

よくわかる「IASB概念フレームワーク」シリーズ(6)

第6回 表示及び開示、資本維持、IFRS基準の修正

公認会計士 藤原 由紀

1. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2018年3月29日に「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂版 (2018年版フレームワーク) を公表した。よくわかる「IASB概念フレームワーク」シリーズでは、概念フレームワークの内容及び今回の改訂における主要な変更点について、IASBで客員研究員として概念フレームワークプロジェクトの最終段階に実際にかかわった筆者がわかりやすく解説する。シリーズ最終回の今回は、2018年版フレームワークの第7章「表示及び開示」及び第8章「資本及び資本維持の概念」の内容について説明する。また、2018年版フレームワークと同時公表された強制適用文書である「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」の内容と影響についても解説する。

2. 表示及び開示

(1) コミュニケーションの改善

それでは早速表示及び開示 (presentation and disclosure) *1から見てみよう。

表示及び開示について説明している2018年版フレームワークの第7章は、今回の改訂で新たに追加された章である。そしてIASBはこの章を、「伝達ツール (communication tools) としての表示及び開示」と題する節から始めている。2018年版フレームワークの最終化が行われていた2017年以降本稿執筆時 (2019年3月) にいたるまで、IASBの主要なテーマは「財務報告におけるコミュニケーションの改善 (better communication in financial reporting)」であり、2018年版フレームワークの第7章にもこのIASBの問題意識が表れていると言える。

資産、負債、持分、収益及び費用についての情報は、財務諸表における表示及び開示を通じて伝達されるが、

効果的な伝達 (コミュニケーション) は情報をより有用にする。2018年版フレームワークは、IASBが個々のIFRS基準における表示及び開示の要求事項を開発する際に、次の事項を検討する必要があると述べている。

1. 以下の2点のバランスが必要であること
 - a. 企業に、資産、負債、持分、収益及び費用についての目的適合性のある忠実な表現を提供する柔軟性を与えること
 - b. 期間を通じての、及び企業間の比較可能性をもつ情報を要求すること
2. 企業が以下を達成するのを支援するため、当該表示及び開示の目的を明らかにすること
 - a. 有用な情報を特定すること
 - b. 情報を最も効率的に提供する方法を決定すること

さらに、効果的なコミュニケーションを支援する以下の原則が取り上げられている。

1. 企業固有の情報は、標準化された定型文よりも有用である
2. 財務諸表の異なる部分における情報の重複は、通常不必要であり、財務諸表の理解可能性を低下させる可能性がある

(2) 純損益とその他の包括利益

2018年版フレームワークは、純損益 (profit or loss) を定義していない*2。その代わりに、純損益に関して以下のように述べている。

1. 純損益計算書は、企業の財務業績の主要な源泉である
2. 純損益は、純損益計算書の必須の合計値である*3
3. 原則として、全ての収益及び費用は純損益計算書に含まれる

原則として全ての収益及び費用が純損益に含まれるのは、純損益計算書が企業の財務業績の「主要な」源泉で

*1 IASBは、2018年版フレームワークまたは他のIFRS基準等において、「表示」及び「開示」を定義していない。したがって、たとえば一般的に「表示」は財務諸表本表において情報を提供すること、「開示」は注記において情報を提供すること、と理解されているとしても、IASBの使用している用語が常に厳密にその意味で使用されているとは限らない。

*2 この点、日本をはじめとする複数の法域の利害関係者から、純損益を定義すべきという意見が寄せられた。しかしながら、IASBは議論を重ねた結果、最終的に純損益 (またはその他の包括利益) の十分に堅牢な定義を開発することは不可能であると判断した。

あるためである。

しかしながら、例外的に、資産または負債の最新価値の変動から生じる収益または費用が**その他の包括利益** (other comprehensive income) に含まれる場合がある。この例外的な場合とは、そうすることにより、純損益計算書が、企業の業績についてのより有用な情報を提供することとなる場合である。

このようにしてその他の包括利益に含まれた収益及び費用は、原則として、その後の報告期間に純損益計算書に振り替えられる。この振り替えをリサイクリング (recycling) という。リサイクリングが行われるのは、それにより当該期間の財務業績の有用性が高まる時点である。しかしながら、もしそのような期間が特定できなかったり、振り替えるべき金額が特定できないような例外的な場合には、リサイクリングは行われない。

ここで一点ご留意いただきたいのは、収益または費用をその他の包括利益に含めるという例外的な判断、及び当該収益または費用をリサイクリングしないという例外的な判断は、いずれもIASBが個々のIFRS基準開発時のみ行うことができるということである。つまり、たとえば作成者が概念フレームワークを参照して会計方針を策定する際に、特定の収益または費用をその他の包括利益に含めるという判断をすることは認められていない。

3. 資本維持

次に、2018年版フレームワークの第8章「資本及び資本維持の概念」について、ごく簡単に触れておきたい。この短い章は（文中の参照番号の修正を除き）1989年版フレームワークの記述をそのまま引き継いでいる。その内容は基本的に通貨価値が比較的安定している法域には重要な影響を与えないため、今回の概念フレームワークの改訂でこの章も改訂すべきという意見は、限られた法域からのみ寄せられていた。IASBは、このような状況、実務上の改訂の必要性・緊急性、改訂する場合に審議に要するであろう時間、他の改訂を早期に確定させる重要性等を検討した結果、今回の改訂では以前の記述をそのまま引き継ぐとしたものである。

4. IFRS基準の修正

それでは本シリーズの最後に、2018年版フレームワ

ークの公表に関連する既存のIFRS基準等の修正について解説しておきたい。すでに何度も説明しているとおり、概念フレームワークは強制適用文書ではない。これは以下の効果をもたらす。

1. 概念フレームワークと個々のIFRS基準の間に不整合がある場合、常にIFRS基準が優先される
2. 2018年版フレームワークの公表は、それ自体では既存のIFRS基準の改訂、結果的修正等を引き起こさない

一方で、IASBは、既存のIFRS基準等に含まれる1989年版フレームワーク、又は2010年版フレームワークへの参照又は抜粋箇所は、2018年版フレームワークの公表後もそのまま残しておくべきではないと考えた。そこでIASBは、「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」という強制適用文書（2020年1月1日発効）を、2018年版フレームワークと同時に公表したのである。

当該文書により修正された主なIFRS基準は以下のとおりである*4。いずれも、基本的には、文中の旧フレームワークへの参照又は抜粋箇所が、2018年版フレームワークへの参照又は抜粋に単純に置き換えられたものである*5。

- IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」（10項）
- IAS第1号「財務諸表の表示」（7、15、19、20、23、24、28、89項）
- IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（6、11項）
- IAS第34号「期中財務報告」（31、33項）

IASBの目的は、既存のIFRS基準に旧フレームワークへの参照を残さないというものであり、既存の要求事項を変更することではない。IASBは、この修正により作成者に重要な影響が生じるとは想定していない。IASBによる影響の評価は、上記の個々のIFRS基準に新たに追加された結論の根拠に記載されている。

5. おわりに

以上、計6回にわたり2018年版フレームワークの概要を解説してきた。概念フレームワークは財務諸表の作成、利用、監査等に、IFRS基準ほど直接的に関係するわけではなく、そのためなんとなく敬遠されている場合もあるが、IFRS基準の根底をなす非常に重要な文書

*3 純損益及びその他の包括利益計算書を単一の計算書として作成する場合には小計となる。2018年版フレームワークは、純損益計算書を独立の計算書とするのか1つの計算書（純損益及びその他の包括利益計算書）の部分とするのかを定めていない。

*4 IFRS第3号「企業結合」の第11項に含まれる1989年版フレームワークへの参照は、置き換えることなくそのまま残された。これは、2018年版フレームワークへの置き換えによる意図しない影響を引き起こされる可能性があるためであった。IASBはこの影響を評価するための別途のプロジェクトを実施しており、2019年の4-6月に新たな提案の公開草案が公表される予定である。この他、多くのIFRIC解釈指針、結論の根拠、実務記述書等に、文中の概念フレームワークへの参照がどの版の概念フレームワークを指しているのかを明らかにするための脚注が追加された。

*5 IAS第8号には、IFRS第14号「規制繰延勘定」に関する経過措置が追加された。これは、料金規制活動に関するIASBのプロジェクトが進行中であることを踏まえたものである。

である。本シリーズが、読者の概念フレームワークに対する理解を深める一助となれば幸いである。

以上