

2015年5月

公開草案 ED/2015/3

財務報告に関する概念フレームワーク

コメント期限:2015年10月26日

公開草案
「財務報告に関する概念フレームワーク」

コメント期限：2015年10月26日

Exposure Draft ED/2015/3 *The Conceptual Framework for Financial Reporting* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments on the Exposure Draft need to be received by **26 October 2015** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Confidentiality requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

公開草案
「財務報告に関する概念フレームワーク」

コメント期限：2015年10月26日

公開草案 ED/2015/3「財務報告に関する概念フレームワーク」は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。提案は、最終の形で公表される前に、寄せられたコメントを踏まえて修正される可能性がある。コメントは **2015年10月26日**までに到着する必要があり、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.org への電子メール又は我々の 'Comment on a proposal' のページを用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。コメント提出者が秘密扱いを求める場合は例外とするが、秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び我々がコメント提出者の個人データをどのように使用するのの詳細については、我々のウェブサイトを参照のこと。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることによって生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準（国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む）、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト © 2015 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成できる。そうしたコピーは、個人用又は内部用で、販売又は他の方法で配布せず、IFRS 財団の著作権を明記し、IASB のアドレスを完全に表示することを条件とする。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘IFRS Taxonomy’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び‘International Financial Reporting Standards’ は、IFRS 財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報（商標が登録又は適用されている国々の詳細など）は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS 財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、上記を主たる事務所としてイングランド及びウェールズで海外会社として活動している（会社番号 FC023235）。

目 次

開始する項

要約及びコメント募集

イントロダクション

第 1 章——一般目的財務報告の目的

はじめに 1.1

一般目的財務報告の目的、有用性及び限界 1.2

報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権並びに
資源及び請求権の変動に関する情報 1.12

経済的資源及び請求権 1.13

経済的資源及び請求権の変動 1.15

発生主義会計により反映される財務業績 1.17

過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績 1.20

財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動 1.21

企業の資源の利用の効率性及び有効性に関する情報 1.22

第 2 章——有用な財務情報の質的特性

はじめに 2.1

有用な財務情報の質的特性 2.4

基本的な質的特性 2.5

目的適合性 2.6

忠実な表現 2.14

基本的な質的特性の適用 2.20

補強的な質的特性 2.22

比較可能性 2.23

検証可能性 2.29

適時性 2.32

理解可能性 2.33

補強的な質的特性の適用 2.36

有用な財務報告に対するコストの制約 2.38

第 3 章——財務諸表と報告企業

はじめに 3.1

財務諸表の役割 3.2

継続企業の前提 3.10

報告企業 3.11

報告企業の境界	3.13
直接支配のみ	3.19
直接支配と間接支配の両方	3.21
第4章——財務諸表の構成要素	
はじめに	4.1
資産の定義	4.5
権利	4.8
経済的便益を生み出す潜在能力	4.13
支配	4.17
負債の定義	4.24
経済的資源を移転する義務	4.27
現在の義務	4.31
移転を回避する実際上の能力がない	4.32
過去の事象	4.36
未履行契約	4.40
持分	4.43
収益及び費用の定義	4.48
契約上の権利及び義務の実質の報告	4.53
会計単位	4.57
第5章——認識及び認識の中止	
はじめに	5.1
認識プロセス	5.2
認識	5.9
<i>目的適合性</i>	5.13
不確実性の存在と分離可能性	5.15
経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ	5.17
測定の不確実性	5.20
忠実な表現	5.22
コスト	5.24
認識の中止	5.25
契約の条件変更	5.33
第6章——測定	
はじめに	6.1
測定基礎及びそれらが提供する情報	6.4

歴史的原価	6.6
現在価額	6.19
公正価値	6.21
使用価値及び履行価値	6.34
さまざまな測定基礎が提供する情報の要約	6.47
測定基礎を選択する際に考慮すべき要因	6.48
目的適合性	6.53
忠実な表現	6.57
補強的な質的特性	6.59
当初認識に固有の要因	6.64
価値の類似した項目の交換	6.66
持分請求権の保有者との取引	6.69
価値が異なる項目との交換	6.70
自家建設資産	6.72
複数の目的適合性のある測定基礎	6.74
持分の測定	6.78
第7章——表示及び開示	
はじめに	7.1
財務諸表の範囲	7.2
伝達ツールとしての表示及び開示	7.8
分類	7.10
集約	7.14
表示及び開示の目的と原則	7.16
財務業績に関する情報	7.19
第8章——資本及び資本維持の概念	
資本の概念	8.1
資本維持の概念と純利益の決定	8.3
資本維持修正	8.10
付録	
A キャッシュ・フローを基礎とした測定技法	
B 用語集	
IASB による承認	

「概念フレームワーク」[案]

要約及びコメント募集

「財務報告に関する概念フレームワーク」（「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る。これは次のことを行う実務上のツールである。

- (a) IASB が首尾一貫した概念に基づいた基準を開発する助けとなる。
- (b) 特定の取引又は事象に当てはまる基準がない場合、又は基準が会計方針の選択を認めている場合に、作成者が首尾一貫した会計方針を策定する助けとなる。
- (c) 他の人々が基準を理解し解釈する助けとなる。

IASB の現行の「概念フレームワーク」は、前身の機関である国際会計基準委員会によって 1989 年に開発された。財務報告の目的及び財務情報の質的特性に関する内容は、IASB が 2010 年に米国の国内基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの成果として改訂した。本公開草案は、「概念フレームワーク」の改訂版についての我々の提案を示している。これは、2013 年 7 月に公表したディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワーク」（「ディスカッション・ペーパー」）に寄せられた回答を踏まえて開発されたものである。

本公開草案における提案の理由は、本公開草案に付属する結論の根拠に要約している。

IASB が「概念フレームワーク」を改訂しようとしている理由

現行の「概念フレームワーク」は IASB が国際財務報告基準（IFRS）を開発する際に役立ってきたが、以下の問題がある。

- (a) いくつかの重要な領域を扱っていない。
- (b) 一部の領域でのガイダンスが不明確である。
- (c) 現行の「概念フレームワーク」のいくつかの側面が時代遅れになっている。

このため、2004 年に IASB と FASB は両者の「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。しかし、2010 年に、両者は他のプロジェクトに集中するために当該プロジェクトに関する作業を中断した。

2011 年に、IASB はアジェンダについての公開協議を実施した。この協議へのコメント提出者の大半は、「概念フレームワーク」を IASB にとっての優先的なプロジェクトとして識別した。したがって、IASB は「概念フレームワーク」プロジェクトを 2012 年に再開した¹。

本プロジェクトの目的は、より完全で明瞭な更新された概念のセットを提供することによって財務報告を改善することである。このため、本公開草案は、

- (a) 現行の「概念フレームワーク」よりも完全である。現行の「概念フレームワーク」では扱っていないか又は詳細に扱っていない以下の領域を扱っているからである。

¹ 本プロジェクトが 2012 年に再開してからの作業は、FASB との共同ではなくなっている。

財務報告に関する概念フレームワーク

- (i) 測定
 - (ii) 財務業績（その他の包括利益の使用を含む）
 - (iii) 表示及び開示
 - (iv) 認識の中止
 - (v) 報告企業
- (b) 現行の「概念フレームワーク」のいくつかの側面を明確化している。例えば、本公開草案は、
- (i) 財務報告の目的を満たすために必要とされる情報には、企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を助けるために使用できる情報が含まれる旨を明確化している。
 - (ii) 財務報告における慎重性及び実質優先の役割を説明している。
 - (iii) 測定の不確実性のレベルが高いと、財務情報の目的適合性を低下させる可能性がある旨を明確化している。
 - (iv) 例えば、認識及び測定に関する重要な決定が、財務業績及び財政状態の両方に関してもたらされる情報の性質の考慮によって導かれる旨を明確化している。
 - (v) 資産及び負債のより明確な定義、及びそれらの定義を補強するより広範なガイダンスを提供している。
- (c) 現行の「概念フレームワーク」の中で時代遅れになっている部分を見直している。例えば、本公開草案は、資産及び負債の定義における蓋然性の役割を明確化している。

本プロジェクトのアプローチ及び範囲

IASB は、「概念フレームワーク」の大幅な改善を遅滞なく行うことを目指しており、「概念フレームワーク」の改訂を 2016 年に完了する予定としている。これを達成するため、IASB は、「概念フレームワーク」のすべての側面を根本的に再検討するのではなく、現行の「概念フレームワーク」を基礎とし、更新と改善を行い、空白を埋める作業を進めている。

誰が改訂後の「概念フレームワーク」の影響を受けるのか

即時の影響

「概念フレームワーク」は基準ではなく、具体的な基準に優先するものではない。したがって、「概念フレームワーク」の変更案は、大部分の報告企業の財務諸表に直ちに影響を与えるものではない。しかし、ある取引に具体的に当てはまる基準がない場合に企業が会計方針を策定又は選択するために「概念フレームワーク」を使用する必要があるならば、この変更の影響を受ける可能性がある²。

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」において、諸基準における「概念フレームワーク」への参照を更新することを提案している。IASB は、当該修正について約 18

² ある取引に具体的に当てはまる基準がない場合、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 項は、当該取引についての会計方針を策定し適用する際に「概念フレームワーク」を考慮することを企業に要求している。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローの適正な表示を提供する財務諸表を作成することを企業に要求している。

か月の移行期間を設けることを提案している。これにより、作成者が会計方針を策定又は選択するために「概念フレームワーク」を使用する際に、「概念フレームワーク」の改訂により生じ得る影響を識別し理解して、それに合わせるための期間が与えられる。

将来の影響

より完全で明瞭な更新された概念のセットは、IASB が投資者、債権者及び他の融資者のニーズをより適切に満たす基準を開発するのに役立つであろう。

「概念フレームワーク」はIASB が基準を開発する際の指針となるので、企業が改訂後の「概念フレームワーク」に基づく新基準又は改訂基準を適用する際の財務諸表に影響を与えることになる。

しかし、IASB は、「概念フレームワーク」の変更の結果として既存の基準を自動的に変更するわけではない。既存の基準が実務上うまく機能している場合には、IASB は改訂後の「概念フレームワーク」との不整合だけを理由に当該基準の修正を提案することはしない。既存の基準を修正する決定は、IASB が、プロジェクトをIASB のアジェンダに追加し、公開草案及び当該基準の修正を開発するための通常のデュー・プロセスを経ることが必要となる。

本プロジェクトの次のステップは何か

IASB は、本公開草案に対して寄せられるコメント（受け取るコメントレーターと他の協議の両方から）を、改訂「概念フレームワーク」を開発する際に考慮する。IASB は、改訂「概念フレームワーク」を2016年に最終確定することを目指している。

コメント募集

IASB は、特に下記の質問について、本公開草案における提案に対するコメントを求めている。コメントは、次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記述した質問に回答している。
- (b) コメントが関係する具体的な項を示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) IASB が考慮すべき代替案を記述している（該当がある場合）。

コメント提出者は質問のすべてにコメントする必要はなく、また、追加的な事項があればコメントすることを推奨される。しかし、IASB は、本公開草案の第1章及び第2章のすべての部分についてコメントを求めているわけではなく、負債を持分請求権と区分する方法（第4章参照）や第8章についてはコメントを求めている。

IASB は、**2015年10月26日**までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。本公開草案のコメント期間は公開草案「概念フレームワークへの参照の更新」と同一である。IASB は、コメント提出者がコメントを両方の公開草案について提出するの一方だけに対して提出するのかわを問わず、すべてのコメントを歓迎する。

第 1 章及び第 2 章——一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性

2010 年に、FASB との共同プロジェクトの一環として、IASB は改訂「概念フレームワーク」の 2 つの章を公表した。これらの章は、一般目的財務報告の目的と有用な財務情報の質的特性を扱っている。

IASB は、2012 年に「概念フレームワーク」プロジェクトを再開した時に、これらの章の根本的な再検討は行わないことを決定した。しかし、ディスカッション・ペーパーに対する多くのコメント提出者が、IASB がこれらの章の 1 つ又は複数の側面を再検討すべきだと述べた。これらのコメントに対応して、IASB は次のことを提案している。

- (a) 財務報告の全体的な目的の議論の中で、企業の資源に係る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もっと目立たせること (1.3 項から 1.4 項、1.13 項から 1.16 項、1.18 項、1.20 項、1.22 項から 1.23 項及び BC1.6 項から BC1.10 項参照)
- (b) 慎重性の概念（不確実性の状況において判断を行う際の警戒心として記述）への明示的な言及を再び導入し、慎重性が中立性の達成のために重要である旨を記述すること (2.18 項及び BC2.1 項から BC2.17 項参照)
- (c) 忠実な表現は、単に経済的現象の法的形式を表現するのではなく、経済的現象の実質を表現するものであることを明示的に記載すること (2.14 項及び BC2.18 項から BC2.20 項参照)

ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者の一部は、2010 年以降は「概念フレームワーク」が信頼性を有用な財務情報の質的特性として識別しなくなっていることに懸念を示した。彼らの主要な懸念は、測定の不確実性が財務情報の目的適合性を低下させることであるように思われる。これに対応して、IASB は、見積りの不確実性は財務情報の目的適合性を低下させる可能性のある 1 つの要因である旨を明確化することを提案している。したがって、測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレードオフがある (2.12 項から 2.13 項及び BC2.24 項(c)参照)。信頼性の他の側面（2010 年以前の「概念フレームワーク」に記述されていた）は、現行の「概念フレームワーク」及び本公開草案で記述している忠実な表現という質的特性の諸側面と非常に類似している。IASB は、「忠実な表現」という用語の方が、「信頼性」という用語よりもそれらの諸側面を適切に記述していると考えている。

コメント提出者がコメントを提供するのに役立てるため、これら 2 つの章の変更案は見え消し方式で示している。IASB は、これらの章の他の側面についてのコメントは求めておらず、これらの章の他の側面に大幅な変更を加えることを見込んでいない。

質問 1——第 1 章及び第 2 章の変更案

以下の提案を支持するか。

- (a) 財務報告の全体的な目的の議論の中で、企業の資源に係る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もっと強調すること
- (b) 慎重性の概念（不確実性の状況において判断を行う際の警戒心として記述）への明示的な言及を再び導入し、慎重性は中立性を達成する上で重要である旨を記述すること
- (c) 忠実な表現は、単に経済的現象の法的形式を表現するのではなく、経済的現象の実質を表現するものである旨を明示的に記述すること

- (d) 測定の不確実性は財務情報の目的適合性を低下させる可能性のある1つの要因であり、測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレードオフがある旨を明確化すること
 - (e) 引き続き、目的適合性と忠実な表現を有用な財務情報の2つの基本的な質的特性として識別すること
- 賛成又は反対の理由は何か。

第3章——財務諸表と報告企業

第3章では、次のことを検討している。

- (a) 財務諸表の役割
- (b) 報告企業

財務諸表の役割

本公開草案は財務諸表の役割を記述している。特に、

- (a) 財務諸表は企業全体の視点から作成されるものであり、投資者、融資者又は債権者の特定のグループの視点から作成されるのではない旨を記述している（3.9項及びBC3.3項参照）。
- (b) 継続企業的前提を示しており、これは現行の「概念フレームワーク」からおおむね変更なしに引き継いだものである（3.10項及びBC3.4項参照）。

報告企業の境界の記述

3.11項から3.12項及びBC3.5項からBC3.9項では、報告企業について検討している。報告企業とは、一般目的財務諸表の作成を選択するか又は要求されている企業として記述されている。

3.13項から3.25項及びBC3.10項からBC3.17項では、報告企業の境界について検討している。これらの各項は、ある企業（親会社）が他の企業（子会社）に対する支配を有している場合には、報告企業の境界は、直接支配のみ（非連結財務諸表につながる）又は直接及び間接の支配（連結財務諸表につながる）のいずれかによって決定できると述べている。

IASB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と考えている。

非連結財務諸表も有用な情報を提供する可能性がある。IASBの考えでは、企業が非連結財務諸表の作成を選択するか又は要求される場合には、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することが必要となる。

報告企業は法的な企業でなくともよい。報告企業が法的な企業ではない場合には、報告企業の境界は、財務諸表が次のようなものとなるように設定する必要がある。

- (a) 財務諸表に依拠する現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする目的適合性のある財務情報を提供する。
- (b) 企業の経済的活動を忠実に表現する。

質問 2——報告企業の境界の記述

以下に同意するか。

- (a) 3.11 項から 3.12 項における報告企業の記述の提案
- (b) 3.13 項から 3.25 項における報告企業の境界の議論

賛成又は反対の理由は何か。

第 4 章——財務諸表の構成要素

第 4 章では、財務諸表の構成要素（例えば、資産、負債、持分、収益及び費用）の定義について検討している。

構成要素の定義

IASB は、財務諸表の構成要素を次のように定義することを提案している。

資産 (4.5 項から 4.23 項及び BC4.23 項から BC4.44 項)	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 (4.24 項から 4.39 項、BC4.4 項から BC4.22 項及び BC4.45 項から BC4.81 項)	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 (4.43 項から 4.47 項及び BC4.93 項から BC4.103 項)	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。
収益 (4.48 項から 4.52 項、BC4.2 項から BC4.3 項及び BC4.104 項から BC4.105 項)	収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く）である。
費用 (4.48 項から 4.52 項、BC4.2 項から BC4.3 項及び BC4.104 項から BC4.105 項)	費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加（持分請求権の保有者への分配を除く）である。

本公開草案は、引き続き、収益及び費用を資産及び負債の変動によって定義しているが、さまざまな箇所、例えば、認識及び測定に関する重要な決定は、財務業績と財政状態の両方に関してもたらされる情報の性質の考慮によって導かれる旨を強調している。IASB は、この理由を BC4.3 項で説明している。

IASB は、現時点では、負債及び持分の定義への変更を、負債と持分の両方の特徴を有する金融商品を分類する際に生じる問題に対処するために行うことを提案していない。IASB は、それら

の問題を、資本の特徴を有する金融商品の調査研究プロジェクトにおいて検討している。当該プロジェクトは、IASB がやがて、基準、「概念フレームワーク」又はその両方の修正に関するプロジェクトをアクティブ・アジェンダに加えるべきかどうかを決定するのに役立つであろう。IASB は、そうしたプロジェクトは、報告企業が経済的資源を移転する現在の義務を有しているかどうかの識別についての本公開草案の提案の変更にはつながらないと予想している。それらの提案は、負債と持分を区別する際の問題点を扱うようには設計されていない。

質問 3——構成要素の定義

構成要素の定義案に同意するか（負債と持分の区別に関する論点を除く）。

- (a) 資産、及びそれに関連した経済的資源の定義
- (b) 負債
- (c) 持分
- (d) 収益
- (e) 費用

賛成又は反対の理由は何か。定義案に反対の場合、どのような代替的な定義を提案するか、また、その理由は何か。

現在の義務

負債の定義は「現在の義務」に言及している。4.31 項から 4.39 項では、この用語に関してのガイダンスを提案している（BC4.48 項から BC4.81 項も参照）。4.31 項では、企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の義務を有していると提案している。

- (a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。
- (b) 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又は活動を行った。

質問 4——現在の義務

「現在の義務」の記述の提案及びその記述を補強するためのガイダンス案に同意するか。

賛成又は反対の理由は何か。

構成要素に関するその他のガイダンス

本公開草案は、その他のガイダンスを、構成要素の定義（4.8 項から 4.10 項、4.43 項から 4.52 項、BC4.23 項から BC4.44 項及び BC4.93 項から BC4.110 項参照）、未履行契約（4.40 項から 4.42 項及び BC4.82 項から BC4.92 項参照）、契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告（4.53 項から 4.56 項及び BC4.111 項参照）、会計単位（4.57 項から 4.63 項及び BC4.112 項から BC4.116 項参照）について示している。

質問 5——構成要素に関するその他のガイダンス

ガイダンス案に対して何かコメントはあるか。

追加的なガイダンスが必要と考えるか。その場合には、当該ガイダンスに何を含めるべきかを明示されたい。

第 5 章——認識及び認識の中止

第 5 章では、認識及び認識の中止について検討している。

認識規準

5.9 項から 5.24 項及び BC5.5 項から BC5.48 項では、認識規準を論じている。5.9 項では、資産及び負債（並びに関連する収益、費用又は持分の変動）は、そうした認識が財務諸表利用者に以下のものを提供する場合に認識すべきであると提案している。

- (a) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報
- (b) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動の忠実な表現
- (c) 当該情報の提供のコストを上回る便益をもたらす情報

補強する議論は、これらの規準が満たされないかもしれない状況を識別しており、それには次の状況が含まれる。

- (a) 資産が存在しているかどうか、若しくはのれんから分離可能かどうか、又は負債が存在しているかどうかの不確実である場合
- (b) 経済的便益の流入又は流出を生じる蓋然性が低いものでしかない場合
- (c) 資産又は負債の測定が利用可能である（又は入手できる）が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらされる情報に目的適合性がほとんどなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手もできない場合

質問 6——認識規準

認識についてのアプローチ案に同意するか。賛成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、その理由は何か。

認識の中止

5.25 項から 5.36 項及び BC5.49 項及び BC5.59 項では、認識の中止について検討している。それらは、認識の中止に関する会計処理の要求事項は、次の両方を忠実に表現することを目指すべきであると提案している。

- (a) 認識の中止につながった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債（もしあれば）
- (b) 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

認識の中止に関する決定のほとんどは単純明快である。このトピックに関する議論は、これら 2 つの目的が互いに矛盾する場合に焦点を当てている。本公開草案では、利用可能な代替案を記述し、どのような要因を IASB が具体的な基準を開発又は改訂する際に考慮することが必要となるのかを検討している。

質問 7——認識の中止

認識の中止に関する議論の案に同意するか。賛成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、その理由は何か。

第6章——測定

第6章では、下記のことを検討している。

- (a) さまざまな測定基礎、それらが提供する情報及びそれらの長所と短所
- (b) 測定基礎を選択する際に考慮すべき要因

測定基礎

6.4 項から 6.47 項及び BC6.15 項から BC6.37 項では、測定基礎について検討している。それらは、測定基礎を歴史的原価又は現在価額に区分し、下記の測定基礎を記述している。

- (a) 歴史的原価
- (b) 現在価額
 - (i) 公正価値
 - (ii) 資産についての使用価値及び負債についての履行価値

付録 A では、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法に関するガイダンスを示している。これらは、特定の測定基礎の適用の結果を見積るために使用される場合がある。

質問 8——測定基礎

IASB は下記のことを行っているか。

- (a) 「概念フレームワーク」において記述すべき測定基礎を正確に識別しているか。そうでないとした場合、どの測定基礎を含めるか、また、その理由は何か。
- (b) 測定基礎のそれぞれが提供する情報、及びそれらの長所と短所を適切に記述しているか。そうでないとした場合、測定基礎ごとに、提供される情報及びそれらの長所と短所をどのように記述するか。

測定基礎を選択する際に考慮すべき諸要因

6.48 項から 6.73 項及び BC6.41 項から BC6.67 項では、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について検討している。それらは、有用な財務情報の質的特性の考慮が、測定基礎の選択にどのように影響を与えるのかを検討している。さらに、6.50 項では、財務報告の他のすべての領域と同様に、コストの制約が測定基礎の選択に影響を与えると述べている。

質問 9——測定基礎を選択する際に考慮すべき要因

IASB は、測定基礎を選択する際に考慮すべき諸要因を正確に識別しているか。そうでないとした場合、回答者はどの要因を含めるか、また、その理由は何か。

複数の目的適合性のある測定基礎

6.74 項から 6.77 項及び BC6.68 項では、複数の測定基礎が、資産、負債、収益又は費用について目的適合性のある情報を提供するために必要とされる状況について検討している。そこでは、次のことを述べている。

- (a) ほとんどの場合、当該情報を提供するための最も理解可能性の高い方法は、一方の測定を財

政状態計算書と財務業績の計算書の両方で使用し、他方の測定基礎を開示だけに使用することである。

- (b) 場合によっては、財政状態計算書では現在測定基礎を使用し、純損益計算書では関連する収益又は費用を決定するために異なる測定基礎を使用することによって、目的適合性のより高い情報が提供される。

質問 10——複数の目的適合性のある測定基礎

6.74 項から 6.77 項及び BC6.68 項で議論しているアプローチに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

第 7 章——表示及び開示

第 7 章では、以下のことを検討している。

- (a) 財務諸表の目的及び範囲
- (b) 伝達ツールとしての表示及び開示
- (c) 財務業績に関する情報

本公開草案では、どのような情報が財務諸表に含まれるのか及び当該情報の表示及び開示をどのように行うべきなのかを記述したハイレベルの概念を記載している。IASB は、IFRS 財務報告における開示の改善を目指した適用プロジェクト及び調査研究プロジェクトの集合体（「開示に関する取組み」）についても作業している。開示に関する取組みにおいて、IASB は、表示及び開示に関する追加的なガイダンスを提供するために、本公開草案で提案している概念を開発することを目指す。さらに、IASB は、業績報告に関するプロジェクトをアジェンダに加えるべきかどうかを検討するための調査研究プロジェクトを進めている。

財務諸表の目的及び範囲

7.2 項から 7.7 項及び BC7.4 項から BC7.16 項では、財務諸表の目的及び範囲を論じている。財務諸表は、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・イン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。この情報の一部は、財政状態計算書及び財務業績の計算書における構成要素の定義を満たす項目の認識によって提供される。財務諸表は、認識された項目及び構成要素の定義を満たしているが認識されていない項目に関する追加的な情報も提供する。

可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び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、当該情報が、当期末又は当期中に存在した企業の資産、負債及び持分（認識されていない場合でも）、あるいは当期に係る収益及び費用の理解にとって目的適合性がある場合のみである。

伝達ツールとしての表示及び開示

7.8 項から 7.18 項及び BC7.17 項から BC7.23 項では、伝達ツールとしての表示及び開示について検討している。

本公開草案では、財務諸表に表示又は開示されている情報の効率的かつ効果的な伝達は、財務諸表の目的適合性を改善し、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与する。効率的か

つ効果的な伝達には、次のことが含まれる。

- (a) 類似した項目を一緒に報告し、異質な項目を区分して報告するような体系化された方法で情報を分類すること
- (b) 情報が不必要な詳細で覆い隠されることのないように情報を集約すること
- (c) 単なる機械的な遵守を生じるおそれのあるルールではなく、表示及び開示の原則を用いること

質問 11——財務諸表の目的及び範囲並びに伝達

財務諸表の目的及び範囲並びに伝達ツールとしての表示及び開示の使用の議論について、何かコメントがあるか。

財務業績に関する情報

7.19 項から 7.27 項及び BC7.24 項から BC7.57 項では、財務業績に関する情報の表示及び開示を論じている。

本公開草案では、財務業績の報告書が単一の計算書で構成されるのか 2 つの計算書で構成されるのかを明示していない。純損益の部又は純損益計算書を企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉として記述し、純損益についての合計又は小計を提供することを要求している³。純損益を定義していないが、純損益計算書に含まれる収益及び費用は、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と述べている。

質問 12——純損益計算書の記述

純損益計算書についての記述の提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

「概念フレームワーク」が純損益の定義を提供すべきであると考えられる場合には、それが必要な理由を説明し、その定義の提案を示していただきたい。

IASB は、純損益計算書に含まれる収益及び費用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と考えているので、すべての収益及びすべての費用は当該計算書に含まれることになるという反証可能な推定がある。7.24 項では、BC7.42 項から BC7.48 項で説明している理由で、下記の場合に限り、収益及び費用を純損益の外で報告し、その他の包括利益（OCI）に含めることができることを提案している。

- (a) 当該収益又は費用が、現在価額で測定される資産又は負債に関するものであり、かつ、
- (b) それらの項目を純損益計算書から除外することで、企業の当期の純損益計算書における情報の目的適合性が高まる。

³ 純損益は、単一の計算書の独立のセクションの中の小計、又は独立の純損益計算書の中の合計として報告される。簡潔性のため、この「概念フレームワーク」[案] では、「純損益計算書」という用語を、両方の形態の表示を含むものとして使用している。

質問 13——収益又は費用の項目のその他の包括利益での報告

その他の包括利益の使用に関する提案に同意するか。それらはその他の包括利益の使用に関する将来の決定のための有用なガイダンスを IASB に提供すると考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

反対の場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

7.26 項及び BC7.51 項から BC7.57 項では、ある期間にその他の包括利益に含めた収益又は費用の項目は、将来のある期間において、その将来の期間の純損益計算書に含まれる情報の目的適合性が高まる場合には、純損益に振り替えることとなるという推定を提案している。この推定は、例えば、その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には、反証される可能性がある。そのような基礎がない場合には、これは当該収益又は費用をその他の包括利益に含めるべきでないことを示している可能性がある。

質問 14——リサイクリング

「概念フレームワーク」に上述のような反証可能な推定を含めるべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

反対の場合には、その代わりにどのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

第 8 章——資本及び資本維持の概念

資本維持についての現行の議論を現行の「概念フレームワーク」からほとんど変更せずに本公開草案に記載している。IASB は、高インフレの会計処理に関して将来の作業を行うとした場合には、「概念フレームワーク」の資本維持の議論の改訂を検討するであろう。そうした作業は現時点では計画されていない（BCIN.24 項及び BC8.1 項参照）。

コメント提出者へのその他の質問

「概念フレームワーク」の変更案の影響

要約及びコメント募集並びに BCE.1 項から BCE.31 項では、「概念フレームワーク」の変更案の影響を議論している。

質問 15——「概念フレームワーク」の変更案の影響

BCE.1 項から BCE.31 項における分析に同意するか。IASB は本公開草案における提案の他の影響を考慮すべきか。

事業活動

BCIN.28 項から BCIN.34 項で議論しているように、本公開草案には、財務報告における事業モデルの役割の一般的な議論を含めていないが、企業が事業活動を行う方法が下記のように影響を与える可能性があるのかを議論している。

(a) 会計単位

(b) 測定

(c) 表示及び開示（資産、負債並びに持分、収益及び費用の項目の分類方法を含む）。収益及び費用の項目の分類には、それらを純損益計算書ではなくその他の包括利益に含めるべきかどうかの決定が含まれる。

質問 16——事業活動

事業活動についてアプローチ案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

長期投資

BCIN.35 項から BCIN.44 項では、「概念フレームワーク」に対する長期投資及び長期資金調達の含意を議論している。IASB は次のような結論を下している。

(a) 本公開草案における提案は、将来のプロジェクトが下記のいずれかを検討する場合に、IASB が適切な基準設定の決定を行うための十分な道具を提供する。

(i) 事業活動が長期投資を含んでいる企業の長期投資（又は負債）の測定方法

(ii) そうした企業が、当該投資（又は負債）の帳簿価額の変動を純損益計算書又はその他の包括利益のいずれかで報告すべきか⁴

(b) 「概念フレームワーク」には、主要な利用者及び彼らの情報ニーズ、並びに長期投資者のニーズに適切に対処するための一般目的財務報告の目的についての十分かつ適切な議論が含まれている。

質問 17——長期投資

長期投資についての IASB の結論に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

その他のコメント

質問 18——その他のコメント

本公開草案の他の側面について何かコメントがあるか。回答者のコメントが関係する具体的な項又は項グループを示していただきたい（該当があれば）。

前述のとおり、IASB は、第 1 章及び第 2 章のすべての部分についてコメントを求めているわけではなく、負債を持分請求権と区分する方法（第 4 章参照）や第 8 章についてはコメントを求めている。

⁴ IASB には、これらの問題点を検討するための現在のプロジェクトも予定もない。

コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

電子的に (推奨している方法)	‘Comment on a proposal’ のページにアクセス (go.ifrs.org/comment にある)
電子メール	電子メールでのコメントの送付先 : commentletters@ifrs.org
郵 送	IFRS Foundation 30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。コメント提出者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及びコメント提出者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

はじめに

- IN1 「財務報告に関する概念フレームワーク」[案]（「概念フレームワーク」[案]）は、一般目的財務報告の目的及び概念を記述している。「概念フレームワーク」[案]の目的は、次のことである。
- (a) IASBが首尾一貫した概念に基づいた基準を開発するのを支援する。
 - (b) 特定の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、作成者が首尾一貫した会計方針を策定するのを支援する。
 - (c) 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。
- IN2 「概念フレームワーク」[案]は基準ではない。この「概念フレームワーク」[案]のどの部分も、具体的な基準に優先するものではない。
- IN3 一般目的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」[案]の諸側面から離脱する要求事項を定める場合がある。IASBがこれを行う場合には、IASBはその離脱を問題となる基準に関する結論の根拠において説明する。
- IN4 「概念フレームワーク」[案]は、IASBがそれを用いて作業した経験に基づいて、随時改訂される可能性がある。
- IN5 「概念フレームワーク」[案]は、IFRS財団（国際会計基準審議会（IASB）を含む）の明記された使命を反映し、それに寄与するものである。その使命とは、世界中の金融市場に透明性、説明責任及び効率性をもたらす国際財務報告基準（IFRS）を開発することである。IASBの作業は、国際経済の信認、成長及び長期的な財務的安定性を促進することによって、公益に役立つ。「概念フレームワーク」[案]は、
- (a) 財務情報の国際的な比較可能性及び品質を高める基準の基礎を提供し、投資者及び他の市場参加者が十分な情報に基づく経済的意思決定を行えるようにすることによって、透明性に寄与する。
 - (b) 資本の提供者と彼らの資金の委託を受ける人々との間の情報ギャップを削減することによって説明責任を強化する。「概念フレームワーク」[案]に基づいた基準は、経営者に説明責任を負わせるために必要とされる情報を提供する。国際的に比較可能な情報の源泉として、「概念フレームワーク」[案]に基づいたIFRSは、世界中の規制機関にとっても決定的に重要なものである。
 - (c) 投資者が世界中の機会とリスクを識別する助けとなり、したがって資本配分を改善することによって、経済的効率性に寄与する。企業にとって、「概念フレームワーク」[案]に基づく単一の信頼される会計言語の使用は、資本コストを引き下げ、国際的な報告コストを低減させることになる。

第1章：一般目的財務報告の目的

本章は、当初、IASB が2010年に公表したものであり、現行の概念フレームワークの第1章から引き継いでいる。IASB は、本章については限定的な変更しか提案していない。この変更を明示するため、見え消し方式で示している。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。付番の形式も変更している（例えば、「OB1」から「1.1」に）が、これについては見え消しで示していない。

はじめに

- 1.1 一般目的財務報告の目的は、本「概念フレームワーク」の基礎をなすものである。本「概念フレームワーク」のその他の側面は、報告企業の概念、その目的から論理的に生じるものである。
- (a) 有用な財務情報の質的特性、及びこうした情報に対するコストの制約（第2章）
 - (b) 財務諸表と報告企業（第3章）
 - (c) 財務諸表の構成要素（第4章）
 - (d) 認識及び認識の中止（第5章）
 - (e) 測定（第6章）
 - (f) 表示及び開示（第7章）
 - (g) 資本維持（第8章）

一般目的財務報告の目的、有用性及び限界

- 1.2 一般目的財務報告⁵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ある⁶。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う。
- 1.3 現在の及び潜在的な投資者による、資本性及び負債性金融商品の売買又は保有に関する意思決定は、当該金融商品への投資から彼らが期待するリターン（例えば、配当、元利支払又は市場価格の上昇）に左右される。同様に、現在の及び潜在的な融資者及び他の債権者による、貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済に関する意思決定は、彼らが期待する元利支払又は他のリターンに左右される。投資者、融資者及び他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価に左右される。したがって、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、それらの評価を行う企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としている。
- 1.4 将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者は、それらの評価を行うのに役立つために、

⁵ 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「財務報告書」及び「財務報告」という用語は、異なる旨を特に示さない限り、「一般目的財務報告書」及び「一般目的財務報告」を指す。

⁶ 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「企業」とは、別途の具体的記述がない限り、「報告企業」を指す。

以下に関する情報を必要としている。

- (a) 企業の資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動 (1.12 項から 1.21 項参照)
- (b) 企業の経営者や統治機関⁷が企業の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たのか (1.22 項から 1.23 項参照)。~~このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を遵守することを確保することなどがある。経営者の責任の履行に関する情報は、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、融資者及び他の債権者の意思決定に関しても有用である。⁸~~

- 1.5 現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者の多くは、情報提供を企業に直接に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない。したがって、彼らは一般目的財務報告書が対象とする主要な利用者である。⁹
- 1.6 しかし、一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする情報のすべてを提供しているわけではなく、すべてを提供することはできない。それらの利用者は、他の情報源からの関連する情報を考慮する必要がある。例えば、全般的な経済状況及び予想、政治的な事象及び情勢、並びに業界や会社の見通しなどである。
- 1.7 一般目的財務報告書は、報告企業の価値を示すようには設計されていないが、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の価値を見積るのに役立つ情報を提供する。
- 1.8 個々の主要な利用者は、情報へのニーズや要求が異なっており、場合によってはそれらが相反することもある。当審議会-IASBは、財務報告基準を開発するにあたって、主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報セットを提供することを目指す。しかし、共通の情報ニーズに重点を置くことは、報告企業が主要な利用者の中の特定の集団に最も有用となる追加的な情報を含めることを必ずしも妨げない。
- 1.9 企業の経営者も企業に関する財務情報に関心がある。しかし、経営者は、必要とする財務情報を内部で入手できるので、一般目的財務報告書に依拠する必要はない。
- 1.10 他の関係者（規制者や、一般大衆のうち投資者、融資者及び他の債権者以外の人々）も、一般目的財務報告を有用と考える場合がある。しかし、一般目的財務報告書はそれら他のグループを主たる対象とはしていない。
- 1.11 かなりの部分について、財務報告書は正確な描写ではなく見積り、判断及びモデルに基づいている。本「概念フレームワーク」は、そうした見積り、判断及びモデルの基礎となる概念を定めている。その概念は、当審議会-IASB及び財務報告書の作成者の努力目

⁷ 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「経営者」という用語は、異なる旨を特に示さない限り、「企業の経営者及び統治機関」を指す。

⁸ 本公開草案の読者への注釈： 削除した文言は 1.22 項及び 1.23 項の基になっている。

⁹ 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「主要な利用者」及び「利用者」という用語は、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者を指す。

標である。目標の大半がそうであるように、本「概念フレームワーク」の財務報告に関する理想像は、少なくとも短期的には、完全には達成できそうにない。取引その他の事象の新しい分析方法を理解し、受け入れ、適用するには、相当の期間を要するからである。しかし、財務報告がその有用性を向上させるように発展すべきだとすれば、努力すべき目標を示すことは不可欠である。

報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権並びに資源及び請求権の変動に関する情報

- 1.12 一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報を提供する。これは、企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に関する情報である。財務報告は、報告企業の経済的資源及び請求権を変動させる取引その他の事象の影響に関する情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供する。

経済的資源及び請求権

- 1.13 報告企業の経済的資源及び請求権の内容及び金額に関する情報は、報告企業の財務上の強みと弱みを利用者が識別するのに役立つ。当該情報は、報告企業の流動性及び支払能力、追加的な資金調達の必要性、企業がその資金調達にどのくらい成功する可能性が高いのかを利用者が評価するのに役立つ。当該情報は、利用者が報告企業の経済的資源に係る経営者の受託責任を評価することにも役立つ可能性がある。現在の請求権の優先順位と支払要求に関する情報は、将来のキャッシュ・フローが報告企業に対する請求権を有する者の間でどのように分配されるのかを利用者が予測するのに役立つ。
- 1.14 異なる種類の経済的資源は、将来キャッシュ・フローに関する報告企業の見通しについての利用者の評価への影響が異なる。将来キャッシュ・フローの一部は、現在の経済的資源（売掛金など）から直接に生じる。他方、いくつかの資源を組み合わせ使用して、顧客への財又はサービスを製造し販売することにより生じるキャッシュ・フローもある。それらのキャッシュ・フローは個々の経済的資源（又は請求権）と結びつけることができないが、財務報告書の利用者は、報告企業の営業活動に使用できる資源の内容及び金額を知る必要がある。

経済的資源及び請求権の変動

- 1.15 報告企業の経済的資源及び請求権の変動の一部は、当該企業の財務業績（OB171.17項から OB201.20項参照）及びから生じ、それらの他の変動は、負債性又は資本性金融商品の発行等の他の事象又は取引（OB211.21項参照）から生じる。報告企業からの将来キャッシュ・フローの見通し及び企業の資源に係る経営者の受託責任の両方を適切に評価するには、利用者がこれらの双方の変動を区別そうした2種類の変動を識別できることが必要である。
- 1.16 報告企業の財務業績に関する情報は、企業が自らの経済的資源を利用して生み出したリターンを利用者が理解するのに役立つ。企業が生み出したリターンに関する情報は、報告企業の資源を効率的かつ効果的に利用する責任を経営者がどのくらいよく果たしたかについての指標を提供する利用者が報告企業の経済的資源に係る経営者の受託責任を評

価することに役立つ可能性がある。そのリターンの変動性と内訳に関する情報も、特に、将来キャッシュ・フローの不確実性を評価する際に有用である。報告企業の過去の財務業績、及び経営者がどのように受託責任を果たしたのかに関する情報は、通常、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測するのに役立つ。

発生主義会計により反映される財務業績

- 1.17 発生主義会計は、取引その他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、たとえそれによる現金の受取及び支払が異なる期間に発生するとしても、それらの影響が発生する期間に描写する。これが重要である理由は、報告企業の経済的資源及び請求権並びにその経済的資源及び請求権の変動に関する情報の方が、当該期間の現金収入及び現金支払のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのよりよい基礎を提供するからである。
- 1.18 ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、投資者及び融資者から追加的な資源を直接入手すること（OB211.21項参照）以外による経済的資源及び請求権の変動により反映されるものであるが、企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す過去及び将来の能力を評価する際に有用である。当該情報は、報告企業が利用可能な経済的資源をどの程度増加させたのかを示すものであり、営業活動を通じて（投資者及び債権者から追加的な資源を直接入手することによってではなく）正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を示す。ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、利用者が報告企業の経済的資源に係る経営者の受託責任を評価することにも役立つ可能性がある。
- 1.19 ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、市場価格や金利の変動などの事象が、企業の経済的資源及び請求権をどの程度増減させ、それにより企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力に影響を与えたかを示すこともある。

過去のキャッシュ・フローにより反映される財務業績

- 1.20 ある期間中の報告企業のキャッシュ・フローに関する情報は、企業が将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力及び企業の資源に係る経営者の受託責任を利用者が評価することにも役立つ。その情報は、報告企業がどのように資金を獲得し支出しているのかを示すものであり、これには、負債の借入及び返済、投資者に対する現金配当又はその他の現金分配、並びに企業の流動性又は支払能力に影響を与える可能性のあるその他の要因に関する情報が含まれる。キャッシュ・フローに関する情報は、利用者が報告企業の営業活動を理解したり、その財務及び投資活動を評価したり、その流動性又は支払能力を検討したり、財務業績に関するその他の情報を解釈したりするのに役立つ。

財務業績から生じたものではない経済的資源及び請求権の変動

- 1.21 報告企業の経済的資源及び請求権は、追加的な所有持分の発行などの財務業績以外の理由によっても変動することがある。この種の変動に関する情報は、報告企業の経済的資源及び請求権がなぜ変動したのか、また、それらの変動が将来の財務業績に及ぼす影響を、利用者に十分に理解させるために必要である。

企業の資源の使用の効率性及び有効性に関する情報

- 1.22 企業の経営者が、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する情報は、利用者が企業の資源に係る経営者の受託責任を評価するのに役立つ。こうした情報は、経営者が将来の期間において企業の資源をどれだけ効率的かつ効果的に使用するのかの予測にも有用であり、したがって、将来の正味キャッシュ・インフローについての企業の見通しの評価に有用である。経営者の責任の履行に関する情報は、経営者の行動に投票その他の方法で影響を与える権利を有する投資者、融資者及び他の債権者による意思決定にも有用である。
- 1.23 経営者が企業の資源を使用する責任の例として、企業の資源を価格や技術変化などの経済的要因の不利な影響から保護することや、企業が適用される法律、規則及び契約上の定めを遵守することを確保することなどがある。

第2章：有用な財務情報の質的特性

本章は、当初、IASBが2010年に公表したものであり、現行の概念フレームワークの第1章から引き継いでいる。IASBは、本章については限定的な変更しか提案していない。この変更を明示するため、見え消し方式で示している。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。付番の形式も変更している（例えば、「QC1」から「2.1」に）が、これについては見え消しで示していない。

はじめに

- 2.1 この章で論じる有用な財務情報の質的特性は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が報告企業の財務報告書（財務情報）に基づいて意思決定を行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を識別するものである。
- 2.2 財務報告書は、報告企業の経済的資源、報告企業に対する請求権並びにそれらの資源及び請求権を変動させる取引その他の事象及び状況に関する情報を提供する（この情報は、本「概念フレームワーク」において経済現象に関する情報と呼ばれる）。財務報告書の中には、経営者の報告企業に関する予想及び戦略、並びにその他の種類の将来予測的情報が含まれる。
- 2.3 有用な財務情報¹⁰の質的特性は、財務諸表及び他の方法で提供される財務情報に適用される。報告企業が有用な財務情報を提供する能力に関する一般的な制約であるコストも、同様に適用される。しかし、質的特性とコストの制約を適用する際の考慮事項は、情報の種類によって異なる場合がある。例えば、将来予測的情報にそれらを適用することは、現存の経済的資源及び請求権並びに当該資源及び請求権の変動に関する情報にそれらを適用するのとは異なる場合がある。

有用な財務情報の質的特性

- 2.4 財務情報が有用であるべきだとすれば、それは目的適合的で、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。財務情報の有用性は、それが比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される。

基本的な質的特性

- 2.5 基本的な質的特性は、「目的適合性」及び「忠実な表現」である。
- 目的適合性**
- 2.6 目的適合性のある財務情報は、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。情報は、一部の利用者が利用しないことを選択する場合や、すでに他の情報源から知っている場合であっても、意思決定に相違を生じさせることができる場合がある。
- 2.7 財務情報は、予測価値、確認価値又はそれらの両方を有する場合には、意思決定に相違を生じさせることができる。
- 2.8 財務情報は、利用者が将来の結果を予測するために用いるプロセスへのインプットとし

¹⁰ 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「質的特性」及び「制約」という用語は、有用な財務情報の質的特性及び有用な財務情報に関する制約を指す。

財務報告に関する概念フレームワーク

て使用できる場合には、予測価値を有する。財務情報が予測価値を有するためには、予測や見込みである必要はない。予測価値のある財務情報は、利用者が自らの予測を行う際に使用される。

- 2.9 財務情報は、過去の評価に関するフィードバックを提供する（過去の評価を確認するか又は変更する）場合には、確認価値を有する。
- 2.10 財務情報の予測価値と確認価値とは相互に関連している。予測価値がある情報は、確認価値もあることが多い。例えば、当年度に関する収益の情報は、将来の年度の収益を予測するための基礎として利用できるが、過去の年度に行った当年度についての収益予測と比較することもできる。そうした比較の結果は、それらの過去の予測に使用されたプロセスを利用者が修正し改善するのに役立つ。

重要性

- 2.11 情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて一般目的財務報告書の主要な利用者 (1.5 項参照) が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は目的適合性の企業固有の一側面であり、個々の企業の財務報告書の文脈においてその情報が関連する項目の性質若しくは大きさ（又はその両方）に基づくものである。したがって、IASB 当審議会は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要性があるものとなり得るかを前もって決定することはできない。

測定の不確実性

- 2.12 財務情報の目的適合性に影響を与える 1 つの要因は、測定の不確実性のレベルである。測定の不確実性は、ある資産又は負債の測定値が直接には観察できず、見積らなければならない場合に生じる。見積りの使用は、財務諸表の作成の不可欠の一部であり、財務諸表の目的適合性を必ずしも損なうものではないが、見積りは適切に記述し開示する必要がある (2.20 項参照)。
- 2.13 見積りは、たとえその見積りに高いレベルの測定の不確実性がある場合でも、目的適合性のある情報を提供する可能性がある。それでも、測定の不確実性が高い場合には、見積りは測定の不確実性のレベルが低かったとした場合よりも目的適合性が低い。したがって、測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレードオフがある。例えば、見積りの中には、見積りの不確実性の高さが他の要因を上回っているため、もたらす情報にほとんど目的適合性がないものがある。他方、測定の不確実性のレベルが高くても、見積りが最も目的適合性の高い情報を提供する場合には、当該見積りの使用を妨げるものではない。

忠実な表現

- 2.14 財務報告書は、経済現象を言語と数字で表現するものである。有用であるためには、財務情報は、目的適合性のある現象を表現するだけでなく、表現しようとしている現象を忠実に表現しなければならない。忠実な表現は、単なる法的形式に関する情報ではなく、経済現象の実質に関する情報を提供する。基礎となる経済現象の経済的実質と異なる法的形式についてだけの情報の提供は、忠実な表現をもたらさない。
- 2.15 完璧に忠実な表現であるためには、描写は3つの特性を有する。それは「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」ということである。もちろん、完璧というものは仮に達成可能

だとしても稀である。当審議会-IASBの目的は、それらの特性を可能な範囲で最大化することである。

- 2.16 完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報（すべての必要な記述及び説明を含む）を含んでいる。例えば、ある資産グループの完全な描写は、最低限、当該グループの資産の内容の記述、当該グループの資産のすべての数値的描写、及びその数値的描写が何を表しているか（例えば、当初の原価、修正後の歴史的な原価又は公正価値）の記述を含むこととなる。一部の項目については、完全な描写には、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、それらの特質及び内容に影響を与える可能性のある要因及び状況、並びに数値的描写を決定するのに使用したプロセスなどが含まれることもある。
- 2.17 中立的な描写は、財務情報の選択又は表示に偏りが無い。中立的な描写は、財務情報が利用者に有利又は不利に受け取られる確率を増大させるための、歪曲、ウェイトづけ、強調、軽視、その他の操作が行われていない。中立的な情報とは、その情報に目的がないことや行動に影響しないことを意味しない。その反対に、目的適合性のある財務情報は、定義上、利用者の意思決定に相違を生じさせることができる。
- 2.18 中立性は、慎重性の行使によって支えられる。慎重性とは、不確実性の状況下で判断を行う際に警戒心を行使することである。慎重性の行使は、資産及び収益を過大表示せず、負債及び費用を過小表示しないことを意味する。同様に、慎重性の行使は、資産及び収益の過小表示や負債及び費用の過大表示を認めるものではない。そのような誤表示は、将来の期間における収益の過大表示又は費用の過小計上につながる可能性があるからである。
- 2.19 忠実な表現とは、すべての点で正確であることを意味するものではない。誤謬がないとは、その現象の記述に誤謬や脱漏がなく、報告された情報を作成するのに用いられたプロセスが当該プロセスにおける誤謬なしに選択され適用されたことを意味する。この文脈においては、誤謬がないことはすべての点で完全に正確であることを意味しない。例えば、観察不能な価格又は価値の見積りは、正確であるとも不正確であるとも判断できない。しかし、その見積りの表現は、その金額が見積りであるものとして明確かつ正確に記述され、その見積りのプロセスの内容と限界が説明され、その見積りを作成するための適切なプロセスの選択と適用の際に誤謬が生じていない場合には、忠実となり得る。
- ~~忠実な表現は、それだけでは、必ずしも有用な情報とはならない。例えば、報告企業が有形固定資産を政府補助金を通じて受け取ることがある。明らかに、企業がコストなしに資産を取得したと報告することは資産のコストを忠実に表現するが、その情報は、それほど有用ではないであろう。もう少し微妙な例は、資産の価値の減損を反映するために当該資産の帳簿価額を修正すべき金額の見積りである。その見積りは、報告企業が適切なプロセスを適切に適用し、その見積りを適切に記述し、その見積りに大きく影響する不確実性を説明している場合には、忠実に表現される可能性がある忠実な表現となり得る。しかし、そうした見積りの不確実性が非常に高い大きい場合には、その見積りは特に目的適合性が有用ではないこととなる。言い換えれば、忠実に表現しようとしている資産の目的適合性に疑問がある。より忠実な代替的な表現がない場合には、その見積りが最も利用可能な情報を提供するかもしれない。¹¹~~

¹¹ 本公開草案の読者への注釈：削除されている項は、現行の「概念フレームワーク」のQC16項である。

基本的な質的特性の適用

- 2.20 情報は、有用であるためには、目的適合性があり、かつ、忠実に表現されていなければならない。目的適合性のない現象の忠実な表現も、目的適合性のある現象の忠実でない表現も、利用者が適切な意思決定を行うことに役立たない。例えば、見積りは、報告企業が適切なプロセスを適切に適用し、その見積りを適切に記述して当該見積りに大きく影響を与える不確実性を説明している場合には、忠実に表現される可能性がある。しかし、見積りに目的適合性がない場合には、提供される情報は有用ではないであろう。
- 2.21 基本的な質的特性を適用するための最も効率的かつ効果的なプロセスは、通常は次のようなものとなる（補強的な質的特性とコストの制約の影響も受けるが、この例では考慮していない）。最初に、報告企業の財務情報の利用者にとって有用となる潜在能力を有する可能性のある経済現象を識別する。第2に、その現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できるとした場合に最も目的適合性の高い種類の情報を識別する。第3に、その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断する。もしそうであれば、基本的な質的特性を充足するプロセスはそこで終了する。そうでない場合には、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返す。

補強的な質的特性

- 2.22 「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」及び「理解可能性」は、目的適合性があり忠実に表現されている情報の有用性を補強する質的特性である。補強的な質的特性は、2つの方法がいずれも同等に目的適合性があり忠実な表現となる場合に、どちらの方法もある現象の描写に使用するかを決定するのに役立つこともある。

比較可能性

- 2.23 利用者の意思決定には代替案の間の選択が伴う。例えば、投資を売却するか保有するか、又は投資先をある報告企業にするか別の企業にするかである。したがって、報告企業に関する情報は、他の企業に関する類似の情報や、別の期間又は別の日の同一企業に関する類似の情報と比較できる場合には、より有用である。
- 2.24 比較可能性は、項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能にする質的特性である。他の質的特性と異なり、比較可能性は単一の項目に関するものではない。比較には少なくとも2つの項目が必要となる。
- 2.25 首尾一貫性は、比較可能性と関連したものではあるが、同じではない。首尾一貫性は、ある報告企業の期間ごとに、あるいは異なる企業のある単一の期間において、同じ項目に同じ方法を使用することを指している。比較可能性は目標であり、首尾一貫性はその目標の達成に役立つものである。
- 2.26 比較可能性は画一性ではない。情報が比較可能となるためには、同様のものは同様に見え、異なるものは異なるように見えなければならない。財務情報の比較可能性は、同様でないものを同様のように見せることで向上するものではない。同様のものを異なるように見せることで比較可能性が向上しないのと同じである。
- 2.27 ある程度の比較可能性は、基本的な質的特性の充足により達成できる可能性が高い。目的適合性のある経済現象の忠実な表現は、おのずと、他の報告企業による類似の目的適合性のある経済現象の忠実な表現とのある程度の比較可能性はあるはずである。

- 2.28 1つの経済現象を複数の方法で忠実に表現することができるとしても、同じ経済現象について代替的な会計処理方法を認めることは、比較可能性を低下させる。

検証可能性

- 2.29 検証可能性は、その情報が表示しようとしている経済現象を忠実に表現していることを利用者に確信させるのに役立つ。検証可能性は、知識を有する独立した別々の観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達し得ることを意味する。数量化された情報が検証可能であるためには、ある一点の見積りである必要はない。考え得る金額の範囲とそれに関連した確率も検証することができる。
- 2.30 検証は、直接的であることも間接的であることもあり得る。直接的な検証とは、直接的な観察（例えば、現金の実査）を通じて、金額又はその他の表現を検証することを意味する。間接的な検証とは、モデル、算式又はその他の技法へのインプットのチェック及び同一の方法論を用いてのアウトプットの再計算を意味する。例としては、棚卸資産の帳簿価額の検証を、インプット（数量及び原価）をチェックして、期末の棚卸高を同じコスト・フローの仮定（例えば、先入先出法）を用いて再計算することによって行うといったものがある。
- 2.31 説明や将来予測的財務情報の中には、将来の期間まで検証が可能でないものもある。利用者がその情報を利用したいかどうかを判断するのに役立つために、通常、基礎となる仮定、情報の収集方法、及びその情報の根拠となる他の要因及び状況を開示することが必要である。

適時性

- 2.32 適時性とは、意思決定者の決定に影響を与えることができるように適時に情報を利用可能とすることを意味する。一般的に、情報が古くなればなるほど、有用性は低くなる。しかし、情報の中には、報告期間の末日からかなり期間が経過しても引き続き適時性があるものもある。例えば、傾向を識別し評価することを必要とする利用者もいるからである。

理解可能性

- 2.33 情報を分類し、特徴付けし、明瞭かつ簡潔に表示することにより、情報が理解可能となる。
- 2.34 現象の中には、本質的に複雑で理解が容易にはならないものもある。そうした現象に関する情報を財務報告書から除外すれば、それらの財務報告書の情報は理解しやすくなるかもしれない。しかし、そうした報告は、不完全となり、したがって誤解を招くものとなる可能性がある。
- 2.35 財務報告書は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者のために作成される。時には、十分な情報を持った勤勉な利用者であっても、複雑な経済現象に関する情報を理解するために助言者の支援を求める必要がある場合もある。

補強的な質的特性の適用

- 2.36 補強的な質的特性は、可能な範囲で最大化すべきである。しかし、補強的な質的特性は、

単独でもグループとしても、その情報が目的適合性のないものであったり、忠実に表現されていなかったりする場合には、情報を有用なものとすることはできない。

- 2.37 補強的な質的特性の適用は、反復的なプロセスであり、定められた順番に従うものではない。時には、ある補強的な質的特性を、別の質的特性を最大化するために減少させなければならないこともある。例えば、新しい財務報告基準を将来に向かって適用することによる一時的な比較可能性の低下は、長期的に目的適合性又は忠実な表現を向上させるために行う価値があるという場合もある。適切な開示により、比較可能性の欠如が部分的に補われることがある。

有用な財務報告に対するコストの制約

- 2.38 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ある。財務情報の報告にはコストがかかるものであり、それらのコストが当該情報を報告することによる便益により正当化されることが重要である。考慮すべき何種類かのコストと便益がある。
- 2.39 財務情報の提供者は、財務情報の収集、加工、検証及び配布に労力の大半を費やすが、利用者はそれらのコストをリターンの低下という形で最終的には負担する。財務情報の利用者にも、提供された情報の分析や解釈のコストが生じる。必要な情報が提供されない場合には、その情報を他から入手するか又は見積るための追加的なコストも利用者にも生じる。
- 2.40 目的適合性があり、表現しようとしているものを忠実に表現する財務情報を報告することは、利用者がより高い確信をもって意思決定を行うのに役立つ。これは、資本市場の機能の効率を高め、経済全体にとっての資本コストを低くすることになる。個々の投資者、融資者及び他の債権者も、より詳しい情報に基づいて意思決定を行うことにより便益を受ける。しかし、一般目的財務報告書が、すべての利用者が目的適合性があると考える情報をすべて提供することは可能ではない。
- 2.41 コストの制約を適用する際に、~~当審議会~~IASBは、特定の情報を報告することの便益が当該情報の提供と利用のために生じるコストを正当化できる可能性が高いかどうかを評価する。財務報告基準の案を作成するにあたってコストの制約を適用する際に、~~当審議会~~IASBは、財務情報の提供者、利用者、監査人、研究者及び他の人々から、予想される当該基準の便益とコストの性質と量に関する情報を求める。ほとんどの場合には、評価は定量的情報と定性的情報の組合せを基礎とする。
- 2.42 財務情報の特定の項目を報告することのコストと便益についての個々人の評価は、本来的に主観性があるため、相違が生じるであろう。したがって、~~当審議会~~IASBは、コストと便益を、個々の報告企業との関連においてではなく、財務報告一般との関連で考慮しようとしている。これは、コストと便益の評価が常にすべての企業について同じ報告要求を正当化するということを意味しない。企業の規模の相違や、資金調達方法の相違（公開か非公開か）、利用者のニーズの相違等の要因により、相違が適切である場合もある。

IASBは新たな第3章から第7章を提案している。これらは新たな章であるため、見え消しは使用していない。

第3章 財務諸表と報告企業

- 3.1 本章では次のことを検討している。
- (a) 財務諸表の役割 (3.2項から3.10項)
 - (b) 報告企業 (3.11項から3.25項)

財務諸表の役割

- 3.2 一般目的財務報告書は、報告企業の経済的資源、企業に対する請求権並びに当該経済的資源及び請求権の変動に関する情報を提供する (1.2項参照)。一般目的財務諸表は、一般目的財務報告書の具体的な一形態である¹²。
- 3.3 財務諸表において、取引及び他の事象の財務的影響は次の構成要素に分類される。資産、負債、持分、収益及び費用である。第4章では、これらの構成要素の定義を論じている。
- 3.4 財務諸表の目的は、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供することである。
- 3.5 財務諸表は、所定の期間の取引及び他の事象の財務的影響に関する情報を提供する。これらの取引及び他の事象は、企業の資産、負債及び持分の変動を生じさせる。これらの変動は、過去の期間からの取引及び他の事象の影響との組合せで、当期末現在の企業の資産、負債及び持分を生じさせる。
- 3.6 財務諸表は、計算書 (財政状態計算書及び財務業績の計算書を含む) と財務諸表注記で構成される。資産、負債及び持分は財政状態計算書において認識される。収益及び費用は財務業績の計算書において認識される。しかし、資産及び負債は必ずしもすべて認識されるわけではない。第5章では、資産、負債、持分、収益及び費用の認識及び認識の中止を論じている。
- 3.7 財務諸表には、資産、負債、持分、収益及び費用に関する貨幣的情報が含まれ、これには測定が伴う。第6章では、資産、負債、持分、収益及び費用の測定を論じている。
- 3.8 財務諸表は、財政状態計算書及び財務業績の計算書において、当該計算書に含まれる資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を表示する。また、利用者にとって目的適合性のある他の情報も開示する。表示及び開示は第7章で論じている。
- 3.9 財務諸表は、投資者、融資者又は他の債権者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。

継続企業の前提

¹² 本「概念フレームワーク」全体を通じて、「財務諸表」という用語は、異なる旨を特に示さない限り、「一般目的財務諸表」を指す。

財務報告に関する概念フレームワーク

- 3.10 本「概念フレームワーク」[案]は、報告企業が継続企業であり予見可能な将来にわたり営業を継続するという前提を基礎としている。したがって、企業には清算又は営業停止を行う意図がなく、その必要もないと仮定される。そのような意図又は必要性が存在する場合には、財務諸表を異なる基礎で作成しなければならない可能性があり、その場合には、使用された基礎が財務諸表において開示される。

報告企業

- 3.11 報告企業とは、一般目的財務諸表の作成を選択するか又は要求される企業である。
- 3.12 報告企業は、必ずしも法的な企業ではない。企業の一部分であったり、複数の企業であったりすることもあり得る。

報告企業の境界

- 3.13 財務諸表は、報告企業の境界内にある 1 組の経済的活動から生み出された資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を提供する。
- 3.14 ある企業（親会社）が他の企業（子会社）に対する支配を有している場合には、報告企業の境界を次のいずれかを用いて決定することが可能であろう。
- (a) 直接支配のみ（3.19 項から 3.20 項参照）
 - (b) 直接支配と間接支配の両方（3.21 項から 3.25 項）¹³
- 3.15 本「概念フレームワーク」[案]において、
- (a) 直接支配のみを境界の基礎としている報告企業の財務諸表を、非連結財務諸表と呼んでいる。
 - (b) 直接支配と間接支配の両方を境界の基礎としている報告企業の財務諸表を、連結財務諸表と呼んでいる。
- 3.16 財務諸表が報告企業の経済的活動の忠実な表現を提供するためには、報告企業の中に含まれる 1 組の経済的活動を記述する必要がある。
- 3.17 財務諸表が、互いに親会社・子会社の関係がない複数の企業について作成されることがある。こうした財務諸表は結合財務諸表と呼ばれる。
- 3.18 報告企業が法的な企業ではない場合には、報告企業の境界は、財務諸表が次のようになる方法で設定する必要がある。
- (a) 当該財務諸表に依拠する現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が必要とする目的適合性のある財務情報を提供する。かつ、
 - (b) 企業の経済的活動を忠実に表現する。

直接支配のみ

- 3.19 非連結財務諸表では、親会社は次のものについてのみ報告する。

¹³ 支配の概念は、4.17 項から 4.23 項で論じている。

- (a) 親会社が直接的に支配している経済的資源
- (b) 親会社に対する直接の請求権

したがって、被支配企業（子会社）に対する投資は資産として報告される。

- 3.20 親会社の投資者、融資者及び他の債権者に対するリターンは、親会社への将来の正味キャッシュ・インフローに依存する。親会社の融資者及び他の債権者は、子会社に対する請求権を有していないことが多い。さらに、一部の法域では、親会社が発行する株式の保有者への配当が親会社の分配可能利益に依存している。したがって、親会社が直接的に保有する経済的資源を子会社が保有しているものと区別することにより、財務諸表利用者に有用な情報が提供される可能性がある。親会社が直接的に保有している経済的資源及び親会社に対する請求権に関する情報を提供する1つの方法は、直接支配のみによって報告企業の境界を決定することである。

直接支配と間接支配の両方

- 3.21 連結財務諸表では、報告企業は次のものについて報告する。
- (a) 親会社が直接的に支配している経済的資源及び子会社の支配を通じて間接的に支配している経済的資源
 - (b) 親会社に対する直接的な請求権及び子会社に対する請求権を通じての親会社に対する間接的な請求権
- 3.22 親会社の投資者、融資者及び他の債権者に対するリターンは、部分的に、子会社から親会社への将来の正味キャッシュ・インフローに依存する。当該キャッシュ・フローは、子会社への将来の正味キャッシュ・インフローに依存する。したがって、親会社への将来の正味キャッシュ・フローの見通しを評価するために、投資者、融資者及び他の債権者は、以下に関する情報を必要とする。
- (a) 単一の単位としての親会社及び子会社の両方の経済的資源、請求権並びに経済的資源及び請求権の変動
 - (b) 親会社の経営者が親会社と子会社の両方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
- 3.23 したがって、一般に、連結財務諸表は非連結財務諸表よりも、財務諸表利用者にとって有用な情報を提供する可能性が高い。
- 3.24 親会社の連結財務諸表は、子会社の財務諸表の利用者に情報を提供することを意図していない。子会社の投資者、融資者及び他の債権者は、子会社の財務諸表から、子会社の資源及び子会社に対する請求権に関する情報を求める。
- 3.25 企業が連結財務諸表の作成を要求される場合に、企業は非連結財務諸表の作成も選択するか又は要求されることがある。親会社が直接及び間接の両方で支配しているすべての経済的資源、並びに親会社と子会社の両方に対する請求権に関して利用者が必要とする情報を受け取れるようにするため、非連結財務諸表において、どのようにして利用者が連結財務諸表を入手できるのかを開示する必要がある。

第4章 財務諸表の構成要素

はじめに

- 4.1 この章では、以下のことを扱っている。
- (a) 資産の定義（4.5 項から 4.23 項）
 - (b) 負債の定義（4.24 項から 4.39 項）
 - (c) 未履行契約（4.40 項から 4.42 項）
 - (d) 持分（4.43 項から 4.47 項）
 - (e) 収益及び費用の定義（4.48 項から 4.52 項）
 - (f) 契約上の権利及び義務の実質の報告（4.53 項から 4.56 項）
 - (g) 会計単位（4.57 項から 4.63 項）
- 4.2 財務諸表は、取引及び他の事象の財務的影響に関する情報を、それらを大まかなクラス（財務諸表の構成要素）にグループ分けすることによって提供する。
- 4.3 本「概念フレームワーク」[案] で定義されている構成要素は、次のものである。
- (a) 資産、負債及び持分（これらは報告企業の財政状態に関するものである）
 - (b) 収益及び費用（これらは報告企業の財務業績に関するものである）

4.4 構成要素は、第1章で検討した資源、請求権及び財務業績に関連するものであり、以下のように定義される。

第1章で論じた項目	構成要素	定義又は記述
資源	資産	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、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。
請求権	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。
	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。
財務業績(資源及び請求権の変動)	収益	収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少(持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く)である。
	費用	費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加(持分請求権の保有者への分配を除く)である。
資源及び請求権のその他の変動		持分請求権の保有者からの拠出及び当該保有者への分配
		持分の増加又は減少を生じない交換(例えば、資産を現金で取得)

資産の定義

4.5 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。

4.6 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。

4.7 これらの定義の諸側面を以下のように論じている。

(a) 権利(4.8項から4.12項参照)

(b) 経済的便益を生み出す潜在能力(4.13項から4.16項参照)

(c) 支配(4.17項から4.23項参照)

権利

4.8 経済的資源を構成する権利は、次のような形態を取る場合がある。

財務報告に関する概念フレームワーク

- (a) 契約、法律又は類似の手段により権利、例えば、
 - (i) 金融商品（負債性金融商品又は資本性金融商品に対する投資など）から生じる権利
 - (ii) 物理的実体（有形固定資産又は棚卸資産など）に対する権利。こうした権利には、物理的実体の所有権、物理的実体を使用する権利、リースされた物理的実体の残存価値に対する権利などが含まれる可能性がある。
 - (iii) 経済的資源を他者と有利な条件で交換する権利（例えば、経済的資源を購入する先渡契約（4.40 項から 4.42 項参照）又は経済的資源を購入するオプション（4.15 項参照））
 - (iv) 不確実な将来事象が生じた場合に他者が経済的資源を移転するために待機する義務から便益を得る権利（4.27 項参照）
 - (v) 財又はサービスを受け取る権利
 - (vi) 知的財産権（例えば、登録された特許）
 - (b) 他者の推定的義務から生じる権利（4.34 項参照）
 - (c) 他のすべての者に利用可能なわけではない将来の経済的便益を受け取る潜在能力を企業に与える他の権利（例えば、公知ではないノウハウなどの項目や顧客又は仕入先との関係が生み出す可能性のある経済的便益に対する権利（4.20 項参照））
- 4.9 受け取って直ちに消費される財又はサービス（例えば、従業員のサービス）は、消費されるまで瞬間的には、経済的便益を獲得する権利である。
- 4.10 企業が他のすべての者が保有しているのと同じの権利を有している場合には、当該権利は、企業にとっての経済的便益を他のすべての者が利用可能な経済的便益を超えて受け取る潜在能力を企業に与えるものではない。例えば、道路などの公共財へのアクセスの権利や、公知となっている知識は、同様の権利をすべての者が多額のコストなしに利用可能である場合には、企業にとっての経済的資源ではない。
- 4.11 企業は経済的資源を自己から受け取る権利を有することはできない。したがって、
- (a) 企業が発行し買い戻して保有している負債性金融商品又は資本性金融商品（例えば、自己株式）は、当該企業の経済的資源ではない。
 - (b) 連結財務諸表において、連結報告企業のメンバーが発行して当該報告企業の別のメンバーが保有している負債性金融商品又は資本性金融商品は、当該報告企業の経済的資源ではない。
- 4.12 原則として、企業の権利のそれぞれが別個の資産である。しかし、会計処理の目的上、関連する権利が単一の資産、すなわち会計単位として扱われることが多い（4.57 項から 4.63 項参照）。例えば、次のような権利が物体の法的所有権から生じることがある。
- (a) 当該物体を使用する権利
 - (b) 当該物体を売却する権利
 - (c) 当該物体を担保に差し入れる権利

(d) 上記(a)から(c)で個別に言及されていない他の権利

多くの場合、物体の法的所有権から生じる権利のセットは、単一の項目として会計処理される。概念上、経済的資源はその権利のセットであり、物体ではない。それでも、その権利のセットを物体として記述することが、最も簡潔、明瞭かつ理解可能な情報を提供することが多いであろう。

経済的便益を生み出す潜在能力

4.13 経済的資源が経済的便益を生み出す潜在能力を有するためには、当該資源が経済的便益を生み出すことが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ない。必要なのは、経済的資源がすでに存在していて、それが経済的便益を生み出すであろう状況が少なくとも1つはあるということである。

4.14 経済的資源が生み出す経済的便益には、次のものが含まれる可能性がある。

- (a) 契約上のキャッシュ・フローの受取り
- (b) 他の経済的資源の受取り、又は経済的資源の他者との有利な条件での交換（4.40項から4.42項参照）
- (c) キャッシュ・インフローを生み出す（又はキャッシュ・アウトフローを節減する）ための経済的資源の使用、例えば、
 - (i) 財の生産又はサービスの提供のために、経済的資源を単独で又は他の経済的資源との組合せで使用
 - (ii) 他の経済的資源の価値を増進するために経済的資源を使用
 - (iii) 借入金を保証するための経済的資源の担保差入れ
 - (iv) 経済的資源の他者へのリース
 - (v) 経済的資源により権利を与えられたサービスの受取り
- (d) 現金若しくは他の経済的資源との交換での経済的資源の売却、又は負債を履行するための経済的資源の移転
- (e) 持分請求権の保有者に経済的資源を分配することによる持分請求権（全部又は一部）の充足

4.15 経済的資源の価値は、将来の経済的便益を生み出す既存の潜在能力に由来するが、当該経済的資源は既存の権利であり、将来の経済的便益ではない。例えば、買建オプションの価値は、当該オプションが行使される場合に経済的便益を生み出す既存の潜在能力に由来する。しかし、経済的資源は、オプションを行使する既存の権利であり、将来の経済的便益ではない。

4.16 支出の発生と資産の取得との間には密接な関連があるが、この2つは必ずしも一致しない。したがって、企業に支出が生じる場合、これは将来の経済的便益が意図されていたという証拠を提供する可能性があるが、資産が獲得されたという決定的な証明ではない。同様に、関連する支出がないことは、ある項目が資産の定義を満たすことを妨げるものではない。資産には、例えば、政府から企業に無償で付与されるか又は他者から企業に寄付された権利が含まれる可能性がある。

支配

- 4.17 支配は、経済的資源を企業に結び付けるものである。支配の判定は、企業がどのような経済的資源を会計処理すべきなのかを識別するのに役立つ。例えば、企業が不動産全体を支配せずに不動産に対する比例的な持分に対する権利を有しているかもしれない。そのような場合、企業の資産は、不動産に対する持分（企業が支配している）であり、不動産そのもの（企業が支配していない）ではない。
- 4.18 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。
- 4.19 企業は、経済的資源を自らの活動に配置する権利又は経済的資源を他の者の活動に配置することを当該他の者に認める権利を有している場合には、経済的資源の使用を指図する能力を有している。
- 4.20 経済的資源に対する支配は、通常は法的権利から生じるが、他のすべての者が当該経済的資源の使用を指図してそこから便益を獲得することを妨げる現在の能力を企業が有している場合にも生じる可能性がある。例えば、企業が、ノウハウの秘密を維持する現在の能力を有することによって、開発活動から得たノウハウを支配している場合がある。
- 4.21 企業が資源を支配するためには、当該資源からの経済的便益が、他者ではなく企業に（直接又は間接のいずれかで）流入しなければならない。支配のこの側面は、資源がすべての状況において経済的便益を生み出すことを企業が保証できることを含意するものではない。むしろ、資源が経済的便益を生み出す場合には、企業がそれを受け取る当事者となることを意味している。
- 4.22 資源が生み出す経済的便益の量の著しい変動に対するエクスポージャーを有していることは、企業が当該資源を支配していることを示唆している可能性がある。しかし、これは支配の全体的な判定において考慮すべき1つの要因にすぎない。
- 4.23 代理人とは、他者（本人）に代わってその利益のために行動することに主に従事する者である。企業が資源を代理人として保有している場合には、当該資源から生じる経済的便益は、代理人ではなく本人に流入する。したがって、企業は当該経済的資源を支配しておらず、資産を有していない。また、負債も有していない。支配しているか又は支配するであろう経済的便益を移転する義務も有していないからである。

負債の定義

- 4.24 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。
- 4.25 ある者が経済的資源を移転する義務（負債）を有している場合には、他の者が当該経済的資源を受け取る権利（資産）を有することになる。その者は、具体的な人物又は企業、人々又は企業の集団、あるいは社会全体である場合がある。
- 4.26 ある者が負債（又は資産）を認識してそれを所定の金額で測定するという要求は、他の者がそれに対応する資産（又は負債）を認識したり、それを同一の金額で測定したりしなければならないことを含意するものではない。ある当事者の負債（又は資産）とそれに対応する他の者の資産（又は負債）とに異なる認識規準又は測定の要求事項を適用することが、財務報告の目的を満たすことを意図した決定の結果である場合がある。

経済的資源を移転する義務

- 4.27 企業が経済的資源を移転する義務は、他者への経済的資源の移転を企業に要求する潜在能力がなければならない。企業が経済的資源の移転を要求されることが確実である必要はなく、可能性が高いことさえも必要ではないが、義務はすでに存在していなければならない。企業が経済的資源の移転を要求される状況が少なくとも1つはなければならない。こうした義務の一例は、不確実な将来の事象が発生した場合に経済的資源を移転するために待機する義務である。
- 4.28 経済的資源を移転する義務には、例えば、次のことを行う義務が含まれる。
- (a) 現金の支払
 - (b) 他の資産の移転
 - (c) 他者との不利な条件での経済的資源の交換（4.40項から4.42項参照）
 - (d) サービスの提供
 - (e) 企業に経済的資源の移転を義務づけることとなる別の義務の発行
- 4.29 経済的資源を移転する義務を履行する代わりに、企業は次のことを行う場合がある。
- (a) 義務からの解放を交渉することによって義務を決済する。
 - (b) 義務を第三者に移転する。
 - (c) 当該義務を経済的資源を移転する別の義務に置き換える。
- 4.30 持分請求権は、経済的資源を移転する義務を含んでいない。さらに、持分請求権は発行者にとっての経済的資源ではない。したがって、企業が自己の持分請求権を他者に移転する義務は、経済的資源を移転する義務ではない。

現在の義務

- 4.31 企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の義務を有している。
- (a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。
 - (b) 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又は活動を行った。

移転を回避する実際上の能力がない

- 4.32 企業は、例えば、移転が法的に強制可能であるか、又は移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合には、移転を回避する実際上の能力を有していない。企業の経営者が移転を行うことを意図していることや移転の可能性が高いことでは十分ではない。
- 4.33 企業が財務諸表を継続企業の前提で作成する場合には、企業は、
- (a) 当該企業の清算又は営業停止によってしか回避できない移転を回避する実際上の能力を有していない。しかし、
 - (b) 当該企業の清算時又は営業停止時にしか要求されない移転を回避する実際上の能

財務報告に関する概念フレームワーク

力を有している（したがって、当該移転に係る負債を有していない）。

- 4.34 多くの義務は、契約、法律又は類似の手段の結果として法的に強制可能である。しかし、企業の慣行又は公表した方針若しくは具体的な声明で経済的資源の移転を要求するものからも生じる可能性がある。企業がそれらの慣行、方針又は声明と整合しない方法で行動する実際上の能力を有していない場合には、企業は義務を有している。こうした状況で生じる義務は、推定的義務と呼ばれることが多い。
- 4.35 状況によっては、企業が経済的資源を移転するという要求が、企業の特定の将来の行動（特定の活動の実施又は契約の中の特定のオプションの行使など）を条件としていると表現されることがある。企業は、当該行動を回避する実際上の能力を有していない場合には、義務を有している。

過去の事象

- 4.36 企業が過去の事象の結果として現在の義務を有しているのは、企業が自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った場合だけである。受け取った経済的便益には、例えば、財又はサービスが含まれる可能性がある。行った活動には、例えば、特定の市場における営業が含まれる可能性がある。経済的便益の受取り又は活動が一定期間にわたり行われる場合には、現在の義務は一定期間にわたり累積することになる（当該期間の全体を通じて、企業が移転を回避する実際上の能力を有していない場合）。
- 4.37 ある事象が、将来の移転の金額又は当該金額の算定基礎のいずれかを定める場合には、当該事象は義務の範囲を設定するものとなる。例えば、保険会社が単一の保険料と交換に保険カバーを提供する契約を締結する場合がある。保険会社は、保険料を受け取った時点で、保険カバーを提供する義務を有している。なぜなら、
- (a) 将来の移転の金額は保険事故が発生するかどうかによって依然として左右されるが、保険会社は、保険事故が発生した場合に経済的資源の移転を回避する実際上の能力を有していない。
 - (b) 保険会社は、契約で定められた範囲でカバーを提供しなければならないことを確定する保険料を受け取っており、これが将来の移転の金額の決定基礎を提供している。
- 4.38 現在の義務は、たとえ経済的資源の移転が将来のある時点まで強制できない場合でも、報告期間の末日現在で存在している可能性がある。例えば、金融負債は、将来のある日まで支払を要求していない場合がある。当該支払はその将来の日まで強制できないが、負債は現時点で存在している。同様に、企業が将来のある日に作業を行うという契約上の義務は、その将来の日までは強制できないが、相手方がすでに当該作業について支払を行っている場合には、当該契約から生じた義務が現時点で存在している（4.40 項から 4.42 項参照）。
- 4.39 企業は、将来において便益を受け取るか又は活動を行う場合に生じるコスト（例えば、将来の営業のコスト）については、現在の義務を有していない。将来の移転の範囲が、過去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わけではないからである。企業が依然として未履行である契約を締結している場合には、企業は将来において経済的資源を交換する現在の権利及び義務を有している可能性がある（4.40 項から 4.42 項参照）。

未履行契約

- 4.40 未履行契約とは、同等に未履行である契約である。すなわち、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、又は両方の当事者が自らの義務を同じ範囲まで部分的に履行している。
- 4.41 未履行契約は、経済的資源を交換する権利及び義務を設定する。当該契約の締結は、企業が経済的資源を交換する権利及び義務の範囲を設定する活動である。この経済的資源を交換する権利及び義務は、相互依存的であり分離できない。したがって、この組み合わせられた権利と義務は単一の資産又は負債を構成する。当該企業は、交換の条件が有利である場合には資産を有しており、交換の条件が不利である場合には負債を有している。当該資産又は負債が財務諸表に含まれるかどうかは、認識規準（第5章参照）と当該契約について採用される測定基礎（第6章参照）の両方に依存する。これには、該当のある場合には、契約が不利になっているのかどうかのテストが含まれる。
- 4.42 当事者が契約に基づく義務を履行する範囲で、契約は未履行でなくなる。報告企業が契約に基づく履行を先に行う場合には、当該履行は、報告企業が経済的資源を交換する権利及び義務を、経済的資源を受け取る権利（すなわち、資産）に変化させる事象である。他者が先に履行を行う場合には、当該履行は、報告企業が経済的資源を交換する権利及び義務を、経済的資源を移転する義務（すなわち、負債）に変化させる事象である。

持 分

- 4.43 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。
- 4.44 持分請求権とは、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に対する請求権である。言い換えると、企業に対する請求権のうち負債の定義を満たさないものである。そのような請求権は、契約、法律又は類似の手段によって設定される場合があり、次のものが含まれる（それらが負債の定義に該当しない範囲で）。
- (a) さまざまな種類の株式
 - (b) 持分請求権を受け取る権利
- 4.45 異なる持分請求権は、保有者に異なる権利を移転する。例えば、下記の一部又は全部を受け取る権利である。
- (a) 配当
 - (b) 清算時における拠出持分の払戻し
 - (c) その他の持分請求権
- 4.46 有用な情報を提供するためには、例えば、次のものがある場合には、持分の合計帳簿価額を分割することが必要かもしれない。
- (a) 複数のクラスの持分請求権。
 - (b) 持分の特定の内訳項目についての制限。例えば、特定の持分請求権の権利が、企業が自らの経済的資源を当該持分請求権の保有者に分配する能力に対しての法律上、

財務報告に関する概念フレームワーク

規制上又は他の制限の影響を受ける場合がある。

- 4.47 事業活動は、個人企業、パートナーシップ及び信託並びにさまざまな形態の政府事業などの企業によって行われることも多い。こうした企業についての法律上及び規制上の枠組みは、法人企業に適用される枠組みとは異なることが多い。例えば、持分請求権の保有者への分配に対する制限が、あるとしてもほとんどない場合がある。それでも、この「概念フレームワーク」における持分の定義は、すべての企業に適用される。

収益及び費用の定義

- 4.48 収益とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く）である。
- 4.49 費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加（持分請求権の保有者への分配を除く）である。
- 4.50 収益及び費用の定義から、持分請求権の保有者としての当該保有者との取引は、収益及び費用を生じないこととなる。
- 4.51 収益及び費用には、取引及び他の事象（資産及び負債の帳簿価額の変動を含む）から生じる金額が含まれる。
- 4.52 収益及び費用は、企業の財務業績の構成要素である。財務諸表利用者は、企業の財政状態と財務業績の両方に関する情報を必要とする。したがって、収益及び費用は資産及び負債の変動によって定義されてはいるが、収益及び費用に関する情報は資産及び負債が提供する情報と同等に重要である。

契約上の権利及び契約上の義務の実質の報告

- 4.53 契約の条件は、企業にとっての権利及び義務を創出する。それらの権利及び義務を忠実に表現するために、財務諸表はそれらの経済的実質（単なる法的形式ではなく）を報告する（2.14 項参照）。場合によっては、権利及び義務の実質は契約の構造から明瞭である。他方、契約（又は契約グループ若しくは一連の契約）の条件が、権利及び義務の実質を識別するために詳細な分析を要するものである場合もある。
- 4.54 契約におけるすべての条件（明示的であれ黙示的であれ）が、商業的実質がない場合を除き、考慮される。黙示的な条件には、例えば、法律で課されている義務が含まれる可能性がある（顧客への商品の販売に関する契約を行う企業に課される法定の製品保証義務など）。
- 4.55 商業的実質がない契約条件は無視される。契約の経済実態に対しての見分けのつく影響がない場合には、契約条件は商業的実質がない。商業的実質がない契約条件には、例えば、下記のものが含まれる可能性がある。
- (a) どの当事者も拘束しない条件
 - (b) 保有者が行使する実際上の能力を有さない権利（オプションを含む）
- 4.56 契約グループ又は一連の契約が、全体的な商業的な効果を達成するか又は達成するよう

に設計されている場合がある。こうした契約の実質を報告するために、当該契約グループ又は一連の契約を全体として扱うことが必要な場合がある。例えば、ある契約における権利又は義務が、同時に締結された同一の相手方との別の契約における権利及び義務を全体として無効にする場合には、組み合わせた後の効果としては、権利も義務も存在しない。逆に、単一の契約が権利及び義務の複数のセットを創出し、それらが、それぞれのセットが別個の契約を通じて創出されたとした場合と同一となる場合には、企業は、権利及び義務を忠実に表現するために、それぞれのセットを別個の契約から生じたものであるかのように会計処理する必要があるかもしれない（4.57項から4.63項参照）。

会計単位

- 4.57 会計単位とは、認識及び測定の実質事項が適用される権利のグループ、義務のグループ又は権利と義務のグループである。
- 4.58 会計単位は、資産又は負債について、認識及び測定が当該資産又は負債だけでなく関連する収益及び費用にもどのように適用されることになるのかを考慮した後に選択される。選択された会計単位は、表示及び開示の目的上、集約又は分解が必要となる場合がある。
- 4.59 状況によっては、ある会計単位を認識について使用し、異なる会計単位を測定について使用することが適切となる場合がある（例えば、契約の認識は個々に行うが、測定は契約のポートフォリオの一部として行う場合がある）。
- 4.60 時には、権利と義務の両方が同一の源泉から生じる。例えば、契約が当事者のそれぞれにとっての権利と義務の両方を設定する場合がある。その権利と義務が分離可能である場合には、当該権利は、義務とは別個に組み合わせられて、1つ又は複数の別個の資産及び負債の識別を生じるかもしれない。あるいは、分離可能な権利と義務が単一の会計単位（すなわち、単一の資産又は単一の負債）に含まれる場合もある。権利及び義務を単一の資産又は単一の負債に含めることは、資産と負債の相殺と同じではない（7.13項参照）。相殺が生じるのは、企業が資産と負債を2つの別個の会計単位として識別し、認識し測定するが、それらを財政状態計算書において単一の純額として表示する場合である。
- 4.61 考えられる会計単位には、以下のものが含まれる。
- (a) 単一の源泉（契約など）から生じるすべての権利又はすべての義務（又はすべての権利及び義務）
 - (b) 当該権利ないしは義務のサブグループ——有形固定資産項目に対する権利のうち、当該項目に対する権利とは耐用年数及び減価償却方法が異なるもののサブグループなど
 - (c) 類似した源泉のポートフォリオから生じる権利ないしは義務の組合せ
 - (d) 異質の項目のポートフォリオから生じる権利ないしは義務の組合せ——例えば、単一の取引で処分される予定の資産及び負債のポートフォリオ
 - (e) 項目のポートフォリオの中のリスク・エクスポージャー——項目のポートフォリオが共通のリスクに晒されている場合には、当該ポートフォリオの会計処理のいくつかの側面は、当該ポートフォリオの中の当該リスクに対する合計エクスポージャーに焦点を当てる場合がある。

財務報告に関する概念フレームワーク

- 4.62 会計単位を選択する際の目的は、便益を超えないコストで入手できる最も有用な情報を提供することである。この目的を満たすため、
- (a) 結果として生じる資産、負債、収益及び費用に関して提供される情報は、目的適合性がなければならない。権利及び義務のグループを単一の会計単位として扱うことは、例えば、当該権利及び義務が次のようなものである場合には、目的適合性のより高い情報を提供する可能性がある。
 - (i) 別個の取引の対象となり得ない（又はなる可能性が低い）
 - (ii) 異なるパターンで消滅する可能性がない（又はその可能性が低い）
 - (iii) 企業が行う事業活動の文脈において、キャッシュ・フローを生み出すために一緒に使用され、それらの相互依存的な将来キャッシュ・フローの見積りを参照して測定される。
 - (iv) 類似した経済的特性及びリスクを有している。特性の異なる権利及び義務は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しに対して異なる含意を有している可能性が高いため、区分が必要となる場合がある。
 - (b) 認識される資産、負債、収益及び費用は、それらが生じる原因となった取引の実質を忠実に表現しなければならない。これを達成するためには、異なる源泉から生じた権利又は義務を単一の会計単位として扱ったり、単一の源泉から生じた権利又は義務を分離したりすることが必要な場合がある（4.53 項から 4.56 項参照）。さらに、関連のない権利及び義務の忠実な表現を提供するために、それらを区分して認識及び測定を行うことが必要な場合がある。
 - (c) 財務報告の他の側面と同様に、当該会計単位についての情報の提供のコストは便益を超えてはならない。一般に、資産、負債、収益及び費用の認識及び測定に関連したコストは、会計単位が大きさが減少するにつれて増大する。したがって、一般に、同一の源泉から生じた権利又は義務を分離するのは、結果としてもたらされる情報の有用性が高まり、便益がコストを上回る場合のみである。
- 4.63 企業が資産又は負債の一部を移転する場合、会計単位が、その時点で、移転する構成部分と保持する構成部分が別々の会計単位になるように変化することがある（5.25 項から 5.32 項参照）。

第5章 認識及び認識の中止

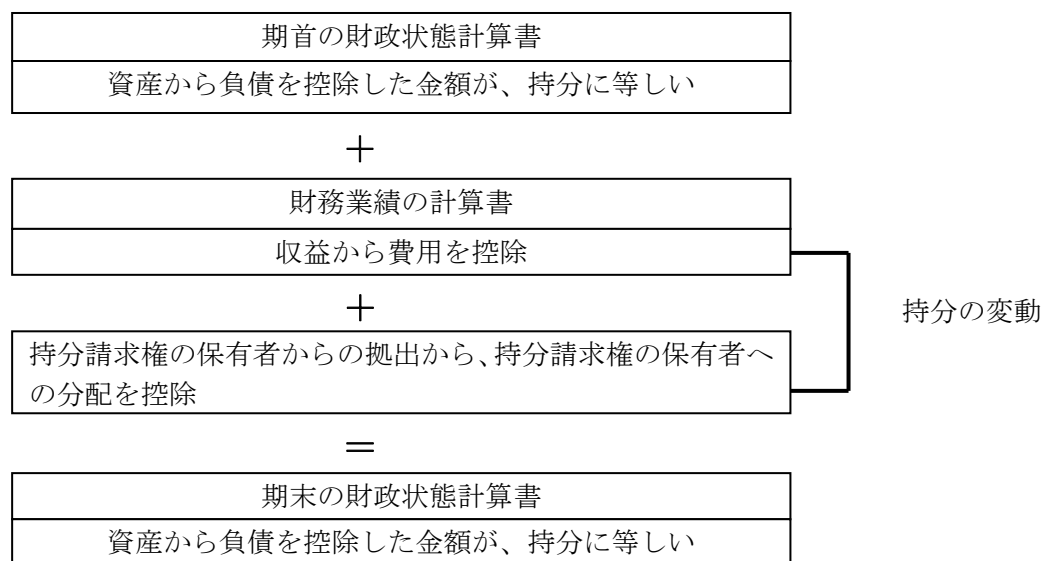
はじめに

- 5.1 本章では、以下のことを議論している。
- (a) 認識プロセス (5.2 項から 5.8 項)
 - (b) 認識規準 (5.9 項から 5.24 項)
 - (c) 認識の中止 (5.25 項から 5.36 項)

認識プロセス

- 5.2 認識とは、財政状態計算書及び財務業績の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である。認識は、項目（単独又は表示項目の一部としてのいずれか）を言語及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を関連性のある計算書に合計で記載することを伴う（第7章では、認識された金額を財務諸表でどのように表示し開示するのかを議論する）。
- 5.3 資産、負債、収益及び費用の認識は、経済的資源及び請求権並びに当該経済的資源及び請求権の変動を、比較可能かつ理解可能であることを意図した構造化された要約の中で描写する。この要約の構造の重要な特徴は、計算書に認識された金額が、当該計算書に構造を与える合計及び（該当がある場合には）小計に含められることである。
- 5.4 認識は、構成要素、財政状態計算書及び財務業績の計算書を次のように関連付ける。
- (a) 期首及び期末の財政状態計算書において、資産合計から負債合計を控除したものが持分の合計に等しい。
 - (b) 当期中の認識される持分の変動は、次のもので構成される。
 - (i) 財務業績の計算書に認識した収益から費用を控除したもの
 - (ii) 持分請求権の保有者からの拠出を加算し、持分請求権の保有者への分配を控除
- 5.5 この関連付けを下記の図表で示す。

財務報告に関する概念フレームワーク



5.6 計算書間の関連付けが生じるのは、ある構成要素（又はある構成要素の変動）の認識が、他の構成要素（又は他の構成要素の変動）として同額の認識を必要とするからである。例えば、収益及び費用が財務業績の計算書に認識されるのは、資産又は負債の帳簿価額の増加又は減少も認識される場合だけである。したがって、例えば、

- (a) 収益の認識は、次のものと同時に生じる。
 - (i) 資産の当初認識、又は資産の帳簿価額の増加
 - (ii) 負債の認識の中止、又は負債の帳簿価額の減少
- (b) 費用の認識は、次のものと同時に生じる。
 - (i) 負債の当初認識、又は負債の帳簿価額の増加
 - (ii) 資産の認識の中止、又は資産の帳簿価額の減少

5.7 資産、負債又は持分の定義を満たす項目だけが財政状態計算書に認識され、収益又は費用の定義を満たす項目だけが財務業績の計算書に認識される。しかし、財務諸表の目的は企業の価値を示すことではないので、すべての資産及び負債が認識されるわけではない。資産及び負債の認識のための規準は、5.9 項から 5.24 項で議論している。未認識の資産及び負債に関する開示の必要性は、7.2 項から 7.3 項で議論している。

5.8 取引又は他の事象から生じる資産又は負債の認識が、収益及び関連する費用の両方の同時の認識を生じることがある。例えば、財の販売は、収益（顧客対価に係る資産の認識からの）と費用（売却した財からなる資産の認識の中止からの）の両方の認識を生じる。収益及び関連する費用の同時の認識は、原価と収益の対応（マッチング）と呼ばれることがある。この「概念フレームワーク」[案]における諸概念は、資産及び負債の変動の認識から生じる場合には、こうしたマッチングにつながる。しかし、これらの概念は、資産又は負債の定義を満たさない項目を財政状態計算書に認識することを認めるものではない。

認識規準

- 5.9 構成要素の定義を満たす項目を認識しないと、財政状態計算書と財務業績の計算書の完全性が低下し、有用な情報を財務諸表から除外する可能性がある。他方、状況によっては、構成要素の定義を満たす項目の一部は、認識すると有用でない情報を提供する可能性がある。企業が、資産及び負債（及び関連する収益、費用又は持分の変動）を認識するのは、そうした認識が財務諸表利用者に下記のものを提供する場合である。
- (a) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報（5.13項から5.21項参照）。
 - (b) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動の忠実な表現（5.22項から5.23項参照）。
 - (c) 当該情報の提供のコストを上回る便益をもたらす情報（5.24項参照）。
- 5.10 構成要素の定義を満たす項目の認識がどのような場合に財務諸表利用者に有用な情報を提供するのかを精密に定義することは可能ではない。何が利用者にとって有用なのかは、当該項目と具体的な事実及び状況に応じて決まる。したがって、ある項目を認識すべきかどうかを決定する際には判断が必要となり、認識の要求事項を基準間で異なるものとする必要がある場合がある。
- 5.11 構成要素の定義を満たす項目が認識されない場合には、開示が必要となるかもしれない。このような開示を、ある項目が財政状態計算書及び財務業績の計算書で提供される要約に含まれないことを補うのに十分なほど目に見えるものとする方法を検討することが重要である。
- 5.12 認識に関する決定を行う際には、資産を認識しないことによって提供される情報を考慮することが重要である。例えば、支出の発生時に資産が認識されない場合には、費用が認識される。時とともに、当該費用の認識が、場合によっては、トレンドに関する情報などの有用な情報を、資産の認識よりも低いコストで提供するかもしれない。

目的適合性

- 5.13 資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性がある。しかし、下記の要因のいずれかに当てはまる場合には、認識によって目的適合性のある情報が提供されない可能性がある。
- (a) 資産が存在するかどうか若しくはのれんから分離可能なかどうか、又は負債が存在するかどうか不確実である場合（5.15項から5.16項参照）。
 - (b) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合（5.17項から5.19項参照）。
 - (c) 資産又は負債の測定が利用可能である（又は入手できる）が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらす情報にほとんど目的適合性がなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手可能でもない場合（5.20項から5.21項参照）。
- 5.14 認識が目的適合性のある情報を提供するかどうかの決定には、判断の行使が必要となる。情報が目的適合性を欠くこととなる原因は、単一の要因ではなく、5.13項に記述し

た要因の組合せであることが多いであろう。さらに、他の要因も、情報が目的適合性を欠く原因となる場合がある。

存在の不確実性及び分離可能性

- 5.15 資産の中には、例えば、ノウハウや顧客又は仕入先との関係などの項目から便益を受ける権利のように、契約上の権利又は他の法的な権利ではないものがある。したがって、資産があるのかどうかや、資産が事業全体と分離可能なのかどうか不明確（すなわち、のれんとは別個の資産があるのかどうか不明確）な場合がある。このような場合、資産の存在に関する不確実性が資産の単独での識別の困難さと複合して、認識が目的適合性のある情報を提供しないことを意味することがある。
- 5.16 一部の負債については、義務を生じさせる過去の事象が発生したのかどうか不明確な場合がある。例えば、企業が不法行為を行っており当該行為について他者に補償すべきであると他者が主張する場合に、その行為が生じたのかどうか又は企業がそれを行ったのかどうか不明確な場合がある。このような場合、義務の存在に関する不確実性が、時には経済的便益の流出の蓋然性の低さや測定の不確実性の高さ複合して、単一の金額の認識が目的適合性のある情報を提供しないことを意味することがある。負債が認識されてもされなくても、当該負債に関連する不確実性に関する開示が必要となる場合がある。

経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ

- 5.17 資産又は負債が、たとえ経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い状態であっても存在する場合がある（4.13 項から 4.27 項参照）。
- 5.18 たとえ経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低くても、資産又は負債の認識が目的適合性のある情報を提供する場合がある（特に、当該資産又は負債の測定が蓋然性の低さを反映していて、説明的開示を伴っている場合）。例えば、資産の取得又は負債の発生が観察可能な価格のある交換取引において行われる場合には、その原価は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さを反映しており、当該原価は目的適合性のある情報となる可能性がある。
- 5.19 しかし、財務諸表利用者は、場合によっては、財政状態計算書に経済的便益の流入及び流出の蓋然性が非常に低い資産及び負債を企業が認識することは有用でないと考えられるかもしれない。

測定の不確実性

- 5.20 認識するためには、資産又は負債を測定しなければならない。多くの場合、測定は見積りをしなければならず、不確実性に晒されている。合理的な見積りの使用は、財務諸表の作成の不可欠の一部であり、財務諸表の有用性を必ずしも損なうものではない。見積りである金額がそのように記述され、重要性がある場合に、不確実性の性質及び程度が財務諸表注記に開示されていれば、忠実な表現は達成される。
- 5.21 2.13 項で述べたように、一部の見積りについては、見積りの不確実性のレベルが高いと、たとえ見積りを適切に記述し開示したとしても、それにより生じる情報にほとんど目的適合性がない場合がある。例えば、次のような場合には、測定が目的適合性のある情報を提供しない可能性がある。

- (a) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合。このような場合には、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報は、結果の範囲及びそれらの可能性に影響を与える要因に関するものであるかもしれない。当該情報に目的適合性がある（かつ、便益を超えないコストで提供できる）場合には、企業が当該資産又は負債も認識するのかどうかに関係なく、当該情報を財務諸表注記に開示することが適切である可能性がある。しかし、場合によっては、当該情報を単一の数字で捕捉しようとする、それ以上の目的適合性のある情報が提供されないことがある。そのような場合、目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手もできないならば、認識は目的適合性のある情報を提供しない。
- (b) 経済的資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの異常に困難な配分又は非常に主観的な配分が必要となる場合。

忠実な表現

- 5.22 資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現には、認識だけでなく、測定や、認識した項目に関する情報の表示及び開示も必要となる（第6章から第7章参照）。
- 5.23 したがって、資産又は負債の認識が当該資産又は負債及びそれにより生じる収益又は費用の忠実な表現を提供できるかどうかを評価する際には、財政状態計算書の本体での科目及び測定だけではなく、以下のことも考慮することが必要である。
 - (a) 結果として生じる収益、費用又は持分の描写： 例えば、企業が資産を対価と交換に取得する場合には、当該資産を認識しないと、費用を生じて企業の純利益及び持分を減少させることになる。場合によっては、例えば、企業が当該資産を直ちに消費しない場合には、その結果が、企業の財政状態が悪化しているという誤解を招く表現を提供する可能性がある。
 - (b) 関連する資産及び負債が認識されるかどうか。関連する資産及び負債が認識されない場合には、認識が「会計上のミスマッチ」を生じる可能性があり、たとえ説明的開示を財務諸表注記において提供するとしても、当該資産又は負債を生じる取引又は他の事象の全体的な影響の理解可能又は忠実な表現を提供しないおそれがある。
 - (c) 関連する開示： 完全な描写には、描写しようとしている現象を財務諸表利用者が理解するために必要なすべての情報（すべての必要な記述及び説明を含む）が含まれる。したがって、関連する開示により、認識された金額が資産、負債、持分請求権、収益及び費用の忠実な表現の一部を構成できるようになる。

コスト

- 5.24 財務報告の他のすべての領域と同様に、コストは認識の決定を制約する。構成要素の認識にはコストがかかる。財務諸表作成者には、目的適合性のある測定値の入手の際にコストが生じる。財務諸表利用者にも、情報の分析及び解釈の際にコストが生じる。場合によっては、認識することのコストが便益を上回ることがある。

認識の中止

- 5.25 認識の中止とは、過去に認識した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である。資産については、これは通常、企業が過去に認識した資産の

財務報告に関する概念フレームワーク

全部又は一部に対する支配を喪失する場合に生じる。負債については、これは通常、企業が過去に認識した負債の全部又は一部について現在の義務をもはや有していない場合に生じる。

- 5.26 認識の中止についての会計上の要求事項は、下記の両方を忠実に表現することを目的としている。
- (a) 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）
 - (b) 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
- 5.27 それらの目的は、通常は次のことによって達成される。
- (a) 移転、消費、回収、履行されるか又は消滅した資産又は負債の認識の中止を行い、それにより生じる収益又は費用を認識する。
 - (b) 保持した資産又は負債（保持した構成部分）があれば、その認識を継続し、それは別個の会計単位となる。したがって、移転した構成部分の認識の中止の結果として、保持した構成部分について収益も費用も認識されない。
- 5.28 企業が過去に認識した資産又は負債を、自らの代理人として行動している他者に移転する場合（4.23 項参照）には、当該資産は依然として譲渡者が支配しており（当該負債は依然として譲渡者の義務であり）、認識の中止は譲渡者の資産、負債、収益及び費用を忠実に表現しないことになる。
- 5.29 企業が経済的資源が生み出す経済的便益の量の正又は負の変動可能性に対するエクスポージャーを保持している場合、これは企業が当該経済的資源に対する支配を保持していることを示している可能性があり、その場合、認識の中止は適切ではない。
- 5.30 時には、5.26 項に述べた両方の目的を達成することが困難な場合がある。例えば、
- (a) 保持した構成部分が経済的便益の変動と不均衡なエクスポージャーを含んでいる場合には、認識の中止は、移転された構成部分を企業がもはや有していないという事実を忠実に表現するかもしれないが、当該取引の結果としての企業の資産又は負債の変動の程度を忠実に表現しないかもしれない。
 - (b) 時には、資産の移転と同時に、企業が別の取引（例えば、先渡契約、売建プット・オプション又は買建コール・オプション）を行い、それにより企業が当該資産の買戻しをしなければならないか又は買戻しができる場合がある。移転された構成部分は買戻さなければならないか又は買戻しの可能性があるため、その認識の中止を行うと、企業の財政状態の変動の程度を誤って表現するおそれがある。
- 5.31 5.30 項に記述した状況の中には、区分表示又は財務諸表注記における説明的開示（例えば、保持した構成部分におけるリスクの集中の拡大を強調する）で補強すれば、認識の中止によって 5.26 項に記述した 2 つの目的が達成される場合がある。
- 5.32 しかし、認識の中止を区分表示又は説明的開示で補強しても、それら 2 つの目的を達成するのに十分ではない場合には、保持した構成部分だけでなく、移転した構成部分も認識を継続する必要があるかもしれない。このアプローチを適用すると、
- (a) どちらの構成部分についても、当該取引の結果として収益も費用も認識されない。

- (b) 負債（又は資産）が認識され、当該資産（又は負債）の移転時に受け取った（又は支払った）代金の金額で当初測定される。
- (c) 区分表示又は説明的開示が必要とされる。移転した構成部分に基づく権利又は義務を企業がもはや有していないという事実を描写するためである。

契約の条件変更

- 5.33 認識の中止に関する問題が生じる場合の一例は、契約が条件変更される場合である。契約の条件変更は、次の一方又は両方を行う場合がある。
- (a) 既存の権利及び義務を削減又は解消する。5.25 項から 5.32 項における議論は、それらの権利又は義務の認識の中止を行うべきかどうかを決定する際に関連性がある。
 - (b) 新たな権利及び新たな義務を追加する。
- 5.34 契約の条件変更で、契約の当初の条件で創出されたものとは別個の権利及び義務が追加される場合には、当該追加を新たな資産又は負債として扱うことが適切かもしれない。
- 5.35 条件変更により契約に追加された権利及び義務が、契約の当初の条件に基づいて発生するものと別個のものではない場合には、新たな権利及び義務を、既存の権利及び義務と同じ会計単位の一部として扱うことが適切かもしれない。
- 5.36 契約の条件変更の中には、既存の権利及び義務の削減又は解消と新たな権利及び義務の追加の両方を行うものもある。こうした条件変更に関する最も目的適合性の高い情報をその影響を最も忠実に表現する方法で提供するためには、それらの複合した影響を考慮し、それらを単純に別個に考慮することはしないことが必要である。

第6章 測定

はじめに

- 6.1 本章では、以下のことを論じている。
- (a) 測定基礎及びそれらが提供する情報（6.4 項から 6.47 項）
 - (b) 測定基礎を選択する際に考慮すべき諸要因（6.48 項から 6.73 項）
 - (c) 複数の測定基礎が目的適合性のある情報を提供する状況（6.74 項から 6.77 項）
 - (d) 持分の測定（6.78 項から 6.80 項）
- 6.2 測定とは、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を貨幣的に数量化するプロセスである。測定値とは、資産、負債、持分又は収益若しくは費用の項目を所定の測定基礎で測定した結果である。測定基礎とは、測定しようとする項目の識別された特徴（例えば、歴史的原価、公正価値又は履行価値）である。測定基礎を資産又は負債に適用することにより、当該資産又は負債及び関連する収益又は費用に係る測定値が生み出される。6.78 項から 6.80 項では持分の測定を論じている。
- 6.3 財務報告の目的、有用な情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産、負債並びに収益及び費用の項目について異なる測定基礎が選択される結果となる可能性が高い。

測定基礎及びそれらが提供する情報

- 6.4 測定基礎は、次のいずれかに区分することができる。
- (a) 歴史的原価（6.6 項から 6.18 項）
 - (b) 現在価額（6.19 項から 6.46 項）
- 6.5 A1 項から A10 項は、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法について論じている。これらの測定技法は、特定の測定基礎に基づく測定値の見積りに使用されることが多い。

歴史的原価

- 6.6 歴史的原価に基づく測定値は、資産、負債、収益及び費用に関する貨幣的情報を、それらを創出した取引又は事象から導き出された情報を用いて提供する。資産又は負債の歴史的原価は価格の変動を反映しない。しかし、当該測定値は、時の経過とともに、資産の消費又は減損及び負債の履行などの変動を反映する。
- 6.7 非金融商品の取得又は建設時の歴史的原価は、当該資産の取得又は建設の際に発生したすべてのコストの価値であり、引き渡した対価と発生した取引コストの両方が含まれる。当該金額は、該当がある場合、次のものを描写するために時の経過とともに修正される。
- (a) 当該資産を構成する経済的資源の消費（減価償却又は償却）
 - (b) 当該資産の歴史的原価の一部がもはや回収可能ではないという事実（減損）

- 6.8 非金融負債の発生時における歴史的原価は、受け取った対価の価値であり、対価からそれを引き受ける際に生じた取引コストを控除したものである。当該金額は、該当がある場合には、次のものを描写するために時の経過とともに修正される。
- (a) 金利の見越計上
 - (b) 当該負債の履行
 - (c) 見積キャッシュ・フローの、受け取った正味対価に対する超過額（不利な負債）。その結果、負債が不利になって当該負債の履行の要求を過去の対価が十分に描写できなくなった場合に、負債の帳簿価額を増額する
- 6.9 金融資産の歴史的原価（償却原価と呼ばれることがある）は、当初は、当該資産を取得するために引き渡した対価の価値に当該取得に係る取引コストを加算したものである。金融負債の歴史的原価（これも償却原価と呼ばれることがある）は、当初は、当該負債を引き受けるために受け取った対価の価値から、引受けの際に生じた取引コストを控除したものである。償却原価を用いて測定される金融資産及び金融負債のその後の帳簿価額は、金利の発生、キャッシュ・フローの見積りの変更（金融資産の減損を含む）及び支払又は受取りなどのその後の変動を反映するが、他の要因によって生じたその後の価格変動は反映しない。
- 6.10 歴史的原価で測定される資産（負債）の認識の中止は、当該資産（負債）の帳簿価額と当該資産（負債）に対して受け取った（支払った）対価との差額を収益又は費用として認識する結果を生じる。
- 6.11 交換を伴わない取引において取得した資産又は引き受けた負債には、容易に識別可能な当初の原価がない。そのような場合、現在価額が当初測定時の原価の代用（みなし原価）として使用されることがあり、当該みなし原価は事後測定の出発点として使用される。
- 6.12 資産、負債、収益及び費用の歴史的原価測定値が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方において提供する情報を、6.47 項に続く表 6.1 で要約している。6.13 項から 6.17 項では、歴史的原価の主な長所と短所を要約している。
- 6.13 歴史的原価で測定した収益及び費用は、予測価値を有する場合がある。例えば、非金融資産については、過去における財及びサービスの供給により受け取った対価、及び資産の過去の消費（受け取ったサービスを含む）に関する情報は、将来の財及びサービスの供給並びに既存の資産及び将来の資産の将来における消費（これから受け取るサービスを含む）からの将来のキャッシュ・フローについての企業の見通しを評価する際に必要とされるインプットの一部として使用できる。
- 6.14 歴史的原価で測定した収益及び費用は、キャッシュ・フロー又はマージンについての従前の見積りに関するフィードバックの提供によって、確認価値も有する場合がある。
- 6.15 多くの状況において、歴史的原価に関する情報の方が、現在価額測定基礎を使用する情報よりも、提供するのに単純でコストが低い。また、歴史的原価測定基礎を用いて作成される測定値は、一般によく理解されており、多くの場合に検証可能である。
- 6.16 6.11 項で述べたように、歴史的原価は、測定の対象となる資産又は負債に観察可能な取引価格がない場合には算定が困難となる可能性がある。また、消費の見積りや、減損損失又は不利な負債の識別は、主観的となる可能性がある。したがって、資産又は負債の

財務報告に関する概念フレームワーク

歴史的原価は、時には、現在価額と同じように見積りが困難である可能性がある。

- 6.17 歴史的な原価測定基礎では、異なる時期に取得又は引受けをした類似の資産又は負債が、財務諸表において非常に異なる金額で報告される可能性がある。これは報告企業間及び同一報告企業内の両方の比較可能性を低下させる可能性がある。
- 6.18 資産（負債）の現在原価とは、測定日現在の同等の資産の原価（同等の負債からの収入）である。現在原価と歴史的な原価は、両方とも入口価値である（すなわち、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値を反映する）。したがって、6.19 項から 6.46 項に記述している現在価額測定とは異なる。資産又は負債の現在原価に関する情報の方が、歴史的な原価に関する情報よりも目的適合性が高い場合がある（特に、価格変動が著しい場合）。例えば、現在原価に基づく収益及び費用の報告は、
- (a) 歴史的な原価に基づく情報よりも将来のマーシンの予測への有用性が高い場合がある。
 - (b) 財務諸表において実体資本維持概念が使用される場合には必要となり得る。第 8 章では資本維持を論じている。

現在価額

- 6.19 現在価額に基づく測定値は、資産、負債、収益及び費用についての貨幣的情報を、測定日現在の状況を反映するように更新される情報を使用して提供する。この更新により、現在価額は、前回の測定日以降の、当該現在価額の見積りに含まれているキャッシュ・フローの見積り及び他の要因の正及び負のあらゆる変動を捕捉する（6.23 項参照）。
- 6.20 現在価額測定基礎には、次のものが含まれる。
- (a) 公正価値（6.21 項から 6.33 項参照）
 - (b) 資産についての使用価値及び負債についての履行価値（6.34 項から 6.46 項参照）

公正価値

- 6.21 公正価値とは、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又は負債を移転するために支払うであろう価格である。
- 6.22 公正価値は、市場参加者の観点を反映する。すなわち、資産又は負債は、市場参加者が自らの経済的利益が最大になるように行動する場合に資産又は負債の価格付けを行う際に使用するであろう仮定と同じ仮定を用いて測定される。
- 6.23 公正価値は、以下の要因を反映する。
- (a) 将来キャッシュ・フローの見積り
 - (b) 測定の対象とする資産又は負債に係る将来キャッシュ・フローの金額及び時期の見積りの生じ得る変動（キャッシュ・フローに固有の不確実性を原因とするもの）
 - (c) 貨幣の時間価値
 - (d) キャッシュ・フローに固有の不確実性の負担に対する価格（すなわち、リスク・プレミアム又はリスク・ディスカウント）。当該不確実性の負担に対する価格は、その不確実性の程度に依存する。それは、投資者が一般に、キャッシュ・フローが不確実な資産（負債）に対しては、キャッシュ・フローが確実なものよりも、支払を少

なくする（一般に、負債の引受けについては多く受け取ることを期待する）という事実も反映する。

(e) 市場参加者がその状況において考慮に入れるであろう他の要因（流動性など）

- 6.24 負債については、6.23 項(b)及び6.23 項(d)で述べた要因には、企業が当該負債を履行できないかもしれないという可能性（自己の信用リスク）が含まれる。
- 6.25 6.23 項(d)で述べたように、資産又は負債の公正価値はリスク・プレミアムを反映する。したがって、交換を伴わない取引において企業が負債を引き受けて、それを当初認識時に公正価値で測定する場合には、同日現在で認識される費用にはリスク・プレミアムが含まれる。企業がその後リスクから解放されるにつれて、負債は減額され収益が認識される。リスク・プレミアムを負債の測定値に含めることは、負債の負担の全体を描写する。しかし、利用者は、リスク・プレミアムを含んだ当初の費用を認識してその後同額を収益として認識することは直感に反すると考える場合がある。
- 6.26 公正価値について、
- (a) 資産の公正価値は、当該資産の取得時に生じた取引コストで増額することはない。また、当該資産の売却時に生じるであろう取引コストで減額することもない。
- (b) 負債の公正価値は、当該負債の発生時に生じた取引コストで減額することはない。また、当該負債の移転時又は決済時に生じるであろう取引コストで増額することもない。
- 6.27 資産、負債、収益及び費用の公正価値測定値が財政状態計算書と財務業績に関する計算書の両方において提供する情報を、6.47 項に続く表 6.1 で要約している。6.28 項から 6.33 項では、公正価値の主な長所と短所を要約している。
- 6.28 資産及び負債が公正価値で測定される場合に資産及び負債について提供される情報は、予測価値を有する。公正価値は、キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する予想（市場参加者の予想を反映し、彼らのリスク選好を反映する方法で価格付けされる）を反映するからである。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する場合がある。
- 6.29 公正価値で測定した収益及び費用は、予測価値及び確認価値を有する情報を提供するためにさまざまな方法で分解できる。例えば、次のものに分解できる。
- (a) 市場参加者が当期中の当該資産の保有から期待したであろうリターン
- (b) 当該リターンと企業の当期中における当該資産の実際の使用が生み出したリターンとの差異（企業が当該資産を使用した際の効率性に関する情報を提供する）
- (c) 将来のリターンの金額、時期及び不確実性に関する市場参加者の予想の見積りの変更の影響（市場参加者のリスク選好の見積りの変更との複合で）
- 6.30 しかし、測定の対象とする項目と企業が行っている事業活動の性質によっては、利用者は必ずしも市場参加者の予想の見積りの変更に関する情報に目的適合性があるとは考えないかもしれない。したがって、必ずしも公正価値で測定した収益及び費用を目的適合性があるとは考えないかもしれない。特に、これは当てはまる可能性があるのは、企業が行っている事業活動が資産の売却又は負債の移転を伴わない場合である。例えば、資

財務報告に関する概念フレームワーク

産が使用又は契約上のキャッシュ・フローの回収のためだけに保有されている場合、又は負債を報告企業自身が履行することとなる場合である。

- 6.31 公正価値は、企業の観点ではなく市場参加者の観点から決定され、資産又は負債の取得又は発生の時期とは独立であるため、同一の資産は（見積りの誤差はあり得るが）同一の金額で測定されることになる。これは、報告企業間と同一報告企業内の両方における比較可能性を増進する可能性がある。
- 6.32 資産又は負債の公正価値が活発な市場で観察できる場合には、公正価値測定のプロセスは単純で理解が容易であり、公正価値が検証可能である。公正価値が観察できない場合には、当該公正価値を見積るために、評価技法（キャッシュ・フローを基礎とした測定の使用を含む場合がある）が必要となる場合がある。用いる技法によっては、
- (a) 見積りプロセスが、コストが高く複雑となる場合がある。
 - (b) 当該プロセスへのインプットが主観的となる可能性があり、インプットとプロセス自身の妥当性の両方の検証が困難な場合がある。その結果として、企業が同一の資産又は負債を異なる金額で測定する可能性があり、これは比較可能性を低下させる。
- 6.33 企業が特殊化された項目の公正価値を見積ろうとする場合に、時には、市場参加者が企業が使用するのは異なる見積りを使用すると想定する理由がほとんどないことがある。その場合には、市場参加者の観点からの測定と企業の観点からの測定が同様の測定値を生み出す可能性が高い。

使用価値及び履行価値

- 6.34 使用価値及び履行価値は企業固有の価値である。使用価値とは、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・フローの現在価値である。履行価値とは、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。
- 6.35 使用価値及び履行価値は、直接には観察できず、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。原則的に、使用価値及び履行価値は、6.23 項で公正価値について記述したのと同じ要因を反映するが、市場参加者による仮定ではなく、企業固有の仮定を基礎とする。実務上、最も有用な情報を提供するため、使用価値及び履行価値は手直しが必要となる場合がある。例えば、次のようにすることが適切な場合がある。
- (a) 貨幣の時間価値又はリスク・プレミアムに関して、使用参加者の仮定を使用する。
 - (b) 履行価値から、企業による不履行の可能性の影響を除外する。
- 6.36 交換を伴わない取引において企業が負債を引き受けて、それを当初認識時に履行価値で測定する場合には、同日現在で認識される費用にはリスク・プレミアムが含まれる。企業がその後にリスクから解放されるにつれて、負債は減額され収益が認識される。利用者は、その影響を直感に反すると考えるかもしれない（6.25 項参照）。
- 6.37 使用価値は、資産の最終的な処分時に生じると企業が見込んでいる取引コストの現在価値を反映する。
- 6.38 履行価値には、負債の相手方に移転される金額の現在価値だけではなく、企業が負債の履行を可能にするために他者に移転すると見込んでいる金額の現在価値も含まれる。し

たがって、履行価値には、負債の履行を可能にする取引を行う際に生じると企業が見込んでいる取引コスト（もしあれば）の現在価値も含まれる。

- 6.39 資産、収益及び費用の使用価値測定値並びに負債、収益及び費用の履行価値測定値が財政状態計算書及び財務業績の計算書の両方において提供する情報を、6.47項に続く表6.1で要約している。6.40項から6.46項では、使用価値及び履行価値の主な長所と短所を要約している。
- 6.40 使用価値は、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の見積キャッシュ・フローの現在価値に関する情報を提供する。この情報は予測価値を有し、特に当該資産が使用によって将来キャッシュ・フローに寄与する場合には、将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に使用できる。
- 6.41 履行価値は、負債を履行するための見積キャッシュ・フローの現在価値に関する情報を提供する。当該情報は、特に当該負債が交渉によって移転又は決済されるのではなく履行される場合には、予測価値を有する。
- 6.42 使用価値及び履行価値の更新された見積りは、実際のキャッシュ・フローに関する情報と組み合わせて、確認価値を有する。使用価値及び履行価値の従前の見積りに関するフィードバックを提供するからである。
- 6.43 使用価値及び履行価値は、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。6.32項で述べたように、使用する技法によっては、
- (a) 見積りプロセスが、コストが高く複雑となる可能性がある。
 - (b) 当該プロセスへのインプットが主観的となる場合があり、インプットとプロセスの妥当性の両方の検証が困難な場合がある。その結果として、企業が同一の資産又は負債を異なる金額で測定する可能性があり、これは比較可能性を低下させる。
- 6.44 使用価値及び履行価値は報告企業の観点から決定されるので、それらの測定値は異なる企業では同一の資産及び負債について異なる可能性があり、おそらく比較可能性を低下させる。これと対照的に、公正価値は市場参加者の仮定を使用するので、理論上は、異なる企業でも同一の項目について同一の見積りに達するはずである。
- 6.45 他の資産との組合せで使用される多くの資産については、使用価値を個々の資産について意味のある形で算定することができない。むしろ、使用価値は資産グループについて算定され、その結果が個々の資産に配分される。したがって、他の資産との組合せで使用される資産の使用価値の算定は、コストが高く複雑なプロセスとなる可能性があり、そのような資産の定期的な再測定のための実務的な測定基礎とならない可能性がある。しかし、資産の臨時的な再測定には有用となる可能性がある（例えば、減損テストにおいて、歴史的な原価測定値の全額が回収可能かどうかを判定するために使用される場合）。
- 6.46 さらに、使用価値及び履行価値の見積りは、他の資産とのシナジーを偶然に反映する場合があるので、測定しようとしている項目だけの測定にならない可能性がある。

さまざまな測定基礎が提供する情報の要約

- 6.47 表6.1は、6.6項から6.46項に記述した測定基礎によって財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報を要約している。

表 6.1——さまざまな測定基礎が提供する情報

資 産

	歴史的原価測定値	現在価額測定値	
		公正価値（市場参加者の仮定）	使用価値（企業固有の仮定）
財政状態計算書	資産の未消費（又は未回収）部分の回収可能な原価（取得時に生じた取引コストを含む）	資産を移転するために受け取るであろう価格	資産の継続的な使用とその耐用年数の最終時における処分から生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値（将来の移転コストの現在価値を含む）
財務業績の計算書^{(a)(b)}	不等価交換の当初認識時の収益又は費用	不等価交換の当初認識時の収益又は費用	不等価交換の当初認識時の収益又は費用
	—	資産取得時に生じた取引コスト	資産取得時に生じた取引コスト
	当期に消費した経済的資源の歴史的原価（売上原価、減価償却又は償却等を通じて）	当期中に消費した経済的資源の消費時における公正価値	当期中に消費した経済的資源の履行時における使用価値
	金利収益（金融資産のみ）	金利収益（区分して識別される場合）	金利収益（区分して識別される場合）
	減損損失（従前の歴史的原価と比較）	減損損失（区分して識別される場合）	減損損失（区分して識別される場合）
	当期中の資産の売却に係る収益及び費用（売却時に生じる取引コスト（区分して識別されない場合もされない場合もある）を含む）	処分時に生じる取引コスト。また、受け取る対価が処分日の公正価値を上回る（又は下回る）場合の正味収益（又は正味費用）。	処分時に生じる取引コスト。また、受け取る対価が処分日の使用価値を上回る（又は下回る）場合の正味収益（又は正味費用）。
		下記による再測定 (a) キャッシュ・フローの見積りの変更 (b) 金利の変動 (c) リスクの量又はその価格の変動	下記による再測定 (a) キャッシュ・フローの見積りの変更 (b) 金利の変動 (c) リスクの量又はその価格の変動

(a) すべての項目がすべての期間において生じるわけではない。
(b) 第 7 章では、財務業績の計算書における収益又は費用の項目の表示及び開示について検討している。

負債

	歴史的原価測定値	現在価額測定値	
		公正価値（市場参加者の仮定）	履行価値（企業固有の仮定）
財政状態計算書	負債の未履行部分に係る正味対価に、見積キャッシュ・フローの現在価値が当該正味対価を超える金額を加算（対価は取引コスト控除後）	負債を移転するために支払うであろう価格	負債を履行する際に生じると見積られるキャッシュ・フローの現在価値
財務業績の計算書^{(a)(b)}	不等価交換の当初認識時の収益又は費用	不等価交換の当初認識時の収益又は費用	不等価交換の当初認識時の収益又は費用
	—	負債の引受けに係る取引コスト	負債の引受けに係る取引コスト
	当期中に企業が履行した義務について顧客（又は他者）が提供した対価	企業が当期中に履行した履行義務の履行時の公正価値	企業が当期中に履行した履行義務の履行時の履行価値
	金利費用	金利費用（区分して識別される場合）	金利費用
	当期中に（より）不利となった負債に係る損失	当期中に（より）不利となった負債に係る損失（区分して識別される場合）	当期中に（より）不利となった負債に係る損失（区分して識別される場合）
	当期中の負債の決済・移転に係る収益及び費用（その際に生じる取引コスト（区分して識別されない場合もされない場合もある）を含む）	決済・移転時に生じる取引コスト。また、支払う対価が決済・移転日現在の公正価値を上回る（又は下回る）場合の正味収益（又は正味費用）。	決済・移転時に生じる取引コスト。また、支払う対価が決済・移転日現在の履行価値を上回る（又は下回る）場合の正味収益（又は正味費用）。
		下記による再測定 (a) キャッシュ・フローの見積りの変更 (b) 金利の変動 (c) リスクの量又はその価格の変動	下記による再測定 (a) キャッシュ・フローの見積りの変更 (b) 金利の変動 (c) リスクの量又はその価格の変動

(a) すべての項目がすべての期間において生じるわけではない。

(b) 第7章では、財務業績の計算書における収益又は費用の項目の表示及び開示について検討している。

測定基礎を選択する際に考慮すべき要因

- 6.48 6.4 項から 6.47 項における検討は、それぞれの測定基礎について、各測定基礎が提供する情報及びその長所と短所を記述している。以下の各項では、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について論じている。それぞれの要因の相対的な重要度は、事実及び状況に応じて決まることになる。
- 6.49 特定の測定基礎が提供する情報が財務諸表利用者に有用であるためには、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。さらに、提供される情報は、可能な限り、比較可能で、検証可能性があり、適時性があり、理解可能であるべきである。
- 6.50 財務報告の他のすべての領域と同様に、コストは測定基礎の選択を制約する。したがって、特定の測定基礎が財務諸表利用者に提供する情報の便益は、当該情報を提供するコストを正当化するのに十分なものでなければならない。
- 6.51 資産、負債、収益及び費用の測定値は、認識される項目の測定並びに表示及び開示において使用される。測定基礎を選択する際に考慮すべき要因についての以下の検討は認識される項目についての選択に焦点を当てている。それでも、その検討の一部は、未認識の資産及び未認識の負債の測定値の財務諸表での開示にも当てはまる可能性がある。
- 6.52 6.53 項から 6.63 項では、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因を、有用な財務情報の質的特性を参照して検討している。6.64 項から 6.73 項では、当初認識時の測定基礎の選択の際に考慮すべき追加的な要因について検討している。当初測定と事後測定は別個に考えることはできない。当初測定基礎と事後測定基礎が整合的でない場合には、収益及び費用が測定基礎の変更のみを理由に認識されることになる。このような収益又は負債の認識は、実際にはそうした取引又は事象が生じていないのにもかかわらず、取引又は他の事象を描写しているように見えるおそれがある。したがって、資産又は負債及び関連する収益又は費用についての測定基礎の選択は、当初測定と事後測定の両方の考慮によって決定される。

目的適合性

- 6.53 測定基礎を選択する際に、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてどのような情報をもたらすのかを考慮することが重要である。
- 6.54 目的適合性のある情報を生み出すためには、資産又は負債及び関連する収益及び費用についての測定基礎を選択する際に、以下の要因を考慮することが重要である。
- (a) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか。これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まることになる。例えば、ある不動産が他の資産との組合せで財及びサービスを生産するために使用される場合には、当該財及びサービスの販売から生じるキャッシュ・フローを生み出すのに役立つことになる。
 - (b) 当該資産又は負債の特徴（例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度、市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する当該項目の価値の感応度）

- 6.55 ある測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える1つの要因は、当該情報の見積りにおける測定の不確実性のレベルである（2.12項から2.13項参照）。測定の不確実性のレベルが高いことは、最も目的適合性の高い見積りの使用を妨げるものではない。しかし、場合によっては、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、異なる測定基礎の方が目的適合性の高い情報を提供するかもしれない。さらに、ある資産又は負債についてのどの測定基礎も目的適合性のある情報を提供しない場合には、当該資産又は負債を認識することは適切でない（5.13項参照）。
- 6.56 測定の不確実性は、結果の不確実性と同じものではない。例えば、資産の公正価値が活発な市場において観察可能である場合、当該資産がどれだけの資金を最終的に生み出すのかは不確実であるが、当該公正価値の測定に関しての不確実性はない。それでも、結果の不確実性が測定の不確実性につながる場合もある。例えば、独特の資産が生み出すキャッシュ・フローについて高いレベルの不確実性（結果の不確実性）があり、当該資産の現在価値の見積りが、妥当性が検証されておらず検証が困難なインプットを要求するモデルに依存している場合がある。

忠実な表現

- 6.57 2.15項及び2.19項で述べたように、完全に忠実な表現は誤謬のないものであるが、これは当該測定値がすべての点で完全に正確でなければならないことを意味するわけではない。観察可能でない価格の見積りは、見積りであるものとして記述され、見積り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及び適用において誤りがなければ、忠実に表現される可能性がある。
- 6.58 資産と負債が何らかの形で関連している場合には、当該資産及び負債についての異なる測定基礎を使用すると、測定の不整合（「会計上のミスマッチ」）を生じさせる可能性がある。測定の不整合は、企業の財政状態及び財務業績を忠実に表現しない財務諸表を生じる可能性がある。したがって、状況によっては、関連する資産又は負債について同様の測定基礎を使用する方が、異質な測定基礎を使用するよりも、財務諸表利用者に有用な情報を提供する可能性がある。特に、ある項目からのキャッシュ・フローが別の項目からのキャッシュ・フローと契約上連動している場合には、そうなる可能性が高い。

補強的な質的特性

- 6.59 比較可能性、検証可能性及び理解可能性という補強的な質的特性も、測定基礎の選択に影響がある。しかし、適時性という補強的な質的特性は測定に具体的な影響を与えない。
- 6.60 比較可能性は、期間ごと及び企業間で同一の測定基礎を使用することを含意している。使用する測定基礎の数の削減は比較可能性に寄与する。
- 6.61 検証可能性は、独立に裏付けることのできる測定値をもたらす測定基礎を使用することを含意している。その裏付けは、直接（価格の観察など）又は間接（モデルへのインプットのチェックなど）のいずれかで行われる可能性がある。特定の測定値が検証できない場合には、使用された仮定を財務諸表利用者が理解できるようにするために、財務諸表注記での開示が必要となる可能性がある。そのような場合、異なる測定基礎を選択することが必要となるかもしれない。
- 6.62 理解可能性は、部分的には、使用される異なる測定基礎の数及び測定基礎が時とともに変更されるかどうかにかかわらず左右される。一般に、1組の財務諸表において使用される測定基

礎の数が増加すると、結果として生じる情報は複雑性が高く（したがって、理解可能性が低く）なり、財政状態計算書及び財務業績の計算書における合計及び小計は意味が乏しくなる。しかし、目的適合性のより高い情報を提供するために必要な場合には、測定基礎の数を増加させることが適切である可能性がある。

- 6.63 測定基礎の変更は、財務諸表の理解可能性を低下させる可能性がある。しかし、そうした変更が正当化できるのは、他の要因が理解可能性の低下を上回る場合だけである（例えば、変更によって目的適合性のより高い情報がもたらされる場合）。そのような場合には、測定基礎の変更の結果として認識された収益又は費用を財務諸表利用者が理解できるようにするために、財務諸表注記において開示が必要となるかもしれない。

当初測定に固有の要因

- 6.64 6.48 項から 6.63 項では、当初認識時であれ、その後であれ、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について検討している。以下の各項では、当初認識時にのみ考慮すべきいくつかの追加的な要因について検討している。
- 6.65 資産及び負債は、次のいずれかの結果として当初認識される場合がある。
- (a) 価値の類似した項目の交換（6.66 項から 6.68 項参照）
 - (b) 持分請求権の保有者との取引（6.69 項参照）
 - (c) 価値の異なる項目の交換（6.70 項から 6.71 項参照）
 - (d) 資産の自家建設（6.72 項から 6.73 項参照）

価値の類似した項目の交換

- 6.66 価値の類似した項目の交換は、次のような場合に生じる可能性がある。
- (a) 企業が負債の引受けと交換に資産を取得する場合。この資産と負債は、通常は同じ金額で当初測定される。したがって、この取引の結果として収益も費用も認識されない。ただし、取引コストが資産又は負債の当初測定値に含まれない場合は除く。
 - (b) 企業が別の資産又は負債の移転と交換に資産の取得又は負債の引受けを行う場合。取得した資産（又は引き受けた負債）の当初測定値により、当該他の資産又は負債の移転時に収益又は費用が生じるかどうかが決まる。
- 6.67 当初認識時において、資産又は負債の原価は、通常、同日現在の公正価値と同様である（取引コストに重要性がある場合は除く）。それでも、たとえそれら 2 つの金額が同様であっても、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。その後に歴史的な原価が使用される場合には、当該基礎が通常は当初認識時においても適切である。同様に、その後に現在価額が使用される場合には、現在価額が通常は当初測定時にも適切であり、それにより最初の事後測定時の不必要な変動が避けられる（6.63 項参照）。
- 6.68 場合によっては、交換される項目の一方の当初測定値を、他方の項目のみなし原価として使用することが必要となる。6.11 項では、みなし原価を論じている。

持分請求権の保有者との取引

- 6.69 企業が既存の又は新規の持分請求権の保有者から資産を受け取る場合には、通常は次の

ようにすることが適切であろう。

- (a) 当該資産を当初は現在価額で測定する。当該資産がその後に歴史的原価で測定される場合には、その現在価額が同日現在の当該資産のみなし原価となる。
- (b) 持分請求権の保有者からの拋出を、当該保有者に提供した対価（もしあれば）の現在価額を控除した後に認識する。

価値の異なる項目の交換

- 6.70 時には、価値の異なる2つの項目が交換されることがある。例えば、取引価格が当事者間の関係又は一方の当事者の財政上の困難若しくは他の苦境の影響を受けていることによるものである。このような場合に、取得した資産又は引き受けた負債を歴史的原価で測定すると、収益又は費用（例えば、過大支払から生じる損失又は割安購入から生じる利得）を忠実に表現しない可能性がある。
- 6.71 他方、資産の取得又は負債の引受けが対価なしに行われる場合もある。例えば、資産が贈与として取得される場合や、損害賠償又は罰金を支払う負債が不法行為から生じる場合である。このような場合に、取得した資産又は引き受けた負債を歴史的原価のゼロで測定すると、企業の資産及び負債の忠実な表現を提供する可能性は低い。したがって、そうした資産及び負債を現在価額で測定し、差額を収益又は費用として認識することが適切であるかもしれない。

自家建設した資産

- 6.72 測定基礎の不必要な変更は、企業が建設した資産を事後に使用されるのと同じ基礎（すなわち、当該資産の事後測定が歴史的原価となる場合には歴史的原価、当該資産の事後測定が現在価額となる場合には現在価額）で測定することによって回避できる。
- 6.73 当該資産を完成日に公正価値で測定すれば、完成時に収益又は費用を認識することを通じて、建設の費用対効果に関する目的適合性のある情報を提供できる。したがって、測定基礎を歴史的原価から公正価値に変更することを正当化できる可能性がある。しかし、公正価値の算定は、独特の資産又は注文生産の資産については容易でない場合がある。したがって、このアプローチは、多くの自家建設資産について、実行のコストが便益を上回る可能性がある。

複数の目的適合性のある測定基礎

- 6.74 資産、負債、収益又は費用に関する目的適合性のある情報を提供するために、複数の測定基礎が必要とされることがある。
- 6.75 ほとんどの場合、当該情報を提供する最も理解可能性の高い方法は、
 - (a) 財政状態計算書における資産又は負債と、財務業績の計算書における関連する収益及び費用の両方について、単一の測定基礎を使用する。かつ、
 - (b) 他の測定基礎を使用した追加的な情報を財務諸表注記において開示する。
- 6.76 しかし、場合によっては、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法（これは部分的には企業が行う事業活動の性質に応じて決まる）あるいは資産又は負債の特性により、下記の測定基礎を使用することによって、財政状態計算書及び財務業績の計

財務報告に関する概念フレームワーク

算書において提供される情報の目的適合性が高まる。

- (a) 財政状態計算書における資産又は負債について、現在価額の測定基礎
- (b) 純損益計算書における関連する収益又は費用を決定するための上記と異なる測定基礎（7.25 項参照）

6.77 そのような場合、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計は、2つの構成部分に分解される。

- (a) 純損益計算書において： 当該計算書について選択された測定基礎を用いて測定した収益又は費用
- (b) その他の包括利益（7.19 項参照）において： 残りの収益又は費用。その他の包括利益に含めた収益又は費用の累計額は、財政状態計算書について選択した測定基礎で算定した帳簿価額と純損益を決定する際に選択した測定基礎で算定した帳簿価額との差額に等しい。

持分の測定

6.78 持分は財政状態計算書において示される合計金額（持分合計）は、直接には測定されない。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い。

6.79 一般目的財務諸表は企業の価値を示すようには設計されていないため、持分合計は以下のものと一般的には等しくならない。

- (a) 企業の株式の市場価値の総額
- (b) 企業全体を継続企業ベースで売却することによって調達できる合計額
- (c) すべての負債を決済した後にすべての資産を売却することによって調達できる合計額

6.80 持分合計は直接には測定されないが、持分のいくつかの個々のクラス又は区分は直接に測定できる場合がある。持分の個々のクラス又は区分に帰属する合計額は、正である場合もあれば、状況によっては負である場合もある。同様に、持分合計は一般的には正であるが、どの資産及び負債が認識され、それらがどのように測定されているのかに応じて、負となる可能性もある。

第7章 表示及び開示

はじめに

- 7.1 本章では、次のことを議論している。
- (a) 財務諸表の目的及び範囲（7.2項から7.7項）
 - (b) 伝達ツールとしての表示及び開示（7.8項から7.18項）
 - (c) 財務業績に関する情報（7.19項から7.27項）

財務諸表の目的及び範囲

- 7.2 財務諸表の範囲は、その目的によって決定される。その目的とは、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・イン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（3.4項参照）。この情報は、次のことによって提供される。
- (a) 財政状態計算書及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を認識することによって。
 - (b) 財務諸表の他の部分（財務諸表注記を含む）において、以下に関する情報を提供することによって。
 - (i) 構成要素の定義を満たした認識した項目
 - (ii) 構成要素の定義を満たすが、認識されていない項目
 - (iii) キャッシュ・フロー
 - (iv) 持分請求権の保有者からの拠出又は持分請求権の保有者への分配
- 7.3 財務諸表注記で提供される情報には、次のものが含まれる。
- (a) 認識した構成要素と未認識の構成要素の両方の性質及びそれらから生じるリスクに関する情報
 - (b) 表示又は開示される金額に影響を与える方法、仮定及び判断並びに当該方法、仮定及び判断の変更
- 7.4 可能性が高いか又は生じ得る将来の取引及び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、当該情報が、期末日現在又は期中に存在した企業の資産、負債及び持分（たとえ未認識であっても）、あるいは当該期間に係る収益及び費用に関する目的適合性のある情報を提供する場合のみである。例えば、資産又は負債が将来キャッシュ・フローの見積りによって測定される場合には、当該将来キャッシュ・フローの見積りに関する情報が、報告された測定値を理解するために必要となる可能性がある。
- 7.5 他の種類の将来予測的な情報は、例えば、経営者による説明など、財務諸表の外で提供される場合がある。

- 7.6 報告期間の末日後に発生した取引又は事象に関する情報は、そうした情報が財務諸表の目的を満たすために必要である場合には、財務諸表に含まれる。
- 7.7 財務諸表には、過去の期間に関する比較情報が含まれる。そうした情報は、利用者が変化や趨勢を識別し評価する助けとなることから、目的適合性がある。

伝達ツールとしての表示及び開示

- 7.8 財務諸表は、財政状態計算書及び財務業績の計算書において、認識した資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を表示する。また、それらの認識した構成要素に関する追加的な情報及び利用者にとって目的適合性のある他の情報も開示する。当該情報を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、資産、負債、持分、収益及び費用の忠実な表現に寄与する。このような伝達は、財務諸表における情報の理解可能性及び比較可能性も高める。効率的かつ効果的な伝達には、以下のことが含まれる。
- (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、表示及び開示の目的及び原則を使用する。
- 7.9 財務報告の他のすべての領域と同様に、コストは表示及び開示に関する決定を制約する。したがって、表示及び開示によって提供される情報の便益は、当該情報を提供するコストを正当化するのに十分でなければならない。

分類

- 7.10 分類とは、資産、負債、収益、費用又は持分を、共通した特徴に基づいて区分けすることである。そうした特徴には、項目の性質、企業が行う事業活動の中での役割（機能）及びどのように測定されるのかが含まれるが、これらに限らない。
- 7.11 分類は、資産、負債及び持分について選択された会計単位に適用される（4.57 項から 4.63 項参照）。しかし、収益及び費用については、ある資産又は負債の帳簿価額の変動から生じた収益又は費用の合計を内訳項目に分解して、それらの内訳項目を別個に分類することが適切な場合もある。これが適切となるのは、当該内訳項目が非常に異なる特徴を有していて、それらを区別して分類することが、財務情報の目的適合性及び理解可能性を高めることとなる場合である。
- 7.12 異質な項目を一緒に分類すると、目的適合性のある情報を覆い隠し、理解可能性を低下させる。したがって、異質な項目を一緒に分類することは、一般的には、最も有用な情報をもたらすものではない。
- 7.13 相殺が生じるのは、企業が資産と負債の両方を独立の会計単位として認識し測定するが、それらを財政状態計算書において単一の純額として表示する場合である。相殺は、異質な項目を一緒に分類するので、一般的には適切でない。資産と負債の相殺は、権利と義務のセットを単一の会計単位として扱うこととは異なる（4.60 項参照）。

集約

- 7.14 集約とは、特徴を共有していて一緒に分類される個々の項目を合算することである。さまざまなレベルの集約が、財務諸表のさまざまな部分で必要とされる場合がある。
- (a) 財政状態計算書及び財務業績の計算書では、より高レベルの集約が使用される。
- (b) 財務諸表注記では、より低レベルでの集約が必要とされることが多い。
- 7.15 集約を行うことは、大量の詳細を要約することによって情報の有用性を高める。しかし、集約を行うと詳細な情報の一部が隠される。したがって、大量の瑣末な詳細や過度の集約によって、目的適合性のある情報が不明瞭となることがないように、バランスを取る必要がある。

表示及び開示の目的及び原則

- 7.16 基準の中に具体的な表示及び開示の目的を記載することによって、企業が目的適合性のある情報を識別し、当該情報を最も効率的かつ効果的な方法で伝達する方法を決定することが可能になる。
- 7.17 表示及び開示の要求事項を設定する際に、下記の両者の間でバランスが必要とされる。
- (a) 企業の資産及び負債、並びに当期の取引及び他の事象を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するように、企業に柔軟性を与えること。
- (b) 企業間及び報告期間をまたがって比較可能な情報を要求すること。
- 7.18 効率的かつ効果的な情報の伝達には、以下の原則を考慮することも必要となる。
- (a) 企業固有の情報の方が「決まり文句」よりも有用であり、財務諸表の外で容易に入手可能な情報よりも有用である。
- (b) 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。

財務業績に関する情報

- 7.19 財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は財務業績の計算書において、次のいずれかに分類される。
- (a) 純損益計算書（これには純損益に係る小計又は合計が含まれる）¹⁴
- (b) その他の包括利益
- 7.20 純損益計算書の目的は、次のことである。
- (a) 企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写する。
- (b) 将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供する。

¹⁴ この「概念フレームワーク」[案]は、財務業績の計算書を単一の計算書で構成するのか2つの計算書で構成するのかを定めてない。簡潔性のため、この「概念フレームワーク」[案]では、「純損益計算書」という用語を、独立の計算書（純損益についての合計を示す）と単一の計算書の中の独立のセクション（純損益についての小計を示す）の両方を指すものとして用いている。

財務報告に関する概念フレームワーク

- 7.21 したがって、純損益計算書に含まれる収益及び費用は、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。
- 7.22 純損益に係る合計又は小計は、企業の当期の財務業績についての高度に要約された描写を提供する。多くの利用者が、この合計又は小計を、企業の当期の財務業績の分析及び企業の資源に係る経営者の受託責任の分析に組み込んでおり、より詳細な分析の出発点あるいは企業の当期の財務業績の主要な指標のいずれかとして使用している。それでも、企業の当期の財務業績を理解するには、すべての認識した収益及び費用（その他の包括利益に含めた収益及び費用を含む）の分析とともに、財務諸表に記載された他の情報の分析が必要となる。
- 7.23 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、すべての収益及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推定がある。この推定は、以下のものについては反証ができない。
- (a) 歴史的な原価で測定される資産及び負債に関連する収益又は費用
 - (b) 現在価額で測定される資産及び負債に関連する収益又は費用の構成部分のうち、区分して識別されていて、関連する資産及び負債を歴史的な原価で測定したならば生じるであろう種類のもの。例えば、利付資産が現在価額で測定され、金利収益が当該資産の帳簿価額の変動の構成部分の1つとして識別される場合は、その金利収益を純損益計算書に含めることが必要となる。
- 7.24 すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に記載されるという仮定が反証できるのは、下記の場合のみである。
- (a) 当該収益若しくは費用（又はその構成部分）が、現在価額で測定される資産又は負債に関連するものであり、7.23 項(b)に記述した種類のものではなく、かつ、
 - (b) 当該収益若しくは費用（又はその構成部分）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。
- これに該当する場合、当該収益若しくは費用（又はその構成部分）はその他の包括利益に含まれる。
- 7.25 収益及び費用をその他の包括利益に含めることとなる場合の一例は、ある資産又は負債について財政状態計算書では現在価額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及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（6.74 項から 6.77 項参照）。
- 7.26 収益又は費用がある期間においてその他の包括利益に含まれる場合には、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ある。この振替は、その将来の期間において純損益計算書に含まれる情報の目的適合性が高まる時点で行われる。
- 7.27 こうした振替が行われるという推定が反証される可能性があるのは、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である。そうした基礎を識別できない場合は、当該収益又は費用をその他の包括利益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 資本及び資本維持の概念

本章は、現行の概念フレームワークの第4章から引き継いだ内容に、用語の整合性のための軽微な変更を加えたもので構成されている。変更点を明示するため、見え消し方式で示している。削除する文言に取消線、新規の文言に下線を付している。付番の方式も変更されている（例えば、「4.1」から「8.1」に）が、見え消しとしては示していない。

資本の概念

- 8.1 貨幣資本概念は、財務諸表の作成に際してほとんどの企業が採用している。投下した貨幣又は投下購買力などの貨幣資本概念の下では、資本（capital）は企業の純資産又は持分と同義である。操業能力などの実体資本概念の下では、資本は、例えば1日当たりの生産量に基づく企業の生産能力とみなされる。
- 8.2 企業による適切な資本概念の選択は、財務諸表の利用者のニーズに基づかなければならない。したがって、財務諸表の利用者が主に名目投下資本の維持又は投下資本の購買力に関心を有する場合には、貨幣資本概念を採用しなければならない。しかし、利用者の主要な関心が企業の操業能力にある場合には、実体資本概念を用いなければならない。選択された概念は、その概念を機能させるうえでいくつかの測定上の困難さがあるとしても、利益の算定にあたって達成されるべき目標を示している。

資本維持の概念及び純利益の決定

- 8.3 8.1項の資本概念は、次の資本維持の概念を生じさせる。
- (a) **貨幣資本の維持** — この概念の下では、利益は、当期中の所有者への分配と所有者持分請求権の保有者からの出資を除いた後の、期末の純資産の名目（又は貨幣）額が、その期の期首の純資産の名目（又は貨幣）額を超える場合にのみ、稼得される。貨幣資本の維持は、名目貨幣単位又は恒常購買力単位のいずれかで測定することができる。
- (b) **実体資本の維持** — この概念の下では、利益は、当期中の所有者持分請求権の保有者への分配と所有者からの出資を除いた後の、期末における企業の物的生産能力又は操業能力（又はその能力を達成するために必要な資源若しくは資金）が、その期の期首の物的生産能力を超える場合にのみ、稼得される。
- 8.4 資本維持の概念は、企業が維持しようとする資本をどのように定義するかに関係する。資本維持の概念は、利益が測定される評価の基準を提供することになるので、資本の概念と利益の概念との連繋をもたらす。それは、資本に対する企業の報酬と資本の返還を区別するための必要条件である。資本を維持するために必要な金額を超える資産の流入額のみが利益とみなされ、資本に対する報酬とみなされる。したがって、利益は、収益から費用（該当する場合は、資本維持修正額を含む）を控除した後の残余额である。費用が収益を超える場合には、残余额は純損失となる。
- 8.5 実体資本維持の概念では、測定基礎として現在原価を採用する必要がある。しかし、貨幣資本維持の概念では、特定の測定基礎を用いる必要はない。この概念の下での測定基礎の選択は、企業が維持しようとする貨幣資本の種類によって決定される。

財務報告に関する概念フレームワーク

- 8.6 この2つの資本維持の概念の主要な差異は、企業の資産及び負債の価格変動の影響に関する取扱いにある。一般的に、企業が期末において期首と同じだけの資本を有している場合には、企業はその資本を維持したことになる。期首の資本を維持するために必要な額を超える額が利益である。
- 8.7 貨幣資本維持の概念の下では、資本が名目貨幣単位で定義される場合には、利益は、当期中の名目貨幣資本の増加を表す。したがって、慣習的に保有利得と呼ばれる当期中に保有した資産の価格の増加額は、概念上利益である。しかし、それらは、資産が交換取引によって処分されるまで、そのようには認識されないかもしれない。貨幣資本維持の概念が恒常購買力単位で定義されるときには、利益は、当該会計期間中の投下購買力の増加額を表す。したがって、一般物価水準の増加を超える資産価格の増加額の部分のみが利益とみなされる。増加額の残余は、資本維持修正額、したがって持分の一部として扱われる。
- 8.8 資本が物的生産能力で定義される実体資本維持の概念の下では、利益は、当期中における当該資本の増加額を表す。企業の資産及び負債に影響を及ぼすすべての価格変動は、企業の物的生産能力の測定において変動とみなされる。したがって、それらは、利益ではなく、持分の一部である資本維持修正額として扱われる。
- 8.9 測定基礎及び資本維持の概念の選択によって、財務諸表の作成にあたって用いられる会計モデルが決定される。~~会計モデルの違いにより、異なる度合の目的適合性と信頼性がもたらされるため、その他の領域と同様に、経営者は目的適合性と信頼性との間に均衡を求める必要がある。この「概念フレームワーク」は、一定範囲の会計測定モデルに適用可能なものであり、したがって、選択したモデルに基づいて作成される財務諸表の作成及び表示に関する指針を提供するものである。現在のところ、当審議会 IASB は、超インフレ経済下の通貨で報告する企業などのような例外的な状況下にある場合を除き、特定の測定モデルを規定する意図はない。しかし、この意図は、各国における進展に照らして再検討されるであろう。~~

資本維持修正

- 8.10 資産及び負債の再評価又は修正再表示によって、持分の増加又は減少がもたらされる。持分の増加又は減少が収益及び費用の定義を満たすとしても、これらは特定の資本維持概念の下では損益計算書に計上されない。その代わりに、これらの項目は、資本維持修正額又は再評価剰余金として持分に計上される。~~資本維持に関するこれらの概念は、この「概念フレームワーク」の 4.57 項から 4.65 項で検討している。~~

IASBは新規の各項を提案している。新規の項であるため、見え消しを使用していない。

付録 A

キャッシュ・フローを基礎とした測定技法

この付録は、「財務報告に関する概念フレームワーク」[案]の不可欠の一部である。

- A1 時には、第6章に記述した測定基礎を用いて算定した測定値が観察できないことがある。こうした場合に、それをキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いて見積ることができることもある。特に、
- (a) 資産の使用価値と負債の履行価値は、こうした測定技法でしか算定できない。
 - (b) 公正価値が観察できない場合には、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法又は他の技法を用いて見積ることが必要となる。
- A2 キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、測定基礎ではなく、測定値の見積りの手段である。したがって、こうした測定技法を使用する際には、当該技法の使用の目的（すなわち、どの測定基礎を用いようとしているのか）を識別して、その目的に照らして、当該技法が以下の要因を含んでいるかどうかを識別する必要がある。
- (a) 将来キャッシュ・フローの見積り
 - (b) 測定対象とする資産又は負債に係る将来キャッシュ・フローの金額及び時期の生じ得る変動のうち、当該キャッシュ・フローに固有の不確実性により生じたもの（A6項からA10項参照）
 - (c) 貨幣の時間価値
 - (d) キャッシュ・フローに固有の不確実性の負担に対する価格（すなわち、リスク・プレミアム又はリスク・ディスカウント）。この価格は、生じ得るキャッシュ・フローの範囲の中心部分の中の単一の金額を測定するために使用される技法では捕捉されない（A6項からA10項参照）。この価格は不確実性の程度に左右される。また、投資家が、キャッシュ・フローが不確実な資産に対しては、キャッシュ・フローが確実な資産（又は負債）よりも少ない金額を支払う（又は、負債の引受けについて、より多くの金額を受け取ると見込む）であろうという事実も反映する。
 - (e) 市場参加者がその状況で考慮に入れるであろう他の要因（流動性など）
- A3 負債については、A2項(b)及びA2項(d)で述べた要因には、企業が当該負債を履行できないかもしれないリスク（自己の信用リスク）が含まれる。
- A4 A2項に列挙した要因のすべてが、キャッシュ・フローを基礎とした測定のすべてにおいて考慮されるわけではない。しかし、そのような技法が公正価値の見積りに使用される場合には、当該要因のすべてを捕捉し、市場参加者の観点を採用することが必要となる。履行価値又は使用価値の見積りは、企業の観点を採用するものである。
- A5 キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、測定基礎をカスタマイズするために使用することができる（例えば、A2項に列挙した諸要因の一部だけの更新を選択することによって公正価値から乖離することによって）。測定基礎をカスタマイズすることにより、

財務諸表利用者に目的適合性のより高い情報がもたらされる場合がある。しかし、財務諸表利用者が理解することが困難となる可能性もある。したがって、基準においてカスタマイズした理由を当該基準に関する結論の根拠において説明することが必要となる。

キャッシュ・フローの金額及び時期の見積りの考え得る変動可能性

- A6 キャッシュ・フローの金額に関する不確実性は、資産及び負債の重要な特徴である。資産又は負債を不確実な将来キャッシュ・フローを参照して測定する際には、生じ得るキャッシュ・フローの範囲を、単一の金額を選択して表現することが必要である。最も目的適合性の高い金額は、通常、範囲の中心部分からのもの（中位推計）である。
- A7 異なる中位推計は異なる情報を提供する。例えば、
- (a) 期待値（確率加重平均（統計上の平均値とも呼ぶ））は、結果の全体の範囲を反映し、可能性の高い結果に高いウェイトを与える。これは当該資産又は負債から生じる現金（又は他の経済的便益）の最終的な流入又は流出の予測を意図したものではない。
 - (b) 発生する可能性の方が高い最大金額（統計上の中央値に類似）は、その後の損失の確率が50%を超えず、その後の利得の確率が50%を超えないことを示している。
 - (c) 最も可能性の高い結果（統計上の最頻値）は、資産又は負債から生じる最終的な流入又は流出を予測するものである。
- A8 これらの中位推計のそれぞれを、下記の例で示す。

設 例

確率 (%)	キャッシュ・フロー (CU) (a)
40	100
30	200
30	500

(a) この「概念フレームワーク」[案]では、貨幣金額は「通貨単位」(CU)で表示している。

この例では、

- (a) 期待値（平均値）は、 $CU250 (40\% \times CU100 + 30\% \times CU200 + 30\% \times CU500)$ である。
 - (b) 発生する可能性の方が高い最大金額（中央値）は $CU200$ である。（キャッシュ・フローが $CU200$ を超える確率は50%未満であり、キャッシュ・フローが $CU200$ よりも少なくなる確率は50%未満である。）
 - (c) 最も可能性の高い結果（最頻値）は $CU100$ である。これは確率が最も高い結果である。
- A9 A2項で述べたように、中位推計は、最終的な結果が中位推計と異なるかもしれないという不確実性の負担に対する価格を反映しない。
- A10 どの中位推計も、生じ得る結果の範囲に関する完全な情報を提供しない。完全な情報を提供するためには、開示が必要となる可能性がある。

付録 B 用語集

この用語集は、「財務報告に関する概念フレームワーク」からの抜粋である。

agent 代理人	他者（本人）に代わってその利益のために行動することに主に従事する者	CF 4.23
aggregation 集約	特徴を共有していて一緒に分類される個々の項目を合算すること	CF 7.14
asset 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	CF 4.4
classification 分類	資産、負債、収益、費用又は持分を、共通した特徴に基づいて区分けすること	CF 7.10
combined financial statements 結合財務諸表	互いに親会社・子会社の関係がない複数の企業について作成される財務諸表	CF 3.17
commercial substance 商業上の実質	契約の経済実態に対しての見分けのつく影響	CF 4.53, 4.55
comparability 比較可能性	項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能にする補強的な質的特性	CF 2.24
complete depiction 完全な描写	描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報（すべての必要な記述及び説明を含む）を含んでいる描写。完全性は忠実な表現の1つの構成要素である。	CF 2.16
consolidated financial statements 連結財務諸表	境界の基礎が直接支配と間接支配の両方である報告企業の財務諸表	CF 3.15(b)
constructive obligations 推定的義務	企業が慣行、公表した方針又は具体的な声明と整合しない方法で行動する実際上の能力を有していない場合に生じる、経済的資源の移転を要する義務を記述するために、しばしば使用される用語	CF 4.34

財務報告に関する概念フレームワーク

control 支配	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	CF 4.18
cost constraint コストの制約	報告のコストが便益を上回る場合に財務報告書が情報を提供することを妨げる一般的な制約	CF 2.38
current value measurement 現在価額測定	資産、負債、収益及び費用についての貨幣的情報を、測定日現在の状況を反映するように更新される情報を使用して提供する測定値	CF 6.19
derecognition 認識の中止	過去に認識した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	CF 5.25
economic resource 経済的資源	経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利	CF 4.4
enhancing qualitative characteristics 補強的な質的特性	財務情報が目的適合性があるとともに忠実な表現を提供する場合に、当該情報の有用性を高める質的特性	CF 2.4, 2.22
equity 持分	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	CF 4.4
equity claim 持分請求権	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に対する請求権	CF 4.44
executory contract 未履行契約	同等に未履行である契約。すなわち、いずれの当事者も自らの義務を全く履行していないか、又は両方の当事者が自らの義務を同じ範囲まで部分的に履行している。	CF 4.40
existence uncertainty 存在の不確実性	資産又は負債が存在するのかどうかに関する不確実性	CF 5.15-5.16
expenses 費用	持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加(持分請求権の保有者への分配を除く)	CF 4.4
fair value 公正価値	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又は負債を移転するために支払うであろう価格	CF 6.21

faithful representation 忠実な表現	表現しようとしている経済現象を忠実に表現する財務情報。忠実な表現は、単なる法的形式に関する情報ではなく、経済現象の実質に関する情報を提供する。完璧に忠実な表現は、完全で中立的で誤謬がない。忠実な表現の提供は、有用な財務情報の2つの基本的な質的特性のうちの1つである。	CF 2.14-2.15
free from error 誤謬がない	現象の記述に誤謬や脱漏がなく、誤謬なしに選択され適用されたプロセスを使用して作成されている。誤謬がないことは、忠実な表現の1つの構成要素である。	CF 2.19
fulfillment value 履行価値	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	CF 6.34
fundamental qualitative characteristics 基本的な質的特性	財務情報が一般目的財務報告書の主要利用者にとって有用なものとなるために有していなければならない質的特性。それらは、目的適合性と忠実な表現である。	CF 2.4
general purpose financial report 一般目的財務報告書	報告企業の経済的資源、企業に対する請求権並びに当該経済的資源及び請求権の変動に関する情報を、報告企業の投資者、融資者及び他の債権者に提供する報告書	CF 3.2
general purpose financial statements 一般目的財務諸表	財務諸表の主要な利用者が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資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報（資産、負債、持分、収益及び費用に関しての）を提供する特定の形態の一般目的財務報告書	CF 3.2, 3.4
going concern assumption 継続企業の前提	報告企業が継続企業であり、予見可能な将来について事業を継続するであろうという仮定	CF 3.10
historical cost measure 歴史的原価測定値	資産、負債、収益及び費用に関する貨幣的情報を、それらを創出した取引又は事象から導き出された情報を用いて提供する測定値。資産又は負債の歴史的原価は、価格の変動を反映しない。しかし、時の経過とともに、資産の消費又は減損及び負債の履行などの変動を反映する。	CF 6.6
Income 収益	持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の所有者からの拠出に関するものを除く）	CF 4.4
liability 負債	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	CF 4.4

財務報告に関する概念フレームワーク

material information 重要性のある情報	その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて一般目的財務報告書の主要な利用者が行う意思決定に影響する可能性がある情報	CF 2.11
measure 測定値	資産、負債、持分又は収益若しくは費用の項目を所定の測定基礎で測定した結果	CF 6.2
measurement 測定	企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を貨幣的に数量化するプロセス	CF 6.2
measurement basis 測定基礎	測定しようとする項目の識別された特徴（例えば、歴史的原価、公正価値又は履行価値）	CF 6.2
measurement uncertainty 測定の不確実性	測定基礎の適用の結果が精密ではなく一定の範囲でしか算定できない場合に生じる不確実性	CF 2.12-2.13, 5.20-5.21, 6.55-6.56
neutral 中立的な	財務情報の選択又は表示に偏りが無い。中立的な描写は、財務情報が利用者に有利又は不利に受け取られる確率を増大させるための、歪曲、ウェイトづけ、強調、軽視、その他の操作が行われていない。中立性は、忠実な表現の1つの構成要素である。	CF 2.17
objective of general purpose financial reporting 一般目的財務報告の目的	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	CF 1.2
objective of general purpose financial statements 一般目的財務諸表の目的	資産、負債、持分、収益及び費用に関して、財務諸表利用者が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任の評価を行う際に有用な情報を提供すること	CF 3.4
obligation to transfer an economic resource	すでに存在していて、少なくとも1つの状況において経済的資源を他者に移転することを企業に要求する潜在能力を有している義務	CF 4.27

**経済的資源を移転
する義務**

offsetting 相殺	資産と負債の両方を独立の会計単位として認識し測定するが、それらを財政状態計算書において単一の純額として表示すること	CF 7.13
outcome uncertainty 結果の不確実性	資産又は負債から最終的に生じることとなる経済的便益の流入又は流出の金額又は時期に関する不確実性	CF 5.17, 6.56
potential to produce economic benefits 経済的便益を生み 出す潜在能力	経済的資源の中で、すでに存在していて、少なくとも1つの状況で経済的便益を生み出すであろう要素	CF 4.13
present obligations to transfer an economic resource 経済的資源を移転 する現在の義務	企業が経済的便益を移転する義務で、 (a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有しておらず、 (b) 義務が過去の事象から生じているもの。すなわち、企業が自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行っている。	CF 4.31
presentation and disclosure 表示及び開示	資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報が財務諸表においてどのように提供されるのかを記述するために使用される用語	CF 7.8
primary users of general purpose financial reports 一般目的財務報告 書の主要な利用者	現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者のうち、情報提供を企業に直接に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない者	CF 1.5
principal 本人	「代理人」参照	CF 4.23
prudence 慎重性	不確実性の状況下で判断を行う際の警戒心の行使	CF 2.18

財務報告に関する概念フレームワーク

qualitative characteristics (of useful financial information) 質的特性（有用な財務情報の）	財務情報を一般目的財務報告書の主要な利用者にとって有用なものとする特性	CF 2.1
recognition 認識	財政状態計算書及び財務業績の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。項目（単独又は表示項目の一部としてのいずれか）を言語及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を関連性のある計算書に記載することを伴う。	CF 5.2
relevant financial information 目的適合性のある財務情報	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財務情報。目的適合性は、有用な財務情報の2つの基本的な質的特性のうちの1つである。	CF 2.6
reporting entity 報告企業	一般目的財務諸表の作成を選択するか又は要求される企業	CF 3.11
timeliness 適時性	意思決定者の決定に影響を与えることができるように適時に情報を利用可能とすること	CF 2.32
unconsolidated financial statements 非連結財務諸表	境界の基礎が直接支配のみである報告企業の財務諸表	CF 3.15(a)
understandability 理解可能性	分類され、特徴付けされ、明瞭かつ簡潔に表示されている財務諸表が有する補強的な質的特性	CF 2.33
unit of account 会計単位	認識及び測定の要求事項が適用される権利のグループ、義務のグループ又は権利と義務のグループ	CF 4.57
users (of general purpose financial statements) 利用者（一般目的財務諸表の）	「一般目的財務諸表の主要な利用者」参照	

value in use 使用価値	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	CF 6.34
verifiability 検証可能性	知識を有する独立した別々の観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達することを可能にする補強的な質的特性	CF 2.29

審議会による 2015 年 5 月公表の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」の承認

公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーのうち11名により公表が承認された。クーパー氏、フィネガン氏及びロイド女史は公表に反対票を投じた。彼らの代替的見解は、本公開草案に関する結論の根拠の後に示している。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
マルティン・エーデルマン	
パトリック・フィネガン	
ゲイリー・カブレック	
スザンヌ・ロイド	
鶯地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	