

# IASB概念フレームワークに関する 説明会報告

国際会計基準審議会（IASB）の概念フレームワーク・プロジェクトに関する説明会（以下「本説明会」という。）が、2013年1月25日、IFRS財団アジア・オセアニアオフィス（AOO）にて開催された。AOOによる日本の関係者の理解促進の一環である。本説明会には、IASBから、鶯地隆継理事、Alan Teixeiraシニア・ディレクター、Sue Lloydシニア・ディレクター及び竹村光広AOOオフィス ディレクターが出席し、関係省庁、会計基準設定主体の関係者、企業、利用者、会計監査人などから約40名が参加した。本説明会では、Alan Teixeiraシニア・ディレクターよりプロジェクトの概要が説明された後、出席者との質疑応答が行われた。本稿では、概説と質疑応答に分けてその内容を紹介する。

## I 概念フレームワーク・プロジェクトの概説

### 1. はじめに

IASBの概念フレームワークは、外部の利用者のための財務諸表の作成及び表示の基礎をなす諸概念を記述している。概念フレームワークの目的の1つに、将来の国際財務報告基準（IFRS）の開発と現行のIFRSの見直しに役立つことが挙げられているが、概念フレームワーク自体は基準書ではない。このため、仮に基準書と不整合となる場合には、基準書が優先されることに留意が必要である<sup>1</sup>。

IASBは、アジェンダ協議<sup>2</sup>などにおいて各方面から強く要望のあった概念フレームワークの改訂作業を、2015年の完成を目指して進めている。従前は段階的アプローチを採用し、

フェーズに分けて検討を行ってきたが、現在の計画では全体を一括して検討するアプローチによっている。今後は、大きく分けて、①構成要素、②測定、③報告企業、④表示、⑤開示という5つの分野をカバーするフ

レームワークを一括して開発することになる。

### 2. 過去の作業

過去の作業を一覧表にすると、次のとおりである。

概念フレームワーク・プロジェクト

フェーズ	ステータス
A 目的及び質的特性	DP公表 - 2006年7月 ED公表 - 2008年5月 最終化 - 2010年9月
B 構成要素（定義、認識及び認識の中止）	資産の定義について暫定的に合意 その他の事項で一部議論もDPの公表なし
C 測定	一部議論もDPの公表なし
D 報告企業	DP公表 - 2008年5月 ED公表 - 2010年3月
E 表示及び開示を含む財務報告の境界	作業されていないが、財務諸表の表示プロジェクトで概念的な議論を一部実施
F 概念フレームワークの目的	作業されていない
G 他の事業体への適用可能性	作業されていない
H フレームワーク全体の見直し	作業されていない

（凡例）DP：ディスカッション・ペーパー、ED：公開草案

（出典：本説明会における配付資料）

トは、開始当初、7年から10年程度で完了する見込みであったが、前頁の表のとおり、現時点ではフェーズA「目的及び質的特性」のみが終了するに止まっている。終了したフェーズA「目的及び質的特性」は、次のような内容となっている。

(1) 目的

第1章「一般目的財務報告の目的」において、一般目的財務報告の目的は次のように記述されている。

一般目的財務報告の目的は、現在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。(OB 2 項)

財務報告には多様な利用者が存在するが、目的の設定に当たっては、どの利用者のニーズに焦点を当てることがポイントとなる。基本的に、主要な利用者は、投資者、融資者及び他の債権者とされているが、それ以外の関係者を完全に考慮外としているわけではない。

なお、従前使用していた慎重性 (prudence) を再度使用した方がよいとの意見もあったが、これには懸念もある<sup>3)</sup>。

(2) 質的特性

第3章「有用な財務情報の質的特性」においては、「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。」(QC 4 項) とされている。

このように、質的特性は、基本的

な質的特性と補強的な質的特性から構成される。補強的特性は基本的特性を補うものである。

3. 現在進められている概念フレームワークの検討

(1) アプローチ

(開発主体)

前述したように、過去のフレームワークは米国財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトであったが、現在進めているプロジェクトは、IASB 単独のプロジェクトである。しかし、IASB 以外の会計基準設定主体の関与を完全に否定しているものではない。また、各国の会計基準設定主体に調査協力が行われており、例えば、企業会計基準委員会 (ASBJ) には、その他の包括利益 (OCI) に関する調査を依頼している。さらに、基準設定アドバイザー・フォーラム (ASAF) という新しい組織の設置が提案されている<sup>4)</sup>。ASAF の設置には賛同の意見が多く寄せられ、設置に向けて進んでいる。ASAF の最初のプロジェクトは、概念フレームワークが予定されている。

(開発のアプローチ)

これまでとは異なり、全体を一括して検討するアプローチで進めている。現在検討している5つの項目 (構成要素、測定、報告企業、表示及び開示) は相互に関連しており、最も重要なのはすべての項目の相関関係であるため、こうしたアプローチが合理的である。

(2) 対象となる項目についての検討概要

① 構成要素

(定義)

既存の構成要素 (資産、負債、資本、収益及び費用) の定義を再検討

している。各構成要素の定義のポイントは次のとおりである。

資産：①企業が支配する資源、②過去の事象の結果、③経済的便益の流入が見込まれる

負債：①現在の債務、②過去の事象から生じる、③経済的便益の流出が見込まれる

資本：資産から負債を控除した後の残余

収益及び費用：資産及び負債の定義より導出

(現行定義に対する疑問点)

収益及び費用の定義は、資産及び負債の定義から導かれている。これを指して、IASB は損益計算を軽視しているとの批判も聞かれるが、それは誤解であり、IASB は損益計算も重視している。例えば、有形固定資産は原価で測定され、消費を基礎として減価償却を行い、その結果が貸借対照表に計上される。ここで貸借対照表の計上額を決めているのは、(資産や負債の定義ではなく) 損益計算をどのように行うべきかという観点であり、損益計算上の要請が測定値を決定している。

なお、資産及び負債の現行の定義に対して示されている疑問点は、次のとおりである。

- － 「予想される (expected)」は何を意味するのか。「可能性が高い (probable)」とは異なるのか。
- － なぜ、現在の状況よりも将来の経済的便益の流入又は流出に焦点を当てるとか。
- － なぜ、過去の取引を識別する必要があるのか。
- － 資産の定義における「支配」とは、何を意味するのか。
- － 負債の定義は、契約に基づかな

い債務にどのように適用されるのか。

一 資本を定義すべきか。定義するとしたら、どのように定義するのか。

#### (考え方の方向性)

概念フレームワークは、従うべき原則の束である。構成要素を定義しても、基準レベルでの規定も必要となる。

構成要素はまず、負債を定義することが有用だと考えている。負債とは、他の当事者に対する現在の債務である。なお、負債を定義しても、IAS第32号「金融商品：表示」での規定が必要である。IAS第32号の規定がないと、複雑な金融商品が負債なのか又は資本なのかの解釈ができないと考えている。また、資産とは潜在的に区別可能な権利の束であると定義できないか検討している。多くの場合、さまざまな権利が1つの資産に組み込まれており、これらの権利を区別することが適当である。ただし、フレームワークで規定するのは、こうした概念レベルの事項であり、ある特定の種類の資産が存在する場合に、実際に権利を区別する会計処理が適当か否かを規定するのは個別の基準書の役割である。資産は企業が支配しているものであるとすれば、「支配」とは何かを規定しなければならない。この場合も、フレームワークで支配の概念を記述するとしても、基準レベルでの規定も必要になる。

このように、フレームワークはIASBへ基本的な考え方を提供し、具体的な問題解決はあくまでも基準書の開発において行われることになる。なお、フレームワークは絶対的なもの

ではなく、場合によっては、基準開発においてフレームワークから離れる必要が生じることもあり得る。ただし、フレームワークから離れる場合、IASBはその理由を説明する義務があるというような形をとることが考えられる。

#### ② 測定

例えば、測定を1つの属性によるか複数の属性によるかを検討する必要がある。フレームワークでは何が最善の測定かを検討するが、単一の測定属性がデフォルトではない。複数の属性により測定する場合、測定対象項目にとって最適な測定属性が何かを考慮しなければならない。最適な属性を選ぶ際には、キャッシュ・フローの最善の見積りを表現する属性を選ぶことになるだろう。ここで、事業モデルが鍵となるかもしれない。例えば、IFRS第9号「金融商品」はこうした考え方に立脚している。すなわち、契約キャッシュ・フローを回収するために資産を保有する事業モデルにおいては、測定属性はそれを反映するもの、つまり、償却原価ということになる。一方、有価証券を活発に取引し、市場での売買により利益を獲得することが事業モデルであれば、最適な属性は公正価値となる。常に最善の測定属性が「公正価値」となるわけではない。このように、測定における最適な属性が事業モデルを反映するものとするれば、事業モデルはキャッシュ・フローと関連付けられることが重要となろう。

#### ③ 報告企業

2010年3月、IASBとFASBは、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」を公表した。財務報告の目的が「報告企業」に言

及しているため、報告企業の概念の意味するところを明らかにすることを通じて、財務報告の目的をよりよく達成することが意図された。本公開草案において提案された報告企業のうち、①経済的活動の確定された領域であること、②法的な事業体である必要はないこと、及び③連結財務諸表は一般目的であることが理事会において暫定決定された。

報告企業を規定することは、誰が財務諸表を作成するのかを決定することと近似するとも考えられる。このため、どのような主体がIFRSへのコンプライアンスを主張するのが適切かという観点からアプローチすることを検討している。

#### ④ 表示

表示は、概念フレームワーク・プロジェクトの一番困難な部分であり、財務諸表の目的や報告対象にも関わる論点を含んでいる。また、損益計算書は重要な計算書であり、貸借対照表はその基盤となるというような財務諸表の相互関係もテーマとなる。

包括利益やOCIからのリサイクリングなどもここで取り組むことを想定している。例えば、包括利益はすべての所有者持分の変動であるという概要も修正する可能性がある。また、非支配持分の変動は包括利益の一部となっているが、こうした点も検討を要するかもしれない。OCIの定義を示すべきとの意見も聞かれるが、利益を定義するアプローチも考えられる。他にも、営業利益とは何か、営業活動や財務活動を区分すべきかという論点もあるが、いずれにせよ、表示される数字に意味を持たせることが重要である。しかし、OCIに原則が必要ないということ

意図しているわけではない。利益の定義を明確にすることで、OCIとなるべき事項の範囲やリサイクリングの要否も導かれる可能性がある。

⑤ 開示

どのような場合に開示を拡大すべきなのかという原則を明確にする。例えば、累計情報及び分解情報、補足情報、リスクと機会に関する情報、及び重要性についての原則を明確化

することを意図している。利用者が十分な追加情報を入手できるようにしたいが、過剰ではいけない。2013年1月28日に開催された開示フォーラムのフィードバックは、今後、公表する予定である。

4. タイムテーブル

概念フレームワーク・プロジェクトの今後の予定は、次のとおりである。

時期	予定
2013年2月	ディスカッション・ペーパーの最初のドラフトを提示 (主要な問題を取り扱う一連のペーパー)
2013年6月	ディスカッション・ペーパーの公表
2014年8月	公開草案の公表
2015年9月	最終化

IASBはこうした書類へのフィードバックを期待している。

II 質疑応答

概要説明の後の質疑応答では、次のような意見交換が行われた。

(損益重視)

構成要素は、日本において関心の高い分野の1つである。IASBは資産負債アプローチで、公正価値を重視しているとの誤解もあったように見受けられるが、IASBは損益を重視しているのか、再確認する質問があった。これに対し、IASBは損益を重視しており、公正価値のみを重視しているわけではないとの見解が示された。公正価値も原価も有効な測定属性であり、これから最適な測定属性の検討が詰められることになるとの説明があった。

(表示についてのフレームワークと基準書の関係)

かつて、財務諸表表示について基準書レベルでのプロジェクトやこれ

についての多くの議論が存在したことを背景に、フレームワークと基準書がそれぞれ規定する事項の線引きを含め、フレームワークで規定する領域について質問がなされた。これに対して、表示及び開示については、フレームワークでは、損益計算書の目的を踏まえ、貸借対照表との関係を明らかにするという原則を規定し、この原則をどう具体化するかは、その後に基準レベルで規定することが考えられるとの見解が示された。例えば、「より多くの情報を提示しなければならないのは、不確実性が高い場合である」というような原則をフレームワークで規定し、基準レベルでこれを具体化するということである。

(重要性)

情報の質的特性として「重要性」と「コスト」も重要な要素であると考えていることを踏まえ、両者が基本的特性であるとも考えられるとの意見があった。これに対して、両者における現状のフレームワークでの

位置付けが説明され、加えて、個別の基準設定レベルでも両者は勘案されることや、その意義の周知の必要性についての説明があった。

#### (その他の包括利益 (OCI))

OCI、純利益及びリサイクリングは、表示の一部ではなく、認識の問題ではないかとの質問がなされた。加えて、財務諸表表示においてキャッシュ・フローの表示が決定されるかどうか、総額表示への懸念を中心に質問があった。これに対して、表示という分野の中で認識などその他の分野に関連する事項も扱われ得ること及び基準レベルでの総額表示の規定に踏み込むことは想定していない旨が説明された。

#### (開示)

基準によって開示要件が規定されるが、業種により必要な開示が異なる。開示の要否については監査人とも議論となるが、現時点では直接的な重要性判断についてガイダンスがないこともあり、開示が多量となる傾向にある。ついては、目的適合性のある情報のみ開示されるようなフレームワークを期待したいとの意見があった。これに対して、過剰な開示の課題については、必ずしもフレームワークの開発を待つ必要はなく、必要に応じて基準レベルで対応しつつ、開示に関する関係者の議論の中でも検討が行われる旨が説明された。

### Ⅲ 結びに代えて

IASBの概念フレームワークは、我が国にとっても関心の高い分野の1つであり、本説明会は、関係者が概要を理解するための有用な機会となった。2013年2月のIASB理事会

において概念フレームワーク案のたたき台が示され、さらに議論が深められることになる。今後ともその動向について注視が必要である。

(日本公認会計士協会自主規制・業務本部／公認会計士 出居美智子)

#### <注>

- 1 ただし、基準書が存在しない場合にフレームワークを会計方針の決定上参照する必要性については、IAS第8号第11項を参照のこと。
- 2 2011年7月にIASBは、将来の作業計画の戦略的方向性と全体的バランスに関する広範な一般のコメントを求めるための公開協議を開始した。なお、IASBはこの公開協議に対する回答を受け、2012年12月に、将来の優先事項を示すフィードバック文書を公表し、将来のアジェンダに関する協議を完了した。フィードバック文書によれば、基準設定のための首尾一貫した実務的な基礎となる概念フレームワークに関する作業をIASBが優先させることに、ほぼ全員一致の支持があったとされている。
- 3 Hans Hoogervorst IASB議長は、2012年9月に欧州会計士連盟(FEE)の会合において、「慎重性の概念：死んでいるのか生きているのか (The Concept of Prudence: dead or alive?)」と題したスピーチで慎重性の概念に言及している。(http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/2012/Concept%20of%20Prudence%20speech.pdf)
- 4 IFRS財団は、2012年11月に「コメント募集：会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 設置の提案」と題した公開協議文

書を公表した。ASAFの主な目的は、IASBに対して技術的な助言とフィードバックを提供することである。

2013年2月、コメント募集の回答で寄せられたコメントを分析したフィードバック文書が公表され、ASAF設置に対する高水準の支持が示された。

なお、同時にASAFメンバーの候補募集が行われている。