

2014年1月14日

国際会計基準審議会 (IASB)御中

経団連企業会計委員会企画部会

## IASB 討議資料「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」に関する意見

我々経団連は、IASB が「アジェンダ協議 2011」における市場関係者からのコメントに応じて、概念フレームワークの見直し作業に着手したこと、討議資料に関するコメントの機会を頂いたことに、深く敬意を表する。

日本では、2010年3月期より IFRS の任意適用が開始され、政府はその拡大に向けた施策を講ずるとともに、経団連も、円滑な拡大に向けた支援活動を継続しているところである。日本において、IFRS がより多くの企業に採用されるためには、各会計基準の品質の向上が必要であり、基準開発の拠り所となる「概念フレームワーク」の見直しは、IASB の最重要プロジェクトであると考えている。IASB におかれては、市場関係者の意見によく耳を傾け、本プロジェクトを成功させて頂きたい。

### I. 討議資料に対する我々の最も重大な関心事項は、以下の通りである。

今回の「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」に関する討議資料(DP)では、概念フレームワークにおいて議論すべきテーマが網羅的に論じられており、IASB の努力に敬意を表する。しかし、本 DP は、我々が「概念フレームワーク」に期待する内容とは、未だギャップがある。

第1に、我々がアジェンダ協議 2011 でも問題提起した「純損益・その他の包括利益(OCI)・リサイクリング」については、Section8 で議論されているものの、「純損益」を残余の利益(純損益=包括利益-OCI)として規定しており、財務諸表の構成要素として真正面から定義付けていない。我々作成者は、ある期間において「実現」した損益である「純損益」が、企業の財務業績を表す最も重要な利益概念であり、利用者にとっても目的適合性のある情報の提供に不可欠であると考えている。そして、その前提から、OCI のフルリサイクリングの必要性を主張している。本 DP では、純損益の定義付けを回避したまま、OCI を識別・分類し、そこからリサイクリングを行うか否かを論じているが、このままでは日本の企業経営者の理解を得ることは難しい。質問4・質問20への我々の回答を参考に、まずは、「純損益」を定義することを強く要望する。

第2に、Section7で議論されている「表示と開示」について、日本の多くの作成者は、現行の IFRS が要求している開示が過剰であると感じている。これは利用者にとって必要性の低い開示までが、IFRS の規定により一律に義務付けられているからであり、この解決のためには、作成者と利用者との間の議論を通じた「コスト・ベネフィットの比較考量」が必須であると考えている。この点に関しても、日本における IFRS の適用を拡大していく上で必須である。質問16・17に具体的な提案を行っているので、ご検討頂きたい。

第3に、Section4「認識及び認識の中止」、Section9「その他の論点」において、資産・負債の認識における「蓋然性」、そして「慎重性」の議論が行われている。我々は、「蓋然性」及び「慎重性」は、適正な額の資産・負債/収益・費用を認識し、目的適合的な情報提供を

するために、不可欠であると考えている。質問 8・質問 22 に具体的な記載をしているので、ご検討頂きたい。

本 DP についての個々の設問への我々の意見は、以下「II」の通りである。作成者を含めた市場関係者の意見を充分にお聞き取りの上で検討を進め、プロジェクトの完成を目指して頂きたい。

## II. 質問事項に対する我々の意見は以下の通りである。

### Section1《はじめに》

#### 質問 1

1. 25 項から 1. 33 項では、目的及び「概念フレームワーク」の位置付けの提案を示している。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 改訂「概念フレームワーク」の主要な目的は、IASB が IFRS の開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することである。
- (b) 稀な場合において、財務報告の全体的な目的を満たすために、IASB は、「概念フレームワーク」のある側面と矛盾する新基準又は改訂基準を公表すると決定する可能性がある。これが生じた場合には、IASB は「概念フレームワーク」からの離脱とその理由を、当該基準に関する結論の根拠の中で記述することになる。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

#### 《回答》

概念フレームワークの目的に関する (a) (b) の記述につき、以下の点を追加した上で、同意する。

- ・ (a) について、概念フレームワークの目的に、「IFRS の開発、利用に関わる市場関係者の IFRS の理解と解釈に資すること」を加えるべきと考える。適切なデュー・プロセスのもとで行われる IFRS の開発・利用に関与するのは IASB だけではなく、作成者・利用者・監査人等の市場関係者も含むからである。
- ・ (b) について、離脱規定を設けること自体を否定しないが、その運用については制約的になされるべきである。そのために、なんらかの形で、離脱に該当すると想定される具体的な状況を例示することを検討して頂きたい。

## Section2《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。負債は経済的便益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。存在の不確実性が特定のプロジェクトにおいて重大である場合には、IASB はどのようなアプローチを採用すべきかを当該プロジェクトにおいて決定するであろう。
- (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。

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。

### 《回答》

資産・負債の定義について概ね賛同する。以下の点については、同意しない。

- ・ 質問 3(c)について、認識規準から蓋然性を削除することを提案しているが、これでは結果が不確実な資産・負債について、将来キャッシュ・フローが存在するかのように認識することになり、目的適合的な情報とはならない。よって、質問 8 で詳述するが、認識規準に蓋然性を残すべきである。
- ・ 「存在の不確実性」は、訴訟など稀にしかないという点は理解する。しかし、想定される稀な状況は、将来の業績のみならず報告企業の事業運営に与える影響が大きいので、資産・負債の定義の中に織り込むことを検討して頂きたい。
- ・ 質問 2(a)(b)について、資産・負債の定義にある「事象」の範囲が広がり過ぎる懸念があるため、「事象」を定義して頂きたい。

### 質問 4

次の各計算書についての構成要素を、2.37 項から 2.52 項で簡潔に論じている。純損益及びその他の包括利益を表示する計算書(収益及び費用)、キャッシュ・フロー計算書(現金収入及び現金支出)及び持分変動計算書(持分への拠出、持分の分配、持分のクラス間での振替)である。

これらの項目について何かコメントはあるか。「概念フレームワーク」がこれらを財務諸表の構成要素として識別することは有用か。

### 《回答》

- ・ 「純損益」は、財務業績を表す最重要の項目であり、構成要素として定義づけることを強く求める。その際、事業会社における財務業績の管理・報告の観点から最も理解しやすく、納得感のある「実現」概念を核として、以下の様な定義を提案したい。

また、概念が曖昧であるとの批判に応えるために、「純損益」の性質を(補足説明)する。この様に定義・説明することで、「純損益」が、利用者がキャッシュ・フローの予測をするのに役立つ確認的価値を提供することが可能となる。

■ 「純損益」とは、投資のリスクから解放された実現損益である。

(補足説明)

- ・ 「実現」とは、一定の確実性を持った将来キャッシュ・フローが獲得された時点、すなわち、投資の成果の確定時点である。これは、ASBJが12月のASAFにおいて主張した「不可逆的な成果が獲得された時点」とも通じる。
- ・ 企業としての重要な判断(critical decision)がなされたか否かという点が、「実現」を判断する1つのメルクマールになる。
- ・ 純損益は、未実現損益を含まない点で、包括利益と区別される。未実現損益部分がOCIであり、「実現」時点で、純損益に自動的にリサイクリングされる。

## Section3《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、法的手段又は同等の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。

### 《回答》

予備的見解に同意する。負債の定義を狭めて、法的手段又は同等の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は、負債の過少計上につながるなど、慎重性の面からも適切ではない。なお、負債に推定的義務を含めることは、認識規準において蓋然性に言及することと不可分であることを付言する。

### 質問 6

負債の定義における「現在の」の意味について 3.63 項から 3.97 項で論じている。現在の義務は過去の事象から生じる。負債の金額が、報告期間の終了前に企業が受け取った便益又は行った活動を参照して決定される場合には、義務は過去の事象から発生しているものと見ることができる。しかし、経済的資源を移転する要求が、企業の将来の行動を依然として条件としている場合には、こうした過去の事象が経済的資源を移転する現在の義務を創出するのに十分な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。

### 《回答》

見解 2 が最も理解しやすい見解である。しかしながら、見解 1～見解 3 に相当する基準がそれぞれ現行 IFRS において存在する。これらはいずれも経済実態に合致した会計処理である。概念フレームワークにおいて、見解 1～見解 3 のいずれかを「定義」として規定することは、実態に合った会計処理の規定を概念レベルで制限することになり、必ずしも適切ではない。少なくとも現在のところは、敢えて概念フレームワークで規定しなくてもよいのではないか。

<b>質問 7</b>
-------------

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。
--

《回答》

ガイダンスの作成には同意するが、以下の点を留意頂きたい。

- ・ 「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(3.7 項)」との記載に同意しない。有形固定資産等の物的資産の全てを「権利のセット」と捉えて会計処理を考えることは、実態にそぐわず不適切であると考え。
- ・ 3.109 に、「未履行契約」は財務諸表において負債として認識されない旨が記載されており、「未履行契約」は開示(注記)の対象にもならないと考えている。仮に「未履行契約」の開示を求めた場合、各契約の内容を網羅的に収集するための多額の追加的なコストが生じる。この様なコスト負担は利用者のベネフィットに見合うものとは考えられない。よって、基準策定時の混乱を回避するため、「未履行契約は開示の対象にはならない」旨を何らかの形で明確化して頂きたい。

## Section4 << 認識及び認識の中止 >>

### 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。

### << 回答 >>

資産・負債の認識規準から蓋然性要件を外すことに、以下の理由から、強く反対する。現行の概念フレームワーク通り、(a)可能性が高く、(b)信頼性を持って測定できる、という 2 要件が適切である。

- ・ 認識規準から蓋然性への言及を削除した場合は、認識時点で結果が不確実な資産・負債を将来キャッシュ・フローが存在するかのように会計処理することを強いられ、また、結果として、翌期以降に戻入れが頻繁に生ずることにつながり、目的適合的な情報提供にならない。
- ・ 結果が不確実であるほど、測定が困難となり、財務諸表作成コスト及び監査コストを増大させることになる。結果として、現行規準よりも、情報の精度が低くなり、かつ、作成者のコストも増大させることとなる。
- ・ 4.26 において、資産・負債を認識した場合に、目的適合的な情報を提供しない可能性のあるケースが示されているが、これらの指標はいずれも定性的であり、基準策定においてバラツキを生じさせる可能性がある。IFRS 全体としての整合性を維持するためにも、定量的要件である蓋然性は必要である。
- ・ 認識規準から蓋然性への言及を除外した場合に、最も影響があるのは、負債の見積もりである。この点、蓋然性要件を外すことを提案した IAS 第 37 号の改訂提案(2005 年)に多くの反対意見があったことを、再認識頂きたい。
- ・ 2.35(c)において、蓋然性を含めることでオプションを認識できない点を問題視しているが、このために、全ての資産・負債の認識規準から蓋然性要件を外すのは不合理である。オプションについては個別基準で格別に定めれば事足りると考える。

## Section5《持分の定義及び負債と資本性金融商品との区別》

### 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。

### 《回答》

IASBにおいて、負債と資本の区分については、市場関係者の間で合意ができておらず、議論が中断している状況で、概念フレームワークにおいて、持分の考え方を抜本的に見直すのは適切ではない。特に、(c)で期末日に持分請求権の各クラスの測定を見直して、その見直しをクラス間での富の移転として認識するとしているが、現行の基本計算書の計算構造を覆すものであり、強く反対する。なお、5.11において、投資家のニーズがあると記載されているが、かかるニーズに遭遇したことは皆無であることを付言する。

## Section6<<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OCIを表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきである。
- (d) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法をどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、
  - (i) 個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。
  - (ii) 個々の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのかに応じて決めるべきである。
- (e) 使用する異なる測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小の数とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定の財務諸表利用者にとっての便益は、コストを正当化するのに十分なものである必要がある。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

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

### <<回答>>

概ね同意する。特に、(b)単一の測定基礎を否定している点、(c)測定基礎の選択には、BS面だけでなくPL面も考慮すべきという点、(f)測定基礎の選択に、コスト・ベネフィットの観点を考慮すべき点については、強く賛同する。その上で、以下の点をご配慮頂きたい。

- ・ (c)の前提として、財政状態計算書及び包括利益計算書が何を表示する計算書なのかについて、具体的に検討すべきと考える。
- ・ (e)で、「測定の数」に言及しているが、重要なのは、目的適合的な測定属性を選択することであり、数の制約は必要ないと考える。
- ・ 6.34において、「非常に不確実な見積もりであっても、適正に記述されていれば、忠実に表現される」と記載されているが、検証可能性を無視した不適切な記載であり、削除して頂きたい。
- ・ 同項(6.34)の「セクション4では…」において、認識における例外についても言及されているが、認識規準の例外と6.34との関係が不明確であり、明確化して頂きたい。

## 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。

### 《回答》

将来キャッシュ・フローに寄与する方法(投資の性質)に応じて、測定基礎を使い分けるという基本的な考え方には同意する。しかしながら、本提案では不十分であると考えており、下記の点につき、追加で検討頂きたい。

- ・ 質問 11 における記載の通り、測定基礎は BS、PL の両側面を考慮して決定されるべきである。よって、測定基礎は、財政状態を表す観点から目的適合的なものと、財務業績を表す観点から目的適合的なものとの 2 つに分けて検討すべきである。その前提としては、財務業績を表す最も適合的な項目である純損益を定義することが必要である。質問 4 の回答を踏まえて、まずは純損益を定義し、BS 面と PL 面の両側面から測定基礎を再度検討頂きたい。
- ・ 本提案では、将来キャッシュ・フローに寄与する方法を大きく 4 つに分けて説明している。しかし、投資不動産(使用 or 売却)など、将来キャッシュ・フローに寄与する方法が複数考えられるケースもある。この様な点も踏まえ、資産の保有目的や売却可能性等も考慮の上、より幅広くに検討頂きたい。
- ・ 測定基礎は、将来キャッシュ・フローに寄与する方法に応じて選択するという点は理解するが、この要因のみではなく、質問 11(f)に記載の様に、コスト・ベネフィットや、資産の売却可能性等も加味して選択するものとも考える。例えば、非上場株式は、コスト面からも、忠実な表現の面からも、市場価格ベースより原価ベースの測定が適合的なケースが多いものとも考える。よって、6.73～6.93 の測定基礎の選択に関する記述について、断定的な表現ではなく、「可能性が高い」などの幅を持たせる表現とすべきである。

**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のを記述のこと。

**＜回答＞**

同意する。ただし、資産と同様に、財政状態を表す観点から目的適合的な測定基礎と、財務業績を表す観点から目的適合的な測定基礎が異なる場合があることを付言する。

**質問 15**

このセクションにおける測定の議論に関して他に何かコメントがあるか。

**＜回答＞**

6.128～6.130 において、自己の信用が悪化した場合に利得が発生する負債のパラドックスについて言及されているが、確たる考え方は示されておらず、明確化が必要と考える。

## Section7<<表示及び開示>>

### 質問 16

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

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

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

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

<< 回答 >>

#### 【総論】

IFRS の過大な開示を見直そうという姿勢は評価するが、本提案では不十分であると考える。IASB は、IAS 第 1 号の修正や、重要性の適用に関する追加的なガイダンスの作成に言及しており、このプロジェクトに期待する。しかし、それだけでは、開示量削減の根本的な解決にはならない。我々は、現在の IFRS が求めている一部の開示項目の必要性や目的適合性自体に疑問を持っている。開示削減のためには、基準開発の過程において、経営者と投資家との間で、開示の必要性についての議論を徹底的に行い、基準開発に反映していくことが必要不可欠である。作成者サイドにおいて、開示のためだけの作業が増大しているが、この様な作業で開示されたデータからは、投資家とのコミュニケーションは生まれず、結果としてコストが便益を上回ることになる。よって、以下の点を、概念フレームワーク(お

そらくは、7.48～7.50)において明記頂きたい。

[開示の必要性]

- 財務報告における開示要求は、開示のコストとそれに対するベネフィットとの比較考量の上で決定されなければならない。
- したがって、IASB は、基準開発にあたり、作成者と利用者との間の十分な合意に配慮しなければならない。
- その際、当該開示に求められる、開示情報の正確性、適時性、検証可能性等について検討を加え、(非財務情報ではなく)財務情報として求めることが適切かどうかを判断した上で、財務情報としての最低限の開示の範囲を定めなければならない。
- 当該原則は、IFRS による開示要求と同時に、開示のガイダンスの開発にも適用される。

【各論】

以下の点を懸念する。

- ・ 7.38～7.40 において、「将来予測情報」の言及があるが、注記の目的は、基本財務諸表の補完であることから、基本財務諸表における数値の見積もりの基礎となる定性的情報を除き、注記に「将来予測情報」を含めるべきではない。「将来予測情報」は基本的に、非財務情報として扱うべきである。その点から、表 7.1 において、「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」「代替的測定値の記述及び定量化」は、注記の内容、及び定量的情報を要求しているという両面から、注記として要求することは不适当であり、削除すべきである。また、質問 16(b)(ii)に、注記事項として、何の限定も無しに、「将来予測情報」と記載されており、同意できない。
- ・ 《総論》で記載の通り、個々の注記の必要性については、作成者・利用者の徹底した議論が必要であり、チェックリスト化する可能性のある表 7.1 の様な開示例は、概念フレームワークとしては不适当である。その中でも、「感応度」「満期分析」「増減内訳表」には有用性に大きな疑念を持っており、「有用な情報」として一般的に記載することは不适当であると考えており、削除頂きたい。同様に、7.35(b)の記述も削除頂きたい。

**質問 18**

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

《回答》

開示のガイダンスは、当該注記開示の目的、重要性等に合ったものであることを前提として、必要に応じて作成することでよい。

なお、7.50 項 (d) の記載中、可能な場合には、基本決算書や注記と「公表されている他の情報(経営者による説明における開示)など」との関係を示すことを、企業に「要求または許容」すべきとの記述があるが、少なくとも「要求」は削除すべきである。

## Section8《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。

### 《回答》

純損益を表示することに同意する。ただし、純損益は、財務業績の報告における最重要の項目であり、質問 4 に記載の通り、構成要素として定義づけることを強く求める。

### 質問 20

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

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

同意しない場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計をどのように扱うか。

### 《回答》

全ての OCI は純損益にリサイクリングされるべきである。この点は、「実現」概念と、「測定方法の 2 面性」の 2 つの観点から説明できる。

#### (1) 「実現」概念からの説明

質問 4 での回答の通り、純損益は、「投資のリスクから解放された実現損益」であり、未実現損益を含まない点で、包括利益と区別される。未実現損益部分が OCI であり、「実現」した時点で、純損益に自動的にリサイクリングされることになる。

確かに、「実現」のトリガーが分かりにくいという指摘は理解できる。しかし、企業の継続的な経営プロセスの中で、あらゆる投資の成果はいずれかの時点で確定することは明らかである。トリガーが分かりにくいからリサイクリングをしないというのは、本末転倒であり、実態に即して、個々の基準においてトリガーを明確化させていくことが IASB の使命である。少なくとも、日本基準及び米国基準の開発においては、その様な努力を行ってきており、作成者・利用者ともに基準の内容は相当であると評価している。どこかで「実現」している項目を、永久に、その他の包括利益累計額(AOCI)に積み増してリサイクリングしないのは、継続企業の取引実態を適切に表さず、極めて不健全である。純損益の完全性を担保するために、全ての OCI 項目のリサイクリングは必須である。

#### (2) 「測定方法の 2 面性」からの説明

なお、「実現」概念に基づく説明が理解し難いということであれば、ASBJ が 12 月の ASAF において披露した、「測定方法の 2 面性」からのアプローチも有用である。IASB が DP の 6.76 で述べているように、資産・負債の測定において、財政状態を表す観点から目的適合的な測定方法と、財務業績を表す観点から目的適合的な測定方法の 2 つが異なっている場

合があり、この差が、OCI に表示されることになる。すなわち、OCI は、2 通りの測定方法の違いにより生じるものであり、資産・負債が消滅する場合には、測定方法による差は消滅する(両方の測定値が 0 に収束する)ので、OCI が消滅し、自動的に純損益にリサイクリングされることになる。なお、この様な「測定の 2 面性」からの説明に当たっては、「財政状態を表す観点から目的適合的な測定方法」と「財務業績を表す観点から目的適合的な測定方法」とは何かを規定する必要がある。その前提として、財務業績の最も重要な要素である「純損益」の定義づけが必須である。

「実現」概念からの説明であっても、「測定方法の 2 面性」からの説明であっても、いずれにしても、OCI は自動的に純損益にリサイクリングされる。しかし、その前提として、純損益の定義づけが必要不可欠であることを、改めて申し述べたい。

#### 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。

#### 〈回答〉

まず、アプローチ 1 は、IASB のこれまでの議論の経緯と相いれない考え方であり、強く反対する。加えて、原案のままでは、アプローチ 2A、アプローチ 2B とともに支持できない。純損益を定義すること無しに、残余の利益概念である OCI の意味づけを適切に行うことは不可能である。実際に、OCI を、「一時的な再測定」「橋渡し項目」「 mismatches のある再測定」などと説明しているが、我々の実感からは程遠く、これらの意味するところ、区別が極めて不明瞭である。

純損益を「投資のリスクから解放された実現損益」と定義付ければ、未実現損益を含んだ利益概念である包括利益との差が OCI であるので、OCI は、「実現」するまでの一時的な置き場であり、包括利益と純損益とを繋ぐ連結環 (linkage factor) であることがはっきりする。この様に考えれば、「OCI とは包括利益と純損益とを繋ぐ連結環であり、現行 IFRS で規定されている全ての OCI が、自動的にリサイクリングされる」というアプローチが適切であることが明確となる。まずは、最重要の利益概念である純損益を定義した上で、OCI の性質を整理して頂きたい。

## Section9<<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。

### <<回答>>

「受託責任」について、概念フレームワークにおいて明示的に言及すべきと考える。現行の概念フレームワークの結論の根拠において、受託責任に関する情報は企業への資源の提供に関する意思決定にとって重要であるとされてはいるものの、明示的な言及がないことから長期投資者のニーズよりも短期投資者のニーズを重視するようになっていないかとの誤解が生じた。受託責任について明示的に言及することでこうした誤解を解消することができる。また、6.10項において測定の目的として受託責任について触れていることから、概念フレームワーク内において明示的に言及すべきである。

「信頼性」に関して概念フレームワークで言及すべきと考える。2010年以前の「概念フレームワーク」における記述のとおり、信頼性の概念には「重大な誤謬や偏りが無い」、「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」、「実質優先」、「中立性」、「慎重性」、「完全性」の各側面が含まれることを明記すべきである。公正価値測定や減価償却では将来の見積りが不可欠であるが、見積もりによる測定値は、測定主体によってばらつきが生じる。このような主観・ノイズが含まれる見積りのみに基づく情報を財務諸表利用者が完全に信頼するのは難しい。そこで、信頼性の概念を明確にすることで、測定者による主観に左右されない事実を照らして、忠実に表現された財務諸表が開示されることを明確化することが出来ると考える。

その中でも、「慎重性」については、経営者が不確実な状況下で判断を行う際に、資産・収益の過大表示及び負債・費用の過小表示を防ぐため、概念フレームワーク本文での記述が特に必要である。9.18項(a)にあるような「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」との懸念は当たらず、過大・過小表示を防ぐために用いる慎重性の概念は中立性の概念と何ら矛盾することは無い。また、「慎重性」の概念は、楽観的な経営者の見積もりの防止を通じ、持続的な企業の成長・過度な市場変動要因の排除に資するものである。

<b>質問 23</b>
<p><b>事業モデル</b></p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>「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。</p>

《回答》

「事業モデル」は、概念フレームワークで定義する必要はない。9.32 にあるように、個々の基準開発において企業がどのような事業活動を行うかを考慮することで足りると考える。

<b>質問 24</b>
<p><b>会計単位</b></p> <p>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。</p> <p>これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。</p>

《回答》

同意する。「会計単位」は、概念的に決定できるものではなく、個々の基準開発において決定するものであるという予備的見解に異論は無い。

<b>質問 26</b>
<p><b>資本維持</b></p> <p>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。</p> <p>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。</p>

《回答》

同意する。「資本維持」の概念について、今回の概念フレームワークプロジェクトにおいて検討する必要は無いというという予備的見解に異論は無い。

以上