

よくわかる「IASB概念フレームワーク」シリーズ (3)

第3回 財務諸表の構成要素

公認会計士 藤原 由紀 ふじわら ゆき

1. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2018年3月29日に「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂版（2018年版フレームワーク）を公表した。よくわかる「IASB概念フレームワーク」シリーズでは、概念フレームワークの内容及び今回の改訂における主要な変更点について、IASBで客員研究員として概念フレームワークプロジェクトの最終段階に実際にかかわった筆者がわかりやすく解説する。シリーズ第3回目の今回は、2018年版フレームワークの第4章「財務諸表の構成要素」の内容について説明する。

2. 資産

概念フレームワークという財務諸表の構成要素とは、資産 (asset)、負債 (liability)、持分 (equity)、収益 (income) 及び費用 (expense) のことである。それでは早速資産の定義から話を始めよう。2018年版フレームワークによれば、**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。定義中の「経済的資源 (economic resource)」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。なお、「経済的便益 (economic benefits)」という用語は概念フレームワークでは定義されていないが、わかりにくいと思われる読者は、本稿を理解することのみを目的とする限り、「キャッシュ」と読み替えてもらって差し支えない。

まとめると、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権利を指す。以下で詳しく見ていこう。

(1) 権利 (right)

いきなりだが、ここで問題である。企業がある機械の法的所有権を有している場合、資産にあたるのは以下のいずれだろうか。

1. 機械の法的所有権を有していることから生じる種々の権利（機械を使用する権利、他人に賃借する権利、担保として供する権利など）
2. 物理的実体としての機械そのもの
3. 機械から生じる可能性のある経済的便益

正解は1の「機械の法的所有権を有していることから生じる種々の権利」である。2018年版フレームワークは、資産とは権利であることを明確に記述している。ただし、同時に、物体の法的所有権から生じる権利のセットを単一の物体として会計処理することが、多くの場合最も簡潔、明瞭かつ理解可能な情報を提供するであろうことも認めており、直観的な上記2の選択肢と整合するものとなっている。

権利は多くの場合契約や法律等により生じるが、たとえばノウハウを独自開発する場合など、それ以外の方法により生じる場合もある。また、公道を使用する権利など、企業の権利ではあるが資産には該当しないものもある。

(2) 経済的便益を生み出す潜在能力 (potential to produce economic benefits)

それでは次の問題。以下の記述は正しいだろうか、それとも誤りだろうか。

資産の定義を満たすためには、将来経済的便益が生み出される可能性がある程度高くなければならない。

この記述は誤りである。資産の定義を満たすためには、将来経済的便益を生み出す「潜在能力」があれば足りる。すなわち、将来経済的便益が生み出される可能性が低くても差し支えないし、極端な話、考えられる将来のシナリオの中で、少なくとも1つ経済的便益が生み出されるケースがあればそれでよい。

ここで読者の中には、将来経済的便益が生み出される可能性が極めて低い資産を計上することは、利用者に有用な情報をもたらさないのではないか、という疑問を持つ方がおられるかもしれない。これはまさにそのとおりで、利用者に有用な情報をもたらさない場合には、当該資産は計上されないであろう。ここでご留意いただきたいのは、「資産の定義を満たすか否か」と「財務諸表に資産として計上されるか否か」は別問題だということである。この点を理解しやすくするため、以下で具体的な例を考えてみよう。

(3) 例1 — 新素材の生産プロセス

ある企業が、新素材の効果的な生産プロセスを開発した。この生産プロセスはまだ特許登録されていないが、企業はこれを機密にするのに成功している。この生産プロセスは、企業に重要な経済的便益をもたらす可能性が

ある。ただし、この素材はまだ商業化・量産されておらず、実際に企業に経済的便益がもたらされるかはきわめて不確実である。可能性のある将来シナリオの幅はきわめて広く、それぞれのシナリオがどの程度の確率で実現するかの見積りはきわめて困難である。

さて、この生産プロセスは資産の定義を満たすだろうか？

まず、当該生産プロセスは企業が独自に開発し、これを自由に使用することができることから、企業の「権利」である。次に、上述のとおり、この生産プロセスは企業に重要な経済的便益をもたらす可能性があることから、「経済的便益を生み出す潜在能力」を有する。また、企業はこの生産プロセスを自由に使用できると同時に、これを機密にしておき他の企業がこれを使用することを妨げていることから、当該生産プロセスを「支配している」。さらに、企業は過去にこの生産プロセスを開発し、その結果として現在これを使用することができるので、当該生産プロセスは企業が「過去の事象の結果として」支配している「現在の」権利である。以上より、当該生産プロセスは資産の定義を満たす。

それでは、この生産プロセスは企業の財務諸表に資産として計上されるだろうか。ある項目を財務諸表に計上する（必ずしも独立表示項目でなくてもよい）ことを、当該項目の**認識**（recognition）という。したがって、この問いは、企業はこの生産プロセスを資産として認識するか、と言い換えられる。認識についてはシリーズの第4回で詳しく見る予定であるが、この生産プロセスを資産として認識するかどうかは、概念フレームワークの範囲で決定できる事項ではなく、IASBが個々のIFRS基準開発の段階で検討し決定すべき事項である。この例の場合、可能性のある将来シナリオの幅が極めて広く、またそれぞれのシナリオがどの程度の確率で実現するかの見積りがきわめて困難であることから、IASBはこのような資産を認識すべきではないという要求事項を開発するかもしれない。

3. 負債

次に負債の定義を見てみよう。2018年版フレームワークによれば、**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。定義中の「経済的資源」は資産の定義で触れたものと同一であり、負債の定義は資産の定義とが対応する形で設定されているのがお分かりいただけるかと思う。

(1) 義務 (obligation)

それではまず義務について、次の問題を考えてみてほしい。2018年版フレームワークの定義によれば、義務

とは、企業の責務又は責任のうち、以下のいずれを満たすものだろうか。

1. 当該企業が回避する能力を有していない
2. 当該企業が回避する実際上の能力を有していない
3. 当該企業の特定の将来の行動を条件としている

正解は2. である。2018年版フレームワークは、義務とは企業が移転を回避する実際上の能力を有していない企業の責務又は責任であると述べている。

実は、上述の選択肢1～3は、いずれも既存のIFRS基準で取り入れられている考え方である。たとえば選択肢1は、現在の義務が存在するためには、企業は将来の移転を回避する能力を、たとえ理論上でも有してはならない、という考え方であり、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」及びIAS第37号に関連するIFRIC解釈指針第21号「賦課金」において採用されている。選択肢2は、仮に理論上は将来の移転を回避する能力があるとしても、実際には回避が不可能である場合、現在の義務が存在するとする考え方であり、IAS第34号「期中財務報告」で変動リース料に起因する義務に関連してこの考え方が採用されている。選択肢3は、現在の義務が存在するためには回避する実際上の能力の有無を考慮する必要はないとする考え方であり、IAS第19号「従業員給付」における、将来の雇用を条件とする給付に関する義務に関連して採用されている考え方である。

IASBは関係者からのコメントも考慮した結果、このうち選択肢2を採用した^{*1}。

(2) 回避する実際上の能力 (practical ability to avoid)

ここで、義務の定義に含まれる「回避する実際上の能力」についてもう少し説明を追加したい。この概念に対しては、その意味するところが明確でない等の懸念が利害関係者から寄せられたこともあり、2018年版フレームワークは、以下のような例を用いて説明を行っている（以下括弧内の具体例は筆者による追記）。なお、ここで言っているのはあくまでも「義務」があるか否かであり、それが負債の定義を満たすためには後述する「過去の事象の結果」という条件を満たす必要がある点に留意されたい。

- 企業の責務又は責任が、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生じている場合、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ければ、義務を有している。（たとえば、プレスリリースで工場の閉鎖とそれに

*1 シリーズ第1回でも述べたように、概念フレームワークは強制適用文書ではなく、既存のいかなるIFRS基準も自動的に上書きすることはない（したがって既存の要求事項がそのまま有効である）ことに留意されたい。なおIAS第37号及びIFRIC解釈指針第21号に関しては、個別プロジェクトとしてリサーチが進められている。

よる従業員への補償を公表し、それ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ければ、従業員への補償の支払義務を有する。)

- 企業が経済的資源を移転する責務又は責任が、企業の特定の将来の行動を条件としている場合、企業が当該行動を回避する実際上の能力を有していなければ義務を有している。(たとえば、企業が翌年度に特定の事業活動を行った場合にのみ特定の税金を支払う必要がある場合、企業がその事業活動を行わないという実際上の能力を有していなければ、当該税金の支払義務を有する。)
- 継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適当であるということは、企業の清算又は業務の停止によってのみ回避可能な移転について、企業が回避する実際上の能力を持っていないということを含意する。(たとえば、単一事業を行っている企業が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成している場合、企業はその事業活動の停止によってのみ免れることのできる支払を回避する実際上の能力を持っていないことが含意される。)
- 場合によっては、移転を回避するために企業が取りうるすべての行動が、移転そのものよりもはるかに不利な経済上の結果をもたらす場合、企業は移転を回避する実際上の能力がないとみなされることがある。(たとえば、命じられた罰金を支払わなければ企業の事業免許が取り消されて業務継続が不可能な場合、企業は当該罰金の支払を回避する実際上の能力を有していないとみなされるケースがありうる。)

(3) 経済的資源の移転 (transfer of an economic resource)

次に、負債の定義のうち経済的資源の移転について、以下の記述は正しいだろうか、それとも誤りだろうか。

負債の定義を満たすためには、経済的資源の移転の可能性がある程度高くなければならない。

多くの読者が、これは2(2)で紹介した問題と似通っていることに気づかれたことと思う。結論を言うと、この記述も誤りである。資産同様、負債の定義を満たすためには、将来経済的資源が移転される可能性が低くても差し支えないし、極端な話、考えられる将来のシナリオの中で、少なくとも1つ経済的資源が移転されるケースがあればそれでよい。

(4) 過去の事象の結果としての現在の義務 (present obligation as a result of past events)

続いて、過去の事象の結果としての現在の義務、という点について説明したい。ある責務又は責任が、過去の事象の結果としての現在の義務であるためには、以下の2つの条件を満たしている必要がある。

1. 企業はすでに経済的便益を受け取っているか、活

動を行っている

2. 1.の結果として、企業は将来的に経済的資源を移転する、あるいは移転しなくなればならなくなる可能性がある(1.の受取り又は活動を行っていないければこの移転はなされなかった)

これらの条件が意味するのは、企業は将来の活動に関する現在の義務を負っていない(すなわち当該活動に関連する負債は存在しない)ということである。たとえば、企業と従業員が雇用契約を結んでいたとしても、企業がまだ受け取っていない翌月の労働サービスの対価としての翌月の給与に関しては、企業は現在の支払義務を負っていない(したがって企業の負債は存在しない)ということになる。

ちなみに、このように契約は存在するものの、その当事者双方が契約に定められた義務を全く果たしていない場合(あるいは同程度に果たしている場合)、その契約は未履行契約(executory contract)であるといわれる。上述の例では、企業はまだ従業員に給与を支払っていないし、従業員もまだ企業に対して労働サービスを提供していない。未履行契約では義務(給与支払義務・労働サービス提供義務)と権利(労働サービスを受ける権利・給与支払を受ける権利)は相互依存的であり分離できない。そこで、2018年版フレームワークでは、未履行契約は組み合わせられた権利と義務を設定し、それらは単一の資産又は負債を構成すると説明している。

(5) 例2 — 排ガス規制

それでは負債に関して具体的な例を考えてみよう。ある企業は自社工場で主要製品を製造し販売している。環境汚染に対応するため、政府は企業の工場を含む同種の工場に排ガス規制をかけ、特殊な排ガスフィルターを工場に設置することを必須とした。当該規制は2019年1月1日より適用され、同日以降に排ガスフィルターなしに運転を継続した工場には多額の罰金が課されることとなっている。企業の決算期末である2018年9月30日現在、企業ははまだ排ガスフィルターを設置していない。さて、決算期末時点で、企業は当該規制に関連して負債を有しているだろうか？

まず、この新たな規制は企業に「経済的資源の移転」をもたらす可能性がある。もし企業が排ガスフィルターを設置しなければ、罰金を支払わなければならないからである。(排ガスフィルターを設置するための費用又は投資についてはここでは検討しない。)次に、企業がこの移転を「回避する実際上の能力」があるかについて考えてみよう。ここで問題になっているのは企業の主要製品を製造する工場に関する規制であり、当該工場を閉鎖することは企業にとって実際上不可能である。そしてもし運転を継続した場合、(排ガスフィルターを設置しなければ)罰金の支払は不可避である。したがって、企業にはこの移転を回避する実際上の能力はないと考えられる。最後に、企業は「過去の事象の結果としての現在の

義務」を有しているだろうか。この場合、企業は経済的資源の移転の原因となる活動、すなわち2019年1月1日以降に排ガスフィルターなしに工場の運転を継続する、という活動を（まだ）実施していない。したがって、企業は過去の事象の結果としての現在の義務を有さず、したがって関連する負債を有していない。

それでは少し条件を変えて、企業の決算期末が2018年12月31日であったとしよう。当該決算期末時点においても、企業は排ガスフィルターを設置していない。排ガスフィルターの設置には最低でも2週間はかかるため、その設置が2019年1月1日に間に合わないことは確実である。しかしながら企業は、工場の運転を一時的に止めることは考えておらず、2019年1月1日以降も運転を継続する予定である。さて、2018年12月31日時点で企業は負債を有しているだろうか？

ここでも考え方は最初の例と全く同じである。規制違反により企業が経済的資源の移転を行う（罰金を支払う）可能性はきわめて高いが、企業はいまだ経済的資源の移転の原因となる活動を行っていない。したがって、2018年12月31日時点では企業は過去の事象の結果としての現在の義務を有さず、したがって負債が計上されることはない。この場合、支払うと見込まれる罰金の額によっては、当該情報は財務諸表利用者にとって有用な情報となりうるだろう。その場合、企業が当該情報を何らかの手段（たとえば注記）で開示することが必要となるかもしれない。しかしながら、利用者にとってどれほど有用な情報であっても、負債の定義を満たさないものを負債として財務諸表に計上することはできないのである。

4. 持分

それでは次に持分の定義を見てみよう。2018年版フレームワークは、1989年版フレームワークの以下の持分の定義をそのまま引き継いでおり、**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、としている。IASBは、一部の請求権に関して、それを負債と区分すべきか、持分と区分すべきかに関する論点があることを認識しているが、当該論点に関しては概念フレームワークプロジェクトではなく、別のプロジェクト（「資本の特徴を有する金融商品（FICE）」プロジェクト）で検討することとしている*2。

5. 収益及び費用

最後に収益及び費用の定義だが、**収益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**

からの抛出に関するものを除く）、費用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）と定義されている。これは基本的に1989年版フレームワークの収益及び費用の定義を基にしており、先に述べた資産及び負債の定義の変更を反映させる形でアップデートされた定義である。

このように収益及び費用を資産及び負債の変動で表す定義は、IASBの財政状態計算書（貸借対照表）重視の現れであるという利害関係者の批判（＝誤解）もあったことは事実である。しかしながらIASBは、収益及び費用の定義としては、重要な問題の生じていない1989年版フレームワークの定義をアップデートすることとした。そして上述のような誤解を解くため、2018年版フレームワークで明示的に、**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**、と述べている。

6. 会計単位（unit of account）

本稿の最後に、会計単位について簡単に説明しておきたい。会計単位とは、認識規準及び測定概念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。ある権利と義務のグループを1つの会計単位として取り扱う場合、その会計単位から認識され測定されるのは単一の資産（又は単一の負債）である。これは、別々の資産と負債をそれぞれ認識し、表示上これらを相殺するのは異なる点に注意が必要である。

会計単位の選択は、利用者により有用な情報を提供するという観点からなされる。すなわち、ある権利のグループ、義務のグループ又は権利と義務のグループを1つの会計単位として取り扱うことにより、利用者にとって目的適合性のある情報が提供され、その情報は取引の実質を忠実に表現するものである必要がある。また、他の場合と同様、その会計単位を選択することにより提供される情報の便益が、当該情報の提供と利用にかかるコストを上回る必要がある（コストの制約）。

7. おわりに

シリーズ第3回目の今回は、主に財務諸表の構成要素の定義、その中でも特に資産及び負債の定義について詳しく解説した。シリーズ第4回目の次回は、財務諸表の構成要素の定義を満たす項目を財務諸表に計上するプロセスである認識について解説する予定である。

以上

*2 当該プロジェクトについては、2018年6月にディスカッション・ペーパーが公表されている。