

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

IASB が改訂概念フレームワークの公開草案を公表

目次

- ・なぜ本改訂が提案されたか？
- ・本公開草案で提案された改訂は何か？
- ・本改定案はいつ適用されるか？

本 IFRS in Focus は、一般のコメントを募集するため 2015 年 5 月に公表された公開草案 ED/2015/3「財務報告に関する概念フレームワーク」(ED)に示された、「概念フレームワーク」の改訂案を要約したものである。

要点

- IASB は、「概念フレームワーク」の改訂が必要と考えられる領域に対する提案を含む包括的 ED を公表した。
- 同時に、IASB は、既存の IFRS において「概念フレームワーク」への参照を更新することを提案する別個の ED を公表した。
- 改訂「概念フレームワーク」案は、以下の 8 つの章を含んでいる。
 - 第 1~2 章「一般目的財務報告の目的」と「有用な財務報告の質的特性」
IASB は、受託責任、主要な利用者、測定の不確実性、実質優先、および慎重性に関するガイダンスを導入することを提案する。
 - 第 3 章「財務諸表と報告企業」
IASB は、財務諸表の役割を記述し、「報告企業」の定義および境界 (boundary) に関する提案を導入する。
 - 第 4 章「財務諸表の構成要素」
IASB は、資産および負債の定義をより明確にし、それらの定義をサポートするより広範なガイダンスを提案する。
 - 第 5 章「認識および認識の中止」
IASB は、財務諸表の構成要素のみを認識できることを明確化することを提案する。IASB は、認識するための 3 つの要件を示した。すなわち、目的適合性、忠実な表現、およびコスト・ベネフィットの制約である。IASB は、更に、認識の中止の要求事項は、認識の中止となる事象の後に保持される資産および負債、およびその事象の結果としての資産および負債の変動を忠実に表現することを目的とすることを、明確化する提案をする。
 - 第 6 章「測定」
IASB は、異なる測定基礎および測定基礎を選択する際に考慮すべき要因を記述することを提案する。
 - 第 7 章「表示および開示」
IASB は、どのような情報が財務諸表に含まれるのか、および当該情報をどのように表示および開示すべきかを記述するハイレベルの概念および財務業績の報告 (その他の包括利益の使用を含む) に関するガイダンスを提案する。
 - 第 8 章「資本及び資本維持の概念」
IASB は、この内容に変更を提案していない。
- 本提案に対するコメントは、2015 年 10 月 26 日が期限である。

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

なぜ本改訂が提案されたか？

「概念フレームワーク」は、不明確で、不完全な、または古いガイダンスであることから、IASB によって改訂が必要とされたものである。

これらの論点を取り扱うため、IASB は、最初のステップとして、「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(DP/2013/1)と題するディスカッション・ペーパー(DP)を公表した。本 DP について受領したコメントに基づいて、IASB は、本 ED に至る改訂「概念フレームワーク」に関する再審議を開始した。

現行の IFRS のいくつかは、「概念フレームワーク」の現行および従前の版への参照および引用を含んでいるため、IASB は、別個の公開草案「概念フレームワークへの参照の更新」(ED/2014/4)（「別個の ED」）を同時に公表した。この別個の ED は、これらの参照および引用を更新し、改訂「概念フレームワーク」へ参照することを提案する。

本公開草案で提案された改訂は何か？

本 ED は、「はじめに」および 8 つの章で構成される、改訂「概念フレームワーク」を示している。「概念フレームワーク」のこれらのセクションは、下記の通り要約される。

「はじめに」

本 ED のこの最初のセクションは、背景情報を提供し、概念フレームワークの目的および IASB 公表物のヒエラルキーにおける位置付けを記載している。本 ED は、概念フレームワークの主な目的は、IFRS を開発および改訂する際に IASB を支援することであり (IASB 以外の関係者にとっても有用であるが)、「概念フレームワーク」は個別の IFRS に優先するものではないことを説明している。IASB が「概念フレームワーク」と矛盾する新しいまたは改訂された公表物を公表することを決定した場合、IASB は、その事実を強調し、離脱の理由を説明する。

第 1 章— 一般目的財務報告の目的

「概念フレームワーク」の最初の 2 章は、IASB と FASB との共同プロジェクトの一環として 2010 年に公表された。近年公表されたものであるため、これらの章は、IASB の現行の「概念フレームワーク」プロジェクトで根本的に再検討されていない。しかし、本 DP に対するコメントでは、再検討が必要とされる側面があることが示された。したがって、IASB は、編集上の変更は別として、受託責任および財務諸表の主な利用者に関するガイダンスを追加することを決定した。

本 ED によると、利用者は、資源に係る経営者の受託責任を評価するため、経営者が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るかについての情報を必要とする。この情報には、予測価値があり、企業の将来の正味キャッシュ・インフローを見積るために利用される。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、融資者および他の債権者にとっても、有用である。

第 2 章— 有用な財務情報の質的特性

提案された変更（編集上の変更を除く）は、目的適合性のセクションにおける測定の不確実性の導入、および忠実な表現のセクションにおける実質優先 (substance over form) および慎重性 (prudence) の概念の再導入に関連している。

本 ED は、財務情報の目的適合性に影響を及ぼす要素として、測定の不確実性に言及している。資産および負債の測定が直接に観察できず見積らなければならない場合に、測定の不確実性が生じる。本 ED は、見積りは、それ自体で目的適合性を損なうものではないが、適切に記載および開示される必要があることを明確化する。それゆえ、高い測定の不確実性は、目的適合性に影響を及ぼすが、測定の不確実性が高いレベルとなる項目でも目的適合性のある情報を提供し得ることを、IASB は明確に述べている。

本 ED によると、忠実な表現は、単に法的形式に関する情報を提供するのではなく、経済的現象の実質に関する情報を提供する。特に、法的形式が経済的実質と異なる場合に、法的形式のみに関する情報は、忠実な表現とはならない。

財務諸表の中立性は、慎重性の行使によってサポートされる。慎重性は、本 ED で「不確実性の状況下で判断を行う際の警戒心の行使」と定義されている。慎重性の概念において、資産および負債は、過大計上もされず過小計上もされない。

第3章—財務諸表および報告企業

本章は、財務諸表の役割および財務諸表を作成する企業(報告企業)を議論する。IASB は、「概念フレームワーク」にこの章を追加することを提案する。

財務諸表の役割

本 ED は、財務諸表の役割を記述しており、財務諸表は投資者、融資者、または他の債権者および報告企業における持分の特定の集団の視点からではなく、企業全体の視点から作成されると述べている。本 ED は、継続企業の前提も示しており、これは現行の「概念フレームワーク」から大きく変更しないことを提案する。

報告企業

本 ED は、報告企業とは何か、および報告企業の境界に関する提案を含んでいる。これらのトピックは、現行の「概念フレームワーク」では議論されていない。IASB は、2010年3月に公表され FASB と共同で開発した、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」に関して受領したコメントを検討し、これらの提案を開発した。

報告企業とは、「一般目的財務諸表の作成を選択するか、または要求されている企業」として記述している。本 ED は、法的組織は、必ずしも報告企業の存在の決定要因ではなく、報告企業は、企業の一部分である可能性もあるし、または複数の企業から構成し得ることを明確化する。法律上の企業ではない報告企業の境界を設定することに関する追加のガイダンスを含んでいる。

本 ED は、1つ以上の子会社を有する報告企業の境界を、支配を基礎にして決定すべきであることを提案する。

本 ED で、IASB は、報告企業の境界は、以下によって決定されることを提案する。

- a) 直接支配のみ。親会社が自身の資産および負債に関して(直接支配)のみ報告する非連結財務諸表となる。
- b) 直接および間接支配。報告企業が、自身の資産および負債(直接支配)およびその子会社の資産および負債(間接支配)に関して報告する連結財務諸表となる。

本 ED は、一般に、連結財務諸表の方が、非連結財務諸表よりも財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性が高いことを示している。しかし、IASB は結論の根拠において、非連結財務諸表も財務諸表利用者に有用な情報を提供できるが、連結財務諸表の代替にはならないことに言及した。連結財務諸表を表示することに追加して、親会社が、非連結財務諸表の作成を選択するか、または要求されるかもしれない。そのような状況では、非連結財務諸表は、利用者が連結財務諸表をどのようにして入手できるのかを開示しなければならない。

見解

本 ED で、IASB は、双方が親子関係を有しない複数の企業について作成する「結合」財務諸表は、状況によっては、財務諸表の利用者に有用な情報を提供できることを認識している。結合財務諸表の概念は、本 ED に含まれている。しかし、企業が結合財務諸表をいつ、どのように作成するかに関する議論はない。結論の根拠において、IASB は、「概念フレームワーク」ではなく、この論点に関する基準レベルのプロジェクトを実施する際に、そのような議論を最もよく開発できると結論づけた。

第4章—財務諸表の構成要素

第4章は、財務諸表の構成要素の定義を議論する。本 ED で定義された構成要素は、(報告企業の財政状態に関する情報を提供する)資産、負債および持分、ならびに、(報告企業の財務業績に関する情報を提供する)収益および費用である。本 ED は、資産および負債のより明確な定義を提供し、これらの定義をサポートするより広範なガイダンスを提供する。

資産、負債および持分の定義

	現行の定義	定義案
資産	資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。	資産とは、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である。 経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。
負債	負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるものをいう。	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。
持分	持分とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である。	現行の定義より変更なし

資産および負債の定義における、「蓋然性(probability)」の役割

現行の概念フレームワークにおける資産および負債の定義は、将来の経済的便益または資源の流出の予想を要求する。加えて、資産および負債に関する現行の認識ガイダンスは、将来の経済的便益の流入の「蓋然性が高い(probable)」ことを要求する。これらの定義は、最低限の蓋然性の閾値を満たさない場合、人によっては、資産または負債が存在しないか、または認識すべきではないことを意味すると解釈されている。当該解釈により、例えば、行使が見込まれない買建オプションを資産として適格か、または、行使が見込まれない保証の引受けは負債として適格かどうか疑問が生じる。さらに、予想および蓋然性が高いフローへの参照が、資産または負債の存在に関する不確実性(例えば、債務が存在するかどうかに関する訴訟)、または結果に関する不確実性(例えば、企業が売掛金を回収するかどうかについての不確実性またはオプションの潜在的行使についての不確実性)へ参照できるかどうか不明確である。

これらの論点に対するIASBの見解では、資産および負債の定義で、「期待される(expected)」または「蓋然性が高い(probable)」インフローまたはアウトフローを要求すべきではないとしている。資源または債務は、「経済的便益を生み出す(または移転する)潜在能力」を有するのみで充分であり、これは、定義案に反映されている。例えば、企業のコントロール下にない特定の不確実性のある事象が生じる場合(例えば、保険契約債務または保証債務)、資源を移転する待機債務は、当該債務が条件付であっても負債となる。しかし、結果の不確実性は、資産または負債の測定に影響を及ぼし得る。

権利への焦点

現行の資産の定義は、「資源」という用語を使用している。提案されている定義は、「経済的資源」という用語を使用し、「経済的資源」は、「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利」と定義されている。IASBは、対象となる資源が、例えば(有形固定資産のような)物理的実体ではなく、物理的実体に対する権利(または権利のセット)であることを強調する一助とするため、「経済的資源」という用語を選好している。これは、物理的実体に対する会計処理から、経済的資源を構成する様々な権利に対する会計処理に向かう転換である。しかし、EDは、権利のセットを物理的実体として記述することが、多くの場合において最も明確で簡潔で理解可能な情報を提供することも認識している。

経済的資源を構成する権利は様々な形態をとり、権利は、契約、法律または類似の方法により設定される可能性もあれば、他者の推定的義務から生じる可能性もあれば、当該物理的実体を使用する権利、当該物理的実体を売却する権利、当該物理的実体を担保に差し入れる権利のような物理的実体の法的所有権から生じる可能性もある。

見解

現行の定義においては、資産は物理的実体となり得る。例えば、企業が船をリースする場合、財政状態計算書に認識すべきかどうかを判断する際には、船そのものが検討され、船全体が財政状態計算書に認識される。

定義案では、資産は権利の束における個別の権利となり得るため、このシナリオでは、企業は船そのものではなく、船を使用する権利を認識する。

経済的資源の支配

ED は、「概念フレームワーク」における支配の定義が資産の定義と整合することを提案している。具体的には、IASB は以下の定義を提案している。

「企業は、経済的資源の使用を指図して、そこから生じる経済的便益を獲得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」

支配の評価は、企業がどの経済的資源を会計処理すべきかを判断する一助となる。ED では、不動産の全体を支配せずに、不動産の比例的持分に対する権利を有する企業の例が提供されている。このようなケースでは、企業の資産は、（企業が支配する）不動産に対する持分であり、（企業が支配しない）不動産そのものではない。

現在の義務

現行および提案されている負債の定義では、過去の事象の結果として生じる現在の義務を要求している。現行の「概念フレームワーク」において、過去に経済的資源の移転をもたらしたし得る一定の事象が生じたものの、企業が移転を回避する一定の能力を有する場合、企業が「現在の義務」を有するために、将来の移転を回避する能力がどの程度制限されていなければいけないのかが明確ではなく、実務上の問題が生じていた。ED は、この用語に関するガイダンスを提案し、現在の義務が存在するために満たさなければならない 2 つの要件を提案している。

- 企業が、移転を回避する**実際上の能力**を有していない。
- 義務が過去の事象から生じている。すなわち、企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取りまたは活動を行った。

見解

IASB は、負債と資本の両方の特徴を有する金融商品の分類の際に生じる問題に対処するための負債と資本の定義の変更に関する提案は行っていない。これらの問題は、IASB の「資本の特徴を有する金融商品」のリーサー・プロジェクトで調査が行われる。

収益および費用の定義

IASB は、資産および負債の変動の観点から収益および費用を定義する現行のアプローチを継続する提案を行っている。収益および費用の定義に関して大きな問題は識別されなかったため、資産および負債の定義案と整合させるために必要な変更のみが提案されている。

第 5 章—認識および認識の中止

認識のプロセス

IASB は、認識を、財政状態計算書または財務業績計算書への記載のために、構成要素の定義を満たす項目を捕捉するプロセスとして記述することを提案している。項目は文字と貨幣額によって描写され、関連する財務諸表に含まれる。

資産、負債または持分の定義を満たす項目のみが、財政状態計算書に認識され、収益または費用の定義を満たす項目のみが、財務業績計算書に認識される。ED によれば、認識される項目は以下のようにリンクしている。

資産合計
－ 負債合計
持分

損益計算書に認識された収益
－ 損益計算書に認識された費用
＋ 持分請求権の所有者からの拠出
－ 持分請求権の所有者への分配
期間中の持分の変動

認識の要件

ED は、必ずしもすべての項目が認識されないことを認めている。代わりに、企業は、認識が財務諸表利用者に以下を提供する場合に資産または負債を認識する。

- 資産または負債について、および収益、費用、または持分の変動についての目的適合性のある情報
- 資産または負債、および収益、費用、または持分の変動の忠実な表現
- 情報を提供するコストを上回る便益をもたらす情報

見解

現行の認識の要求事項(蓋然性および信頼性をもった測定)は、過去に問題を生じさせている。特定の基準(例えば、IFRS 第9号)は、蓋然性の要件を一切適用していなかった一方で、他の基準は「蓋然性が高い(probable)」という用語を曖昧に使用していた。他方で、信頼性をもった測定の要件は、測定の不確実性と関連していた。そのためIASBは、蓋然性の要件を削除し、信頼性をもった測定の要件を新しい目的適合性の要件に組み込むことを提案している。

ED は、ある項目を認識するかどうかを決定する際に判断が要求されること、および認識の要求事項が基準間で異なる必要があるかもしれない点を認めている。認識について決定する際に、特に構成要素の定義を満たす項目が認識されない場合に、注記の役目も検討すべきである。

特に資産または負債が存在するかどうかの不確実である場合、経済的便益の流入および流出について蓋然性が高くない(improbable)場合、または利用可能なすべての関連する測定が非常に不確実である場合、目的適合性は不確実性に影響される。利用可能な測定がない場合、項目は認識できない。

見解

DP は、自己創設のれんを認識することは、企業全体としての評価が要求されるため、財務諸表の目的を満たすためには不要であると明確に記述していた。ED では、結論の根拠においてIASBはこの記述は引き続き有効であると考えていると記述しているものの、この記述を繰り返していない。

ノウハウや顧客と仕入先との関係のような項目について、ED は、契約上の権利またはその他の法的権利ではないため、認識されるのかどうかについて結論を保留(leave open)している。これは、別個に資産を識別することが難しい組み合わせられた資産の存在に関する不確実性が存在するために、これらの項目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ことを示している。

同様に、特に経済的便益の流出の蓋然性の低さ(low probability)と高いレベルの測定の不確実性に加えて、義務の存在についての不確実性が存在する場合、負債の認識が要求されるのかどうかを決定することは困難となり得る。

経済的便益のフローの蓋然性の低さは、特に、資産または負債の測定が蓋然性の低さを反映しそれを説明する開示を伴う場合、それのみで認識を妨げるものではない。

忠実な表現を考慮する際には、認識が持分、収益、および費用にどのような影響を与えるかを考慮すべきである。例えば、資産を認識しないことにより費用が認識され、誤解を招くような表現をもたらす可能性がある。

認識の中止

認識の中止は、過去に認識した資産または負債の全部または一部を、企業の財政状態計算書から除去することと記述されている。企業が経済的資源の支配を保持する場合、認識の中止は適切ではない。企業が支配を保持するという1つの指標は、企業が、経済的資源から生み出される経済的便益の金額に対する正または負(positive or negative)の変動のエクスポージャーを保持していることである。

移転した資産または負債の認識を中止し、保持する資産または負債の構成部分の認識を継続することは、保持する資産および負債と企業の資産および負債の変動を忠実に表現する。

契約変更が、当初契約条件により創出された権利および義務と別個である権利および義務を追加する場合、当該追加を新たな資産または負債として扱うことは適切である可能性がある。別個のものでない場合、新たな権利および義務を、既存の権利および義務と同じ会計単位の一部として扱うことが適切である可能性がある。

第6章－測定

EDによれば、「概念フレームワーク」において測定は、企業の資産、負債、持分、収益および費用に関する情報を貨幣的に数量化するプロセスとして説明される。

測定基礎とは、測定しようとする項目の識別された特徴である。EDは、測定基礎について2つのカテゴリー(歴史的原価および現在価額)を記述している。

歴史的原価

歴史的原価に基づく測定の焦点は、資産、負債、収益または費用を生じさせた過去の取引または事象である。資産について、当初認識における歴史的原価は、引き渡した対価および発生した取引コストを含む、資産を取得または建設するために発生したすべてのコストの価値である。金融負債については、対価の価値から取引コストを差し引いたものである。当該測定値は、価格の変動によっては修正されないが、消費、減損および履行によってのみ変動する。

歴史的原価で測定される収益または費用は、予測価値を有し得る。すなわち、企業は、これらの変動が将来のキャッシュ・フローまたはマージンに与える影響を評価することができる。歴史的原価で測定される収益または費用は、以前のキャッシュ・フローまたはマージンの見積りと比較した確認価値も有し得る。

多くの場合において、歴史的原価に関する情報は、より単純であり、提供コストが低いことが多い。さらに、より簡易に理解と検証が可能である。

しかし、特に価格変動が重要である場合、資産および負債の歴史的原価に関する情報は、現在原価に関する情報より目的適合性が低くなる場合がある。異なる時点で取得された、または発生した類似の資産および負債は、非常に異なる金額で財務諸表において報告される可能性がある。

現在価額

現在価額には、公正価値、資産における使用価値、および負債における履行価値が含まれる。

「概念フレームワーク」のEDは、IFRS第13号の公正価値の定義を繰り返し記述している。すなわち、公正価値は、測定日現在で、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または負債を移転するために支払うであろう価格である。EDは、公正価値に含まれる要因のリストを挙げている。

- 将来キャッシュ・フローの見積り
- キャッシュ・フローに固有の不確実性(自身の信用リスクを含む)
- 貨幣の時間価値
- 不確実性の負担に対する価格
- その他の要因(例えば、流動性)

取引コストは、資産または負債の公正価値測定において、加算も控除もされない。

資産および負債の公正価値測定は、キャッシュ・フローの金額、時期および不確実性について市場参加者の予想を含むため、当該測定は予測価値を有する。従前の見積りに関するフィードバックの提供によって、確認価値も有し得る。公正価値で測定した収益および費用は、分解(例えば、期待したであろうリターン、企業の使用が生み出したリターンおよび市場参加者の予想の変更の影響に分解)する際にのみ、予測価値および確認価値がある。

事業活動が、資産の売却または負債の移転を伴わない場合、収益および費用の公正価値測定は、利用者には有用な情報を提供しない可能性がある。しかし、同一の資産および負債について、いつ取得または引き受けたかにかかわらず、同一の金額で測定されるため比較可能性は増す。

活発な市場では、公正価値の算定は、外部の検証可能性の便益を伴って単純で理解が容易なプロセスである。公正価値が利用可能でない場合には、評価技法を使用し算定する。しかし、ED では、評価技法についての以下の潜在的な論点を指摘している。

- 見積りは、コストが高く複雑になり得る。
- インプットは、主観的になり得る。
- 同一の資産および負債は、異なって測定される可能性がある。

公正価値は、市場固有の価値である一方で、使用価値および履行価値は、企業固有の価値である。ED は、使用価値を、企業が資産の継続的使用とその耐用年数の最終時における処分から得られると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値と定義することを提案している。履行価値は、企業が負債の履行時に生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値である。当該定義は、IAS 第 16 号「有形固定資産」の企業固有の現在価額の定義に基づいている。

両方の測定は、公正価値と同じ要因を考慮してキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いているが、市場固有の仮定ではなく企業固有の仮定を使用して算定される。取引コストは当該価値に含まれる。

使用価値および履行価値は、資産または負債の見積りキャッシュ・インフローおよびキャッシュ・アウトフローについての情報を提供するため、予測価値を有している。使用価値および履行価値の両者は、過去の価値と実際の結果を比較することにより、確認価値を有している。使用価値および履行価値は、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いて算定されるため、公正価値の見積りで識別された論点はそれらの価値にも当てはまる。

ED は、使用価値が、他の資産との組み合わせで使用される個別の資産について適切ではない可能性があることを認めている。これらの場合においては、使用価値は、資産グループについて算定してから個別の資産に配分すべきである。しかし、これにより、使用価値の定期的な測定は実務上不可能となる。使用価値は、減損のシナリオにおいて、歴史的原価の回収可能価額を算定するなど、臨時的な測定に有用である可能性がある。

測定基礎の選択

測定基礎は、目的適合性があり、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。上述の測定基礎の 1 つを選択する際、財政状態計算書および財務業績の計算書において提供される情報への影響を考慮することは重要である。考慮すべき要因は、資産または負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法および資産または負債の特徴である。

見解

資産または負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法は、企業によって行われる事業活動の性質に左右される。例えば、不動産は売却目的で保有されることもあれば、継続使用目的で保有されることもある。

もう 1 つの考慮すべき要因は、測定の不確実性である。異なる測定基礎は、異なるレベルの不確実性を有する可能性がある。測定の不確実性は、結果の不確実性と同じではない一方で、後者は、多くの場合に前者に影響を与え得る。

見積りは、見積りであるものとして記述され、見積りのプロセスの性質と限界が説明され、見積りの作成のためのプロセスの選択および適用の際において誤りがなければ、見積りは忠実な表現につながる可能性がある。

一定の項目について測定基礎を選択する際、関連する項目についてもどの測定基礎を選択するかを考慮しなければならない。関連する項目について異なる測定基礎を選択することは、より有用性が低い情報につながり得る会計上のミスマッチが生じるおそれがある。

一組の財務諸表におけるいくつかの測定基礎の選択または期間ごとの測定基礎の変更は、財務諸表の理解をより難しくさせ得る。しかし、結果がより目的適合性のある情報につながる場合には、これは時には適切である可能性がある。

交換取引において、企業が負債の引受と交換に資産を取得する場合、資産および負債は、通常同じ金額で当初測定される。企業が、別の資産または負債の移転と交換に、資産の取得または負債の引受けを行う場合、取得した資産（または引き受けた負債）の当初測定値により、当該他の資産または負債の移転時に収益または費用が生じるかどうかが決まる。独立第三者間取引における当初認識時において、資産または負債の公正価値および歴史的原価は、同様（similar）となる（ただし、歴史的原価は取引コストを含むことを除く）。それでも、どの測定基礎を当初認識時に使用しているのかを記述することが必要である。

取引が、持分請求権の保有者という立場で行動している当該請求権の保有者を相手にしている場合、利得または損失ではなく拠出または分配が認識される。

ED は、企業が建設した資産を事後に使用されるのと同じ基礎で測定することを提案している。

時には、ある項目について、財政状態計算書で使用されている測定基礎とは異なる測定基礎を開示することは有用である可能性がある。別の場合では、財政状態計算書の資産および負債については一つの測定基礎を有し、当該資産および負債に関連する収益および費用については、異なる測定基礎を有することが有用である可能性がある。

持分の測定

持分は測定しない。その代わりに、すべての認識した資産の帳簿価額の合計から、すべての認識した負債の帳簿価額の合計を控除した額に等しくなる。しかし、持分の個々のクラス(class)または区分(category)は、直接に測定できる場合がある。

持分は、一般的には正(positive)であるが、どの資産および負債が認識され、それらがどのように測定されているのかに応じて、負(negative)となる可能性もある。

第7章—表示および開示

ED の本章は、どのような情報が財務諸表に含まれ、当該情報をどのように表示および開示すべきかを記述するハイレベルの概念を提案している。また本章は、財務業績の報告（その他の包括利益(OCI)の利用を含む）に関するガイダンスを含んでいる。表示および開示は、現行の「概念フレームワーク」では対応していない。

財務諸表の目的および範囲

ED では、財務諸表の範囲はその目的によって決定されると述べている。その目的とは、企業の資産、負債、持分、収益および費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・フローの見通しを評価し、企業の資源についての経営者の受託責任を評価するのに有用な情報を提供することである。この情報は、財政状態計算書および財務業績の計算書において、構成要素の定義を満たす項目の認識、および財務諸表の他の部分で提供されている、認識した項目、構成要素の定義を満たすが、認識されていない項目、キャッシュ・フローおよび持分請求権の所有者からの拠出または持分請求権の所有者への分配についての情報により提供されている。

ED は、可能性が高いかまたは生じ得る(likely or possible)将来の取引または事象に関する将来予測的な情報を財務諸表に含めるのは、利用者が、期末日現在または期中に存在した企業の資産、負債および持分（たとえ未認識であっても）、あるいは当該期間に係る収益および費用を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のみであると記述している。

伝達ツールとしての表示および開示

財務諸表における情報と効率的かつ効果的に伝達することは、情報の目的適合性を高め、理解可能性および比較可能性を高め、資産、負債、持分、収益および費用の忠実な表現に寄与する。

ED は、効率的かつ効果的な伝達には、以下のことが含まれることを提案する。

- a) 情報の分類を、同様の項目を一緒に報告し、異質の項目を区別して報告する構造化された方法によって行う。
- b) 情報の集約を、不必要な詳細で情報が覆い隠されないように行う。
- c) 単なる機械的な遵守を生じる可能性のあるルールを使用するのではなく、表示および開示の目的および原則を使用する。

見解

IASB は、開示イニシアティブ(IFRS 財務報告の開示を向上することを目的とした適用(implementation)およびリサーチプロジェクトの集合(collection of)にも取り組んでいる。ED の結論の根拠では、IASB は、開示イニシアティブでは、ED で提案されている表示および開示の概念の適用をサポートするための追加的な具体的ガイダンスを提供しようとしていると述べている。

財務業績に関する情報

ED は、純損益計算書を、その期間の企業の財務業績についての主要な情報源として記述し、純損益の合計または小計を表示することを要求している。結論の根拠では、IASB は、「概念フレームワーク」において、どのような場合に収益または費用の項目を、純損益またはその他の包括利益計算書に含めるべきなのかを定義しようとすることは、実行可能ではなく適切でもないことと決定したことを記述している。その代わりに、このトピックおよび事後的な分類変更(reclassification)に関するハイレベルのガイダンスが含まれている。

純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、ED では、すべての収益およびすべての費用が純損益計算書に含まれることになるという反証可能な推定が存在する。この推定は、次の場合にのみ反証可能である。

- a) 当該収益または費用が、現在価額で測定される資産または負債に関連する。
- b) 当該収益または費用を純損益計算書から除外することが、当期の当該計算書の中の情報の目的適合性を高めることとなる。

当該推定は、基準設定時に IASB によってのみ反証可能であり、基準適用時の作成者によって反証可能なものではない。

純損益から収益／費用を除外することが目的適合性を補強する可能性がある場合の一例は、ある資産または負債について貸借対照表では現在測定の測定基礎が選択され、純損益計算書における関連する収益および費用の決定には異なる測定基礎が選択される場合である(二重の測定(dual measurement))。

また ED は、収益および費用がある期間において OCI に含められる場合には、その将来の期間において純損益計算書の収益に含めることが情報の目的適合性を高める時点で、それが将来のどこかの期間において純損益計算書に振り替えられることになるという推定が存在することを提案している。例えば、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合、推定は反証できる。そうした基礎がない場合、最初から収益または費用を OCI に含めるべきではないことを示唆している可能性がある。

第 8 章—資本および資本維持の概念

第 8 章は、資本および資本維持の概念について議論している。この章の内容は、現行の「概念フレームワーク」の第 4 章から引き継いでおり、用語の整合性のための軽微な変更を加えている。IASB は、結論の根拠において、資本維持に関連する概念および考え得る測定基礎としての現在原価は、「概念フレームワーク」プロジェクトの一部ではなく、高インフレの会計処理に関するプロジェクトと合わせて取り扱うことが最もよいであろうことに留意している。そうした作業は、現時点では計画されていない。

本改訂案はいつ適用されるか

「概念フレームワーク」は、決まった発効日がないため、どの改訂版も公表日から適用となる。

別個の ED では、約 18 ヶ月の移行期間を提案し、早期適用を認めることを提案している。また当該修正を遡及的に適用することを提案している(ただし、IFRS 第 3 号「企業結合」に対する修正を除く)。

両 ED に対するコメントは、2015 年 10 月 26 日が期限である。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよび DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2015. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited