

Applying IFRS

改訂概念フレームワークの公表

2018年4月

新日本有限責任監査法人

目次

概要	3
概念フレームワークの位置付け及び目的	4
概念の要約	4
第1章 財務報告の目的	4
第2章 有用な財務情報の質的特性	4
第3章 財務諸表及び報告企業	5
第4章 財務諸表の構成要素	6
第5章 認識及び認識の中止	7
第6章 測定	8
第7章 表示及び開示	9
第8章 資本及び資本維持の概念	10

重要ポイント

- ▶ IASBは2018年3月29日に改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「改訂概念フレームワーク」)を公表した。
- ▶ 改訂概念フレームワークは、財務報告及び基準書の策定に関する概念、作成者が一貫した会計方針を設定する際のガイダンス及び他者がIFRS基準書を理解及び解釈する際の一助となる枠組みを包括的に定めている。
- ▶ 概念フレームワークが改訂されたことで、適用される基準書のない取引や事象が生じたケースにおいて、IFRSの適用に影響が生じる可能性がある。
- ▶ IASB及びIFRS解釈指針委員会は、本改訂を直ちに適用する。一方、財務諸表作成者は、概念フレームワークに基づいた会計方針を策定するにあたり、本改訂を2020年1月1日以降開始する事業年度から適用する。

改訂概念フレームワークには、「結論の根拠」及び「IFRSにおける概念フレームワークへの参照の修正」が付随している

概要

国際会計基準審議会(以下「IASB」)は2018年3月29日に改訂「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「改訂概念フレームワーク」)を公表した。本改訂では、1989年に公表され2010年に一部修正された従前の概念フレームワークに対する包括的な変更が行われている。

従前の概念フレームワーク(以下「2010年概念フレームワーク」)は、明確さに欠け、重要な概念の一部が削除されており、また現在のIASBの考え方になじまない古い概念になっているとの批判が寄せられていた。2011年に実施したアジェンダ・コンサルテーションを受け、2012年9月に概念フレームワークプロジェクトがIASBによるワークプランに追加された。それ以降、IASBは、2013年7月にディスカッションペーパーを、2015年6月に公開草案を公表している。

IASBは、概念フレームワークの改訂にあたり、IASBによる基準策定のためだけでなく、他者によるIFRS基準書の理解及び解釈に役立たせることのできる、詳細なハイレベルの概念を定めるべく、このプロジェクトに取り組んできた。

改訂概念フレームワークは、一部で新たな概念を導入し、資産及び負債の定義及び認識要件を改め、一部の重要な概念を明確化している。本改訂は、以下の8章で構成される。

- ▶ 第1章 財務報告の目的
- ▶ 第2章 有用な財務情報の質的特性
- ▶ 第3章 財務諸表及び報告企業
- ▶ 第4章 財務諸表の構成要素
- ▶ 第5章 認識及び認識の中止
- ▶ 第6章 測定
- ▶ 第7章 表示及び開示
- ▶ 第8章 資本及び資本維持の概念

改訂概念フレームワークには、「結論の根拠」が付随している。また、本改訂とともに公表された「IFRSにおける概念フレームワークへの参照の修正」では、各基準書における概念フレームワークへの参照先を更新している。多くの場合、改訂後の概念フレームワークへ参照先を更新しているが、IFRS第3号「企業結合」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(規制勘定残高に係る会計方針を定める場合)には例外が設けられている。この例外については、下記の第4章で詳しく説明する。

概念フレームワークの位置付け及び目的

概念フレームワークは、基準書ではなく、また各基準書で定められている概念や規定に優先されるものではないことを改めて確認しておきたい。概念フレームワークの目的は、IASBが基準書を開発する際の一助となり、該当するIFRS基準書がない場合に財務諸表作成者が一貫した会計方針を定めるのに役立つ、またすべての当事者による基準書の理解及び解釈に資することである。

概念の要約

第1章 財務報告の目的

IASBは、ステewardシップの概念を再導入し、それによって求められる情報を明確化している

第1章は、一般目的財務報告の目的、その目的の達成に必要な情報及び財務報告の利用者について述べている。つまり、一般目的財務報告の目的とは、企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に、利用者にとって有用となる財務情報を提供することである。利用者は、資源の提供に関する意思決定に際して、企業の正味キャッシュフローの将来予測及び経営者の受託責任を評価し、当該評価にあたり様々な情報が必要となる。本章は、2010年概念フレームワークで導入され、その概念は以下で説明する一部の追加及び明確化を踏まえて、改訂概念フレームワークに引き継がれている。

「ステewardシップ」という用語が2010年概念フレームワークから削除されたことにより、利用者は、経営者の説明責任を評価する必要性が軽視されているのではないかと懸念していた。IASBはこの懸念に対処するために、改訂概念フレームワークに合わせてステewardシップの概念を再導入するとともに、その意味の明確化を図った。また、IASBは、経営者の受託責任の評価に必要な情報を定め、企業の将来正味キャッシュフローを予測するために利用者が求める情報と区別している。いずれの情報も、企業への資源の提供に関する意思決定に有用な情報を提供するためには必要とされるものであり、それによって財務報告の目的が達成されることになる。

第2章 有用な財務情報の質的特性

有用な情報は、目的適合性があり、財務情報の実質を忠実に表現するものでなければならない

第2章は、財務情報の有用性について明確にしており、その情報は目的適合性があり、財務情報の実質を忠実に表現するものでなければならないと述べている。本章も2010年概念フレームワークに含まれており、本改訂では、一部の表現が明確化されているものの、基本的な変更はない。つまり、基本的な性質を補強する質的特性として「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」、「理解可能性」が示されており、有用な財務報告に対してコストの制約が考慮される。以下では、2010年概念フレームワークで削除され、本改訂により再導入された慎重性の概念、及び新たに定義された財務情報の有用性を評価する際の測定の不確実性の概念について説明する。

- ▶ **慎重性**：IASBは、アウトリーチの過程において、利用者が慎重性を様々な意味で解釈しており、2010年概念フレームワークから削除されたことによって、さらに利用者の混乱を招いていたことに留意した。IASBの考えによれば、慎重性は情報の中立性に資するものであり、「不確実な状況において判断を行う際に細心の注意を払うこと」と表現されている。
- ▶ **測定の不確実性**：改訂概念フレームワークにおいて、IASBは、測定の不確実性が忠実な表現に影響を与える可能性のある要因であることを認識している。たとえば一定のケースでは、目的適合性のある情報であっても、測定の不確実性が高く、有用性が低下してしまうおそれがある。そのような場合には、目的適合性がわずかに劣るとしても、測定の不確実性が低い情報のほうが望ましいことも考えられる。

また、2010年概念フレームワークでは、実質優先の概念を忠実な表現の別の要素として捉えられていなかったため、利用者の中にはこの概念はもはや忠実な表現とは関連がないと考える者もいた。しかし、これはIASBの意図するところではなかったため、改訂概念フレームワークでは、「表現しようとする事象の実質を忠実に表現する」ことの必要性について明確に述べている。

弊社のコメント

IASBは、慎重性の意味に関して、「不確実な状況において判断を行う際に細心の注意を払うこと」と「考える者もいれば、体系的な非対称性(たとえば、負債や費用よりも資産や収益の方がより強い証拠力が求められるなど)の適用」と捉えている者もいることに留意した。そのような解釈の不統一さを減少させるために、改訂概念フレームワークでは「慎重性」について明確に説明されている。IASBは、慎重性の概念が情報の中立性を意味し、財務情報における忠実な表現の達成に資すると考えている。

報告企業とは、財務諸表の作成を選択する、又は義務付けられる企業ですが、必ずしも法的事業体である必要はない

第3章 財務諸表及び報告企業

第1章は一般目的財務報告の目的を定めており、第2章は有用な財務情報の質的特性を説明している。一方で、第3章から第8章では、財務諸表において提供される情報に焦点が当てられており、「経営者による説明」などの財務諸表以外の財務報告の内容については取り扱われていない。

第3章は改訂概念フレームワークに新たに導入された章である。本章では、財務諸表は財務報告の一つの形態であり、報告企業の資産、負債、資本(持分)、収益及び費用に関する情報を提供するとしてうえで、財務諸表の範囲及び目的について述べている。本改訂では、財務諸表の形態として、連結財務諸表、非連結財務諸表及び結合財務諸表を識別している。

また、本章は報告企業についても説明している。2010年概念フレームワークは、報告企業とは何か、また報告企業か否かの境界線をどのように決定すべきかについて述べていなかった。本改訂においてこの概念を開発するにあたり、IASBは、2010年公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク——報告企業」及び2015年概念フレームワークの公開草案に対して寄せられたコメントを検討している。IASBは、財務諸表を作成する者を決定する立場にはないことを確認したうえで、本改訂において、報告企業に関する一般的な指針を以下のように設けている。

- ▶ 財務諸表の作成を選択する、又は義務付けられる企業
- ▶ 必ずしも法的事業体である必要はない —— 報告企業は、企業の一部など、多くの形態を取りうる。よく見られる法的形態ではない場合、報告企業の境界線の決定には困難が伴う場合がある。そのような場合には、利用者は、目的適合性があり、表現しようとする事象の実質を忠実に表現する情報を必要としているという仮定(第2章を参照)に基づき、その企業に関する利用者の情報ニーズを考慮して境界線を判断することを、IASBは推奨している。

資産及び負債の定義が改訂された

第4章 財務諸表の構成要素

第4章は、財務諸表の5つの構成要素である資産、負債、資本(持分)、収益及び費用を定義している。下記で示すとおり、主な変更点は資産と負債の定義である。

資産の定義

従前の定義	新たな定義
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。	過去の事象の結果として企業が支配する現在の経済的資源。 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をいう。

新たな定義では、資産は経済的資源であり、もはや潜在的な経済的便益の企業への流入が「予想される」必要がないことを明確にしている。すなわち、経済的便益の流入が確実である必要はなく、さらには可能性が高いことも求められない(ただし、資産の認識及び測定に影響が生じる可能性がある)。

負債の定義

従前の定義	新たな定義
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。	過去の事象の結果として経済的資源を移転する企業の現在の債務。 債務とは、企業が回避する実際の能力を有していない義務又は責任をいう。

新たな負債の定義における主な変更点は、負債は経済的資源を移転する債務であり、経済的便益が流出するという帰結を表すものではないことを明確にしている点である。上述の資産の定義の改訂と同様に、もはや経済的便益の流出が「予想される」必要はない。また、IASBは、債務の定義に「回避する実際の能力を有していない」という概念を導入した。この概念を評価する際に検討すべき要因は、企業の義務又は責任の性質に拠るため、判断が求められるとされている。本章では、この概念が様々な状況においてどのように適用されるのかを説明している。

上記の「概要」で述べたとおり、企業がIFRS第3号を適用している場合、またIAS第8号を適用して規制勘定残高に係る会計方針を定めている場合には、改訂概念フレームワーク中の定義ではなく、2010年概念フレームワークにおける資産及び負債の定義(ならびにそれらを補完する概念)を引き続き適用しなければならない。

IFRS第3号は、企業結合の一部として資産及び負債を認識すべきかどうかを判断する際に、2010年概念フレームワークの資産と負債の定義を参照している。IASBは、この参照先を、改訂概念フレームワークにおける新たな定義に置き換えるかどうかを検討したが、新たな定義を適用することにより、企業結合において認識要件を満たす資産と負債が変わってしまう可能性があることに留意した。

新たな資産及び負債の定義の適用に関して、2つの例外が設けられている

その結果、たとえ資産又は負債が認識されたとしても、他の基準書が求める取得後の会計処理により、その資産又は負債の認識が即時に中止され、経済的実態を描写しない「day2利得又は損失」が生じることも考えられる。したがって、IASBは、このような意図しない結果をもたらさないように、新たな資産と負債の定義を踏まえてIFRS第3号の改訂に取り組むことを予定している。

また、IASBは、そのような例外がなければ、規制勘定残高に関する会計方針を2度(概念フレームワークの改訂時及び料金規制事業に関する基準の改訂時)にわたり変更しなくてはならない企業に対し、例外を設ける決定をしている。

本章におけるその他の改訂の内容は、以下のとおりである。

- ▶ **収益及び費用**：資産及び負債の定義が改訂されたことを受け、定義が改訂されている。
- ▶ **資本(持分)**の定義は、従前の定義が引き継がれており、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とされている。IASBは、負債と資本(持分)の境界線について、「資本の特徴を有する金融商品」に関するリサーチ・プロジェクトにおいて更に検討する予定である。
- ▶ **会計単位**：財務諸表の構成要素の認識及び測定に係る会計単位は、基準書レベルで定める必要がある。本章では、適用すべき会計単位を判断する際に検討が求められる要因(目的適合性及び忠実な表現)について述べている。
- ▶ **未履行契約**：この種の契約に関する指針が改訂され、より広範なものとなっている。

第5章 認識及び認識の中止

第5章は、財務諸表における資産及び負債の認識要件及び認識の中止時期に関する指針が提供されている。認識要件は、2010年概念フレームワークから改訂されたものであるが、認識の中止に関する指針は新たに導入されたものである。2010年概念フレームワークでは、認識の中止を定義しておらず、また、どの時点で認識が中止されるのかについても述べていなかった。

認識とは、「資産、負債、資本(持分)、収益及び費用の定義を満たす項目を、財政状態計算書又は財務業績計算書に計上するために捕捉するプロセス」をいう。

改訂概念フレームワークでは、認識される構成要素について目的適合性のある情報が提供され、かつその構成要素が忠実に表現されることになる場合にのみ、認識は適切なものとなると述べている。この点は、2010年概念フレームワークから変更されており、従前は、経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ信頼性をもって測定できる原価又は価値がある項目を認識しなければならない」と定められていた。IASBは、改訂概念フレームワークの全体をとおして、より一貫した概念を定めるために、有用な情報の質的特性について明確に言及している。

新たに認識の中止に関する指針が導入されている

認識の中止：「認識されている資産又は負債の全部又は一部を企業の財政状態計算書から除去すること」をいう。認識の中止は、通常、以下の場合に行われると定められている。

- ▶ 資産については、企業が認識されている資産の一部又は全部に対する支配を喪失する場合
- ▶ 負債については、企業が認識されている負債の全部又は一部について現在の債務をもはや負っていない場合

なお、認識の中止によってもたらされる情報は、認識の中止につながる取引から生じる資産及び負債の変動、ならびに該当がある場合には当該取引の結果として留保される資産及び負債に関する情報を忠実に表現することが求められる。

弊社のコメント

認識の中止に関する指針は、支配アプローチとリスク及び経済価値アプローチの両方が有効であるというIASBの見解を反映するものであり、いずれを使用すべきかを特定していない。IASBは、認識の中止につながる取引又は事象の結果として生じる企業の資産及び負債の変動ならびに留保される資産及び負債の両方を忠実に表現することを意図したアプローチを採用している。

第6章 測定

さまざまな要因を検討することで、資産、負債、収益及び費用に様々な測定基礎が選択されることとなる可能性が高い

第6章では、様々な測定基礎について述べており、それによりもたらされる情報及び測定基礎を選択する際に考慮すべき事項を定めている。2010年概念フレームワークでは、測定に関する指針はあまり示されていなかった。

IASBは、改訂概念フレームワークを開発する際に、1つの測定基礎を強制すべきかどうかを検討したが、財務諸表の利用者にとって有用な情報を提供する測定基礎は、状況によって異なりうる結論付け、以下の2つのカテゴリーの測定基礎を識別している。

- ▶ 取得原価
- ▶ 現在価値

取得原価測定は、測定対象項目を生じさせた取引又は事象に係る取得価格の情報をを用いて、構成要素の金額に関する情報を提供する。したがって、資産については、その資産を取得又は創出する際に発生した原価となる。一方、負債については、その負債が発生した又はその負債を引き受けた際に受領した対価の価値となる。資産及び負債の取得原価は、時の経過とともに、たとえば、資産の費消や負債の履行もしくは資産の減損につながる事象や負債に不利な影響を与える事象の影響を描写すべく、見直される。

現在価値測定は、測定日時点の状況を反映するために更新された情報を用いて、構成要素の金額に関する情報を提供する。測定基礎には、公正価値、使用価値、履行価値及び現在原価が含まれる。改訂概念フレームワークにおける公正価値の説明は、IFRS第13号「公正価値測定」と整合しており、また、(資産の)使用価値及び(負債の)履行価値の記述はIAS第36号「資産の減損」に由来する。

測定基礎の選択：これまでの章と同様に、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因は、有用な情報の質的特性、すなわち目的適合性及び忠実な表現である。

- ▶ 測定基礎により提供される**情報の目的適合性**は、資産又は負債の特性及び将来キャッシュフローへの寄与の程度に影響される。
- ▶ 測定基礎により提供される**情報の忠実な表現**は、測定上の不一致(会計上のミスマッチ)及び測定の不確実性に影響される。

測定基礎を選択する際に、情報の性質(財政状態計算書や財務業績計算書に表示されるかどうか)も検討する必要があり、コストもまた測定基礎の選択の制約要因と

なる。IASBは、これらのすべての要因を検討することで、資産、負債、収益及び費用について様々な測定基礎が選択されることとなる可能性が高いことを認めている。

第7章 表示及び開示

原則として、すべての収益及び費用は損益計算書に計上しなければならない

表示及び開示は、2010年概念フレームワークでは取り扱われていなかった。IASBが実施したアウトリーチでは、財務諸表における情報を有効に伝達することで、その情報は目的適合性のあるものとなり、企業の財政状態の忠実な表現に寄与することが示唆されていたことから、改訂概念フレームワークにおいて、以下の内容が導入されている。

- ▶ 財務諸表においてどのように情報を表示及び開示すべきかを示す概念
- ▶ 収益及び費用の分類に関して、損益計算書内外のいずれに計上すべきかを決定する際にIASBが用いる指針
- ▶ その他の包括利益(以下「OCI」)に含められた収益及び費用に関して、事後的に純損益に振り替えるべきか(通常「リサイクリング」よばれる)、また振り替える場合にはどの時点かをIASBが検討する際に用いる指針

本章では、OCIを表示する計算書と損益計算書を総称する「財務業績計算書」という用語を用いている。

損益計算書は、企業の財務業績に関する主要な情報源である。原則として、すべての収益及び費用は適切に分類されたうえで損益計算書に計上する。

IASBは、例外的な状況において、一部の収益又は費用を損益計算書ではなく、OCIに含める決定をする場合がある。たとえば、資産又は負債の現在価値の変動から生じる収益や費用などである。

ある期間にOCIに含められた収益及び費用は、原則として、将来の期間に損益計算書に振り替えなければならない。ただし、純損益に振り替えることにより、損益計算書の情報がより目的適合性のあるものとなり、忠実に表現されるものとならなければならない。純損益への振替によりこれらが達成されない場合、IASBは、OCIに含めた収益及び費用を事後的に振り替えないと決定することもある。

弊社のコメント

本改訂には、どのような項目をOCIに含めるべきか、またどのような項目を事後的に純損益に振り替えるべきかを決定するためにIASBが用いる具体的な指針が定められていない。

個々の基準書を開発する際に、これらを決定し、その根拠が説明されることが見込まれる。

第8章 資本及び資本維持の概念

第8章の内容は、2010年概念フレームワークからそのまま引き継がれている。これは、本章を見直すことで概念フレームワークの改訂が遅れてしまうとIASBが判断したためである。一方でIASBは、本章の概念は財務報告にとって重要であることから、引き続き改訂概念フレームワークにも残すことが適切であると考えた。IASBは、必要に応じて本章の概念を再検討する可能性がある。

弊社のコメント

EYは、IASBが概念フレームワークの改訂に尽力してきたことは必要なものであったと認識している。有用な情報の概念(目的適合性及び忠実な表現)は、すべての章に一貫して適用されており、企業の様々な利害関係者にとって財務情報が有用なものとなることが期待される。

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書はEYG No. 02013-183GbI の翻訳版です。

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

