分類し集約したもの）を提供することである。

- (b) 財務諸表注記の目的は、次の事項に関する追加的な有用な情報を提供することにより、基本財務諸表を補完することである。
- (i) 企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フロー
  - (ii) 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率的かつ効果的に果たしたのか
- (c) 開示の目的を果たすため、IASB は通常、次の事項に関する開示を要求することを考慮することになる。
- (i) 報告企業全体
  - (ii) 企業の基本財務諸表で認識した金額。これには当該金額の変動を含む（例えば、表示科目の分解、増減内訳表、調整表など）
  - (iii) 企業の未認識の資産及び負債の性質及び程度
  - (iv) 企業の資産及び負債（認識済みであれ未認識であれ）から生じるリスクの性質及び程度
  - (v) 手法、仮定及び判断、並びに当該手法、仮定及び判断の変更で、表示している金額又は他の方法で開示している金額に影響を与えるもの
- (d) 重要性の概念は、現行の「概念フレームワーク」で明確に記述されている。したがって、IASB は、重要性に関する「概念フレームワーク」のガイダンスへの修正又は追加を提案していない。しかし、IASB は、「概念フレームワーク」プロジェクトの外で、重要性に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアルの開発を検討している。
- (e) 将来予測的な情報は、既存の資産及び負債、又は報告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には、財務諸表注記に含める。

## セクション 8——包括利益計算書における表示

現行の「概念フレームワーク」は、純損益及びその他の包括利益の計算書における財務業績の表示については具体的に議論していない。しかし、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の使用及びリサイクリングを含む)をIASB が扱うべき主要なトピックとして識別した。

セクション 8 では、次のことを論じている。

- (a) 純損益及び OCI を表示する計算書の目的
- (b) 「概念フレームワーク」が、純損益の合計額又は小計を要求し、リサイクリングを要求又は許容すべきかどうか



IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 「概念フレームワーク」は、純損益の合計額又は小計を要求すべきであり、これも収益及び費用の項目の一部をリサイクルする結果となるか又はそうなる可能性がある。
- (b) OCI の使用は、資産及び負債の現在測定値の変動（再測定）から生じた収益及び費用の項目に限定すべきである。しかし、こうした再測定のすべてが OCI での認識に適格となるわけではない。セクション 8 では、どの再測定が OCI に含まれる可能性があるのかを明確にするために使用できる 2 つのアプローチを論じている。

## セクション 9——その他の論点

セクション 9 では、次のことを議論している。

- (a) 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」に対する IASB のアプローチ。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。しかし、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、これらの章に変更を加えるであろう。セクション 9 では、これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性の論点を扱っている方法に関して一部の人が提起した懸念についても議論している。
- (b) 財務報告における事業モデル概念の使用——本ディスカッション・ペーパーでは事業モデルの概念を定義していない。しかし、IASB の予備的見解は、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というものである。
- (c) 会計単位——IASB の予備的見解としては、会計単位は通常、IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に決定されるものであり、IASB は有用な情報の質的特性を考慮すべきである。
- (d) 継続企業——IASB は、継続企業の前提が目的適合性を有する 3 つの状況を識別した（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）。
- (e) 資本維持——IASB は、高インフレに関するプロジェクトに取り組む場合には、資本維持概念を再検討する可能性がある。IASB は、こうしたプロジェクトに取り組むまでは、改訂「概念フレームワーク」において、資本維持概念の現行の記述及び議論をほとんど変えないでおく予定である。

## 本プロジェクトの次のステップは何か

本ディスカッション・ペーパーで表明された見解は、予備的なものであり、変更の可能性がある。IASB は、本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるコメントを、改訂「概念フレームワーク」の公開草案に関する提案を作成する際に考慮する。IASB は、改訂「概念フレームワーク」を 2015 年に最終確定することを目標としている。

## コメント募集

IASB は、本ディスカッション・ペーパーにおけるすべての事項、特に、各セクションの末尾に示した質問についてコメントを募集している。すべての質問の再録を付録 H にも掲載している。

コメントは、次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記述した質問に回答している。
- (b) コメントが関係する具体的な項を示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) IASB が考慮すべき代替案を記述している（該当がある場合）。

コメント提出者は、質問のすべてにコメントする必要はなく、また、追加的な事項があればコメントすることが推奨される。

IASB は、2014 年 1 月 14 日までに受け取ったすべてのコメントを考慮する。

## セクション 1—はじめに

---

### 本プロジェクトの経緯

- 1.1 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共同のプロジェクトを開始した。
- 1.2 2010年に、IASBとFASBは改訂版の概念フレームワークの2つの章を公表した。
- (a) 第1章「一般目的財務報告の目的」
  - (b) 第3章「有用な財務情報の質的特性」<sup>1</sup>
- これらの各章は、公表後直ちに発効し、IASBの現行の「概念フレームワーク」の一部を構成している。
- 1.3 これらの各章の確定に加えて、IASBとFASBは次のことも行った。
- (a) 報告企業に関するディスカッション・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について議論した。
  - (c) 測定に関する概念について議論し、公開の円卓会議を開催した。
- 1.4 2010年に、IASBとFASBは、両者のアジェンダの中の他のプロジェクトに集中するために、共同の概念フレームワークに関する作業を休止した。
- 1.5 2012年に、IASBはアジェンダに関する公開協議を実施した。この協議に対するコメント提出者の多くが、「概念フレームワーク」をIASBにとっての優先的なプロジェクトとして識別した。したがって、IASBは「概念フレームワーク」のプロジェクトを再開した。このプロジェクトは、もはやFASBと共同では行っていない。
- 1.6 「アジェンダ協議 2011」から受け取ったフィードバックにより、本プロジェクトを優先することの重要性が再確認された。したがって、IASBは、「概念フレームワーク」を遅滞なく改訂すべきだと考えており、「概念フレームワーク」の改訂を2015年末までに完成することを目指している。厳しくはあるが達成可能な日程の設定は、IASBが、現行の「概念フレームワーク」の明確で著しい改善となる変更の焦点を当てなければならないことを意味している。
- 1.7 改訂「概念フレームワーク」を開発する際に、IASBは次のことに焦点を当てる。
- (a) 財務諸表の構成要素（負債と持分との間の境界線を含む）
  - (b) 認識及び認識の中止

---

<sup>1</sup> 第2章は報告企業に関する概念を扱うことを意図しているが、まだ最終確定となっていない。

- (c) 測定
  - (d) 表示及び開示（その他の包括利益（OCI）に何を表示すべきかの問題を含む）
  - (e) 報告企業
- 1.8 IASB は現行の「概念フレームワーク」に基礎を置くことを決定した。「概念フレームワーク」のすべての側面の根本的な再検討ではなく、更新、改善及び空白の補充を行う。
- 1.9 したがって、IASB は、2010 年に公表した財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性を扱った「概念フレームワーク」の各章（第 1 章及び第 3 章）の根本的な再検討はしないことを決定している。セクション 9 では、IASB が第 1 章及び第 3 章の根本的な再検討を提案していない理由を説明し、この提案についての意見を求めている。第 1 章及び第 3 章の全文を付録 A に再録している。IASB は、「概念フレームワーク」の残りの部分についての作業で、第 1 章及び第 3 章に明確化又は修正が必要な領域が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うことが必要となる可能性がある。
- 1.10 2010 年以前は、IASB と FASB は「概念フレームワーク」のプロジェクトに段階的アプローチを採用していた。両者は当プロジェクトを 8 つの別個のフェーズで完了させることを計画していた。2012 年に当プロジェクトを再開するにあたり、IASB は、段階的アプローチを継続せずに、改訂「概念フレームワーク」についての提案の完全なセットを開発することを決定した。IASB の考えでは、このアプローチは、IASB と関係者が「概念フレームワーク」のさまざまな局面の間の関連性をより明確に見ることを可能にするであろう。

### 本ディスカッション・ペーパーの開発

- 1.11 本ディスカッション・ペーパーを開発する際に、IASB は、「概念フレームワーク」についてすでに行われていた広範な公開の議論に依拠した。特に、構成要素、測定及び報告企業に関する議論である。IASB は、いくつかのプロジェクト（以下のものを含む）での概念上の論点についての公開の議論にも依拠した。
- (a) 財務諸表表示（表示及び開示）
  - (b) 非金融負債（測定及び構成要素）
  - (c) 排出権取引スキーム（構成要素及び会計単位）
  - (d) リース（構成要素及び会計単位）
  - (e) 収益認識（支配）
  - (f) 負債／資本（構成要素）
  - (g) 金融商品（測定）

- 1.12 本ディスカッション・ペーパーの開発中に、IASBは、特定の概念を例示するのに役立つと考えた場合には、現行の基準の要求事項及び現行の実務に言及している。しかし、IASBの目的は、財務報告の目的を満たす財務情報をもたらす概念を選択することであり、現行の要求事項及び実務を正当化することではない。
- 1.13 「概念フレームワーク」プロジェクトの再開以来、IASBは限定的な外部のインプットしか求めてこなかった。IASBは、本ディスカッション・ペーパーを利用して、当プロジェクトの各部分がどのように全体に適合するのかについての明確な感覚を関係者に与える方法で、外部のインプットの募集を開始しようとしている。
- 1.14 本ディスカッション・ペーパーの開発中に、IASBは下記のことから有用なインプットを受け取った。
- (a) 自身のアンケート及び2013年1月に開催した開示に関するディスカッション・フォーラム
  - (b) 日本の企業会計基準委員会が、財務諸表でのOCIの使用について行った調査
- 1.15 IASBは他の組織が行った作業も考慮した。これには次のものが含まれる。
- (a) 国際公会計基準審議会（IPSASB）の公企業についての概念フレームワークを開発するための作業。IPSASBは、国際公会計基準及び推奨実務ガイダンスを、公共セクターの企業（国、地域又は地方の政府、及び関連する政府機関を含む）による使用のために設定している。IFRS（及びIASBの「概念フレームワーク」）は、営利企業の一般目的財務諸表及び他の財務報告に適用するように設計されている。したがって、IPSASBとIASBが開発している概念フレームワークの間に差異が生じる可能性がある。
  - (b) 国際統合報告委員会の統合報告フレームワークを開発するための作業。このフレームワークは、組織の戦略、ガバナンス成果及び見通しがどのように短期、中期及び長期にわたる価値の創造につながるのかに関する情報を伝えるのに役立つように設計されている。したがって、統合報告フレームワークは、財務報告だけではなく、企業報告のすべての局面を扱う。

#### 協議グループ

- 1.16 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。協議グループの目的は、追加的な実務経験及び専門知識を提供することである。IASBは、会計基準アドバイザリー・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利用することを計画している。ASAFはIASBへの諮問グループで、各国の会計基準設定主体と財務報告に関心を有する地域団体で構成されている。ASAFに関する詳細な情報については、<http://go.ifrs.org/ASAF> を参照されたい。

#### 本ディスカッション・ペーパーの範囲

- 1.17 本ディスカッション・ペーパーは、IASB が改訂「概念フレームワーク」の公開草案を開発するのに役立つように設計されている。本ディスカッション・ペーパーを開発する際に、IASB は、実務上の問題を IASB に生じさせている領域に焦点を当てた。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、IASB が公開草案で扱う予定の論点のすべてを扱っているわけではない。
- 1.18 IASB は、本ディスカッション・ペーパーで議論している論点のすべてに関して予備的見解に至っているわけではない。さらに、IASB は、本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるコメントにより予備的見解を変更する可能性がある。
- 1.19 「概念フレームワーク」は財務報告書を扱っている。本ディスカッション・ペーパーは、財務報告書の 1 つの形態である財務諸表に焦点を当てている。改訂「概念フレームワーク」を適時に完成させるため、IASB は、このプロジェクトでは他の形態の財務報告書を扱わない予定である。例えば、経営者による説明、期中財務報告書、プレスリリース、アナリストに提供される補足資料などである。IASB が他の形態の財務報告書を検討すると決定するには、IASB のアジェンダに新たなプロジェクトを追加するための通常のプロセスを経ることが必要となる。
- 1.20 IASB は、報告企業についての議論を本ディスカッション・ペーパーに含めていない。IASB はこのトピックについてのディスカッション・ペーパーと公開草案をすでに公表しているからである。本ディスカッション・ペーパーで議論している領域についての背景を提供するため、付録 B で、当該公開草案での提案とそれに対して寄せられたコメントを要約している。IASB は、「概念フレームワーク」の公開草案に報告企業に関する内容を含めるつもりである。これは 2010 年の公開草案を基礎とし、当該公開草案に対して寄せられたコメントを考慮して更新する。
- 1.21 いくつかの領域において、本ディスカッション・ペーパーは、改訂「概念フレームワーク」に記載するであろう議論よりも多くの議論を記載している。IASB の考えでは、この追加的な分析は、本プロジェクトの現段階で、提起されている論点について関係者が理解してコメントを提供することを可能にするために必要である。

### 現行の実務に対する影響と設例の使用

- 1.22 IASB は、必ずしも本ディスカッション・ペーパーで議論している領域のすべてについて現行の基準を変更するわけではない。現行の基準を修正する決定は、IASB がアジェンダへのプロジェクトの追加並びに公開草案及び当基準の修正の開発のための通常のプロセスを経ることを必要とする。
- 1.23 中小規模企業のための国際財務報告基準 (IFRS for SMEs) は、中小規模企業の財務諸表の基礎となる概念及び基本原則を含んでおり、現行の「概念フレームワーク」を基礎としている。IASB は、改訂「概念フレームワーク」に関する作業を完了した時点で、IFRS for SMEs のこのセクションを修正すべきかどうかを検討する。
- 1.24 本ディスカッション・ペーパーは、扱っている問題点の範囲とさまざまな解決策

の考え得る帰結を例示するための設例を含んでいる。IASB は、当該設例を「概念フレームワーク」に再録することを予定していない。さらに、設例は、必ずしも現行の IFRS の変更案を示しているわけではない。

### 「概念フレームワーク」の目的

- 1.25 「概念フレームワーク」は、財務諸表の作成及び表示の基礎となる概念を示すものである。その目的（現行の「概念フレームワーク」で記述）は次のとおりである。
- (a) IASB が将来の IFRS の開発と現行の IFRS の見直しを行うために役立つこと
  - (b) IFRS が認めている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することにより、IASB が財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和を促進するために役立つこと
  - (c) 各国の会計基準設定主体が国内基準を開発する際に役立つこと
  - (d) 財務諸表の作成者が IFRS を適用する際や、IFRS の主題となっていないテーマに対処する際に役立つこと
  - (e) 財務諸表が IFRS に準拠しているかどうかについて、監査人が意見を形成する際に役立つこと
  - (f) 財務諸表利用者が IFRS に準拠して作成された財務諸表に含まれる情報を解釈するのに役立つこと
  - (g) IASB の作業に関心を有する人々に、IFRS の形成へのアプローチに関する情報を提供すること
- 1.26 IASB は、「概念フレームワーク」の考え得る用途の長大なリストは、改訂「概念フレームワーク」を開発する際に有用ではないと考えている。むしろ、本ディスカッション・ペーパーでは、改訂「概念フレームワーク」の主たる目的は、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。IASB は、基準設定の際の IASB のニーズに焦点を当てるのが、改訂「概念フレームワーク」のための適切に絞った概念を提供するのに役立つと考えている。
- 1.27 さらに、「概念フレームワーク」は、IASB 以外の関係者（例えば、作成者、監査人、規制機関、財務諸表利用者）を次の点で助ける上で重要な役割を果たす。
- (a) 現行の IFRS の理解と解釈。個々の基準の前の注意書きでは、基準は（とりわけ）「概念フレームワーク」の文脈の中で読むべきであると述べている。
  - (b) 特定の取引又は事象に具体的に当てはまる IFRS がない場合の会計方針の策定。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、作成者はこうした取引又は事象についての会計方針を策定する際に「概念フレーム

ワーク」を考慮すべきであると述べている。

- 1.28 したがって、IASB は、改訂「概念フレームワーク」では、「概念フレームワーク」は IASB 以外の関係者が次のことを行う際にも役立つ可能性があるとして記述すべきだと提案している。
- (a) 現行の基準を理解し解釈すること
  - (b) 特定の取引又は事象に具体的に当てはまる基準又は解釈指針がない場合に、会計方針を策定すること
- 1.29 「概念フレームワーク」の一部の局面は、IASB が新規 IFRS 又は改訂 IFRS を開発する際の IASB の利用だけを意図したものである。例えば、どのような場合に収益又は費用の項目を OCI に表示できるのかに関するガイダンス案は、IASB が新規 IFRS 又は改訂 IFRS を開発する際にだけ利用することを意図している。IFRS 財務諸表の作成者が、具体的に当てはまる基準又は解釈指針がない項目についての会計方針を策定しようとする際に、このガイダンスを適用することは意図していない。IASB が「概念フレームワーク」の特定の局面を他の関係者が使用することを意図していない場合には、その旨を明確にする。

### 「概念フレームワーク」の位置付け

- 1.30 現行の「概念フレームワーク」は基準でも解釈指針でもなく、個別の基準又は解釈指針に優先するものではない。本ディスカッション・ペーパーは、この位置付けの変更を提案していない。
- 1.31 限定的な数のケースで、「概念フレームワーク」と基準との間に矛盾が生じる場合がある。矛盾がある場合には、基準の要求事項が「概念フレームワーク」に優先する。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際に IASB を導くものとなるため、こうした矛盾の件数は時とともに減少していくはずである。
- 1.32 「概念フレームワーク」は新基準を開発する際に IASB を導くべきものであるが、「概念フレームワーク」の一部の局面を適用することが、報告企業に関して財務諸表利用者に有用な財務情報を生み出さない稀な場合があり得る。このような場合には、IASB は、財務報告の全体的な目的を満たすために、「概念フレームワーク」の当該局面と矛盾する新基準又は改訂基準を公表する必要があると判断する可能性がある。本ディスカッション・ペーパーでは、こうした場合に、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べきであると提案している。
- 1.33 IASB は、「概念フレームワーク」の見直しを、IASB のそれに関する作業の経験を踏まえて、随時行うであろう。

### 目的及び質的特性の要約



- 1.34 本ディスカッション・ペーパーを開発する際に、IASBは次のことを考慮した。
- (a) 本ディスカッション・ペーパーの提案が、一般目的財務報告の目的（現行の「概念フレームワーク」の第1章に記述）にどのように役立つのか
  - (b) 有用な財務情報の質的特性（現行の「概念フレームワーク」の第3章に記述）
- 1.35 以下は、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の簡潔な要約である（現行の「概念フレームワーク」の第1章及び第3章の全文は付録A参照）。
- (a) 一般目的財務報告の目的は、財務諸表利用者（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関する財務情報を提供することである<sup>2</sup>。
  - (b) 当該利用者が有用と考えるのは、以下に関する情報である。
    - (i) 企業の資源
    - (ii) 企業に対する請求権
    - (iii) 資源及び請求権の変動
    - (iv) 企業の経営者及び統治機関<sup>3</sup>が企業の資源を使用する責任をどのように効果的かつ効果的に果たしたのか<sup>4</sup>
  - (c) 財務諸表及び他の財務報告書は、報告企業の財政状態（すなわち、経済的資源及び企業に対する請求権）に関する情報を提供する。また、それらは、取引及び他の事象並びに当該資源及び請求権を変化させる状況に関する情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定のための有用なインプットを財務諸表利用者に提供する<sup>5</sup>。
  - (d) 財務情報が有用であるためには、目的適合性があり、かつ、表現しようとするものを忠実に表現しなければならない。財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される<sup>6</sup>。
  - (e) 財務情報の報告にはコストが掛かるものであり、当該コストが当該情報を報告することの便益により正当化されることが重要である<sup>7</sup>。

---

<sup>2</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB2項参照

<sup>3</sup> 「概念フレームワーク」の全体を通じて、「経営者」という用語は、別段の記載がない限り、企業の経営者と統治機関を指している。

<sup>4</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB4項参照

<sup>5</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB12項及びQC2項参照

<sup>6</sup> 現行の「概念フレームワーク」のQC4項参照

<sup>7</sup> 現行の「概念フレームワーク」のQC35項参照

## コメント提出者への質問

### 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。

## セクション 2——財務諸表の構成要素

---

2.1 このセクションでは以下のトピックを扱っている。

- (a) 財務諸表の構成要素 (2.2 項から 2.5 項参照)
- (b) 資産及び負債の定義 (2.6 項から 2.36 項参照)
- (c) 収益及び費用の定義 (2.37 項から 2.50 項参照)
- (d) その他の定義 (2.52 項参照)

### 何が財務諸表の構成要素なのか

2.2 財務諸表は、次のことに関する情報を提供する。

- (a) 企業の財政状態（企業の資源及び企業に対する請求権）。これは財政状態計算書で報告される。
- (b) 企業の資源の変動及び企業に対する請求権の変動。企業は、それらの変動の以下の内訳項目について区分して報告する。
  - (i) 収益及び費用（純損益及びその他の包括利益（OCI）を表示する計算書で報告）
  - (ii) 企業の持分の変動（持分変動計算書で報告）
  - (iii) キャッシュ・フロー（キャッシュ・フロー計算書で報告）
  - (iv) 資源及び義務のその他の変動（必要があれば、財務諸表注記で報告）。こうした変動の一例は、非資金対価による有形固定資産の取得であろう。

2.3 財務諸表は、取引及び他の事象の財務的影響を、大まかなクラス、すなわち、財務諸表の構成要素にグループ分けすることによって描写する。構成要素は、財務諸表を構築する土台となるビルディング・ブロックである。

2.4 情報の分類、性格付け及び表示を明確かつ簡潔に行うことにより、その情報が理解可能となる<sup>8</sup>。これを達成するため、基本財務諸表の各計算書には、当該計算書に関して定義された構成要素と、当該構成要素から算出される合計及び小計だけを含める<sup>9</sup>。

2.5 構成要素は次のとおりである。

- (a) 財政状態計算書において：資産、負債及び持分（資産及び負債に関する議論

---

<sup>8</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC30 項参照

<sup>9</sup> セクション 7 では、基本財務諸表について論じている。

は 2.6 項から 2.36 項、持分に関する議論はセクション 5 参照)

- (b) 純損益及びその他の包括利益の計算書において：収益及び費用（2.37 項から 2.50 項参照）
- (c) 持分変動計算書において：持分の抛出、持分の分配及び持分のクラス間での振替（2.52 項及びセクション 5 参照）
- (d) キャッシュ・フロー計算書において：キャッシュ・インフロー及びキャッシュ・アウトフロー（2.52 項参照）

## 資産及び負債の定義

- 2.6 財政状態計算書の構成要素は、資産、負債及び持分である。これらの構成要素は、企業の資源、義務及び企業に対する他の請求権に関する情報を財務諸表利用者に提供する。利用者は、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、当該情報を必要とする。
- 2.7 企業の資源、義務及び企業に対する他の請求権に関する情報、並びにそれらの項目の変動に関する情報も、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率的かつ効果的に果たしたのかを財務諸表利用者が評価するのに役立つ<sup>10</sup>。この評価は、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しについての利用者による評価のための追加的なインプットを提供する。こうした情報は、経営者の行動に関して議決権を有しているか又は他の形で影響を与える既存の投資者、融資者及び他の債権者による意思決定にも有用である。
- 2.8 財政状態計算書には、認識された資産及び負債が記載される。資産又は負債を認識するためには、企業は次の質問の両方に「そうだ」と答えなければならない。
- (a) 企業の資産又は負債の定義を満たす何かが存在しているか（2.9 項から 2.36 項参照）
  - (b) 当該資産又は負債は、セクション 4 で論じている認識規準を満たしているか
- 2.9 現行の資産及び負債の定義は、次のとおりである。
- (a) 資産：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<sup>11</sup>
  - (b) 負債：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<sup>12</sup>

<sup>10</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB4 項参照

<sup>11</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.4 項(a) 参照

<sup>12</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.4 項(b) 参照

2.10 これらの定義は、基準設定における多くの論点の解決に有用であった。それらは現実世界に存在している経済現象（資源及び義務）に焦点を当てており、財務諸表利用者にとって目的適合性があり、理解可能である。それでも、IASB はこれらの定義を 2 つの方法で改善できると考えている。

(a) 次のことをもっと明示的に確認すること

- (i) 資産は資源である（当該資源が生み出す可能性のある経済的便益の流入ではなく）
- (ii) 負債は義務である（当該義務が生み出す可能性のある経済的便益の流出ではなく）
- (iii) 資産は経済的便益の流入を生み出す能力がなければならない。当該流入は確実である必要はない。当該流入の蓋然性は、基礎となる資源が資産の定義を満たす前に何らかの最低限の閾値に達している必要はない。
- (iv) 負債は経済的便益の流出を生み出す能力がなければならない。当該流出は確実である必要はない、その蓋然性は、基礎となる義務が負債の定義を満たす前に何らかの最低限の閾値に達している必要はない。

(b) 資産及び負債の定義を補助するガイダンスを追加して、特定の基準の解釈指針を改訂又は提供する際に困難が生じているさまざまな事項を明確化すること。セクション 3 では、追加的なガイダンスの提案を論じている。

2.11 本ディスカッション・ペーパーでは、前項で識別した変更を導入するために以下の定義を提案している。

	現行の定義	提案している定義
資産（企業の）	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	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
負債（企業の）	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	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
経済的資源	[現行の定義はない]	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

2.12 以下の議論は、資産及び負債の定義についての改善提案の 2 つの側面を扱う。

- (a) 資産は資源であり負債は義務である (2.13 項から 2.16 項参照)
- (b) 不確実性の役割 (2.17 項から 2.36 項参照)

### 資産は資源であり負債は義務である

- 2.13 現行の定義は経済的便益の予想されるフローに言及しているため、一部の読者は、資源（資産）又は義務（負債）を、それにより生じる経済的便益の流入又は流出と混同する場合があった。2つの要因が、この混同の可能性を生じさせている。
- (a) 一部の読者は、「予想される」という用語を、蓋然性の閾値を伝えるものと解釈している。定義にこうした閾値を含めるべきかどうかについては、2.17 項から 2.36 項で論じる。
  - (b) 経済的便益のフロー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フローとの間の区別が不明瞭になっている。提案している定義は、経済的便益への言及を経済的資源の新たな定義に移すことにより、この混乱の発生源を除去しようとしている。追加的な利点として、この変更案により、定義がより簡潔で焦点の合ったものとなり、資産の定義と負債の定義の対比をより明確に示すことになる。
- 2.14 資産の定義を補助するガイダンスは、資産は資源であり、最終的な将来の流入ではないことを明確にすることになる。例えば、
- (a) 原資産に対するコール・オプションについては、資源は原資産を購入する契約上の権利であり、原資産自体ではない。（同様に、保有者は行使価格を支払う義務を有していない。）
  - (b) 資産に対する単独のプット・オプションについては、オプションの保有者の資源はオプションの売手に原資産の購入を強制する契約上の権利であり、オプション保有者がオプションを行使する場合に受け取る売却代金ではない。（プット・オプションが単独ではなく資産自体に組み込まれている場合には、当該オプションは独立の資産ではなく当該資産の一部と見られる可能性がある。その見方が採られるかどうかは会計単位に応じて決まる。セクション 9 参照）
  - (c) 先渡購入契約では、購入者の資源は、原資産を将来のある日に売却することを相手方に強制する権利である。購入者は、対価を支払う義務も有している。セクション 3 は、未履行契約（先渡契約を含む）が単一の（純額の）資産又は負債を生じるのか、それとも別個の資産及び負債を生じるのかに関する議論を記載している。
  - (d) 進行中の薬品研究については、資源はノウハウであり、研究が成功した場合に生じるであろう経済的便益ではない。（こうした資産の測定値は、場合によっては、非常に少額であるか又は重要性がないが、将来のキャッシュ・イン

フローの可能性が非常に低いか又は将来のキャッシュ・インフローが少額であるとしても、それは資産が存在しないことを意味するわけではない。）

(e) 抽選券については、資源は抽選に参加する権利であり、賞金ではない。

2.15 現行の実務では、2.14 項で識別した経済的資源の一部は、通常は資産として認識されていない。関連する基準における認識規準により、企業が当該資産を認識するのかが決まる（セクション 4 参照）。

2.16 現行の定義は、資源を企業の支配下に置いたか又は企業に義務を課した過去の事象に言及している。提案している定義では、

(a) 負債の定義案において「現在の」という用語を残している。これは、負債が存在しているのかどうかを判定するために、主要な問題は企業が報告日現在で義務を有しているのかどうかであることを強調するものである。

(b) 資産の定義案に「現在の」という用語を加えている。この考え方は、現行の定義にすでに含意されている。それを明示することで、負債の定義との対比が強調される。

(c) 両方の定義に「過去の事象の結果として」という語句を残している。これは、資源を企業の支配下に置いたか又は企業に義務を課した過去の取引又は他の事象を会計処理することを強調するものである。企業が資産又は負債を有しているのかどうかを識別するために当該事象を特定する必要はない。それでも、当該事象を特定することにより、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、当該事象から生じる収益、費用又はキャッシュ・フローをどのように分類し表示することが最善なのか）を決定することができる。

### 不確実性の役割

2.17 現行の「概念フレームワーク」では、不確実性は、資産及び負債の定義と認識規準の両方で役割を果たしているように見える。

(a) 現行の定義は、将来の経済的便益（又は将来の資源流出）は「予想される」ものでなければならないという考え方を含んでいる。

(b) 現行の認識規準は、資産又は負債は、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場合に認識されると定めている。

2.18 現行の定義と認識規準のこれらの特徴は、いくつかの疑問を生じさせている。

(a) 定義における「予想される」と認識規準における「可能性が高い」は、両方とも不確実性を扱うことを意図しているのか。そうだとした場合、この 2 つの用語の関係はどのようなものか。

- (b) これらの用語のいずれかが、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が何らかの最低限の閾値を満たさなければならないという要求を伝えることを意図しているのか。
- (c) 「予想される」という用語が最低限の閾値を伝える意図がないのだとした場合、それは「期待値」という数学的な意味で使用されているのか（期待値とは、可能性のある結果の確率加重平均（確率分布の平均値）を指す）。
- (d) 認識規準における「可能性が高い」という用語の使用は、将来の流入又は流出が発生するかどうかに関する不確実性を指すことを意図しているのか。それとも、企業が当該流入又は流出を受け取るか又は移転することの不確実性を指すことを意図しているのか。

2.19 それらの質問を検討する際に、2つの形態の不確実性の区別をする価値がある。

- (a) 資産又は負債が存在しているかどうかに関する不確実性（「存在の不確実性」：2.20項から2.31項参照）
- (b) 資産又は負債が流入又は流出を生じるかどうかに関する不確実性（「結果の不確実性」：2.32項から2.34項）

#### **存在の不確実性**

- 2.20 いくつかの稀な場合において、企業が資産又は負債を有しているのかが不明確であることがある。存在の不確実性は、資産又は負債が存在するのかが不確実である場合に存在する。存在の不確実性の最も明白な例は、訴訟である。例えば、企業が、もし約束しているのならば企業が賠償金又は罰金を支払う義務が生じる行動を約束したのかが不確実であるかもしれない。
- 2.21 「概念フレームワーク」は、存在の不確実性について触れないままとすることも考えられ、また、構成要素の定義又は認識規準のいずれかで存在の不確実性を扱うことも考えられる。存在の不確実性は資産又は負債の存在に関連するので、本ディスカッション・ペーパーでは、それを定義との関連で検討する。
- 2.22 「概念フレームワーク」において明示的な蓋然性の閾値を設定することは、基準を開発又は改訂する際の決定の首尾一貫性の増大につながる可能性がある。他方、以下の主張は、「概念フレームワーク」に明示的な蓋然性の閾値を含めることに対する反対論である。
- (a) 存在の不確実性は稀にしかない。こうしたわずかな場合について原則を設定する必要はない。
  - (b) 原則主義の基準においては、判断の余地を認めることが適切である。
  - (c) 存在の不確実性が個別のプロジェクトで重大なのであれば、IASBは、当該プロジェクトの中で、どの閾値（もしあれば）がその特定の場合に財務諸表利



用者にとって最も目的適合性の高い情報をもたらすものかを決定することができる。「概念フレームワーク」はこの点を説明することができる。

- 2.23 「概念フレームワーク」が存在の不確実性について蓋然性の閾値を設定する場合には、次のような疑問が生じる。
- (a) どの閾値を設定すべきか (2.24 項から 2.26 項参照)
  - (b) すべての状況で同一の閾値を適用すべきか (2.27 項から 2.30 項参照)
- 2.24 考えられる蓋然性の閾値として、次のようなものがある。
- (a) ほぼ確実： 資産又は負債が存在している（かつ、企業の資産又は負債である）ことがほぼ確実である場合には、企業は資産又は負債が存在していると結論を下すべきである。前例として、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、現在、これを偶発資産についての認識規準として使用しているが、存在の不確実性を結果の不確実性と区別していない。経済的便益の流入がほぼ確実になった時点で、IAS 第 37 号はこの項目を偶発資産ではなく認識すべき資産として扱う<sup>13</sup>。
  - (b) 可能性が高い： 資産又は負債が存在している（かつ、企業の資産又は負債である）可能性が高い場合には、企業は資産又は負債が存在していると結論を下すべきである。前例として、IAS 第 37 号はこの閾値を引当金について採用している（IAS 第 37 号では、資源の流出又は他の事象は、発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高い場合には、可能性が高いとも述べている。他の基準では「可能性が高い (probable)」という用語を定義していない。(a) で述べたとおり、IAS 第 37 号では、存在の不確実性を結果の不確実性と区別していない。
- 2.25 一部の人は、存在の不確実性の場合の閾値として、ほぼ確実を使用することを支持している。彼らは、資産及び負債の定義は財務報告の基礎であると指摘している。彼らの考えでは、経済的資源又は義務が実際に存在しているという蓋然性が高くない場合には、資産又は負債を報告することは、目的適合性があり理解可能な情報をもたらさず、財務諸表の完全性に対する利用者の信認を低下させることになる。
- 2.26 他方、存在の不確実性の場合の閾値として、可能性が高いこと（又は発生しない可能性よりも発生する可能性の方が高いこと）を使用することを支持する人々もいる。彼らは、存在の不確実性と結果の不確実性とは関連していることが多く、結果の不確実性について「ほぼ確実」を閾値として使用することへの支持はほと

<sup>13</sup> IAS 第 37 号では、偶発資産を、過去の事象から生じ得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の 1 つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるものとして定義している。本ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」が「偶発資産」又は「生じ得る資産」という独立の区分を識別すべきだという提案をしていない。

んどないと指摘している。資産又は負債が存在しているかどうかはほぼ確実ではない場合には、存在するとした場合に当該資産又は負債が生み出す結果に関する不確実性も存在することが多いであろう。したがって、このアプローチの支持者の考えでは、企業が資産又は負債の認識を存在がほぼ確実と考えられるまで延期する一方で、存在は確実と考えられるが結果は不確実である資産又は負債は認識するとした場合には、不整合が生じる可能性がある。彼らは、存在の不確実性と結果の不確実性の両方について同じ蓋然性の閾値を設定すれば、財務報告の首尾一貫性が高まり、目的適合性も高まると考えている。

- 2.27 一部の人は、「概念フレームワーク」は存在の不確実性について異なる状況では異なる蓋然性の閾値を設定すべきだと提案している。例えば、一部の人の考えでは、資産が存在している（かつ、企業の資産である）ことがほぼ確実である場合には、企業は資産が存在していると結論を下すべきである。また、負債が存在している（かつ、企業の負債である）可能性が高い場合には、企業は負債が存在していると結論を下すべきである。これは IAS 第 37 号の 1 つの特徴であり、ここでは、異なる認識規準を偶発資産（ほぼ確実）と負債（可能性が高い、生じる可能性の方が高いとして定義）について設定している。
- 2.28 異なる状況について異なる閾値を支持する人々は、次のような主張をしている。
- (a) 一部の人は、少なくとも一部の財務諸表利用者は上方変動の可能性よりも下方変動のリスクの方を懸念すると考えている。資産（又は利得）の方に負債（又は損失）よりも高い閾値を設定することにより、財務諸表利用者にとって重大性の程度が高い方の項目への早期の警告が提供されることになる。
- (b) 不確実性の状態でのある程度の警戒心の行使は、楽観的な方向への経営者の自然な意識的又は無意識の偏りを相殺することになる。
- 2.29 他方、蓋然性の閾値はすべての状況で等しく適用されるべきだと考えている人もいる。彼らの考えでは、これは中立性を達成するために必要である。
- 2.30 一部の人は、IASB は、観察可能な対価との交換取引において企業が資産を取得したか又は負債を生じさせた場合に、資産又は負債が存在しているという結論をもっと積極的に下すべきだと提案している。彼らの考えでは、取引は、資産又は負債が取引時点で存在していたという証拠を提供する。
- 2.31 2.35 項では、結果の不確実性の議論の後に、存在の不確実性についての IASB の予備的見解を要約している。

### **結果の不確実性**

- 2.32 結果の不確実性とは、資産又は負債が存在しているが、結果が不確実である場合を指す。結果の不確実性は、存在の不確実性よりもずっと一般的に発生する。結果の不確実性の例として、次のようなものがある。

- (a) 抽選券の総数が既知であり、したがって当選の確率も既知である場合の抽選券： 保有者は資産（抽選券）を有しているが、その抽選券が当選するのかどうかは分からない。（発行者は、どの券が当選するのかが分からないが、当選した抽選券の保有者に支払を行うことは確実であることにも留意のこと。蓋然性の閾値を定義又は認識規準のいずれかで適用する場合、発行者は、個々の抽選券について判断する場合と抽選券全体のプールについて判断する場合とで、異なる判断に達することになる。）<sup>14</sup>
- (b) 取引のある買建オプション： キャッシュ・フローが発生するのは、保有者がオプションを行使する場合（すなわち、期限満了時にイン・ザ・マネーである場合）、又は保有者がオプションを売却する場合である。保有者は資産（オプション）を有しているが、オプションを行使するのかどうかは分からない。保有者は、取引のあるオプションをオプションの期限満了前に容易に売却できる場合がある。
- (c) 未上場株式についての取引のないコール・オプションで、オプションの条件によりオプションの他者への譲渡が禁止されているもの： 保有者は資産（オプション）を有しているが、オプションを行使するのかどうかは分からない。オプションを行使しない場合には、現金を全く受け取らないことになる。
- (d) パートナiershipに対する投資で、保有者が投資を他者に譲渡することを認めていないもの。この場合、投資者が現金を受け取るのは、パートナーシップが分配を行う場合、パートナーシップが清算される場合、又は他のパートナーが投資者から買い取る場合だけである。保有者は資産（投資）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。
- (e) 研究開発（R&D）プロジェクトで生み出されたノウハウ： これは、プロジェクトが成功した場合、又はノウハウが売却された場合には、現金を生み出す。保有者は資産（ノウハウ）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。これは抽選券の場合とは異なっている。成功の確率が未知であり、知り得ない（事後に検証することもできない）とともに、非常に広い範囲の起こり得る結果があるからである。
- (f) R&D の遂行が唯一の活動である企業に対する相場価格のない株式： 企業に対する株式が一般的に資産の定義を満たすことには、ほとんど異論はないであろう。他方、R&D プロジェクトで生み出されたノウハウが資産であるかどうかについて懸念がある場合には、おそらく同じ懸念が、唯一の資産がそうしたノウハウである企業に対する株式について生じるであろう。
- (g) 訴訟： 企業は訴訟に負けた場合には現金を支払わねばならなくなる。企業に義務があるのかどうかは、そうなのかどうかを裁判所が決定するまでは不

<sup>14</sup> 抽選券の例は、関係する概念の単純な事例として含めている。現実の例の大部分はずっと複雑である。

確実である場合がある（存在の不確実性）。さらに、企業が訴訟に負けるであろうとすでに結論を下しているとしても、どれだけ支払わねばならなくなるのかは依然として不確実である場合がある（結果の不確実性）。

- (h) 売掛債権： 企業は資産（売掛債権）を有しているが、現金を受け取るのかどうかは分からない。
- (i) 棚卸資産： 企業は資産（棚卸資産）を有しているが、棚卸資産を販売して現金を受け取るのかどうかは分からない。

2.33 一部の人は、IASB は、結果の不確実性の場合については、構成要素の定義又は認識規準のいずれかにおいて、何らかの蓋然性の閾値を維持すべきだと提案している。彼らは、財務諸表利用者は一部の確率の低い結果を将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を見積りに織り込まないであろうと考えている。したがって、何らかの将来キャッシュ・フローについて小さな確率しかない場合、例えば、要求される可能性が非常に低い保証を企業が与えている場合には、資産又は負債の認識及び測定のコストが財務諸表利用者にとっての便益を上回る可能性がある。さらに、場合によっては、結果の範囲（ゼロを含む）が幅広く、さまざまな結果の確率は未知であり、おそらくは知り得ない（例えば、非常に投機的な R&D プロジェクトや一部の訴訟）。こうした場合の一部では、それらの確率の見積りから算出した測定値は、おそらく、財務諸表利用者にとっての目的適合性も検証可能性もない場合がある。一部の人は、蓋然性の閾値（定義又は認識規準のいずれかにおいて）を維持することが実務的であり、これらの項目を除外する低コストの方法であろうと考えている。これらの項目を認識しない場合、財務諸表利用者にとって目的適合性のある他の情報を開示することは可能であろう。

2.34 結果が不確実な項目の測定値を現在市場価格で裏付けることができるのであれば、その項目をもっと積極的に認識するであろうという人々がいる。同様に、結果が不確実な項目を観察可能な対価との交換取引で企業が取得した場合には、その項目をもっと積極的に認識するであろうという人々がいる。そうした資産又は負債を認識しないことは、彼らの考えでは、企業の財政状態の変動を忠実に表現しない利得又は損失を生じさせることになる。

#### 不確実性に関する予備的見解

2.35 不確実性に関する 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。このような考え方を維持すると、明らかに資産又は負債である多くの項目（多くの買建オプションや売建オプションなど）を除外することになるおそれがある。重要なことは、経済的資源が経済的便益を生み出すか又は義務が経済的資源の移転を生じさせる結果が、少なくとも一部にはあることである。したがって、

- (i) 提案している経済的資源の定義では、経済的資源が経済的便益を生み出すことが確実である必要はないが、経済的資源は経済的便益を生み出す能力がなければならないことを明確にしている。この定義は、最低限の蓋然性の閾値を定めないことになる。
  - (ii) 同様に、現在の義務が経済的資源の移転を生じることが確実である必要はないが、現在の義務は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。例えば、義務により経済的資源の移転が要求されるのが、不確実な将来の事象が発生したときだけである場合（例えば、待機義務）には、セクション 3 で議論しているように、当該義務は負債である。
- (b) 稀に、資産又は負債が存在しているかどうか不確実である場合がある。「概念フレームワーク」は、そうした稀な場合に資産又は負債が存在しているのかどうかを判定するための蓋然性の閾値を設定すべきではない。資産又は負債が存在するのかどうかに関して重大な不確実性がある場合には、IASB は IFRS 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。IASB は、企業がどのように当該状況の最も忠実な表現を提供するのか、及び提供する情報の比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性を企業がどのように高めるのかも検討する。
- (c) 蓋然性への言及は、認識規準からは削除すべきである。蓋然性の閾値を含めると、疑いなく資産又は負債であるが、特定の時点で、経済的便益の流入又は流出を生じる蓋然性が低いと判断される一部の項目（例えば、オプション）を認識できないことになる。さらに、こうした項目の一部は、確率が変化することによって閾値の上下を変動する可能性がある。IASB の予備的見解では、最終的な流入又は流出に関する不確実性は、それだけでは、企業が資産又は負債を認識すべきかどうかを決定すべきではない。ただし、測定に影響を与える可能性はある。それでも、不確実性により、一部の権利又は義務の測定が非常に困難になって、それらを認識すると目的適合的でない情報が生じるおそれのある場合がある。セクション 4 では、とりわけ、目的適合性に関する認識規準を含めるべきかどうかを論じる。

2.36 測定アプローチの中には、非明示的な認識の閾値を生じる可能性のあるものがある。例えば、ある項目が最も可能性の高い結果で測定され、その最も可能性の高い結果がゼロである場合には、ゼロで測定されることになる（実質的に、認識しないのと同じである）。したがって、認識の決定の結果は、認識規準だけではなく、認識される項目に使用される測定も反映することになる。セクション 6 では、不確実なキャッシュ・フローに対するアプローチを論じている。

## 収益及び費用の定義

2.37 現行の「概念フレームワーク」では、利益の測定に直接関係する構成要素は収益及び費用であると述べており、それらは次のように定義されている。

- (a) 収益：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。
- (b) 費用：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。<sup>15</sup>

- 2.38 これらの構成要素は、企業の資源及び義務の変動の一部に関する情報を財務諸表利用者に提供する。これは、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<sup>16</sup>。この情報は、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを利用者が評価するのに役立つ。これは直接的に行われるだけでなく、企業の経営者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を利用者が評価するのに役立つことにより、間接的にも行われる。したがって、収益及び費用に関する情報は、財務諸表利用者にとって企業への資源の提供に関する意思決定のために有用である<sup>17</sup>。
- 2.39 純損益、OCI 合計及び包括利益合計は、財務諸表の構成要素ではない。これらは収益又は費用の項目を合計することにより算出される小計又は合計である。セクション 8 では、これらの合計及び小計の役割を論じている。
- 2.40 費用の定義に関して、IASB は、「概念フレームワーク」が、一部の人が疑問視してきた 1 つの点を明確にすることが有用と考えている。企業がサービスと交換に資本性金融商品を発行する場合に、費用が生じるのかどうかである。この疑問は、株式に基づく報酬（例えば、従業員に付与されるストック・オプション）の処理方法を決定するために重要である。企業が資本性金融商品の発行と交換に資産を取得する場合には、企業は当該資産を認識する（認識規準が満たされる場合）。同様に、企業が資本性金融商品の発行と交換にサービスを受け取る場合には、受け取ったサービスは資産である。企業が当該資産を消費する時に、企業は費用を認識する。多くの場合、企業は当該資産を直ちに消費する。その場合、企業は関連する持分の増加を認識すると同時に費用を認識する。IASB は、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」を開発した際にこの結論に達した。IASB の考えでは、これは依然として適切であり、改訂「概念フレームワーク」はこれを確認すべきである<sup>18</sup>。
- 2.41 IASB は、収益及び費用の現行の定義について他にはほとんど問題点を識別していない。主として他の構成要素の定義の変更の結果として、若干の文言の変更が必要となる可能性がある。

<sup>15</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.25 項参照

<sup>16</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB16 項参照

<sup>17</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB2 項から OB4 項参照

<sup>18</sup> IFRS 第 2 号の BC45 項から BC53 項参照

2.42 一部の人々は、改訂「概念フレームワーク」は下記のを区別するために異なる種類の収益及び費用を定義すべきだと提案してきた。

- (a) 収益と利得、及び費用と損失（2.43 項から 2.46 項参照）
- (b) 純損益に報告される収益及び費用と、OCI に報告される収益及び費用（2.47 項から 2.50 項参照）

#### 利得を収益と区別し損失を費用と区別すること

2.43 現行の「概念フレームワーク」は収益の 2 つの区分を区別している。

- (a) 狭義の収益 (revenue) (企業の通常の活動の過程で生じる)
- (b) 利得 (収益の定義を満たす他の項目を表し、企業の通常の活動の過程で生じるものも生じないものもある)

2.44 同様に、現行の「概念フレームワーク」は費用の 2 つの区分を区別している。

- (a) 費用 (企業の通常活動の過程で生じる)
- (b) 損失 (企業の通常の活動の過程で生じるものも生じないものもある)

2.45 現行の「概念フレームワーク」は、次のように述べている。

- (a) 利得は本質的に狭義の収益と相違はない (両方とも経済的便益の増加を表す)
- (b) 損失は本質的に他の費用と相違はない (両方とも経済的便益の減少を表す)

したがって、現行の「概念フレームワーク」は、これらの 4 つの区分を 4 つの別個の構成要素としては扱っていない。それでも、「概念フレームワーク」は、利得は通常は他の収益と区分して表示され、損失は通常は他の費用と区分して表示されると述べている。さらに、「概念フレームワーク」は、利得 (損失) は関連する費用 (収益) との純額で報告されることが多いと述べている。

2.46 利得と収益及び損失と費用を区別することが有用だとした場合、おそらく、利得、収益、損失及び費用をそれぞれ別個の要素として定義すべきである。しかし、そうするためには、これら 4 つの項目の間の相違をもっと明確に定義することが必要となる。とりわけ、これには IASB が通常の活動を定義することが必要となる。IASB は、これら 4 つの項目を区別すべきかどうかの決定のプロセスは、「概念フレームワーク」を改訂するプロジェクトにおいてではなく、財務諸表表示に関する諸基準を見直すプロジェクトにおいて行うのが最も適切であろうと考えている。したがって、IASB は、利得、収益、費用及び損失の議論をおおむね変更なしに残すつもりである。

#### 純損益の項目を OCI の項目と区別すること

2.47 一部の人々は、「概念フレームワーク」は、下記のものについて別個の構成要素を

定義することにより、財務業績の報告を改善することができると提案してきた。

(a) 純損益で報告される収益（費用）

(b) OCI で報告される収益（費用）

2.48 それらの別個の構成要素を定義するためには、IASB は、セクション 8 で論じている表示のガイダンスを開発する際に答えねばならないであろう質問と全く同じ質問に答えねばならないであろう（すなわち、どのような場合に資産又は負債の変動を OCI で報告し、どのような場合に純損益で報告すべきなのか）。

2.49 表示のガイダンスに依拠せずに、OCI で報告される収益及び費用を純損益で報告される収益及び費用と区別するために定義を使用することには、難点がある。

(a) 定義を使用することは、ある項目をどのような場合に OCI で報告しなければならぬのかを記述するアプローチを適用するための明確な方法となり得るが、ある項目をどのような場合に OCI で報告することができるのかを記述するアプローチを適用するための明確な方法とはならない可能性がある。セクション 8 では、ある項目をどのような場合に OCI に含めることができるのかに関するガイダンスを示すことを提案している。

(b) 純損益で使用するための 1 組の構成要素と OCI のための別の 1 組の構成要素とを定義することは、単純明快ではない可能性がある。特に、IASB が、企業が資産又は負債の帳簿価額の変動の全体ではなく構成部分だけを OCI で報告すべきだと決定する場合である（例えば、資産又は負債の公正価値の変動のうち、金利の変動から生じる部分）。

2.50 したがって、本ディスカッション・ペーパーでは、何を純損益で報告すべきで何を OCI で報告すべきかを記述するために収益又は費用の別個の構成要素を定義することはしないと提案している。その代わりに、改訂「概念フレームワーク」は、このトピックを扱った表示のガイダンスを設ける（セクション 8 参照）。

### 資本維持修正

2.51 現行の「概念フレームワーク」の 4.24 項及び 4.36 項で説明しているように、収益及び費用（したがって利益も）の認識及び測定は、部分的に、財務諸表の作成に際して使用されている資本及び資本維持の概念に依存する。資産及び負債の再評価又は修正再表示は、持分の増加又は減少を生じる。これらの増加又は減少は収益及び費用の定義を満たすが、それらは一部の資本維持概念においては損益計算書に含まれない。その代わりに、これらの項目は、資本維持修正又は再評価剰余金として持分に含まれる。現行の「概念フレームワーク」では、これらの項目が包括利益合計の一部を構成するかどうかを述べていない。セクション 9 では、資本維持の概念に言及している。



## その他の定義

2.52 現行の「概念フレームワーク」では、キャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書についての別個の構成要素を定義していない。「概念フレームワーク」が基本財務諸表のそれぞれについて構成要素を定義することが有用となる可能性がある。ここまでのセクションで論じていない構成要素は、以下のものとなる。

- (a) キャッシュ・フロー計算書（間接法と直接法のどちらで作成するにしても）
  - (i) 現金収入
  - (ii) 現金支出
- (b) 持分変動計算書
  - (i) 持分への拠出
  - (ii) 持分の分配
  - (iii) 持分のクラス間での振替

本ディスカッション・ペーパーでは、これらの項目についての定義を提案していない。IASB は、これらの構成要素の定義を改訂「概念フレームワーク」の公開草案に含めるために開発する際に大きな困難はないと予想している。

## コメント提出者への質問

<b>質問 2</b>
<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(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。</li> <li>(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。</li> <li>(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。</li> </ul> <p>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。</p>

<b>質問 3</b>
<p>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。</p>

- (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。

#### 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の計算書（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。

## 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

### はじめに

- 3.1 このセクションでは、IASB が改訂後の資産及び負債の定義を補助するために「概念フレームワーク」に追加のガイダンスを加える余地のある領域を検討している。
- 3.2 それらの定義についてガイダンスを追加することには 3 つの理由がある。
- (a) セクション 2 で論じたように、本ディスカッション・ペーパーは、定義のいくつかの面での変更を提案している。追加のガイダンスは、提案する新たな定義の中で使用される用語を説明するのに役立つであろう。
  - (b) 現行の負債の定義には不明確な側面がある。「概念フレームワーク」にはガイダンスがほとんどなく、さまざまな基準の基礎となっている原則が不整合に見える場合がある。例えば、経済的資源を移転する要求が依然として企業の将来の行動を条件としている場合に、企業が現在の義務を有する可能性があるのかどうか不明確である。その結果、IASB、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）などが、一部の取引が負債を生じるのかどうか及びどのような場合に生じるのかについて、結論に至るのに困難を経験していた。追加のガイダンスは、将来の要求事項を開発する基礎となる原則を確立することができる。
  - (c) 現行の資産及び負債の定義の他の側面は、近年、IASB が個々の基準の中での要求事項及びガイダンスを開発してくるにつれて、明確になってきた。例えば、いくつかの既存の及び提案中の基準では、結果が企業の統制が及ばない事象に左右される負債（保険契約負債など）に関するガイダンスを示している。さらに、いくつかの基準では、契約上の権利及び義務の実質の識別についてのガイダンスを示している。IASB は、当該ガイダンスの基礎となっている一般的な原則を含めるように「概念フレームワーク」を改訂することが有用となると考えている。
- 3.3 これらの目的を果たすため、このセクションでは、資産及び負債の定義のさまざまな側面についての追加のガイダンスの必要性を検討する。具体的には、
- (a) **資産**の定義を補助するため、当該ガイダンスは次の事項を扱う。
    - (i) 「経済的資源」の意味（3.4 項から 3.15 項参照）
    - (ii) 「支配」の意味（3.16 項から 3.34 項参照）
  - (b) **負債**の定義を補助するため、当該ガイダンスは次の事項を扱う。
    - (i) 「経済的資源を移転する」の意味（3.35 項から 3.38 項参照）

- (ii) 推定的義務（3.39 項から 3.62 項参照）
- (iii) 「現在の」義務の意味（3.63 項から 3.97 項参照）
- (c) **両方の定義**を補助するため、当該ガイダンスは次の事項を扱う。
  - (i) 契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告（3.98 項から 3.108 項参照）
  - (ii) 未履行契約（3.109 項から 3.112 項参照）

## 経済的資源

- 3.4 セクション 2 で論じたとおり、本ディスカッション・ペーパーでは、資産を「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」として定義し、経済的資源を「権利又は価値の他の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるもの」と定義することを提案している。IASB は、追加のガイダンスが「経済的資源」の新たな定義を説明するのに役立つと考えている。本ディスカッション・ペーパーでは、ガイダンスは 3.5 項から 3.15 項に示す事項を扱うべきだと提案している。
- 3.5 経済的資源は、さまざまな形態を取る場合がある。
- (a) 契約、法律又は類似の手段により設定された強制可能な権利、例えば、
    - (i) 金融商品（負債証券に対する投資又は持分投資など）から生じる強制可能な権利
    - (ii) 物体（有形固定資産など）に対する強制可能な権利。こうした権利には、物体の所有、物体を使用する権利、リースされた物体の残存価値に対する権利などが含まれる可能性がある。
    - (iii) 権利の保有者が権利の行使を選択する場合（基礎となる経済的資源を取得するオプション）又は権利の行使を要求される場合（基礎となる経済的資源を購入する先渡契約）に、他の経済的資源を受け取る強制可能な権利。例としては、他の資産を受け取るオプション、他の資産を売買する先渡契約における正味の権利、企業がすでに支払をしたサービスを受け取る権利などがある。
    - (iv) 他の者の待機義務から便益を得る強制可能な権利（3.70 項及び 3.71 項参照）
    - (v) 強制可能な知的財産権（例えば、登録された特許）
  - (b) 他者の推定的義務から生じる権利（3.39 項から 3.62 項参照）
  - (c) 価値の他の源泉（経済的便益を生み出す能力がある場合）。こうした経済的資源の例として、次のようなものがある。
    - (i) ノウハウ

- (ii) 顧客名簿
- (iii) 顧客及び仕入先との関係
- (iv) 既存の労働力
- (v) のれん。IASB は、IFRS 第 3 号「企業結合」に関する結論の根拠の BC313 項から BC323 項で、のれんは資産の定義を満たすと結論を下している。しかし、本ディスカッション・ペーパーの 4.9 項(c)では、自己創設のれんを認識することは目的適合性のある情報を提供しないと説明している。

(d) 受取時に直ちに消費される一部の資産（特に、多くのサービス）

3.6 ガイダンスは、資産から得られる経済的便益が、例えば、次のような多くの方法で直接又は間接に得ることのできる潜在的なキャッシュ・フローであることを明確にすることになる。

- (a) 物品の製造又はサービスの提供のために資産を使用
- (b) 他の資産の価値を増進するために資産を使用
- (c) 負債を決済するために資産を使用
- (d) 費用を低減するために資産を使用
- (e) 資産を他者にリース
- (f) 資産の売却又は交換
- (g) 資産からのサービスの受取り
- (h) 負債を保証するための資産の担保差入れ
- (i) 資産の保有

3.7 ガイダンスはさらに、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、その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。したがって、完全で抵当等のない、例えば、機械の法的所有権と、そうした機械をリースに基づいて一定期間にわたり使用する権利との間には、ある程度の相違があるが、原則においては相違がない。完全な所有権もリースも資産を生じさせ、両方とも基礎となっている機械を使用する権利を提供する。ただし、リース資産の場合には、期間が耐用年数よりも短い場合がある。

- (a) リースに基づく使用権の場合には、借手の権利は、機械が生み出す便益の一部（借手が使用権を有する期間中に生み出される便益）を得ることである。
- (b) 完全で抵当等のない法的所有権の場合には、所有者の権利は、機械が耐用年数全体を通じて生み出す便益のすべてを得ることである。

- 3.8 多くの場合、経済的資源はさまざまな異なる権利で構成される。例えば、企業が物体の法的所有権を有する場合には、経済的資源は次のような権利で構成されることになる。
- (a) 当該物体を使用する権利
  - (b) 当該物体を売却する権利
  - (c) 当該物体を担保に差し入れる権利
  - (d) 当該物体に対する法的権利（すなわち、法的権利により与えられる権利のうち上記(a)から(c)で別個に述べていないもの）
- 3.9 多くの場合、1つの当事者がこれらの権利のすべてを保有している。時には、リースの場合のように、異なる当事者がそれぞれ権利の一部を保有することがある。そうした場合、IASBは、各当事者が当該権利をどのように会計処理するのかを決定することが必要となる。
- 3.10 多くの場合、企業は、保有している権利のすべてを単一の資産として扱う。それでも、企業は、財務諸表利用者にとって目的適合性があり企業の資源の忠実な表現を提供する情報を、そうすることの便益を超えないコストで生み出す場合には、権利の一部を1つ又は複数の別個の資産として扱う。権利を区分して会計処理すべきか単一の資産に結合すべきかについて、セクション9でさらに詳細に論じている。
- 3.11 企業は、経済的資源を明確で簡潔で理解可能な方法で記述すべきである。例えば、企業が機械の法的所有権及びその機械に関連したすべての権利を有している場合、厳密に言えば、企業の資産はその機械に関連したすべての権利の束である。しかし、企業の資産を機械に対する権利としてではなく、機械として記述することは、一般的には完全に明確で簡潔で理解可能であろう。資産のもっと詳細で複雑な記述が必要となるのは、要約した記述又は非専門的な記述が資産の性質を伝えないという一般的でない状況においてだけである。さらに、財政状態計算書の本体では簡潔な名称を使用し、必要な詳細を注記で提供することは、通常は許容可能であり、むしろ望ましいであろう。
- 3.12 時には、単一の資源が権利とともに義務を含んでいる場合がある。例えば、契約は各当事者にとっての一連の権利及び義務を作り出す。会計単位（セクション9参照）は、企業が当該パッケージを単一の資産（又は単一の負債）として会計処理するのか、それとも1つ又は複数の別個の資産と1つ又は複数の別個の負債として会計処理するのかを決定する。一般に、権利と義務のパッケージが同じ源泉から生じている場合には、企業は、当該権利及び義務並びに当該権利及び義務の変動を最も目的適合性のあり忠実で理解可能な方法で描写することを可能にする最も高いレベルの集約でそれらを会計処理する。
- 3.13 会計単位は、契約が生じさせるのが、単一の正味の権利又は正味の義務であると見

るのか、それとも 1 つ又は複数の別個の権利及び義務であると見るのかを決定する。相殺は、単一の（正味の）権利又は単一の（正味の）義務を有していることと同じではない。単一の（正味の）権利又は単一の（正味の）義務が特定のケースにおいて存在する場合には、企業は単一の資産又は単一の負債だけを有している。例えば、企業が CU100<sup>19</sup>を支払えば資産を購入できるオプションを保有していて、当該資産の期待値が CU140 であると仮定する。企業は、CU140 の資産と行使価格 CU100 を支払う負債とを有しているのではない。むしろ、企業は CU40 の資産を有している。これと対照的に、相殺は、企業が資産と負債の両方を有していて、それらを別個に認識し測定しているが、それらを単一の（正味の）金額で表示する（また、おそらくは別個の資産及び負債を開示する）場合に生じる。

- 3.14 3.5 項(a)は強制可能な権利に言及している。権利の保有者が、当該権利が生み出す経済的便益を受け取るとともに保持できる当事者に自らなることを確保できる場合には、その権利は強制可能である。強制可能であることは、その経済的便益が生じることを企業が確保できることを意味しない。例えば、株式は通常、発行者が支払うことを選択する配当の取り分を受け取る強制可能な権利を保有者に与える。これは、たとえ保有者が発行者に配当の宣言を強制することができない場合であっても、そうである。
- 3.15 次のものは、経済的資源の定義を満たさず、したがって資産の定義を満たさない項目の例である。
- (a) 企業が発行して、買い戻して保有している負債性又は資本性金融商品（例えば、自己株式）。同様に、連結財務諸表において、連結企業集団のあるメンバー企業が発行して、その企業集団の別のメンバー企業が保有している負債性又は資本性金融商品は、その企業集団の経済的資源ではない。当該金融商品は、報告企業に経済的便益を提供する能力がない。報告企業は自身に対して請求権を持つことができないからである。（しかし、別の者が当該資本性金融商品を保有していたとしたならば、その者にとっての資産となる。配当などの経済的便益を提供する能力があるからである。）
  - (b) 企業自身の資本性金融商品に対するコール・オプション。これは当該資本性金融商品の発行者にとっての資産ではない。行使時に受け取ることとなる基礎となる資本性金融商品が企業にとっての資産ではないからである。（しかし、別の者が当該コール・オプションを保有していたとしたならば、当該コール・オプションはその者にとっての資産となる。当該資本性金融商品は、その者にとっては資産となるからである。）

### 経済的資源の支配

- 3.16 セクション 2 で提案した資産の定義は、経済的資源が企業に支配されているとい

<sup>19</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、貨幣金額を「通貨単位」（CU）で表示している。

う要求を含んでいる。現行の「概念フレームワーク」では、「支配」という用語を定義していない。しかし、IASB はいくつかの個別の基準で支配を定義している。IASB は、これらの定義を基礎として、資産の定義の文脈における支配の意味を定義することを提案している。

### 現行の支配の定義

- 3.17 支配の概念は、2011年11月に公表したIASBの公開草案「顧客との契約から生じる収益」（収益基準案）と、IFRS第10号「連結財務諸表」で使用されている。
- 3.18 収益基準案では、どのような場合に企業が資産を他の者に移転していて、したがって、履行義務を充足しているのかを判定するために、支配の概念を使用している。第31項で次のように述べている。「資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（又は獲得するにつれて）移転される。」
- 3.19 収益基準案の第32項では、この文脈での資産の支配を次のように定義している。「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」。
- 3.20 IFRS第10号では、どのような場合にある企業が他の企業を連結すべきなのかを判定するために、支配の概念を使用している。IFRS第10号の付録Aでは、企業に対する支配を次のように定義している。

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。

- 3.21 IFRS第10号では、「投資先に対するパワー」の意味を次のように説明している。
- 投資者は、関連性のある活動（すなわち、投資先のリターンに重要な影響を及ぼす活動）を指図する現在の能力を与える既存の権利を有している場合には、投資先に対するパワーを有している。
- 3.22 収益基準案及びIFRS第10号における支配の定義は、互いに必然的に異なっている。前者は資産の支配を定義しようとしているのに対し、後者は企業に対する支配を定義しようとしている。しかし、これらの定義は同じ基本的な概念に基づいている。すなわち、企業が便益（又はリターン）を得るために、資産（又は企業）の使用を指図する能力を有しているということである。

### 「概念フレームワーク」について提案している定義

- 3.23 IASBは、「概念フレームワーク」において経済的資源の支配を定義するために同じ基本概念を使用することを提案している。次のような定義を提案している。

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。

3.24 この定義案は、収益基準案で使用されている支配の定義とは 1 つの点で異なっている。収益基準案の提案では、顧客が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ことができる場合には、顧客は資産を支配している。本ディスカッション・ペーパーで提案している支配の定義が言及しているのは、「経済的資源から生じる経済的便益」であり、当該経済的便益の「ほとんどすべて」ではない。これは、企業が支配している権利だけを認識する場合には、「ほとんどすべて」という用語は蛇足であり、混乱を招くおそれがあるからである。例えば、企業 A が、ある建物からの経済的便益の 20% を得る権利を有していると仮定する。企業 A が有しているのは、建物からの経済的便益のすべてではなく、ほとんどすべてでもない。しかし、企業 A の資産は建物ではなく、建物からの経済的便益の 20% を得る権利である。企業 A は、当該権利の使用を指図し、当該権利から生じる経済的便益のすべてを獲得する能力を有している。

3.25 「ほとんどすべて」などの閾値が必要なのは、ある基準が次のことを企業に要求している場合だけである。

- (a) 権利のグループを単一の資産（会計単位）として会計処理し、かつ、
- (b) 当該権利の十分な一定割合の移転時に、当初の資産の全体の認識の中止を行い、保持した権利について新たな資産を認識する。

こうした状況では、当該基準も、認識の中止が生じるのに十分な割合の権利が移転されたのかどうかを識別するために、閾値を定めることが必要となる。収益基準案は「ほとんどすべて」を定めている。その提案では、企業が資産からの残りの便益のほとんどすべてを顧客に移転するのではない場合には、状況に応じて、当初の資産の認識を継続するか、又は契約をリースとして会計処理するかのいずれかである。（セクション 4 では、企業が資源に関連した権利の一部（しかし全部ではない）を移転することの結果を報告し得るさまざまな方法を論じている。）

### 支配の定義に関する追加のガイダンス

3.26 追加のガイダンスを「概念フレームワーク」に加えて、支配の定義の提案を明確化することも考えられる。IASB は、このガイダンスは 3.27 項から 3.34 項で論じているトピックを扱うことが考えられると提案している。

3.27 企業が経済的資源を支配するためには、当該資源から生じる経済的便益が、他者ではなく企業に（直接又は間接に）流入しなければならない。この要求は、当該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確保できることを含意するものではない。むしろ、その意味は、当該資源が経済的便益を生み出す場合に、企業がそれを受け取る当事者であるということである。

3.28 企業は、経済的資源を自らの活動に配置する権利又は他の者が当該経済的資源を当

該他の者の活動に配置することを認める権利を有している場合には、経済的資源の使用を指図する能力を有している。多くの経済的資源は、法的に強制可能な権利の形式を取る。法的所有権や、企業が経済的資源の使用を指図する能力を設定する契約で強制可能な権利などである。しかし時には、企業は、経済的資源の使用を指図する能力を、他者には利用可能でないアクセスを有することによって（例えば、当該経済的資源を占有し、他者のアクセスを阻止できることによって）、設定することがある。これは特に、ノウハウや顧客名簿などの資産に当てはまる可能性がある。

3.29 企業は、経済的資源の使用を指図する現在の能力を有していない場合には、経済的資源を支配していない。したがって、次のようなものは企業の資産ではない。

- (a) 公共財（一般道路など）へのアクセスの権利（同様の権利が誰でもコストなしに利用可能である場合）
- (b) アクセスが制限されていない水中の魚。経済的便益の潜在的な源泉ではあるが、当該便益が誰にでも利用可能なので、どの企業にとっても経済的資源ではない。（漁獲する独占的権利は、当該権利を有する企業の資産となる。同様に、漁獲割当が導入されている場合、各当事者の割当高は当該当事者の資産となる。ただし、魚の所有に関する権利は、漁獲されるまでは依然として経済的資源にならない。）
- (c) 公知となっていて、誰もが多大な労力やコストなしに自由に利用可能である知識。どの者も、こうした知識を支配していない。

3.30 企業が経済的資源を支配しているのかどうかを判定する際に、当該経済的資源を正確に識別することが重要である。例えば、企業 A、B 及び C が共同で不動産を所有していて、当該不動産から生じる経済的便益のそれぞれ 25%、40%、35%を与えられる条件となっている。支配を改変する他の合意がないとすれば、各当事者は、基礎となる経済的資源（この例では、不動産）に対する比例的な権利を支配している。どの単一の当事者も、基礎となる不動産の全体を支配していない。

#### **支配：本人と代理人**

3.31 代理人とは、他の者（本人）に代わってその利益のために行動することに主に従事している者である。企業が資源を本人としてではなく代理人として保有している場合には、当該資源から生じる経済的便益は、代理人ではなく本人に流入する。したがって、代理人は当該資源を支配しておらず、資産を有していない。（したがって、代理人には、当該資産から得られる経済的便益を移転する義務もない。）

3.32 企業が資源を保有していて、別個の要求（契約上の要求又は法令）により、当該資源から生じる経済的便益のすべてを他の者に渡すことを義務付けられている場合には、企業は当該資源を当該他の者の代理人として保有している。したがって、企業は資産も負債も有していない。

## 負債についてのこれに対応するガイダンス

- 3.33 提案している負債の定義では、義務は企業の義務でなければならぬと定めている。言い換えると、企業は義務により拘束されている当事者でなければならぬ。定義のこの特徴は、提案している資産の定義が、企業は資産を支配している当事者でなければならぬと定めていることに対応するものである。義務により拘束されている当事者の正体は、義務が存在することを設定している契約、法令又は他の証拠から明らかであることが多いであろう。
- 3.34 負債がある当事者に存在している場合には、資産が他の当事者に常に存在する（ただし、場合によっては、環境への損傷を浄化する一部の義務を除く）。しかし、物体に対する権利などの一部の資産については、対応する負債が存在しない。

## 経済的資源を移転すること

- 3.35 セクション2で論じたとおり、IASBは、負債を、経済的資源を移転する現在の義務として定義することを提案している。「経済的資源を移転する」という語句は、現行の定義に対する変更点である。これは収益基準案での提案で履行義務を「顧客に財又はサービスを移転する約束」として定義していることと整合的である。
- 3.36 経済的資源を移転する義務は、企業に次の結果を生じる可能性がある。現金の支払、現金以外の資産の移転、資産の使用権の付与、サービスの提供、企業が統制できない将来の事象の発生時に支払を行うための待機である。
- 3.37 場合によっては、企業は、別の義務との交換（例えば、金融負債の発行）によって決済される義務を有していることがある。この別の義務が経済的資源の移転を企業に要求する場合には、最初の義務も、経済的資源を移転する義務である。
- 3.38 次のものは、経済的資源を移転する現在の義務を生じさせない。
- (a) 同時又はそれより早い時期に、企業が同価値又は価値のより大きい経済的資源を受け取ると予想している場合にだけ、経済的資源を提供するという要求（3.109項から3.112項における未履行契約に関する議論も参照）。
  - (b) 企業が自身の資本性金融商品を「通貨」として発行することによって履行することが認められている（又は要求されている）義務。当該資本性金融商品は保有者にとっては資源であるが、発行者にとっての資源ではない。したがって、資本性金融商品を発行する義務は、経済的資源を移転する義務ではない。3.15項(a)で説明したとおり、これは、発行者が過去に当該資本性金融商品を「自己株式」として保有していた場合であっても当てはまる（負債と資本性金融商品との間の区別の議論については、セクション5参照）。

## 推定的義務

### 現行の要求事項及びガイダンス

3.39 IASB は、負債を「義務」として定義することを提案している。現行の「概念フレームワーク」では、義務を「ある特定の方法で実行又は遂行するという責務又は責任」として説明している。それに続いて、義務は拘束力のある契約又は法的要求の結果として法的に強制可能である場合があるが、「通常取引慣行、慣習及び良好な取引関係を維持するか又は公正に行動したいという願望」からも生じると述べている（現行の「概念フレームワーク」の 4.15 項参照）。

3.40 IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」では、負債は法的義務又は「推定的義務」から生じる可能性があるとして述べ、後者を次のように定義している。

推定的義務とは、次のような企業の行動から発生する義務をいう。

- (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。

3.41 3.40 項の定義を満たす推定的義務の一例として、IAS 第 37 号の適用ガイダンスでは、環境法制のない国においても企業の広く公表した方針に従うために汚染を浄化するという企業の義務に言及している<sup>20</sup>。

3.42 IAS 第 19 号「従業員給付」も推定的義務に言及している。そこでは、従業員給付についての法的義務と推定的義務の両方を会計処理することを企業に要求している。法的義務を、雇用契約又は給付制度の正式の条件から生じるものとして記述し、推定的義務を、企業の非公式の慣行から生じるものとして記述している。非公式の慣行（従業員が契約で権利を与えられている賞与を超える賞与の支払など）は、企業が給付を支払う以外に現実的な選択肢を有さない場合（例えば、当該慣行を変更すると、従業員との関係に許容し難い悪影響が生じるであろう場合）には、推定的義務を生じる<sup>21</sup>。

3.43 IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」でも、推定的義務の考え方を、その具体的な用語を使用せずに使用している。第 41 項では、「現金で決済するという過去の慣行又は明示した方針がある場合、又は相手方が現金決済を求めた場合には一般的に現金で決済している」場合には、企業は株式に基づく報酬を現金で決済する現在の義務を有すると述べている。

<sup>20</sup> IAS 第 37 号の適用ガイダンスのセクション C の設例 2B 参照

<sup>21</sup> IAS 第 19 号の第 4 項(c)参照。IAS 第 19 号における推定的義務の記述（「現実的な選択肢がない」という考え方を含む）は、IAS 第 37 号に先立つ公開草案に基づいていた。IASB の前身である IASC は、IAS 第 19 号での文言を IAS 第 37 号の最終的な文言に合わせることをしていなかった。他の基準への結果的修正を行う慣行がなかったからである。

## 実務上の問題点

- 3.44 IFRS を使用している人々の一部は、法的な強制可能性がない場合に、企業の過去の慣行、方針又は声明が、企業が特定の責任を受け入れるであろうという他の関係者の間での妥当な期待を創出するに十分なかどうか、また、それがどの程度なのかを判断することが困難な場合があると述べてきた。
- 3.45 さらに、「推定的義務」の定義を解釈することが困難である場合がある。一部の人々は、これに含まれる状況として、企業が将来に特定の行動を行うことがどの利用可能な代替案よりもずっと経済的に有利となる（又は不利になる度合いが低い）ために、それを経済的に強制される状況があると主張してきた。しかし、IASB 及び解釈指針委員会は異なる見解を取ってきた。例えば、欧州連合が IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債——電気・電子機器廃棄物」のきっかけとなった指令を公表した際に、推定的義務が存在するのかどうかについて疑問が生じた。当該指令では、電気・電子機器の製造業者がそれ以前の期間に製造した機器（過去の廃棄物）の処理コストを拠出することを要求し、各製造業者の拠出は所定の期間（「測定期間」）における市場占有率に比例させるとしていた。一部の人々は、製造業者は測定期間の前に過去の廃棄物のコストに係る推定的義務を有しているとして、次のように主張した。「企業が義務を回避するために非現実的な行為を行うことが必要となる場合には、推定的義務が存在し、それを会計処理すべきである」（IFRIC 第 6 号の BC9 項参照）。しかし、解釈指針委員会はこの主張を棄却し、次のように結論を下した。「将来の測定期間中に市場に参加するという明記された意図は、将来の廃棄物管理コストに係る推定的義務を生じさせない」（IFRIC 第 6 号の BC10 項参照）。
- 3.46 経済的強制が推定的義務を創出するのに十分なものとなり得ると人々が考えていることは、意外なことではないようである。一部の（古い）基準では、企業が特定の方法で行動することを経済的に強制される可能性があるが、他者に対してそうする義務を必ずしも有していない状況における推定的義務を識別している。例えば、
- (a) IAS 第 37 号の第 72 項では、企業が詳細なリスストラクチャリング計画を公表するか又は実施を開始した時点で、企業が事業のリスストラクチャリングを行う「推定的義務」を有するものとして識別している。
  - (b) IAS 第 34 号「期中財務報告」では、借手が、期末までに、変動リース料を支払うべきこととなる所定の売上水準を達成すると予想している場合には、借手が期中報告日において変動リース料に係る推定的義務を有するものとして識別している。
- 3.47 変動リース料の例では、借手が貸手に対して有している義務はすべて、法的な（契約上の）義務である。契約上の義務の前に生じる推定的義務はない。すなわち、借手は、報告期間のうちの残りの期間について売上を継続する推定的義務はない。「推定的義務」という用語は、IAS 第 34 号では、契約上の義務が無条件となる前に、

すなわち、結果が企業の将来の行動に左右される間に、負債を認識することを正当化するために使用されているように見える。

### 考え得る解決策

- 3.48 人々が契約上の負債（変動リース料など）を誤って推定的義務と呼んでしまう可能性は、IASB が将来事象を条件とする義務に関する追加的なガイダンスを提供すれば、低くなるかもしれない。考えられるガイダンスについて 3.63 項から 3.97 項で論じている。「概念フレームワーク」が、義務はすべての条件が充足される前に負債を生じさせる可能性があることを明確にすれば、こうした状況での負債の認識を正当化するものとして人々が推定的義務の考え方を使いたくなくなることが少なくなるかもしれない。
- 3.49 IASB は、比較可能性を高め推定的義務を経済的強制と区別するために、さらに手順を踏むことが考えられる。こうした手順には、次のいずれかが含まれる可能性がある。
- (a) 推定的義務の定義を補助するための追加のガイダンスを加える（3.50 項から 3.54 項参照）
  - (b) 負債の定義を、他者が企業に対して強制できる義務に限定する（3.55 項から 3.61 項参照）

#### 「推定的義務」の定義を補助するための追加のガイダンスを加える

- 3.50 1 つのアプローチは、「推定的義務」の定義を補助するためのガイダンスを加えることであろう。追加のガイダンスは、企業が推定的義務を有するための次のような条件を強調することが考えられる。
- (a) **他の者に対する**責務又は責任を有していなければならない。企業が自身の最善の利益又は株主の最善の利益のために行動することを経済的に強制されるというだけでは十分ではない。
  - (b) 当該他の者は、企業が責務又は責任を履行することにより便益を得るか、あるいは企業が責務又は責任を履行しないことにより損失若しくは損害を被る者でなければならない。言い換えると、当該他の者は、企業が、その者に対して、又はその者に代わって、経済的資源を移転することを要求されるという者でなければならない。
  - (c) 企業の過去の行動の結果として、当該他の者が、企業が責務又は責任を果たすと合理的に依拠することができる。
- 3.51 追加のガイダンスを、義務を負っている相手方を特定することは必要ないことを明確にする（IAS 第 37 号の第 20 項がすでに行っているように）ために加えることが考えられる。実際に、義務は社会全般に対するものである場合もある。

- 3.52 このガイダンスの追加は、推定的義務のよく理解されている例についての現行の要求事項の土台を崩すべきではない。例えば、土地を法律が要求している標準を超えて修復する義務や、従業員が契約で権利を与えられている給付を超えて従業員給付を支払う義務などである。こうした義務については、通常は、企業が責任を果たすと合理的に依拠している相手方がいる。しかし、ガイダンスでは、企業は特定の市場で営業を継続することや、業績の悪い事業のリストラクチャリングを行うことを経済的に強制される可能性があるが、こうした経済的強制は、それ自体では推定的義務とはならないことを明確にする。
- 3.53 IASB は、このアプローチを 2005 年 6 月に IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及び第 19 号「従業員給付」の修正案の公開草案において提案した。IASB は、3.50 項で示したのと同様の追加のガイダンスを提案し、当該ガイダンスに基づいて、企業は、たとえ詳細なリストラクチャリング計画を公表したか又は実施を開始している場合であっても、企業は事業のリストラクチャリングを行う推定的義務を有していないと当該公開草案の第 15 項で結論を下した。これは、企業は他者への義務を有しておらず、自らの計画に拘束されてもいないので、資源の流出を回避できるからである（当該公開草案の BC68 項で議論している）。したがって、IASB は、IAS 第 37 号からリストラクチャリング引当金の認識に関する要求事項を削除して、「リストラクチャリングに関連したコストは、当該コストがリストラクチャリングとは独立に生じたとした場合と同じ基礎で認識される」という記述に置き換えることを提案していた（当該公開草案の第 62 項参照）。
- 3.54 リストラクチャリングのコストについての要求事項の変更案（IAS 第 37 号を米国会計基準（US GAAP）と合わせ、リストラクチャリングに関連する個々のコストの一部について負債を識別することを企業に要求するものであった）は、公開草案のこの面についてコメントした人々の大半の支持を受けた。しかし、IASB は IAS 第 37 号の変更案を全く実施しなかった。当該公開草案で提案していた他のいくつかの変更に対して寄せられたコメントを考慮して、同基準を修正するプロジェクトを停止したからである。

#### **負債の定義を他者が企業に対して強制できる義務に限定する**

- 3.55 あるいは、IASB がもっと根本的な変更を行うことも考えられる。義務が他の者に対するものであることの必要性を強調することに代えて、IASB が、負債の定義を他者が企業に対して強制できる義務に限定することも考えられる。
- 3.56 IASB は、こうしたアプローチを、2007 年から 2008 年の「概念フレームワーク」の「構成要素及び認識」のフェーズの間に開発した。IASB は、義務が「法的手段又は同等的手段により企業に対して強制可能」であることを要求する負債の仮の定義を暫定的に承認した。追加のガイダンス案は、「同等的手段」とは強制の仕組みとその仕組みを運用する別個の関係者の両方がある手段であると説明していた。同等の手段の例としては次のものがあつた。

- (a) 自己規制団体の規律手続
  - (b) 商品取引所が会員取引業者間の紛争を解決するために設けた仲裁の仕組み
- 3.57 法的に強制可能な義務には、契約により設定された義務や政府により課された義務が含まれる。一部の法域では、推定的義務（IAS 第 37 号で定義）の一部も法的に強制可能である場合がある。しかし、場合によっては、そうではないこともある。
- 3.58 負債を法的手段又は同等的手段により強制可能な義務として定義すれば、推定的義務を定義する必要をなくすることができる可能性がある。
- 3.59 義務が法的手段又は同等的手段により強制可能であるという要求は、義務を創出する**仕組み**に言及するものとなる。その義務が**いつ**生じるのかの評価には影響しない。言い換えると、不確実な将来事象の発生時にだけ強制可能となる義務を排除するものではない。したがって、3.75 項から 3.89 項で論じるアプローチのどれとでも一緒に適用することができる。
- 3.60 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ものに限定することへの支持論としては、次のような主張が考えられる。
- (a) 将来の資源の移転が企業に対して強制可能ではない場合には、それは義務ではない。企業は、過去の慣行又は方針を企業が継続すると「合理的に依拠している」他の者に拘束されていない。企業は、資源を移転することの便益（良好な関係の維持や評判の低下の回避など）をコストとバランスさせる裁量を保持している。企業が財政上の困難に直面している場合には、方針又は慣行を変更して資源の移転を回避する可能性がある。言い換えると、将来の移転は裁量的なものであり、裁量が実行された時に認識すべきである。
  - (b) 負債を強制可能な義務に限定することにより、比較可能性が向上する可能性がある。推定的義務を識別するには、企業が特定の責任を果たすと他者が「合理的に信頼」できるのかどうかを企業が判断することが必要となる。こうした判断は主観的となる可能性がある。おそらく、強制可能性の証拠は、企業が責任を果たすと他者が信頼することのできる最も明白な証拠である。
  - (c) 負債を強制可能な義務に限定することにより、財務諸表利用者に、企業が回避できない義務に関する目的適合性のある情報を提供することになる。一部の取引については、企業が過去の活動に関して将来に負うと予想している他の（強制可能でない）コストに関する情報の開示を要求することも適切かもしれない（例えば、過去の環境損傷の任意の修復について）。開示要求は個々の基準で考慮することができる。
- 3.61 しかし、負債の定義を強制可能な義務に限定することへの反対論として、次のような議論がある。
- (a) 推定的義務の一部を除外するアプローチは、過去の活動に関する企業の将来



キャッシュ・フローに関して財務諸表利用者に提供する情報の目的適合性が低くなる可能性がある。例えば、ある鉱山会社が、環境損傷の原状回復を世界中で同一の標準で行うという広く公表した方針を有していると仮定する。操業している各法域で、当該法域での法的要求の結果として負担が強制され得るコストだけについて負債を認識するとした場合には、当期の鉱山活動の予想されるコストの全額を認識しないことになる。

- (b) IASB が特定の種類の取引についての比較可能性を懸念しているのであれば、基準の開発又は改訂を行う際に、その種類の取引について負債が法的に強制可能である場合にだけ負債の認識を要求することが考えられる。米国財務会計基準審議会 (FASB) は、このアプローチを資産除去債務についての要求事項を設定する際に採用した。FASB の概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」の第 36 項及び第 40 項における負債の定義は、法的義務、衡平法上の義務及び推定的義務（法的に強制可能でない義務を含む）を含んでいる。しかし、資産除去債務についての FASB の要求事項（FASB 会計基準コード化体系のトピック 410-20-15「資産除去及び環境義務」）は、法的義務にだけ適用される<sup>22</sup>。FASB は、どのような場合に推定的義務が存在するのかを決定することは非常に主観的になる可能性があり、そのため、要求事項を法的義務に限定することにより適用の首尾一貫性が高まることになると結論を下した（FASB 基準書第 143 号「資産除去債務の会計処理」の B16 項参照）。

#### 推定的義務についての予備的見解

- 3.62 IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」は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すべきではない。IASB は、負債の現行の定義（法的義務と推定的義務の両方を含んでいる）を維持し、推定的義務を経済的強制と区別するのに役立つためのガイダンスを追加することを暫定的に支持している。当該ガイダンスは、3.50 項に挙げた事項を明確化すべきである。

#### 「現在の」義務

- 3.63 IASB は、負債を、過去の事象の結果として経済的資源を移転する「現在の」義務と定義している。現在の義務とは、報告日現在で存在している義務である。移転すべき経済的資源は、その日現在で存在している必要はなく、企業がその日現在ですでに支配している必要もない。多くの場合、企業が有している現在の義務は、将来において取得する経済的資源で履行されるものである。
- 3.64 負債を識別するためには、現在の義務と可能性のある将来の義務とを区別することが必要である。

<sup>22</sup> FASB のコード化体系では、法的義務を次のように定義している。「ある当事者が、現行の又は制定された法律、規則、政令、又は文書若しくは口頭の契約の結果として、あるいは禁反言の法理に基づく契約の法的解釈により、決済することを要求される義務」

- 3.65 現在の義務は「過去の事象の結果として」生じたものでなければならない。企業は通常、別の経済的資源の受取りと交換に、又はある活動をしたことに対して他の者が企業からの支払を求める結果として、経済的資源を移転する義務を負う。例えば、
- (a) 企業は、顧客から受け取る対価と交換に、顧客に財及びサービスを移転する義務を負う。
  - (b) 企業は、収益又は利益を稼得することの結果として税金又は賦課金を支払う義務を負う場合がある。この義務の金額は、稼得した収益又は利益を参照して決定されることになる。
  - (c) 企業は、不法行為を犯した結果として、損害を受けた当事者に補償する義務を負う場合がある。
- 3.66 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、負債は過去の事象から生じているものと見ることができる。企業が行った活動には、例えば、販売を行うことや、利益の稼得、特定の日における操業さえも含まれる場合がある。重要なことは、負債の金額が当該活動を参照して決定されるということである。
- 3.67 しかし、実務上、そ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**なのかどうか不明確な場合があるため、困難が生じる。それは、こうした移転が、報告日までにまだ発生していない将来の事象、又は企業がまだ行っていない追加的な行動を依然として条件としている場合である。
- 3.68 こうした困難は、IASB が新たな基準を開発する場合、及び解釈指針委員会などが現行の基準を解釈する場合の両方について生じている。頻繁に困難が生じていることから、現行の「概念フレームワーク」はこの領域において十分に明確ではなく、追加的なガイダンスが必要とされていることが示唆されている。
- 3.69 依然として義務の条件となる 2 つの種類の将来事象があり得る。
- (a) 発生を企業が統制できない事象 (3.70 項及び 3.71 項参照)
  - (b) 発生が企業の将来の行動に左右される事象 (3.72 項から 3.97 項参照)

#### 企業が統制できない将来事象

- 3.70 一部の義務については、経済的資源を移転するという要求は、企業が統制できない将来の事象の発生を条件とする。こうした義務には、例えば、下記の義務がある。
- (a) 保険事故（財産への損害等）の発生時に保険者が保険契約者に補償する義務
  - (b) 借手が債務不履行となった場合に保証者が貸手に補償する義務
  - (c) 金融商品の保有者が償還を要求するオプションを行使した場合に企業が当該金融商品を現金で償還する義務

(d) 購入した工場又は設備が購入契約に定められた水準で操業できると判明した場合に、当該工場又は設備について企業が追加の支払を行う義務

3.71 この種の義務は「待機義務」と呼ばれることがある。企業は、報告日現在では資源の移転を要求されることになるのかどうかを知らないが、所定の将来事象が発生した場合には資源を移転するために待機する無条件の義務を有している。IASB は、これらの無条件の義務は負債の定義を満たす現在の義務であると結論を下した。いくつもの最近の基準及び基準案（収益基準案及び 2013 年 6 月公表の公開草案「保険契約」など）は、この結論を反映している。IASB は、「概念フレームワーク」でもこの結論を一般的な表現で記述すれば有用となると考えている。

### 企業の将来の行動に左右される将来事象

3.72 経済的資源を移転する最終的な必要性が企業の将来の行動に左右される場合に、「現在の」義務が存在しているのかどうかに関しても、議論が行われてきた。企業がすでに経済的資源を受け取っているか又は将来の移転の金額を決定する活動を行っていることで十分なのであろうか。それとも、企業が将来の行動を通じて将来の移転を回避する能力がないことも必要なのであろうか。現行の「概念フレームワーク」はこの疑問に対応しておらず、個々の基準の基礎となっている原則が不整合に見える場合がある。

3.73 以下の各シナリオは、この疑問が生じる取引の例である<sup>23</sup>。

#### シナリオ 1：権利確定条件付の従業員賞与

従業員グループとの雇用契約の条件に基づいて、企業は企業での 5 年の勤務を完了した各従業員に賞与を支払う。従業員は報告期間末の時点で 5 年の勤務のうち 2 年を完了している。企業が権利確定期間の終了前（すなわち、5 年の勤務を完了する前）に雇用契約を終了する場合には、従業員への賞与の支払は要求されない。

#### シナリオ 2：一定の閾値を超える収益に対する賦課金

政府が、全国的な鉄道網で列車を運行する企業に賦課金を課している。この賦課金は各暦年末に賦課される。この賦課金は、年間に CU500 百万を超えて稼得される収益の 1% である。列車運行者は、6 月 30 日までの事業年度について財務諸表を作成しようとしている。1 月 1 日と 6 月 30 日との間に CU450 百万の収益を稼得した。予想では、その暦年末までに CU900 百万の収益を稼得し、したがって、当暦年について CU4 百万<sup>24</sup>の賦課金を課されることになる。

#### シナリオ 3：収益に対する賦課金

<sup>23</sup> 1.22 項及び 1.24 項で説明したとおり、本ディスカッション・ペーパーは、IASB が解決を図ろうとしている問題点を例示するために設例を記載している。IASB は、設例で例示した取引に関する現行の要求事項を、必ずしも修正するわけではない。

<sup>24</sup> (CU900 百万 - CU500 百万) × 1%

政府が、各年の 4 月 1 日以後に国内のエネルギー市場に電力を供給する企業に賦課金を課している。その日に課される賦課金は、前の暦年における運営者の収益の一定割合として測定される。電力供給者は、20X0 年 12 月 31 日に終了する期間に係る財務諸表を作成しようとしている。その年度において、CU100 百万の収益を稼得した。賦課金が課されるのは、企業が 20X1 年 4 月 1 日において依然として所定の市場に電力を供給している場合だけである。

#### **シナリオ 4：報告期間にわたり累積する賦課金**

政府が銀行に賦課金を課している。この賦課金は、財務報告期間の末日時点で銀行として営業している企業に課される。賦課金は、当該期間の末日現在の企業の負債の一定割合として計算される。この割合は、銀行の報告期間の長さと同期間中において有効な率に応じて決まる。20X2 年には、その率は 1 月から 6 月には 1 か月当たり 0.1%、7 月から 12 月には 1 か月当たり 0.2% である。銀行の財務報告期間は 20X2 年 4 月 1 日に開始した。銀行は、20X2 年 9 月 30 日現在の期中財務諸表を作成しようとしている。

#### **シナリオ 5：市場占有率に対する賦課金**

法律制定により、電子機器の製造者が将来の日において「過去の廃棄物」（すなわち、その法律の施行前に製造した機器）の処理コストを抛出することが要求される。各製造者は、20X4 年における市場占有率に比例した金額を課されることになる。電子機器製造者は、20X3 年 12 月 31 日現在の財務諸表を作成しようとしている。

#### **シナリオ 6：変動リース料**

企業が、ショッピングモールにおける小売店区画をリースする契約を結ぶ。このリース契約は、企業が月次売上高の 1% の変動賃借料を貸手に支払うことを要求している。このリースは、企業の報告期間の最終日に開始する。最初の変動支払は、翌報告期間の最初の月における企業の売上高を参照して計算されることになる。

#### **シナリオ 7：条件付対価**

事業の売却に関する契約が、取得した事業が取得後 3 年以内に所定の利益目標を満たした場合に、CU5 百万の追加の支払を売手に対して行うよう取得企業に要求している。取得企業は、取得日現在の財務諸表を作成しようとしている。利用可能な証拠が示唆するところでは、取得した事業が利益目標を上回る可能性が非常に高い。

- 3.74 3.73 項のシナリオのそれぞれにおいて、経済的資源を移転するという要求はいずれも企業の将来の行動を条件としている。問題は、こうした状況において、企業が現在の義務を有しているのかどうかである。3 つの代替的見解を 3.75 項から 3.97 項で論じる。

**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**

- 3.75 1つの見解は、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というものである。将来の移転の金額が、企業の過去の活動を参照して決定される場合がある。しかし、企業が、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限りは、現在の義務はない。言い換えると、企業が無条件の義務を有する前に一連の行動を行わなければならない場合には、その行動のすべてを行うまで負債は存在していない。
- 3.76 この見解を適用すると、3.73 項のシナリオではどれも現在の義務はないことになる。それぞれの場合において、将来の移転は、企業が少なくとも理論上は行うことを回避できる将来の行動を条件としている。

**表 3.1： 見解1の各シナリオへの適用**

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
1	権利確定条件付の従業員賞与	なし	雇用主は、権利確定期間の終了前に雇用契約を終了することができる。
2	一定の閾値を超える収益に対する賦課金	なし	鉄道運行者、電気供給者、銀行、電子機器製造者は、賦課金が課されるようになる日又は閾値となる前に、該当する市場での営業活動を停止することができる。
3	収益に対する賦課金	なし	
4	報告期間にわたり累積する賦課金	なし	
5	市場占有率に対する賦課金	なし	
6	変動リース料	なし	借手は、リースした小売店区画から売上を上げることを回避することができる。
7	条件付対価	なし	取得企業は、取得した事業の営業活動を、所定の利益目標を満たさないように行うことができる。

**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**

- 3.77 3.75 項に示した見解は、現在の義務が厳密に無条件であることを要求している。そこでは、現在の義務の識別を、企業が他者への資源の移転を無条件で要求される

ようになる前に企業が行わなければならない一連の行動の中の最終の行動を参照して行う。しかし、最終の行動がそれほど重要でない場合がある。商業的実質はあるが、企業が特定の状況において回避する実質上の能力を有していない付随的な条件である場合である。

3.78 このような状況では、最終の事象又は行動を現在の義務を創出するものとして扱うことは、企業の財政状態を忠実に表現しないという主張が考えられる。もっと忠実な表現は、経済的資源を移転する義務のうち以下に該当するすべてのものを負債として識別することになる。

- (a) 過去の事象の結果として生じている。すなわち、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測定される（3.66 項参照）。かつ、
- (b) 企業が将来の行動を通じて回避できる実質上の能力を有していない。

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、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。

3.80 将来の移転の金額が企業がある活動をどの程度実行するのかに左右される状況に対処するために、追加のガイダンスが必要となる場合がある。例えば、将来のリース料が企業の将来の収益の一定割合である場合である。借手は、将来の活動の一部（しかし全部ではない）を回避する実質上の能力を有しているかもしれない。

3.81 企業が将来の移転を回避する実質上の能力を有しているのかどうかに関する判断は、具体的な事実及び状況によって決まる。表 3.2 は、3.73 項に示した各シナリオにおいて達する可能性のある判断を例示している。

**表 3.2： 見解 2 の各シナリオへの適用**

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
1	権利確定条件付の従業員賞与	あり（状況に応じて）	賞与は、従業員から受け取ったサービスと交換に支払われるものであり、それを参照して測定される。雇用主は報告日現在で 2 年の勤務を受け取っている。  雇用主は、資格のある従業員全員の雇用契約を権利確定期間の終了前に終了させることによってしか、賞与の支払を回避でき

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
			<p>ない。雇用主は、そうする実質上の能力はないと主張する可能性がある。</p> <p>現在の義務は、予想される賞与のうちすでに受け取った便益（すなわち、2年の勤務）に起因する部分に係るものとなる。</p>
2	一定の閾値を超える収益に対する賦課金	あり（大半の状況で）	<p>鉄道運行者は、賦課金の測定の際に参照される便益の受取り（収益の稼得）を開始している。鉄道運行者は、賦課金を回避するためには、営業活動を著しく縮小することが必要になる。大半の状況では、賦課金を回避するためにそうした行動をする実質上の能力を企業は有していないであろう。</p>
3	収益に対する賦課金	あり（大半の状況で）	<p>電力供給者は、賦課金の算定基礎となる便益（収益）を受けている。翌年の4月1日より前に市場から撤退することによってしか賦課金を回避できない。大半の状況では、その日の前に市場から撤退する実質上の能力を企業は有していないであろう。</p>
4	報告期間にわたり累積する賦課金	あり（大半の状況で）	<p>銀行は、賦課金が累積される期間において営業活動を行ってきた。大半の状況では、財務報告期間の終了前に銀行としての営業を停止する実質上の能力を企業は有していないであろう。</p> <p>（賦課金のうち、最初の半年に帰属する部分は、銀行の予想される期末負債の0.9%<sup>(a)</sup>である。）</p>
5	市場占有率に対する賦課金	なし	<p>義務が発生する原因となる過去の事象がない。賦課金を支払うという要求は、1つの活動（すなわち、20X4年における市場への参加）だけを参照して測定される。企業は、この活動を報告日現在では開始していない。</p>

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
6	変動リース料	あり（小売業者が将来の売上を回避する実質上の能力を有していない場合） <sup>(b)</sup>	借手は、使用権資産を受け取っており、それと交換に、リース期間中に上げた売上の1%を貸手に支払わなければならない。多くの状況では、何らかの売上を上げることを回避する実質上の能力を企業は有していない。
7	条件付対価	たぶん、状況に応じて	取得企業は、取得された事業を受け取っており、それと交換に、事業が利益目標を満たした場合にはCU5百万を支払わなければならない。取得された事業の管理者は、支払を回避するためには利益を目標よりも下に減少させる手段を取らなければならない。それが可能かどうかは、事実及び状況に左右される可能性がある。
	<p>(a) <math>[3 \text{ か月 (4月～6月)} \times 0.1\%] + [3 \text{ か月 (7月～9月)} \times 0.2\%]</math></p> <p>(b) この見解は、借手の使用権と使用による収入の一定割合を移転する義務とを別個の資産及び負債として会計処理すべきだと仮定している。代替的な見解として、借手はより小さな資産（負担付きの使用権）を有し、別個の負債を有さないとする考えられる。</p>		

3.82 これらのシナリオのそれぞれにおける負債の**識別**は、必ずしも当該負債の**認識**にはつながらない。当該負債は、セクション 4 で論じる認識規準を満たさない場合がある。例えば、リースに関する要求事項を本ディスカッション・ペーパーにおける要件に従って開発又は修正する際に、IASB は次のように判断する可能性がある。

- (a) 借手が変動リース料を支払う現在の義務（及び同額を使用権資産として）の認識により財務諸表利用者に提供される情報は、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がない。
- (b) どの測定値も、変動リース料を支払う義務及び当該義務の変動の十分に忠実な表現とはならない（たとえ、すべての必要な記述及び説明を開示する場合であっても）。

3.83 企業は、一部の**将来の**営業コスト（翌月の従業員給与など）を回避する実質上の能力を有していない場合がある。しかし、こうした将来のコストは、その義務の金額が将来の受取り又は活動だけを参照して決定される場合には、報告日現在の負債



を生じさせない。企業が財又はサービスを購入する拘束力のある契約を締結している場合であっても、経済的資源を移転する正味の義務は有していない（契約が不利である場合を除く）。財又はサービスを受け取るまでは、契約は未履行であり、3.111項でさらに議論するように、財又はサービスを受け取るか又は引き渡す未履行契約は、契約が不利である場合を除き、通常は実務上ゼロで測定される。

**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するものであってもよい**

- 3.84 このセクションで議論した最初の 2 つの見解は、現在の義務が存在するためには、経済的資源を受け取ったこと又は可能性のある将来の移転の金額の算定基礎となる活動を行ったことだけでは十分ではないというものである。義務が厳密に無条件（見解 1）又は実質的に無条件（見解 2）のいずれかであることも必要である。
- 3.85 代替的な見解は、過去の事象は現在の義務を創出するのに十分だというものである。義務が（厳密に又は実質的に）無条件である必要はない。義務が生じるのは、企業が資源を受け取るか又は活動を行い、それと交換に他の当事者が、企業が追加的な条件を満たしたときに資源の移転を要求できる場合である。企業が資源を受け取るか又は活動を行うと同時に、企業は将来の移転を回避する完全な裁量は有さなくなる。将来の移転は、企業の将来の行動を条件とする場合があるが、その義務は過去の事象（過去の受取り又は活動）から生じているので、現在の義務である。
- 3.86 企業は、所定の追加的な条件が満たされた時に、次のいずれかを要求されることとなる場合には、負債を有している。
- (a) 過去の受取り又は活動がなければ移転を要求されなかったであろう経済的資源を移転すること
  - (b) 過去の受取り又は活動がなかった場合に要求されたであろう条件よりも不利な条件で、経済的資源を他の当事者と交換すること
- 3.87 この第 3 の見解の論拠は、IAS 第 19 号「従業員給付」の第 72 項で示されている、権利未確定の従業員給付費用の見積りについて負債の認識を企業に要求している論拠と類似している。すなわち、「その後の各報告期間の末日において、従業員が給付の権利を得るために将来の勤務を提供しなければならない量は減少する」というものである。

**表 3.3： 見解 3 の各シナリオへの適用**

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
1	権利確定条件付の従業員賞与	あり	賞与は、従業員から受け取ったサービスと交換に支払われるものであり、それを

	シナリオ	現在の義務があるか	理由
			参照して測定される。雇用主は報告日現在で2年の勤務を受け取っている。
2	一定の閾値を超える収益に対する賦課金	あり	鉄道運行者は、賦課金の測定の際に参照される便益の受取り（収益の稼得）を開始している。
3	収益に対する賦課金	あり	電力供給者は、賦課金の算定基礎となる便益（収益）を受けている。
4	報告期間にわたり累積する賦課金	あり	銀行は賦課金が累積される期間において営業活動を行ってきた。（賦課金のうち最初の半年に帰属する部分は、銀行の予想される期末負債の0.9% <sup>(a)</sup> である。）
5	市場占有率に対する賦課金	なし	義務が発生する原因となる過去の事象がない。賦課金を支払うという要求は、1つの活動（すなわち、20X4年における市場への参加）だけを参照して測定される。企業は、この活動を報告日現在では開始していない。
6	変動リース料	あり <sup>(b)</sup>	借手は、使用权資産を受け取っており、それと交換に、リース期間中に上げた売上の1%を貸手に支払わねばならない。
7	条件付対価	あり	取得企業は、取得された事業を受け取っており、それと交換に、事業が利益目標を満たした場合にはCU5百万を支払わねばならない。
	<p>(a) [3か月（4月～6月）×0.1%] + [3か月（7月～9月）×0.2%]</p> <p>(b) この見解は、借手の使用权と使用による収入の一定割合を移転する義務とを別個の資産及び負債として会計処理すべきだと仮定している。代替的な見解として、借手はより小さな資産（負担付きの使用权）を有し、別個の負債を有さないとする考えられる。</p>		

3.88 3.82 項で説明したとおり、各シナリオにおける負債の識別は、必ずしも当該負債の認識にはつながらない。いくつかの場合には、負債がセクション 4 で論じる認識規準を満たさない可能性がある。

### 3つの見解の共通の特徴

- 3.89 これらの見解のうちどれを適用するにしても、以下のものは現在の義務の定義を満たさないことになる。
- (a) 支払を行う要求のうち清算時にしか生じないもの（例えば、清算時における普通株主への支払や、企業が清算時にだけ負担するコスト）。現行の「概念フレームワーク」の4.1項で述べているように、財務諸表は、通常は、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。継続企業的前提が財務報告に対して他の含意を有するのかどうかをセクション9で論じている。
  - (b) 企業が事業にとどまることを選択すれば発生すると予想されるが、事業を閉鎖する場合には回避される損失。将来の損失は、過去の事象からは生じない。したがって、経済的資源を移転する現在の義務を創出しない。

### 排出量取引制度に対する3つの見解の含意

- 3.90 IASBは、排出権取引スキームに関する調査研究プロジェクトをアジェンダに入れている。
- 3.91 排出権取引スキームは、売買可能な排出枠の使用を通じて温室効果ガスの削減を達成するように設計されている。一般的な形態のスキームの1つは、「キャップ・アンド・トレード」スキームであり、これは中央当局（例えば、政府）が所定の遵守期間に放出できる排出量の全体的な上限（キャップ）を設定するものである。中央当局は、限定的な数の売買可能な「排出枠」を発行することにより、このキャップを導入する。それぞれの排出枠は、所定の量の温室効果ガスを排出する権利を提供する。中央当局は、通常はこれらの枠を次のいずれかにより発行する。
- (a) 「配分」と呼ばれるプロセス（これにより参加者は無償で枠を受け取る）
  - (b) オークション（これにより参加者は枠を取得するために支払をする）
- 3.92 スキームに参加する企業は、遵守期間中に排出した温室効果ガスについての枠を返還する義務がある。企業は自らの枠を売買することができる。したがって、自らの実際の又は生じそうな排出量を超える枠を有している企業は、その枠を、排出量の増大のため又は排出量を費用対効果の高い方法で削減することができないために、排出枠を必要としている別の企業に売却することができる。
- 3.93 生じる疑問の1つは、企業が配分プロセスにおいて無償で受け取った資産（売買可能な排出枠）を財務諸表においてどのように測定すべきなのかである。もう1つの疑問は、企業は、排出枠を返還する義務について、いつ負債を認識すべきなのかである。
- 3.94 「現在の」義務の意味に関して「概念フレームワーク」に追加されるガイダンスは、

IASB が後者の質問に関して達する結論に影響を与える可能性がある。見解 1（現在の義務は厳密に無条件でなければならない）を適用すると、IASB は、配分を通じての排出枠の受取りは排出枠を返還する現在の義務を生じさせないと結論を下す可能性がある。こうした負債は、企業が温室効果ガスを排出する時にだけ生じる。見解 2（現在の義務は、企業が将来の行動を通じて回避する実質上の能力がない義務である）を適用すると、IASB は、配分を通じて受け取った排出枠を返還する負債が排出枠の受取時に生じるが、それは企業が温室効果ガスの排出を回避する実質上の能力を有していない範囲においてであると結論を下す可能性がある。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するものであってもよい）を適用すると、IASB は、配分を通じて受け取った排出枠を返還する条件付の義務が、排出枠の受取時に生じると結論を下す可能性がある。当該義務は、遵守期間にわたり、企業が一部の枠を維持（及び売却）する権利を得るにつれて減少するか、又は市場でもっと購入することが必要となることを示唆する率で企業が排出枠を放出するにつれて増加する。

- 3.95 しかし、これらの見解のうちどれを適用するにしても、IASB の結論は、本ディスカッション・ペーパーで考慮していない要因に左右される可能性がある。排出枠を認識して資産として測定する方法や、スキームに基づいて生じる企業の権利及び義務のパッケージを IASB が分析する方法などである。IASB は、それらの事項を、調査研究プロジェクトの一環としてさらに深く検討するつもりである。

#### 「現在の」義務の意味に関する予備的見解

- 3.96 IASB は、義務は厳密に無条件でなければならないという見解（見解 1）を暫定的に棄却した。IASB の考えでは、企業は、過去の事象から生じた負債で企業が回避する実質上の能力を有していないものを、財務諸表から除外すべきではない。除外すると、企業の過去の行動による不可避的な将来のコストに関する目的適合性のある情報を除外することになってしまう。
- 3.97 IASB は、負債の定義に、回避する実質上の能力を企業が有していない負債だけを含めるべき（見解 2）なのか、それとも、企業が将来の行動を通じて回避できる可能性があるが、それでも過去の事象の結果として生じている条件付の義務も含めるべき（見解 3）なのかに関しては、予備的見解に至っていない。

### 契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告

#### はじめに

- 3.98 資源及び義務の重要なクラスは、契約に基づいて生じる。契約の締結は、契約上の権利及び義務を生じさせる（当該権利及び義務が強制可能である場合）。
- 3.99 このセクションでは、契約上の権利及び契約上の義務の実質の識別に関して「概念フレームワーク」にガイダンスをもっと設けるべきかどうかを検討している。

### 現行の要求事項及びガイダンス

- 3.100 企業の契約上の権利及び義務の忠実な表現を提供するため、財務諸表はそれらの実質を報告すべきである。現行の「概念フレームワーク」の 4.6 項では、「ある項目が資産、負債又は持分の定義を満たすかどうかを判定するにあたっては、単にその法的形式だけではなく、その基礎となる実質及び経済的実態に注意を向ける必要がある」と述べている。個々の基準でも、実質に言及しているものがある。例えば、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の第 18 項では、「金融商品の法的形式ではなく実質が、企業の財政状態計算書における分類を決定する」と述べている。
- 3.101 現行の「概念フレームワーク」は、契約上の権利及び義務の実質の評価に関する追加的なガイダンスをほとんど示していない。しかし、いくつかの基準では、特定の種類の取引についてのガイダンスを示している。例えば、
- (a) いくつかの基準では、「商業的実質がない」、「商業的実質を欠いている」又は「実質的でない」契約条件を無視することを企業に要求している。例えば、IFRS 第 4 号「保険契約」の B23 項では、重要な保険リスクの存在を「商業的実質を欠くシナリオを除外して」識別することを企業に要求している。IFRS 第 2 号の第 41 項では、株式に基づく報酬取引を現金で決済するか資本性金融商品の発行により決済するかの選択肢を有している企業は、「資本性金融商品で決済する選択肢に商業的実質がない場合には、現金で決済する現在の義務を有している」と述べている。また、IFRS 第 10 号の B22 項では、投資先を支配しているのかどうかを評価する際に、実質的な権利だけを考慮することを投資企業に要求している。
  - (b) IFRS 第 10 号の B22 項では、「権利が実質的であるためには、保有者はその権利を行使する実質上の能力を有していなければならない」というガイダンスを示している。IFRS 第 10 号は、取得企業が投資先に関する権利を行使する実質上の権利に影響を与える可能性のある要因のいくつかの例も示している。こうした要因には、例えば、保有者の権利行使を妨げる（又は抑制する）障害（財務的なペナルティ及びインセンティブなど）が含まれる（IFRS 第 10 号の B23 項(a)参照）。
  - (c) IFRS 第 4 号の B23 項では、商業的実質を欠くシナリオを「取引の経済実態に目に見える影響がない」ものとして定義している。

### 提案するガイダンス

- 3.102 首尾一貫した原則がそれら基準におけるガイダンスの基礎となっている。IASB は、それらの基礎となる原則を「概念フレームワーク」自体に加えることが有用であろうと考えている。「概念フレームワーク」は次のように記述することが考えられる。
- (a) 企業は契約の実質を報告すべきである。場合によっては、契約の法的形式は契約の実質の重要な一部である。言い換えると、法的形式は契約の実質のう

ち重要でない一部分にすぎない。

- (b) 全体的な商業的影響を達成するか又は達成するように設計されている一群の又は一連の契約は、全体として見るべきである。この取扱いが特に重要となる可能性のある状況の 1 つは、ある契約における権利又は義務が、別の契約における義務又は権利を完全に無効にしている場合である。
- (c) 逆に、単一の契約が複数の権利及び義務のセットを含んでいて、それらが複数の法的文書を通じて創出されていたとしたならば、すべて同一だったであろう場合には、企業は、別々の権利のセットを別個の契約であるかのように会計処理することが必要となる可能性がある。
- (d) すべての契約条件（明示的であれ非明示的であれ）を考慮に入れるべきである。非明示的な契約条件には、例えば、成文法により課された義務が含まれる場合がある。顧客への物品の販売に関する契約を締結する企業に課される法定の製品保証義務などである。
- (e) 商業的実質のない契約条件は無視すべきである。契約条件が契約の経済実態に目に見える影響を有しない場合には、その契約条件は商業的実質がない。商業的実質のない契約条件には、例えば、次のものが含まれる可能性がある。
  - (i) どの当事者も拘束しない契約条件
  - (ii) 保有者が行使する実質上の能力を有さないこととなる権利（オプションを含む）
- (f) 商業的実質のない選択肢を無視した後に、オプション保有者に残っている選択肢が 1 つだけである場合には、その選択肢は実質的には要求である。

## 契約の実質を評価する際の経済的強制の役割

### 実務上の問題点

3.103 一部の人は、契約上の義務の実質を評価する際の経済的強制の役割についての追加的なガイダンスを IASB に要望してきた。彼らは、この問題に関する現行のガイダンスは不整合のように見えると指摘した。例えば、2006 年に、IASB は、金融商品の中の契約上の義務を識別する際の経済的強制の役割について議論した。IASB は次のように述べた。「契約上の義務は、明示的にされる場合も又は間接的に設定される場合もあるが、金融商品の契約条件を通じて設定されるものでなければならぬ。したがって、経済的強制だけでは、金融商品が IAS 第 32 号を適用して負債に分類される結果にはならない」<sup>25</sup>。これと対照的に、いくつかのもっと最近のプロジェクトでは、IASB は、契約上の権利及び義務の範囲を評価する際に「重大な経済的インセンティブ」を考慮に入れるよう企業に要求することを暫定的に決

<sup>25</sup> IASB Update, June 2006.

定している。例えば、2013年5月公表の公開草案「リース」では、IASBは、借手が購入オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、借手のリース負債に含まれるリース料に当該オプションの行使価格を含めるべきだと提案している。

- 3.104 実務で生じる問題点には、企業が特定の種類の金融商品の適切な分類（すなわち、負債か持分か）を決定する際の経済的強制の役割に関するものが多い。例えば、設例 3.1 で記述しているようなものである。

### 設例 3.1：「配当抑止」と「ステップアップ」の条項を含んだ金融商品

ある金融商品の契約条件では、発行者は保有者への年配当を支払う契約上の義務がなく、当該金融商品の償還をする契約上の義務もない。しかし、

- (a) 発行者は所定の金額の配当を支払うオプションがある。発行者がその全額を支払わない場合は、普通株式に配当を支払うことができない。
- (b) 発行者には、当該金融商品を所定の将来の日に償還するオプションがある。その日に当該金融商品の償還をしない場合には、配当の金額が、そうでない場合に負担しなければならないコストよりも高い財務コストとなる金額に「ステップアップ（増大）」する。

- 3.105 この設例では、発行者が有しているのはオプションであって、義務ではないように見える。しかし、「ステップアップ」条項により、発行者が当該金融商品を所定の日に償還することが経済的に強制される可能性がある。償還をしないと、そうでない場合よりも高い財務コストの負担となる可能性がある。したがって、保有者は償還収入（償還前に支払済みのもの以外の「任意の」配当を含む）、すなわち、固定金利の債券の保有者と同じ便益の受取りを合理的に確信することができる。

### 考えられる解決策

- 3.106 ステップアップ条項の具体的な条件によっては、前記の 3.102 項で提案したガイダンスが、当該金融商品は実質的に負債であるという結論を導くのに十分である可能性もある。ステップアップ条項の条件が発行者にとって非常に不利であるため、当該金融商品の価格付けと機能が固定金利の債券と同様である場合には、所定の日に当該金融商品の償還をしないという選択肢は「取引の経済実態に目に見える影響がない」と主張することができよう。その場合、3.102 項(e)で提案しているガイダンスを適用して、企業はこの選択肢を無視することになる。発行者には、ただ 1 つの「選択肢」が残ることになる。すなわち、当該金融商品を償還することである。3.102 項(f)で提案しているガイダンスを適用すると、この 1 つだけ残った「選択肢」は要求（償還する義務）とみなされることになり、これは当該金融商品が負債を含んでいることを意味する。
- 3.107 しかし、この分析は、ステップアップ条項の条件により、発行者が償還をしないと

いう選択肢に何らかの商業的実質が与えられている場合には、それほど単純明快とはならない可能性がある。発行者が所定の日に当該金融商品を償還する可能性が非常に高いが、状況によっては償還しないことを選択する可能性がある。例えば、その時点で深刻な財政困難の状況にある場合である。

- 3.108 IASB の考えでは、たとえ償還をしない選択肢に若干の商業的実質があるとしても、こうした金融商品のうちいくつかの全体的な実質は、依然として持分ではなく負債の実質である可能性がある。経済的強制は、契約又は他の法的な仕組みがない場合には、それ自体では義務を創出しないが、企業に対する契約上の請求権が負債なのか持分の一部なのかを判定する際に、経済的強制又は重大な経済的インセンティブを考慮に入れることが適切となる可能性もある。しかし、IASB は、この問題は、具体的な取引の文脈で、すなわち、「概念フレームワーク」の中ではなく特定の基準を開発又は改訂する際に、考慮すべきだと考えている。したがって、「概念フレームワーク」におけるガイダンスを、3.102 項に示したような、広く適用可能な原則に限定することを提案している。

### 未履行契約及び他の先渡契約

- 3.109 未履行契約とは、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、又は双方が自らの義務を同じ程度に部分的に履行している状態の契約である（IAS 第 37 号の第 3 項参照）。現行の「概念フレームワーク」の 4.46 項はこうした契約に簡潔に言及し、次のように述べている。

（略）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、財務諸表において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。（以下略）

- 3.110 IASB は、このガイダンスを、未履行契約及び他の先渡契約に基づいて生じる権利及び義務の性質と、それらの権利及び義務が資産又は負債として認識されない可能性がある理由を説明することにより、改善する余地があると考えている。IASB は、次のことを明確にすることを提案している。

- (a) 原則として、正味の資産又は正味の負債が未履行契約に基づいて生じるのは、当該契約が強制可能である場合である。
- (b) しかし、契約が第三者間取引で価格付けされた場合には、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が、他方の当事者の義務と同じ価値を有しているからである。したがって、通常は、いずれの当事者も契約開始時に正味の資産又は正味の負債を認識しない。契約開始後は、一方又は両方の当事者が、適用される測定基礎に応じて、自らの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) 未履行契約又は他の先渡契約に基づく購入者の権利及び義務の性質は、状況に左右される場合がある。
- (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という単一の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、3.111 項で説明するとおり、ゼロで測定される。
- (ii) 他方、購入者が、資産を受け取るという別個の総額の権利と購入価格を支払うという別個の総額の義務とを有している場合もある。実務上、こうした権利と義務は相殺される場合がある。別個の資産と義務とを相殺することと単一の正味の権利又は正味の義務があることとの間の区別を 3.13 項で論じている。

3.111 未履行契約及び先渡契約に基づいて生じる権利及び義務を認識すべきかどうかに関する決定の影響を理解するためには、それらの権利及び義務がどのように測定され得るのが考慮に値する。個々の基準（「概念フレームワーク」ではなく）が、引き続き測定の要求事項を定めることになる。現行の実務では、未履行契約及び他の先渡契約は、通常は次のように測定されている。

- (a) 契約により、原価ベースで測定されることになる資産の受取りが企業に生じる場合には、当該契約はゼロで測定されることになる。ただし、企業が当該資産について前払をする場合、あるいは契約が不利であるか又は不利になった場合は除く。
- (i) 企業が当該資産について前払をする場合には、契約は支払った額で測定し、減損損失（契約が不利になった場合）があれば調整し、場合によっては貨幣の時間価値についても調整する（利息の発生計上）。
- (ii) 未履行契約が不利となった場合、それは新たな負債がその時点で生じたことを意味しない。当該負債は企業が契約を締結した時に生じていたが、不利になるまでゼロで測定されていたのであり、実際上の影響は、その時点まで認識しないのと同じであった。
- (b) 契約により、企業が財又はサービスの引渡しが生じる場合には、当該契約はゼロで測定されることになる（ただし、契約が不利であるか又は不利になった場合を除く）。相手方が財又はサービスについて前払をする場合には、契約は当該金額で測定し、契約が不利になった場合には調整し、場合によっては貨幣の時間価値についても調整する（利息の発生計上）。
- (c) 契約により、当初測定も事後測定も公正価値で行われる金融商品の受取り又は引渡しが生じる場合には、当該契約は公正価値で測定されることになる。

3.112 現行の実務では、先渡契約が、基礎となる資産又は負債と同等のものとして扱われ

る場合がある。例えば、取引日会計を一部の金融商品について使用する場合には、企業は、基礎となる金融商品が取引日にすでに引き渡されているかのように会計処理する。これと対照的に、決済日会計を使用する場合には、企業は、引渡日までは先渡契約を会計処理し、その後、引渡日からは基礎となる金融商品を会計処理する。厳密に言えば、取引日会計は、本ディスカッション・ペーパーで議論している概念と整合しない。購入者の資産は、基礎となる資産ではなく、基礎となる資産を受け取る権利、又は、場合によっては、状況に応じて、基礎となる資産と現金とを交換する単一の正味の権利及び義務である。

## コメント提出者への質問

### 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。同意又は反対の理由は何か。

### 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ぬ。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ぬ。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ぬが、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。

**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。

## セクション 4——認識及び認識の中止

### 認 識

- 4.1 現行の「概念フレームワーク」の 4.37 項では、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」] 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。」
- 4.2 実務において、認識（及び認識の中止）に関する質問は主として資産及び負債に関するものである。それらの質問に対する答えは、財政状態計算書に影響を与える。また、収益及び費用を純損益及びその他の包括利益（OCI）を表示する計算書に認識する時期にも影響を与える。
- 4.3 現行の「概念フレームワーク」4.38 項に示されている認識規準は、次の場合には、企業は構成要素の定義を満たす項目を認識すると記載している。
- (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く、かつ、
  - (b) 当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している場合
- 4.4 さらに、現行の「概念フレームワーク」の他の側面すべてに関してコストの制約が適用される。したがって、IASB は、ある特定の基準について、ある特定の資産又は負債を認識する便益がコストを正当化しないと結論を下す場合には、IASB はその認識を要求しないであろう（また、比較可能性を高めるため、場合によっては認識を禁止することさえあるであろう）。

### 企業はすべての資産及び負債を認識すべきか

- 4.5 企業への資源の提供に関する意思決定のために財務諸表利用者にとって有用な情報の一部は、企業の資源と義務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かつ効果的に果たしたかに関する情報である<sup>26</sup>。企業の資源及び義務の完全な要約を提供するための最も理解可能で簡潔な方法は、それらをすべて財政状態計算書に認識することである（IASB が他のことを行う妥当な理由を識別する場合は除く）。
- 4.6 当該項目を認識しない場合には、採用した会計方針の開示又は注記若しくは説明資料のいずれによっても、誤りを正したことはない<sup>27</sup>。

<sup>26</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB2 項から OB4 項参照

<sup>27</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.37 項参照

4.7 本ディスカッション・ペーパーの 4.3 項で述べたとおり、現行の「概念フレームワーク」は認識規準を含んでいる。現行の基準は「概念フレームワーク」を基礎としているので、すべての資産及び負債を認識することを企業に要求していない。このセクションでは、改訂後の「概念フレームワーク」に次の事項に言及する認識規準を含めるべきかどうかを論じている。

- (a) 蓋然性 (4.8 項参照)
- (b) 目的適合性及びコストの制約 (4.9 項から 4.11 項参照)
- (c) 忠実な表現 (4.12 項から 4.21 項参照)
- (d) 「概念フレームワーク」の第 3 章で論じている補強的な質的特性 (比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性) (4.22 項から 4.23 項参照)

### 蓋然性

4.8 本ディスカッション・ペーパーの 4.3 項で述べたとおり、現行の規準では、項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入又は企業から流出する可能性が高くない場合には認識されないことになる。2.17 項から 2.36 項で説明したとおり、IASB は、「概念フレームワーク」における認識規準から蓋然性への言及を削除すべきだと考えている。

### 目的適合性及びコストの制約

4.9 情報は、財務諸表利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる場合には、当該利用者にとって目的適合性がある<sup>28</sup>。大半の場合には、資源及び義務を認識すれば目的適合性のある情報を財務諸表利用者に提供するが、場合によっては、目的適合性がない情報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もある。これは、次のような場合である。

- (a) 見積りの不確実性が大きすぎる場合には、その見積りの目的適合性は疑問である<sup>29</sup>。そうした状況において、資産又は負債のどのような他の利用可能な測定値も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らない場合には、当該資産又は負債を認識しないことが適切であるかもしれない。一部の人々の主張では、一部の訴訟、少なくとも一部の研究開発プロジェクト及び自己創設のれんがこれに当てはまる。
- (b) 関連する資源及び義務を認識していないか又はそれらがまだ存在していない場合に、特定の資源及び義務を認識することを、一部の人は、目的適合性がない、不完全である又は理解可能でないと考えるかもしれない。例えば、基礎となる購入をまだ認識していない場合に、生産過程で使用する通常のコ

<sup>28</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC6 項参照

<sup>29</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC16 項

モディティの購入をヘッジするために使用するデリバティブを認識することからは、目的適合性のある情報は生じないと主張する人々がいる。(しかし、そうしたデリバティブの認識は、当該情報の表示の理解可能性が高まる場合にはヘッジ会計などの技法を用いれば、常に又は時には、目的適合性のある情報を生じると主張する人々もいる。)

(c) 現在、企業は自己創設のれんを認識しないが、企業結合で取得したのれんは認識する。IFRS 第3号「企業結合」に関する結論の根拠のBC313項からBC323項で説明しているように、のれんは資産の定義を満たしている。その結論は、自己創設のれんと取得したのれんに同じように当てはまる。しかし、IASBは、自己創設のれんを認識することは、財務諸表の目的を満たすためには不要であると結論を下した。財務諸表は、報告企業の価値を示すようには設計されていない<sup>30</sup>。自己創設のれんを測定するには、報告企業の価値の見積りが必要となる。したがって、自己創設のれんを認識することは、目的適合性のある情報を提供しない。これと対照的に、企業結合時には、取得したのれんを認識した方が、経営者が利用するために取得した経済的資源、及び売手に移転した経済的資源（又は引き渡した資本性金融商品）を完全に描写する。

(d) 一部の自己創設した無形資産を測定することの便益は、その結果生じる測定値が財務諸表利用者にとって目的適合性がない場合、又は当該資産の識別及び測定にコストがかかり過ぎる場合には、コストを上回らない可能性がある。

4.10 IASBの予備的見解では、「概念フレームワーク」は、ある資産又は負債を認識すると目的適合性がない情報又は作成の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生じるとIASBが結論を下す場合には、IASBは当該資産又は負債の認識を要求すべきではないと記載すべきである。

4.11 「概念フレームワーク」は基準ではなく、基準に優先するものではない。したがって、基準が資産又は負債の認識を要求している場合に、作成者が「概念フレームワーク」における認識規準を、当該要求事項を覆すために使用することはできない。

### 忠実な表現

4.12 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を有している場合にのみ資産又は負債を認識すると記載している。2010年の改訂前には「概念フレームワーク」は、情報に重要な誤謬や偏りがなく、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たものとして財務諸表利用者が依拠できる場合には、情報には信頼性があると述べていた。2010年以前の版の「概念フレームワーク」の第35項から第38項では、信頼性を有するためには、情報は次のようなものでな

<sup>30</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB7項参照

ければならないと説明していた。

- (a) 単に法的形式に従うのではなく、その実質と経済的実態に即して取引を会計処理し表示しなければならない。
- (b) 中立的な（すなわち、偏向がない）ものでなければならない。また、その版の「概念フレームワーク」では、慎重性の項目の下には、不確実性の状況において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とも主張していた。
- (c) 重要性とコストの制約範囲内において完全なものでなければならない。

4.13 IASB が 2010 年に「概念フレームワーク」を改訂した際に、認識規準に、「完全で、中立的で、誤謬がない場合」には情報には信頼性があると記載した脚注を追加した<sup>31</sup>。同様に、「概念フレームワーク」の第 3 章では現在、完璧に忠実な表現であるためには、完全で、中立的で、誤謬がないということであると記載している<sup>32</sup>。もちろん、完璧というものは仮に達成可能だとしても稀である。IASB の目的は、できる限り忠実な表現を達成することである。

- (a) 完全性は、企業はすべての経済的資源及び義務を認識すべきであると示している可能性がある（ただし、IASB が他のことを行う妥当な理由を識別する場合は除く）。
- (b) 中立性は、IASB が他のことを行う妥当な理由を識別する場合を除き、認識規準を資源と義務に対称的に適用すべきであり、認識により生じるのが利得なのか、損失なのか、それとも利得も損失が生じないのかに関係なく、当該規準を対称的に適用すべきであると示している可能性がある。
- (c) 誤謬がないことは、資産又は負債を認識すべきかどうかの決定のプロセス又はその測定 of いずれかが誤る可能性が異常に高い場合には、企業が資産又は負債を認識すべきでないことを示している可能性がある。例えば、見積ることが異常に困難なインプットに依存している場合である。そうした場合に、当該資産又は負債を認識すると、目的適合性のある情報とはならないおそれがある。

4.14 「信頼性」という用語は、もはや「概念フレームワーク」には現れていないが、この概念の内容の大半は、現行の「概念フレームワーク」の忠実な表現という基本的な質的特性と検証可能性という補強的な特性でカバーされている。「概念フレームワーク」に関する結論の根拠の BC3.23 項から BC3.24 項及び BC3.34 項から BC3.36 項では次のように説明している。

<sup>31</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.38 項(b)参照

<sup>32</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC12 項参照

- (a) 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た人々もいた。
- (b) 「忠実な表現」は、従前の「概念フレームワーク」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。
- (c) 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、財務諸表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。将来予測的な見積りの多くは、直接的には検証できないが、目的適合性のある財務情報を提供する際に重要である。したがって、IASB は、現行の「概念フレームワーク」における検証可能性の位置付けを、忠実な表現の要素としてではなく、補強的な質的特性（非常に望ましいが必ずしも要求はされない）とした。

4.15 現行の「概念フレームワーク」は、信頼性を有用な財務情報の質的特性としては維持していないが、認識規準の中にその考え方を残しており、その文脈において下記のガイダンスを示している。

ある項目を認識するための第 2 の規準は、当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有していることである。多くの場合、原価又は価値は見積らなければならない。合理的な見積りの採用は、財務諸表の作成に必要不可欠であり、その信頼性を損なうものではない。しかし、合理的な見積りができない場合には、当該項目は貸借対照表又は損益計算書に認識されない。例えば、訴訟から見込まれる収入額は、資産と収益の双方の定義を満たし、かつ、認識のための蓋然性規準も満たすかもしれない。しかし、その請求権を信頼性をもって測定することができない場合には、資産又は収益として認識すべきではない。当該請求権の存在は、注記、説明資料又は補足的な明細表に開示されるであろう<sup>33</sup>。

- 4.16 現行の「概念フレームワーク」はもはや信頼性を定義していないので、認識規準でこの用語を維持することはできない。4.17 項から 4.21 項では、認識規準に、信頼性に対応するもの、又は忠実な表現の何か他の側面に対応するものを含めるべきかどうかを検討している。
- 4.17 現行の認識規準では、測定が重要な見積りを使用している場合には、測定の信頼性に関する疑問が生じる。現行の「概念フレームワーク」の QC16 項では、見積

<sup>33</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.41 項参照



りは「報告企業が適切なプロセスを適切に適用し、その見積りを適切に記述し、その見積りに大きく影響する不確実性を説明している場合には、忠実な表現となり得る。しかし、そうした見積りの不確実性が非常に大きい場合には、その見積りは特に有用ではないこととなる。言い換えれば、忠実に表現しようとしている資産の目的適合性に疑問がある。より忠実な代替的な表現がない場合には、その見積りが最も利用可能な情報を提供するかもしれない。」と述べている。

- 4.18 したがって、ある資産又は負債の測定値が見積りに依存している場合には、IASB が認識に関して検討すべき質問は、次のようなものとなる。
- (a) 当該測定値は、財務諸表利用者にとって目的適合性のある情報を提供するの  
か。提供しない場合には、何か他の測定値が目的適合性のある情報を提供する  
のか。目的適合性のある情報を提供する利用可能な測定値がない場合、又は  
当該情報が作成のコストを正当化するのに十分な目的適合性がない場合に、  
本ディスカッション・ペーパーの 4.10 項では、当該資産又は負債は認識すべ  
きではないと示唆している。
  - (b) 資産又は負債の測定値が財務諸表利用者にとって目的適合性のある情報を提  
供する場合に、当該資産又は負債を忠実に表現することは可能か。可能であ  
る場合には、それを表現する最も忠実な方法とはどのようなものか。
    - (i) それを認識することによって（必要な場合には、裏付けとなる開示とと  
もに）なのか、
    - (ii) 又は、それを認識しないことによって（必要な場合には、裏付けとなる  
開示とともに）なのか。
- 4.19 IASB が、資源又は義務の忠実な表示を提供することが可能かどうかを検討する際  
には、IASB は財政状態計算書本体での描写及び測定だけでなく、次の事項も検討  
する必要がある。
- (a) 関連する開示。完全な描写は、描写しようとしている現象を財務諸表利用者  
が理解するのに必要なすべての情報（すべての必要な記述及び説明を含む）  
を含んでいる<sup>34</sup>。
  - (b) それにより生じる収益及び費用の描写。例えば、ある企業が対価と交換にあ  
る資産を獲得する場合には、当該資産を認識しないと費用が生じ、企業の利  
益及び持分の減少となる。場合によっては、例えば、企業が資産を直ちに消  
費しない場合には、それにより企業の財政状態が悪化しているといった誤解  
を招くような表現を提供することがあり得る。
- 4.20 4.10 項に述べたように、IASB の予備的見解では、認識すると目的適合性のない情  
報が生じると IASB が考える場合には、IASB は資産又は負債の認識を要求すべき

<sup>34</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC13 項参照

ではない。一部の人々の考えでは、資産又は負債の認識により目的適合性のある情報を提供しながら当該資産又は負債や当該資産又は負債の変動の忠実な表現をもたらさないような状況はない。したがって、彼らの見解では、認識規準は忠実な表現に別個に言及する必要性はない。しかし、IASBの予備的見解としては、認識規準は忠実な表現に別個に言及すべきである。したがって、必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産又は負債の測定値が企業の資源又は義務及び資源又は義務の変動を忠実に表現しないことになる場合には、企業は資産又は負債を認識すべきではない。

- 4.21 認識する資産又は認識する負債を忠実に表現する方法を検討する際に、企業は、どの測定を使用するのか、資産又は負債をどのように表示するのか、及びそれに関してどのような開示を提供するのかを検討することが必要となる（セクション6からセクション8参照）。

### 補強的な質的特性

- 4.22 財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される<sup>35</sup>。これらの補強的な質的特性は、認識について以下のような含意がある。
- (a) IASBが他のことを行う妥当な理由を識別する場合を除いては、企業の資産又は負債を認識することは、企業の財務諸表の比較可能性と理解可能性を高め、企業の資源及び義務並びに当該資源及び義務の変動に関して財務諸表利用者に提供する情報の適時性を高める可能性が高い。
- (b) 検証可能性は、その情報が表示しようとしているものを忠実に表現していることを財務諸表利用者に確信させるのに役立つ。検証可能性は、知識を有する独立した別々の観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達し得ることを意味する。数量化された情報が検証可能であるためには、ある一点の見積りである必要はない。考え得る金額の範囲とそれに関連した確率も検証することができる<sup>36</sup>。しかし、本ディスカッション・ペーパーの4.17項に述べているように、そうした見積りの不確実性が大きすぎてそうした観察者が一致に至ることができない場合には、その見積りは目的適合性のある情報をもたらさない可能性があるほど検証可能性が欠けている。本ディスカッション・ペーパーでは、検証可能性が認識に関する決定において果たす別個の役割を識別していない。
- (c) ある資産又は負債が未認識の別の資産又は負債に密接に関連している場合には、当該資産又は負債を認識すると、おそらく、財政状態計書の理解可能性が低下する可能性がある。そうした場合には、開示が必要となることがある。

<sup>35</sup> 現行の「概念フレームワーク」のQC4項参照

<sup>36</sup> 現行の「概念フレームワーク」のQC26項参照

- 4.23 本ディスカッション・ペーパーでは、比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性という補強的な特性に関する認識規準の必要性を識別していない。

#### 認識についての予備的見解の要約

- 4.24 IASB の予備的見解としては、4.25 項から 4.26 項で論じるものを除いて、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。資産又は負債を認識しない場合、採用した会計方針の開示又は注記若しくは説明資料のいずれによっても誤りを正したことにはならない<sup>37</sup>。一部の資産又は負債が認識されない場合には、企業の資源及び義務に関して結果生じる描写は、不完全となり、企業の財政状態に関して忠実性の低い表現となる。
- 4.25 IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」では、ある特定の基準を開発又は修正する際に、以下のいずれかの場合には、企業がある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 IASB が判断する可能性がある旨を記載すべきである。
- (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財務諸表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）の変動の十分に忠実な表現とならない場合
- 4.26 「概念フレームワーク」は、どのような場合に資産又は負債としての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のかを IASB が評価するのに役立つ追加的なガイダンスを提供することも考えられる。例えば、こうしたガイダンスで、下記のことは認識が目的適合性のある情報を提供しないおそれがあるといういくつかの指標であると示唆することが考えられる。
- (a) 考えられる結果の範囲が極めて広く、それぞれの結果の可能性を見積ることが非常に困難である場合。例えば、一部の重大な訴訟がこれに当てはまる可能性がある<sup>38</sup>。そうした場合には、財務諸表利用者にとって最も目的適合性のある情報は、結果の幅及びそれらの可能性に影響を与える要因に関連するものである可能性がある。その情報に目的適合性がある（かつ、便益を上回らないコストで提供できる）場合には、企業は当該情報を開示すべきであり、これは企業が資産又は負債を認識しているのかどうかを問わない。しかし、場合によっては、財政状態計算書での認識のための測定値として単一の数字で当該情報を捕捉しようとしても、目的適合性のある情報をそれ以上は提供

<sup>37</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.37 項参照

<sup>38</sup> 訴訟は、セクション 2 で論じているとおり、存在の不確実性の対象となる場合もある。

しない場合もある。

- (b) 資産（又は負債）が存在しているが、経済的便益の流入（又は流出）が生じる蓋然性が非常に低い場合。そのような場合に、IASB は、財務諸表利用者が当該流入（又は流出）に関する情報を分析に含める可能性は低いと結論を下すかもしれない。さらに、場合によっては、資源又は義務の測定値が蓋然性の見積りの小さな変動に非常に敏感であり、そうした見積りを裏付ける証拠がほとんどないかもしれない。
- (c) 資源又は義務を識別するのが非常に困難である場合。例えば、一部の無形資産（特に、個別の取引で取得した無形資産ではなく、内部で創出した無形資産の一部）がこれに当てはまるかもしれない。
- (d) 資源又は義務を測定するには、測定対象の項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの配分が必要となり、それが異常に困難であるか又は極めて主観的である場合。
- (e) ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない場合。本ディスカッション・ペーパーの 4.9 項(c)に述べたとおり、自己創設のれんがこれに当てはまる。

4.27 財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供するために、IASB は、未認識の資産又は未認識の負債に関する開示（おそらくは、当該資産又は負債について認識は適切ではないと IASB が結論を下す原因となった諸要因に関する開示（IASB が定める）を含む）を要求する必要があるかもしれない。

## 認識の中止

4.28 IFRS 第 9 号「金融商品」では、認識の中止を、これまで認識されていた金融資産又は金融負債を企業の財政状態計算書から除くことと定義している。

4.29 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、認識の中止はいつ発生すべきなのかを記述していない。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ことにより、異なる基準では異なるアプローチを採用している。これは不整合を生じる危険があり、原則ベースのアプローチではなくルール・ベースのアプローチの採用となるという追加的なリスクもある。

4.30 4.31 項から 4.51 項では、下記の事項を扱っている。

- (a) 認識の中止の帰結（4.31 項から 4.33 項参照）
- (b) 認識の中止の目的（4.34 項参照）
- (c) 支配アプローチかリスク・経済価値アプローチか（4.35 項から 4.44 項参照）
- (d) 全面的な認識の中止か部分的な認識の中止か（4.45 項から 4.49 項参照）

(e) 認識の中止の規準についての予備的見解の要約（4.50 項から 4.51 項参照）

### 認識の中止の帰結

4.31 認識の中止には次の帰結がある。

- (a) 企業は従前に認識していた資産又は負債を認識しなくなる。
- (b) 企業は認識の中止を生じさせた取引又は他の事象から生じる他の資産及び負債を認識することが必要となる場合がある。
- (c) 従前の資産又は負債の認識の中止及び新たな資産又は負債の認識から、収益又は費用が生じる場合がある。

4.32 セクション 3 で述べたとおり、多くの経済的資源は、権利の束で構成されている。企業は、分離により最も目的適合性のある情報がもたらされる場合、及び、分離の便益がコストを上回る場合には、それらの権利の一部を区分して認識、測定及び表示することになる。同様に、企業が、ある資源に関連するいくつかの権利を移転し、他の資源を保持する場合には、支配をしなくなった権利の認識の中止を行い、保持している権利（すなわち、依然として支配している権利）の認識を継続することになる。例えば、貸手は借手に移転した使用権をもはや支配していないが、基礎となるリース物件に対する残余持分を保持する。そうした場合に企業が保持している権利を企業がどのように会計処理すべきかを本ディスカッション・ペーパーの 4.45 項から 4.51 項で論じている。

4.33 ある資産又は負債が連結企業集団内の企業（親会社とその子会社）の間で移転される場合には、当該資産又は負債は依然として企業集団全体の資産又は負債である。したがって、連結財務諸表において、企業集団は当該資産又は負債の認識を継続する。

### 認識の中止に対するアプローチ

4.34 認識の中止を生じる可能性がある取引についての会計処理の要求事項の目的は、以下の両者を忠実に表現することであるべきである。

- (a) 取引後に残る資源及び義務
- (b) 取引の結果生じる資源又は義務の変動

4.35 企業が資産全体又は負債全体を処分する場合には、それらの二重の目的の達成は単純明快である。そのような場合に、認識の中止は、2つの事実を忠実に表現する。それは、企業は当該項目に関する権利及び義務をもはや有していないという事実と、ある取引又は他の事象が従前の権利又は義務すべてを除去したという事実である。同様に、企業がある資産のすべての要素のうち的一部分（例えば、30%）を処分する場合には、当該 30%の認識の中止は、企業が当該資産の 70%を保持し、

30%を処分したことを忠実に表現するものとなる。

- 4.36 しかし、この二重の目的の達成は、過去に認識した資産又は負債から生じた残りのリスク又は経済価値に企業を不相応に晒すような構成部分を企業が保持する場合には、困難となる。そうした場合の認識の中止について次の 2 つのアプローチがある。
- (a) 支配アプローチ：認識の中止は、単純に認識のミラーイメージである。したがって、認識の規準を満たさなくなった場合（又は存在しなくなったか企業の資産若しくは負債ではなくなった場合）には、企業は資産又は負債の認識の中止を行う。これが含意するのは、資産についての認識の中止の規準は当該資産の支配（法的な所有又はリスクと経済価値ではなく）に焦点を当て、負債の認識の中止の規準は、企業が依然として負債を有するのかどうかに焦点を当てるということである。
- (b) リスク・経済価値アプローチ：企業は、資産又は負債から創出されるリスクと経済価値の大部分に晒されなくなるまで、資産又は負債の認識を継続すべきである（たとえ、残りの資産（又は負債）が、他の構成部分を企業が処分した日に個別に取得（又は発生）した場合に、認識の要件を満たさないとしても）。したがって、企業が資産又は負債を認識するかどうか、当該資産又は負債を認識していたのかによって左右される場合がある。その結果、一部の人々は、リスク・経済価値アプローチについて「経緯が重要」又は「粘着性」という呼び名を使用している。
- 4.37 支配アプローチの支持者の主張では、過去に認識されていたのかどうかを問わず、同一の権利又は義務は同じ方法で扱う。そうすることにより、企業の経済的資源及び義務をより中立に、したがって、より忠実に描写する財務諸表をもたらす可能性がある。また、財務諸表を比較可能性の向上によって改善する可能性もある。さらに、リスク・経済価値アプローチとは異なり、資産又は負債の認識の中止を行うのに十分なほど企業がリスクと経済価値を移転したのかどうかを判定する必要性が避けられる。
- 4.38 リスク・経済価値アプローチの支持者は、状況の変化を忠実に表現することにならないと彼らが考える以下のような状況に焦点を当てる。
- (a) 認識している資産又は負債の重大な減少があるが、企業が負担しているリスクには重大な減少はない。一例は、企業が受取債権を移転するが、当該資産から生じる将来の貸付金損失の全部又は大部分について購入者に保証をしている場合である（設例 4.1 参照）。
- (b) 収益（又は利得）のうち、先渡契約（設例 4.2 参照）、売建プット・オプション、買建コール・オプション又はリースなどの手段を通じて仕入先に返還する可能性があるか又は返還しなければならない資産の引渡時に生じるもの。

- 4.39 設例 4.1 では、企業がある資産を売却するが、保証を通じてリスクの一部を保持するケースを例示している。

#### 設例 4.1：一部の資源を有する受取債権の売却<sup>39</sup>

##### 事実パターン

企業 A が、帳簿価額が CU1,000 で公正価値が CU1,000 である受取債権を支配している<sup>(a)</sup>。当該受取債権を銀行 B に現金 CU1,050 で売却する。企業 A は銀行 B が被る CU140 を超える損失に対して銀行 B に保証する。保証の公正価値は CU50 である。

##### 支配アプローチの適用

支配アプローチでは、企業 A はまず、銀行 B が企業 A の代理人として受取債権を保有しているのかどうかを評価する（3.31 項から 3.32 項参照）。企業 A が、銀行 B は代理人として受取債権を保有していると結論を下す場合には、企業 A は受取債権（CU1,000 で測定）の認識を継続する。また、企業 A は、現金 CU1,050 と預り金負債 CU1,050 を認識することになる。

企業 A が、銀行 B は本人として受取債権を保有していると結論を下す場合には、企業 A は受取債権の認識の中止を行い、現金 CU1,050 と保証負債 CU50 を認識することになる。企業 A は保証負債を、企業が過去に支配していなかった貸付金の単独の保証を発行するのと同じ方法で報告する。

##### リスク・経済価値アプローチの適用

リスク・経済価値アプローチでは、企業 A は十分なリスクと経済価値を保持しており、認識の中止は生じないと結論を下すと仮定する。企業 A は、CU1,000 で受取債権の認識を継続し、現金 CU1,050 と預り金負債 CU1,050 を認識することになる。受取債権を CU1,000 で測定することは、企業 A が依然として受取債権から生じる信用リスクに晒されているという事実を描写する。しかし、この取引は、CU140 を下回る損失に対する企業 A のエクスポージャーを除去している。CU1,000 で受取債権の測定を継続すると、リスクの減少を描写しないことになる。

(a) 本ディスカッション・ペーパーでは、貨幣金額を「通貨単位」(CU) で表示している。

<sup>39</sup> 1.22 項及び 1.24 項で説明したように、本ディスカッション・ペーパーは、IASB が対処を図っている問題点を例示する設例を含んでいる。IASB は、設例で例示している取引についての現行の要求事項を必ずしも修正するわけではない。

4.40 設例 4.2 では、買戻しと組み合わせた売却を例示している。

#### 設例 4.2 : 買戻契約を含んだ債券の売却

##### 事実パターン

企業 C が、相場価格のあるゼロ・クーポン債券を支配している。帳簿価額は CU800（償却原価、実効金利 5%）で、公正価値は CU1,000（市場金利 4%を反映）である。企業 C は、当該債券を銀行 D に現金 CU1,000 で売却し、12 か月後に CU1,045 で当該債権を買い戻す契約を締結する（差額の CU45 は、このような債券を担保とする貸出金についての市場金利を反映している）。債券を買い戻すという企業 C のコミットメントの公正価値はゼロであると仮定する。

##### 支配アプローチの適用

支配アプローチでは、企業 C はまず、銀行 D が企業 C の代理人として債券を保有しているのかどうかを評価する（3.31 項から 3.32 項参照）。企業 C が、銀行 D は代理人として行動していると判断する場合には、企業 C は、自身が債券の支配を保持していると結論を下し、次のことを行う。

- 買戻しの前後の両方で、CU800 で債券の認識を継続する（また、債券に係る利息を 5%で計上する）。
- 現金 CU1,050 を認識する。
- 預り金負債 CU1,000 を認識し、金利 4.5%で 12 か月後に返済する。

企業 C が、銀行 D は代理人としてではなく本人として債券を保有していると結論を下す場合には、企業 C は債券の認識の中止を行い、次のものを認識することになる。

- 現金 CU1,000
- 買戻し義務：（この事実パターンではゼロで測定）
- 利得 CU200

債券の買戻し時に、企業 C は当該債券を認識し、CU1,045 で測定することになる。買戻し義務の認識の中止を行うことになる。

銀行 D が本人として債券を保有している場合には、支配アプローチの帰結は、企業 C が 12 か月後に CU1,045 で当該債券を購入する単独の先渡契約について報告していたであろう資産及び負債に相当する資産及び負債を報告することになる。

##### リスク・経済価値アプローチの適用



リスク・経済価値アプローチでは、企業 C は十分なリスクと経済価値を保持しており、認識の中止は生じないと結論を下すと仮定する。企業 C は、銀行 D が代理人として債券を保有していると結論を下すとした場合と同じ方法で債券を会計処理することになる。

企業 C が、銀行 D は本人として債券を保有していると結論を下す場合には、おそらく、リスク・経済価値アプローチの方が、現金 CU1,000 を受け取り、1 年後に利息とともに返済するという以外、取引は企業 C のキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に実質的に影響を与えていないという事実を支配アプローチよりも明確に描写するであろう。

- 4.41 設例 4.1 から 4.2 で例示しているとおおり、認識の中止に関する決定において 2 つの重要な懸念材料がある。
- (a) 場合によっては、企業が依然として同様の規模のリスクに晒されているとしても、認識の中止により財政状態計算書の金額が小さくなる。設例 4.1 において、認識の中止をすると、企業が受取債権から生じる信用リスクの大部分に依然として晒されるとしても、企業 A は（過去に CU1,000 で計上していた）受取債権を認識しなくなることを意味することになる。企業 A は、適切な表示及び開示によって、わずか CU50 で測定されている保証が、依然として企業を受取債権に固有の信用リスクの大部分に晒しているという旨を伝達することが必要となる（この情報の伝達に対して 1 つの可能性のあるアプローチについて、本ディスカッション・ペーパーの 4.43 項参照）。
- (b) 場合によっては、受け取った現金を財務取引から生じるものとして企業が扱った場合にはその時点で生じなかったであろう利得又は損失が、認識の中止により生じる。設例 4.2 において、企業 C が債券の認識の中止を行う場合には利得を認識し、再取得した債券を当初のコスト以上の金額で事後測定する。
- 4.42 認識の継続は、設例 4.1 及び設例 4.2 で示している懸念に対する唯一の可能な解決策ではない（他の考え得る解決策については 4.43 項及び 4.44 項参照）。
- 4.43 設例 4.1 における懸念が生じるのは、デリバティブ（設例 4.1 における保証など）は現金型商品（ローンなど）よりもレバレッジが非常に高いからである。言い換えると、それらは現金型商品よりも集中化されたリスクに企業を晒している。1 つの解決策は、すべてのデリバティブの会計処理を変更して、追加のレバレッジをもっと直接的に示すことであろう。例えば、設例 4.1 において、そのような保証の発行者が、単に保証負債 CU50 とせずに、受取債権 CU1,000 と預り金負債 CU1,050 を表示することが考えられる。その取扱いを、移転において保持する保証だけでなく、すべての保証に適用すれば、設例 4.1 における認識の継続への圧力がなくなるであろう。しかし、そのようなアプローチで報告される受取債権が資産の定義を満たすことは明確ではない。

- 4.44 設例 4.2 における懸念が生じるのは、売却及び買戻しの契約を使用して、企業が資産又は負債の保有を継続したならば当該時点で生じなかったであろう利得（又はおそらくは損失）を認識することができてしまう場合である。これが生じる可能性があるのは、資産又は負債の測定を、別の当事者に移転し得る価格とは異なる基礎で行う場合である。この懸念に対する 1 つの解決策は、すべての資産及び負債を公正価値（又はおそらくは売却コスト控除後の公正価値）で測定することであろう。しかし、セクション 6 で説明するように、IASB の予備的見解としては、すべての状況において当該基礎ですべての資産及び負債を測定することは、最も目的適合性のある情報を財務諸表利用者に提供することにはならないであろう。

#### 全面的な認識の中止か部分的な認識の中止か

- 4.45 本ディスカッション・ペーパーの 4.35 項から 4.44 項の議論では、取引が資産（又は負債）に含まれる権利及び義務の一部を除去するが全部を除去するものではない場合に、認識の中止を生じさせるべきかどうかを検討した。認識の中止が生じる場合には、関連する問題点は、企業が保持する権利及び義務の会計処理方法である。そのような場合に 2 つのアプローチが考えられる。

- (a) 全面的な認識の中止： 資産（又は負債）全体の認識の中止を行い、保持する構成部分を新たな資産（又は負債）として認識する。保持する構成部分の帳簿価額が従前の帳簿価額と異なる場合には、利得又は損失が当該構成部分に関して生じることになる。
- (b) 部分的な認識の中止： 保持する構成部分の認識を継続し、保持しない構成部分の認識の中止を行う。保持する構成部分に関して利得は生じず、また、当該構成部分が減損していない限り、損失は生じないことになる。

- 4.46 以下は、この問題点が生じる 2 つの例である。

- (a) 既存の権利又は義務の条件が、契約を修正するという 2 者の当事者間での取決めにより又は法律の変更により変化する場合。条件変更は既存の権利又は義務の一部を除去する可能性があり、また、新たな権利又は義務を生み出す可能性がある。
- (b) 設例 4.3 で例示しているセール・アンド・リースバック取引の場合

#### 設例 4.3：セール・アンド・リースバック取引

##### 事実パターン

企業 E が、残存耐用年数が 10 年で、帳簿価額が CU800 である機械を支配している。企業 E は、貸手 F に公正価値 CU1,000 で当該機械を売却し、それと同時に、貸手 F は最初の 6 年間に現在の市場の料率でのリース賃料で当該機械を企業 E にリース・バックする。当該賃料は CU600 の現在価値を有している。

*全面的な認識の中止アプローチの適用*

企業 E が機械全体の認識の中止を行う場合には、次のことを行う。

- 新たな資産を認識：1年目から6年目に機械を使用する権利（CU600で測定）
- リース債務を認識（CU600で測定）
- 現金 CU1,000 を認識
- 機械の処分に係る利得 CU200 を認識

*部分的な認識の中止アプローチの適用*

企業 E が機械の一部だけ認識の中止を行う場合には、次のことを行う。

- 資産のうち保持する構成部分の認識を継続：1年目から6年目に機械を使用する権利。例えば、保持する構成部分を  $CU480 = CU800 \times (6 \div 10)$  で測定すると仮定する。
- 7年目から10年目に機械を使用する権利の認識の中止を行い、利得  $CU80 = (CU1,000 - CU800) \times (4 \div 10)$  を認識
- 預り金負債を認識（CU600で測定）
- 現金 CU1,000 を認識

- 4.47 設例 4.3 において、全面的な認識の中止アプローチと部分的な認識の中止アプローチとでは、保持する構成部分の測定値が異なることになる。さらに、全面的な認識の中止アプローチでは、保持する構成部分に係る利得又は損失の認識をもたらす可能性がある。一方、部分的な認識の中止アプローチでは、保持する構成部分に係る利得も損失も生じない（ただし、企業は一般に、保持する構成部分の減損のテストを行う必要がある）。IASB は、全面的な認識の中止アプローチ又は部分的な認識の中止アプローチのいずれを適用するのかを、特定の基準を開発又は改訂する際に決定することが必要となる可能性が高い。その決定は会計単位に左右されるからである。9.35 項から 9.41 項では会計単位についての議論を記載しており、会計単位の決定は特定の基準を開発又は修正する際に行うことが必要となる決定であるという IASB の予備的見解を説明している。
- 4.48 セール・アンド・リースバック取引において、2013 年 5 月公表の公開草案「リース」における IASB の提案と、収益認識に関して今後公表予定の基準において至ると予想される結論では、通常は、認識の中止を全くしないか又は全面的な認識の中止となるかのいずれかとなる。
- 4.49 そうした取引において検討すべき他の要素の 1 つは、保持する構成部分は当初の資産の構成部分の継続であるとみなすべきなのか、あるいは、その特徴は非常に

変化しており全く新しい資産とみなすべきなのかというものである。例えば、新たな資産が当初の資産には存在していなかった重大な信用リスクに保有者を晒している場合には、当初の資産のうち保持する構成部分ではなく、新たな資産とみなす方が適切であるかもしれない。

#### 認識の中止についての予備的見解の要約

4.50 認識の中止の規準は、企業の権利及び義務並びに当該権利及び義務の変動の両方を最も適切に描写する方法を反映する必要がある。ほとんどの場合、企業は、認識規準を満たさなくなった（又は存在しなくなったか企業の資産若しくは負債ではなくなった）時に資産又は負債の認識の中止を行うことにより、これを達成する。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、特定の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

4.51 認識の中止が生じた時に企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合に、下記のアプローチのどちらを使用すべきなのかを決定するのは、9.35 項から 9.41 項で論じている会計単位に応じて、特定の基準を開発又は改訂する際の決定となる。

- (a) 全面的な認識の中止アプローチ：資産又は負債全体の認識の中止を行い、新たな資産又は負債を認識する。
- (b) 部分的な認識の中止アプローチ：保持する構成部分の認識を継続する。

#### コメント提出者への質問

##### 質問 8

4.1 項から 4.27 項では、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、次のいずれかの理由で、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。
- (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。

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。

#### 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。

## セクション 5——持分の定義及び負債と資本性金融商品との区別

### はじめに

- 5.1 このセクションでは、下記の事項を議論する。
- (a) 持分の定義。これには、さまざまなクラスの持分の測定及び表示が含まれている（5.2 項から 5.21 項参照）
  - (b) 負債と資本性金融商品との区別は、負債の定義だけを基礎とすべきか（5.22 項から 5.59 項参照）

### 持分の定義

- 5.2 現行の「概念フレームワーク」は、「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している<sup>40</sup>。IASB の予備的見解としては、この定義を変更すべきではない。
- 5.3 持分合計は、財務諸表で認識し測定した資産合計から負債合計を控除したものに等しい。これは企業の価値を描写するものではない。
- 5.4 ある期間の期末現在の持分合計額は、一般的に、以下の合計額に等しい。
- (a) 当該期間の期首現在の持分合計（該当がある場合には、会計方針の変更について、及び過去の誤謬を訂正するために修正再表示したもの）
  - (b) 加算：当該期間における持分への拠出
  - (c) 減算：当該期間における持分の分配
  - (d) 加算：当該期間の包括利益
  - (e) 加算：該当がある場合、資本維持修正（セクション 9 参照）
- 5.5 通常、企業は、持分合計をさまざまな区分に分けている。IFRS は一般的に、持分のどの区分を企業が区別して表示すべきなのかを定めていない。どの区分が財務諸表利用者にとって最も目的適合性があるのかの判断は、各地の法令や報告企業の統治構造に左右される可能性があるからである。同様に、IFRS は一般的に、企業が特定の取引、測定又は他の事象の影響を表示すべき持分の区分を具体的に定めていない。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」では、持分の中の各剰余金の内容及び目的の記述を開示することを企業に要求している。
- 5.6 ほとんどの場合、持分合計は正の値であるが、資産及び負債のすべてを認識しているのかどうかや資産及び負債の測定方法に応じて、負の値となる可能性もある。

<sup>40</sup> 現行の「概念フレームワーク」の 4.4 項(c)参照

同様に、持分の個々の区分が正の値となることも負の値となることもある。

5.7 本ディスカッション・ペーパーでは、便宜上、以下の用語を正式に定義することなく使用している。

- (a) **持分請求権**：企業の持分に対する現在の請求権（すなわち、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）。本ディスカッション・ペーパーの目的上は、持分請求権は、一次的持分請求権か又は二次的持分請求権のいずれかである。
- (b) **一次的持分請求権**：持分の分配の取り分に対する現在の権利（報告企業の存続期間中又は清算時）
- (c) **二次的持分請求権**：別の持分請求権を受け取る又は引き渡す現在の権利又は現在の義務
- (d) **資本性金融商品**：発行されている金融商品のうち、持分請求権を生み出し、負債を生み出さないもの<sup>41</sup>

5.8 資本性金融商品の例には、次のものが含まれている。

- (a) 資本性金融商品のうち一次的持分請求権を生み出すもの（以下を含む）
  - (i) 普通株
  - (ii) 他のクラスの株式（例えば、一部の優先株、一部の後配株）
  - (iii) 子会社に対する非支配持分（NCI）
- (b) 資本性金融商品のうち二次的持分請求権を生み出すもの（以下を含む）
  - (i) 企業自身の株式を購入、売却又は発行する先渡契約
  - (ii) 企業自身の株式を購入又は売却するオプション
- (c) 持分部分と負債部分の両方を含んだ金融商品の持分部分（企業がそれらの構成部分の分離を要求又は許容される場合）。IAS 第 32 号「金融商品：表示」では一部の場合にそうした分離を要求している。5.54 項で述べるとおり、そうした分離を許容、要求又は禁止するかどうか、また、それはどのような場合なのかを識別することは、「概念フレームワーク」ではなく、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。

5.9 ある金融商品又は他の契約が負債を生み出すかどうかは、当該契約の法的形態に左右されるだけでなく、当該契約が過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務を生み出すのかによっても左右される。

<sup>41</sup> IAS 第 32 号「金融商品：表示」では、資本性金融商品を「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を証する契約」と定義している。

5.10 5.11 項から 5.21 項では、次の事項を議論する。

- (a) 持分請求権のクラス (5.11 項から 5.17 項参照)
- (b) 持分請求権の測定 (5.18 項から 5.20 項参照)
- (c) 非支配持分 (5.21 項参照)

### 持分請求権のクラス

5.11 現在の及び潜在的な投資者は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見直しを評価するのに役立つ情報を必要としている<sup>42</sup>。さらに、現在の請求権の優先順位と支払要求に関する情報は、将来のキャッシュ・フローが報告企業に対する請求権を有する者の間でどのように分配されるのかを財務諸表利用者が予測するのに役立つ<sup>43</sup>。言い換えると、現在の及び潜在的な投資者は、以下の両方に関する情報を必要としている。

- (a) 企業への将来の正味キャッシュ・インフロー (キャッシュ・インフローからキャッシュ・アウトフローを控除)
- (b) それらの将来の正味キャッシュ・インフローをさまざまな請求権の保有者の間でどのように分配するのかを決定する請求権

5.12 それらのニーズを満たすために、本ディスカッション・ペーパーは、企業が以下の情報を提供するアプローチを検討している。

- (a) 企業の将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性を投資者が評価するのに役立つ情報：財政状態計算書、純損益及びその他の包括利益 (OCI) を表示する計算書、キャッシュ・フロー計算書、及び注記において
- (b) それらの正味のキャッシュ・インフローに対する請求権に関する情報：財政状態計算書及び持分変動計算書において。これらの計算書は、関連する注記とともに、持分保有者が次の事項を理解できるようにする方法で設計すべきである。
  - (i) 自身の持分請求権が、当期末現在、他のクラスの持分請求権にどのように影響を受けているのか。
  - (ii) 他のクラスの持分請求権の影響の当該期間中の変動。そうした変動は、持分請求権の異なるクラス間での富の移転として 5.13 項に記述している。

5.13 これは、以下の方法で持分変動計算書を設計することにより達成することができるであろう。

<sup>42</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB3 項参照

<sup>43</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB13 項参照



- (a) 持分変動計算書は、持分請求権の各クラスについて独立した列を表示する。企業は、持分請求権が同じ（又はおそらく類似の）権利を有している場合には同じクラスの中にそれらを含める。
- (b) 持分請求権の各クラスについての列を、該当がある場合には、企業を律する法的要求や他の要求と整合的な基礎で各区分にさらに分ける（持分変動計算書本体又は注記で）。それらの要求事項に応じて、そうした区分の例として、株式資本、利益剰余金及び準備金が含まれる可能性がある。
- (c) 企業は、各期間の期末に各クラスの測定を見直す。これは、持分請求権のクラスの間での持分合計の配分を見直すものであるが、持分合計には影響を与えない。どのような測定がこの目的上適切である可能性があるのかを 5.18 項から 5.20 項で論じている。
- (d) 異なるクラスの持分請求権の測定の見直しにより、それらのクラスに帰属する認識している純資産（資産から負債を控除）の金額の間での移転をもたらす。これは、それらのクラス間での富の移転を表す。言い換えると、それらは、持分請求権の各クラスが当該期間中の持分請求権の他のクラスに帰属する純資産をどのように希薄化したのかを示す。現在、財務諸表は必ずしもこの情報を提供していない。

5.14 「概念フレームワーク」は、持分変動計算書について具体的な様式を定めることはせず、ある様式の例示を提供することはしない。付録 C の設例 C2 は、設例 5.1 と同様に、この方法で設計された計算書を例示している。

## 設例 5.1：持分変動計算書

	親会社の既存株主		非支配持分	株式を発行する 義務	合計
	株式資本	利益剰余金			
20X2年1月1日	10,000	20,000	4,000	—	34,000
20X2年1月17日に発行した売建オプション	—	—	—	5,000	5,000
20X2年の利益／包括利益合計	—	3,500	200	—	3,700
売建オプションの公正価値の変動	—	1,000	—	(1,000)	—
純資産の変動	—	4,500	200	(1,000)	3,700
20X2年12月31日	10,000	24,500	4,200	4,000	42,700
20X3年の利益／包括利益合計	—	3,700	300	—	4,000
売建オプションの公正価値の変動	—	800	—	(800)	—
純資産の変動	—	4,500	300	(800)	4,000
20X3年12月15日に発行した新たな株式	4,700	—	—	(3,200)	1,500
20X3年12月31日	14,700	29,000	4,500	—	48,200

- 5.15 以下の点は、設例 5.1 に関して注目する価値がある。
- (a) 設例の企業（企業 A）は 3 つのクラスの持分請求権を有している：親会社の既存株主、NCI 及び企業 A が売り建てたオプションの保有者
  - (b) 企業 A は 20X2 年 1 月 17 日に、その日に現金で支払われた CU5,000 のオプション・プレミアムと交換に、オプションを売り建てた。その金額は、その日現在のオプションの公正価値であった。保有者がオプションを行使する場合には、企業 A は、保有者による CU1,500 の現金支払額と交換に自身の株式を発行しなければならない。
  - (c) 20X2 年 12 月 31 日に、企業 A は、オプションの測定を公正価値 CU4,000 に見直し、CU1,000 (CU5,000－CU4,000) をオプション保有者から親会社の既存株主への富の移転として認識する。例示の目的上、設例 5.1 では富の移転を利益剰余金に認識すると仮定している。
  - (d) 小計「純資産の変動」は、当該年度に係る包括利益の結果として各クラスの株主に帰属する持分の変動、並びに他のクラスの持分請求権への富の移転及び他のクラスの持分請求権からの富の移転を要約している。
  - (e) 20X3 年 12 月 15 日のオプションの行使直前に、その公正価値がさらに CU800 下落して CU3,200 となっている。企業 A は、この下落を描写するため 20X3 年に CU800 の追加的な富の移転を認識する。
  - (f) オプションの保有者がオプションを行使する場合には、企業 A はオプション保有者から CU1,500 を受け取り、新たな株式を発行することによってオプション保有者に対する義務を履行する。例示の目的上、設例 5.1 では新たな株式は株式資本に認識すると仮定している。
- 5.16 コメント提出者の多くは、IFRS は現在、資本性金融商品として分類されている項目の測定値を見直していないと述べた。しかし、これは部分的にしか正しくない。
- (a) IFRS は一般的に、企業が資本性金融商品の測定値の見直しを**純損益を通じて**行うことを認めていない。それらの測定値を資本を通じて見直すこと（及びその結果生じる変動を持分変動計算書内で移転として報告すること）には障害はない。
  - (b) IFRS は、NCI の測定値を、純損益、OCI 及び他の持分変動に対する NCI の取り分について見直すことを企業に要求している。
- 5.17 IFRS は現在、持分変動計算書を通じて持分請求権の測定値を見直すという**要求**を含んでいない。そのような要求は、2 つの目的を達成することになる。
- (a) 持分保有者に、他の持分請求権が彼らにどのように影響を与えるのかに関する明確で体系的な概観を提供する。

- (b) 5.22 項から 5.29 項で論じているように、長年にわたり問題とされてきた負債と持分の分類のいくつかの論点を解決するための方法を提供する。

### 持分請求権の測定

5.18 持分請求権を測定するという要求を導入することを IASB が決定した場合には、IASB は、特定のクラスの持分請求権についてどのような測定を使用するかを、当該クラスの請求権が他のクラスの保有者にどのように影響するかを最も適切に伝える方法を考慮しつつ、特定の基準を開発又は改訂する際に決定することが必要となる。例えば、IASB は、以下の事項を決定する可能性がある。

- (a) 基礎となる純資産の配分を、一次的持分請求権の測定として使用する。例えば、この基礎は現在、NCI について使用されている。企業が複数のクラスの持分請求権を有している場合には、その配分は、すべての一次的持分請求権の保有者に帰属する持分合計に対する彼らの請求権の相対的優先順位を反映することになる。それらの相対的優先順位がさまざまな将来の状況によって変動する場合には、配分がそれらの変動を考慮することが必要となる。企業は、一次的持分請求権の測定を、保有者が受け取るキャッシュ・フローの見積りを参照して行わないことになる。そうした測定値は、実質的に、企業全体の測定を要求することになるからである。現行の「概念フレームワーク」の OB7 項で説明しているとおり、企業全体の価値を示すことは一般目的財務諸表の目的ではない。
- (b) 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。例えば、
- (i) 二次的持分請求権のあるクラスについて償却原価を使用（ある固定の合計価値を有する資本性金融商品を一定日に引き渡すか又は受け取る権利を当該請求権が与えている場合）
- (ii) ある二次的持分請求権のクラスについて公正価値を使用（合計の価値が、価格、指標又は他の変数（おそらく、発行者自身の資本性金融商品又は金融負債の価格以外のもの）の変動により変動する資本性金融商品を引き渡すか又は受取る権利を当該請求権が与えている場合）

5.19 持分請求権の測定に用いる方法に関係なく、当該請求権の測定の見直しは持分合計を変動させない。すなわち、持分合計を持分請求権のクラスの間で単に再配分するだけである。1つのクラスの持分請求権に配分される金額の見直しは、1つ又は複数の他のクラスの持分請求権に配分される金額の変動で相殺される。

5.20 本ディスカッション・ペーパーでは、「富の移転」という用語を、持分変動計算書における異なるクラスの持分請求権の間での再配分を記述するために使用している。それらの再配分は、異なるクラスの間での持分合計の配分の当期中の変動を描写する。その変動が生じるのは、異なるクラスは持分に対して異なる種類の権

利を有しているからである。それらの富の移転は収益及び費用ではない。それらは持分合計を変動させないが、1つ又は複数のクラスによる持分の拠出と、他のクラスに対する持分の同額の分配に類似したものである。

### 非支配持分

- 5.21 5.12 項から 5.14 項に記述したアプローチは、子会社に対する NCI を IFRS が扱っている方法とおおむね整合的であり、その拡張である。NCI は、現行の負債の定義も提案している負債の定義も満たさない。企業が経済的資源を移転する義務がないからである。したがって、IFRS は NCI を負債ではなく持分の一部として扱っている。IAS 第 1 号はすでに、NCI の取り分を持分、純損益及び包括利益に目立つ形で表示することを企業に要求している。企業は、NCI の変動を持分変動計算書において区分して（例えば、独立した列として）表示することになる。5.12 項から 5.14 項に記述した処理は、目立つ表示に対する要求事項を資本性金融商品の他の区分すべてに拡張することになる。

### 負債と資本性金融商品の区別

- 5.22 このセクションは、負債と資本性金融商品とを区別する際に負債の定義と持分の定義を適用する方法を議論する。この区別は、現在いくつかの影響を有している。
- (a) これら 2 つの区分は、財政状態計算書で別個に分類されている。現行の「概念フレームワーク」における負債の定義に従って厳格に区別した場合には、この分類では、現金又は経済的資源を引き渡すことを企業に義務付けている項目と、そうした義務を生み出さない項目とを区別することになる。
- (b) 純損益及びその他の包括利益の計算書
- (i) 負債から生じる収益及び費用を含んでいる（利息、並びに該当がある場合には、再測定及び決済に係る利得又は損失）。
- (ii) 企業自身の資本性金融商品の帳簿価額の変動（もしあれば）を収益又は費用として報告していない。
- (iii) 金融負債又は資本性金融商品と交換に取得したサービスの消費から生じる費用を含んでいる（IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」）。
- (c) 財政状態計算書において、
- (i) 多くの金融負債の帳簿価額が、時の経過により（また、負債が公正価値で測定されている場合には、他の諸要因について）変動する
- (ii) 特定のクラスの資本性金融商品について報告される金額は、通常、現行の実務では、当初認識後に変動しない（NCI を除く）。
- (d) 持分変動計算書

- (i) 包括利益を含んでおり、負債を控除した後の資産の帳簿価額の関連する変動を黙示的に含んでいる。したがって、黙示的ではあるが、それらの負債が持分保有者へのリターンにどのように影響を与えるのかを示している。
- (ii) 包括利益に対する NCI の取り分及び認識済みの純資産に対する NCI の持分を示している。
- (iii) 現在は、持分請求権の各クラス（NCI 以外）の価値の変動が、劣後した（ランクの低い）クラスの持分の価値、又はリターンの可能性にどのように影響を与えるのかを示していない。

5.23 金融負債と資本性金融商品との区分は、現在、IAS 第 32 号及び IFRS 第 2 号で定められている。IAS 第 32 号は、IFRIC 第 2 号「協同組合に対する組合員の持分及び類似の金融商品」により補足されている。IAS 第 32 号と IFRS 第 2 号の両方において、出発点は、企業が経済的資源を移転する義務を有しているかどうかを判定することであるが、その基本原則に対する例外がある。表 5.1 は、各アプローチを非常に凝縮した要約である。

5.24 表 5.1 が示すとおり、IFRS 第 2 号における区分（現金決済型と持分決済型の株式に基づく報酬取引の間の）は、現行「概念フレームワーク」における負債の定義にほぼ完全に依存している。IFRS 第 2 号は、義務が別のグループ企業又は他の関連当事者に置かれている取引を扱うために当該定義に 1 つの修正を加えている。これと対照的に、IAS 第 32 号は、以下について複雑な例外を設けて当該定義を覆している。

- (a) 自身の資本性金融商品の引渡しを企業に要求しているか、又は現金若しくは他の経済的資源を引渡す代わりに自身の資本性金融商品を引き渡す選択を企業に認めている一部の義務（5.28 項から 5.54 項参照）
- (b) 一部のプッタブル金融商品（5.55 項から 5.59 項）
- (c) 清算時に支払うべき一部の義務。セクション 3 では、清算時にだけ発生する支払からは負債は生じないと示唆している。したがって、報告企業の清算時の相対的な優先順位は、金融商品を金融負債又は資本性金融商品のいずれに分類するのかの判定において何も役割を果たさない。この結論は、たとえ報告企業が事前に決定された限定的存続期間を有しているとしても（又は別の当事者が清算を強制することができるとしても）当てはまる。しかし、その結論は、連結財務諸表において、親会社の清算前に連結子会社の清算時に支払うべき義務については適切ではないかもしれない。

表 5.1 : IAS 第 32 号と IFRS 第 2 号による分類の要約

	IAS 第 32 号	IFRS 第 2 号
負債	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現金又は別の金融資産を引き渡す義務<sup>(a)</sup></li> <li>● 企業自身の資本性金融商品の可変数を引き渡す義務 (デリバティブ又は非デリバティブにおいて)</li> <li>● 企業自身の資本性金融商品の固定数を現金又は他の金融資産の可変額と交換することによって決済できる又は決済しなければならない義務 (デリバティブのみにおいて)</li> <li>● 保有者が現金又は株式のいずれかで決済するのかを保有者又は発行者のいずれかが選択できるデリバティブの義務</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現金又は他の資産を移転する義務</li> </ul>
持分	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現金又は他の金融資産を移転する義務がない (かつ、上記の特徴のいずれも存在しない)</li> <li>● 清算時、又は早期買戻し時に純資産の比例的な取り分に対する権利を保有者に与える一部のプットブル金融商品</li> <li>● 清算時にだけ純資産の比例的な取り分を引き渡す義務</li> <li>● 企業自身の資本性金融商品の固定数を現金又は他の金融資産の固定額と交換することによって決済しなければならないデリバティブ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 現金又は他の資産を移転する義務がない</li> <li>● 別のグループ企業又は他の関連当事者が義務を決済するので、企業には全く義務がない</li> </ul>

(a) 又は潜在的に不利な条件により金融資産又は金融負債と交換する義務

5.25 資本の特徴を有する金融商品 (FICE) に関する共同プロジェクト (2010 年に中断) において、IASB と米国財務会計基準審議会 (FASB) は、IAS 第 32 号と同様に、次のように分類するアプローチを使用することを暫定的に決定していた。

- (a) 一部の金融商品を資本性金融商品として分類する（経済的資源を移転する義務を生じるとしても）
- (b) 一部の他の金融商品を金融負債として分類する（経済的資源を移転する義務を生じないとしても）

5.26 このように、IAS 第 32 号と FICE プロジェクトの両方におけるアプローチは、複数の例外を設けて現行の「概念フレームワーク」における負債の定義を覆すものとして見ることもできる。そうしたアプローチには重大な欠点がある。

- (a) 例外が複雑で、理解も適用も困難である。これは、解釈について要望が次々と生じていることで証明されている。
- (b) 「概念フレームワーク」における定義との不整合により、財務諸表の内的な整合性が低下し、結果として、理解可能性や比較可能性が低下する。
- (c) アプローチの不整合により、取引の経済実態を大きく変えずに、より有利な会計上の結果を達成するために取引を操作する機会を作り出す可能性がある。
- (d) 当該アプローチは、IFRS 第 2 号で株式に基づく報酬について用いられているアプローチと完全に整合的ではない。このため、比較可能性が低下し、取引形態の操作の機会が生じるとともに、特定の義務が IAS 第 32 号又は IFRS 第 2 号のどちらの範囲に含まれるのかを明確にすることの重要度が高まる。
- (e) IFRS 第 2 号では、現金決済型取引は再測定されるが、持分決済型取引は再測定されないため、さらに不整合が生じる。このことは、これらの 2 種類の決済の間の区別に圧力を与える。また、投資者が、それらの取引が彼らの投資にどのように影響を与えるのかに関して、決済の形態しだいで異なる情報を受け取ることを意味する。

5.27 IAS 第 32 号及び FICE プロジェクトで開発された例外に概念的な基礎があるのかどうか、また、それらの例外は「概念フレームワーク」の負債及び持分の定義を修正する必要性を示唆するものなのかどうかを 5.28 項から 5.29 項で論じている。具体的には、各項では次の事項を扱っている。

- (a) 資本性金融商品を引き渡す義務（5.28 項から 5.44 項参照）
- (b) 検討した他のアプローチ（5.45 項から 5.52 項参照）。
- (c) 特定の基準を開発又は改訂する際に概念を適用する上で検討が必要となる他の諸要因（5.53 項から 5.54 項参照）
- (d) 「概念フレームワーク」は、保有者が要求した場合に現金又は他の経済的資源を移転する義務を発行者が有していても、企業は一部のプッタブル金融商品を持分として扱うべきだと記述すべきかどうか（5.55 項から 5.59 項参照）



## 資本性金融商品を引き渡す義務

- 5.28 資本性金融商品は、発行者の経済的資源ではない。したがって、企業が自身の資本性金融商品を引き渡すという義務は、経済的資源を引き渡す義務ではない。したがって、現在の又は提案している負債の定義を満たさない。そのような義務は、5.7 項(c)に記述した「二次的持分請求権」の一形態である。
- 5.29 IAS 第 32 号では、持分請求権のうち一部を負債に分類し、他のものを資本性金融商品に分類している。企業は次の場合には持分請求権を負債に分類する。それは、企業が自らの資本性金融商品を、固定額又は基礎変数（例えば、コモディティ価格）の変動に基づく金額と等価な可変数の株式を受け取るか又は引き渡す契約で、「通貨として」使用する場合である。IAS 第 32 号に関する結論の根拠では、IASB は次の理由でこのアプローチを採用したと説明している。
- (a) 企業は所定の資本持分ではなく所定の金額について義務を有している。そのような契約については、企業は、取引の決済前には、自己の株式を何株（又は現金をいくら）受け取るのか又は引き渡すのかを知らず、自己の株式を受け取るのか引き渡すのかさえも分からない場合がある。
  - (b) そのような契約について資本処理を禁止することにより、資本処理を行うために潜在的に有利又は不利な取引を仕組もうとする動機が制限される。例えば、IASB は、契約が特定の資本持分ではなく特定の価値に対するものである場合に、単に株式決済条項を含めるだけで、企業が取引について資本処理を達成できるようにすべきではないと考えた。
- 5.30 本ディスカッション・ペーパーでは、負債と持分との区別を単純化できる 2 つのアプローチを識別している。狭い持分アプローチと厳密な義務アプローチである。狭い持分アプローチでは、次のことを行うことになる。
- (a) 親会社が発行している資本性金融商品のうち最も残余的な既存のクラスの中の既存の資本性金融商品だけを、持分として分類する。（最も残余的なクラスを定義するには、特定の基準を開発又は改訂する際に詳細な作業が必要となる可能性がある）。
  - (b) 他の金融商品すべてを負債として分類する。例えば、次のようなものである。
    - (i) 資産を移転する義務を生み出さない金融商品
    - (ii) NCI <sup>44</sup>
    - (iii) (a)の要件によって持分に分類される資本性金融商品に係るフォワード及びオプション

<sup>44</sup> 狭い持分アプローチに関する変化形では、NCI を持分として分類する可能性がある。

(c) 金融負債に分類されるすべての金融商品に係る利得及び損失を、純損益に認識する。

5.31 狭い持分アプローチの背景にある考え方は、IAS 第 32 号における例外の一部を基礎としている場合がある。さらに、一部の人の考えでは、狭い持分アプローチは報告企業に関する所有主の観点と整合的であり、厳格な義務アプローチは企業の観点と整合的である。付録 B は、報告企業に関する IASB の作業の文脈におけるこれらの 2 つの観点に言及している。

5.32 狭い持分アプローチは、持分請求権の最も残余的な既存のクラスの保有者の持分を、企業に対する請求権を当該投資者の観点から描写することにより、1 つのステップだけで直接に描写する。これを行うのは、企業に対する優先的な請求権のすべてを、残余請求権とは根本的に異なるものとして区分することによってである。それらの優先的請求権のすべてが、企業が経済的資源を引き渡す（すなわち、資産を引き渡す）義務を生じるわけではない。狭い持分アプローチは、負債に分類されるが経済的資源を移転する義務を生じない金融商品を目立つ形で区別するという要求事項によって補足することも考えられる<sup>45</sup>。

5.33 狭い持分アプローチとは異なり、厳密な義務アプローチは、持分請求権の最も残余的な既存クラスの保有者の持分を 2 つのステップで描写する。最初のステップは、企業全体を資本の提供者すべてに共通する観点から描写する。これは、経済的資源、経済的資源（現金など）を引き渡す義務、及び経済的資源及び義務の変動を識別することにより行われる。第 2 のステップは、その描写を、各クラスの持分請求権の保有者の観点から、すべての他の持分請求権の保有者に与える影響を識別することによって拡充する。

5.34 厳密な義務アプローチは、次のことを行うことになる。

(a) 経済的資源を引き渡す義務だけを負債に分類する。したがって、財政状態計算書は、企業の経済的資源及び経済的資源を引き渡す義務を示すことになる。純損益及びその他の包括利益の計算書は、当該経済的資源及び義務の変動を示すことになる。

(b) 持分請求権のすべてを持分に分類する。言い換えると、

(i) 当該クラスの請求権の保有者に行われる持分の分配の一部を受け取る権利を保有者に与える請求権すべて

(ii) 資本性金融商品を引き渡す義務すべて

(c) 5.13 項に示したように、すべての持分請求権の測定値を見直すことによって

<sup>45</sup> 狭い持分アプローチは、5.51 項に述べているメザニン・アプローチとは異なる。狭い持分アプローチはすべての請求権を、負債でも持分請求権でもない中間的区分を作り出さずに、負債か持分請求権のいずれかに分類する。

持分合計を再配分する。したがって、

(i) 財政状態計算書の持分セクションは、すべての持分請求権が他の持分請求権にどのように影響を与えることにあるのかを示す。

(ii) 持分変動計算書は、異なるクラスの持分請求権の間での富の移転を示す。

5.35 狭い持分アプローチと厳密な義務アプローチは両方とも、資本性金融商品の発行と交換に取得した財又はサービスを同じ方法で会計処理することになる。受け取った財又はサービスは資産である。企業が当該資産を消費する時に費用を認識する。多くのサービスについて、企業は当該資産を直ちに消費する。そのような場合、企業は持分への関連する拠出を認識すると同時に費用を認識する<sup>46</sup>。しかし、2つのアプローチは、資本性金融商品を発行する残りの義務を事後にどのように会計処理するのかという点で異なる。

(a) 狭い持分アプローチでは、当該義務を金融負債として認識し測定する。帳簿価額の事後の変動を純損益に（又は、純損益と OCI へのアプローチ次第で、場合によっては OCI に）報告する。

(b) 厳密な義務アプローチでは、持分請求権として持分の中で当該義務を認識する。帳簿価額の事後の変動を、富の移転として持分変動計算書で報告する。

5.36 狭い持分アプローチの主要な利点は、以下の点である。

(a) 持分投資者が持分変動計算書を読んで理解する必要性に、厳密な義務アプローチほど重点を置いていない。さらに、一部の人々は、希薄化及び異なるクラスの持分保有者の間での富の移転が単純かつ理解可能な形で報告できると感じるかもしれない。これは、そうした影響を、持分変動計算書ではなく、純損益及びその他の包括利益の計算書の本体で示すだけで行うことができる。

(b) 特定の金融商品が経済的資源を移転する義務を企業に生じさせるのかどうかの評価を企業に要求しない。これと対照的に、厳密な義務アプローチでは、そのような評価が必要となり、これには相当の判断が必要となる場合がある（特に、現金による決済の可能性の方が高いが、発行者が自身の資本性金融商品を用いて決済することを認めるオプションを含んでいる一部の金融商品について）。5.42 項は、存在する可能性のある複雑性の一部に言及している。

(c) 金融商品を発行しているすべての企業は、最も残余的なクラスの金融商品を持分に分類することになる。これにより、5.55 項から 5.59 項で論じているような、一部のクラスのプッタブル金融商品についての免除の理由となった懸念を取り除く可能性がある。これは、多くの協同組合や相互会社にとって重要な論点である。

<sup>46</sup> IFRS 第 2 号の BC45 項から BC53 項参照

5.37 しかし、IASB の予備的見解では、厳密な義務アプローチの方が狭い持分アプローチより好ましい。これは次の理由による。

- (a) 厳密な義務アプローチは、現行の負債の定義と整合的である。結果として、非支配持分の現行の処理とも整合的である。負債の定義を狭い持分アプローチと整合的にするように修正すると、定義が複雑になり理解可能性が低下することになる。
- (b) 厳密な義務アプローチの方が、狭い持分アプローチよりも 2 つの重要な区別を明確に分離する。
  - (i) 企業は現金又は他の経済的資源を移転する義務を有しているのか。この質問に対する答えは、融資者にとって重要である。そうした義務は融資者に生じそうなリターンに影響を与える可能性があるからである。また、その答えは投資者にとっても重要である。そうした義務は企業の存続を脅かす可能性があるからである。厳密な義務アプローチは、義務が現金又は他の経済的資源を移転することを企業に要求する場合にはその義務を負債として分類することによって、この質問に答える。
  - (ii) ある金融商品が、他のクラスの持分請求権の既存の保有者へのリターンに影響を与える優先的な（ランクの高い）請求権を生じるのか。厳密な義務アプローチは、各クラスの持分請求権を区分して持分変動計算書で報告することによってこの質問に答える。（これと対照的に、狭い持分アプローチは、優先的な請求権を負債に分類することによってこの質問に答える。）
- (c) すべての持分請求権を測定することにより、他の持分請求権の影響に関してより明確で目立つ情報を持分保有者に提供することになる。
- (d) 新基準又は改訂基準の開発の際に適用した場合に、
  - (i) IAS 第 32 号と IFRS 第 2 号との不整合を解消することになる。
  - (ii) すべての株式に基づく報酬について再測定を要求することになり、IFRS 第 2 号から複雑性の 1 つの発生源が取り除かれる。

5.38 5.29 項(b)では、IAS 第 32 号における処理は、資本処理を行うために潜在的に有利又は不利な取引を仕組もうとするインセンティブを制限すると説明している。この処理は、当該取引が既存の持分請求権の保有者に対して与える影響を目立つ形で報告するために純損益を使用することによって、そうしたインセンティブを制限する。また、厳密な義務アプローチは、それらの影響を目立つ形で報告するが、この目的には持分変動計算書を使用する。

5.39 負債と持分との区別に関する議論は、レバレッジを描写する最善の方法に集中することが多い。レバレッジは、異なるが関連する 2 つの条件に言及する可能性が

ある。これは、次のように略式に記述することができる。

- (a) キャッシュ・レバレッジ——次の両者の比率
  - (i) 現金（又は他の経済的資源）の引渡しによって決済しなければならない財務義務
  - (ii) エクイティ・ファイナンスと
- (b) リターン・レバレッジ——次の両者の比率
  - (i) 負債を控除した後の企業の資産に対する残余持分に対するリターンを完全には共有しない財務的な義務
  - (ii) 当該残余リターンを共有する義務

5.40 典型的な負債性金融商品は、キャッシュ・レバレッジとリターン・レバレッジの両方に寄与する。一方、資本性金融商品の発行によって全体を決済する義務は、リターン・レバレッジには寄与するがキャッシュ・レバレッジには寄与しない。本ペーパーで記述している厳格な義務アプローチは、負債と持分との区別をキャッシュ・レバレッジの描写のために使用し、持分変動計算書での表示を、キャッシュ・レバレッジの描写からは明らかではない追加的なリターン・レバレッジを描写するために使用する。他方、狭い持分アプローチは、負債と持分との区別をリターン・レバレッジの描写のために使用し、キャッシュ・レバレッジを描写するためには開示に依拠することが必要となる。

5.41 5.36 項では、狭い持分アプローチは、優先的な請求権の帳簿価額の変動が持分投資者に与える影響のすべてを純損益及びその他の包括利益の計算書の本体で示すと述べている。一方、厳密な義務アプローチでそれらの影響を見るためには、持分投資者は、純損益又は包括利益以外も調べる必要がある。しかし、追加的に調べる必要性は新しいものではないであろう。持分投資者はすでに、1株当たり利益の計算に用いる分子に純損益を調整したいと考える場合には、そうする必要はある。

5.42 厳密な義務アプローチは、金融商品が経済的資源を移転する義務を生み出すのかどうかの評価を企業に要求する。金融商品が一部の状況では経済的資源を移転するが他の状況ではそうでない場合には、当該評価は複雑となる可能性がある。

- (a) 金融商品は、保有者と発行者の両者が統制できない事象が発生した場合に経済的資源の移転を企業に要求する可能性がある。3.70 項から 3.71 項に示しているとおり、そのような要求は経済的義務を移転する義務を生じさせ、したがって負債が存在する。
- (b) 金融商品は、相手方が何か行動を起こす場合（例えば、オプションを行使する場合）には、経済的資源の移転を企業に要求する可能性がある。3.70 項か

ら 3.71 項に示したとおり、そのような要求は経済的資源を移転する義務を生じさせ、したがって負債が存在する。

- (c) 金融商品は、企業自身が何か行動を起こす場合（例えば、オプションを行使できない場合）には、経済的資源の移転を企業に要求する可能性がある。3.72 項から 3.89 項には、そうした場合に企業が負債を有しているのかどうかを評価する際に目的適合性があるものとなるいくつかの要因の議論がある。さらに、3.98 項から 3.102 項では、企業が経済的資源の移転を回避することを可能にするオプションを保有しているように見えるが当該オプションが経済的実質を欠いている場合に、企業は負債を有しているのかどうかを論じている。

5.43 5.7 項(c)における二次的持分請求権の非公式な記述は、別の持分請求権を受け取るか又は移転する義務と別の持分請求権を受け取るか又は移転する権利の両方を含んでいる。このセクションにおける議論の大部分は、持分請求権のうち資本性金融商品を移転する義務を生じるものに焦点を当てている。同様の考慮は、企業が資本性金融商品の引渡しを請求する権利（自身の株式に係る買建コール・オプション又は自身の株式の買戻予約など）にも適用される。付録 E では、企業自身の株式に係るオプションとフォワードにより生じる権利及び義務を要約している。

5.44 本ディスカッション・ペーパーには、読者がさまざまなアプローチの含意のいくつかを理解するのに役立つためのいくつかの付録を含めている。IASB は、この種の詳細な付録を「概念フレームワーク」に含めることを予定していない。

- (a) 付録 C では、このセクションで論じているアプローチを例示するための 2 つの設例を提供している。
- (b) 付録 D では、厳密な義務アプローチでは異なるクラスの金融商品をどのように扱うことになるのかを要約している。
- (c) 付録 E では、企業自身の株式に係るオプションとフォワードにより生じる権利及び義務を要約している。
- (d) 付録 F では、負債と資本性金融商品とを区別する方法に関して基準を改訂する際に IASB が対処することが必要となる可能性のある 3 つの質問に関する背景情報を提供している。これらの質問は、企業が自身の持分及び NCI に関して売り建てたオプションの測定に関するものである。

### 検討した他のアプローチ

5.45 過去の作業の中で、IASB は、FASB が 2007 年の予備的見解文書「資本の特徴を有する金融商品」に含めていた他のいくつかのアプローチを検討し、2008 年の IASB のディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」の中で議論した。それらのアプローチは、「基本的所有アプローチ」、「所有・決済アプローチ」、

「改訂期待結果 (REO) アプローチ」と呼ばれていた<sup>47</sup>。

- 5.46 3つのアプローチすべてが「基本的所有金融商品」に言及している。これは、次のような金融商品と定義されている。
- (a) 保有者が、発行者が分類の決定を行う日に清算するとした場合に、すべての他の請求権に劣後する企業の資産の取り分に対して請求権を有している。
  - (b) 保有者が、すべての優先順位の高い請求権が充足された後に残る企業の資産の一定割合に対して権利を与えられている。
- 5.47 基本的所有アプローチは、基本的所有金融商品だけを持分に分類することになる。これは狭い持分アプローチである。狭い持分アプローチの利点と欠点を 5.36 項から 5.37 項で論じている。
- 5.48 基本的所有アプローチは、現行の負債の定義及び提案している負債の定義と不整合である。FASB の予備的見解文書では、下記と同様の定義は基本所有アプローチと整合するであろうと述べていた。「負債は請求権であり、その確率加重した結果は基本的所有金融商品に対する分配に利用可能な資産を減らすことになる」という定義である。当該文書の付録 D では、そこで論じている 3つのアプローチについて負債と持分の考えられる定義を論じている。本ディスカッション・ペーパーではそれらの定義を再録していない。
- 5.49 所有・決済アプローチでは、次のものを持分に分類することになる。
- (a) 基本的所有金融商品
  - (b) 他の無期限金融商品及び一部のデリバティブ金融商品で、企業の基本的所有金融商品に連動し、それにより決済されるもの
  - (c) 複数の結果を有する金融商品（当該結果のうち 1 つ又は複数が、基本的所有金融商品の保有者に対するリターンと同じ一般的な特性を有するリターンを保有者に提供する場合）
- 5.50 REO アプローチでは、次のものを持分に分類することになる。
- (a) 基本的所有金融商品
  - (b) その公正価値が基本的所有金融商品と同方向又は反対方向に変動する金融商品（又は金融商品の構成部分）
- 5.51 FASB の予備的見解文書は、3つの他のアプローチを簡単に議論していた。
- (a) 請求権アプローチ（負債と持分とを全く区別しない）

<sup>47</sup> IASB のディスカッション・ペーパー及び FASB の予備的見解文書は、下記で入手可能である。  
<http://go.ifrs.org/FICE-Discussion-Papers>

- (b) メザニン・アプローチ（負債と持分との間に追加的な要素を定義する）
- (c) 損失吸収アプローチ（ある金融商品の純資産に対する請求権が企業に損失が発生すると減少する場合に、当該金融商品（又は当該金融商品の構成部分）を持分に分類する）

5.52 FASB の予備的見解文書及び IASB のディスカッション・ペーパーに対するコメントをレビューした後、IASB と FASB の両者は、所有・決済、REO、請求権、メザニン又は損失吸収の各アプローチを追求しないことを決定した。その理由としては、複雑性、理解可能性の欠如及び負債についての概念上の定義との不整合があった。したがって、本ディスカッション・ペーパーではこれらのアプローチを分析していない。

### 基準における概念の適用

5.53 前述のとおり、IAS 第 32 号、IFRS 第 2 号及びいくつかの関連する解釈指針は、金融商品を金融負債又は資本性金融商品に分類するための要件を提供している。IASB がそれらの要件の変更を検討したいと将来に考える場合には、IASB は自らのアジェンダへのプロジェクトの追加のための、また、公開草案及びその後の IFRS の修正のための通常のデュー・プロセスを経ることが必要となる。

5.54 負債と持分とを区別する方法を特定の基準において決定する際には、IASB は、次のものを含め、本ディスカッション・ペーパーで扱っていない他のいくつかの質問を扱うことが必要となる可能性がある。

- (a) 単一の金融商品を複数構成部分に分離すべきかどうか、また、それはどのような場合か。例えば、
  - (i) IAS 第 32 号が一部の場合に要求しているように、複合金融商品を負債部分と持分部分とに分離すべきか。
  - (ii) 企業の自身の持分に係る一部のデリバティブを、分離により異なる結果が生じる場合に、別個の構成部分に分離すべきかどうか。例えば、先渡契約は、買建オプションと売建オプションとの組み合わせと見ることができる。当該先渡契約は、買建オプションの場合には存在しない決済する義務を生じるものと見られる可能性がある。
  - (iii) プッタブル株式を、主契約である持分と組込プット・オプションとに分離すべきかどうか。そうした分離は、プッタブル株式及び単独の売建プット・オプションとの処理の整合性を図るための 1 つの方法となる可能性がある。（IAS 第 32 号では、異なる方法で整合性を達成している。単独及び組込の両方の売建プット・オプションについて総額表示を要求することによるものである。）



- (b) 同様に、複数の別個の金融商品を、会計処理の目的上、単一の金融商品に関連付けるべきかどうか。
- (c) 子会社の中の一部の義務を、連結時に負債から持分（又はその反対）に振り替えるべきかどうか。例えば、企業が清算時にだけ経済的資源を移転する義務を有している場合には、当該義務は当該企業の負債でないであろう。しかし、状況によっては、それを企業の親会社の連結財務諸表における企業集団の負債として扱うことが適切であるかもしれない（特に、企業の清算が親会社の清算前に発生する可能性がある場合）。
- (d) 経済的実質のない契約条件に関して具体的なガイダンスが必要かどうか（例えば、オプションのうちディープ・イン・ザ・マネー又はディープ・アウト・オブ・ザ・マネーの状態にあり、失効前に変化する真の可能性がないもの）。3.98 項から 3.108 項では、経済的実質に欠ける契約上のオプションについての議論を記載している。
- (e) 次の 3 つの質問（付録 F が詳細な背景を示している）
  - (i) 企業自身の株式に係る売建プット・オプションにより生じる権利及び義務を測定する方法
  - (ii) 売建プット・オプションにより生じる負債の変動は、収益又は費用、持分の分配又は持分の拠出のいずれを生じるのか
  - (iii) NCI に係る売建プット・オプションにより生じる権利又は義務を測定する方法、及び当該権利及び義務の測定値の変動を表示する場所

### プッタブル金融商品

- 5.55 IAS 第 32 号では、一部のプッタブル金融商品を、それらが資産を移転する義務を生み出し金融負債の定義を満たすとしても、資本性金融商品に分類するよう企業に要求している。いくつかの複雑で詳細な要求事項を要約すると、これは次のような金融商品に適用される。
- (a) すべての負債を控除した後の企業の純資産に対する比例的な残余持分を保有者に与えているが、同時に、
  - (b) 清算時に、又は早期償還時に、当該比例的な取り分とおおむね同等の金額で現金又は他の資産を保有者に引き渡すことを企業に強制している。
- そうした商品を発行する企業の例は、協同組合又は相互会社である。
- 5.56 IAS 第 32 号に関する結論の根拠は、プッタブル金融商品を負債に分類することから生じる次のような懸念を識別している。
- (a) 継続的に、当該負債は要求払金額を下回らない金額で認識される。これは、

企業の市場株価の全体が、当該金融商品の償還価額の計算基礎しだいで負債に認識される結果となる可能性がある。

- (b) 当該負債の帳簿価額の変動が純損益に認識される。これは、次のような理由で直観に反する会計処理となる（償還価額が企業の業績に連動している場合）。
  - (i) 企業の業績が良い時には、当該負債の決済金額の現在価値が増加して損失が認識される。
  - (ii) 企業の業績が悪い時には、当該負債の決済金額の現在価値が減少して利得が認識される。
- (c) これも償還価額の計算基礎しだいで、未認識の無形資産及びのれんがあることや、認識されている資産及び負債の測定が公正価値でない場合があることにより、企業が負の純資産を報告することとなる可能性がある。
- (d) 財政状態計算書が、当該企業を資金調達のすべて又は大半を負債で行っているものとして描写することになる。
- (e) 株主への利益の分配が費用として認識されることになる。このため、純損益が業績ではなく分配方針の関数のように見えるかもしれない。

5.57 IAS 第 32 号における例外は、一部のプッタブル金融商品を資本性金融商品であるかのように扱う。現行の「概念フレームワーク」は、その例外の基礎を提供していない。IASB の予備的見解としては、例外を設けることについて 5.56 項に示した理由は依然として妥当であり、「概念フレームワーク」はその例外の基礎となる考え方を提供すべきである。その提案を反映するために、改訂後の「概念フレームワーク」は、経済的資源を引き渡すことを企業に強制する一部の義務を、資本性金融商品であるかのように扱うべきであると記述すべきである。1 つの帰結は、当該義務の帳簿価額の変動が純損益に認識されなくなるというものである。おそらくは、この処理は、その義務が、そうでなければ持分を報告しないであろう企業（一部の協同組合又は相互会社など）が発行する最も劣後的な（最低ランクの）クラスの金融商品である場合には、適切である可能性がある。そうした場合には、他の負債を控除した後の企業の資産に対して残余持分を有するような金融商品のクラスは他にはない。したがって、最も劣後的なクラスの金融商品の保有者に対する支払は、持分の分配に類似したものとみなされる可能性がある。

5.58 そうしたアプローチを使用すべきかどうか、また、その場合にいつ使用するのかを識別することは、引き続き、IASB が個別の基準を開発又は改訂する際に行う決定となる。例えば、以下のトピックは、IASB が IAS 第 32 号、IFRS 第 2 号又は他の基準を修正するためのプロジェクトを実施するとした場合には、分析が必要となる可能性がある。

- (a) ある義務が報告企業の子会社の清算時にだけ生じることになる場合に、当該

義務を持分請求権であるかのように扱うことができるか。

- (b) これらのプッタブル金融商品の一部又は全部を、組込プット・オプション（これについて負債が認識されることになる）と主契約である資本性金融商品とに分離すべきかどうか。

5.59 企業が発行する最も劣後的なクラスの金融商品は、5.30 項に述べた狭い持分アプローチでは資本性金融商品としての要件を満たす可能性がある。したがって、狭い持分アプローチでは、当該クラスの中のプッタブル金融商品に対する例外を設けることが不要となる可能性がある。これと対照的に、そのような例外がないと、厳格な義務アプローチでは、これらの金融商品を持分として扱わないことになる。

## コメント提出者への質問

### 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。

## セクション 6——測 定

- 6.1 現行の「概念フレームワーク」は、測定及びどのような場合に特定の測定を使用すべきなのかに関するガイダンスをほとんど提供していない。このセクションでは、IASB が新基準又は改訂基準における測定の要求事項を開発する際の助けとするために改訂「概念フレームワーク」に含めることが考えられるガイダンスを記述している。
- 6.2 財務諸表には、財務諸表の構成要素の定義に合致し認識要件を満たす項目についての記述及び金額が記載される。本ディスカッション・ペーパーで使用する用語としての「測定」は、財務諸表に含めるべき金額を決定するプロセスである。「測定値」(measure) という用語は、表示又は開示される金額を指す。
- 6.3 多くの取引は、現金又は短期債権で決済される。こうした取引を伴う活動しかない企業には、測定の論点はほとんどなく、このセクションで議論している可能な測定の概念に大きな影響を受けない。しかし、企業が他のもっと複雑な活動を行っている場合には、測定の決定の重要度が高くなる。このセクションでは、
- (a) 財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が、測定にどのように影響を与えるのかを記述している (6.6 項から 6.36 項参照)。
  - (b) 次の 3 つの測定の区分を記述し議論している。
    - (i) 原価ベースの測定 (6.38 項から 6.44 項参照)
    - (ii) 現在市場価格 (公正価値を含む) (6.45 項から 6.50 項参照)
    - (iii) 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定 (6.51 項から 6.54 項参照)
  - (c) 適切な測定を識別する方法を議論している (6.55 項から 6.109 項参照)
  - (d) 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定をさらに詳細に記述している。これらは、現在価格の見積り以外の測定である (6.110 項から 6.130 項参照)。
- 6.4 このセクションは、発行した資本性金融商品の測定については具体的に議論していないが、当初測定の議論 (6.58 項から 6.72 項参照) で考慮している諸要因は資本性金融商品の当初測定に適用可能であろう。資本性金融商品の測定値の事後の見直しについてはセクション 5 で論じている。
- 6.5 IASB は、持分法会計及び外貨建金額の換算に関する論点については、これらのトピックに関して基準を改訂する際に扱う方が適切であろうと考えている。したがって、本ディスカッション・ペーパーではこれらのトピックを議論していない。

## 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

### 測定之目的

- 6.6 「概念フレームワーク」の土台は、財務報告の目的である。当該目的及び有用な財務情報の質的特性（当該目的を基礎とする）は、測定概念の基礎を提供する。
- 6.7 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ことである<sup>48</sup>。
- 6.8 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かつ効果的に果たしていたかに関する情報が含まれる<sup>49</sup>。
- 6.9 さらに、財務情報が有用であろうとするならば、目的適合的でなければならず、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない<sup>50</sup>。これら2つの質的特性（目的適合性と忠実な表現）は、有用な財務情報の基本的な質的特性である。
- 6.10 財務報告の目的を測定に適用すると、IASBの予備的見解としては、測定之目的は、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して、目的適合性のある情報を忠実に表現することに寄与することである。

### 目的適合性

- 6.11 IASBは、すべての資産及び負債を同一の基礎で測定すると決定することもできるであろう。例えば、IASBが次のいずれかを決定することも考えられる。
- (a) すべての資産及び負債を公正価値などの現在市場価格で測定する。売却されない資産については、企業の営業活動から生じる収益又は費用は、経営者が資源を市場価格の示唆よりも効率的かつ効果的に使用したのかどうかを示すものとなる。
- (b) すべての資産及び負債を原価ベースの金額で測定する。資産が売却（消費ではなく）されるか又は負債が移転（決済ではなく）される場合には、売却又は移転の決定の影響は、企業が当該売却又は移転を会計処理する際に明らかになる。類似した資産及び類似した負債が、取得原価が異なる場合には異なる

<sup>48</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB2項参照

<sup>49</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB4項参照

<sup>50</sup> 現行の「概念フレームワーク」のQC4項参照

る金額で計上されることになる。

- 6.12 すべての資産及び負債を同一の基礎で測定すれば、財務諸表上のすべての金額が同じ意味を持つことになり、合計や小計が、現行の要求事項に基づいて作成される財務諸表の場合よりも理解可能性の高いものとなる。例えば、現行の要求事項では、純資産の合計額として表示される金額にはあまり意味がない。さまざまな異なる測定を用いて測定した項目の合算だからである。
- 6.13 しかし、このアプローチには次のような問題点がある。
- (a) すべての資産及び負債を原価ベースで測定することは、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がある。例えば、原価ベースの測定は、デリバティブである金融資産に関して目的適合性のある情報を提供する可能性は低い。
- (b) 一部の資産及び負債について、現在市場価格に関する情報は、過去の取引で生み出されたマージンに関する情報よりも目的適合性が低いと考えている財務諸表利用者がある。例えば、一部の利用者は、営業活動に使用されている有形固定資産に関する原価ベースの情報の方が、現在市場価格に関する情報よりも目的適合性が高いと考えている。さらに、現在市場価格が直接入手できない場合にそれらを見積ることは、コストが高くなるとともに主観的となる可能性がある。したがって、すべての資産及び負債を現在市場価格で測定することは、当該価格の算定（又は見積り）のコストを正当化するのに十分な便益を財務諸表利用者に提供しない場合がある。
- 6.14 これらの問題点があるため、IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」はすべての資産及び負債を同一の基礎で測定することを提案すべきではない。
- 6.15 測定は、財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益の計算書の両方に影響を与える。これらの計算書の両方が、利用者に目的適合性のある情報を提供する必要がある。財政状態計算書だけ又は純損益及び OCI を表示する計算書だけを考慮して測定を選択することは、通常は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性のある情報を生み出すことにならない。
- 6.16 IASB の考えでは、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可能性が高いのかによって決まる。例えば、
- (a) 一部の資産はキャッシュ・フローに直接寄与する（例えば、売却によって）。この種の資産については、財務諸表利用者は、将来キャッシュ・フローへの寄与を評価するために、当該資産の現在市場価格に関する情報を使用する可能性が高い。
- (b) 一部の資産は、キャッシュ・フローを直接的には生成しないか又は他の資産

との組合せで使用される（例えば、有形固定資産）。現在市場価格に関する情報は、こうした資産に関して目的適合性のある情報を財務諸表利用者に提供しない場合がある（特に、当該資産に代替的な用途がない場合）。むしろ、財務諸表利用者は、このような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を、取引及び資産の消費に関する原価ベースの情報を使用して過去のマージンを識別し将来のマージンを見積ることによって評価することが多い。たまたま報告期間の末日時点で保有している資産の市場価格の変動は、この目的には目的適合性が特にならない場合がある。

- (c) 一部の種類の負債については、現在市場価格は、当該負債が将来キャッシュ・インフローをどのように減少させるのかについての最善の指標を提供する。他の種類の負債については、現在市場価格は、当該負債から生じる最終的なキャッシュ・アウトフローの最善の指標を提供しない場合がある。例えば、キャッシュ・フローが固定された非デリバティブ負債の帳簿価額は、期待キャッシュ・フローが変わらなくても変動し、これにより契約上の金利フローに関する情報が不明瞭となる可能性がある。さらに、負債を現在市場価格で測定する場合、それにより生じる利得及び損失により、当該負債が将来キャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するのが困難になる可能性がある（当該利得及び損失が理解可能な方法で分解される場合を除く）。

6.17 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、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを財務諸表利用者が評価する方法に影響を与える。このため、IASB の予備的見解としては、測定の選択は、

- (a) 個々の資産について、それが将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかによって決めるべきである。
- (b) 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よって決めるべきである。

6.18 6.73 項から 6.109 項では、次のさまざまな方法について論じている。

- (a) 資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法
- (b) 負債が決済又は履行される方法

6.19 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又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。例えば、次のいずれかの場合には、これに該当する可能性がある。

- (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により、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ことができないため、原価ベースの測定技法が機能しない可能性がある場合

- (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

したがって、この種の資産及び負債については、現在市場価格が最も目的適合性の高い測定値となる可能性が高い。

### 忠実な表現

- 6.20 忠実な表現という基本的な質的特性は、目的適合性よりも測定に対する含意が少ない。しかし、忠実な表現も若干の含意がある。
- 6.21 完全に忠実な表現には誤りがない。しかし、これは測定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しない。観察可能でない価格の見積りは、見積りであることが明確かつ正確に記述され、見積りのプロセスの内容と限界が説明され、当該見積りを作成するための適切なプロセスの選択と適用の際に誤りがない場合には、忠実な表現となる可能性がある<sup>51</sup>。
- 6.22 特定の測定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断する際に、IASB は、項目間の関連をどのように描写するのが最善なのかを考慮することが必要となる場合がある。資産と負債が何らかの点で関連している場合には、それらの資産と負債に異なる測定を使用すると、測定の不整合（「会計上のミスマッチ」と呼ばれることがある）が生じる可能性がある。測定の不整合は、報告企業の財政状態及び業績を忠実に表現しない財務諸表を生み出す可能性がある。したがって、IASB は、状況によっては、関連する資産又は負債について同一の測定アプローチを要求（又は許容）した方が、異なる測定アプローチを使用するよりも、財務諸表利用者にとって有用な情報を提供する可能性があると結論を下す場合がある。これに該当する可能性が特に高いのは、ある項目からのキャッシュ・フローが別の項目からのキャッシュ・フローと契約上連動している場合である。

### 補強的な特性

#### 理解可能性

- 6.23 理解可能性という補強的な質的特性（現行の「概念フレームワーク」の QC30 項から QC32 項参照）も、測定の要求事項の設定に重要な影響がある。財務諸表利用者は使用されている測定を理解できる必要がある。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。したがって、IASB の予備的見解としては、使用する異なる測定値の数を、目的適合性のある情報を提供するのに必要な最小

<sup>51</sup> 現行の「概念フレームワーク」の QC15 項参照



限の数に制限すべきである。

- 6.24 IASB の考えでは、特定の項目について使用する測定の種類の不必要な変更も避けるべきであり、必要な変更については理由及び当該変更の影響の明確な説明を要求すべきである。これは、事後測定は当初測定と同一、又は少なくとも整合的にすべきであることを意味する。そうしないと、取引又は経済状況の変化を描写しない収益又は費用を認識する結果となる。同様に、測定の任意の変更は避けるべきである。そうしないと、企業が都合の良い時期に利得又は損失を認識するように測定の変更を選択することによって利益を操作できてしまうからである。
- 6.25 測定の変更を避けることは、次のことを妨げるものではない。
- (a) 減損についての修正をした減価償却後の取得原価などの原価ベースの測定。減損修正は、測定アプローチの変更によるものではなく、経済的变化から生じるものであり、したがって、理解可能でそうした経済的变化を忠実に表現できる目的適合性のある情報を提供する。
  - (b) 表示する情報の目的適合性を高めるための測定の要求事項の変更。しかし、こうした変更の影響は透明である必要がある。

### **その他の補強的な特性**

- 6.26 理解可能性のほかに、財務情報を有用にする 3 つの補強的な特性（適時性、検証可能性、及び比較可能性）があり、IASB は測定の要求事項を設定する際にそれらのそれぞれを考慮する必要がある。
- 6.27 適時性とは、情報が有用となる可能性がある間に情報を提供することを意味する。適時性は、目的適合性という基本的な特性にすでに含まれているもの以外には測定に対する具体的な含意がない。価格又は価値の変動に目的適合性がある場合には、使用する測定はそれらを発生時に（将来のどこかの時点ではなく）認識する結果となるべきである。
- 6.28 検証可能性は、次のいずれかによって独立に補強することのできる測定の使用を含意している。それは、直接的に（例えば、企業が参加したか又は観察できる取引における価格の観察により）又は間接的に（例えば、モデルに対するインプットのチェックにより）行われる。特定の測定が検証できない場合には、IASB は、異なる測定を使用するか又は使用された仮定を財務諸表利用者が理解できるようにする開示を要求することを検討すべきだと考えている。
- 6.29 比較可能性は、期間ごとに及び企業間で同じ測定を使用することを含意している。最小限の数の測定を使用すること（6.23 項から 6.25 項で理解可能性の文脈で議論した）は、比較可能性に寄与することになる。

### **コストの制約**

- 6.30 現行の「概念フレームワーク」の QC35 項に記述されているコストの制約は、測定  
の要求事項に関する IASB の決定にも影響を与えるべきである。コストは情報の  
利用可能性に大きく左右される。多くの測定は見積りであり、それらの見積りへ  
のインプットのために必要とされる情報は、自由に入手できない場合もある。コ  
ストは、情報の収集、処理及び検証の際に発生する。一般に、特定の測定に関連  
したコストは、当該測定に関する主観性が増すにつれて増大する。
- 6.31 同時に、たとえある測定が最も目的適合性が高いものとなる可能性があるとして  
も、財務諸表利用者にとっての便益は、測定の主観性が高くなる（したがって、  
作成のコストが高くなる）につれて低下する。不幸なことに、主観性の全くない  
測定に目的適合性がない場合がある。例えば、現在市場価格は、固定されたキャ  
ッシュ・フローのないデリバティブ金融商品や相当の販売努力なしに売却できる  
ことが確実な資産については、明らかに最も目的適合性の高い測定値である。し  
かし、現在市場価格が不明で、デリバティブ金融商品のキャッシュ・フローに影  
響を与える要因に関して利用可能な市場情報がほとんど又は全くない場合には、  
現在市場価格についてのどのような見積りも、非常に主観的で不確実であろう。
- 6.32 このような場合には、見積りのコストは高い可能性が高く、便益（目的適合性）  
は低い可能性がある。別の測定値（例えば、前項で述べたデリバティブを取得す  
るための当初の取引価格）のコストが非常に低く、その金額が確定している場合  
もある。しかし、その便益（目的適合性）はゼロ又はゼロに近い。その取得原価  
は最終的なキャッシュ・フローに関する情報をほとんど又は全く提供しないから  
である。
- 6.33 これに該当する場合には、IASB は、最も目的適合性の高い利用可能な情報（6.31  
項のデリバティブの例では、市場価格の見積り）を提供するコストを、財務諸表  
利用者にとっての便益（見積りが非常に主観的である場合には、大きくないかも  
しれない）とバランスさせることが必要となると考えている。IASB は、特定の測  
定の目的適合性が低すぎる場合又はコストが高すぎる場合には、別の測定を検討  
すべきであるとも考えている。
- 6.34 一部の人は、特定の測定の主観性が高い場合には、その測定は描写する  
項目の忠実な表現にはなり得ないと主張している。しかし、非常に不確実な見積  
りであっても、適切に記述されていれば（例えば、市場価格ではなく市場価格の  
非常に不確実な見積りとして）、忠実に表現されることになる。したがって、IASB  
が非常に不確実な測定について考慮する必要のある要因は、以下のものである。
- (a) 当該測定に目的適合性があるかどうか
  - (b) 当該測定に目的適合性がある場合、当該測定に関する情報をどのように開示  
するのが最善か
- セクション 4 では、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

ではないと IASB が判断する可能性のある状況を記述している。それは、当該資産又は負債のどの測定値も、たとえすべての必要な記述と説明を開示したとしても、当該資産又は負債及び当該資産又は負債の変動の十分に忠実な表現とはならないことによるものである。

## 要 約

6.35 財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性の考慮により、IASB は測定に関する次のような予備的見解に至った。

- (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率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その他の包括利益の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) 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限の数とすべきである。不必要な測定変更は避けるべきであり、必要な測定変更は説明すべきである。
- (f) 財務諸表利用者にとっての特定の測定の便益は、コストを正当化するのに十分なものであることが必要である。

6.36 このセクションの残りの部分では、次の事項を扱っている。

- (a) 測定区分 (6.37 項から 6.54 項参照参照)
- (b) 適切な測定を識別する方法 (6.55 項から 6.109 項参照)
- (c) 現在価格の見積り以外のキャッシュ・フロー・ベースの測定 (6.110 項から 6.130 項参照)

## 測定区分

- 6.37 本ディスカッション・ペーパーは、測定を3つの区分にグループ分けしている。
- (a) 原価ベースの測定（6.38 項から 6.44 項参照）
  - (b) 公正価値を含めた現在市場価格（6.45 項から 6.50 項参照）
  - (c) 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定（6.51 項から 6.54 項参照）

### 原価ベースの測定

- 6.38 IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」及び IAS 第 40 号「投資不動産」における取得原価の定義は、次のとおりである。

資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支払った現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値…

負債について同様の定義が仮にあったとすれば、負債の発生時に受け取った現金若しくは現金同等物又は他の受け取った対価の公正価値を参照するであろう。

- 6.39 IAS 第 2 号「棚卸資産」では、原価には、購入原価、加工費、及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストのすべてを含めると述べている。IAS 第 16 号でも、何を取得原価に含めるべきかを明示している。
- 6.40 資産及び負債の取得原価の当初測定値は、一定期間にわたりさまざまな方法で調整される。最も一般的な理由は次のようなものである。
- (a) 減価償却又は償却
  - (b) 利息の発生計上、ディスカウントの増額計上、又はプレミアムの償却
  - (c) 資産の減損又は不利になった負債の帳簿価額の増額

- 6.41 原価ベースの測定が、価格変動を反映するために修正される場合もある。例えば、
- (a) 取得原価が、一般物価変動を反映するために修正される場合がある。これは、高インフレ経済で営業している企業について特に目的適合的である可能性があり、IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」で使用されている。
  - (b) 取得原価が、個別の価格変動を反映するために修正される場合がある。これは資産及び負債を再調達原価で測定することになる。一部の財務諸表利用者は、再調達原価を用いて算出できるマージンの方が、歴史的な原価から算出したマージンよりも目的適合性が高いと考えている。

一般物価変動又は個別の価格変動を反映するように取得原価を修正することは、何らかの資本維持の概念により要求されているものである。セクション 9 で説明しているとおり、本ディスカッション・ペーパーは、これらの資本維持の概念の使用の考え得る含意を検討していない。

6.42 一部の人は、現在原価ベースの測定の方が、歴史的原価に基づく測定よりも目的適合性の高い情報を提供できると主張してきた。例えば、剥奪価値（「事業にとっての価値」ともいう）と呼ばれる測定は、測定しようとしている資産を奪われたとした場合に企業が受けるであろう損失を表す。剥奪価値は、次のいずれか低い方の金額である。

- (a) 企業が当該資産を取り替えるために支払うことが必要となる金額
- (b) 当該資産の回収可能価額。これは次のいずれか高い方の金額である。
  - (i) 当該資産の売却コスト控除後の公正価値
  - (ii) 使用価値。使用価値とは、企業による当該資産の継続的使用と最終的な処分から生じる将来の正味キャッシュ・フローを、市場参加者が同様のリスクの資産の価格付けの際に使用するであろう率で割り引いたものである。

多くの状況では、資産の剥奪価値は再調達原価に等しくなる。

6.43 しかし、剥奪価値などの測定を財政状態計算書並びに純損益及びその他の包括利益の計算書で使用するごとの増分コストは、追加的な便益では正当化されない場合がある。それは次のような理由による。

- (a) 再調達原価又は売却コスト控除後の公正価値のいずれかを算定することは、コストが高くなるとともに主観的となる場合がある。
- (b) 使用価値の算定は、非常に主観的となり、正当化が困難な多くの内部的な仮定を必要とする可能性がある（ただし、この批判は、歴史的原価に基づく測定で使用される減損モデルについても言える）。
- (c) 一部の個別資産は独立のキャッシュ・フローを生成しない。したがって、使用価値を算定するには、こうした資産をグループで測定しなければならず、取得及び処分に帰属させるべき帳簿価額の算定が困難な場合がある（ここでも、この批判は歴史的原価に基づく測定で使用される減損モデルについても言える）。

6.44 「原価ベースの測定」という用語は、本ディスカッション・ペーパーでは、一部の金融資産及び金融負債について使用されている償却原価、多くの実物資産について使用されている減価償却控除後の取得原価、及び一般に取得原価又は歴史的な原価と呼ばれている他の測定を指すために使用されている。しかし、金融資産及び金融負債について使用されている償却原価測定は、キャッシュ・フロー・ベースの測定として説明することもできる。これは見直し後のキャッシュ・フローの見積りを固定した割引率を用いて割り引くことを伴うものだからである。

#### 現在市場価格（公正価値を含む）

- 6.45 公正価値は、現行の IFRS で最も頻繁に使用されている現在価値測定である。IFRS 第 13 号「公正価値測定」では、公正価値を「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」と定義している。
- 6.46 「秩序ある取引」という語句は、どの参加者も、財政的困難又は他の要因により売買を急いで行うよう強制されることを通じて、自暴自棄であるか又は異常に交渉力の弱い立場にある者はいないことを含意している。
- 6.47 IFRS 第 13 号の B13 項では、次のように述べている。
- (略) 現在価値法を用いる資産又は負債の公正価値測定は、市場参加者の観点から測定日現在の以下のすべての要素を捕捉する。
- (a) 測定される資産又は負債の将来キャッシュ・フローの見積り
  - (b) 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性を表すキャッシュ・フローの金額及び時期の変動の可能性についての予想
  - (c) 貨幣の時間価値。これは、満期日又はデューレーションが当該キャッシュ・フローの対象期間と一致し、時期の不確実性もデフォルト・リスクも保有者に生じさせない無リスクの貨幣性資産の利率で表される（すなわち、無リスク金利）。
  - (d) 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性を負担するための価格（すなわち、リスク・プレミアム）
  - (e) その状況において市場参加者が考慮に入れるであろう他の要素
  - (f) 負債については、当該負債に関する不履行リスク。これには、企業（すなわち、債務者）自身の信用リスクが含まれる。
- 6.48 6.47 項に列挙した諸要因は、すべての現在市場価格に反映されている。しかし、現在市場価格は、直接的に観察可能ではないことが多く、6.47 項に記述しているようなインプットを用いて見積る必要がある。現在市場価格の見積りを要求すべきかどうかを決定する際に、IASB は次のことを考慮することが必要となる。
- (a) 当該測定値が財務諸表利用者への目的適合性のある情報をもたらすかどうか
  - (b) 情報が忠実に表現されるようにするために、どのような開示を提供すべきか
  - (c) 当該情報の提供に関連するコストが、財務諸表利用者にとっての便益で正当化されるのかどうか
- 6.49 公正価値は、IFRS 第 13 号において出口価格として定義されている。公正価値以外の市場価格は、異なる市場を指定すれば得ることができる。これは、資産をある市場で取得して、別の市場で売却する場合に生じる可能性がある。出口市場と

は異なる入口市場を有する一部の項目について、IASBは、出口価格ではなく、入口価格（すなわち、企業が資産を取得するために支払う現在市場購入価格又は負債を引き受けるか若しくは発生させるために受け取るであろう現在価格）の使用を検討するかもしれない。

- 6.50 出口価格は、資産が売却目的で保有されている場合には、最も目的適合性が高い可能性が高い。出口価格は売却により生じる可能性が高い収入を反映するからである。これと対照的に、入口価格（例えば、再調達価格）の使用は、次のいずれかの場合には、目的適合性のより高い情報を提供する可能性がある。

- (a) 資産が売却目的ではなく使用する目的で保有されている場合
- (b) 出口価格が利用可能でないか又は自発的な買手と売手との間の秩序ある取引を反映していない場合

現行の基準の中にも、減損修正に関して売却コスト控除後の公正価値を使用したり、資産の当初測定について取引コストを加算した公正価値（負債の当初測定については取引コストを控除）を使用したりするものがある。

#### 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定

- 6.51 現行のIFRSで使用されている若干の測定は、現在市場価格でも原価ベースでもないが、将来キャッシュ・フローの見積りを基礎としている。こうした他の測定は、現在、次のような目的に使用されている。

- (a) 償却原価で測定される金融資産、リース債権、及びリース債務の減損
- (b) 非金融資産の減損
- (c) 棚卸資産の正味実現可能価額
- (d) 引当金（時期又は金額が不確実な負債）
- (e) 退職後給付に係る負債
- (f) 繰延税金資産及び繰延税金負債

これらの測定は、それらを要求している個々の基準で定められている。さらに、公開草案「保険契約」は、現在価格ではないキャッシュ・フロー・ベースの測定を提案している。

- 6.52 キャッシュ・フロー・ベースの測定は、次のいずれかの場合に使用されている。

- (a) 取得原価も現在市場価格も十分に目的適合性のある情報を提供しない場合
- (b) 測定しようとしている項目に取得原価又は入金額がない場合
- (c) 現在市場価格の入手が非常に困難であるか又はコストが高すぎる場合

- 6.53 6.23 項で述べたように、使用される測定の数に限定することにより、財務諸表の理解可能性が高まる。これは、新たなキャッシュ・フロー・ベースの測定を作らず、可能ならば既存の測定の数減らすことを含意することになる。
- 6.54 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定に織り込まれる諸要因については、6.110 項から 6.130 項で記述し議論している。

### 適切な測定の識別

- 6.55 以下の各項では、適切な測定の識別方法に関するガイダンスを示している。IASB は、このガイダンスを改訂「概念フレームワーク」に組み込むべきだと考えている。この議論は次のように構成されている。
- (a) 当初測定 (6.58 項から 6.72 項参照)
  - (b) 資産の事後測定 (6.73 項から 6.96 項参照)
  - (c) 負債の事後測定 (6.97 項から 6.109 項参照)
- 6.56 財務諸表は、通常、企業は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に基づいて作成される。この前提が不適切となっている場合には、資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与する可能性が高いのかや、負債がどのように決済される可能性が高いのかについて、変化が生じる可能性がある。したがって、特定の資産又は負債についての最も目的適合性の高い測定は、継続企業でない企業については異なる可能性がある。セクション 9 には、継続企業の概念についての詳細な検討が含まれている。
- 6.57 すべての資産は、何らかの形で将来の現金又は他の経済的資源の正味インフローに寄与する可能性があり、すべての負債は、将来の現金、サービス又は他の経済的資源の正味アウトフローを要求する可能性がある。用語の単純化のため、このセクションの残りの部分では、場合によっては価値のフローが現金以外の形になるとしても、将来キャッシュ・フローに言及している。

### 当初測定

- 6.58 資産及び負債の当初測定は、6.37 項で識別した次の 3 つの測定のうち 1 つを用いて行われる。
- (a) 原価ベースの測定
  - (b) 現在市場価格 (公正価値を含む)
  - (c) 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定
- 6.59 IFRS は、みなし原価に基づく測定を要求している場合がある。IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」では、みなし原価を、ある特定の日現在の原価又は償却後原価の代用として用いられる金額と定義している。みなし原価は、次のよ



うな場合に使用されることがある。

- (a) 対価が引き渡されない場合又は引き渡された対価の公正価値が取得した資産の公正価値と異なる場合
- (b) 企業が公正価値で事後測定しない資産を取得するために自身の資本性金融商品を発行する場合
- (c) 資産が、別の測定を要求している区分から原価ベースの測定を要求している区分に振り替えられる場合、例えば、
  - (i) 金融資産が、IFRS 第 9 号「金融商品」に従って、事業モデルの変更により分類変更される場合（分類変更日現在の公正価値が当該金融商品の償却原価とみなされる）
  - (ii) 農産物が収穫される場合（収穫前は、IAS 第 41 号「農業」は売却コスト控除後の公正価値での測定を要求している。収穫時に、当該金額が IAS 第 2 号を適用する目的での原価とみなされる。）
- (d) 取得原価の算定が過度に煩雑であるか又は実務上不可能である場合（例えば、IFRS 第 1 号が別の金額をみなし原価として使用することを企業に認めている一部の状況）
- (e) ヘッジ会計を使用していて、資産の帳簿価額がヘッジされたリスクによる価値の変動について修正されている場合

6.60 資産及び負債は、当初に以下の結果として認識される場合がある。

- (a) 価値が等しい項目との交換（6.61 項から 6.64 項参照）
- (b) 価値が異なる項目との交換（6.65 項から 6.67 項参照）
- (c) 非交換取引（6.68 項から 6.70 項参照）
- (d) 自家建設（6.71 項から 6.72 項参照）

#### **価値が等しい項目との交換**

6.61 価値が等しい項目との交換の結果として認識される資産については、当初測定の論点が重大になることは稀である。

6.62 交換取引においては、

- (a) 資産は、現金若しくは他の資産、又は現金若しくは他の資産を支払う義務と交換に取得される。
- (b) サービスは、現金若しくは他の資産、又は現金若しくは他の資産を支払う義務と交換に取得される。

(c) 負債又は資本性金融商品は、現金若しくは他の資産、又は現金若しくは他の資産を受け取る権利と交換に発行される。

6.63 交換取引が関連のない当事者により交渉され、どの当事者も財政困難ではなく他の強制も受けていない場合には、引き渡され受け取られる対価は、通常は等価のものと考えることができる。そうした場合には、資産又は負債の当初測定は取得原価又は公正価値として記述することができる。この 2 つが同じだからである。これを呼称するための最も理解可能性の高い方法は、事後の測定値に使用する呼称と一致させることであろう。事後の測定値が公正価値となる場合には、当初測定値を取得原価として記述することは混乱を招く可能性があり、その逆も言える。

6.64 しかし、引き渡したか又は受取った対価の公正価値に従って算定した資産又は負債の取得原価又は入金額は、次のいずれかの状況では、認識日現在の公正価値と異なる可能性がある。

(a) IFRS 第 13 号の B4 項で特定されている状況

(i) 取引が関連当事者間のものである場合

(ii) 取引が強制により行われるか又は売手が取引の価格を受け入れることを例えば財政困難により強いられている場合

(iii) 取引についての会計単位が公正価値の算定についての会計単位と異なる場合（例えば、これは資産グループの取得の価格が個々の資産の価格の合計額と異なる場合に生じる可能性がある）

(iv) 取引が主要な市場又は最も有利な市場以外の市場で行われる場合

(b) ある基準が、公正価値に含まれない金額（例えば、取引コスト）を取得原価に含めること、又は公正価値に含まれる金額を取得原価から除外することを要求している場合

(c) 資産が自家建設される場合（この場合、原価の累計額は偶然でしか公正価値と等しくならない）

#### 価値の異なる項目の交換

6.65 時には、価値の異なる 2 つの項目が交換される。おそらくは、取引価格が当事者間の他の関係の影響を受けているか、又は一方の当事者の財政困難若しくは他の強制の影響を受けていることによるものである（6.64 項(a)(i)及び(ii)で記述）。

6.66 6.38 項の取得原価の定義を適用すると、取得した資産の「取得原価」又は負債の引受けによる入金額は、引き渡したか又は受取った対価の公正価値と同額と考えることができる。しかし、このアプローチには次のような問題点がある。

(a) 経済的な損失又は利得（例えば、減損損失、又は割安購入益）を認識できな

い結果となる可能性がある。さらに、資産が回収可能価額よりも高い金額で当初測定されたとした場合、減損損失が次回の測定日に生じることになる。同様に、負債が結果として生じるキャッシュ・フローの現在価値よりも低い金額で当初測定されたとした場合、次回の測定日に損失が生じることになる。そうすると、損失が取引の結果としてではなく取引後に発生したように見えてしまうことにより、財務諸表利用者の誤解を招く可能性がある。

- (b) 取引の記述されていない側面を認識できない結果となる可能性がある（例えば、サービスを提供する義務、持分への拠出若しくは持分の分配、又は過去のサービスに対する支払）

6.67 したがって、等価でない交換で生じた資産又は負債の測定を、引き渡したか又は受取った対価の公正価値で行わずに、企業は次のようにすることが考えられる。

- (a) 取得した資産又は発生した負債を公正価値で測定し、差額を次のようにして認識する。
  - (i) 取引の相手方が投資者としての立場で行動している持分投資者（又は連結企業集団内の他の企業）である場合には、持分への拠出又は持分の分配を認識する。
  - (ii) 取引の記述されていない側面が特定できる場合には、それらを会計処理する。取引の記述されていない側面の識別（又は他の側面がないことの検証）は困難な場合がある。
  - (iii) 他の場合には、取引に係る利得又は損失を認識する。このアプローチは、取得した資産又は発生した負債についての「初日」の利得又は損失があるべきではないという伝統的な考え方と反対のものである。等価でない対価を伴う交換についての明らかな利得又は損失は、異例である。しかし、一方の当事者が強制を受けていて、どうしても取引をしたい場合には、これが生じる可能性がある。そうなった場合には、本当の利得又は損失が生じているのであり、それを報告することは目的適合性のある情報を提供する可能性がある。
- (b) 引き渡したか又は受取った対価が企業自身の資本性金融商品である場合には、当該資本性金融商品を、受け取ったか若しくは引き渡した資産の公正価値又は消滅若しくは発生した負債の公正価値で測定する。これは、利得又は損失は企業自身の資本性金融商品については生じないという考えと整合的である。

#### 非交換取引

6.68 資産及び負債が、非交換取引の結果として認識される場合がある。例えば、

- (a) 資産の取得又は負債の発生が対価なしに行われる場合がある（無条件の贈与や補助金など）。あるいは、

(b) 資産又は負債が取引以外の事象により生じる場合がある（例えば、訴訟）。

- 6.69 企業が 6.68 項の 2 つの理由のいずれかにより資産を取得するか又は負債を発生させる場合、当該項目をゼロで測定することが考えられる。これは認識しないことと区別ができない。IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」では、一部の場合にこれを認めている。しかし、当該項目をゼロで測定することは、目的適合性のある情報を提供しない場合がある。6.24 項で述べたように、測定の不必要な変更は避けるべきである。これは、当初測定の基礎は事後測定の基礎と同じにすべきであることを示唆している。（ただし、これは、事後測定が原価ベースである場合に、みなし原価を設定するために公正価値などの現在市場価格又は他のキャッシュ・フロー・ベースの測定を使用することを排除するものではない。）
- 6.70 繰延税金資産及び繰延税金負債並びに同額の対価との交換以外の事象により認識された他の一定の資産及び負債は、現在市場価格以外の他のキャッシュ・フロー・ベースの見積りを用いて測定される。それらの測定値については、6.110 項から 6.130 項でさらに詳細に論じる。

#### 自家建設資産

- 6.71 6.23 項から 6.25 項における理解可能性の議論は、企業は自家建設資産（企業自身が建設した資産）を、完成時において、事後測定に使用すべきものと同じ基礎で測定すべきであることを示唆している。言い換えると、
- (a) 当該資産の事後測定値が取得原価を基礎とする場合には、取得原価で測定する。この場合、現在市場売却価格をみなし原価として使用すべきではない。（完成した資産を完成時に現在市場価格で測定したとした場合、企業は通常、資産の完成時に利得を認識することになり、その利得は、実質上、企業が当該資産を減価償却するにつれて戻し入れることになる。）
  - (b) 当該資産の事後測定値が現在市場価格を基礎とする場合には、現在市場価格で測定する。
  - (c) 当該資産が当該基礎で測定されることになる場合には、別のキャッシュ・フロー・ベースの測定を用いて測定する。
- 6.72 代替的な見解は、完成した資産は建設中の資産とは異なるというものであろう。当該資産を完成日に取得（又は売却）できたであろう価格で測定することは、当該資産が建設された際の効率性に関する情報を提供するものとなる。しかし、当該価格の算定は、独特の資産又は他の注文生産の資産については容易でない場合がある。したがって、このアプローチは、多くの自家建設資産については可能ではない可能性がある。

#### 資産の事後測定

- 6.73 6.16 項で述べたように、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可能性が高いのかによって決まる。したがって、IASBの予備的見解としては、特定の資産に使用する測定は、それ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。

- 6.74 資産が将来キャッシュ・フローに寄与する 4 つの一般的な方法は、次のとおりである。
- (a) 収益を生み出すために事業活動において使用する (6.78 項から 6.82 項参照)。
  - (b) 売却する (6.83 項から 6.85 項参照)。
  - (c) 条件に従った回収のために保有する (6.86 項から 6.90 項参照)。
  - (d) 使用する権利について他者に請求する (6.91 項から 6.96 項参照)。
- 6.75 資産が最終的にキャッシュ・フローに寄与する方法は、不確実であることが多い。ほとんどの資産については選択肢があり、選択肢が変化する可能性がある。IASBは、この不確実性を扱う方法を決定しなければならない。選択肢には次のようなものがある。
- (a) 資産の価値が、どのように実現される可能性が高いのかに基づいて測定する。これは、現在の活動 (事業モデル)、計画、戦略、宣言された意図、過去の慣行により示される。当該測定値は、実際のキャッシュ・フローを示す可能性が最も高いが、同様又は同一の資産を異なる方法で測定する余地があり、一部の人々はこれを欠点と考えている。このアプローチは、IFRS が現在要求しているものに最も近い。
  - (b) 最も収益性の高い寄与の方法に基づいて測定する。これは、その後において、経営者が最適の寄与方法から離れる決定をしたことのコスト又は便益を示すものとなるが、発生しないキャッシュ・フローを財務諸表利用者に期待させる結果となる可能性がある。同様又は同一の資産は同じ方法で測定されることになる。
- 6.76 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関する不確実性の取扱いのもう 1 つの考えられる方法は、資産について複数の測定値を提供することであろう。これは次のようにして行うことが考えられる。
- (a) 基本財務諸表において一方の測定値を使用し、別の測定値を財務諸表注記で開示する。
  - (b) 一方の測定値を財政状態計算書で使用し、別の測定値を純損益に認識する金額を決定するために使用する (この 2 つの測定値の間の差額は OCI に表示する)。このアプローチについてはセクション 8 でさらに検討する。
- 6.77 IASB は、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関する不確

実性の取扱い方法を、特定の基準を開発又は改訂する際に決定することになるが、IASB が不確実性をどのように扱うにせよ、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を考慮することが必要となる。以下の各項では、資産が将来キャッシュ・フローに寄与することのできるさまざまな方法を論じる。

### 資産の使用

- 6.78 一部の資産は、次のいずれかに使用されることにより、将来キャッシュ・フローに間接的に寄与する。
- (a) 企業が販売する資産又はサービスの購入、製造、販売、又は配送
  - (b) 企業の営業活動を維持するために必要な管理、財務又は他の機能
- 6.79 キャッシュ・フローを間接的に生み出す資産（例えば、企業が使用する資産）を現在市場価格で測定することは、必ずしも当該資産が生み出すキャッシュ・フローに関する最善の情報を提供しない。資産価格の変動による利得及び損失は、減損又は減損の戻入を示すものでない限り、目的適合性がない場合がある。企業が使用する資産からの将来キャッシュ・フローに関する見通しは、取引、資産の消費、資産の減損及び負債の履行に関する情報を用いて評価できる。企業が使用する資産については、原価ベースの測定は、通常、現在市場売却価格が生み出す収益及び費用よりも目的適合性と理解可能性の高い収益及び費用を生じる。さらに、原価の測定の方が現在測定よりも単純であり、提供コストが低いことが多い<sup>52</sup>。
- 6.80 棚卸資産は販売されるものであるが、企業の他の資産と独立にキャッシュ・フローを生み出すことができないという点で、使用される資産と類似している。原価ベースの測定は、棚卸資産に対する目的適合性が他の種類の売却される資産に対する目的適合性よりも高い。その理由は、
- (a) コモディティや金融商品の売却とは異なり、棚卸資産の販売には、通常、購入者を探し出すための相当の活動を売手が行うことを必要とする。
  - (b) 棚卸資産の反復的な販売から生じる将来キャッシュ・フローに関する見通しの評価は、通常、将来のマージンに関する予想に基づいており、これは過去の売上、売上原価、及び純損益の他の反復的な内訳項目に関する原価ベースの情報から算出される。現在市場売却価格を使用すると、この情報が不明瞭となる可能性がある。
- 6.81 さらに、棚卸資産の現在市場売却価格を算定する際には多くの困難がある。適切な会計単位、取引コストの影響、関連するサービスに関する義務などである。そ

<sup>52</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、原価ベースの測定が当初の原価を基礎とすべきなのか現在原価を基礎とすべきなのかを検討していない。現行の IFRS では、原価ベースの測定値は一般に当初の原価を基礎としている。セクション 9 で述べるように、IASB の考えでは、現在原価及び資本維持の概念に関する論点は、高インフレーションの会計処理に関する IASB の現行の要求事項を見直す将来の考えられるプロジェクトの文脈で議論するのが最も適切である。

れらがあるため、現在市場売却価格の便益は、他の種類の資産の場合よりも異論が多く不確実なものとなっている。

- 6.82 しかし、歴史的原価に基づく測定に対して次のような批判がある。
- (a) 減損損失と戻入れの認識が、能力の変化よりも遅れる傾向がある。企業のキャッシュ・フロー生成能力が帳簿価額を大きく上回っている場合には、帳簿価額が回収可能ではなくなって減損損失が認識されることとなる前に、能力が大幅に低下している可能性がある。
  - (b) 代替的な減価償却方法が利用可能であり、その中には、キャッシュ・フロー生成能力の低下を他の方法よりも綿密に追跡するものがある。
  - (c) 減損損失を認識する一方で資産のキャッシュ・フロー生成能力が増大した場合に生じる利得を認識しないというのは、中立的でない。
  - (d) 原価ベースの測定は、価値が増加した資産の売却を企業が決定する可能性があるという事実を無視するものである。

#### 資産の売却

- 6.83 売却予定の資産は直接のキャッシュ・フローを生み出す。これは、ほとんどの場合、現在出口価格（又は、場合によっては、売却コスト控除後の現在出口価格）に目的適合性がある可能性が高いことを含意している。現在出口価格の入手のコストはおそらく正当化され、多くの場合には特に高くはないであろう。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、現在出口価格は売却を通じて実現される資産についての最も適切な測定値である旨を示唆している。そうした資産には、金融商品に対する投資（回収のための保有ではない場合）、取引されているコモディティ（貴金属や穀物など）、売却予定の実物資産（棚卸資産以外）などがある。
- 6.84 一部の人は、開発中又は長期にわたり保有している投資不動産についての現在市場価格の入手のコストは、便益により正当化されないという意見を示してきた。現在市場価格は、多大な見積りの労力と、問題の不動産との類似が十分ではないかもしれない不動産に関わる取引からのインプットを必要とする。原価ベースの測定の方が、コストが低く主観性が低いであろう。
- 6.85 しかし、投資不動産については、取得原価は将来キャッシュ・フローとほとんど又は全く関連がない。特に、キャッシュ・フローが長い年数にわたり生じない場合はそうである。不動産は十分に同質的ではなく、売却は十分に頻繁に発生するわけではないので、過去のキャッシュ・フロー及び純損益の傾向を使用して将来の正味キャッシュ・フローを評価することができない。したがって、それらの資産についての現在市場価格は、主観的ではあるが、原価ベースの情報よりも目的適合性の高い情報を提供することが多いであろう。

#### 条件に従った回収のための資産の保有

- 6.86 多くの金融商品の条件は、発行者が支払を行うか又は他の金融商品を引き渡すことを要求する。多くのもの（大半ではないにしても）は売却できるが、企業はそれらを保有して契約上のキャッシュ・フローを回収することができる。
- 6.87 貸付金、債券及び他の債権で、金利のようなリターンがあり、契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が大きくないものは、回収のために保有されることが多い。それらの資産の経済実態は 2 つの要因（実効利回りと回収可能性）に大きく影響を受ける。
- 6.88 財務諸表利用者は、利回りに関する将来の見通しを、経営者の過去の収益性のある貸付金又は他の債権の組成又は購入における成功を分析することによって評価することが期待される。回収可能性（及び回収可能性の欠如）は常に目的適合性がある。原価ベースの金利収益は、経営者が見積る貸倒費用とともに、実効利回り及び回収可能性に関する目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。
- 6.89 6.19 項で論じたとおり、回収のために保有されている一部の種類の金融資産については、原価ベースの測定は、将来キャッシュ・フローに関する見通しを評価するために使用できる目的適合性のある情報を提供しない場合がある。したがって、現在市場価格が最も目的適合性のある情報を提供する可能性が高い。この種の資産には次のものがある。
- (a) 純額決済のデリバティブ及び混合金融商品のうち、キャッシュ・フローの変動可能性が大きいもの
  - (b) クレジット・デフォルト・スワップや類似の金融商品などのデリバティブ金融商品で、キャッシュ・フローが発生することは確定していないが定額のキャッシュ・フローを定めた条件を有するもの
  - (c) 外国為替の売買の先渡契約などの他の金融商品で、現金の交換を伴うが、最終的な利得又は損失の変動可能性が大きいもの
- 6.90 一部のデリバティブ（ヘッジ手段）は、他の資産、負債又は予定取引（ヘッジ対象又はヘッジ対象取引）の公正価値又はキャッシュ・フローの変動を相殺するために保有される。現在市場価格は、デリバティブの測定については適切である。財務諸表利用者はそれらのデリバティブから生じるキャッシュ・フローを評価する必要があるからである。しかし、ヘッジ対象が現在市場価格で測定されていない場合には、測定の不マッチが生じ、他の未認識の利得又は損失と全部又は一部が経済的に相殺される利得又は損失が純損益に生じる。IASB は、ヘッジ対象の測定方法、又はヘッジ手段に係る利得及び損失の表示方法（セクション 8 で論じる）を決定する際に、この測定の不マッチを考慮する必要があるかもしれない。

#### **資産を使用する権利に対する課金**

- 6.91 実物資産又は知的財産の保有者は、当該資産を使用する権利に対して他者に料金



を課す場合がある。こうしたキャッシュ・フローを生み出す方法としては、リース、賃貸、フランチャイズ契約、料金の請求（入場料、駐車料、着陸手数料若しくは埠頭使用料、通行料又はロイヤルティ）などがある。

- 6.92 状況によっては、現物資産又は知的財産の保有者（所有者）が財務諸表での当該資産の認識をやめて、その代わりに金融資産と残存資産を認識することになる。当該金融資産は、通常は回収のために保有されるので、6.86 項から 6.90 項の議論が当てはまる。残存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は、最終的にそれを企業が売却するのか、再リースするのか、使用のために保有するのかに応じて決まる。
- 6.93 企業が現物資産又は知的財産の全体の認識を継続している状況では、保有されている資産は、回収のために保有される金融資産と使用のために保有される資産の両方と異なっている。使用料を請求する資産からのキャッシュ・フローには、既存の契約から生じる契約上のキャッシュ・フローと、将来の契約又は資産の最終的な処分から生じる可能性のある事後のキャッシュ・フローの両方が含まれる。使用料を請求する資産の現在市場価格は、経済的耐用年数全体にわたり、既存の契約及び考え得る将来の契約の両方に基づいて、使用に対して料金を請求することによってキャッシュ・フローを生み出す能力を反映する。
- 6.94 少額の使用料請求項目の大きなグループについては、将来キャッシュ・フローの見通しを評価するために過去の収益、費用及びキャッシュ・フローに関する情報を使用することができる。したがって、原価ベースの情報が目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い。
- 6.95 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（例えば、土地、建物、遊園地、船舶、航空機、及び類似の高価な項目）。現在市場価格又は現在市場価格の見積りへのインプットとして使用するための情報は、この種の現物資産について利用可能であることが多い。多くの市場で、土地、建物及び他の高価な不動産の借入及び保険の目的での鑑定評価について、妥当と認められている技法がある。それらの測定値は現在市場価格ではないかもしれないが、現在市場価格の見積りにインプットを提供することができる。
- 6.96 使用料請求からの過去の収益及び費用並びに過去のキャッシュ・フローに関する情報も有用である。現在市場価格で測定しても、現在市場価格の変動が使用料請求の収益及び費用並びにキャッシュ・フローと区分して報告される場合には、この情報が隠されることはない。

### 負債の事後測定

- 6.97 資産の場合と同じように、負債の性質及びその決済される方法は、当該負債についての適切な測定を識別する際に重要である。

- 6.98 負債は 2 つのグループに分類される。明示された条件があるものと明示された条件がないものである。
- 6.99 明示された条件がない負債は、不法行為又は法令違反から生じる場合がある。この種類の負債は、決済金額を決定するために交渉又は訴訟が必要となる。明示された条件がない負債については、原価ベースの測定は可能でなく（当該負債に原価がないので）、現在市場価格は算定が困難である可能性が高い。したがって、キャッシュ・フロー・ベースの測定が、明示された条件のない負債についての唯一の可能な選択肢となる場合がある。キャッシュ・フロー・ベースの測定については 6.110 項から 6.130 項で論じる。
- 6.100 契約上の負債の中には、明示された条件はあるが決済金額が非常に不確実で未だ決定されていない種類のものがある（例えば、保険契約、退職後給付など）。この種類の負債については、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は低く、現在市場価格は算定が困難な場合がある。したがって、キャッシュ・フロー・ベースの測定が、この種類の負債についても、最も目的適合性の高い情報を提供する場合がある。
- 6.101 明示された条件のある負債は、契約、法令又は規則から生じるものであり、そこに決済金額又は決済金額の決定方法のいずれかが記述されている。企業が明示された条件のある負債を決済する可能性のある方法が 3 つある。
- (a) 明示された条件に従った現金の支払又は他の資産の引渡しによって
  - (b) 義務を他者に移転した際に債権者から解放されることによって
  - (c) 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よって

#### **所定の条件に従った決済**

- 6.102 大部分の負債が支払を定める契約条件を有している可能性が高く、それらのほぼ全部が条件に従って決済される。手近な市場で他の企業に移転できる負債はほとんどない。移転は、通常は相手方との交渉を要し、自発的な当事者間の取引ではない場合がある。こうした場合のほとんどで、債権者が優越的な交渉上の立場を有している。債務者がすでに明示された条件に同意しているからである。
- 6.103 負債を移転することができない場合に、当該負債を現在市場価格で測定すると、多くの場合、実現することができず当該負債の存続期間にわたり反転する可能性のある市場価格の変動が、包括利益に反映される。したがって、これらの負債は回収のために保有される資産と同様のものと考えられ、通常は原価ベースの測定が、条件に従って決済される負債に関する最も目的適合性の高い情報を提供する。
- 6.104 しかし、一部の人々は、少なくとも定められた条件のある一部の金融負債については、現在市場価格が適切な測定値であると主張してきた。これは、市場価格の変動の影響（特に金利の変動の影響）が、現在市場価格を用いて測定される金融

資産の市場価格の変動の影響を相殺するからである。また、現在市場価格は、2つの負債が入金額は同様であるが異なる金利環境で発生したために返済の要求が異なる場合に、それらを区別する。

- 6.105 さらに、一部の財務諸表利用者は、負債の現在市場価格に関する情報が、企業が直面しているリスク（例えば、満期の異なる資産と負債を保有している金融機関にとっての金利リスクに対するエクスポージャー）を評価する上で有用と考える場合がある。したがって、IASBは、この種類の負債の現在価額情報を提供することの便益がコストを正当化するのかどうかを検討することが必要となる。他のキャッシュ・フロー・ベースの測定についての議論（6.110 項から 6.130 項参照）は、企業自身の信用リスクによる負債の測定の変動に関する考慮事項をさらに詳細に記述している。
- 6.106 デリバティブには契約条件があるが、6.19 項で述べたように、原価ベースの測定が将来キャッシュ・フローに関する見通しを評価するために有用な情報を提供する可能性は低い。したがって、資産であるデリバティブ（6.89 項参照）と同様に、負債であるデリバティブは、現在市場価格又は契約により要求されるキャッシュ・フローに応じて変動する他の測定値で測定すべきである。

### 移 転

- 6.107 債権者の同意を得るための交渉なしに第三者に移転できる負債はほとんどない。移転により決済される負債の最も目的適合性の高い測定値は、現在市場価格、又は取引コストを加算した現在市場価格であろう。なぜなら、他の者に負債を引き受けるよう説得する際に支払うであろう現金の見積りだからである。

### 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

- 6.108 サービスに関する契約上の義務（「履行義務」）から生じる負債には、明示された条件の代わりに、定められた結果がある。受け取った入金額（場合によっては、利息の増額計上が付く）から出発する原価ベースの測定は、純損益の反復的な内訳項目に関する情報を提供し、当該情報は将来のマージンに関する予想を導き出すために利用できる。したがって、原価ベースの測定は、こうした義務については適切である可能性が高い。特にサービスが反復的な収益生成活動である場合はそうである。入金額が複数の履行義務に関連している場合、又は部分的にしか履行されていない義務に関連している場合には、当該入金額は、異なる履行義務、すでに履行された部分及びまだ履行されていない部分に配分されることになる。
- 6.109 しかし、サービスの現在市場価格も、目的適合性のある情報となる可能性がある（特に、企業がサービスを履行するために他者に支払を行う場合）。

### キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積りを除く）

- 6.110 キャッシュ・フロー・ベースの測定（現在価格の見積りを除く）は、現在、取引

価格が利用可能でない場合や、価格の見積りが実行可能でないか又は最も目的適合性の高い情報を提供するとは考えられない場合の、資産及び負債の測定に使用されている。キャッシュ・フロー・ベースの測定は、特定の資産又は負債に適合するように特別に設計することができるので、新基準のそれぞれで新たな測定を作り出すことも可能かもしれない。さらに、特別に設計された測定が特定の資産又は負債について最も目的適合性の高い情報をもたらす可能性もある。しかし、特別に設計された測定を使用すべきかどうかを決定する際に、IASB は、財務諸表利用者にとって理解可能となるかどうかを検討することが必要となる。6.23 項で述べたとおり、IASB の予備的見解としては、財務諸表に表示される金額を財務諸表利用者が理解しやすくするために、異なる測定の数制限すべきだとしている。

- 6.111 以下の各項では、キャッシュ・フロー・ベースの測定で考慮される要因に関して改訂後の「概念フレームワーク」に含める余地のあるガイダンスを論じている。

#### 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定において考慮される要因

- 6.112 定義上、すべてのキャッシュ・フロー・ベースの測定はキャッシュ・フローの金額の見積りから始まる。考慮される可能性のある他の要因は以下のものである。
- (a) 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性から生じるキャッシュ・フローの金額及び時期の考え得る変動に関する予想 (6.113 項参照)
  - (b) 貨幣の時間価値 (6.114 項参照)
  - (c) 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性の負担に対する価格 (6.115 項参照)
  - (d) 流動性不足など、市場参加者が考慮に入れるであろう他の要因 (6.116 項から 6.117 項)
  - (e) 負債については、当該負債に係る不履行リスク。これには企業 (すなわち、債務者) 自身の信用リスクが含まれる (6.128 項から 6.130 項)。
- 6.113 キャッシュ・フローの金額に関する不確実性は、資産及び負債の重要な特性である。例えば、可能性のある金額が 3 つ (CU10、CU50 及び CU80) ある負債を考えてみる<sup>53</sup>。結果が CU10 となる確率が 10%、結果が CU50 となる確率が 60%、結果が CU80 となる確率が 30%だとすると、最も可能性の高い結果は CU50 である。しかし、他の 2 つの可能性があり、その結果、キャッシュ・フローの期待値は CU55 である<sup>54</sup>。財務諸表利用者はおそらく、最も可能性の高いキャッシュ・フロー CU50 を、確実な CU50 のキャッシュ・フローと同じとは見ないであろう。
- 6.114 キャッシュ・フローの時期及び貨幣の時間価値は、多くの測定値に影響を与える。

<sup>53</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、貨幣金額を「通貨単位」(CU) で表示している。

<sup>54</sup> キャッシュ・フローの期待値は、考えられるそれぞれの結果のそれぞれの結果の発生確率を乗じた積の合計である。この場合、期待キャッシュ・フローは、CU55 (CU10×10%+CU50×60%+CU80×30%) である。

なぜなら、明日受け取る予定の CU1,000 の支払は、10 年後に受け取る予定の同額の支払よりも価値が高いからである。

- 6.115 当該キャッシュ・フローに固有の不確実性の負担に対する価格は、不確実性に応じて決まるが、同じことではない。期待キャッシュ・フローが CU100 である 2 つの資産が、生じ得る結果の範囲が非常に異なる可能性がある。一方は、生じ得る結果が 2 つしかなく (CU0 又は CU200)、それぞれの確率が 50% である。他方は、生じ得る結果が 2 つ (CU99 と CU100) で、それぞれの確率が 50% である。ほとんどの投資者は、前者の資産には、不確実性が高いため、後者の資産の場合と同じ金額は支払わない。その差額が、追加的な不確実性の負担に対する価格 (すなわち、リスク・プレミアム) を構成する。
- 6.116 6.112 項の諸要因 (ここからは単に「要因」と呼ぶ) のすべてが、あらゆるキャッシュ・フロー・ベースの測定において考慮されるわけではない。6.112 項(d)で述べた要因 (流動性不足などの他の要因) は、現在、公正価値以外のキャッシュ・フロー・ベースの測定では考慮されていない。市場の観点からの流動性不足は、公開草案「保険契約」で提案している測定において考慮されている。
- 6.117 考慮すべき諸要因についての以下の議論には、流動性不足及び類似の要因は含めておらず、現在市場価格の見積り以外の大部分の測定においては考慮すべきではないものと仮定している。流動性不足及び類似の要因は、識別不能であったり、数量化が困難であったりする場合がある。したがって、それらを測定に含めると、目的適合性のある情報を提供しない場合がある。
- 6.118 キャッシュ・フロー・ベースの測定に関する重要な質問は、次のものである。
- (a) 6.112 項で列挙した要因のうちどれを考慮すべきか。
  - (b) これらの要因は、どのような場合に市場参加者の見方を反映し、どのような場合に報告企業の見方を反映すべきなのか。
  - (c) 資産又は負債は、各報告期間末に再測定すべきなのか、それとも契機となる事象が生じた時にだけ再測定すべきなのか。
  - (d) 再測定を行う場合、どの要因を見直し、どの要因を一定に保つべきなのか。
- 6.119 キャッシュ・フロー・ベースの測定の目的が現在市場価格の見積りである場合には、すべての要因が考慮され、市場参加者の見方を反映することになる。定期的な再測定が必要となり、すべての要因について見直しをすべきである。
- 6.120 目的が、事後の原価ベースの測定のための出発点として、市場取引での取得原価はどうなっていたであろうかを見積ることである場合には、当初測定値は現在市場購入価格と同じになる。事後測定における見直しはしないことになるが、資産の帳簿価額が将来キャッシュ・フローから回収可能でない場合、又は負債の帳簿価額が将来キャッシュ・フローをカバーするのに十分でない場合には見直すこと

になる。

- 6.121 測定の目的が、原価ベースの金額で計上されている資産の減損テストである場合には、測定の変更を避けるべきだという考えと整合的に、測定に見積キャッシュ・フローの変動の影響を含めて他の変動を無視した場合の方が、目的適合性が高くなる可能性がある。これは、キャッシュ・フローの見積りを変更し、他の要因（金利の変動や、貸倒確率の変動のリスク負担に対する価格の変動など）を一定にすることによって行うことができる。
- 6.122 現行の基準で要求しているキャッシュ・フロー・ベースの測定はさまざまである。
- (a) IAS 第 36 号「資産の減損」で用いる使用価値資産の減損テストでは、すべての要因を考慮するが、キャッシュ・フローは市場の観点ではなく企業の観点から見積る。この測定は定期的実施し、すべての要因を見直す。帳簿価額は減損テストがなかったとした場合の金額よりも大きくはできない。
  - (b) 原価ベースの測定の対象となる金融資産の減損の測定値は、企業の観点からの見直し後のキャッシュ・フローの見積りを使用する。他の要因の見直しはしない。
  - (c) IAS 第 19 号「従業員給付」に基づく退職後給付の測定値は、大半の要因を企業の観点から考慮する。割引率は、優良な社債又は国債の利率であり、契約上のキャッシュ・アウトフローの不確実性の程度は反映せず、企業自身の信用リスクを含めない。この測定値は毎期に見直しを行い、すべての要因について見直しを行う。キャッシュ・フローの見積りは最終的なコストの最善の見積りであり、期待値ではない。
  - (d) 公正価値ヘッジ関係におけるヘッジ対象の測定値は、ヘッジされたリスクだけから生じた価値の変動について見直す。
  - (e) 繰延税金資産及び繰延税金負債の測定値には、どの要因も含めない。この測定値は、企業が資産の帳簿価額を回収し負債の帳簿価額を決済した場合に生じる法人所得税キャッシュ・フローの割引前見積りである。
- 6.123 公開草案「保険契約」で提案されている測定は、企業自身の信用リスク以外のすべての要因を考慮することになる。貨幣の時間価値と流動性不足を除いて、すべての要因は企業の観点からのものとしている。
- 6.124 2つの事項についてさらに議論する価値がある。企業の観点か市場の観点か(6.125項から6.127項)及び企業自身の信用リスク(6.128項から6.130項)である。

#### 企業の観点か市場の観点か

- 6.125 企業の観点と市場の観点のどちらを使用すべきかは、2つの事柄によって決まる。市場情報の利用可能性と、具体的な資産又は負債についてのそれぞれの観点から

生じる可能性の高い目的適合性である。

- 6.126 市場のインプットが観察可能である場合には、見積りは容易であり容易に検証可能である。市場参加者の観点は、多大な販売努力なしに売却されるであろう資産については特に目的適合性が高い可能性がある。
- 6.127 企業固有の観点の方が、使用のために保有する一部の資産やサービスの履行により決済される負債については目的適合性が高い場合がある。企業固有のインプットは、独特で非常に不確実なキャッシュ・フローについては目的適合性があり、企業が典型的な市場参加者の計画とは異なる計画を有しているか又はより多くの若しくはより適切な情報を有している場合には、最終的なキャッシュ・フローをより適切に示す可能性がある。企業固有の見積りに関する 1 つの懸念は、他の資産とのシナジーを不注意に反映する可能性があるため、測定しようとしている項目だけを測定することにならない可能性があることである。

### 企業自身の信用リスク

- 6.128 企業が負債を支払期限到来時に決済できないという可能性が存在する。この不確実性は、借入金の市場価格（課される利率）や債券の当初の発行価格に反映され、取引価格のあるすべての負債の価格付けに何らかの形で織り込まれている。したがって、それらの負債の当初測定値に自動的に含まれている。それらの場合に、論争となる点は、負債の事後測定が不払いの確率の変動による期待キャッシュ・フローの変動を反映すべきかどうか、及び不払いの確率の変動のリスク負担に対する市場価格の変動を反映すべきかどうかである。
- 6.129 負債の測定値を信用リスク（及び市場金利）の変動について見直すと、区別する力が高まる。言い換えると、額面金額又は当初の入金額が同様であるが支払の金額及び時期が異なる負債を区別するのに役立つ。懸念は、一般に、負債をより高い利率で割り引く際に認識される利得に集中している。これは、企業の信用度が悪化しているか又は債務不履行の確率の変動のリスク負担に対する市場価格の上昇があったことにより生じる。利得の認識は、通常は肯定的な業績の指標と考えられるが、この場合には、利得は企業の全体的な財政状態が悪化したことを示す。
- 6.130 他のキャッシュ・フロー・ベースの測定については、企業自身の信用リスクによる不確実性を反映することは、当初測定についても議論が多い。キャッシュ・フローの見積りにおける不確実性が市場の見方を反映する場合には、当該見積りは確実に企業の信用度による不確実性を含むことになる。しかし、不確実性が企業自身の観点からのものである場合には、企業の信用度による不確実性を反映する可能性もしない可能性もある。

## コメント提出者への質問

## 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率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その他の包括利益の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は、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。

## 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。

### 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。

### 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

法を測定的基础とすることが、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。

#### 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。

## セクション 7—表示及び開示

---

### はじめに

- 7.1 表示及び開示は、報告企業が自身の財政状態及び財務業績に関する情報を財務諸表利用者に伝達する仕組みである。表示及び開示のいくつかの側面が、IFRS で規定されている。
- 7.2 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。一部の人は、このことが、IFRS における開示要求が必ずしも正しい開示に焦点を当てずに、量が過大となる原因となっていると考えている。また、この欠落は、純損益及びその他の包括利益（OCI）の表示に関する明瞭性の欠如の一因とも見られている。セクション 8 では、純損益及び OCI の表示を扱っている。このセクションでは、表示及び開示をより幅広く扱っている。
- 7.3 開示に関して、「アジェンダ協議 2011」に対する多くのコメント提出者は、IASB に、開示に関するフレームワークが、開示される情報の投資者にとっての目的適合性を高めることを確保し、作成者への負担を軽減するために必要と考えていると述べた。コメント提出者は、そうしたフレームワークは次のようなものであるべきだと提案していた。
- (a) 開示の必要性をレビューし、開示プロセスを簡素化し、作成者に対するコストを削減するための構造的な方法を提供すべきである。
  - (b) 開示のコストと便益を考慮すべきである。
  - (c) 重要性あるいは目的適合性のある金額だけを開示するようにするため、重要性の議論を含めるべきである。
  - (d) 開示が理解可能で目的適合性のあるものとなるような明確な伝達の目的を含めるべきである。
- 7.4 このフィードバックの結果として、IASB は、開示に関して提起された懸念に対処する方法を検討している。その対応の 1 つの局面は、IASB が開示要求を設定する際に考慮することになる「概念フレームワーク」についての資料の開発である。7.6 項から 7.8 項に述べるとおり、IASB は、開示の領域における追加的な作業も検討している。
- 7.5 このセクションの目的は、IASB が表示及び開示に関して行う決定の基礎となるべき原則を議論することである。このセクションでは、次の事項を議論する。
- (a) 「表示」及び「開示」という用語の意味、及びこれらはどのように異なるのか（7.9 項から 7.13 項参照）。
  - (b) 基本財務諸表における表示。これには、基本財務諸表の目的及び各基本財務

諸表の間の関係が含まれる（7.14 項から 7.31 項参照）。

- (c) 財務諸表注記における開示。これには、財務諸表注記に含まれる情報の範囲及び開示要求の形式が含まれる（7.32 項から 7.42 項参照）。
- (d) 重要性（7.43 項から 7.46 項参照）
- (e) 開示及び表示要求の形式（7.47 項から 7.52 項参照）。

## 表示及び開示に関する他の作業

- 7.6 2008 年に、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）は、ディスカッション・ペーパー「財務諸表表示に関する予備的見解」<sup>55</sup>を公表した。2010 年に IASB と FASB は、公開草案「IFRS 第 X 号『財務諸表の表示』」のスタッフドラフトをウェブサイトに掲載した<sup>56</sup>。関連がある場合には、本ディスカッション・ペーパーは、財務諸表表示プロジェクトの中で開発された原則を組み込んでいる。IASB の現在の作業計画には、当該プロジェクトでの作業に基づいた基準を開発するプロジェクトは含まれていない。しかし、財務諸表表示プロジェクトで議論した論点の一部は、「概念フレームワーク」プロジェクトで検討されている。
- 7.7 さらに、IASB は、開示の短期的な見直しに関するフィードバックに照らし、表示及び開示に関するより広範な見直しの実施をどの程度検討すべきかについて評価する<sup>57</sup>。特に、2013 年に IASB は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を見直す調査研究プロジェクトを開始する。これには、財務諸表表示プロジェクトに関して受け取ったフィードバックのレビューも含まれている。目標はそれらの基準を置き換え、実質的に 7.3 項で述べたような形の開示フレームワークを作成することである。この調査研究は、「概念フレームワーク」プロジェクトと並行して実施される。
- 7.8 IASB は、IAS 第 1 号の考え得る修正及び重要性に関する考え得るガイダンスに関わる他の作業を計画している<sup>58</sup>。この作業並びに 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を実施するという IASB の意図を踏まえて、このセクションでは開示の一部の局面だけを扱っている。このセクションは、セクション 1 に記述したような、IASB が基準を開発及び改訂する際の助けとなるという「概念フレームワーク」の主要な目的の文脈において開発されている。

<sup>55</sup> <http://go.ifrs.org/FSP-2008-DP-Preliminary-Views>

<sup>56</sup> <http://go.ifrs.org/FSP-2010-Staff-Draft>

<sup>57</sup> <http://go.ifrs.org/PR-Feedback-Statement-on-Disclosure-Forum>

<sup>58</sup> <http://go.ifrs.org/Disclosure-Forum-Feedback-Statement-PDF>

## 「表示」及び「開示」という用語は何を意味するのか

- 7.9 財務報告の文脈において、「表示」という用語はさまざまな意味を引き込んでいる。IAS 第1号の第1項では「企業の過年度の財務諸表と他企業の財務諸表の双方との比較可能性を確保するための一般目的財務諸表の表示の基礎」を定めている。
- 7.10 本ディスカッション・ペーパーでは、「表示」という用語を、企業の基本財務諸表での財務情報の開示を意味するものとして用いている（基本財務諸表に関する追加的な情報については7.14項から7.31項参照）。
- 7.11 「開示」は、表示よりも広い意味を有している。開示は、報告企業に関する有用な財務情報を利用者に提供するプロセスである。財務諸表（基本財務諸表に表示されている金額及び記述並びに財務諸表注記に含まれている情報を含む）は、全体として、開示の一形式である。
- 7.12 財務諸表注記は、基本財務諸表に表示されていない有用な情報を開示する。例えば、次の情報である。
- (a) 基本財務諸表に表示している項目の追加的な分解
  - (b) 企業の未認識の資産及び未認識の負債
  - (c) 認識済み及び未認識の資産及び負債から生じるリスク及び不確実性に対する企業の財務エクスポージャー
- 7.13 どのような情報を基本財務諸表に表示するのか及びどのような情報を財務諸表注記で開示するのかを決定するのは、IFRSでのガイダンスではなく、企業自身の事実及び状況であることが多い。

## 基本財務諸表における表示

### 基本財務諸表とは何か

- 7.14 財務諸表は、全体として、企業の財政状態及び財務業績の概観を描写する。IFRSは現在、「基本財務諸表」という用語を使用していない。本ディスカッション・ペーパーでは、基本財務諸表と財務諸表注記とを区別している。基本財務諸表とは、次のものである。
- (a) 財政状態計算書
  - (b) 純損益及びその他の包括利益計算書（又は純損益計算書及び包括利益計算書）
  - (c) 持分変動計算書
  - (d) キャッシュ・フロー計算書
- 7.15 基本財務諸表は、企業に関して要約された情報を伝達する。各基本財務諸表は、当該情報のさまざまな面を伝達する。

- 7.16 7.2 項で論じているように、現行の「概念フレームワーク」は、基本財務諸表における表示に関する具体的なガイダンスを含んでいない。IASB の考えでは、そうしたガイダンスは、ある項目をどのような場合に基本財務諸表に表示すべきなのか、また、どのような場合に財務諸表注記に開示すべきなのかを IASB が決定するのに役立つであろう。7.17 項から 7.31 項では、IASB の予備的見解の中で、表示に関するガイダンスとして「概念フレームワーク」に含めるべきものを大まかに示している。

### 基本財務諸表の目的

- 7.17 「概念フレームワーク」の第 1 章における財務報告の目的に基づいて、本ディスカッション・ペーパーでは、認識している資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フローに関する要約情報を財務諸表利用者が企業への資源の提供に関して意思決定する際に有用な方法で分類し集約して提供することであると提案している。<sup>59</sup>
- 7.18 認識している資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フローに関する要約情報は、以下に関する情報を提供する。
- (a) 企業の認識している経済的資源及び企業に対する請求権（すなわち、財政状態に関する情報）
  - (b) 経済的資源及び請求権の変動（企業の財務業績に関する情報を含む）
  - (c) 企業の経営者が企業の資源を使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
- 7.19 基本財務諸表は、未認識の資産及び負債は含まれず、認識している構成要素の要約した概観を提供するだけである。その結果、基本財務諸表により伝達される企業の概観は不完全である。また、財務諸表利用者は、企業への資源の提供に関する決定を行う際に、財務諸表注記が提供する情報を他の情報源からの情報とともに考慮する必要がある。

### 分類及び集約

- 7.20 財務諸表表示の主要な側面は、効果的な伝達と、情報を理解可能にすることである。情報を分類し、特徴付けし、明瞭かつ簡潔に表示することにより、情報が理解可能となる（現行の「概念フレームワーク」の QC30 項参照）。
- 7.21 分類は、共有した性質に基づいた項目の区分である。集約は、それらの分類の中の個々の項目を合算することを伴う。基本財務諸表において理解可能な情報を表示するために、企業は、認識している構成要素に関する情報の分類及び集約をし、要約して表示する。

<sup>59</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB2 項参照

- 7.22 7.21 項に示したように、集約の主要な利点は、企業が自らの活動を理解可能な方法で開示できるようになることである。集約により、企業は、財政状態及び財務業績の評価にとって重要な項目及び当該項目間の関係を強調できるようになる。
- 7.23 適切に適用すれば、集約は、大量の情報を要約することによって基本財務諸表の理解可能性を高めることができる。しかし、情報の集約は、詳細な情報の喪失を生じる。不適切に適用すると、集約により、有用な情報が曖昧になり、誤解を招く情報を生じる可能性さえある（例えば、類似していない項目を集約した場合）。したがって、財務諸表は、大量の重大でない詳細の記載や特徴の異なる項目の集約によって有用な情報が曖昧となることがないように情報の集約をすべきである。
- 7.24 基本財務諸表は、認識している構成要素に関する情報（構成要素の変動及び構成要素の内訳項目を含む）を分類し集約する。セクション 2 では、各基本財務諸表に表示する構成要素を議論している。
- 7.25 各基本財務諸表の中で、企業は、認識している項目のグループを独立の科目（「表示科目」として表示する。各表示科目は、認識している構成要素（又は構成要素の内訳項目）の集約したグループの記述及び貨幣金額を提供することによって当該グループを表現する。表示科目、小計及び当該表示科目から得られる合計は、有用な要約情報を表示するために使用される。
- 7.26 財務諸表利用者が企業への資源の提供に関して経済的意思決定を行う際に有用な情報を提供するためには、IASB の考えでは、表示科目及び小計への分類及び集約は、以下のような類似の特性を基礎とすべきである。
- (a) 項目の機能——すなわち、企業が従事する主要な活動（及び当該活動に使用する資産と負債）。物品の販売、サービスの提供、製造、宣伝、マーケティング、事業開発又は管理など。
  - (b) 項目の内容——すなわち、類似の経済事象に異なる方法で反応する項目を区別する経済的特徴又は属性。例えば、
    - (i) 卸売収益と小売収益
    - (ii) 材料、労務、輸送及びエネルギーのコスト
    - (iii) 債券投資と持分投資
  - (c) 項目の測定方法——セクション 6 では測定を議論している。
- 7.27 多くの場合、企業は、どのような表示科目、小計及び合計を基本財務諸表に表示するのかを、個々の事実及び状況並びに要約レベルで何が目的適合性があるのかに関する評価に基づいて、決定する。
- 7.28 場合によっては、IASB は、ある特定の項目を基本財務諸表に表示することを要求することを決定するかもしれない（それが企業にとって重要性のあるものと仮定

して)。IASB がこれを要求する可能性があるのは、当該項目に関する情報が、企業の財務諸表の利用者（すなわち、現在の潜在的な投資者、融資者及び他の債権者）にとって有用な企業の財政状態及び財務業績の要約した描写を提供するには不可欠であろうと考える場合である。

## 相 殺

7.29 相殺は類似しない項目（資産／負債、収益／費用、現金受取額／現金支払額、持分への拠出／持分の分配）を結合するので、IASB の考えでは、相殺は、一般的には企業の財政状態及び財務業績を評価するための最も有用な情報を提供しない。

7.30 しかし、IASB は、そのような表示が特定の状態、取引又は他の事象をより忠実に表現する場合には、相殺を要求する選択をする可能性がある。また、コストと便益の理由で必要と考える場合には、相殺を認める選択をする可能性がある。

## 基本財務諸表間の関係

7.31 どの基本財務諸表も、他の基本財務諸表に対する優位を有するものではなく、それらは一緒に見るべきである。項目を基本財務諸表に表示する方法は、財務諸表利用者が企業の財政状態及び財務業績を全体的に捉えるのに役立つ。各計算書間の関係及びそれらに表示される項目間の関係を明確にすれば、これを達成するのがより容易になる。

## 財務諸表注記における開示

7.32 7.2 項で議論したように、現行の「概念フレームワーク」は、財務諸表における開示に関する具体的なガイダンスを含んでいない。7.33 項から 7.42 項では、IASB の予備的見解において、開示に関するガイダンスとして改訂後の「概念フレームワーク」に含めるべきであるものを大まかに示している。

## 財務諸表注記の目的

7.33 財務諸表注記は、基本財務諸表を補足するものである。したがって、財務報告の目的及び 7.17 項で提案している基本財務諸表の目的に基づいて、本ディスカッション・ペーパーでは、財務諸表注記の目的は、以下に関する追加的で有用な情報を提供することによって、基本財務諸表を補完することであると提案している。

- (a) 企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フロー
- (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れだけ効率的かつ効果的に果たしたのか

7.34 有用であるためには、財務諸表注記で提供する情報は、企業の将来正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解するのに役立つことが必要である。それには、当該情報は、企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動及びキャッシュ・フローが、企業の資産を使用する責任を果たす



ために経営者が行った行動をどのように反映するのかを利用者が理解するのに役立つべきである。そうした行動には、次の事項が含まれる可能性がある。

- (a) 経済的要因（価格及び技術の変化）の不利な影響から企業の資産を保護する。
- (b) 適用される法律、規制及び契約上の規定に企業が従っていることを確保する。

### 財務諸表注記の範囲

7.35 本ディスカッション・ペーパーでは、7.33 項に示した目的を果たすため、「概念フレームワーク」は、IASB が開示に関する全般的な基準（IAS 第 1 号など）又は特定の基準で要求することを一般的に考慮する開示として、以下のものを識別すべきであると提案している。

- (a) 報告企業全体に関する情報（以下を理解するために必要な範囲で）
  - (i) 企業の資産、負債、持分、収益、費用、持分変動、キャッシュ・フロー
  - (ii) 企業の経営者及び統治機関が企業の資産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
- (b) 企業の基本財務諸表で認識した金額。これには当該金額の変動を含む（例えば、表示科目の分解、増減内訳表、調整表など）
- (c) 企業の未認識の資産及び負債の性質及び程度
- (d) 企業の資産及び負債（認識済みであれ未認識であれ）から生じるリスクの性質及び程度
- (e) 表示している金額又は他の方法で開示している金額に影響を与える手法、仮定及び判断、並びに当該手法、仮定及び判断の変更

7.36 IFRS における開示のガイダンスを設定する際に、その目的は、基本財務諸表に認識された金額を財務諸表利用者が再計算できるようにする情報を企業に提供させることではない。むしろ、開示のガイダンスは、企業の財政状態及び業績の主要な決定要因を財務諸表利用者が識別でき、資産及び負債から生じる主要なリスク、並びに財務諸表に用いている測定に関する不確実性の原因となる主要な事実を理解できるようにする十分な情報を、企業が提供する結果となる必要がある。

7.37 企業の業績、状態及び明記された計画及び当該計画を達成するための戦略との関連での進展についての経営者の見解に関する情報は、財務諸表の範囲外に（例えば、経営者による説明に）属するものである<sup>60</sup>。

### 将来予測的情報

7.38 財務諸表（したがって、注記も）は、既存の資産及び負債、並びに当該既存の資

<sup>60</sup> IFRS 実務記述書「経営者による説明：表示のフレームワーク」第 12 項から第 14 項参照

産及び負債の変動に関する情報を提供する。注記は、認識している金額及び未認識の（しかし存在している）資産及び負債についての追加的な詳細（分解、記述、リスク）を提供する。財務諸表注記は通常、計画又は将来の資産及び将来の負債に関する情報を含まない。

7.39 将来予測的な情報とは、将来に関する情報である（例えば、見通し及び計画に関する情報）。IFRS 実務記述書「経営者による説明：表示のフレームワーク」では、将来予測的な情報は主観的なものであり、作成には専門的な判断の行使が必要となると述べている。IASB の予備的見解としては、IASB が将来予測的な情報を財務諸表に含めることを要求すべきなのは、報告期間末に又は報告期間中に存在していた資産及び負債に関して目的適合性のある情報を当該情報が提供する場合だけである。7.35 項では、こうした情報のうち目的適合性がある可能性のあるものを識別している。例えば、ある資産又は負債の測定が将来キャッシュ・フローを基礎としている場合には、当該キャッシュ・フローの見積りに用いた手法、仮定及び判断に関する情報が、報告された測定値を理解するために必要である。また、以下の事項に対する当該測定値の感応度を理解するためにも、情報が必要である。

(a) 将来の結果の変動性（リスク）

(b) 当該測定値を算出するために経営者が合理的に行うことができたであろう仮定及び判断の範囲

7.40 他の種類の将来予測的な情報が目的適合性のある情報を提供する場合があります、それを財務諸表の外で表示することも考えられる（例えば、経営者による説明（企業が作成している場合）において）。

#### **財務諸表注記における開示の種類**

7.41 IFRS における開示要求を開発する際に、IASB は、対象となる項目の内容に応じてさまざまな開示の形式（例えば、分解、増減内訳表、感応度分析など）を検討することができる。財務諸表注記の目的（7.33 項参照）及び当該目的を満たす有用な情報の種類の一覧（7.35 項参照）を用いて、表 7.1 では当該情報を提供する可能性のある開示の種類いくつかの例を提供している。財務諸表における 1 つの注記が 2 つ又はそれ以上の種類の開示を結合させる場合がある。さらに、1 つの開示が 2 種類の有用な情報を提供する可能性がある。例えば、負債の満期分析は、義務に関する追加的な情報を提供するだけでなく、流動性リスクに関する情報も提供する。同様に、1 つの注記が、資産のグループ、当該資産に関する取引、それらから生じるリスク及びその会計処理に用いた手法に関する情報を提供する可能性がある。

表 7.1：有用な情報の種類別に分解した開示の例

A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

有用な情報の種類	財務諸表注記における開示の例
報告企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 子会社、関連会社、親会社などに関する情報</li> <li>● 事業モデルについての記述</li> <li>● 継続企業</li> <li>● 修正を要しない後発事象についての記述</li> </ul>
基本財務諸表に認識した金額	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 基本財務諸表における表示科目の分解。次のものが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 単一の金額の分析（例えば、表示科目、取引又は事象）</li> <li>○ 機能別、性質別又は測定別の分析（基本財務諸表で提供しているものと異なる場合）</li> <li>○ 満期分析</li> <li>○ 増減内訳表</li> <li>○ 事業セグメント</li> <li>○ 関連当事者との取引</li> </ul> </li> <li>● 表示科目間の関係（例えば、ヘッジ、相殺）</li> </ul>
未認識の資産又は負債	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 未認識の資産又は負債の金額及び内容の記述</li> <li>● 当該項目を認識しなかった理由の記述</li> </ul>
リスク	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業が直面している財務リスクの種類（発生源とエクスポージャーを含む）</li> <li>● 企業が当該リスクを管理している方法</li> <li>● リスクの管理が財務諸表にどのように影響を与えるのか</li> </ul>
手法、仮定及び判断	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 会計方針</li> <li>● 測定方法の記述（主要な仮定及びインプットを含む）</li> <li>● 測定の不確実性に関する情報を提供する主要な仮定及びインプットの変動に対する、認識又は開示している測定値の感応度の定量化</li> <li>● 代替的測定値の記述及び定量化</li> </ul>

## 比較情報

7.42 IFRS 財務諸表の完全な 1 組には、前の期間に関する情報（「比較情報」）が含まれる。追加的な比較情報の表示は認められており、一部の状況では要求されている<sup>61</sup>。比較情報は、当期の財務諸表を評価する材料となる趨勢情報を提供するので、目的適合性のある情報を提供する。したがって、比較情報は企業の当期の財務諸表の不可欠の一部である。

## 重要性

7.43 「概念フレームワーク」の第 3 章の QC11 項では、次のように述べている。

「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。」

7.44 さらに、IAS 第 1 号では次のように記載している。

- (a) 情報に重要性がない場合には、企業は、基準で要求されている具体的な開示を要求されない<sup>62</sup>。
- (b) IFRS の特定の要求事項に準拠するだけでは、特定の取引及び他の事象や状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を財務諸表利用者が理解するのに不十分である場合には、企業は追加的な開示を提供すべきである<sup>63</sup>。

7.45 IASB は、重要性の概念は現行の「概念フレームワーク」に明確に記述されていると考えている。したがって、IASB は、当該記述の修正も追加も提案しない。

7.46 しかし、重要性の概念が実務においてどのように適用されるのかが、財務報告における現在の開示の問題点の主要な原因であると多くの人々は見ている。当該問題点は、重要性を考慮する際に専門的な判断を使用できないことであると指摘されることが多い。これは、あまりに多くの目的適合性のない情報と十分な目的適合性のない情報が開示される原因になっていると一部の人々は考えている。その結果、IASB は、重要性の適用に関する追加的なマテリアルの提供、基準の修正、又は教育マテリアルの提供を検討している（7.7 項から 7.8 項参照）。特に、重要

<sup>61</sup> IAS 第 1 号の第 10 項(ea)及び第 38 項から第 44 項参照

<sup>62</sup> IAS 第 1 号の第 31 項参照

<sup>63</sup> IAS 第 1 号の第 17 項(c)参照

性に関するこの追加的なマテリアルは、以下を強調しようとするものである。

- (a) ある基準での開示要求を満たすための情報に重要性がないと考えられる場合には、企業は財務諸表からその情報を省くことができる。
- (b) 当該基準の開示目的を果たすため又は財務報告の目的を果たすために、ある基準が具体的に要求している開示以外の追加的な開示が、重要性のある項目について要求される可能性がある。
- (c) 重要性のない情報を開示すると、開示されている重要性のある情報の理解可能性を低下させる可能性がある。
- (d) 基本財務諸表に表示されている表示科目に重要性があると判断されたからといって、自動的に、当該表示科目に関する IFRS の開示すべてが企業の財務諸表にとって重要性があるということにはならない。企業は、各開示要求の重要性を個々に評価することになる。

### 開示及び表示の要求事項の形式

7.47 7.48 項から 7.52 項は、IASB の予備的見解において、開示及び表示の要求事項の形式及び伝達の各側面に関するガイダンスとして「概念フレームワーク」に含めるべきものを大まかに示している。

### 開示目的

7.48 開示及び表示の要求事項を提案する各基準は、明確な目的を有するべきである。この目的は、当該目的を果たすための最善の開示及び表示を識別する際の企業の導きとなる。IASB は、企業の財務諸表の文脈において所定の情報が重要となるのかどうかを企業が判断できるようにするガイダンスを提供すべきである。これは、重要性がない場合には一部の開示を行わず、あるいは逆に、重要性がある場合には追加的な開示が行う結果となる可能性がある。

### コミュニケーション原則

7.49 財務報告の目的は、財務諸表利用者に有用な情報を提供することである。これを達成するために、各基準における開示のガイダンスは、財務諸表における開示（表示を含む）を、各基準の具体的な要求事項への準拠を唯一の目的とする仕組みではなく、各基準を手引きとしたコミュニケーションの一形式として促進することを図るべきである。

7.50 したがって、IFRS における開示のガイダンスを開発する際に、IASB は、広範囲の企業の状況においてどのような情報が有用となるのか（すなわち、目的適合性のある情報の忠実な表現）を検討する必要があるだけでなく、当該情報の効果的なコミュニケーションを促進するガイダンスも開発すべきである。効果的な開示は、忠実な表現という基本的な質的特性、理解可能性及び比較可能性という補強

的な特性を反映する。その結果、本ディスカッション・ペーパーでは、IASB が開示要求を設定する際に、以下のコミュニケーション原則を考慮すべきだと提案している。

- (a) 開示のガイダンスは、企業固有の有用な開示の促進を図るべきである（言い換えると、開示のガイダンスは、企業についての利用者の理解を高めるため、取引、事象又は状況及び企業が会計処理した方法の側面を重視することを目指すべきである）。したがって、開示のガイダンスは、「決まり文句」の使用又は企業に固有でない一般に利用可能な情報を抑制すべきである。これは有用な情報の理解可能性を低下させる可能性があるからである。
- (b) IFRS における開示のガイダンスは、明確でバランスのとれた理解可能な開示をもたらすべきである。したがって、ガイダンスは、以下を伴わずに、できる限り簡単に直接的に開示を作成する柔軟性を企業に与えるべきである。
  - (i) 有用な情報の喪失
  - (ii) 財務諸表の長さの不必要な増加
- (c) 開示のガイダンスは、何が重要なのかを財務諸表利用者に強調する方法で企業が開示を構成できるようにすべきである。したがって、可能な場合には、開示のガイダンスは、開示の順番又は 1 つの開示の中での重点を企業が決定できるようにすべきである。
- (d) 開示は関連付けるべきである。したがって、IFRS における開示のガイダンスは、基本財務諸表における項目と注記に開示される情報との間の関係を財務諸表利用者が理解するのに役立つ開示をもたらすべきである。適切な場合には、開示のガイダンスは、さまざまな注記で開示されている情報の間の関係や、可能な場合には、公表されている他の情報（経営者による説明（公表している場合）における開示など）があれば、それとの関係を示すことを企業に要求又は許容すべきである。したがって、IFRS は、可能で適切である場合には、相互参照の使用を認めるべきである。
- (e) 開示のガイダンスは、財務諸表の別の部分で同じ情報の重複を生じるべきではない。したがって IASB は、重複を最小限にするため、新たな開示のガイダンスの開発の際に現行の IFRS を見直すべきである。開示の間の関連付け（例えば、相互参照）は、状況によっては適切となり得る（7.50 項(d)参照）。
- (f) 開示ガイダンスは、開示すべき情報の有用性を低下させずに比較可能性を最大化することを目指すべきである。IFRS における開示ガイダンスを開発する際に、IASB は、情報が企業間及び各報告期間で比較可能であることの必要性和、最も理解可能性の高い方法でどのような情報をどのように開示するのかを決定する柔軟性を企業に与えることの必要性和比較検討する必要がある。この評価は、基準が開示を許容又は要求すべきかどうかや、基準が開示の形式（例

えば、記述ではなく表形式とする)を定めるかどうかを決定するものとなる。

### 電子書式での財務諸表

- 7.51 財務諸表は、書類で又は電子的に伝達することができる。伝達の形式は、内容ではなく、財務諸表における情報のアクセス可能性に影響を与える。多くの財務諸表利用者にとって、財務情報への電子的なアクセス（例えば、企業のウェブサイト又は拡張可能な事業報告言語（XBRL）の使用を通じて）は、財務情報を活用することを容易にする。
- 7.52 表示及び開示の要求事項を開発する際に、IASB は、技術の影響を考慮し、その適用や利用の拡大の進展を支援する必要があるかもしれない。IASB が考慮する可能性があると考えられる側面には、次の事項が含まれる。
- (a) 情報の順序及び集約のレベルの柔軟性
  - (b) 用語、合計及び小計の統合的な使用（異なる開示項目及び表示科目間の関係が正確に識別でき、したがって電子書式で忠実に表現できるようにするため）

### コメント提出者への質問

#### 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、将来予測的情報及び比較情報が含まれる。
- 同意又は反対の理由は何か。追加的なガイダンス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。

**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」プロジェクトの枠外で、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。

**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 項におけるコミュニケーション原則を 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。コミュニケーション原則を「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、提案しているコミュニケーション原則に同意するか。同意又は反対の理由は何か。



## 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

---

### はじめに

- 8.1 このセクションの目的は、下記の主要トピックに焦点を当てて、純損益及びその他の包括利益（OCI）の表示について議論することである。
- (a) 純損益及びその他の包括利益の計算書の目的（8.5 項から 8.7 項参照）<sup>64</sup>
  - (b) 純損益及び OCI の表示に関する現行の IFRS のガイダンス（8.8 項から 8.18 項参照）
  - (c) 「概念フレームワーク」は純損益の合計又は小計を要求し、リサイクリングを要求（又は許容）すべきか（8.19 項から 8.26 項参照）
  - (d) 純損益及びリサイクリングについてのアプローチ（8.27 項から 8.97 項参照、表 8.5 を含む）
- 8.2 現行の「概念フレームワーク」は、純損益及びその他の包括利益の計算書における財務業績の表示について具体的に論じていない。
- 8.3 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 とリサイクリングを含む）を IASB が扱うべき優先的なトピックとして識別した。コメント提出者が表明した意見には、次のようなものがあつた<sup>65</sup>。
- (a) 多くの作成者が業績を説明するために非 GAAP 指標を使用していることは、純損益及び包括利益合計が企業の業績の有用な指標ではないかもしれないことを示すものである。
  - (b) 企業の業績の測定及び報告における純損益及び OCI の役割について明瞭性が欠けており、これは OCI が論争の多い事項の「ごみ捨て場」と認識されていることを意味している。
  - (c) 多くの財務諸表利用者が OCI で報告される変動を無視している。長期的な趨勢を推定する材料となる営業フローから生じたものではないからである。
  - (d) 純損益と OCI との間の相互関係が不明確である（特に、リサイクリングの概念と、どのような場合にどの OCI 項目をリサイクルすべきかについて）。
- 8.4 純損益及び OCI に関してコメント提出者から提起された疑問及び意見の多くは、

<sup>64</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、純損益及びその他の包括利益の計算書とは次のいずれかを指す。  
(a) 1 計算書、すなわち、純損益と OCI の結合計算書、又は (b) 2 計算書、すなわち、純損益計算書と包括利益計算書である。

<sup>65</sup> 「アジェンダ協議 2011」に寄せられたコメント（2012 年 1 月の IASB 会議のアジェンダペーパー 5A 及び 5B 参照）：<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-January-2012.aspx>

根本的な質問から生じている。「どのようにすれば財務諸表は当期中の企業の業績を最も適切に描写できるのか」という質問である。

### 純損益及びその他の包括利益の計算書の目的

- 8.5 セクション 7 及び財務報告の目的に記述された基本財務諸表の目的を基礎とすると、純損益及びその他の包括利益の計算書の目的は、認識した収益及び費用の項目に関する要約情報を、財務諸表利用者が企業への資源の提供に関する意思決定を行うのに有用な方法で分類し集約して描写することである。
- 8.6 有用であるためには、認識した収益及び費用の項目に関する情報は、企業が自らの経済的資源に対して生み出したリターンと、経営者が企業の資源をどれだけ効果的かつ効果的に使用したのかを理解するのに役立つべきである。この情報は、財務諸表利用者が将来のリターンについての企業の見通しを評価するのに役立つ<sup>66</sup>。したがって、収益及び費用の項目は、企業のリターンの内訳と当該リターンの変動可能性を理解可能にする方法で表示すべきである。
- 8.7 類似しているか又は類似した予測価値を有する収益及び費用の項目を一緒にグルーピングすることにより、情報の理解可能性を高め利用を容易にすることができる。情報を構成する考えられる効果的な方法の 1 つは、純損益などの小計を使用することである。

### 純損益及びその他の包括利益の計算書——現行の IFRS

- 8.8 収益及び費用の項目の大半は純損益に含まれる。これには、当初認識から生じるもの、資産の消費、履行義務の充足、減損などの他の取引及び事象から生じるものなどが含まれる。これは、純損益には原価ベースの測定から生じるすべての金額と実現した利得及び損失の大半が含まれることを意味している。他の項目の一部（大部分は、再測定から生じる未実現の利得及び損失）は OCI に含まれる。OCI に認識された利得及び損失の一部は、実現時又は個々の基準が定める時点で純損益に振り替えられる。こうした振替は「リサイクリング」と呼ばれることがある。
- 8.9 収益及び費用の項目のすべて（セクション 9 で論じる資本維持修正を除く）は、包括利益合計に含まれる。包括利益合計は、企業の認識されている資産及び負債のある期間中の変動のうち、資本維持修正、持分への拠出、持分の分配、持分を変動させる能力のない取引（例えば、資産の等価交換）から生じたもの以外のものである。まとめて考えると、包括利益合計に含まれる項目は、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である。
- 8.10 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」では、包括利益合計を 2 つの区分に分解することを要求している。純損益と OCI である。IAS 第 1 号の第 10A 項では、企業がそれらの区分を単一の計算書又は 2 つの分離した計算書のいずれかで表示することを

<sup>66</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB16 項参照

認めている。本ディスカッション・ペーパーでは、純損益及びその他の包括利益の計算書を1つにすべきか2つにすべきかを検討していない。IASBは、これをIASBが基準を開発又は改訂する際に解決すべき論点と見ているからである。基準を開発又は改訂する決定には、IASBがプロジェクトのアジェンダへの追加に関する通常のデュー・プロセスを経ることが必要となる。IASBには、この論点に関するプロジェクトに取り組む現時点での計画はない。

## 財務業績

8.11 IASBの「アジェンダ協議 2011」で明らかになったように（8.3項参照）、IASBは「財務業績」という用語が何を意味するのかを定義すべきだと考えている人々がいる。彼らの考えでは、財務業績の定義は、純損益に認識すべき項目とOCIに認識すべき項目との間の区別の基礎を提供するものとなる。現行の「概念フレームワーク」は、すでに財務業績に言及している。これらの言及の一部を8.12項から8.14項に引用又は記述する。

8.12 OB15項では次のように述べている。

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（中略）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（中略）から生じる。

8.13 OB16項では次のように述べている。

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。企業が生み出したリターンに関する情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任を経営者がどのくらいよく果たしたかについての指標を提供する。そのリターンの変動性と内訳に関する情報も、特に、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価する際に有用である。報告企業の過去の財務業績、及び経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報は、通常、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測するのに役立つ。

8.14 OB18項からOB19項によれば、財務業績に関する情報は、

- (a) 企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を営業活動を通じて評価する際に有用である。
- (b) 市場価格や金利の変動などの事象が、企業の経済的資源及び請求権をどの程度増加又は減少させ、それにより企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力に影響を与えたのかも示す場合がある。

8.15 現行の「概念フレームワーク」は、収益及び費用のすべての項目は企業の財務業績の結果であり、包括利益合計に含まれると示唆している。IAS第1号で要求しているとおり、企業は包括利益合計を2つの区分に分解する。純損益とOCIである。

- 8.16 業績指標の要約として、純損益は包括利益合計よりも頻繁に使用されている。他にも純損益及びその他の包括利益の計算書から算出される一般に使用されるいくつかの業績指標がある。これには次のものが含まれる。
- (a) 営業活動からの収益や営業利益などの表示科目
  - (b) 売上総利益
  - (c) 金利・税金・減価償却・償却前利益（EBITDA）
- 8.17 さらに、財務業績に関する情報は、純損益及びその他の包括利益の計算書だけでなく、企業の財務諸表の多くの要素から算出することができる。例えば、一部の人は、キャッシュ・フロー計算書は、事業セグメントの開示及びリスク開示と同様に、業績に関する有用な情報を提供すると考えている。また、財務レバレッジの変動を示す比較財政状態計算書は、純損益及び OCI を表示する計算書には示されていない業績に関する情報を提供する。
- 8.18 8.17 項での議論は、純損益及びその他の包括利益の計算書が、企業の業績に関する利用可能な情報の部分集合を提供することを例示している。しかし、純損益及びその他の包括利益の計算書で認識されるすべての項目は、財務業績に関する何らかの情報を提供する。結果として、本ディスカッション・ペーパーは、財務業績を、「包括利益合計」若しくは「純損益」のいずれか又は他の合計、小計若しくは他の一般に使用されている業績指標と同一視していない。その代わりに、本ディスカッション・ペーパーは、認識した収益及び費用のすべての項目を、合計及び小計を用いて、財務諸表利用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方法で、どのように表示することができるのかを検討している。

## 「概念フレームワーク」における純損益とリサイクリング

### 純損益の合計又は小計

- 8.19 IASB は、多くの投資者、債権者、作成者等が、純損益を有用な業績指標と見ており、小計又は語句としての「純損益」が経済、ビジネス及び投資者の精神に浸透していることを過去に認識していた。すべてのセクターからの利用者が、純損益を、追加的な分析の出発点として又は企業の業績の主たる指標として、分析に組み込んでいる<sup>67</sup>。
- 8.20 合計又は小計としての純損益の維持を支持する人々は、次のように主張する。
- (a) 財務諸表利用者は、純損益及びそれが企業の配当支払能力及び負債支払能力に与える影響に関する情報に主として関心を持っている。したがって、合計又は小計としての純損益の表示は、利用者のニーズを支援するものである。
  - (b) 純損益は、再測定による利得及び損益のうち、持続又は反復する可能性が低

<sup>67</sup> 2008 年の IASB ディスカッション・ペーパー「財務諸表表示に関する予備的見解」の 3.35 項参照

く、将来の見積り又は価格の変動に左右されるため、将来の正味キャッシュ・インフローの予測への役立ちが低い可能性があるものを除外している。さらに、一部の再測定（金利の変動などの要因により生じるものなど）は、再測定された資産又は負債の存続期間にわたり自動的に巻き戻される傾向がある。したがって、純損益の合計又は小計の方が、包括利益合計よりも予測価値が高い。

- (c) 純損益の方が、包括利益合計よりも企業の事業モデルと密接に合致する可能性があり、したがって、企業の資源がどのように使用されたのかに関する経営者の観点からの情報を提供する。

8.21 合計又は小計としての純損益の維持を支持しない人々は、次のように主張する。

- (a) 収益及び費用の表示科目を、純損益の小計による優先又は強調を与えずに表示することが、企業がある期間中に自らの経済的資源に対して得たリターンに関する情報を伝える最も有効な方法である。例えば、企業が次のようなことをするのを予防することになる。
  - (i) 一部の収益及び費用の項目を純損益から除外して、財務業績の好ましい（又は好ましくない）側面を強調する手段とすること
  - (ii) 変動性の高い収益及び費用の項目を純損益の外に隠して、それにより企業のリスクが実際よりも低いように見せること
- (b) 純損益に焦点を当てているために、OCI に表示されている情報を見落とす財務諸表利用者もいる。
- (c) 包括利益の中の単一の数字を、企業が自らの資源に対して得たリターンに関する情報の主要な指標として特定することは、企業の業績を過度に単純化するものである。

8.22 IASB は 8.20 項に示された主張に納得している。これらは、純損益を純損益及びその他の包括利益の計算書に合計又は小計として表示することを要求する考え方の維持を支持する主張である。したがって、「概念フレームワーク」は純損益を合計又は小計として要求すべきだというのが IASB の予備的見解である。

## リサイクリング

8.23 「概念フレームワーク」に純損益の概念を含めるべきかどうかを議論する際に、リサイクリングへの支持論と反対論も考慮する必要がある。これは、リサイクリングがない場合には、純損益は他の合計又は小計と内容の相違がないことになるからである。したがって、リサイクリングがない場合には、「概念フレームワーク」は、企業が純損益又は他の合計又は小計を表示すべきかどうかを定める必要がなく、純損益（又は他の合計若しくは小計）を要求又は許容すべきかどうかの決定は、IASB が個々の基準を開発又は改訂する際に行うことのできる決定となる。

8.24 リサイクリングを支持する人々は、次のように主張する。

- (a) リサイクリングは、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主要な情報源としての純損益の完全性を保護する。すべての収益及び費用の項目がどこかの時点で純損益に認識されることになるからである。
- (b) リサイクリングは、当期中に発生した取引又は事象（例えば、実現又は決済）に関する目的適合性のある情報を財務諸表利用者に提供することができる。
- (c) リサイクリングは、IFRS が類似した収益又は費用の項目を純損益又は OCI のいずれかに認識することを許容又は要求している一部の状況において、純損益の比較可能性を高めることができる。例えば、リサイクリングは、不動産を IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って再評価することを選択する企業の純損益と、不動産の再評価を選択していない他の企業の純損益との比較可能性を高める。これは、両方の企業が、不動産の売却損益があれば同じ期間に純損益に認識することになるからである。

8.25 リサイクリングを支持しない人々は、次のように主張している。

- (a) リサイクルされた金額は、当該期間中の財務業績に関する有用な情報をほとんど又は全く提供しない場合が多い。
- (b) リサイクリングは財務報告に複雑性を加えるものであり、したがって、純損益及びその他の包括利益の計算書で提供される情報の理解可能性を損なう。例えば、リサイクリングにより、当期に関連する収益及び費用が不明瞭となる可能性がある。
- (c) リサイクリングは、純損益及びその他の包括利益の計算書において項目の認識が複数回行われる結果となる。
- (d) リサイクリングについて行われた組替調整額は収益又は費用の定義を満たさない場合がある。それは、当期における企業の認識済みの資産及び負債の変動から生じていない（すなわち、過去の期間に生じている）場合である。
- (e) 純損益は、特にリサイクリングが実現を契機とする場合には、リサイクリングの結果として利益操作の影響を受けやすくなる可能性がある。

8.26 8.24 項から 8.25 項に示した議論を考慮した後に、IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」は純損益の合計又は小計を要求すべきであり、これはまた一部の収益又は費用の項目をリサイクルする結果となるか又はそうなる可能性がある。

### 純損益とリサイクリングに対するアプローチ

8.27 このセクションの残りの部分では、純損益とリサイクリングについての 3 つのアプローチを検討する。第 1 のアプローチは、リサイクリングを禁止するものであ

り、これは「概念フレームワーク」はリサイクリングを禁止すべきであると考える人々の見解を扱っている。このアプローチは、純損益は概念的に他の基本財務諸表の小計又は合計と異なるものではないことを意味することになる。これは、「概念フレームワーク」では企業が純損益又は他の何らかの合計若しくは小計を表示すべきかどうかを定める必要がないことを意味する。純損益（又は他の合計若しくは小計）を要求又は許容すべきかどうかの決定は、IASB が個々の基準を開発又は改訂する際に行うことのできる決定となる。これは「アプローチ 1」と名付けられ、8.29 項から 8.33 項で議論されている。

- 8.28 本ディスカッション・ペーパーでは、「概念フレームワーク」は純損益の合計又は小計を要求すべきであり、これは収益又は費用の一部の項目がリサイクルされる結果となるか又はそうなる可能性があるという IASB の予備的見解をより詳細に探求する 2 つのアプローチも議論している。これらのアプローチは両方とも、純損益項目を原則的な区分として扱い、OCI に認識される可能性のある項目の種類を記述しようとしている。すなわち、
- (a) アプローチ 2A：どのような項目を OCI に含めることができるのかの記述に対する「狭い」アプローチ（8.40 項から 8.78 項参照）
  - (b) アプローチ 2B：どのような項目を OCI に含めることができるのかの記述に対する「広い」アプローチ（8.79 項から 8.94 項参照）

### アプローチ 1：リサイクリングを禁止

- 8.29 アプローチ 1 は、収益及び費用の項目は純損益及びその他の包括利益の計算書に一度だけ認識すべきであり、したがってリサイクルすべきではないという見解を反映している。この見解を有する人々は、8.25 項に記述したリサイクリングへの反対論に納得している。
- 8.30 IASB は、リサイクリングを伴わない純損益に係る合計又は小計は、基本財務諸表における他の合計又は小計と概念的に異ならないと考えている。したがって、アプローチ 1 は、「概念フレームワーク」が純利益の記述や定義をする必要はないことを示唆する。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、リサイクルがない場合にどの収益又は費用の項目を純損益に報告すべきかを記述しようとはしていない。
- 8.31 アプローチ 1 は、IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、純損益の合計又は小計の記述又は定義を行うことを妨げるものではない。
- 8.32 アプローチ 1 は重要な質問を誘発する。キャッシュ・フロー・ヘッジ会計の結果をどのように表示するのが最善なのかである。キャッシュ・フロー・ヘッジ会計に適格なデリバティブに係る利得及び損失について IASB が考慮する可能性のあるアプローチには、次のものが含まれる。

- (a) これらのデリバティブに係るすべての利得又は損失を、純損益及びその他の包括利益の計算書の独立の表示科目に認識して表示する。
- (b) これらのデリバティブの有効部分に係るすべての利得及び損失を資本（OCIではなく）に認識し、それらをヘッジ対象取引が純損益に影響を与える時に純損益に「リサイクル」する。
- (c) これらのデリバティブの有効部分を償却原価で測定することを許容又は要求する。

8.33 IASB がキャッシュ・フロー・ヘッジ会計の修正を検討するためには、IASB のアジェンダへのプロジェクトの追加や、公開草案の開発及びその後の当該基準への修正を行うための通常のデュー・プロセスを経ることが必要となる。IASB は、OCI をキャッシュ・フロー・ヘッジ会計に使用する方法の変更を検討するプロジェクトに取り組む現時点での計画はない。

### 純損益とリサイクリングの概念を維持するアプローチ

- 8.34 「概念フレームワーク」は純損益の合計又は小計を要求すべきであり、これは一部の収益又は費用の項目をリサイクルする結果ともなる（又はそうなる可能性がある）という IASB の予備的見解を形成するためには、2つの質問に対処する必要がある。
- (a) 純損益に認識される収益及び費用の項目<sup>68</sup>と、OCI に認識される項目とは、何によって区別されるのか。
  - (b) ある期間に OCI に認識した項目のうちどのようなものを純損益に振り替える（リサイクルする）べきか。また、その理由は何か。
- 8.35 これらの質問に対処する際に、本ディスカッション・ペーパーは、純損益を定義したり直接記述したりしようとはしていない。純損益に含まれる項目は幅広いことから、本ディスカッション・ペーパーでは、純損益と OCI 項目との区別を、何を純損益に認識できるかではなく、OCI に認識できる項目の種類を記述することによって行うことを提案している。このアプローチは、純損益を原則的な区分として扱うことを意味する。
- 8.36 さらに、純損益を原則的な区分として扱うことは、OCI の使用を IFRS が許容又は要求している場合にだけ認めている現行の IFRS に沿うものである。本ディスカッション・ペーパーでは、その限定を維持することを提案している。したがって、企業は OCI を類推によって使用できることにはならない。
- 8.37 しかし、一部の人々の見解では、純損益を明示的に定義すべきであり、単に OCI

<sup>68</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、認識した収益及び費用の項目への言及にはそれらの項目の内訳項目への言及も含まれる。関連性がある場合には、組替（リサイクリング）調整額にも言及している。



に含めない収益及び費用のすべての項目を含んだ標準の区分とすべきではないと考えている。この見解を有する人々は、その定義の基礎として特定の属性又は要因を提案することが多い。一般的に提案されている「区別する属性」のいくつかを、それぞれの単独での使用に対する賛成論及び反対論とともに、表 8.1 に示している。IASB の考えでは、これらの属性又は要因の多くは純損益と OCI との間の考え得る区別に何らかの洞察を与えるが、どのようなものを純損益に含めるべきかを定義するために単独で使用できるものはない。

表 8.1 : 純損益と OCI とを区別するための属性 (又は要因) についての一般的な提案		
区別する OCI の属性	単独での使用への支持論	単独での使用への反対論
<p><b>未実現</b></p> <p>未実現の収益又は費用 (すなわち、再測定) の項目を OCI に認識する。実現時に純損益にリサイクルする。</p>	<p>再測定のほとんどは、一時的である可能性のある価格又は見積りの変動から生じる。</p> <p>実現した収益又は費用の方が確実性が高く、したがって将来キャッシュ・フローの予測に有用である。</p>	<p>業績の指標としての実現の重要性は、原資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与すると予想されるのかに応じて決まる。</p> <p>実現は、財務業績に関する有用な情報を提供しない場合がある。例えば、流動性の高い金融商品の売却や、デリバティブ契約からの収入などである。</p> <p>実現の時期は利益操作の影響を受けやすい。</p>
<p><b>非反復的</b></p> <p>非反復的な収益又は費用の項目を OCI に認識する。</p> <p>リサイクルの判断基礎はない。</p>	<p>将来の各年度において反復すると予想される過去の取引から生じる収益及び費用のほうが、反復するとは予想されないものよりも予測価値がある可能性が高い。</p>	<p>どの収益又は費用の項目が非反復的なのかの判定は困難 (また、おそらくは恣意的) である。</p> <p>異なる財務諸表利用者は何が反復的なのかに関して意見が異なる。</p> <p>何が反復的/非反復的と考えられるのかは、業界ごとに異なり、業界内でさえ異なる。</p>
<p><b>営業外</b></p> <p>営業外の収益又は費用の項目は OCI に認識する。</p> <p>リサイクルの判断基礎はない。</p>	<p>経営者が定義している限り、営業項目は、企業の財務業績のうち将来における当該内訳項目の予測に役立つ可能性の高い内訳項目についての経営者の見方を反映する。</p>	<p>何が「営業外」なのかの決定は、経営者の判断を基礎とすることになるので、企業間の比較可能性が低下する。</p> <p>何が「営業」又は「営業外」なのかは、幅広く適用すべき基準において定義することが困難である。報告企業間での事業環境に幅があるからである。</p>

表 8.1 : 純損益と OCI とを区別するための属性 (又は要因) についての一般的な提案		
区別する OCI の属性	単独での使用への支持論	単独での使用への反対論
<p><b>測定の不確実性</b></p> <p>測定上の不確実性が大きすぎる収益及び費用の項目は、OCI に認識する。</p> <p>おそらく測定の不確実性が低くなった時点でリサイクルする。</p>	<p>測定の不確実性の低い資産又は負債から生じる収益又は費用の項目の方が、実際の将来キャッシュ・フローを予測する可能性が高い。</p> <p>短期的な性質の測定の方が確実性が高く、したがって、実際のキャッシュ・フローを反映する可能性が高い。</p>	<p>OCI に認識すべきほどに測定が不確実となる時点の判定は困難 (また、おそらくは恣意的) である。</p> <p>不確実な測定から生じる収益又は費用は、確実な測定から生じる項目と経済的に相殺される可能性がある。</p> <p>重大な不確実性を有する可能性のある項目の一部 (例えば、減損したのれん、貸倒引当金) の測定の変動は、純損益に計上されており、それらを OCI に認識することを支持する人は少ないであろう。</p>
<p><b>長期</b></p> <p>長期的に実現されるであろう収益又は費用の項目は、OCI に認識する。</p> <p>おそらく資産又は負債が短期になった時点でリサイクルする。</p>	<p>短期的に実現される可能性の低い収益又は費用の項目の一部は、実現の前に反転したり他の形で変化したりする可能性が高く、したがって、予測価値が低い。</p>	<p>何が「短期」なのかの判定は困難 (また、おそらくは恣意的) である。</p> <p>何が「長期」と認識されるのかは、資産や負債の種類、業種及び事業ごとに異なる。</p>
<p><b>経営者の統制外</b></p> <p>経営者の統制が及ばない事象の結果として生じる収益又は費用の項目は、OCI に認識する。</p> <p>リサイクリングの判断基礎はない。</p>	<p>経営者の統制が及ばない収益又は費用は、企業及びその経営者の業績の適切な指標ではない。</p>	<p>何が「経営者の統制の及ぶ範囲にある」のかの判定は困難 (また、おそらくは恣意的) である。例えば、市場金利の変動から生じる負債性金融商品の公正価値利得は、売買目的で保有されている場合には経営者の統制の及ぶ範囲にあるのか。</p> <p>経営者は、どのリスクに晒されるのかを選択するので、究極的にはリスクの全部又は大部分を統制できる。</p>

8.38 8.37 項で議論し表 8.1 に記述したとおり、IASB は、どの単一の属性も、純損益に認識すべき項目と OCI に認識すべき項目とを運用可能な形で有意義に区別できるものではない。さらに、属性の多くは相互に関連しているか又はその可能性がある。例えば、経営者は、営業活動を非反復的な項目と考えられるものを除外する

ように定義する場合がある。

- 8.39 これを背景に、このセクションの残りの部分では、何を OCI に含めることができるのかを記述する際の考え得るアプローチを論じる。

## アプローチ 2A : OCI に対する狭いアプローチ

### 純損益を OCI 項目と区別するための原則

- 8.40 純損益及びその他の包括利益の計算書の目的 (8.5 項から 8.7 項参照) 並びに IASB が純損益及びリサイクリングの概念を維持することに納得した理由 (8.20 項及び 8.24 項参照) に基づいて、アプローチ 2A では、収益及び費用の項目が純損益又は OCI のいずれでの認識に適切となるのかを決定するための下記の原則を適用することになる。
- (a) **原則 1** : 純損益に表示する収益及び費用の項目は、企業がある期間に自らの経済的資源に対して得たリターンに関する主要な情報源を提供する。
  - (b) **原則 2** : すべての収益及び費用の項目は、ある項目を OCI に認識することで当該期間の純損益の目的適合性が高まる場合を除いて、純損益に認識すべきである。
  - (c) **原則 3** : OCI に認識した項目は、その後に純損益への振替 (リサイクル) をしなければならない。これは、振替により目的適合性のある情報がもたらされる場合に行われる。

- 8.41 以下の各項では、これらの原則を順に議論する。

### 経済的資源に対するリターンに関する主要な情報源

- 8.42 IASB は、すべてのセクターからの財務諸表利用者が、純損益を、追加的な分析の出発点として又は企業の業績の主たる指標として、分析に組み込んでいることを過去に認識していた。純損益に関する情報は、企業の財務業績 (企業が自らの経済的資源に対して得たリターンを含む) を利用者が理解するのに役立つ。
- 8.43 項目を純損益と OCI に区別して認識することにより、企業がある期間中に自らの資源に対して得たリターンの異なる内訳項目が明確に識別される。通常、この区別は、それらから生じる将来キャッシュ・フローの見込みを評価するために有用な内訳項目の相違を伝えるのに役立つ可能性がある。
- 8.44 提案している原則 1 において、「主要」という用語は、当該情報を最も目立つ形で強調する項目のプールを指している。
- 8.45 「主要」という用語は、「副次的」なものがあることや、純損益の外で表示される項目でもやはり企業が自らの経済的資源に対して得たリターンを財務諸表利用者が理解するのに役立つ目的適合性のある情報を提供する場合があることを含意し

ている。

### 純損益の目的適合性が高まる場合に、OCIに項目を認識する

- 8.46 純損益に含まれる項目は、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主要な情報源を提供するので、IASBの推定としては、ある項目をOCIに認識することが適切となるのは、こうした表示が企業への資源の提供に関する意思決定に対しての純損益の目的適合性を高める場合だけである。収益又は費用の項目をOCIに認識することは、次のいずれかの場合には、純損益の目的適合性を高めることになる。
- (a) 純損益に表示される経済的資源に対するリターンの理解可能性を高める。すなわち、単一の収益又は費用の項目の異なる内訳項目の透明性を高める。
  - (b) 純損益の中の項目の予測価値を高める。
- 8.47 多くの人々にとって、原価ベースの測定により提供される取引に関する情報は、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重要な情報を提供する。その結果、原価ベースの測定から生じた収益及び費用を報告するためにOCIを使用するという主張はほとんどない。したがって、本ディスカッション・ペーパーは、原価ベースの測定から生じた収益又は費用の項目をOCIに表示することは、純損益の目的適合性を高めるものではないという見解を取っている。
- 8.48 これと対照的に、資産及び負債の現在測定値（すなわち、公正価値又は他の現在市場価格に基づく測定値や、見積りキャッシュ・フローに基づく他の測定値）の変動の中には、資産の取引、消費及び減損並びに負債の履行に関する原価ベースの情報と同じ予測価値を有していないものがある可能性がある。このため、それらを純損益に含めると、場合によっては、異なる予測価値を有する再測定の内訳項目を不明確にしたり理解を困難にしたりする可能性がある。
- 8.49 現在測定値の変動は、予測価値の異なるいくつかの要因又は事象の変動の影響を反映している場合がある。6.47項では、公正価値測定で捕捉される構成要素を識別しており、6.112項では、他のキャッシュ・フロー・ベースの測定を構築する際に考慮すべき要因を識別している。例えば、負債性金融商品の公正価値は、時の経過や、ベンチマーク金利、相手方の信用リスク又は流動性に対する市場のスプレッド、市場の需要などの変動によって変動する場合がある。当該負債性金融商品を公正価値で測定することにより、財政状態計算書での表示を正当化する有用な情報が提供される場合もあるが、当該測定値に寄与する要因のうちいくつかの変動は、異なる予測価値を有している可能性がある。
- 8.50 したがって、IASBの予備的見解としては、OCIの使用は、資産及び負債の現在測定値の変動（再測定）から生じる収益又は費用の項目に限定すべきである。しかし、こうした再測定のすべてがOCIでの認識に適切となるわけではない。

8.51 何が再測定となるのかに関しても意見の相違があり得る。本ディスカッション・ペーパーでは、資産又は負債が原価ベースの測定（償却原価を含む）を用いて測定されている場合には、項目の OCI への認識は適用されないため、OCI は、次のような原価ベースの測定の変動には使用されないことになる。

- (a) 減価償却又は償却
- (b) 利息の発生計上、ディスカウントの増額計上、又はプレミアムの償却
- (c) 資産の減損又は不利になった負債の帳簿価額の増額

### すべての OCI 項目をリサイクルする

8.52 アプローチ 2A では、すべての収益又は費用の項目は、どこかの時点で純損益に認識すべきだと提案している。したがって、アプローチ 2A では、過去に OCI に認識した項目はすべて、振替により目的適合性のある情報をもたらされる場合には、その後の期間において純損益への振替（リサイクリング）を行うべきである。多くの場合、これは実現、決済又は減損の時点となるが、場合によっては、一部の形態のヘッジ会計の場合のように、リサイクリングを別の時点で行うことが必要となることもある。

8.53 この原則を適用すると、リサイクリングがその後のどの期間においても目的適合性のある情報をもたらさない場合には、その収益又は費用の項目はアプローチ 2A に基づく OCI への認識に適合とされない。

### アプローチ 2A：原則の適用

8.54 これら 3 つの原則に基づいて、アプローチ 2A では、2 つの項目グループだけを OCI への認識に適合とすることを提案している。これらは、「橋渡し項目」（8.55 項から 8.61 項参照）及び「ミスマッチのある再測定」（8.62 項から 8.68 項参照）として記述されている。

#### 橋渡し項目

##### 「橋渡し項目」とは何か

8.55 ある資産又は負債を再測定する場合に、当該再測定の影響の全体を純損益に反映することにより、通常は財務諸表利用者にとって最も目的適合性が高く理解可能な情報が提供される。しかし、IASB は時には、資産又は負債を再測定すべきであるが、純損益における情報は財政状態計算書で使用するのとは異なる測定を基礎とすべきだと決定する可能性がある。これは、両方の測定が有意義で理解可能で明確に描写できることが条件となる。

8.56 純損益における情報の基礎を、財政状態計算書で使用する測定とは異なる測定に置くためには、それら 2 つの測定値の間の差異の変動を橋渡し項目として OCI に表示することになる。OCI に認識される累計額は、この 2 つの測定値の間の差額

となる。言い換えると、両者の間の橋渡しを提供する。

- 8.57 例えば、2012年の公開草案「分類及び測定：IFRS第9号の限定的修正」（「IFRS第9号2012年ED」）では、IASBは、所定の状況において、負債性金融商品を財政状態計算書では公正価値で測定すべきであるが、純損益に認識する金額を算定するためには償却原価で測定すべきだと提案している<sup>69</sup>。OCIに認識された累計額は、当該負債性金融商品の公正価値と償却原価との間の差額である。IASBの考えでは、この表示（2つの測定の報告）は、特定の状況においては企業の財政状態と業績を、当該負債性金融商品が保有されている事業モデルに基づいて、最も適切に反映するものであり、したがって、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を見積るための最も目的適合性の高い情報を財務諸表利用者に提供する。

#### どのような場合に2つの測定を使用すべきか

- 8.58 単一の資産又は負債についての2つの測定が財務諸表利用者にとって目的適合性のある情報を提供するとIASBが判断した場合（8.55項から8.57項参照）には、それら2つの測定を財政状態計算書と純損益に示し、結果として生じる項目をOCIに示すべきかどうかを検討すべきである。この検討は、こうした表示の方が次のいずれかの場合よりも目的適合性の高い情報を提供するのかどうかを基礎とする。

- (a) 収益又は費用の金額の全体を純損益に認識する（おそらく、複数の表示科目を使用する）
- (b) 一方の測定値の結果を基本財務諸表に認識し、他方の測定値を財務諸表注記で開示する。

- 8.59 IASBが2つの異なる測定の使用を検討するためには、両方が企業の財政状態及び財務業績という異なる側面に関する有用な情報を提供するものであることが必要となる。これに該当するためには、企業が資産の取得以降又は負債の発生以降に純損益に認識した累計額が、当該資産又は負債の、意味のある理解可能で明確に記述できる測定値の結果と整合的であるべきである。財務諸表利用者は純損益に表示される情報の方に重点を置くことを考えると、当該合計又は小計に表示されるすべての金額が、「概念フレームワーク」における概念と整合的な測定を反映することが重要である。適切な測定値をどのように決定すべきかをセクション6で論じている。

- 8.60 2つの測定値の使用を要求又は許容すると、コストが生じるとともに、財務諸表の理解可能性が低下する恐れがある。IASBは、追加的な情報の便益がそれらの不利益を上回るのかどうかを検討することが必要となる。

#### 橋渡し項目のリサイクリング

- 8.61 原則3に沿って、OCIにおける金額は、純損益に認識する収益及び費用の決定に

<sup>69</sup> IFRS第9号2012年EDの4.1.2A項、5.7.1A項及びBC17項からBC30項参照

用いた測定の自動的な結果として、純損益にリサイクルされる。例えば、負債性金融商品を財政状態計算書では公正価値で測定するが、純損益には償却原価を用いて認識する場合には、過去に OCI で報告した金額を、当該負債性金融商品の減損又は処分の際に純損益にリサイクルすることが必要となる。これは、当該負債性金融商品を償却原価で測定とした場合に純損益に認識されるであろう金額と一致する。

### ミスマッチのある再測定

#### 「ミスマッチのある再測定」とは何か

- 8.62 場合によっては、ある収益又は費用の項目が、資産、負債又は過去の若しくは予定された取引の結び付いた集合体の一部分だけの影響を表していることがある。これが生じる可能性があるのは、その結び付いた集合体の中の項目の1つ（又はある項目の一部）が定期的に現在価額に再測定されていて、結び付きのある項目が再測定されないか又は認識されるとしても後の時期まで認識されない場合である。ミスマッチのある再測定が生じるのは、収益と費用の項目が項目の結び付いた集合体を非常に不完全にしか表現しないために、IASB の意見では、企業が当期に自らの資源に対して得たりターンに関して目的適合性の乏しい情報しか提供しない場合である。この場合、ミスマッチのある再測定を純損益に認識すると、純損益に含まれる金額の理解可能性と予測価値を低下させることになる。
- 8.63 例えば、IFRS は大部分のデリバティブを公正価値で測定することを要求している。デリバティブを予定取引のヘッジに使用する場合に、デリバティブの公正価値の変動が、収益又は費用が予定取引から生じる前の報告期間に発生することがある。デリバティブとヘッジ対象の影響を一緒に表示できるようになるまで、デリバティブの再測定から生じた利得又は損失は、企業が当期中に自らの資源に対して得たりターンに関する最も目的適合性の高い情報を提供しないかもしれないという主張が成り立ち得る。ヘッジが有効で、IFRS に従ってヘッジ会計に適格である範囲において、企業はデリバティブに係る利得又は損失を OCI で報告し、その後、予定取引が純損益に影響を与える時に当該利得又は損失を純損益にリサイクルする。これにより、財務諸表利用者がヘッジ関係の結果を見るのが可能になる。
- 8.64 ミスマッチのある再測定の別の一例は、企業が在外営業活動体に対する投資を自らの表示通貨に換算する際に生じる為替差損益である。これは、この再測定は、為替レートの変動が在外営業活動体に対する投資の価値にどのように影響を与えたのかについての不完全な描写しか提供しないからである。未認識の資産、特にのれん及び無形資産の価値に対する影響を反映しない。さらに、為替レートの変動が、原価ベースの測定を用いて測定する非貨幣性の資産又は負債の価値（外貨で表示）にどのように影響を与えるのかを反映しない。しかし、一部の人は、外国為替の再測定は在外営業活動体の資本を維持するものなので、資本維持修正と見ることができると示唆している。この見解を有する人々は、これらの為替差

損益は、純損益及びその他の包括利益の計算書に全く認識すべきではないと考えている（資本維持に関する詳細についてはセクション 9 参照）。

### ミスマッチのある再測定のリサイクリング

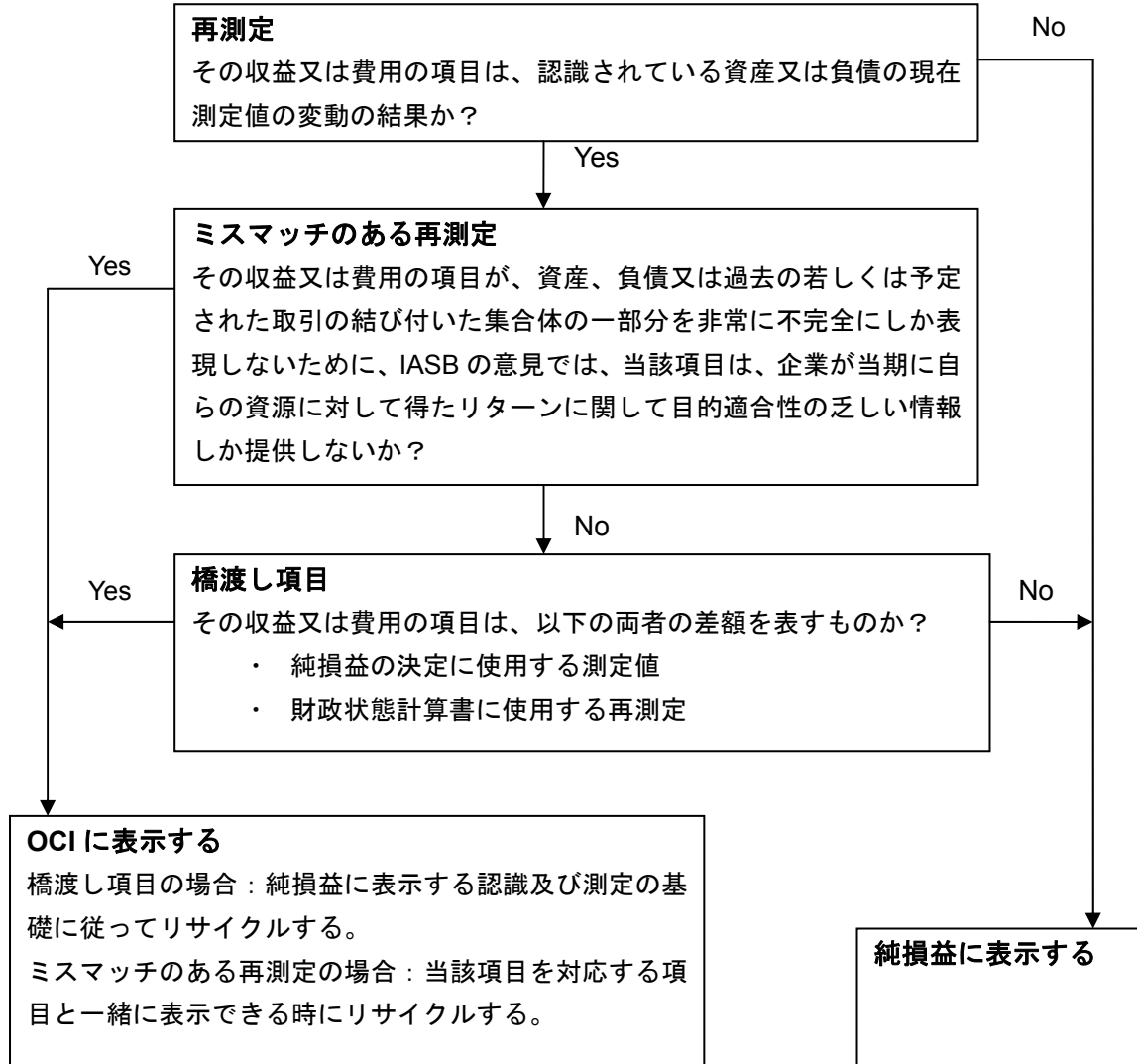
- 8.65 ミスマッチのある再測定に関連する OCI の金額は、結び付きのある取引と一緒に表示できる時に純損益にリサイクルすることになる。例えば、将来において製造し販売する棚卸資産の予定売上の有効なキャッシュ・フロー・ヘッジでは、過去に OCI に認識したヘッジ手段に係る利得又は損失の累計額は、企業が棚卸資産の販売から生じる収益を認識する時に純損益にリサイクルされる。
- 8.66 同様に、在外営業活動体の換算から生じる為替差損益の累計額は、当該営業活動体の処分時に純損益にリサイクルすることになる。これは、処分日現在の累計額が、海外活動から生じる外国為替への企業のエクスポージャーの累積的影響に関する目的適合性のある情報を提供するという根拠によるものである。リサイクルされる金額は、当該営業活動体の処分に係る純損益と一緒に純損益に現れることになり、これは、在外営業活動体のすべての資産及び負債の価値の増価（又は減価）に関する金額を黙示的に織り込むことになり、これには、非貨幣性で原価ベースのものや、過去に認識していなかったものが含まれる。
- 8.67 しかし、一部の人々の意見では、在外営業活動体がいつ処分されたのかを決定することが困難な場合がある（例えば、営業活動体の活動が放棄された場合）ので、特定の期間を処分のあった期間として識別することは恣意的となる場合がある。この見解を有する人々は、為替差額の累計額のリサイクリングは必ずしも処分のあった期間における目的適合性のある情報を提供しないと主張するであろう。特に、当該期間が、為替差額が累積されてから何年も経過した後である場合（徐々に縮小された在外営業活動体の場合など）である。
- 8.68 他方、為替差額のリサイクリングは処分のあった期間における目的適合性のある情報を提供するという意見の人々もいる。純投資から生じる企業の長期のエクスポージャーの影響を反映するからである。この見解を有する人々は、企業が有しているのは、在外営業活動体に対する純投資への長期の外国為替エクスポージャーであり、当該営業活動体の正味の貨幣性資産への短期のエクスポージャーではないと主張する。当該純投資の処分は、長期投資（及び外国為替エクスポージャー）の終了を示すものであり、したがって、為替差損益の累計額のリサイクリングは、当該累積的エクスポージャーと当該エクスポージャーが終了したという事実の両方に関する情報を提供する。

### アプローチ 2A の概念の例示

- 8.69 フローチャート 8.1 は、橋渡し項目及びミスマッチのある再測定概念がどのように適用できるのかを示している。



フローチャート 8.1：アプローチ 2A——橋渡し項目及びミスマッチのある再測定  
の概念の適用



**現行の（及び提案している）OCI 項目へのアプローチ 2A の適用**

8.70 表 8.2 は、「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」の概念が OCI 項目の現在の及び提案されている取扱いにどのように適用されるのかを示している<sup>70</sup>。表 8.2 が示すとおり、現在 OCI に認識されているか又は OCI に認識することが提案されている項目の中には、修正を加えないと橋渡し項目又はミスマッチのある再測定のいずれにも容易に収まらないものがある。これは、これらの項目についての現行の IFRS の要求事項が次のいずれかとなっているためである。

- (a) リサイクルリングを認めていない。
- (b) 資産又は負債の有意義で理解可能な明確に記述できる測定値から生じたものではない金額が、純損益に認識される結果となる。

8.71 表 8.2 には、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」における持分法投資から生じる OCI 項目の取扱いを含めていない。表 8.2 がこれらを含めていないのは、投資先の OCI 項目に対する投資者の持分だからである。

---

<sup>70</sup> 金融商品についての分析は、IFRS 第 9 号「金融商品」並びに IFRS 第 9 号 2010 年 ED（ヘッジ会計）及び IFRS 第 9 号 2012 年 ED（分類及び測定）に基づいている。IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」は扱っていない。

A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

表 8.2 : 「橋渡し項目」と「ミスマッチのある再測定」の概念の現行の及び提案されている OCI 項目への適用					
IFRS 又は IFRS 案	認識されている資産又は負債	OCI 項目	橋渡し項目	ミスマッチのある再測定	現行の IFRS の取扱いと橋渡し項目又はミスマッチのある再測定との不整合
IFRS 第 9 号 2012 年 ED	OCI を通じて公正価値で測定する金融資産	割引率の変動	Yes	No	
保険契約 2013 年 ED	保険契約	割引率の変動	Yes	No	
IAS 第 16 号 IAS 第 38 号 IFRS 第 6 号	有形固定資産、無形資産、探査及び評価資産	再評価益又は戻入れ	?	No	橋渡し項目となる可能性がある。再評価後の金額は、企業が資産の処分時に受け取れる金額を表し、減価償却した取得原価は使用又は消費を表す。 橋渡し項目の要件を満たすのに必要な考えられる修正： (i) 減価償却・償却は当初の取得原価を基礎とする必要がある。(ii) 認識の中止及び減損の際のリサイクリング。 8.75 項の議論を参照
IAS 第 19 号	年金——確定給付資産又は負債の純額	再測定	?	No	8.73 項の議論を参照
IAS 第 21 号	在外営業活動体に対する純投資（及びヘッジ）	為替差額	No	Yes	
IFRS 第 9 号 2010 年 ED	キャッシュ・フロー・ヘッジ手段	公正価値の変動の有効部分	No	Yes	
IFRS 第 9 号	純損益を通じて公正価値で測定するものに指定した金融負債	発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動	No	?	ミスマッチのある再測定となる可能性がある <sup>(a)</sup> 。企業自身の信用リスクによる公正価値の変動は、のれんの変動とリンクする。信用リスクが増大するので、のれんの価値が減少する。自己創設のれんは認識されないため、のれんの価値の変動は自己の信用に対する関連する影響と同時に認識されない。 ミスマッチのある再測定となるのに必要な考えられる修正： 過去に OCI に認識した金額を、負債が満期前に移転される場合にリサイクルする。
IFRS 第 9 号	資本性金融商品に対する指定された投資	公正価値の変動	No	No	運用可能な減損モデルが開発できない限り、橋渡し項目にもミスマッチのある再測定にも該当しない可能性が高い。さらに、公正価値は一般に資本性金融商品についての業績の最も目的適合性のある測定値と考えられている（おそらく、一部の戦略的投資を例外として）。
(a) 発行者自身の信用リスクに起因する負債の公正価値の変動は、潜在的な橋渡し項目と見られることもできる。純損益に認識した測定値は、当初認識時に固定した信用スプレッドを用いた負債の公正価値の変動を反映する。OCI に認識した累計額は、負債の存続期間にわたり解消するか又は満期前の認識の中止時にリサイクルが必要となる。					

## 年 金

- 8.72 確定給付資産又は負債の純額は、一般に長期のものであり、これは、変動性の高い市場ベースのインプット（金利など）の小さな変動が、当期に認識される再測定に重大な影響を有する可能性があることを意味する。一部の人々の主張では、これらの影響は長期の保有期間にわたり元に戻るか又は著しく変化する可能性があるので、財務業績に関する情報は、これらの再測定を OCI に表示した場合の方が適切に伝達できる。
- 8.73 しかし、アプローチ 2A を適用すると、IAS 第 19 号「従業員給付」に従った確定給付年金資産又は負債の純額の再測定は、次のようなものであるため、OCI には認識されないことになる。
- (a) 認識又は再測定が行われていない結び付きのある項目がないため、ミスマッチのある再測定ではない。
  - (b) 橋渡し項目ではない。純損益に認識された累計額は、負債又は資産の有意義で理解可能な明確に記述できる測定値と一致しない。これは次の理由による。
    - (i) 純損益に認識される金額は、各期首に再設定される割引率を用いて決定される。これらの金額の累計額は、経緯によってしか説明できず、有意義で理解可能な明確に記述できる測定値としては説明できない。原則的には、これは義務の存続期間を通じて純損益への認識について単一の割引率を使用することにより克服できるが、これには、相当の追跡作業と運用上の複雑性、又は極めて恣意的な単純化が必要となる。これにより生じる情報が財務諸表利用者にとって目的適合性があることが明白ではない。
    - (ii) 実際のキャッシュ・フローと過去の見積りとの間の差額が、リサイクリングなしに OCI に累積される。これらの差額のリサイクリングについてのどのような基礎も、恣意的となるか又は極めて複雑となる。
- 8.74 確定給付資産及び負債の純額の再測定のさまざまな取扱い方法には、次のものが含まれる。
- (a) 可能ならば、8.73 項(b)で議論した運用上の割引率の論点に対処して、確定給付資産又は負債の純額の再測定を橋渡し項目として扱えるようにする。
  - (b) 確定給付年金資産又は負債の純額の再測定が、橋渡し項目又はミスマッチのある再測定概念に合わないことを認めるが、それでも OCI の使用を要求する。これは IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に行う決定となる。

- (c) 確定給付年金資産又は負債の純額の再測定を、純損益の中の独立の表示科目として認識し表示する。

### **有形固定資産の再評価**

- 8.75 表 8.2 で述べたように、現行の IFRS で要求している有形固定資産及び無形資産の再評価は、橋渡し項目の定義に該当しないと思われる。IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号「無形資産」に従えば、純損益に認識される減価償却の金額が再評価後の帳簿価額を用いて算定されるからである。したがって、減価償却累計額控除後の取得原価は、有意義で理解可能な明確に記述できる測定値とはならない。さらに、これらの基準はリサイクリングを認めていない。
- 8.76 一部の人の考えでは、IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号に従った再評価は、当初は、現在原価測定により生じる実体資本維持修正となることを意図していた。セクション 9 では、実体資本維持の概念と、それが有形固定資産及び無形資産の再評価とどのように関連するのかを論じている。

### **OCI を橋渡し項目とミスマッチのある再測定に限定することの影響**

- 8.77 OCI 項目を概念的に橋渡し項目とミスマッチのある再測定とに限定することは、現在 OCI にある項目の一部が概念的には OCI への認識の要件を満たさなくなることを意味する。逆に、現在は純損益に認識されている項目の一部が、概念的には OCI への認識の要件を満たすことになる。これは意外なことではない。何を OCI に認識すべきなのかについての現行のアプローチは、首尾一貫した決定を導くための明示的な概念なしに開発されてきたからである。
- 8.78 特定の基準における現行の OCI 及び純損益の使用を修正するいかなる決定も、IASB がプロジェクトをアジェンダに追加し、公開草案及びその後の当該基準の修正を開発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。IASB はこれを行う現時点での計画を有していない。

### **アプローチ 2B : OCI に対する広いアプローチ**

- 8.79 一部の人は、アプローチ 2A は OCI の使用を狭めすぎていると考えている。この見解を有する人々は、次のことを懸念している。
- (a) 現在 OCI に認識されている項目の一部が、アプローチ 2A では OCI への認識に適格ではないことになる。
- (b) OCI に認識されるすべての種類の項目をリサイクルすることは、必ずしも有用な情報を提供しない。

- 8.80 これらの見解を反映するため、アプローチ 2B では、アプローチ 2A よりも多くの項目を OCI に認識することを認める。アプローチ 2B では、特定の基準を開発又は改訂する際にアプローチ 2A よりも大きな裁量を IASB に認める。ある収益又は費用の項目を OCI に認識すべきかどうかや、当該項目をその後にリサイクルすべきかどうかの決定についてである。

#### 純損益を OCI 項目と区別するための原則

- 8.81 アプローチ 2B は、アプローチ 2A とおおむね同じ原則を使用するが、原則 1 と原則 2 をもっと広く解釈し、原則 3 を修正する。原則 1 と原則 2 は同じである。すなわち、

- (a) **原則 1**：純損益に表示する収益及び費用の項目は、企業がある期間に自らの経済的資源に対して得たリターンに関する主要な情報源を提供する。
- (b) **原則 2**：すべての収益及び費用の項目は、ある項目を OCI に認識することで当該期間の純損益の目的適合性が高まる場合を除いて、純損益に認識すべきである。

- 8.82 しかし、原則 1 及び 2 を適用する際に、アプローチ 2B は、純損益に認識する測定値の性質について、より幅広い見解を採用する。アプローチ 2A では、収益又は費用の項目を純損益の内訳項目と OCI の内訳項目とに分解することが、純損益において目的適合性のある情報を生じるのは、純損益の内訳項目が、関連する資産又は負債の有意義で理解可能な明確に記述できる測定値から生じる場合だけであるという見解を採用する。アプローチ 2B では、どのような情報が目的適合性があり理解可能であるのかに関して、より幅広い見解を採用する。すなわち、アプローチ 2B では、収益又は費用の項目は、純損益に認識する内訳項目が目的適合性のある情報を提供する（すなわち、純損益の予測価値と理解可能性を高める）場合には、純損益と OCI に分解することができる。関連する資産又は負債の明確に記述できる測定値から生じるものである必要はないことになる。

- 8.83 さらに、原則 3 は、OCI に認識する収益又は費用の項目をリサイクルすべきかどうかを決定するための、より大きな裁量を IASB に与えるように修正されている。アプローチ 2B における原則 3 は、次のようになる。[強調追加]

**原則 3**：過去に OCI に認識した項目は、振替が目的適合性のある情報をもたらす場合に、かつ、その場合にのみ、純損益への振替（リサイクル）をすべきである。

- 8.84 アプローチ 2A の原則 3 との相違は次の点である。

- (a) アプローチ 2B では、ある項目がその後にリサイクリングに適格とならない場合であっても、OCI に認識される場合がある。したがって、
- (b) アプローチ 2B では、アプローチ 2A よりも広い範囲の収益及び費用の項目が OCI に認識される可能性がある。

8.85 このリサイクリングの取扱いは、次のような主張に基づくものである。

- (a) 一部の OCI 項目（確定給付年金資産又は負債の再測定など）のリサイクリングは、リサイクリングを正当化するのに十分な目的適合性のある情報を提供しない（すなわち、純損益の予測価値を高めない）。
- (b) 目的適合性のある情報を提供する場合にだけリサイクリングを行うことにより、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を提供する主要な項目グループとしての、純損益の完全性が守られる。

#### アプローチ 2B——原則の適用

8.86 アプローチ 2A の概念（橋渡し項目とミスマッチのある再測定）に加えて、アプローチ 2B は OCI 項目の追加的な区分を導入する。この追加的な区分が基礎としているのは、一部の長期の資産又は負債の再測定は純損益の外で反映するのが最も適切であるという見方である。この見解を有する人々の考えでは、それらの項目の長期的な性質と、その結果としてインプット（割引率など）の小さな変動への感応度が高いことにより、再測定が、将来のリターンについての予測力が低いか、又は場合によっては、純損益の中の情報を不明瞭にしたり理解を困難にしたりするものとなるおそれがある。

8.87 再測定（又は、より一般的には、再測定の分解した内訳項目）をこうした状況で OCI に表示すれば、資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与する可能性が高いのか又は負債がどのように決済される可能性が高いのかに関して、透明性のより高い情報を提供する可能性がある。

8.88 この見解に基づいて、アプローチ 2B では、ミスマッチのある再測定と橋渡し項目の使用に加えて、収益及び費用の項目が次の特徴のすべてを有している場合には OCI に認識することを IASB は検討すべきだと提案している。

- (a) 資産の実現又は負債の決済が長期間にわたり行われる。
- (b) 当期の再測定が、資産又は負債の保有期間にわたり、すべて元に戻るか又は著しく変動する（いずれかの方向に）可能性が高い。
- (c) 当期の再測定の全部又は一部を OCI に認識することにより、企業が自らの経

済的資源に対して得たリターンの主要な指標としての純損益の目的適合性と理解可能性が高まる。

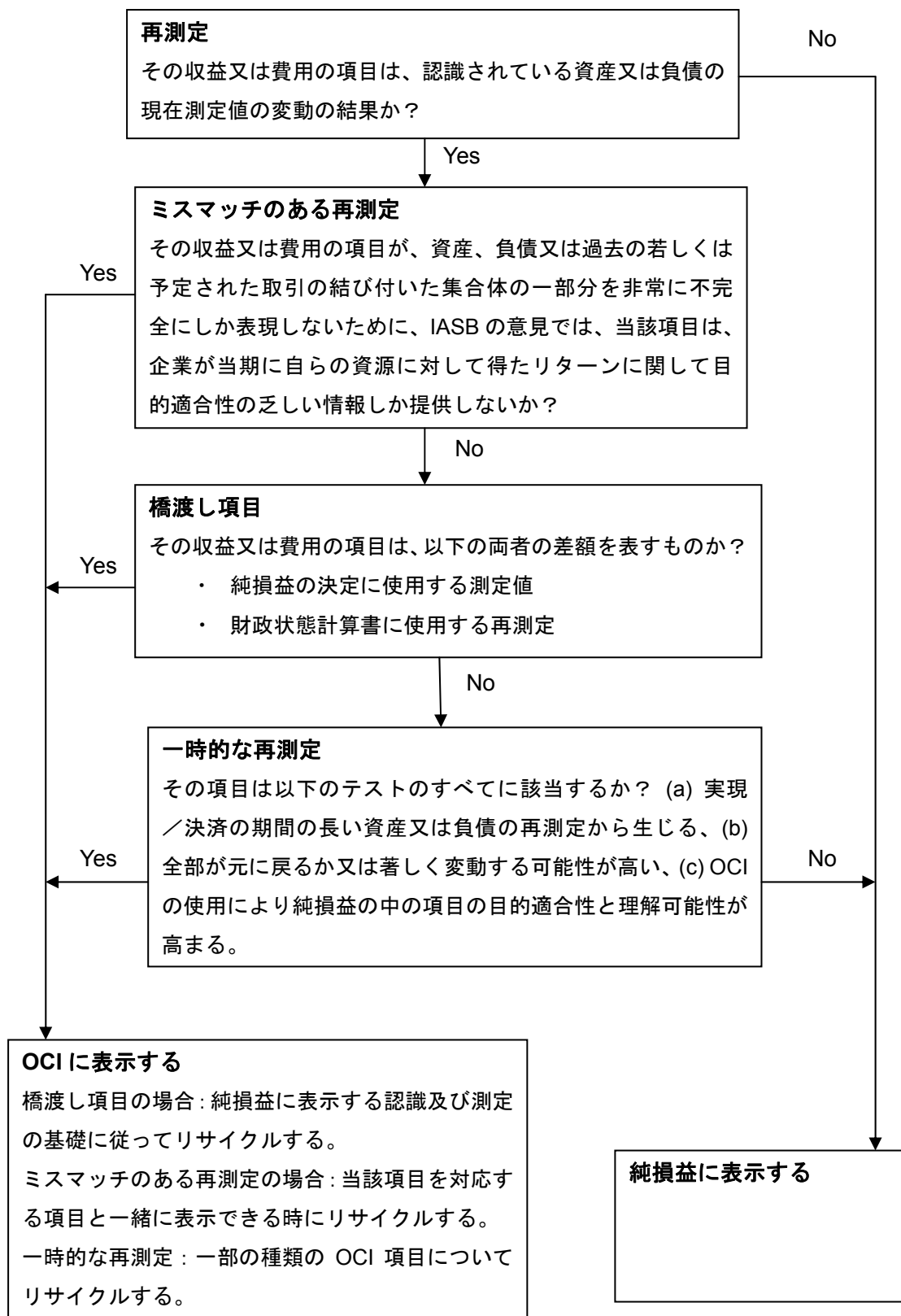
- 8.89 本ディスカッション・ペーパーでは、収益又は費用の項目のうち、8.88 項に列挙した特徴のすべてを有し、IASB が OCI に認識すべきだと判断する項目を、総称して「一時的な再測定」と呼んでいる。
- 8.90 一時的な再測定の一例は、確定給付年金負債又は資産の純額の再測定であろう。個々の義務は、従業員が退職し最終的には死亡するにつれて決済されることになる。この形態の決済の対象期間は、一般的に長期（すなわち、従業員の寿命）と見られる。この対象期間の長さやリスクの性質により、確定給付制度債務及び制度資産から生じる保険数理差損益は、多年の報告期間にわたり著しく変動すると予想される。再測定は将来キャッシュ・フローの不確実性とリスクに関する情報を提供し、それらの不確実性とリスクを財政状態計算書に反映する。しかし、再測定が当該キャッシュ・フローの可能性の高い金額及び時期に関して提供する情報は少ない。したがって、再測定を OCI に認識することにより、それらの各項目の予測価値の間の相違が透明となり、それらを予測価値がより高い純損益の項目と区別し、純損益の理解可能性を高めることになる。
- 8.91 一時的な再測定がリサイクルされるのは、リサイクリング調整が、リサイクリングにより財務報告に加わるコストと複雑性を正当化するのに十分な目的適合性のある情報を提供する場合だけである。したがって、IASB は、OCI に含まれるそれぞれの具体的な種類の一時的な再測定を扱う基準において、これをリサイクルすべきかどうか、及びいつすべきかを決定することになる。
- 8.92 例えば、確定給付負債の純額の再測定について、運用可能であるとともに目的適合性のある情報を提供するリサイクリングの適切な基礎を識別することは困難である（8.73 項(b)参照）ため、IASB は、それらの一時的な再測定をリサイクルすべきではないと判断する可能性がある。アプローチ 2A と同様に、リサイクリングは橋渡し項目とミスマッチのある再測定については常に使用されることになる。

### アプローチ 2B の概念の例示

- 8.93 フローチャート 8.2 は、橋渡し項目、ミスマッチのある再測定及び一時的な再測定概念がどのように適用できるのかを記述している。



フローチャート 8.2：アプローチ 2B——橋渡し項目、ミスマッチのある再測定及び一時的な再測定の概念の適用



8.94 表 8.3 は、アプローチ 2B が OCI 項目の現行の取扱い及び提案されている取扱いにどのように適用されるのかを示している<sup>71</sup>。

**表 8.3 : OCI 項目の現行の取扱い及び提案されている取扱いへのアプローチ 2B の適用**

IFRS 又は IFRS 案	認識される資産又は負債	OCI 項目	アプローチ 2B を用いた OCI 項目か	OCI 処理の根拠(現在の又は提案されている IFRS に基づく)
IFRS 第 9 号 2012 年 ED	OCI を通じて公正価値で測定する金融資産	割引率の変動	Yes	橋渡し項目
保険契約 2013 年 ED	保険契約	割引率の変動	Yes	橋渡し項目
IAS 第 16 号 IAS 第 38 号 IFRS 第 6 号	有形固定資産、無形資産、探査及び評価資産	再評価益又は戻入れ	Yes	一時的な再測定
IAS 第 19 号	年金——確定給付資産又は負債の純額	再測定	Yes	一時的な再測定
IAS 第 21 号	在外営業活動体に対する純投資（及びヘッジ）	為替差額	Yes	ミスマッチのある再測定
IFRS 第 9 号 2010 年 ED	キャッシュ・フロー・ヘッジ手段	公正価値の変動の有効部分	Yes	ミスマッチのある再測定
IFRS 第 9 号	純損益を通じて公正価値で測定するものに指定した金融負債	発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動	Yes	一時的な再測定
IFRS 第 9 号	資本性金融商品に対する指定された投資	公正価値の変動	Yes	一時的な再測定

<sup>71</sup> 金融商品についての分析は IFRS 第 9 号「金融商品」、IFRS 第 9 号 2010 年 ED（ヘッジ会計）及び IFRS 第 9 号 2012 年 ED（分類及び測定）に基づいている。この分析は IAS 第 39 号を扱っていない。持分法投資の中で生じた OCI 項目は、表示している個々の項目の分析に従う。

## 純損益に現在報告されている項目に対するアプローチ 2A 及び 2B の影響

8.95 現行の IFRS において純損益に認識されている他の再測定は、概念的には、橋渡し項目又は一時的な測定に該当する可能性がある（表 8.4 参照）。しかし、これは必ずしも IASB がこれらの項目を橋渡し項目又は一時的な測定として扱うことを選択するであろうことを意味しない。そうすることは、これらの領域に関する基準の開発又は改訂を行う場合に IASB が行うかもしれない決定であろう。

8.96 IASB は、現在 OCI に認識していないミスマッチのある再測定を識別していない。

表 8.4 : 橋渡し項目及び一時的な再測定の概念の、純損益に現在認識している項目への適用

IFRS	認識される資産又は負債	現在の純損益項目	項目を橋渡し項目又は一時的な再測定とする可能性のある特徴
IAS 第 37 号	長期の引当金（廃棄、原状回復及び類似の負債を含む）	再測定	<b>一時的な再測定：</b> 引当金は長期の性質のものとなる可能性があり、これは、市場ベースのインプット（割引率など）の小さな変動が、当期に認識される再測定に重大な影響を与え得ることを意味する。これらの再測定（例えば、割引率の変更の影響）の諸側面は、引当金の存続期間にわたり著しく変動するか又は元に戻る可能性が高い。これらの項目を区分して OCI に認識することは、再測定の他の内訳項目（例えば、コストの増加）の影響の理解可能性を高めるのに役立つ可能性がある。しかし、当初認識時に認識する損失を事後の再測定と異なる方法で扱うことは不整合かもしれない。
IAS 第 40 号	投資不動産	再測定	<b>橋渡し項目：</b> 事業モデルは次の両方となり得る。(a) 不動産の賃貸からのキャッシュ・フローの回収、(b) 不動産の売却。
IAS 第 41 号	収穫時点前の生物資産	売却コスト控除後の公正価値の変動	<b>一時的な再測定：</b> 生物資産は長期である場合があり、これは、市場ベースのインプット（商品価格や割引率など）の小さな変動が当期に認識される再測定に重大な影響を与え得るが、一定期間にわたり著しく変動する可能性が高いことを意味する。これらの項目を区分して OCI に認識することは、純損益に認識される再測定の他の内訳項目に関する情報の理解可能性を高める可能性がある（例えば、成長による価値の変動で純損益に認識されるもの）。(a)

(a) IAS 第 41 号「農業」の限定的範囲の改善の提案は、一部の果実生成型生物資産を有形固定資産と同じ方法で扱う可能性がある。これにより IAS 第 16 号の再評価モデルがこれらの資産に利用可能となる。

## 各アプローチの比較

8.97 表 5 は、本ディスカッション・ペーパーで議論している 3 つのアプローチに対する賛成論と反対論を示している。8.26 項で述べたとおり、IASB の予備的見解としては、「概念フレームワーク」は純損益の合計又は小計を要求すべきであり、これはまた、一部の収益又は費用の項目をリサイクルする結果となるか又はその可能性がある。アプローチ 1 は、この予備的見解と両立しない。

**表 8.5 : 純損益についての各アプローチに対する賛成論と反対論**

アプローチ	賛成論	反対論
アプローチ 1	<p>リサイクリングをなくすと複雑性が減少する。例えば、リサイクリングは当期に係る収益及び費用を不明瞭にする場合がある。</p> <p>収益及び費用のすべての項目が包括利益計算書に 1 回だけ認識されるので、財務諸表の理解可能性が高まる可能性がある。</p> <p>組替調整額は収益又は費用の定義を満たさない場合がある。</p> <p>純損益が利益操作の影響を受けにくくなる。</p>	<p>何を純損益と OCI (リサイクリングなし) に表示すべきなのかを解決しない。</p> <p>IASB が基準を開発又は改訂する際に、純損益を OCI とどのように区別するのかを決定する裁量を過大に与える。</p> <p>一部の利得又は損失が純損益に最後まで認識されない可能性があるため、リサイクリングの禁止は、企業が自らの経済的資源に対して得たリターンとしての純損益の描写を損なう。</p>
アプローチ 2A	<p>何を OCI に認識するのかの決定の枠組みが明確であり、したがって、IFRS における首尾一貫した OCI の使用をもたらす可能性が高くなる。</p> <p>リサイクリングの一貫した取扱いは、財務諸表の複雑性の低減に役立つ。</p> <p>収益及び費用のすべての項目が最終的に純損益に認識されるので、企業が自らの経済的資源に対して得たリターンとしての純損益の描写の支えとなる。</p> <p>OCI 累計額がそれぞれの項目について固有の意味を持つ。</p>	<p>現在 OCI に認識されている項目の一部は、橋渡し項目又はミスマッチのある再測定の要件を満たさない。一部の人は、これらの項目は OCI に認識すべきだと考えているので、橋渡し項目及びミスマッチのある再測定の概念の有用性を疑問視している。</p> <p>IFRS の将来の進展に従って OCI を使用する柔軟性を IASB にあまり与えない。</p> <p>常に項目をリサイクルする場合、当期について追加的な目的適合性のある情報をほとんど提供しない収益及び費用の項目が純損益に生じる可能性がある。</p> <p>リサイクリングは収益及び費用の項目を繰り延べるものであり、おそらく、リサイクルする期間における収益又は費用の定義を満たさない。</p>

アプローチ	賛成論	反対論
<p><b>アプローチ 2B</b></p>	<p>OCI の使用についての枠組みを提供するが、基準を開発又は改訂する際に IFRS の進展に従って OCI の使用を調整する若干の裁量を IASB に与える。</p> <p>一部の項目の測定はインプットの小さな変動に敏感すぎて、その測定の変動を純損益に認識すると、純損益の中の他の項目からの基本的なシグナルをかき消すおそれがある。このアプローチは、IASB がこれらの項目について OCI での区分表示を検討することを可能にする。</p> <p>このアプローチは、現在 OCI に認識している項目をより密接に反映する。</p> <p>リサイクリングは必ずしもその後の期間における取引その他の事象に関する十分に目的適合性のある情報を提供しない。このアプローチは、どのような場合にこれに該当するのかを決定する裁量を IASB に与える。</p>	<p>IASB が基準を開発又は改訂する際の裁量は、IFRS における OCI の首尾一貫性の低い取扱いを生じるおそれがある。</p> <p>リサイクリングの首尾一貫性の低い取扱いを生じる。したがって、「リサイクリングなし」や「すべてリサイクリング」の選択肢よりも複雑である。</p> <p>一部の OCI 項目だけをリサイクルすることは、純損益の「優越性」を低下させる。一部の項目のリサイクルをしないことにより、関連性のある取引又は他の事象が純損益に決して反映されない結果となる可能性がある。</p> <p>OCI 累計額が一部の項目について意味を持たない場合がある。</p>

## コメント提出者への質問

## 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。

## 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。

## 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。

## セクション 9——その他の論点

---

- 9.1 以下の論点をこのセクションで論じている。
- (a) 現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章について IASB が提案するアプローチ (9.2 項から 9.22 項参照)
  - (b) 財務報告における事業モデルの概念の使用 (9.23 項から 9.34 項参照)
  - (c) 会計単位 (9.35 項から 9.41 項参照)
  - (d) 継続企業 (9.42 項から 9.44 項参照)
  - (e) 資本維持 (9.45 項から 9.54 項参照)

### 現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章

- 9.2 IASB が 2012 年に「概念フレームワーク」プロジェクトに関する作業を再開した際に、2010 年に公表した「概念フレームワーク」の各章 (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」(「第 1 章及び第 3 章」)) の根本的な再検討は行わないことを決定した。これは次の理由によるものである。
- (a) これらの章は、広範なデュー・プロセスを経たものであり、IASB の意見では、「概念フレームワーク」の残りの部分の健全な基礎を提供している。
  - (b) 第 1 章及び第 3 章の根本的な再検討が重大な変更につながったり、その結果生じる変更が残りの章に重大な影響を与えたりすると考える理由が IASB にはない。これらの章の根本的な再検討には時間を要し、改訂「概念フレームワーク」の最終確定の不必要な遅れにつながる可能性がある。
- 9.3 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が、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、変更を行うであろう。付録 A は、これらの 2 つの章の原文を再録している。
- 9.4 一部の人は、現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章を根本的に再検討しないという IASB の決定に懸念を示している。特に、これらの章の以下の側面に関する懸念を提起している。
- (a) 第 1 章における「受託責任」の取扱い (9.5 項から 9.9 項参照)
  - (b) 「信頼性」という基本的な特性を忠実な表現という基本的な特性で置き換えるという決定 (9.10 項から 9.14 項参照)
  - (c) 「慎重性」の概念への言及を「概念フレームワーク」から削除するという決定 (9.15 項から 9.22 項参照)

## 受託責任

9.5 第1章の公表前に、「概念フレームワーク」は受託責任に明示的に言及していた。

財務諸表はまた、経営者の受託責任又は経営者に委託された資源に対する説明責任の結果も表示する。経営者の受託責任又は説明責任の評価をしたいと考える利用者は、経済的意思決定を行うために、それらの評価を行う。かかる意思決定には、例えば、利用者が当該企業に対する投資を保有又は売却するかどうか、経営者を再任又は交替させるかどうかなどが含まれる<sup>72</sup>。

9.6 一般目的財務報告の目的を記述するにあたり、第1章では「受託責任」という用語を使用していない。一部の人々は、このことを、財務報告の目的を果たすために必要なものの一部として受託責任に関する情報を「概念フレームワーク」は扱わなくなったことを意味するものと理解している。その結果、この見解を有する人々の考えでは、財務報告は、短期投資者（企業の業績が低迷している場合には保有を売却する可能性が高いと見てよい）のニーズを、長期投資者（企業の業績を改善するため経営者と協力する可能性の方が高いと見てよい人々、又は経営者を変更したいと考える可能性がある人々）のニーズよりも重視するようになっているのかもしれないというものである。

9.7 第1章は受託責任という語句を使用していないが、受託責任の概念を財務報告の目的から削除することはIASBの意図ではなかった。第1章では、財務諸表利用者は、企業の経営者や統治機関が責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかにに関する情報に関する情報を必要としていると記載している。

将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要としているのが、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れだけ効率的かつ効果的に果たしたかにに関する情報である。このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を遵守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の選択に投票その他の形で影響を与える権利を有する現在の投資者、融資者及び他の債権者の意思決定に関しても有用である<sup>73</sup>。

9.8 第1章のBC1.27項では、将来キャッシュ・フローの見通しを評価するために使用する情報と受託責任に関する情報の両方が、企業への資源の提供に関する意思決定に重要であると述べている。さらに、受託責任に関する情報は、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。

<sup>72</sup> 2010年以前の「概念フレームワーク」の第14項参照

<sup>73</sup> 現行の「概念フレームワーク」のOB4項参照



## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

- 9.9 結論の根拠では続けて、IASB は、「受託責任」という用語は他の言語への翻訳に困難があるため、その用語自体を使用するのではなく、受託責任が意味するものを記述することを決定したと説明している。

**信頼性**

- 9.10 2010 年に第 3 章が公表される前は、「概念フレームワーク」は、有用な財務情報の質的特性の 1 つは信頼性であると述べていた。2010 年に、第 3 章は、信頼性を忠実な表現（情報が有用となるのは、表現しようとしているものを忠実に表現している場合である）という質的特性で置き換えた<sup>74</sup>。
- 9.11 第 3 章の BC3.20 項から BC3.25 項では、IASB が「信頼性」という用語を「忠実な表現」という用語で置き換えた理由を説明している。変更の主要な理由は、信頼性という用語について共通の理解が欠けていることであった。特に、多くの人々は、信頼性という用語を、情報が検証可能であること又は重大な誤謬がないことと同一視しているように見えた<sup>75</sup>。
- 9.12 一部の人々は、「信頼性」という用語を「忠実な表現」という用語で置き換えることに反対しており、次のように述べている。
- (a) 利用者が財務諸表を信頼できるという考え方は主要な概念である。
  - (b) 信頼性という概念の方が、忠実な表現という概念よりもよく理解され、説明が容易である。
  - (c) 信頼性という概念の方が、検証可能性の高い測定の使用につながり、誤謬がなくなる可能性が高い。
- 9.13 「信頼性」という用語が実際に意図したのは、単に検証可能であることや誤謬がないことだけではなくそれ以上のものを記述することであった。表 9.1 は、2010 年以前の「概念フレームワーク」における信頼性の記述と第 3 章における忠実な表現の記述を比較している。

**表 9.1 : 2010 年以前の「概念フレームワーク」における信頼性の記述と第 3 章における忠実な表現の記述**

2010 年以前の「概念フレームワーク」	第 3 章
有用であるためには、情報は信頼性のあるものでなければならない。 情報に信頼性があるのは、次の場合である。	有用であるためには、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない。  完璧に忠実な表現であるには、

<sup>74</sup> 現行の「概念フレームワーク」の OB12 項参照

<sup>75</sup> 検証可能性は、有用な財務情報の補強的な質的特性として第 3 章に記述されている。

<ul style="list-style-type: none"> <li>● 重大な誤謬や偏りがない</li> <li>● 情報が表現しようとしているものを忠実に表現すると財務諸表利用者が信頼することができる</li> </ul> <p>信頼性の他の側面は次のものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 実質優先</li> <li>● 中立性</li> <li>● 慎重性</li> <li>● 完全性</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 完全で</li> <li>● 中立的で</li> <li>● 誤謬がない。</li> </ul>
--	---

- 9.14 表 9.1 から見るように、信頼性と忠実な表現の概念には多くの共通点がある。両方の概念とも中立性、完全性、及び誤謬がないことが必要である。忠実な表現を 2010 年以前の「概念フレームワーク」では、信頼性の 1 つの側面（すなわち、情報は、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依拠できる場合には、信頼性がある）として記述している。2 つの概念の間の主要な相違は、第 3 章では慎重性と実質優先に言及していないということである。慎重性の概念については 9.17 項から 9.24 項で論じる。第 3 章の BC3.26 項では、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部分とは考えられていないと説明している。経済的実質ではなく法的形式に従って何かを会計処理することは、忠実な表現とはなり得ない。

### 慎重性

- 9.15 第 3 章の QC12 項と 2010 年以前の「概念フレームワーク」の第 36 項の両方が、財務諸表は中立的、すなわち、偏りのないものであるべきだと述べている。しかし、2010 年以前の「概念フレームワーク」ではさらに慎重性の概念を記述していた。第 3 章は、慎重性への言及を含んでいない。
- 9.16 2010 年以前の「概念フレームワーク」の第 37 項は、慎重性を以下のように記述している。

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。

- 9.17 したがって、2010 年以前の「概念フレームワーク」では、慎重性の行使は必ずし

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

も中立性と不整合でないという見解を示していた。

- 9.18 「概念フレームワーク」の第3章を開発する際に、IASBは、慎重性の概念への言及を削除した。第3章に関する結論の根拠では、次の理由により慎重性を忠実な表現の1つの側面として含めなかったと説明している。
- (a) 慎重性への言及を含めることは中立性と矛盾する。2010年以前の「概念フレームワーク」に現れている意図的な誤表示の禁止があってもなお、慎重であるべきという要求は財務諸表の作成の際の偏りにつながるであろう。
  - (b) ある期間において意図的に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<sup>76</sup>。
- 9.19 多くの人々は、「概念フレームワーク」から慎重性への言及を削除することに引き続き反対しており、次のように述べている。
- (a) 保守的な見積りを財務諸表に慎重に反映することは、過度に楽観的な経営者の見積りの影響に対抗するためには望ましい場合がある。
  - (b) このような削除は、存在が不確実な資産及び利得の認識を生じ、また、可能性のある負債及び損失の一部を認識しないこととなるおそれがある。資産又は存在が不確実である状況についてIASBの提案しているアプローチは、セクション2で論じている。
  - (c) このような削除は、現在価額測定（公正価値を含む）の使用が拡大する可能性がある。一部の人々はこれを、本質的に検証可能でなく誤謬を生じやすいものと考えている。
- 9.20 作成者が不確実な状況で見積り及び判断を行う際に、用心深さを行使すべきであるという2010年以前の「概念フレームワーク」に示された考え方に反対する人はほとんどいない。この考え方は、IASBが基準を設定する際に行う決定の多くに反映されている。
- 9.21 しかし、慎重性への言及の再導入を求める一部の人々が、不確実な状況において見積り及び判断を行う際の用心深さの行使としての慎重性の記述に同意するかどうかは不明確である。一部の人々は、財務諸表が保守主義への偏りを示すことを好み、中立性の考え方を拒絶している。
- 9.22 9.19項で述べたように、一部の人々は、慎重性を削除すると、現在価額測定の使用が現在よりも拡大するという懸念を示していた。測定を扱ったセクション6では、特定の基準を開発又は改訂する際にどの測定を採用すべきかを決定する際に考慮が必要になるとIASBが考えている諸要因を示している。慎重性を考慮すべき追加的な要因として含めることで結果が大きく異なるのかは明確ではない。

<sup>76</sup> 現行の「概念フレームワーク」のBC3.27項からBC3.29項参照

## 財務報告における事業モデル概念の使用

- 9.23 一部の人は、事業モデル概念は基準設定において重要な役割を果たすべきだと主張してきた。以下の各項では、次のことを行っている。
- (a) 事業モデル概念が現行の IFRS においてどのように使用されているのかを記述する (9.24 項から 9.28 項参照)。
  - (b) 他の者が事業モデル概念をどのように記述しているのかを論じる (9.29 項参照)。
  - (c) 財務報告において事業モデル概念を使用することの利点と欠点を議論する (9.30 項から 9.31 項参照)。
  - (d) 事業モデル概念に類似の考え方を本ディスカッション・ペーパーにおいてどのように使用しているのかを記述 (9.32 項から 9.34 項参照)。

### 事業モデルの概念は現行の IFRS においてどのように使用されているのか

- 9.24 IASB は、IFRS 第 9 号「金融商品」において「事業モデル」という用語を初めて使用した。そこでは、金融資産の分類及び測定は、当該資産を管理するための企業の事業モデルに応じて決まると述べた。
- 9.25 IFRS 第 9 号は企業の事業モデルを定義していないが、次のことに留意している。
- (a) 企業の経営幹部 (IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」で定義) が事業モデルの目的を決定する責任を有している。
  - (b) 企業の事業モデルは選択ではなく、むしろ事実の問題であり、これは企業が管理され情報が経営者に提供される方法を通じて観察できる。
  - (c) 単一の企業が、金融資産を管理するために複数の事業モデルを有している場合がある。
  - (d) 事業モデルは「経営者の意図」(これは単一の金融商品に関連することがあり得る) とは異なる。
- 9.26 もっと最近では、IASB は、投資企業が一部の子会社を連結しないことを要求した (IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の BC226 項参照)。これは、投資企業は、子会社を公正価値で測定する方が連結よりも適切となる独特の事業モデルを有しているからである。
- 9.27 他の IFRS は事業モデルに明示的に言及していないが、企業が資産を使用する方法は、特にさまざまな種類の非金融資産の分類と測定の際に、過去に IFRS の中で使用されている。
- (a) 棚卸資産は、資産のうち、通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの、そのような販売を目的とする生産の過程にあるもの、生産過程

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

若しくはサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品という形態によるものである (IAS 第 2 号「棚卸資産」参照)。

- (b) コモディティのブローカー／トレーダーが保有する棚卸資産は価格の変動による利益又はブローカー／トレーダーのマーヅンを生み出すことを目的に取得されるものであるため、他の棚卸資産とは異なる方法で測定する (IAS 第 2 号の第 5 項参照)。
- (c) 投資不動産は、賃貸の稼得若しくは資本増価又はその両方を目的として保有されているものであり、次のものは除外される。
  - (i) 財又はサービスの生産又は供給、あるいは経営管理目的のために使用されるもの
  - (ii) 通常の営業過程で販売されるもの (IAS 第 40 号「投資不動産」参照)。
- (d) 有形固定資産は、財又はサービスの生産又は供給への使用、あるいは管理目的のために保有されるものである (IAS 第 16 号「有形固定資産」参照)。
- (e) 企業が使用しなくなった非流動資産 (売却目的保有又は非継続資産) は、他の非流動負債とは異なる方法で測定される (IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」参照)。

9.28 また、企業の事業モデルは、IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って企業がどのように事業セグメントを報告するのにも影響を与える。セグメント報告へのマネジメント・アプローチは、事業セグメントに関する情報の開示を要求しており、これは、企業の最高経営意思決定者が、配分すべき資源を決定し各セグメントの業績を評価する方法に基づいている。IFRS 第 8 号に関する公開草案に対するコメント提出者は、セグメント報告のためのマネジメント・アプローチは、利用者に経営者と同じ視点から企業の事業を検討することを可能とすると述べていた<sup>77</sup>。

#### 他では「事業モデル」という用語をどのように記述しているのか

- 9.29 いくつかの現行の IFRS は、報告企業が事業活動を行う方法を反映しているが、IASB は、「事業モデル」という用語を定義していない。しかし、他の組織は、事業概念を次のように記述してきた。
- (a) 国際統合報告委員会の国際<IR>フレームワークの協議ドラフトでは、事業モデルについて以下の定義を提案している。「短期、中期及び長期にわたり価値を創造することを目的とするインプット、事業活動、アウトプット及び結果について選択されたシステム」
  - (b) 一部の人は、事業モデルは次の事項を反映することになると考えている。

<sup>77</sup> IFRS 第 8 号の BC10 項参照

- (i) 事業の構造
  - (ii) 事業の活動
  - (iii) 事業が価値（キャッシュ・フローの生成を含む）を追加する方法
  - (iv) 製品又はサービスの顧客
- (c) 一部の組織は、事業モデルは経営者による資産の使用又は処分及び義務の保有又は移転・決済、並びに利益目的で行われるこれらの活動の理解に言及していると考えている。彼らの考えでは、経営者の意図と事業モデルのアプローチとの間に相違はない。

### 財務報告において企業の事業モデルを使用することの利点と欠点

- 9.30 一部の人は、事業モデルの概念は基準設定において重要な役割を果たすべきであると主張している。彼らは、IFRSを開発する際に事業モデルの概念を適用すれば、目的適合性のある情報が提供されると考えている。企業の事業活動がどのように管理されているのかの理解を提供するからである。したがって、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のかを評価するのに役立つ。
- 9.31 他方、次の理由により、事業モデルを基準設定において使用すべきではないと考えている人もいる。
- (a) 彼らは、事業モデルの使用は比較可能性を低下させると考えている。
    - (i) 事業モデル・アプローチにすると、同じ経済現象又は取引について異なる分類、測定又は開示を生じるおそれがある。例えば、企業が資産を回収目的で保有するのか又は売却目的で保有するのかによって、同一の金融資産の会計処理が異なる可能性がある。
    - (ii) 財務報告への事業モデル・アプローチは、同じ経済現象又は取引を報告する方法に関する選択肢を企業に与えるものと考えている人もいる。
  - (b) 彼らは、中立性の低い報告が促されるおそれがあると考えている。作成者が最も有利な結果を表示することを助長する可能性があるからである。
  - (c) 彼らは、事業モデルの概念を、首尾一貫して定義し適用するのは困難であると考えている。

### 本ディスカッション・ペーパーは事業モデル概念に類似する考えをどのように使用しているのか

- 9.32 本ディスカッション・ペーパーでは、事業モデルの概念を定義していない。しかし、IASBの予備的見解としては、IASBが特定の基準を開発又は改訂する際に、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

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

的適合性を高めることができるであろう。

- 9.33 企業が事業活動を行う方法は、以下の各セクションで考慮されている。
- (a) セクション 6—測定： IASB が適切な測定方法に関して決定を行う際に、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や、負債がどのように決済又は履行されるのかを考慮すべきであると提案している。
  - (b) セクション 7—表示及び開示： 基本財務諸表の集約又は分解のレベルを決定する際に、IASB 又は企業は、当該項目が企業の事業においてどのように使用されているのかを考慮する必要がある。
  - (c) セクション 8—純損益及びその他の包括利益を表示する計算書における表示： 異なる測定を純損益と財政状態計算書（すなわち、橋渡し項目）とに表示すべきかどうかを決定する際に、IASB は、(特に) 企業が当該項目を事業においてどのように使用するのかを考慮すべきである。
- 9.34 IASB は、事業モデルの概念が「概念フレームワーク」に与える他の重大な含意を識別していない。

### 会計単位

- 9.35 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で資産及び負債を財務諸表に認識し測定するためには、通常、個々の資源、又は他の権利、及び義務を集約することが必要である。要求される集約のレベルは、通常、「会計単位」と呼ばれている。
- 9.36 例えば、セクション 3 で論じたとおり、機械など物理的資産の所有権は、複数の権利で構成される（資産を使用する権利、資産を売却する権利、資産を担保にする権利、資産に対する法的所有権により与えられる他の権利）。原則としてはこれらの権利のそれぞれは別個の資産となり得るが、それらを単一の会計単位に統合し、単一の資産（機械）を認識することが、多くの場合に最も目的適合性があり理解可能な情報を財務諸表利用者に提供するであろう。他の場合（例えば、機械がリースされている場合）には、当該権利の一部を区別して認識（又は認識の中止）する方が、企業の財政状態のより忠実な表現を提供する可能性がある。
- 9.37 使用する会計単位は、認識した資産及び負債の測定にも影響を与える。例えば、
- (a) 次のいずれとするかで、持分投資について異なる測定値が得られる。
    - (i) 持分投資に対する単一の株式の価値を測定して、保有株数を乗じる場合
    - (ii) 持分投資全体の価値を測定する場合
  - (b) 資産が減損しているのかどうかを判定する際に、当該資産の減損の検討を単独で行うのか資産グループの一部として行うのかにより、異なる結論に至る場合がある。これは、あるグループの中で、一部の資産に係る利得が他の資

産に係る損失と相殺される可能性があるが、他方、単独で検討した場合には当該利得は無視されることになるからである。

- (c) 不確実な将来キャッシュ・フローの最も可能性の高い結果を参照して資産又は負債を測定する場合には、各資産又は負債について個々に判定するのか、あるいは資産又は負債のグループについて判定するのかに応じて、その結果が異なる可能性がある。

9.38 IASB の予備的見解としては、どの会計単位が、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者に最も有用な情報を提供するのかを判定するのは、通常、特定の基準を開発又は改訂するプロジェクトについての決定であり、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。その決定を行う際に、IASB は、有用な財務情報の質的特性を考慮することになる。選定した会計単位は、次のようなものでなければならない。

- (a) 目的適合性のある情報を提供する。個々の権利又は義務に関する情報は、当該権利又は義務が、別個の取引の対象物となり得ない、又はそうなる可能性が低い場合、あるいは異なるパターンで失効するであろう場合には、目的適合性がない可能性がある。
- (b) 表現しようとしているものを忠実に表現する。関連しない資産又は負債を測定するためにグループにまとめてしまうと、企業の財政状態又は業績を忠実に表現しないおそれがある。

9.39 さらに、選定した会計単位に関連するコストが便益を上回ってはならない。一般に、項目の認識及び測定に関連するコストは、会計単位が小さいほど大きくなる。

9.40 場合によっては、IASB は、特定の会計単位を定める必要がないこともある（例えば、会計単位が資産又は負債の認識又は測定に影響を与える可能性が低い場合）。しかし、他の場合には、IASB は、企業間で又は各期間のいずれかで比較可能性を確保するために会計単位を IASB が定める必要があると決定するかもしれない。また、選択した会計単位は、理解可能な情報を提供しなければならない。

9.41 認識と測定のための会計単位は、通常は同じである。しかし、状況によっては、IASB は、異なる会計単位を認識ないしは測定のために使用すべきだと決定する可能性がある。

## 継続企業

9.42 現行の「概念フレームワーク」の 4.1 項では、継続企業の前提について次のように述べている。

財務諸表は、通常、企業が継続企業であり、予見し得る将来について事業活動を継続するであろうという前提に基づいて作成される。したがって、企業が清算あるいは事業規模の大幅な縮小を意図しておらず、また



## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

その必要もないことが仮定されている。このような意図又は必要が存在する場合には、財務諸表を異なる基礎に基づいて作成しなければならない可能性はあるが、その場合には、採用した基礎を開示する。

9.43 本ディスカッション・ペーパーは、継続企業的前提が当てはまる以下の状況を識別している。

- (a) 資産及び負債の定義を補助する追加的なガイダンスを扱ったセクション 3 では、支払を行うという要求のうち清算時にだけ発生するものは現在の義務の定義を満たさないと記載している。
- (b) 測定を扱ったセクション 6 では、継続企業として継続する企業の能力の変動が、以下の事項に影響を与える可能性があるとして述べている。
  - (i) 企業の資産が将来キャッシュ・フローに寄与する方法
  - (ii) 企業の負債が決済される方法

さらに、企業が継続企業であるのかどうかは、企業が行う開示に影響を与える可能性がある。

9.44 IASB は、継続企業的前提が企業の財務諸表に影響を与える他の状況を識別していない。

### 資本維持

9.45 資本維持の概念は重要である。資本を維持するために必要な金額を超えて稼得される収益のみが利益とみなせるからである。現行の「概念フレームワーク」の 4.59 項では、以下の資本維持概念を記述している。

- (a) **貨幣資本維持**。この概念では、利益が稼得されるのは、当期中の所有者への分配と所有者からの出資を除いた後の、期末の純資産の名目（又は貨幣）額が、その期の期首の純資産の名目（又は貨幣）額を超える場合だけである。貨幣資本維持は、名目貨幣単位又は恒常購買力単位のいずれかで測定することができる。
- (b) **実体資本維持**。この概念では、利益が稼得されるのは、当期中の所有者への分配と所有者からの出資を除いた後の、期末における企業の物的生産能力又は操業能力（又はその能力を達成するために必要な資源若しくは資金）が、その期の期首の物的生産能力を超える場合だけである。

9.46 ほとんどの企業は、貨幣資本維持の概念を採用している。しかし、現行の「概念フレームワーク」では、資本維持について特定のモデルを定めていない。現行の「概念フレームワーク」は、企業の経営者が判断を行使して、財務諸表利用者にとって最も有用な情報を提供する資本維持概念を選ぶべきであることに留意している。

- 9.47 資本維持修正から生じる資本の増加及び減少は、通常、包括利益計算書ではなく、資本に直接に報告されることになる。
- 9.48 資本維持の概念は、IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」で使用されている。

#### 資本維持に関して提案するアプローチ

- 9.49 IASB は、資本維持の概念はおそらく、超インフレ経済下で事業を行っている企業にとって最も目的適合性があることに留意している。IASB は、IAS 第 29 号を改訂すべきかどうかを決定するための調査研究を実施する予定である。したがって、IASB の考えでは、資本維持に関連する論点の対処は、「概念フレームワーク」の一部としてではなく、高インフレの会計処理に関する可能性のあるプロジェクトと同時にを行うのが最善である。この作業の一部として、IASB は、資本維持修正を、引き続き資本で表示すべきなのか、あるいは、リサイクルされない OCI の別個の区分に含めるべきなのかを検討する可能性がある。
- 9.50 IASB は、資本維持の概念の記述及び議論を、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改訂「概念フレームワーク」に含める予定である。

#### 有形固定資産の再評価

- 9.51 IAS 第 16 号は、有形固定資産の再評価を企業に認めている<sup>78</sup>。企業が再評価モデルの使用を選択する場合には、再評価した項目を次のようにして会計処理する。
- (a) 有形固定資産の項目を、再評価額（事後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除したもの）で計上する。
  - (b) 減価償却は、資産の再評価後の帳簿価額を基礎とする。
  - (c) 再評価利得を OCI に認識し、再評価剰余金として資本に累積する（純損益に過去に認識した再評価の減少額を戻し入れる場合を除く）。
  - (d) 再評価損失を純損益に認識する（当該資産について再評価剰余金に係る貸方残高が存在する場合（その場合には、損失を OCI に認識している）を除く）。
  - (e) 関連する資産の認識の中止に係る再評価剰余金を純損益にリサイクルしない。しかし、企業は、資本の別の内訳項目に直接に再評価剰余金を振り替える場合がある。
- 9.52 セクション 8 で述べたように、有形固定資産の再評価を OCI に表示すると、OCI に表示すべきものの決定についての考えられるアプローチの一部（特に、セクション 8 に記述した橋渡しの概念）と不整合であるかもしれない。この理由は、純損益に報告される金額が、当該項目が原価ベースで測定された場合に表示される

<sup>78</sup> IAS 第 38 号「無形資産」は類似の評価モデルを含んでいる。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

金額と同じではないからである（純損益に報告される減価償却は再評価額を基礎とし、再評価剰余金はリサイクルされない）。

- 9.53 IAS 第 16 号の再評価モデルが意図していたのは、資本維持修正の 1 つの形式であるとの主張が考えられる。これは、純損益に報告される減価償却が原価ではなく再評価額に基づいている理由及び再評価剰余金がリサイクルされない理由を説明するものとなる。しかし、再評価利得及び損失を OCI に報告することは、この見解とは整合しない。資本維持修正は、通常、資本に直接に報告されるからである。実際に、OCI の導入前には、再評価利得及び損失は資本に直接に報告されていた。
- 9.54 このような諸要因を踏まえ、IASB は、ある時点で、IAS 第 16 号（及び IAS 第 38 号「無形資産」）の再評価モデルを修正して橋渡しの概念又は資本維持の概念のいずれかと整合させるべきかどうかを検討したいと考える可能性がある。本ディスカッション・ペーパーでは、IASB はそうした変更が適切となるかどうかを検討していない。

## コメント提出者への質問

## 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。

## 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。

#### 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。

#### 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。

#### 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。

**付録 A****現行の「概念フレームワーク」の第 1 章及び第 3 章の原文**

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」を再録している。これらの章に関する結論の根拠は含まれていない。

**第 1 章：一般目的財務報告の目的****はじめに**

OB1 一般目的財務報告の目的は、本「概念フレームワーク」の基礎をなすものである。本「概念フレームワーク」のその他の側面、すなわち、報告企業概念、有用な財務情報の質的特性及び制約、財務諸表の構成要素、認識、測定、表示及び開示は、その目的から論理的に生じるものである。

**一般目的財務報告の目的、有用性及び限界**

OB2 一般目的財務報告<sup>79</sup>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ことである。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う。

OB3 現在の及び潜在的な投資者による、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有に関する意思決定は、当該金融商品への投資から彼らが期待するリターン（例えば、配当、元利支払又は市場価格の上昇）に左右される。同様に、現在の及び潜在的な融資者及び他の債権者による、貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済に関する意思決定は、彼らが期待する元利支払又は他のリターンに左右される。投資者、融資者及び他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価に左右される。したがって、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としている。

OB4 将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要としているのが、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<sup>80</sup>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かに関する情報である。このよう

<sup>79</sup> 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「財務報告書」及び「財務報告」という用語は、異なる旨を特に示さない限り、「一般目的財務報告書」及び「一般目的財務報告」を指す。

<sup>80</sup> 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「経営者」という用語は、異なる旨を特に示さない限り、「企業の経営者及び統治機関」を指す。

な責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を遵守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の選択に投票その他の形で影響を与える権利を有する現在の投資者、融資者及び他の債権者の意思決定に関しても有用である。

- OB5 現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者の多くは、情報提供を企業に直接に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない。したがって、彼らは一般目的財務報告書が対象とする主要な利用者である。
- OB6 しかし、一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする情報のすべてを提供しているわけではなく、すべてを提供することはできない。それらの利用者は、他の情報源からの関連する情報を考慮する必要がある。例えば、全般的な経済状況及び予想、政治的な事象及び情勢、並びに業界や会社の見通しなどである。
- OB7 一般目的財務報告書は、報告企業の価値を示すようには設計されていないが、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の価値を見積るのに役立つ情報を提供する。
- OB8 個々の主要な利用者は、情報へのニーズや要求が異なっており、場合によってはそれらが相反することもある。当審議会は、財務報告基準を開発するにあたって、主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報セットを提供することを目指す。しかし、共通の情報ニーズに重点を置くことは、報告企業が主要な利用者の中の特定の集団に最も有用となる追加的な情報を含めることを必ずしも妨げない。
- OB9 企業の経営者も企業に関する財務情報に関心がある。しかし、経営者は、必要とする財務情報を内部で入手できるので、一般目的財務報告書に依拠する必要はない。
- OB10 他の関係者（規制者や、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、一般目的財務報告を有用と考える場合がある。しかし、一般目的財務報告書はそれら他のグループを主たる対象とはしていない。
- OB11 かなりの部分について、財務報告書は正確な描写ではなく見積り、判断及びモデルに基づいている。本「概念フレームワーク」は、そうした見積り、判断及びモデルの基礎となる概念を定めている。その概念は、当審議会及び財務報告書の作成者の努力目標である。目標の大半がそうであるように、本「概念フレームワーク」の財務報告に関する理想像は、少なくとも短期的には、完全には達成できそうにない。取引その他の事象の新しい分析方法を理解し、受け入れ、適用するには、相当の期間を要するからである。しかし、財務報告がその有用性を向上させるように発展すべきだとすれば、努力すべき目標を示すことは不可欠である。

## 報告企業の経済的資源、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

---

OB12 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。財務報告は、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引その他の事象の影響に関する情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供する。

### 経済的資源及び請求権

OB13 報告企業の経済的資源及び請求権の内容及び金額に関する情報は、報告企業の財務上の強みと弱みを利用者が識別するのに役立つ。当該情報は、報告企業の流動性及び支払能力、追加的な資金調達の実現性、企業がその資金調達に成功する可能性はどのくらいかを利用者が評価するのに役立つ。現在の請求権の優先順位と支払要求に関する情報は、将来のキャッシュ・フローが報告企業に対する請求権を有する者の間でどのように分配されるのかを利用者が予測するのに役立つ。

OB14 異なる種類の経済的資源は、将来キャッシュ・フローに関する報告企業の見通しについての利用者の評価への影響が異なる。将来キャッシュ・フローの一部は、現在の経済的資源（売掛金など）から直接に生じる。他方、いくつかの資源を組み合わせて使用して、顧客への財又はサービスを製造し販売することにより生じるキャッシュ・フローもある。それらのキャッシュ・フローは個々の経済的資源（又は請求権）と結びつけることができないが、財務報告書の利用者は、報告企業の営業活動に使用できる資源の内容及び金額を知る必要がある。

### 経済的資源及び請求権の変動

OB15 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（OB17項からOB20項参照）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（OB21項参照）から生じる。報告企業からの将来キャッシュ・フローの見通しを適切に評価するには、利用者がこれらの双方の変動を区別できることが必要である。

OB16 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。企業が生み出したリターンに関する情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任を経営者がどのくらいよく果たしたかについての指標を提供する。そのリターンの変動性と内訳に関する情報も、特に、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価する際に有用である。報告企業の過去の財務業績、及び経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報は、通常、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測するのに役立つ。

### 発生主義会計により反映される財務業績

- OB17 発生主義会計は、取引その他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、たとえそれによる現金の受取及び支払が異なる期間に発生するとしても、それらの影響が発生する期間に描写する。これが重要である理由は、報告企業の経済的資源及び請求権並びにその経済的資源及び請求権の変動に関する情報の方が、当該期間の現金収入及び現金支払のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのよりよい基礎を提供するからである。
- OB18 ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、投資者及び融資者から追加的な資源を直接入手すること（OB21項参照）以外による経済的資源及び請求権の変動により反映されるものであるが、企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す過去及び将来の能力を評価する際に有用である。当該情報は、報告企業が利用可能な経済的資源をどの程度増加させたのかを示すものであり、営業活動を通じて（投資者及び債権者から追加的な資源を直接入手することによってではなく）正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を示す。
- OB19 ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、市場価格や金利の変動などの事象が、企業の経済的資源及び請求権をどの程度増減させ、それにより企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力に影響を与えたかを示すこともある。

### 過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績

- OB20 ある期間中の報告企業のキャッシュ・フローに関する情報は、企業が将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を利用者が評価することにも役立つ。その情報は、報告企業がどのように資金を獲得し支出しているのかを示すものであり、これには、負債の借入及び返済、投資者に対する現金配当又はその他の現金分配、並びに企業の流動性又は支払能力に影響を与える可能性のあるその他の要因に関する情報が含まれる。キャッシュ・フローに関する情報は、利用者が報告企業の営業活動を理解したり、その財務及び投資活動を評価したり、その流動性又は支払能力を検討したり、財務業績に関するその他の情報を解釈したりするのに役立つ。

### 財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動

- OB21 報告企業の経済的資源及び請求権は、追加的な所有持分の発行などの財務業績以外の理由によっても変動することがある。この種の変動に関する情報は、報告企業の経済的資源及び請求権がなぜ変動したのか、また、それらの変動が将来の財務業績に及ぼす影響を、利用者に十分に理解させるために必要である。



## 第3章：有用な財務情報の質的特性

### はじめに

- QC1 この章で論じる有用な財務情報の質的特性は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の財務報告書（財務情報）に基づいて意思決定を行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を識別するものである。
- QC2 財務報告書は、報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権並びにそれらの資源及び請求権を変動させる取引その他の事象及び状況に関する情報を提供する（この情報は、本「概念フレームワーク」において経済現象に関する情報と呼ばれる）。財務報告書の中には、経営者の報告企業に関する予想及び戦略、並びにその他の種類の将来予測的情報が含まれる。
- QC3 有用な財務情報<sup>81</sup>の質的特性は、財務諸表及び他の方法で提供される財務情報に適用される。報告企業が有用な財務情報を提供する能力に関する一般的な制約であるコストも、同様に適用される。しかし、質的特性とコストの制約を適用する際の考慮事項は、情報の種類によって異なる場合がある。例えば、将来予測的情報にそれらを適用することは、現存の経済的資源及び請求権並びに当該資源及び請求権の変動に関する情報にそれらを適用するのとは異なる場合がある。

### 有用な財務情報の質的特性

- QC4 財務情報が有用であるべきだとすれば、それは目的適合的で、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない。財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される。

#### 基本的な質的特性

- QC5 基本的な質的特性は、「目的適合性」及び「忠実な表現」である。

##### 目的適合性

- QC6 目的適合性のある財務情報は、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる。情報は、一部の利用者が利用しないことを選択する場合や、すでに他の情報源から知っている場合であっても、意思決定に相違を生じさせることができる場合がある。
- QC7 財務情報は、予測価値、確認価値又はそれらの両方を有する場合には、意思決定に相違を生じさせることができる。
- QC8 財務情報は、利用者が将来の結果を予測するために用いるプロセスへのインプッ

<sup>81</sup> 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「質的特性」及び「制約」という用語は、有用な財務情報の質的特性及び有用な財務情報に関する制約を指す。

トとして使用できる場合には、予測価値を有する。財務情報が予測価値を有するためには、予測や見込みである必要はない。予測価値のある財務情報は、利用者が自らの予測を行う際に使用される。

- QC9 財務情報は、過去の評価に関するフィードバックを提供する（過去の評価を確認するか又は変更する）場合には、確認価値を有する。
- QC10 財務情報の予測価値と確認価値とは相互に関連している。予測価値がある情報は、確認価値もあることが多い。例えば、当年度に関する収益の情報は、将来の年度の収益を予測するための基礎として利用できるが、過去の年度に行った当年度についての収益予測と比較することもできる。そうした比較の結果は、それらの過去の予測に使用されたプロセスを利用者が修正し改善するのに役立つ。

### 重要性

- QC11 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。

### 忠実な表現

- QC12 財務報告書は、経済現象を言語と数字で表現するものである。有用であるためには、財務情報は、目的適合性のある現象を表現するだけでなく、表現しようとしている現象を忠実に表現しなければならない。完璧に忠実な表現であるためには、描写は3つの特性を有する。それは「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」ということである。もちろん、完璧というものは仮に達成可能だとしても稀である。当審議会の目的は、それらの特性を可能な範囲で最大化することである。
- QC13 完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報（すべての必要な記述及び説明を含む）を含んでいる。例えば、ある資産グループの完全な描写は、最低限、当該グループの資産の内容の記述、当該グループの資産のすべての数値的描写、及びその数値的描写が何を表しているか（例えば、当初の原価、修正後の原価又は公正価値）の記述を含むこととなる。一部の項目については、完全な描写には、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、それらの特質及び内容に影響を与える可能性のある要因及び状況、並びに数値的描写を決定するのに使用したプロセスなどが含まれることもある。
- QC14 中立的な描写は、財務情報の選択又は表示に偏りが無い。中立的な描写は、財務情報が利用者により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。中立的な情報とは、

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

その情報に目的がないことや行動に影響しないことを意味しない。その反対に、目的適合性のある財務情報は、定義上、利用者の意思決定に相違を生じさせることができる。

- QC15 忠実な表現とは、すべての点で正確であることを意味するものではない。誤謬がないとは、その現象の記述に誤謬や脱漏がなく、報告された情報を作成するのに用いられたプロセスが当該プロセスにおける誤謬なしに選択され適用されたことを意味する。この文脈においては、誤謬がないことはすべての点で完全に正確であることを意味しない。例えば、観察不能な価格又は価値の見積りは、正確であるとも不正確であるとも判断できない。しかし、その見積りの表現は、その金額が見積りであるものとして明確かつ正確に記述され、その見積りのプロセスの内容と限界が説明され、その見積りを作成するための適切なプロセスの選択と適用の際に誤謬が生じていない場合には、忠実となり得る。
- QC16 忠実な表現は、それだけでは、必ずしも有用な情報とはならない。例えば、報告企業が有形固定資産を政府補助金を通じて受け取ることがある。明らかに、企業がコストなしに資産を取得したと報告することは資産のコストを忠実に表現するが、その情報は、それほど有用ではないであろう。もう少し微妙な例は、資産の価値の減損を反映するために当該資産の帳簿価額を修正すべき金額の見積りである。その見積りは、報告企業が適切なプロセスを適切に適用し、その見積りを適切に記述し、その見積りに大きく影響する不確実性を説明している場合には、忠実な表現となり得る。しかし、そうした見積りの不確実性が非常に大きい場合には、その見積りは特に有用ではないこととなる。言い換えれば、忠実に表現しようとしている資産の目的適合性に疑問がある。より忠実な代替的な表現がない場合には、その見積りが最も利用可能な情報を提供するかもしれない。

**基本的な質的特性の適用**

- QC17 情報は、有用であるためには、目的適合性があり、かつ、忠実に表現されていなければならない。目的適合性のない現象の忠実な表現も、目的適合性のある現象の忠実でない表現も、利用者が適切な意思決定を行うことに役立たない。
- QC18 基本的な質的特性を適用するための最も効率的かつ効果的なプロセスは、通常は次のようなものとなる（補強的な質的特性とコストの制約の影響も受けるが、この例では考慮していない）。最初に、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となる可能性のある経済現象を識別する。第2に、その現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できるとした場合に最も目的適合性の高い種類の情報を識別する。第3に、その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断する。もしそうであれば、基本的な質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合には、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返す。

## 補強的な質的特性

QC19 「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」及び「理解可能性」は、目的適合性があり忠実に表現されている情報の有用性を補強する質的特性である。補強的な質的特性は、2つの方法がいずれも同等に目的適合性があり忠実な表現となる場合に、どちらの方法をある現象の描写に使用するかを決定するのに役立つこともある。

### 比較可能性

QC20 利用者の意思決定には代替案の間の選択が伴う。例えば、投資を売却するか保有するか、又は投資先をある報告企業にするか別の企業にするかである。したがって、報告企業に関する情報は、他の企業に関する類似の情報や、別の期間又は別の日の同一企業に関する類似の情報と比較できる場合には、より有用である。

QC21 比較可能性は、項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能にする質的特性である。他の質的特性と異なり、比較可能性は単一の項目に関するものではない。比較には少なくとも2つの項目が必要となる。

QC22 首尾一貫性は、比較可能性と関連したものではあるが、同じではない。首尾一貫性は、ある報告企業の期間ごとに、あるいは異なる企業のある単一の期間において、同じ項目に同じ方法を使用することを指している。比較可能性は目標であり、首尾一貫性はその目標の達成に役立つものである。

QC23 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。財務情報の比較可能性は、同様でないものを同様のように見せることで向上するものではない。同様のものを異なるように見せることで比較可能性が向上しないのと同じである。

QC24 ある程度の比較可能性は、基本的な質的特性の充足により達成できる可能性が高い。目的適合性のある経済現象の忠実な表現は、おのずと、他の報告企業による類似の目的適合性のある経済現象の忠実な表現とのある程度の比較可能性があるはずである。

QC25 1つの経済現象を複数の方法で忠実に表現することができるとしても、同じ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。

### 検証可能性

QC26 検証可能性は、その情報が表示しようとしている経済現象を忠実に表現していることを利用者に確信させるのに役立つ。検証可能性は、知識を有する独立した別々の観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達し得ることを意味する。数量化された情報が検証可能であるためには、ある一点の見積りである必要はない。考え得る金額の範囲とそれに関連した確率も検証することができる。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

QC27 検証は、直接的であることも間接的であることもあり得る。直接的な検証とは、直接的な観察（例えば、現金の実査）を通じて、金額又はその他の表現を検証することを意味する。間接的な検証とは、モデル、算式又はその他の技法へのインプットのチェック及び同一の方法論を用いてのアウトプットの再計算を意味する。例としては、棚卸資産の帳簿価額の検証を、インプット（数量及び原価）をチェックして、期末の棚卸高を同じコスト・フローの仮定（例えば、先入先出法）を用いて再計算することによって行うといったものがある。

QC28 説明や将来予測的財務情報の中には、将来の期間まで検証が可能でないものもある。利用者がその情報を利用したいかどうかを判断するのに役立つために、通常、基礎となる仮定、情報の収集方法、及びその情報の根拠となる他の要因及び状況を開示することが必要である。

**適時性**

QC29 適時性とは、意思決定者の決定に影響を与えることができるように適時に情報を利用可能とすることを意味する。一般的に、情報が古くなればなるほど、有用性は低くなる。しかし、情報の中には、報告期間の末日からかなり期間が経過しても引き続き適時性があるものもある。例えば、傾向を識別し評価することを必要とする利用者もいるからである。

**理解可能性**

QC30 情報を分類し、特徴付けし、明瞭かつ簡潔に表示することにより、情報が理解可能となる。

QC31 現象の中には、本質的に複雑で理解が容易にはならないものもある。そうした現象に関する情報を財務報告書から除外すれば、それらの財務報告書の情報は理解しやすくなるかもしれない。しかし、そうした報告は、不完全となり、したがって誤解を招くものとなる可能性がある。

QC32 財務報告書は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者のために作成される。時には、十分な情報を持った勤勉な利用者であっても、複雑な経済現象に関する情報を理解するために助言者の支援を求める必要のある場合もある。

**補強的な質的特性の適用**

QC33 補強的な質的特性は、可能な範囲で最大化すべきである。しかし、補強的な質的特性は、単独でもグループとしても、その情報が目的適合性のないものであったり、忠実に表現されていなかったりする場合には、情報を有用なものとすることはできない。

QC34 補強的な質的特性の適用は、反復的なプロセスであり、定められた順番に従うものではない。時には、ある補強的な質的特性を、別の質的特性を最大化するため

に減少させなければならないこともある。例えば、新しい財務報告基準を将来に向かって適用することによる一時的な比較可能性の低下は、長期的に目的適合性又は忠実な表現を向上させるために行う価値があるという場合もある。適切な開示により、比較可能性の欠如が部分的に補われることがある。

## 有用な財務報告に対するコストの制約

---

- QC35 コストは、財務報告により提供され得る情報に関する一般的な制約である。財務情報の報告にはコストがかかるものであり、それらのコストが当該情報を報告することによる便益により正当化されることが重要である。考慮すべき何種類かのコストと便益がある。
- QC36 財務情報の提供者は、財務情報の収集、加工、検証及び配布に労力の大半を費やすが、利用者はそれらのコストをリターンの低下という形で最終的には負担する。財務情報の利用者にも、提供された情報の分析や解釈のコストが生じる。必要な情報が提供されない場合には、その情報を他から入手するか又は見積るための追加的なコストも利用者に生じる。
- QC37 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財務情報を報告することは、利用者がより高い確信をもって意思決定を行うのに役立つ。これは、資本市場の機能の効率を高め、経済全体にとっての資本コストを低くすることになる。個々の投資者、融資者及び他の債権者も、より詳しい情報に基づいて意思決定を行うことにより便益を受ける。しかし、一般目的財務報告書が、すべての利用者が目的適合性があると考えられる情報をすべて提供することは可能ではない。
- QC38 コストの制約を適用する際に、当審議会は、特定の情報を報告することの便益が当該情報の提供と利用のために生じるコストを正当化できる可能性が高いかどうかを評価する。財務報告基準の案を作成するにあたってコストの制約を適用する際に、当審議会は、財務情報の提供者、利用者、監査人、研究者及び他の人々から、予想される当該基準の便益とコストの性質と量に関する情報を求める。ほとんどの場合には、評価は定量的情報と定性的情報の組合せを基礎とする。
- QC39 財務情報の特定の項目を報告することのコストと便益についての個々人の評価は、本来的に主観性があるため、相違が生じるであろう。したがって、当審議会は、コストと便益を、個々の報告企業との関連においてではなく、財務報告一般との関連で考慮しようとしている。これは、コストと便益の評価が常にすべての企業について同じ報告要求を正当化するということを意味しない。企業の規模の相違や、資金調達方法の相違（公開か非公開か）、利用者のニーズの相違等の要因により、相違が適切である場合もある。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

**付録 B****報告企業**

- B1 2008年5月に、IASBは、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同のディスカッション・ペーパーである「財務報告に関する概念フレームワークの改善に関する予備的見解——報告企業」（「報告企業 DP」）を公表した。このディスカッション・ペーパーは、報告企業に関するIASBとFASB（両審議会）の予備的見解を示していた。
- B2 両審議会は、このディスカッション・ペーパーに寄せられたコメントを、2010年3月に公表した公開草案「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 ED」）を作成する際に考慮した。当該公開草案のコメント期間は2010年7月に終了し、コメントレターの要約が2010年10月に両審議会に提示された。「概念フレームワーク」に関する作業は2010年11月に中断された。したがって、報告企業の章は最終確定されなかった。
- B3 ディスカッション・ペーパー及び公開草案が報告企業についてすでに公表されているので、IASBは、本ディスカッション・ペーパーに報告企業に関する論点の議論を含める必要はないと考えている。その代わりに、IASBは、改訂「概念フレームワーク」に関する公開草案を開発する際に、報告企業の提案（報告企業 ED に寄せられたコメントを含む）を見直す予定である。セクション1で述べたとおり、「概念フレームワーク」プロジェクト（報告企業に関する作業を含む）は、もはやFASBと共同で行っていない。
- B4 この付録は、報告企業 ED の提案と寄せられたコメントの両方を要約している。

**報告企業 ED の要約**

- B5 報告企業 ED では、次のことを論じていた。
- (a) 報告企業の記述
  - (b) 連結財務諸表
  - (c) 他の種類の財務諸表

**記 述**

- B6 報告企業 ED では、次のことを記載していた。
- (a) 報告企業を、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として記述していた。

- (b) 全部ではないにしても、大部分の単一の法律上の企業は報告企業となる可能性があると説明していた。しかし、法律上の企業は、例えば、その経済活動を他の企業の活動と客観的に区別する基礎がない場合には、報告企業の要件を満たさない可能性がある。
- (c) 企業の一部は、下記に該当する場合には報告企業の要件を満たす可能性があるとして述べていた。
  - (i) 当該部分の経済活動が企業の残りの部分と客観的に区別でき、かつ、
  - (ii) 企業の当該部分に関する財務情報が、企業の当該部分への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用となる可能性がある。

### 連結財務諸表

- B7 報告企業 ED では、「他の企業に対する支配」を、支配企業にとっての便益を生み出すために当該他の企業の活動を指図するパワーとして記述していた。さらに、報告企業 ED では次のように述べていた。
- (a) 企業が 1 つ又は複数の企業を支配していて、財務諸表を作成する場合には、連結財務諸表を表示すべきである。連結財務諸表は、大多数の財務諸表利用者にとって有用な情報を提供する可能性が最も高いからである。
  - (b) 複数の企業が他の企業の活動を指図するパワーを共有している場合には、それらの企業はどれも単独では当該他の企業を支配していない。したがって、それらの企業はどれも、自ら及び当該他の企業に関する情報を連結ベースで表示しない。
  - (c) ある企業が他の企業に対する重要な影響力を有している場合には、当該他の企業を支配していない。

### 他の種類の財務諸表

- B8 報告企業 ED では、「親会社単独」の財務諸表（すなわち、支配されている企業を連結せずに、投資として含める財務諸表）は、連結財務諸表と併せて表示される場合には、有用な情報を提供する可能性があるとして説明していた。
- B9 さらに、報告企業 ED では、結合財務諸表（すなわち、複数の企業の成果を連結せずに結合する財務諸表）は、共通支配下の企業に関する有用な情報を提供する可能性があるとして述べていた。

### 報告企業 ED に寄せられたコメントの要約

- B10 以下は、報告企業 ED に寄せられたコメントのハイレベルの要約である。コメントレターのより詳細な要約は、2010 年 10 月の会議で IASB に提示されており、



## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

IASB のウェブサイトから入手できる<sup>82</sup>。

**この章の目的**

B11 コメント提出者は、報告企業 ED は「概念フレームワーク」の報告企業の章の目的を明確に述べていないとコメントした。特に、ED は誰が一般目的財務報告書を作成しなければならない、作成すべき、又は作成できると提案しているのかが不明確だと述べた。それらのコメント提出者は、報告企業の章の目的を明確にするよう IASB に求めた。

**企業の観点と所有主の観点**

B12 報告企業 DP では、企業の観点と所有主の観点についての議論を記載し、企業の観点を採用すべきだと提案していた。しかし、この議論は報告企業 ED には引き継がれなかった。多くのコメント提出者が、報告企業の章に、財務諸表をどの観点から表示するのかの議論を含めるべきだと要望した。一部のコメント提出者は企業の観点への支持を示したが、所有主の観点への支持を示した人々もいた。

**報告企業の記述**

B13 報告企業 ED に対するコメント提出者の大半は、報告企業について提案された記述におおむね同意した。しかし、次のような代替案が提案された。

- (a) 現行の「概念フレームワーク」の報告企業の記述を使用する。
- (b) 報告企業を法律上の企業として記述する。
- (c) 報告企業の記述を政府及び規制機関に委ねる。

B14 多くのコメント提出者が、報告を要求されているすべての法律上の企業は報告企業の要件を満たすべきであると述べ、一部のコメント提出者は、すべての法律上の企業は、報告を要求されているかどうかを問わず、報告企業とすべきだと述べた。

B15 コメント提出者の大半が、企業の一部は、当該部分の経済活動が企業の残りの部分と客観的に区別でき、かつ、企業の当該部分に関する財務情報が財務諸表利用者にとって有用となる可能性がある場合には、報告企業の要件を満たす可能性があることに同意した。

B16 さらに、コメント提出者は、報告企業の提案された記述について、いくつかの明確化及び修正を提案した。

**連結財務諸表**

B17 コメント提出者の大半は、「企業に対する支配」の記述の提案に同意した<sup>83</sup>。しか

<sup>82</sup> <http://go.ifrs.org/2010-Reporting-Entity-ED-comment-letter-summary>

し、多くの人々が、支配の概念は幅広く用いられている考え方であり、したがって、報告企業の章で定義すべきではないと述べた。むしろ、支配は「概念フレームワーク」においてもっと高い一般的なレベルで定義すべきである<sup>84</sup>。

- B18 コメント提出者の大半は、1つ又は複数の他の企業を支配している企業は、連結財務諸表を表示すべきであることに同意した。しかし、数名のコメント提出者は、どの企業が連結財務諸表を作成しなければならないのかを決定するのは IASB の責任ではないと述べた。こうした責任はもっぱら政府及び規制機関にあるという理由からである。

### 他の種類の財務諸表

#### 親会社単独の財務諸表

- B19 数名のコメント提出者が、親会社単独の財務諸表は、連結財務諸表と併せて表示される場合にだけ、有用な情報を提供するという報告企業 ED での記述に反対した。それらのコメント提出者が反対した理由は次のとおりである。
- (a) 彼らの考えでは、企業は、親会社単独の財務諸表を、連結財務諸表とは異なる日付で、又は異なる文書で、表示することが認められるべきである。
  - (b) 彼らの考えでは、親会社単独の財務諸表は単独で有用である。
  - (c) 一部の政府及び規制機関は、連結財務諸表を付属させない親会社単独の財務諸表の表示を要求している。

#### 結合財務諸表

- B20 報告 ED に対する多くのコメント提出者が、結合財務諸表は共通支配下の企業の組合せに限定すべきだとした提案に反対した。彼らは、結合財務諸表が有用となる可能性のある他の状況の例を示した。これには次のようなものがある。
- (a) 経営者が共通の企業
  - (b) 相互銀行のグループ

#### 二重上場会社

- B21 報告 ED に対する若干のコメント提出者は、報告企業の概念を二重上場会社、ステイプルド企業及び類似の企業にどのように適用すべきなのかが不明確だと指摘した。

<sup>83</sup> 投資先に対する支配は、その後、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」で定義されている。

<sup>84</sup> 本ディスカッション・ペーパーのセクション 3 は、支配の概念の議論を含んでいる。

## 付録 C

## 負債と資本性金融商品との区別

C1 セクション 5 では、負債を資本性金融商品と区別する 2 つのアプローチを論じている。狭い持分アプローチと厳密な義務アプローチである。この付録は、それらのアプローチを、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の現行のアプローチとともに、2 つの設例にどのように適用するのかを例示している。

(a) 設例 C1：売建プット・オプション、純額現金決済

(b) 設例 C2：売建プット・オプション、純額株式決済

## 設例 C1：売建プット・オプション、純額現金決済

C2 この設例は、本ペーパーで記述している各アプローチが、現金で純額決済しなければならない売建プット・オプションをどのように扱うことになるのかを例示している。こうしたオプションについて、行使価格が期限満了時の株価を超えている場合には、発行者はその超過額と同額の現金を支払わなければならない。

## 事実関係

C3 ある企業が、20X2 年 2 月 1 日に、自己の株式 1,000 株に係る売建プット・オプションを発行する。発行者はこのオプションに対して CU5,000 のプレミアムを受け取る<sup>85</sup>。このオプションが行使可能となるのは 20X3 年 1 月 31 日だけであり、1 株当たり 98 の行使価格（総額 CU98,000）の支払との交換となる。このオプションは現金で純額決済される。言い換えると、保有者がオプションを行使する場合には、行使日（20X3 年 1 月 31 日）における 1,000 株の公正価値から、行使価格の総額 CU98,000 を控除した金額を受け取ることになる。

C4 追加のデータ

	20X2 年 2 月 1 日	20X2 年 12 月 31 日	20X3 年 1 月 31 日
1 株当たりの公正価値	CU100	CU95	CU95
オプションの公正価値	CU5,000	CU4,000	CU3,000

C5 20X3 年 1 月 31 日に、保有者はオプションを行使し、CU3,000（すなわち、CU98,000 - CU95,000）の現金を受け取る。

## IAS 第 32 号アプローチ、狭い持分アプローチ及び厳密な義務アプローチ

C6 同じ取扱いが、IAS 第 32 号、狭い持分アプローチ及び厳密な義務アプローチで適用されることになる。発行者は、契約をデリバティブ金融負債として扱う。発行

<sup>85</sup> 本ディスカッション・ペーパーでは、貨幣金額を「通貨単位」で表示している。

者は、保有者がオプションを行使する場合に経済的資源（現金）を引き渡すことを発行者に要求する現在の義務を有しているからである。発行者は下記の情報を表示する。

### 財政状態計算書

	20X2年2月1日	20X2年12月31日	20X3年1月31日
現金	5,000	5,000	2,000
デリバティブ負債	(5,000)	(4,000)	—
純資産	—	1,000	2,000
資本金	—	—	—
利益剰余金	—	1,000	2,000
資本合計	—	1,000	2,000

### 純損益及びその他の包括利益の計算書

	20X2年12月31日	20X3年1月31日
デリバティブの公正価値の変動	1,000	1,000
純利益・包括利益	1,000	1,000

### 持分変動計算書

	資本金	利益剰余金	既存株主合計
開始 20X2年2月1日	—	—	—
X2年の純利益・包括利益	—	1,000	1,000
20X2年12月31日	—	1,000	1,000
X3年1月の純利益・包括利益	—	1,000	1,000
20X3年1月31日	—	2,000	2,000

C7 持分変動計算書において、右端の列は、設例 C2 との比較の便宜のため、「既存株主合計」という名称としている。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

## 設例 C2 : 売建プット・オプション、純額株式決済

## 事実関係

- C8 事実関係は設例 C1 と同様であるが、オプションが株式で純額決済される点だけが異なる。言い換えると、保有者がオプションを行使する場合には、発行者は、公正価値の合計額が設例 C1 で支払われる現金と同額となる株式を発行することになる。どちらの当事者も、オプションの行使時又は満了時に現金を支払わない。
- C9 20X3 年 1 月 31 日に、保有者はオプションを行使する。発行者は、株式を発行する義務を決済するために、31.6 株を公正価値の合計額 CU3,000 (各 CU95) で発行する<sup>86</sup>。

## IAS 第 32 号アプローチ

- C10 IAS 第 32 号では、発行者は、可変数の株式を発行する義務を負債として扱う (発行者が、実質的に、自己の株式を通貨として使用しているからである)。発行者は、この取引を下記の表のように会計処理する。20X2 年 2 月 1 日及び 20X2 年 12 月 31 日の会計処理は、設例 C1 と同じである。会計処理は 20X3 年 1 月 31 日において異なる。発行者は、現金の支払ではなく、株式の発行によって決済しなければならないからである。

## 財政状態計算書

	20X2 年 2 月 1 日	20X2 年 12 月 31 日	20X3 年 1 月 31 日
現金	5,000	5,000	5,000
デリバティブ負債	(5,000)	(4,000)	—
純資産	—	1,000	5,000
資本金	—	—	3,000
利益剰余金	—	1,000	2,000
資本合計	—	1,000	5,000

<sup>86</sup> これらの設例では、端数株が可能であると仮定している。

**純損益及びその他の包括利益の計算書**

	20X2年12月31日	20X3年1月31日
デリバティブの公正価値の変動	1,000	1,000
純利益・包括利益	1,000	1,000

**持分変動計算書**

	資本金	利益剰余金	既存株主合計
開始 20X2年2月1日	—	—	—
20X2年の純利益・包括利益	—	1,000	1,000
20X2年12月31日	—	1,000	1,000
20X3年1月の純利益・包括利益	—	1,000	1,000
発行した新株	3,000	—	3,000
20X3年1月31日	3,000	2,000	5,000

**狭い持分アプローチ**

C11 この設例では、狭い持分アプローチは IAS 第 32 号と同じ結果になる。

**厳密な義務アプローチ**

C12 株式を発行する義務は、経済的資源を移転する義務ではない。したがって、厳密な義務アプローチを適用すると、当該義務は持分請求権であり、負債ではない。

C13 開始時（20X2年2月1日）に、発行者は下記のことを認識する。

(a) CU5,000 の現金

(b) 資本の中で、持分請求権 CU5,000。この持分請求権は、保有者がオプションを行使する場合に発行者が自己の株式を発行することを要求することとなる現在の義務で構成されている。

C14 20X2年12月31日に、発行者は持分請求権を再測定する。例示の目的上、この設例では、再測定は公正価値への再測定であると仮定する（持分請求権をどのように測定すべきかの議論については 5.18 項から 5.20 項参照）。この日現在で、持分請求権の公正価値は CU4,000 であり、発行者は、持分変動計算書において「株式を発行する義務」（オプション保有者の持分を描写している）と名付けた列から既存の株主のセクションへの富の移転を認識する。例示の目的上、この設例では、

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

その富の移転を利益剰余金への振替として示しているが、持分変動計算書が、どのクラスの持分保有者が移転により便益を受けるのかを明確に特定している場合には、他の分類も可能であろう<sup>87</sup>。

C15 20X3年1月31日に、

- (a) 発行者は、持分請求権を公正価値 CU3,000 に再測定し、オプション保有者から株主への追加的な富の移転 CU1,000 を持分変動計算書で認識する。
- (b) 発行者は、株式を発行する義務を決済するために、公正価値の合計額が CU3,000 (1株 CU95) の 31.6 株を発行する。この時点で、発行者は、CU3,000 を「株式を発行する義務」と名付けた列から既存株主のセクションに振り替える。例示の目的上、この設例では、CU3,000 の全額が、既存の株主に帰属する何か他の区分ではなく、資本金に振り替えられると仮定している。
- (c) オプションが発行されずに消滅する場合には、発行者は、残りの残高を、「株式を発行する義務」と名付けた列から既存株主のセクションの中のどこかの区分に振り替える。

C16 発行者は、下記の金額を表示することになる。

## 財政状態計算書

	20X2年2月1日	20X2年12月31日	20X3年1月31日
現金	5,000	5,000	5,000
純資産	5,000	5,000	5,000
資本金	—	—	3,000
利益剰余金	—	1,000	2,000
既存株主合計	—	1,000	5,000
株式を発行する義務	5,000	4,000	—
資本合計	5,000	5,000	5,000

<sup>87</sup> IFRS は、一般に、資本のどの区分を企業が独立表示すべきかを定めていない。どの区分が財務諸表利用者にとって最も目的適合性があるのかは、各国の法制や報告企業の統治構造に左右される場合があるからである。IAS 第1号「財務諸表の表示」では、資本の中の各剰余金の内容と目的の記述を開示することを企業に要求している。

## 純損益及びその他の包括利益の計算書

	20X2年12月31日	20X3年1月31日
収 益	—	—
費 用	—	—
純利益・包括利益	—	—

## 持分変動計算書

	資本金	利 益 剰余金	既存株主 合計	株式を発行 する義務	合 計
開始 20X2年2月1日	—	—	—	—	—
X2年の純利益・包括利益	—	—	—	—	—
オプションの公正価値の変動	—	1,000	1,000	(1,000)	—
<b>純資産の変動</b>	—	1,000	1,000	(1,000)	—
発行した売建オプション	—	—	—	5,000	5,000
20X2年12月31日	—	1,000	1,000	4,000	5,000
X3年1月の純利益・包括利益	—	—	—	—	—
オプションの公正価値の変動	—	1,000	1,000	(1,000)	—
<b>純資産の変動</b>	—	1,000	1,000	(1,000)	—
発行した新株	3,000	—	3,000	(3,000)	—
20X3年1月31日	3,000	2,000	5,000	—	5,000

C17 設例 C2 における持分変動計算書では、

- 「既存株式合計」の列は、資本金と利益剰余金の合計額を示している。この設例では、これらはすべて既存の株主に帰属している。
- 「株式を発行する義務」の列は、資本合計のうちオプション保有者に帰属する部分を示している。この例では、売建オプションの公正価値として測定されている。



A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

- (c) 「オプションの公正価値の変動」の行は、既存の株主とオプション保有者との間の富の移転を示している。この例では、株式を発行する義務の公正価値の変動として測定されている。
- (d) 「純資産の変動」の行は、純利益・包括利益とオプションの公正価値の変動との小計を示している。

**設例 C1 と C2 の比較**

C18 設例 C1 及び C2 について次のようなコメントをすることができる。

- (a) IAS 第 32 号及び狭い持分アプローチでの 20X2 年 2 月 1 日及び 20X2 年 12 月 31 日における処理は、これら 2 つの設例が発行者の経済的資源に異なる影響を生じることになるという事実を、忠実かつ理解可能な方法で描写していない。設例 C1 では、発行者に CU3,000 のキャッシュ・アウトフローが生じる。設例 C2 では、キャッシュ・アウトフローが生じ得ない。これと対照的に、厳密な義務アプローチはこの相違を描写している。
- (b) 3 つのアプローチすべてが、両方の設例が残りの株主（すなわち、プット・オプションを保有していない株主）に同じ程度の希薄化を生じさせるという事実を描写している。
  - (i) IAS 第 32 号及び狭い持分アプローチでは、この類似性を、両方の設例で同じ純損益を生じさせることによって描写している。
  - (ii) 厳密な義務アプローチでは、この類似性を、持分変動計算書において、「純資産の変動」と名付けた行と「既存株主合計」と名付けた列で描写している。例えば、設例 C1 と C2 の両方において、20X2 年における既存の株主についての「純資産の変動」は、CU1,000 の増加である。義務が両方の場合に公正価値に再測定されているからである。（設例 C1 では、純資産の変動の唯一の内訳項目は 20X2 年の包括利益である。）

## 付録 D

## 厳密な義務アプローチがさまざまなクラスの金融商品に与える影響

- D1 セクション 5 では、負債を資本性金融商品と区別する 2 つのアプローチが検討されている。狭い持分アプローチと厳密な義務アプローチである。表 D.1 は、IAS 第 32 号「金融商品：表示」におけるさまざまな金融商品の現行の処理を、厳密な義務アプローチに基づいて処理した場合と比較している。
- D2 いくつかのケースでは、当該金融商品が、発行者自身の資本性金融商品の固定数を固定額の現金と交換に引き渡すことにより決済されるのか、それとも何か他の方法で決済されるのかに応じて、処理が決まる。表 D.1 では、それらのケースを [固定対固定だけではない場合には、デリバティブ] という説明文で識別している。このように呼んでいる金融商品については、「固定対固定」を満たさない場合には、デリバティブとして扱われ、したがって、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債（又は金融資産）として分類される。
- D3 5.18 項から 5.20 項では、持分請求権の測定方法を論じているが、具体的な提案はしていない。表 D.1 では、別段の記載があるものを除き、持分請求権は他の点で比較可能な金融負債と同じ方法で測定されると仮定している。

表 D.1 : IAS 第 32 号に基づくさまざまな金融商品の現行の処理と厳密な義務アプローチとの比較

金融商品	IAS 第 32 号に基づく現行の取扱い	厳密な義務アプローチの影響
変動数の株式を引渡す義務で、その公正価値の合計が固定額に等しいもの  企業は当該義務と交換に現金をそれ以上受け取らない。	負債として、償却原価で測定し、金利費用を純損益で報告	持分請求権として、金融負債であるかのように測定。償却原価で測定される可能性が最も高く、金利費用は持分変動計算書 (SCE) において既存の株主から将来の株主への富の移転として報告。
変動数の株式を引渡す義務で、その公正価値の合計が金の価格に連動した所定の金額に等しいもの  企業は当該義務と交換に現金をそれ以上受け取らない。	負債として、公正価値（公正価値オプションに基づいて）又は償却原価で測定し、組込デリバティブは分離して純損益を通じて公正価値で測定	持分請求権として、所定の金額の支払を発行者に要求する金融負債であるかのように測定（すなわち、公正価値で測定）。帳簿価額の変動は SCE で報告。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

金融商品	IAS 第 32 号に基づく現行の取扱い	厳密な義務アプローチの影響
自己の株式を買い戻す先渡契約（総額決済）	負債として、総額の償還金額の現在価値で測定  当該金額の事後の変動は純損益に認識	負債として、総額の償還金額の現在価値で測定  未定：当該金額の事後の変動を純損益か SCE のいずれに認識するか（F4 項から F5 項参照）
自己の株式に係る売建プット・オプション（総額決済）	負債として、総額の償還金額の現在価値で測定  当該金額の事後の変動は純損益に認識	負債  未定：測定及び帳簿価額の事後の変動の処理（F2 項から F10 項参照）
非支配持分（NCI）に係る売建プット・オプション（NCI プット）。基礎となる NCI の公正価値と同額の現金支払と交換に総額決済。	負債として、総額の償還金額の現在価値（すなわち、基礎となる NCI の公正価値）で測定  当該金額の事後の変動は純損益に認識 <sup>(a)</sup>	負債  未定：測定及び帳簿価額の事後の変動の処理（F2 項から F10 項参照）
自己の株式を買い戻す買建コール・オプション（総額決済）	資産も負債もなし。資本に認識し、当初測定は支払ったプレミアムで純額計上。  再測定はしない。  固定対固定だけではない場合には、デリバティブ	資産も負債もなし。  持分請求権：行使価格の支払を選択することにより要求時に株式を受け取る権利。当初測定は支払ったプレミアムで純額計上。SCE を通じて公正価値に事後に再測定（純額）。
自己の株式の先渡売契約（総額決済）	決済まで認識しない。  固定対固定だけではない場合には、デリバティブ	資産として、総額の売却収入の現在価値で測定  事後測定：所定の金額を受け取る権利を企業に与える金融資産と同じ基礎。  未定：金利費用（及び、該当がある場合は、資産に係る減損損失）を純損益又は SCE のどちらに認識するか

金融商品	IAS 第 32 号に基づく現行の取扱い	厳密な義務アプローチの影響
		負債はなし 持分請求権：自己の株式を引渡す義務
自己の株式に係る買建プット（総額決済）	資産も負債もなし。資本に認識し、当初測定は支払ったプレミアムで純額計上。 再測定はしない。 固定対固定だけではない場合には、デリバティブ	資産として、支払ったプレミアムの純額で当初測定  異なる持分請求権者の間での富の移転を示すため、SCE を通じて公正価値に事後に再測定（純額）
自己の株式に係る売建コール（総額決済）	持分請求権として、当初測定は受け取った収入で純額計上 再測定はしない。 固定対固定だけではない場合には、デリバティブ	持分請求権として、当初測定は受け取った収入で純額計上  SCE を通じて公正価値に事後に再測定（純額）
自己の株式に係る現金で純額決済するすべてのデリバティブ	純額で測定するデリバティブ資産又は負債：純損益を通じて公正価値	純額で測定するデリバティブ資産又は負債：純損益を通じて公正価値
自己の株式に係るすべてのデリバティブで、現金支払なしに株式の純額の引渡し又は純額の受取りにより決済しなければならない場合（純額株式決済）	デリバティブ資産又は負債：純損益を通じて公正価値  決済時又は期限満了時に、デリバティブ資産又は負債の認識の中止を行い、対応する減額又は増額を資本に計上	純額で測定する持分請求権：公正価値、SCE を通じて再測定
デリバティブの義務のうち、発行者が現金で決済するのか株式で決済するのかを保有者が選択することを認めているもの	金融負債  IFRS 第 9 号「金融商品」に従って測定	金融負債  IFRS 第 9 号に従って測定

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

金融商品	IAS 第 32 号に基づく現行の取扱い	厳密な義務アプローチの影響
デリバティブの義務のうち、現金で決済するのか株式で決済するのかを発行者が選択することを認めているもの	金融負債  IFRS 第 9 号に従って測定	持分請求権（発行者は経済的資源を引渡す義務がないため） <sup>(b)</sup>  金融負債であるかのように測定し、帳簿価額の変動は SCE で報告
現金決済型の株式に基づく報酬	費用及び負債として認識  負債を純損益を通じて再測定	費用及び負債として認識  負債を純損益を通じて再測定
持分決済型の株式に基づく報酬	費用及び持分請求権として認識  再測定はしない	費用及び持分請求権として認識  持分請求権を SCE を通じて再測定
<p>(a) IFRIC 解釈指針案「非支配持分に係る売建プット・オプション」及び付録 F の F6 項から F10 項における追加の議論を参照。</p> <p>(b) セクション 3 で議論したとおり、企業が株式で決済する選択肢に商業的実質がない場合には、企業は金融負債を有している可能性がある。</p>		

## 付録 E

## 企業自身の株式に係るオプション及び先渡契約に基づいて生じる権利及び義務

表 E.1 は、企業自身の株式に係るオプション及び先渡契約に基づいて生じる権利及び義務を分析している。表 E.1 は、セクション 2 で議論した定義とセクション 3 における関連するガイダンスを適用して、それらの権利及び義務が、資産、負債又は持分請求権のいずれなのかを評価している。すべての場合において、表 E.1 では、企業は当該金融商品の最終的な決済を、現金の受取り又は支払と交換に企業自身の株式を引渡すか又は受け取ることによって行うものと仮定している。

表 E.1 : 企業自身の係るオプション及び先渡契約に基づいて生じる権利及び義務の分析

オプションの種類	企業の権利	企業の義務
買建コール・オプション	行使価格の支払を選択することにより、要求時に株式を受け取る権利  (オプションの売手に対する持分請求権であり、経済的資源ではない)	なし  (企業がオプションを行使する場合には、行使価格を支払う義務がその後に生じる)
売建コール・オプション	なし  (保有者がオプションを行使する場合には、行使価格を受け取る権利がその後に生じる)	保有者の要求により、行使価格と交換に株式を発行するために待機する義務  (持分請求権であり、経済的資源を移転する義務ではない)
買建プット・オプション	株式の発行又は引渡しを選択することによって、請求時に行使価格を受け取る権利  (資産)	なし  (企業がオプションを行使する場合には、株式を発行するか又は引き渡す義務がその後に生じる。当該義務は、負債ではなく、持分請求権である。)
売建プット・オプション	なし  (保有者がオプションを行使する場合には、株式を受け取る権利がその後に生じる。当該権利は、資産ではなく、持分請求権となる。)	保有者の要求により、行使価格を支払うために待機する義務  (経済的資源を移転する義務であり、したがって負債)

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

オプションの種類	企業の権利	企業の義務
現金と交換の先渡買契約	株式を受け取る権利 (持分請求権)	現金を支払う義務 (負債)
現金と交換の先渡売契約	現金を受け取る権利 (資産)	株式を発行するか又は引き渡す義務 (持分請求権)

## 付録 F

### 自己の株式及び非支配持分に係る売建プット・オプション

- F1 5.54 項では、IASB が負債をどのように資本性金融商品と区別すべきかに関する基準を修正するプロジェクトに取り組む場合に、対処することが必要となる可能性のあるいくつかの疑問点を識別している。この付録では、それらの疑問点のうち 3 つについて背景情報を示している。
- (a) 企業自身の株式に係る売建プット・オプションに基づいて生じる権利及び義務をどのように測定すべきか (F2 項から F3 項参照)
  - (b) 売建プット・オプションに基づいて生じる負債の変動は、収益又は費用を生じるのか、持分の分配又は持分の拠出を生じるのか (F4 項から F5 項参照)
  - (c) 非支配持分 (NCI) に係る売建プット・オプションに基づいて生じる権利及び義務をどのように測定すべきか、また、当該権利及び義務の変動をどこに表示すべきか (F6 項から F10 項参照)

### 自己の株式に係る売建プット・オプション

- F2 企業が売建プット・オプションをどのように測定すべきなのかに関する考えられるアプローチとして、次のものがある。
- (a) 償還金額の現在価値 (IAS 第 32 号「金融商品：表示」の第 23 項に示されている)。この測定値は単純で、経済的資源の考え得る流出に関する情報を伝えるが、次のような欠点がある。
    - (i) 移転の確率に関する情報を伝えない。行使がどの程度確実なのか不確実なのかに関係なく、行使が確実であるかのように負債を描写する。
    - (ii) オプションの行使価格が、基礎となる株式の公正価値である場合には、負債が公正価値で測定される。公正価値の変動は、こうしたオプションの公正価値が非常に小さい場合であっても、また、行使の確率に関係なく、純損益に認識される。
  - (b) 当該金融商品全体の公正価値。これは、他のデリバティブの大半の取扱いと整合的となる。他方、経済的資源を移転する義務の測定を、移転される資源と基礎となる受け取る株式 (これは企業自身の資源ではない) の両方に織り込むことによって行うのは、不整合のように見える。
  - (c) 償還金額の現在価値を、行使の見積確率を反映するために確率加重した金額。これは、行使の可能性が高いかどうかをより忠実に描写する。しかし、
    - (i) 期限満了に近づいて、行使の可能性が非常に高いか非常に低いかのいずれかとなるまでは、当該測定値は最終的なキャッシュ・アウトフローと



## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

相違する可能性が高い。また、時の経過とともに変化する可能性も高い。

(ii) この測定値は、確率の見積りが必要となり、それには、主観的な見積り又はモデル（場合によっては、オプション全体の公正価値測定に内在している確率を使用する）が必要となる。このアプローチは、5.50 項に記述した改訂期待結果アプローチ（「REO アプローチ」）と若干の類似性がある。5.52 項に記載したとおり、IASB と FASB は、REO は複雑すぎると思ったことなどから、REO を棄却した。

(d) オプションを、何らかの閾値を満たした場合には行使価格の現在価値で測定し、当該閾値を満たさない場合にはゼロで測定するアプローチ。これは、F2 項(c)で述べた期待値アプローチよりも単純となるが、オプションの時間的価値（すなわち、将来において閾値が満たされる可能性）を無視することになる。この閾値は、例えば、次のようなものとなる可能性がある。

(i) オプションがイン・ザ・マネーとなった場合。この閾値によると、オプションの測定値は本源的価値に等しくなる（すなわち、オプションがアウト・オブ・ザ・マネーである場合にはゼロとなり、オプションがイン・ザ・マネーである場合には行使価格の現在価値となる）。

(ii) 行使の可能性が高いと企業が判断した場合

F3 本ディスカッション・ペーパーでは、企業が自己の株式に係る売建プット・オプションに基づいて生じる義務をどのように測定すべきかについて結論を下していない。

#### 自己の株式に係る売建プット・オプションの帳簿価額の変動

F4 企業自身の株式に係る売建プット・オプションに基づいて生じる義務の帳簿価額の変動を、どのように取り扱うべきかに関して、2つの見解がある。

(a) 見解 A：それらの変動は金融負債に関するものであり、したがって、純損益に認識すべきである。

(b) 見解 B：当該義務の決済は、持分の分配に関するものである。したがって、当該義務の帳簿価額の増加は持分の分配であり、当該帳簿価額の減少は持分の拠出である。

F5 おそらく、特定の場合にどちらの見解を採用すべきかは、「概念フレームワーク」ではなく、個々の基準に関するプロジェクトの決定事項である。したがって、本ディスカッション・ペーパーでは、この論点をこれ以上検討しない。この論点に関連する話題のケースの1つは、F6 項から F10 項で論じている NCI プットである。

#### NCI プットに対する含意

F6 IAS 第 32 号では、自己の株式に係る売建プット・オプションの発行者が、償還金

額の現在価値について負債を認識することを要求している。この要求の対象となっている金融商品の 1 つは、NCI 株主が保有している子会社の株式を、当該株主の請求により購入する義務を親会社に課す売建プット・オプション（NCI プット）である。2012 年 5 月に、IFRS 解釈指針委員会（「解釈指針委員会」）は、解釈指針案「非支配持分に係る売建プット・オプション」（「解釈指針案」）において NCI プットを扱った。

- F7** 解釈指針案によれば、NCI プットの測定の変動は、親会社の連結財務諸表において、純損益に認識されることになる。解釈指針委員会は、NCI プットの測定の変動は、親会社と NCI 株主との相対的な持分を変化させないので、資本取引ではない（すなわち、所有者としての立場での所有者との取引ではない）と判断した。さらに、NCI プットは金融商品であり、したがって、IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれる。したがって、当該利得及び損失は純損益に認識されることになる。言い換えると、解釈指針委員会は、F4 項における見解 A を採用した。さらに、この結論は、資本性金融商品に組み込まれた売建プット・オプション（すなわち、償還可能な資本性金融商品）の取扱い（帳簿価額の変動も純損益に認識される）との整合性を確保する。
- F8** 一部の人々にとっては、IAS 第 32 号におけるアプローチは、発行者自身の株式に係る売建プット・オプション（及び NCI プット）のうち行使価格が公正価値に等しいもの（公正価値プット）については、特に問題があるようである。これらの金融商品については、IAS 第 32 号の要求は次のことを意味する。
- (a) 行使価格が負債として認識され、公正価値で測定されることになる。
  - (b) 当該負債の公正価値の変動が純損益に認識されることになる。当該変動の一部は、のれんなどの未認識の資産の価値の変動から生じている。一部のコメント提出者は、これは利用者にとって目的適合性がなく理解可能でもない情報を生じると考えている。
  - (c) 当該負債の測定は、行使の発生が確実であるかのように、たとえ行使の可能性が非常に低い場合であっても、行使価格と同額である。
- F9** 2013 年 3 月に、IASB は解釈指針案に対して受け取ったフィードバックと、当該フィードバックへの解釈指針委員会の反応を議論した。IASB は、IAS 第 32 号の要求事項の再検討を決定した。これには、企業自身の持分について売り建てた全部又は特定のプット・オプション及び先渡契約を、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」及び IFRS 第 9 号の範囲に含まれるデリバティブと整合的に、純額で公正価値で測定すべきかどうかが含まれる。IASB はこの論点を引き続き議論する。
- F10** 本ペーパーでは、NCI プットの帳簿価額の変動を、純損益に認識すべきか持分に認識すべきかについて、結論を下していない。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

## 付録 G

## 改訂「概念フレームワーク」に関するトピックの概要

G1 表 G.1 は、改訂「概念フレームワーク」で扱う予定のトピックのハイレベルの概要を示している。

表 G.1: 「概念フレームワーク」に関するトピックの概要

トピック	セクション	本ディスカッション・ペーパーにおける予備的見解	現行の「概念フレームワーク」における項番号
「概念フレームワーク」の目的及び位置付け	セクション 1	「概念フレームワーク」の目的及び位置付けに焦点	「はじめに」で「概念フレームワーク」の目的、位置付け及び範囲を記載
一般目的財務報告の目的	セクション 1 付録 A	根本的な再検討はしない	OB1 項から OB21 項
有用な財務情報の質的特性	セクション 1 付録 A	根本的な再検討はしない	QC1 項から QC39 項
報告企業	付録 B	追加的な議論はない。「概念フレームワーク」の公開草案で扱う予定。	2010 年の報告企業公開草案及びコメントを基礎とする。 結果は第 2 章となる予定
構成要素	セクション 2 セクション 3 セクション 5	資産と負債の定義を補足的なガイダンスとともに精緻化  蓋然性に対するアプローチを明確化  負債の定義を負債と資本性金融商品との区別に使用  異なるクラスの持分請求権の測定の見直しを	4.2 項から 4.36 項

トピック	セクション	本ディスカッション・ペーパーにおける予備的見解	現行の「概念フレームワーク」における項番号
		企業に要求	
認識	セクション 4	修正	4.37 項から 4.53 項
認識の中止	セクション 4	新たなセクション	ガイダンスがない
測定	セクション 6	おおむね新たなセクション	4.54 項から 4.56 項
会計単位	セクション 9	特定の基準を開発又は改訂する際に決定	ガイダンスがない
資本維持	セクション 9	高インフレに関する将来の作業（もしあれば）を行うまで、現行のガイダンスを維持	4.57 項から 4.65 項
表示	セクション 7 セクション 8	新たなセクション	ガイダンスがない
開示	セクション 7	新たなセクション	ガイダンスがない
継続企業	セクション 9	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 2 つの領域を識別	4.1 項
事業モデル	セクション 9	事業モデル、又は類似の考え方が、何らかの役割を果たす可能性が高い。 具体的な定義は提案していない。	ガイダンスがない

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

## 付録 H

## コメント提出者への質問の要約

## 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の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。

## 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。

## 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の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。

#### 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の計算書（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。

### 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。同意しない場合、理由は何か。

#### 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

A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

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。

**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。

## 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。

### 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。



## 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。

## 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率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その他の包括利益の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。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

**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。

**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。

**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。

**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。

## 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。

- (c) 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
- (d) 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、将来予測の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。

**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。

**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 項におけるコミュニケーション原則を 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。コミュニケーション原則を「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、提案しているコミュニケーション原則に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

**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。

**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。

## A REVIEW OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

**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。

**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。

**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。

**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。

**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。

**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。