

特別企画2

# ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第2号「概念フレームワークにおける認識規準」の公表

ASBJ 常勤委員 せきぐち 関口 ともかず 智和

## 1 はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念ED」という。）を公表し、「財務報告における概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）の見直し作業を行っている。

当委員会は、これまで、IASBによる概念フレームワークの見直し作業への対応の一環として、我が国関係者から特に強い関心が示されている純利益及びその他の包括利益（OCI）のリサイクリング並びに測定に関する概念上の位置づけについて、2013年12月の会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議に提出した「純損益/その他の包括利益及び測定」や2015年3月のASAF会議に提出した「会計基準の設定における『企業の事業活動の性質』の役割」といったペーパーを公表すること等を通じて意見発信を行ってきた。

他方、同じく我が国関係者から強い関心が示されている事項のうち、認識規準のあり方については、これまで当委員会は、個別にペーパーの作成・公表を行ってこなかった。しかし、概念フレームワークにおける認識規準の記載において蓋然性規準を明示すべきという国際的な意見発信を行うにあたって、これまで何度となく、「蓋然性規準はすべての状況において必要というわけでないほか、当該状況を識別することは困難であるため、概念フレームワークの認識規準における記述において蓋然性規準を明示することは適切でない」といった見解が聞かれた。

当委員会は、こうした動向を踏まえ、概念フレームワークにおける認識規準のあり方に関するグローバルな議論に貢献する観点から、2015年11月にASBJショート・ペーパー・シリーズ第2号「概念フレームワークにおける認識規準」（以下「本ペーパー」という。）と題するペーパーを公表するとともに、本ペーパーを2015年12月のASAF会議に提出した。以下、本ペーパーについて、仮訳を掲載させていただく。

## 2 本ペーパーの内容

### (要 約)

1. 本ペーパーは、IFRSの「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」)における認識規準に関する国際的な議論に寄与する目的で作成したものである。
2. IASBが概念フレームワークの公開草案を公表して以降、「概念フレームワーク」において、「蓋然性規準」をより堅牢に定めるべきかについて様々な議論がされてきた。このため、本ペーパーでは、次の点について検討を行っている。
  - (a) 「概念フレームワーク」において蓋然性規準を維持すべきかどうか
  - (b) そうであるならば、どのような場合に蓋然性規準が必要となるか
  - (c) 「概念フレームワーク」の改訂においてIASBが検討するかもしれないASBJの提案
3. 「概念フレームワーク」における蓋然性規準の必要性に関して、IASBが首尾一貫した概念に基づいた基準を開発するのを支援するという「概念フレームワーク」の役割を踏まえ、ASBJは、本ペーパーにおいて、これに関する堅牢な記述が必要であろうと結論付けている。
4. しかし、ASBJは、蓋然性規準が常に必要であるとは考えていない。ASBJは、分析に基づき、次のように提案する。
  - (a) 取引から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識については、蓋然性規準は不要である。
  - (b) 「その他の事象」から生じる権利又は義務(若しくは複数の権利ないしは複数の義務)から創出される資産又は負債(対象物)若しくは資産ないしは負債のグループ(複数の対象物のグループ)の認識については、蓋然性規準が必要である。
5. 「事象」、「取引」及び「その他の事象」という用語の区分は、以下のように示される。

事 象
-----

取 引	その他の事象
-----	--------

(注)

- ◇事象…企業に影響をもたらす出来事
- ◇取引…二者又はそれ以上の当事者間で価値ある何かの移転
- ◇その他の事象…取引以外的事象

6. ASBJは、本ペーパーの分析と提案が「概念フレームワーク」の改善に関するIASBの作業に貢献することを期待している。

### I. はじめに

1. 本ペーパーは、IFRSの「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)における認識規準に関する国際的な議論に寄与する目的で作成したものである。

2. 2015年5月に、IASBは公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、「ED」又は「概念フレームワークED」という。)を、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ために公表した。EDでは、「概念フレームワーク」案の目的について、次のように記述している。

- (a) IASBが首尾一貫した概念に基づく基準を開発することを支援すること
- (b) 特定の取引又は事象に当てはまる基準がない場合あるい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ことを支援すること
- (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こと

3. 「概念フレームワーク」は基準ではなく、具体的な基準を覆すものではない。したがって、「概念フレームワーク」の変更の提案は、大半の報告企業の財務諸表には直ちに影響を与えないであろう。しかし、前項の(a)に関連する期待される役割を考慮すると、「概念フレームワーク」の改訂は、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の適用時には、報告企業の財務諸表に著しい影響を与えると見込まれる。したがって、ASBJは、「概念フレームワーク」の開発に前向きに貢献するため、本プロジェクトに関するIASBの審議を注視してきている<sup>1</sup>。

## II. 背景

### IASBの現行の概念フレームワーク

4. IASBの現行の「概念フレームワーク」では、構成要素の定義を満たす対象物は、次の両方に該当する場合には認識すべきであると述べている。

- (a) 当該対象物に関連した将来の経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高い。
- (b) 当該対象物が、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している<sup>2</sup>。

5. 前項における規準(a)は、通常、「蓋然性規準」と呼ばれている。

### IASBのED

6. 概念フレームワークEDでは、認識とは、財政状態計算書又は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対象物を捕捉するプロセスであると述べている<sup>3</sup>。これに関連して、EDでは、財務諸表の目的は企業の価値を示すことではないため、すべての資産及び負債が認識されるわけではないと説明している<sup>4</sup>。

1 ASBJは、IASBのディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」に対するコメントレターに加えて、以下のペーパーを公表してきた。

- (a) ASAF会議ペーパー「純損益/その他の包括利益及び測定」(2013年12月)
- (b) ASBJショート・ペーパー・シリーズ第1号「OCIは不要か」(2014年5月)
- (c) ASAF会議ペーパー「測定基礎の識別、記述及び分類」(2015年3月)
- (d) ASAF会議ペーパー「会計基準設定における『企業の事業活動の性質』の役割」(2015年3月)

2 IASBの「概念フレームワーク」の4.37項参照

3 EDの5.2項参照

7. 認識規準に関して、ED では、認識を行うことで、財務諸表利用者に下記の情報を提供する  
場合、企業は資産又は負債（及び関連する収益、費用又は持分の変動）を認識すべきであると提案している<sup>5</sup>。
- (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
8. ED では、構成要素の定義を満たす対象物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不可能であると述べている。何が利用者にとって有用なのかは、当該対象物と具体的な事  
実及び状況によって決まるからである。したがって、ED では、判断の行使の重要性を強調している。
9. 情報の目的適合性に関して、ED では、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と述べているが、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場合があると説明している<sup>6</sup>。
- (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  
が不確実である場合（一般的に、「存在の不確実性」と呼ばれる。）
  - (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はない場合
  - (c) 資産又は負債の測定が利用可能であるが、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が利用可能でなく入手可能でもない場合（一般的に、「測定の不確実性」と呼ばれる。）
10. ED では、前項における諸要因の組合せ（どれか単一の要因ではなく）は情報が目的適合性を欠く原因とな  
り、他の要因も情報が目的適合性を欠く原因となる可能性があるとも説明している。

#### 過去の ASAF 会議での議論

11. 2015 年 7 月及び 10 月の会議で、ASAF メンバーは概念フレームワーク ED で提案された認識規準について議論した。
12. 2015 年 7 月の ASAF 会議での議論の中で、ASBJ 代表者は、蓋然性規準を認識規準の一部として維持すべきであると提案した。財務諸表の構成要素が、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が特定の閾値を超えると見込まれる場合にだけ認識されるようにするためである。また、ASBJ 代表者は、原則に対する例外（例えば、デリバティブ契約から生じる資産又は負債）があることは承知しつつも、蓋然性規準がおそらく ED の第 5 章「認識及び認識の中止」を検討する際の最も重要な論点であると述べた。この提案に対して、IASB スタッフは、このようなアプローチは「概念フレームワーク」から頻繁に離脱させることになる可能

4 ED の 5.7 項参照

5 ED の 5.9 項参照

6 ED の 5.10 項から 5.14 項参照

性が高く、「概念フレームワーク」に記載される内容によって説明できない離脱を促すことは望ましくないであろうと述べた。

13. ASBJ は、IASB スタッフの懸念を理解する。他方、同時に、ASBJ は、「概念フレームワーク」はIASB が首尾一貫した概念に基づく基準を開発することに役立つように設計されるべきであると強く考えている。認識規準が「概念フレームワーク」において堅牢に定められていない限り、ASBJ は、IASB が基準を開発する際に、資産又は負債の定義を満たす権利又は義務を認識すべきでないのかどうかを決定することは困難となるであろうと考える。
14. 実際に、IASB のディスカッション・ペーパー「料金規制の財務上の影響の報告」に対するコメントレターを検討した際に、ASBJ は、料金規制対象活動から生じる権利又は義務の組合せについて資産又は負債を認識すべきでないと結論付けることは非常に困難であると考えた。同時に、ASBJ は、これが、資産又は負債を認識すべきであることを直ちに意味することになるとは考えていない。これは、IASB の暫定決定（「概念フレームワーク ED」につながったもの）が、こうした資産又は負債を認識すべきか（又はすべきでないか）を結論付けるのに十分に明確でないと考えたからであり<sup>7</sup>、提案されている認識規準が、IASB が基準を開発するのに十分に役立つことにならないという考え得る概念フレームワークの欠陥を示している可能性がある。認識の議論が見直し後の「概念フレームワーク」においてあまりにハイレベルのままとされた場合、IASB は、将来の基準設定プロセスにおいて同様の困難に直面する可能性がある。
15. ED における認識規準をどのように強化するかを検討するにあたり、ASBJ は、蓋然性規準が特に重要であると考えている。これは、「蓋然性規準」を定めるかどうかは、過去の基準設定活動において大きな論争の焦点となったからである。さらに、多くの利害関係者が、「概念フレームワーク」において明確な蓋然性規準を定めないと、基準設定活動において首尾一貫性の低下した決定を生じることになり、IFRS に従って作成される財務諸表における財務情報の有用性の低下につながるという見解を示している<sup>8</sup>。
16. このような検討事項を考慮に入れて、ASBJ は、我々が認識規準の改善に貢献する最も効果的な方法は、蓋然性規準がなぜ非常に重要であるのかを明確化し、蓋然性規準がすべての基準において必要となるわけではないことを認識した上で、どのような場合に蓋然性規準が必要となるのかを決定するための考えられるアイデアを提案することであると考えている。以下の各項において、本ペーパーでは下記の事項について、さらなる説明を行う。
  - (a) 「概念フレームワーク」における蓋然性規準の役割（ASBJ がなぜ蓋然性規準を「概念フレームワーク」において維持すべきだと考えるのかの理由に対応している。）
  - (b) どのような場合に蓋然性規準が必要となるのか
  - (c) IASB が「概念フレームワーク」を改訂する際に検討するかもしれないアプローチ

<sup>7</sup> [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/international\\_issue/comments/20150113.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20150113.pdf)

<sup>8</sup> こうした懸念に対応して、IASB は 2015 年 6 月のボード会議において、ED の提案が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」にどのように影響を与える可能性があるのかに関する IASB スタッフの見解を説明した IASB スタッフペーパーを議論した。

### Ⅲ. 「概念フレームワーク」における蓋然性規準の役割

17. 本ペーパーの第6項で説明したとおり、EDでは、認識とは、財政状態計算書又は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対象物を捕捉するプロセスであると説明している。言い換えると、構成要素の定義は認識規準とともに、どの権利又は義務を財務諸表に認識すべきかを決定するための「フィルター」として機能する。
18. 第4章「財務諸表の構成要素」において、EDでは、次のような資産及び負債の定義を提案している<sup>9</sup>。
  - (a) 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。
  - (b) 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。
19. 上記の定義を補足するため、EDでは、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り、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と説明している<sup>10</sup>。提案された構成要素の定義及び認識規準を組み合わせると、EDでは、本質的には、経済的便益が生みされるか、又は、移転されるであろう状況が少なくとも「1つ」ある限り、どんな権利又は義務でも財務諸表に認識される可能性があるかもしれないという機会を広く残すことになっている。
20. このため、認識の議論を堅牢に行わない限り、「概念フレームワーク」における認識のフィルターは、制限がなくなってしまうだろう。ASBJは、基準設定プロセスにおいて判断が必要であり、「概念フレームワーク」における規範的すぎる記述は、新たな経済的実質に対処しようとする際に基準設定活動を妨げる可能性があるというIASBの見解（EDの5.10項参照）に同意している。「概念フレームワーク」が規範的すぎる場合には、基準の要求事項が、頻繁に「概念フレームワーク」から離脱する可能性があるためである。加えて、規範性を低めた記述の方が、「概念フレームワーク」で説明している概念と現行の基準の要求事項との相互関係（例えば、デリバティブ契約から生じる資産及び負債の認識）をより適切に説明できるかもしれない。
21. しかし、ASBJは、「概念フレームワーク」における認識の議論をハイレベルすぎるままに留めることは、次のような欠点のため、IASBにとって役立つものにならないであろうと考えている。
  - (a) IASBの審議会メンバーが定期的に交代することを考えると、基準開発の際にIASBが整合的ではない決定をすることとなるかもしれない。例えば、現在の審議会メンバーが、ある基準（例えば、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）において蓋然性規準を維持する意図があるとしても、将来の審議会メンバーが異なる考え方をするかもしれない。基準における認識の要求事項に関する不整合な決定により、IASBの基準設定活動に対する信頼が低下するかもしれない。
  - (b) 基準において蓋然性規準を定めるべきかどうかに関してIASBが不適切な決定を行う可

9 EDの4.5項、4.6項及び4.24項参照

10 EDの4.13項参照

能性があるというリスクが生じるであろう（本ペーパーの第 15 項参照）。基準で蓋然性規準を使用しないという不適切な決定（もしあれば）は、財務情報の有用性及び関連するコストに重大な影響を与えるであろう。一部の関係者は、蓋然性規準を定めないことにより、将来の実務において、権利又は義務を際限なく探すことを要求する結果になるかもしれない（それには非常にコストがかかるであろう）ことを懸念している。

(c) IASB は、なぜ現行の基準（例えば、IFRS 第 3 号「企業結合」と IAS 第 37 号）の間に不整合があるのかを説明することが困難であると考えられるかもし、それは、利害関係者が IFRS の要求事項の背景にある概念及びそれにより生じる財務情報を適切に理解する能力を妨げることになるであろう。

22. これらの理由により、ASBJ は、「概念フレームワーク」には、認識規準に関する議論の一部として蓋然性規準を堅牢に定めるという明確な役割があると考えられる。一部の関係者は、ED の 5.13 項では、すでに認識規準を定めることを提案していると主張するかもしれない。同項では、「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：(略)、(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」（本ペーパーの第 9 項参照）と述べているからである。

23. しかし、この文章は、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低い場合にのみ、ある対象物を認識することが不適切である（又は、不適切ではない）かもしれないという可能性を示しているだけであるため、ASBJ は、この記述は好意的に見ても不十分であると考えられる。加えて、ED の 5.19 項では、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るかもしれないとも示されており、ASBJ は、提案されたガイダンスを理解することは困難であると考えている。一部の関係者は、なぜ、認識規準の議論において、ある文章では「蓋然性が低い」に言及する一方で、別の文章では「蓋然性が非常に低い」に言及しているのか疑問に思っている。

#### IV. どのような場合に蓋然性規準が必要となるのか

##### イントロダクション

24. 前章では、「概念フレームワーク」における蓋然性規準の役割（すなわち、なぜ蓋然性規準を「概念フレームワーク」において定めるべきなのか）を説明した。しかし、同時に、ASBJ は、蓋然性規準がすべての基準において必要であるとは考えていない（本ペーパーの第 12 項参照）。したがって、蓋然性規準が必要な状況と、蓋然性規準が必要でないその他の状況をどのように区別するのかに関して課題が生じる。

25. 本章では、どのような場合に蓋然性規準が基準において必要となるのかに関する ASBJ の見解を説明した後でこれに関する説明を示す。その説明において、ASBJ は、過去の事象の結果として生じる「資産」又は「負債」の認識に焦点を当てて分析を提供する。概念フレームワーク ED では、「収益」又は「費用」とは資産の増加又は負債の減少（持分請求権者の保有者からの拠出又は保有者への分配に関するものを除く。）であると説明しているか

らである。

26. さらに、以下の各項において、ASBJは、契約から生じる権利又は義務が資産又は負債の定義を満たす場合であっても未履行契約について資産又は負債を認識すべきでないとして推定している。これは、主に、EDの4.40項から4.42項で説明している理由によるものである。
27. 最後に、ASBJは、企業の財務業績に関する情報（特に、「純損益」に関する情報）は、極めて重要であると考えたものの、本ペーパーでは、収益又は費用をいつ純損益に認識すべきかに関するASBJの見解について論じていない。純損益の認識に関するASBJの見解は、2013年12月のASAF会議に提出した「純損益／その他の包括利益及び測定」<sup>11</sup>と題したASBJのペーパーを含め他のペーパーで述べてきている。ASBJは、概念フレームワークEDに対するコメントレターにおいて、純損益をいつ認識すべきかに関する最新の見解を提供する予定である。

#### ASBJの提案

28. どのような場合に蓋然性規準が必要なのかに関して、ASBJは、次のことを提案する。
- (a) 「取引」<sup>12</sup>から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識について、蓋然性規準は不要である。
- (b) 「その他の事象」<sup>13</sup>から生じる権利又は義務（若しくは複数の権利ないしは複数の義務）から創出される資産又は負債（すなわち、対象物）若しくは資産ないしは負債のグループ（すなわち、複数の対象物のグループ）の認識については、蓋然性規準が必要である。

#### 不確実性の影響の反映——「取引」と「その他の事象」への分類

29. 以下の各項において、ASBJは、個々の資産又は負債を基礎として前項で述べた提案についての理由を説明する。
30. 概念フレームワークEDの5.2項では、認識は構成要素の定義を満たす対象物を言語及び「貨幣金額」で描写することを伴うと説明している。したがって、財務諸表の本体に含まれる財務情報の重要な特徴は、認識と測定が同時に発生するという点である。このため、財務諸表に認識される財務情報が、目的適合性があり忠実に表現されるためには、資産又は負債を認識すべきかどうかの決定は、認識及び測定が、財務諸表に認識される財務情報の有用性に与える統合的な影響を考慮に入れて決定されるべきである。
31. 企業が過去の事象の結果として権利を取得するか又は義務を引き受け、将来キャッシュ・フローのインフロー又はアウトフローが無条件であり、その金額がほぼ確実である場合には、過去の事象の結果として生じる資産又は負債の認識及び測定に関する問題はほとんどない。しかし、権利又は義務から創出される資産又は負債の将来キャッシュ・フローの時期及び金額が不確実である場合には、それにより生じる財務情報が有用となるようにするため、

11 [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/press\\_release/overseas/pressrelease\\_20131227.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20131227.pdf)

12 「取引」という用語の定義については本ペーパーの第33項及び第34項を参照していただきたい。

13 第33項及び第34項に加えて、「その他の事象」という用語の定義については本ペーパーの第41項を参照していただきたい。

財務諸表において資産又は負債を認識及び測定すべきか及びそうである場合にいつ認識すべきなのかを含め、将来キャッシュ・フローの不確実性の影響をどのように反映すべきなのかに関する問題が生じる。ASBJは、大まかには、不確実性の影響を反映するために3つの方法（すなわち、認識、測定、又は認識と測定の両方で反映する方法）があると考えている。

32. 以下の各項において、本ペーパーでは、EDの3.5項（財務諸表は、所定の期間の「取引」及び「その他の事象」の財務的影響に関する情報を提供すると述べている）に沿って、「過去の事象」<sup>14</sup>を、「取引」の定義を満たすものと「その他の事象」の定義を満たすものとに分類することによって、不確実性の影響を反映する方法に関するASBJの分析を提供する。これは、不確実性の影響を反映する方法は、企業が「取引」又は「その他の事象」のどちらを会計処理するのかによって異なるべきであるとASBJが考えているためである。

33. IFRSでは、「取引」という用語も「その他の事象」という用語も定義していないが、辞書における定義<sup>15</sup>では、「取引」とは「人々の間で行われる1つの事業、特に売買行為」とされている。さらに、参考までに、US GAAP<sup>16</sup>では、「取引」という用語を「二者（又はそれ以上）の当事者間で価値ある何かの移転を伴う外的事象」と定義している。したがって、ASBJは、IFRSにおける「取引」という用語は、一般的に、以下の2つの特徴を有すると理解されると考える。

- (a) 価値ある何かの移転を伴う（通常は、購入又は売却の形で）。
- (b) 二者又はそれ以上の当事者が関わる。

34. 以下の各項において、「取引」という用語は、上記に述べた意味で使用している。「事象」、「取引」、「その他の事象」の間の区分を以下に示している。

図表1：「事象」、「取引」、「その他の事象」の区分

事 象	
取 引	その他の事象

(注)

- ◇事象…企業に影響をもたらす出来事
- ◇取引…二者又はそれ以上の当事者間で価値ある何かの移転
- ◇その他の事象…取引以外の事象

#### 取引から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識

35. 企業が「取引」の結果として権利を取得する又は義務を引き受ける場合には、資産又は負

14 「事象」という用語も「過去の事象」という用語もIFRSにおいて定義されていないが、US GAAPでは「事象」を「企業に影響をもたらす出来事。この用語は、企業に影響を与える取引とその他の事象の両方を含む。」と定義している。本ペーパーにおいては、US GAAPの定義を参考に、「事象」という用語を、「企業に影響をもたらす出来事」を示すための一般的な意味として使用している。

15 Oxford Advanced Learners' Dictionary 8th Edition

16 FASB 会計基準コード化体系のマスター用語集

債を認識すべきかどうかは、多くの場合に重大な論点ではない。例えば、企業が現金と交換に不動産を購入する場合には、資産を認識すべきかどうかについて疑問はほとんどない。実務において、不動産を購入し、当該不動産に対する企業の権利が確立されている場合には、単に資産が財政状態計算書の本体に認識されるとともに、支払った現金について当該計算書から認識の中止が行われる。

36. 取引の結果として取得した資産又は引き受けた負債の認識は、以下のように概念的にも正当化される可能性がある。移転される又は受け取る対象物と交換に現金を受け取る又は支払う交換取引の場合には<sup>17</sup>、取引価格は、取引に係わる当事者が推定する将来キャッシュ・フローの発生シナリオ及び可能性を反映すると考えられ、将来キャッシュ・フローの不確実性（もしあれば）の影響は、取引価格に反映される。さらに、非交換取引を含めた他の種類の取引について<sup>18</sup>、移転される又は受け取る対象物の価値を見積る必要はないが、将来キャッシュ・フローの不確実性（もしあれば）の影響は、移転又は受取りがされる対象物の価値に対しても反映される。
37. いずれにせよ、前項で説明した両方のケースの文脈の中で、不確実性の影響は当初認識時に資産又は負債の測定に適切に反映されると我々は考えている。このように、財務諸表の本体に認識される価値に関する情報は、通常は、財務諸表利用者に有用な情報を提供すると考えられる。
38. したがって、企業が取得するとすぐに権利が消費され、費用が直ちに認識される状況（清掃サービスに関する支出など）を除いて、取引から生じる権利又は義務の場合には、移転される又は受け取る価値で測定される資産又は負債を認識することが、適切であると考えられる。したがって、取引の結果として生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の場合には、蓋然性規準は不要である。
39. 現行の「概念フレームワーク」に示されている認識規準（本ペーパーの第4項参照）が不適切に関して論争がある。これは、オプション契約の場合には、当該対象物に関連する将来の経済的便益が企業に流入するか企業から流出することは必ずしも可能性の高いものではなく、認識規準が、オプション契約から生じる資産又は負債の認識の可能性を排除しているように見受けられるからである。このため、多くの人々が、現行の「概念フレームワーク」の現在の認識規準を再検討すべきであると主張している。これは、オプション契約から生じる資産又は負債に関する情報は有用で、現行基準の要求事項と整合的に、当該資産又は負債は財務諸表に認識すべきであると彼らが考えているからである。本ペーパーの第36項及び第38項で説明しているASBJの分析に従うと、結論は、オプション契約から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債は財務諸表に認識すべきであるというものになる。これは、将来キャッシュ・フローの不確実性の影響はすでに取引価格に、それによりその測定に

17 異なる価値が当事者間で移転される又は受け取られる取引の場合には、移転される価値と受け取る価値との差額は適切に調整されることになる。

18 これは、通常、移転される又は受け取る対価が非相互的（non-reciprocally）である非交換取引（通常、第三者への寄付金についての企業の支払）とともに、当事者間で現金の移転も受取りもない取引（これは、通常、物々交換と呼ばれる）が含まれる。

織り込まれているからである。

40. さらに、初期投資を伴わない企業のデリバティブ契約（例えば、金利スワップ取引）の場合、取引の開始時に移転される又は受け取る価値はゼロ又はゼロに近いことが多いが、その（ゼロの）価値は、相手方との契約の条件に示されている将来キャッシュ・フローの発生のはぼすすべてのシナリオ及び可能性を反映するものと考えられる。したがって、測定はゼロ又はゼロに近い（及び貨幣情報は当初認識時に財務諸表に示されない場合がある）ものの、本件に関する結論も、デリバティブ契約から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債は財務諸表に認識すべきであるというものになる。

#### その他の事象から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債の認識 不確実性の影響の反映

41. 企業が「その他の事象」の結果として権利を取得する又は義務を引き受ける場合、資産又は負債を認識すべきかどうかの決定に困難が存在する。「その他の事象」という用語は、IFRSにもUS GAAPにも定義されていないが、本ペーパーにおいては、「取引以外の事象」を意味するためにこの用語を使用しており、これには、訴訟、自然災害などが含まれる。したがって、その他の事象の結果として生じる権利又は義務には、次のものが含まれる。
- (a) 第三者が起こした係争中の訴訟の申立ての結果次第で、第三者に自らの経済的資源を移転する企業の義務
  - (b) 顧客に移転した財又はサービスが合意された仕様に従っていないと発見された場合に補償する企業のアシュアランス型の製品保証義務<sup>19</sup>
  - (c) 他者の不正行為について企業が訴訟手続の結果次第で、現金を受け取る企業の権利
42. その他の事象から生じる権利又は義務の場合、当初に移転される又は受け取る価値（取引価格など）はない。したがって、これを財務諸表に認識するとした場合には、権利又は義務から生じる将来キャッシュ・フローを見積ることが必要である。したがって、問題は、不確実性の影響を反映する最善の方法は何か、すなわち、認識で、測定で、又は認識と測定の両方で、のいずれによって反映すべきなのか、である。このケースにおいて、ASBJは、不確実性の影響を認識で反映することが少なくとも必要であると考えられる。
43. これは、その他の事象から生じる権利又は義務から生じる将来キャッシュ・フローの生成は、企業の統制外の事象の発生に依存することが多く、将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローを伴う企業の資産又は負債を創出するトリガー事象が必ずしも明らかでない場合

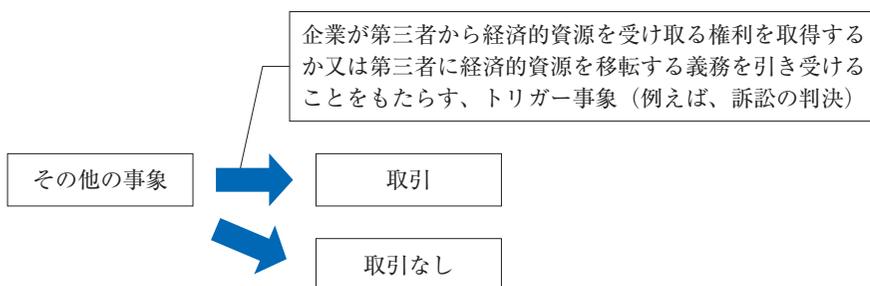
19 取引の結果として当事者間で移転される又は受け取る権利又は義務を財務諸表に別々に認識すべきであるということが明白である場合があるが、それが明白でない他の場合がある。例えば、保証義務が別々に価格設定又は交渉されており、当該義務が明示的に企業に発生する場合、企業は、取引の結果として当該義務を負債として財務諸表に別々に認識すべきであることは明白である。他方、企業が顧客に黙示的に（例えば、法律又は事業慣行のため）保証を提供する場合には、企業が取引を締結する際に当該義務を財務諸表に別々に認識すべきかどうかは明白ではない。本ペーパーにおいて、ASBJは、企業が取引を締結する際に財務諸表に別々に認識すべき保証義務は企業に発生しないと推定している。これは、法律又は事業慣行の目的は、欠陥品を購入するリスクから顧客を保護することであり、こうした保護は、通常、所定の期間内に欠陥（「その他の事象」の一部を構成する）が生じる場合に、製品は販売時に欠陥であったと推定するからである。

があり、したがって、企業の資産又は負債が存在するのかが常に明確とは限らないからである。この概念は、「存在の不確実性」として説明されることがある。EDの5.16項では、このケースを次のように説明している。

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が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が又は企業がそれを行ったのかが不確実な場合がある。

44. さらに、ASBJは、「その他の事象」は、トリガー事象（他者から経済的資源を受け取る企業の権利又は他者に経済的資源を移転する企業の義務を識別する）の結果として時がたつにつれ「取引」を生じさせる場合があることに留意している。例えば、ある第三者が企業に対して訴訟を起こす場合、企業はその時点で支払いの義務を有しておらず、したがって、企業と第三者の間取引はない。しかし、訴訟の判決が裁判所から言い渡される際に、企業は、その判決に従って第三者から現金を受け取る権利を取得するか又は第三者に現金を移転する義務を引き受ける場合がある。

図表2：「その他の事象」から「取引」への変化の関係



45. さらに、その他の事象から生じる権利又は義務の場合、企業は、通常、第三者に権利又は義務を移転する実際上の能力を有しておらず<sup>20</sup>、そのため、企業がそれを第三者に権利又は義務を移転することを通じて当該権利又は義務からのキャッシュ・フローを生成することを選択することはほぼ不可能である。したがって、当該権利又は義務を財務諸表に認識し、期待値を用いて単に測定だけで当該不確実の影響を反映すると、財務諸表に認識される金額の目的適合性が低下することになる。その金額は、将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローの見通しの評価のための予測価値を有さないことになるからである。

20 ASBJの考えでは、次の場合には、企業は資産又は負債を第三者に移転する実際上の能力を有していない。

- (a) (i)企業がある対象物を第三者へ移転することによって当該対象物からのキャッシュ・フローを実現することができる市場へのアクセスを有していない、又は(ii)将来キャッシュ・フローの発生シナリオ及びその可能性を企業及び第三者が合理的に知っていないという理由で、企業は権利又は義務の移転先を見つけることができない。
- (b) 企業が資産又は負債を移転することが法的に又は実質的に制限されている。

### 基準において「蓋然性規準」を定めないことの帰結

46. その他の事象から生じる権利又は義務について不確実性の影響を認識で反映することが適切であると推定すると、次の問題は、それをどのように認識で反映すべきなのかである。これに関して、ASBJは、蓋然性規準を使用することが適切であると考え。これは、企業が将来キャッシュ・フローの発生可能性の低い資産又は負債を認識してそれを期待値に基づいて（企業が予想するほぼすべての考え得るキャッシュ・フローのシナリオを用いて）測定する場合には、企業は、将来にキャッシュ・フローが発生しないことの結果に関して、将来キャッシュ・フローの金額と財務諸表に認識した金額との差額について利得又は損失を認識して報告することが必要となるからである。過去に認識した利得又は損失を戻し入れるために将来の期間に認識されるこのような利得又は損失は、基本的に、それ自体に予測価値がないため、財務諸表利用者が、企業への将来キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性を評価する際に「ノイズ」となる。
47. さらに、将来キャッシュ・フローの発生の可能性の低い資産又は負債についてでさえも企業が資産又は負債を認識してそれを特定のキャッシュ・フローのシナリオ（例えば、最も可能性の高いシナリオ）に基づいて測定する場合には、財務諸表は理解するのが困難なものとなるだろう。そうすることによって、発生可能性の高い対象物と発生可能性の低い対象物が将来キャッシュ・フローの発生の可能性が類似するかのように追加されることになる。関連する収益又は費用が、当該資産又は負債の測定を参照して財務諸表に認識される場合には、企業の財務業績は歪んでしまう可能性がある。
48. したがって、ASBJは、取引から生じる権利又は義務とは異なり、その他の事象から生じる取得した権利又は引き受けた義務の認識を検討する際には蓋然性規準<sup>21</sup>が必要であると考え。そうすることによって、将来キャッシュ・フローの不確実性の影響が認識に反映される。

### 複数の対象物によるグループの考慮

49. 本ペーパーの第41項から第48項において、ASBJは、個々の資産又は負債（すなわち、個々の対象物）を基礎として、企業が「その他の事象」の結果として権利を取得するか又は義務を引き受ける場合において、どのような場合に蓋然性規準が必要かに関する見解を述べた。しかし、ASBJは、企業が特徴の類似する対象物が数多く存在する場合には、異なるアプローチが必要かについて検討すべきであると考えている。こうした状況において、複数の対象物を合算したベースで考慮した方が、経済現象がより適切に識別されるからである。
50. 個々の資産又は負債から将来の正味キャッシュ・フローが発生する可能性が低い場合であっても、対象物がグループとして企業へ将来の正味キャッシュ・インフローに寄与する可能性が高いような、特徴が類似する多数の対象物を有している場合には<sup>22</sup>、企業は依然としてその対象物を認識すべきである。

21 IFRSにおいて、現行の「概念フレームワーク」では、「可能性が高い（probable）」という用語を定義していない。しかし、当該用語は、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」及びIAS第37号において、「発生する可能性の方が高い（more likely than not）」と同等の意味として説明されている。

51. 例えば、義務を製品を全体として考える場合、企業には、通常、製品保証義務から将来キャッシュ・アウトフローが発生するため、将来キャッシュ・フローの発生の可能性が個々の製品ごとには高いと考えられない場合であっても、アシュアランス型の製品保証負債を財務諸表に認識すべきであると結論を下すことが適切となるであろう。

## V. その他の考慮事項

### 非対称性としての慎重性の適用

52. ED の BC2. 11 項から BC2. 15 項において説明されている「非対称性としての慎重性」の概念を考慮し、ASBJ は、IASB が資産（及び関連する収益）の認識に関して、負債（及び関連する費用）に比べ、より高いハードルを設けることがより望ましいかどうかを検討することが適切である可能性があると考えている。例えば、IAS 第 37 号では、経済的便益を有する資源の流出の可能性が高くなった場合には引当金の認識を要求する一方で、収益の実現がほぼ確実になった場合には資産の認識を要求している<sup>23</sup>。

53. ED の BC2. 11 項から BC2. 15 項で示されている説明を考慮すると、ASBJ は、「概念フレームワーク」における認識規準の議論の中で「非対称性としての慎重性」の概念が記述されることは、IASB にとって有用であろうと考えている。「概念フレームワーク」においてそれを明示的にすることで、IASB が資産（及び関連する収益）と負債（及び関連する費用）との間で非対称的に会計処理の要求事項を開発するのを助けることになるからである。

54. さらに、ASBJ は、非対称性としての慎重性の概念は、測定にも適用される可能性があると考えている。例えば、場合によっては、IASB が資産又は負債の測定についてキャッシュ・フローのシナリオの異なるセットの使用を要求する可能性があるかもしれない。

### 測定の不確実性が極めて高い場合

55. 蓋然性規準を満たす場合、資産又は負債若しくは資産ないしは負債のグループは、通常、信頼性をもって測定され得る。しかし、極めて稀な状況において、権利又は義務から将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローを生み出す見通しが蓋然性規準を満たすと企業が決定する場合であっても、その他の事象の結果として取得した権利又は引き受けた義務から創出される資産又は負債（若しくは資産ないしは負債のグループ）を認識すべきではない、むしろ、目的適合性のある情報の開示の方がより有用な情報を提供すると企業が結論を下す可能性があるかもしれないと ASBJ は考えている。これは、信頼性のある情報<sup>24</sup>が入手可能でないことにより企業が将来キャッシュ・フローを見積るために極めて重大な困難が存在し、そのため、どのように測定しようとも資産又は負債（若しくは資産ないしは負債のグ

22 各対象物の特徴の類似性により、通常は、各対象物から生成される将来キャッシュ・フローの金額及び可能性に関する分布の形は互いに類似するであろう。

23 IAS 第 37 号の第 30 項及び第 33 項参照

24 ED の 2. 21 項参照。ASBJ の考えでは、信頼性のある情報は、例えば、生じ得る将来キャッシュ・フローのシナリオの数が著しく多く、生じ得る将来キャッシュ・フローの金額が著しく幅広い場合には、入手可能でないかもしれない。

ループ) に関する有用な情報を財務諸表利用者に提供することができない場合である。

## Ⅵ. 結 び

56. 本ペーパーにおいて、ASBJ は、ある状況について蓋然性規準が必要であるが、その他の状況において蓋然性規準には目的適合性がないと提案している。ASBJ は、「概念フレームワーク」で、資産又は負債、若しくは資産ないしは負債のグループを認識すべきかどうかを検討する際に、経済的便益の流入又は流出蓋然性が、低く (low) はないが、可能性がある (probable) とも言えないような状況を議論することが必要とも適切とも考えていない。
57. ASBJ は、本ペーパーにおける我々の分析及び提案が、「概念フレームワーク」の改善に関する IASB の作業に貢献することを期待している。