

IFRSニュース

「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂

2018年6月号

国際会計基準審議会 (IASB) は、「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下概念フレームワーク) の改訂版を公表した。これにより、現行のガイダンスを更新及び明確化し、また、補足するIASBの長期にわたるプロジェクトが完了する。

本IFRS News特別号では、改訂「概念フレームワーク」の主要な特徴について説明し、その適用及び影響に関する実務上の留意点を示しています。



目次

2	はじめに	8	測定
3	背景	9	表示及び開示
4	目的及び質的特性	9	資本及び資本維持の概念
5	財務諸表と報告企業	10	発効日及び経過措置
6	財務諸表の構成要素	11	実務上の留意点一次のステップ
7	認識及び認識の中止		

はじめに

IASBは、1989年に公表され、2010年に改訂された現行のガイダンスを明確化及び更新した改訂「概念フレームワーク」を公表した。また、ガイダンスが示されていない、又はほとんど示されていない領域について補足している。

「概念フレームワーク」は、一般目的財務報告の目的及び概念を記述しています。その目的は以下を行うことにあります：

- IASBが首尾一貫した概念に基づいたIFRS基準を開発するのを支援する。
- 取引又は事象に当てはまる基準がない場合、又は基準が会計処理の選択を認めている場合に、作成者が会計方針を策定するのを支援する。
- 他のすべての関係者が基準を理解し解釈することを支援する。

改訂「概念フレームワーク」には包括的な概念のセットが含まれており、従来版の「概念フレームワーク」にいくつかの重要な変更を行っています。改訂版には、以下に関するガイダンスが示されています：

- 測定
- 表示及び開示
- 報告企業
- 認識の中止

さらに、測定の不確実性、慎重性、受託責任及び実質優先の概念を明確化するとともに、資産及び負債の定義並びに認識に関するガイダンスを更新しています。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドのコメント

「概念フレームワーク」は基準ではなく、既存の基準に優先する又はそれらを変更するものではありませんが、IASBはIFRS基準を開発及び改訂するための基礎として使用できる包括的で首尾一貫したフレームワークを有している必要があります。

改訂「概念フレームワーク」には、例えば、測定及び財務業績の報告（過去に十分に取り上げられていなかった領域）に関する待望のガイダンスが示されています。また、IASBのニーズに合わせて既存の章の更新も行っています。

「概念フレームワーク」は主としてIASBによる使用を対象とするものですが、取引及び事象に当てはまる基準がない場合、又は会計処理の選択が認められている場合に、作成者が会計方針を策定するのに役立ちます。

背景

IASBと米国の基準設定主体である財務会計基準審議会 (FASB) は2004年に、両審議会の「概念フレームワーク」を改訂するための共同プロジェクトに着手した。両審議会は、「財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」の各章を改訂した後、2010年に共同プロジェクトに関する作業を中断し、他のプロジェクトに集中できるようにした。

しかし、IASBの関係者は、2011年の作業計画に係る公開協議において、「概念フレームワーク」プロジェクトを継続し完了することをIASBに要請しました。IASBはこの公開協議後の2012年に、FASB抜きで当該プロジェクトを再開しました。

IASBは、その1年後の2013年にディスカッション・ペーパーを公表し、IASBの提案に関する予備的見解について関係者に質問しました。一部の章についてはちょうど公表又は協議されたところであったため¹、当該ディスカッション・ペーパーは、すべての側面を扱ってはいませんでした。

IASBが2015年に公表した公開草案には、改訂「概念フレームワーク」に含まれるであろうすべての章を含めていました。「財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」の各章に変更を行わないという当初の意図に反して、当該公開草案では、関係者の懸念に対応した軽微な変更が提案されていました。また、当該公開草案には、2010年の公開草案に示された提案に基づいた「報告企業」の章も設けられました。

範囲

「概念フレームワーク」は主に、IASBが首尾一貫した概念に基づいたIFRS基準を開発及び改訂するのを支援するためのツールです。

また、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第11 (b) 項で認められているとおり、「概念フレームワーク」は、それに基づいた会計方針を策定する作成者に直接適用されます。なお、改訂「概念フレームワーク」における変更の裏には、既存の会計方針を大幅に変更しないという意図があります (10ページの「発効日及び経過措置」をご覧ください)。

「概念フレームワーク」の一部のセクション、例えば、その他の包括利益 (OCI) の使用に関するセクションなどはIASBによる使用のみを対象としています。

「概念フレームワーク」は主に、IASBが首尾一貫した概念に基づいたIFRS基準を開発及び改訂するのを支援するためのツールである。

¹ 「財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」の各章は2010年に公表された。この直前に、報告企業に関する公開草案が公表された。

目的及び質的特性

「財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」の各章は2010年に公表されたところであったため、IASBはそれらの章を変更しないことを意図していたが、ディスカッション・ペーパー及び公開草案の両方に関するコメント提出者のフィードバックは、当該章についてより一層の改善が求められていることを示していた。

IASBは、こうしたフィードバックに対応して、2010年版の「概念フレームワーク」から削除された概念である慎重性の概念への明示的な言及を再び導入しました。改訂「概念フレームワーク」は、不確実性の状況下で判断を行う際の警戒心の行使として慎重性を記述しています。それと同時に、改訂「概念フレームワーク」では、慎重性は非対称性が必要であることを自動的に意味するものではないことを明確化しています。

さらに、改訂「概念フレームワーク」は、経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性をより重視し、取引又は事象の忠実な表現は、単にその法的形式を報告するのではなく、実質を報告するものであることを明示的に記載しています。

また、改訂「概念フレームワーク」は、測定の不確実性は項目の忠実な表現に影響を及ぼす可能性があることも明確化しています。しかし、測定の不確実性のレベルが高いことは、必ずしも項目が有用な情報を提供することを妨げることを意味するものではありません。

一般目的財務報告の目的は、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す。

有用な財務情報の質的特性は、基礎となる取引又は事象の**目的適合性及び忠実な表現**です。補強的な質的特性は、**比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性**です。

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す。しかし、コストは補強的な質的特性には該当しません。

基本的な質的特性

目的適合性

- 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

忠実な表現

- 完全で中立的で誤謬がない
- 測定の不確実性の影響を受ける

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

財務諸表と報告企業

改訂「概念フレームワーク」は、以前は扱われていなかった概念である「財務諸表と報告企業」の章を取り上げている。

改訂「概念フレームワーク」は、以前は扱われていなかった概念である「財務諸表と報告企業」の章を取り上げている。

報告企業は、財務諸表を作成することを要求されているか又は選択している企業として記述されています。財務諸表は、報告企業の観点から作成されており、通常、報告企業は継続企業であり、清算又は営業の停止をしないという前提で作成されています。

報告企業は、必ずしも法的な企業である必要はなく、複数の企業であったり、企業の一部であったりすることもあり得ます。したがって、報告企業の境界を決定することが重要となります。改訂「概念フレームワーク」では、こうした境界の決定に際して、報告企業が法的な企業ではない、又は親会社・子会社の関係がある法的な企業のみで構成されていない場合には、境界は財務諸表の主要な利用者の情報ニーズによって決定されると述べています。この場合：

- 報告企業の境界には、恣意的又は不完全な情報を含めない。
- 報告企業の境界内にある1組の経済的活動には、中立的な情報を含める。
- 境界をどのように決定し、何が報告企業を構成するのかについての説明を提供する。

さらに、改訂「概念フレームワーク」には、連結財務諸表及び非連結財務諸表の概念が示されています。企業が連結財務諸表又は非連結財務諸表を作成するかどうかは、ある企業が他の企業に対する支配（親会社・子会社の関係）を有しているかどうかによって決定されます。企業が親会社・子会社の関係がない複数の企業で構成される場合には、その財務諸表は結合財務諸表です。IFRS基準は主に連結財務諸表に重点を置いているため、「概念フレームワーク」に企業がいつ又はどのように結合財務諸表を作成する可能性があるのかについてのガイダンスが示されていなくとも不思議ではありません。

財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、資本、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な財務情報を提供することです。

財務諸表の構成要素

財務諸表の構成要素は、その基礎的な「ビルディング・ブロック(構成要素)」である。

改訂「概念フレームワーク」は、資産及び負債の定義の変更を導入しています。両方の定義は過去においてうまく機能していましたが、改訂後の定義では、資産及び負債を、期待される便益の流入又は予想される便益の流出の観点から記述するのではなく、資産を経済的資源として、そして負債を経済的資源を移転する義務として記述することに、より焦点を当てています。「期待される」便益の流入又は「予想される」便益の流出という概念は以前に蓋然性規準として解釈されることもあったため、この変更は重要です。

収益及び費用は企業の資産及び負債の変動として定義されているため、これらの定義は、改訂された資産及び負債の定義における文言を反映するよう若干の見直しが行われています。

	2018年の新しい定義	従来の定義
資産	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	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企業へ流入することが期待される資源
負債	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として定義されている。	過去の事象から発生した当該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企業から流出する結果となることが予想されるもの

IASBIは以前に、今回置き換えられた定義は過去においてうまく機能していると述べていました。したがって、例えば、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」又はIFRIC第21号「賦課金」のように、「置き換え前の」負債の定義を使用している基準に対して変更が行われていないとしても驚くことではありません。「概念フレームワーク」並びにIAS第37号及びIFRIC第21号においては現在、いくぶんかの不整合が生じていますが、基準又は解釈指針の要求事項が常に優先されます。

さらに、「概念フレームワーク」は、資本を、企業の資産から負債を控除した後の残余として定義しています。しかし、IASBIは、「資本の特徴を有する金融商品」に関する別個のプロジェクトを終了する際にこの定義を改訂する意向をすでに表明しています。

認識及び認識の中止

認識

認識規準は、有用な財務情報の質的特性に基づきます。

財政状態計算書に認識される項目は、資産、負債又は資本の定義を満たす必要があります。同様に、財務業績の計算書に認識される項目は、収益又は費用の定義を満たす必要があります。

項目は、構成要素の定義を満たすことに加えて、そうした項目の認識が財務諸表利用者に目的適合性がある、かつ、忠実に表現されている項目に関する情報を提供する（すなわち、有用な情報の質的特性を満たす）場合にのみ認識されます。

認識の中止

「概念フレームワーク」は過去に、認識の中止を扱っていませんでした。新たに導入された概念は、以下の両方を忠実に表現することを目的としています：

- 認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債（当該取引又は他の事象の一部として取得、発生又は創出された資産又は負債を含む）
- 当該取引又は他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動

これら2つのうち、最初の事項は支配アプローチを表しており、2つ目の事項はリスク・経済価値アプローチを表しているとみなすことができます。IASBは、両方のアプローチが妥当であると考えています。したがって、IASBは、2018年版の改訂「概念フレームワーク」において、支配アプローチ又はリスク・経済価値アプローチの使用を定めていません。



測定

財務諸表と報告企業に関する概念と同様、従来の「概念フレームワーク」には測定に関するガイダンスが十分に示されていなかった。

測定とは、財務諸表に認識されている構成要素を貨幣的に数量化するものとして記述されています。当該構成要素を測定するにあたり、歴史的原価又は現在価額のいずれかに区分することができる測定基礎の選択が要求されます。「概念フレームワーク」は、どちらか一方の基礎を支持することはしていませんが、場合によっては、いずれか一方の方が他方よりも有用な情報を提供することがあると指摘しています。

歴史的原価とは通常、資産を取得又は創出した又は負債を引き受けた際に生じたコストを反映したものであり、両方の測定値は取引コストについて修正されます。歴史的原価は、時の経過とともに、例えば、資産の消費又は負債の一部又は全部の履行などを反映するようさらなる修正が行われます。歴史的原価は入口価値²として記述されます。

歴史的原価は、資産及び負債並びにそれぞれを生じさせる取引価格に関する目的適合性のある情報を提供する可能性があります。歴史的原価の一例としては、償却原価があります。

測定基礎

測定基礎	歴史的原価		現在価額	
	例えば 償却原価	公正価値	使用価値/ 履行価値	現在原価
原価は「…」である	「資産/ 負債を生じさせる 取引コスト」	「資産/ 負債を売却する/ 移転するために 受け取る/ 支払うであろう 価格」	「資産/ 負債から生じる キャッシュ・フロー 及び他の経済的 便益の現在価値」	「同等の資産/ 負債に係るコスト」
取引コストを 考慮するか?	Yes	No	No	Yes
「…」について 更新する	「例えば、消費/ 履行」	「前回の 測定日以降の 変動」	「前回の 測定日以降の 変動」	「前回の 測定日以降の 変動」
入口価値か 出口価値か?	入口	出口	出口	入口

一方、**現在価額の測定基礎**は、測定日現在の状況を反映させ、資産又は負債を生じさせる取引価格については反映させません。現在価額の測定基礎は、異なる特徴を有しています。例えば、**公正価値**とは、市場参加者の観点から、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を反映するものです。他方、(資産における)**使用価値**及び(負債における)**履行価値**は、企業固有の仮定に基づいた将来キャッシュ・フローの現在価値を反映するものです。

歴史的原価と同様に、**現在原価**は入口価値であるのに対して、公正価値、使用価値及び履行価値は出口価値として記述されます。公正価値、使用価値及び履行価値とは異なり、現在原価は、同等の資産又は負債に生じるであろう原価を基礎とした、資産又は負債の測定日現在に生じるであろう取引コストを考慮します。

「概念フレームワーク」は、測定基礎を選択する際にどの要因を考慮すべきか及び特定の測定基礎がどのような情報を提供するののかについて、さらなる説明を行っています。

² 入口価値は、企業が当該資産を取得するか又は当該負債を引き受ける市場での価格を反映するものとして記述されている。

表示及び開示

2018年版の改訂「概念フレームワーク」は、新しい章を導入し、情報をどのように表示及び開示すべきかについてハイレベルの概念を示している。また、財務業績の報告方法に関する内容も含んでいる。

改訂「概念フレームワーク」は、財務業績の計算書に、純損益についての独立のセクションがある単一の計算書を含めるべきか、又は2つの独立の計算書を含めるべきかを定めていません。なお、純損益計算書を、企業の財務業績に関する情報の主要な源泉として記述しています。したがって、「概念フレームワーク」は、すべての収益及び費用が通常は純損益計算書に含まれることになると推定しています。ただし、IASBが特定の収益及び費用を純損益計算書から除外し、当該収益及び費用をその他の包括利

益計算書に含めることにより、より目的適合性のある及び／又はより忠実に表現された情報が提供されると判断するだけの根拠がある場合を除きます。こうした裁量はIASBにのみ認められており、すなわち、財務諸表作成者は、会計方針を策定するにあたり「概念フレームワーク」を使用する場合に純損益から項目を除外することを選択できません。さらに、IASBは、現在価額を使用して測定されている資産及び負債の変動から生じた収益及び費用に対してのみ項目を除外することができます。

すべての収益及び費用が(最終的に)純損益計算書に記載されるという仮定は、その他の包括利益に含まれる収益及び費用が、通常は将来の期間において純損益に振り替えられる(「リサイクルされる」)ことを意味します。例えば、リサイクルのための明確な基礎がない場合など、例外的な場合にのみ、IASBは、そのような収益及び費用を純損益に振り替えないと判断することがあります。

資本及び資本維持の概念

資本及び資本維持に関する章は、現行の「概念フレームワーク」に大幅な変更を加えずにそのまま引き継いだものであり、編集上の変更のみが行われています。

発効日及び経過措置

結果的修正及び作成者に与える影響

IASBは、改訂「概念フレームワーク」とともに、「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の修正」を公表しました。本公表物は、従来版の「概念フレームワーク」への参照のほとんどすべてを、2018年版の改訂「概念フレームワーク」への参照により更新しています。IASBは、こうした参照の更新は、財務諸表作成者に影響を与えないことを確信しており、「概念フレームワーク」は基準ではなく、既存の基準の要求事項を変更する又はそれらに優先するものではないことを財務諸表作成者に再確認しています。

しかし、参照の中には更新されていないものもあり、作成者は2010年版の「概念フレームワーク」を引き続き適用することが認められています。特に、IFRS第3号「企業結合」は、企業結合において識別可能な取得した資産及び引き受けた負債が、「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を満たさなければならないと述べています。

したがって、意図せざる帰結を避けるため、IFRS第3号に基づき企業結合の会計処理を行う場合に、作成者は2010年版の「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を適用することが求められます。IASBは追って、財務諸表作成者に影響を与えることなく、当該参照をどのように更新し得るかを検討することとしています。

また、作成者は、規制勘定残高に関する会計処理を行う際にも2010年版の「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を引き続き適用することになります。これは、IASBが近い将来、暫定基準であるIFRS第14号「規制繰延勘定」をより包括的な基準に置き換えることを計画しているためです。2010年に示された定義を引き続き使用することは、作成者が短期間に2度も規制対象資産及び負債の会計処理を変更しなくても済むことを意味します。

発効日及び経過措置

「概念フレームワーク」は、基準ではなく、既存の基準を変更する又はそれらに優先するものではありません。したがって、「概念フレームワーク」には発効日がありません。「概念フレームワーク」は主として、IASBが首尾一貫した概念に基づいた基準を開発するのを手助けするためのツールです。ここ数年、IASBは、基準を開発又は改訂する際に、新しい又は改訂された一部の概念の適用をすでに開始しています。

なお、「概念フレームワーク」を使用して会計方針を策定する企業、又は他の方法でIFRS基準の修正の影響を受ける企業は、2020年1月1日から当該変更を適用しなければなりません。

「概念フレームワーク」を使用して会計方針を策定する企業、又は他の方法でIFRS基準の修正の影響を受ける企業は、2020年1月1日から当該変更を適用しなければならない。

実務上の留意点 - 次のステップ

「概念フレームワーク」により直ちに既存の基準が変更されることはありませんが、企業は以下のようないくつかの措置について考慮する必要があります：

- 企業がIAS第8号を参照して会計方針を策定する場合、「概念フレームワーク」の変更の影響を受けるどうかを検討しなければならない。
- 変更の影響を受ける場合には、企業は、2020年1月1日又はそれ以前に会計方針を見直し、当該変更を適用する必要がある。

私どもは、改訂「概念フレームワーク」の概要を示すにあたり、本IFRSニュース特別号における情報が皆様のお役に立てれば幸いと考えております。提起した点について検討されたい場合には、お近くのグラントソントン窓口にお問い合わせ頂くか、www.grantthornton.global/locationsをご訪問頂き、各地域のメンバーファームをご確認下さい。



Grant Thornton
An instinct for growth™

www.grantthornton.global

© Grant Thornton Taiyo LLC

"グラントソントン"は、保証、税務及びアドバイザー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド(GTIL)とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。