

よくわかる「IASB概念フレームワーク」シリーズ(4)

第4回 認識及び認識の中止

公認会計士 藤原 由紀

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4回目の今回は、2018年版フレームワークの第5章「認識及び認識の中止」の内容について説明する。

2. 認識 (recognition)

(1) 認識プロセス

それでは早速認識の定義から始めよう。認識とは**財政状態計算書又は財務業績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。これだけではよくわからないと思われる方のために、もう少しわかりやすく説明を試みたい。シリーズ第3回をお読みいただいた方はご記憶かと思うが、「構成要素の定義を満たす項目」とは、資産、負債、持分、収益又は費用のいずれかの定義を満たす項目のことである。たとえば資産の定義は「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」であった。そこで、企業が購入してきたある機械がこの定義を満たす場合を考えてみよう。

企業はこの機械を財政状態計算書（貸借対照表）に計上しなければならない。そのためには、この機械を「いくらで」計上するかを決定しなければならない。いくらで計上するかを決定すること自体は「測定」であり、これに関してはシリーズ第5回で詳しく説明する予定である。さて、企業は他にも、この機械を「どのように」計上するか、たとえば、どのような科目名で計上するか、流動資産/非流動資産のいずれに区分して計上するか、といったことを決定しなければならない。このようにいろいろなことを決定して財政状態計算書上にこの機械を計上するプロセスが、この資産の認識プロセスである。

(2) 認識規準 (recognition criteria)

次に、認識規準について解説したい。上述の定義から

明らかのように、構成要素の定義を満たす項目のみが、財政状態計算書又は財務業績計算書において認識され得る。すなわち、財政状態計算書において認識されるのは資産、負債又は持分の定義を満たす項目のみであり、財務業績計算書において認識されるのは収益又は費用の定義を満たす項目のみである。しかしながら、シリーズ第3回でも触れたように、構成要素の定義を満たす項目全てが、財政状態計算書又は財務業績計算書において認識されるわけではない。言い換えれば、資産、負債、持分、収益又は費用のいずれかの定義を満たしながら、認識されない項目もあるということである。

構成要素の定義を満たす項目のうち、何が認識されて何が認識されないのかを判断する際に用いられるのが、**認識規準**である。ある資産又は負債は、その資産又は負債自体、及びそれに起因する収益、費用又は持分の変動の**認識が、利用者にとって有用な情報を提供する場合にはのみ**（そしてコストの制約を満たす場合のみ）認識される。すでに前回までのシリーズで何度も述べたことであるが、利用者にとって有用な情報とは、この場合以下のような情報である。

1. その資産又は負債、及びそれに起因する収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報であり、
2. その資産又は負債、及びそれに起因する収益、費用又は持分の変動に関する忠実な表現である情報。

この規準を満たさない項目は、仮に資産、負債、持分、収益又は費用の定義を満たしていても、財政状態計算書や財務業績計算書に認識（計上）されないのである。

少し話がそれるが、読者の中には次のような疑問を持たれる方がいるかもしれない。すなわち、2018年版フレームワークは資産及び負債の認識についてのみ語っていて、収益及び費用の認識はその付随的な結果に過ぎないのか。2018年版フレームワークは、（その審議の過程で寄せられたいくつかのフィードバックの中で懸念が示されたように）財政状態計算書（貸借対照表）を重視し、取引や財務業績計算書（損益計算書）を軽視しているのではないか。

シリーズ第3回でも述べたように、IASBが財政状態計算書を重視し、財務業績計算書を軽視しているというのは誤解である。確かに2018年版フレームワークは資産及び負債を主語として認識を説明しており、収益及び費

用は「(資産又は負債に) 起因する収益又は費用 (resulting income or expenses)」として説明されている。また、シリーズ第3回で見たように、収益及び費用は資産及び負債の変動として定義されている。

しかしながら、たとえば収益や費用の原因となる取引は、資産又は負債にも変動をもたらす。収益及び費用を認識するかどうかは、どの資産又は負債を変動させるか、又はさせないかという判断と直接的に結びつく。IASBはこれまでの自身の、そして他の基準設定主体の様々な取り組みから、収益及び費用をまず定義し、その認識について議論をした後に、資産及び負債 (の変動) をその結果として検討するよりも、その逆の方法 (すなわち2018年版フレームワークで採用されている方法) を採用したほうが、より効果的で強固な議論が可能であると考えたのである*1。

さて、話を本題に戻して、ここからは、構成要素の定義を満たす項目が認識規準を満たさないような場合、すなわち、そのような項目の情報が目的適合性を有さないか、その情報の忠実な表現を提供することができないような場合について解説したい。今からいくつかの要素をご紹介しますが、そのいずれも即座に認識を禁止するようなものではないこと、他にも認識規準を満たすか否かに影響を及ぼしうる要素がありえること、また、いずれも単独で判断に影響を与えるのではなく他の要素との相互影響によって認識の判断に影響を与えることにご留意いただきたい。

① 目的適合性に影響を与える要素

認識される情報の目的適合性に影響を与える要素の例として、存在の不確実性と、経済的便益の流出入の蓋然性の低さが挙げられる。**存在の不確実性** (existence

uncertainty)とは、ある資産又は負債が存在しているかが不確実な状況をいう。**経済的便益の流出入の蓋然性の低さ** (low probability of a flow of economic benefits) は読んで字のごとくであるが、わかりやすい言葉で言い直すと、キャッシュが入ってくる (もしくは出ていく) 可能性が低い、ということである。たとえ経済的便益の流出入の蓋然性が低くても資産又は負債の定義を満たすことは、シリーズ第3回で見たとおりである。いずれも、これが存在すると即座に資産又は負債の認識が禁止されるというものではない。これらがどのように認識に影響を与えるのかを理解するため、以下の例を考えてみよう。物騒な例で恐縮だが、実際にIASBのボード会議や国際会議などで取り上げられた例なので、その雰囲気を感じていただくために、設定を変えずに記載している。

(食中毒裁判)

結婚披露宴のあと、おそらくは披露宴中に提供された食事による食中毒により、10名の出席者が死亡し、食事を提供した企業の責任を問うための裁判が開始された。当該企業は、自社が提供した食事が死亡原因であるという点について争っている。企業はこれに関する経済的便益の流出 (たとえば損害賠償金の支払など) の可能性は低いと見積もっている。さて、この企業は負債を有しているだろうか? もし有しているとすれば、当該負債は認識されるだろうか?

まずは企業が負債を有しているか、すなわち損害賠償金の支払義務が負債の定義を満たしているかの検討から始めよう。以下の表1は、ある会議で示されたIASBスタッフの分析結果である。

表1 1つの分析

負債の定義を満たすための条件	条件を満たすか
経済的資源の移転をもたらす可能性がある	不確実
回避する実際上の能力がない	Yes
過去の事象の結果である	Yes

この分析においては、「経済的資源の移転をもたらす可能性がある」かどうかは「不確実」であるとされている。これは、企業が実際に汚染された食事を提供したかどうかの不確実であることによる。仮に企業が実際に汚染された食事を提供していれば (=裁判の判決で企業の過失が確定すれば)、企業は損害賠償金の支払を求められ、これを回避する実際上の能力はないと考えられるこ

とから、「回避する実際上の能力がない」の条件は「Yes」とされている。また、企業が実際に汚染された食事を提供していれば、損害賠償金の支払はその結果であることから、「過去の事象の結果である」の条件も「Yes」とされている。

この例では、以下の表2に示されているようなもう1つの分析もありうるだろう。

*1 2018年版フレームワークの結論の根拠のBC4.94は、このような誤解に対するIASBのその他の説明を含んでいるので、ご興味のある読者は参照されたい。

表2 可能性のあるもう1つの分析

負債の定義を満たすための条件	条件を満たすか
経済的資源の移転をもたらす可能性がある	Yes
回避する実際上の能力がない	Yes
過去の事象の結果である	不確実

すなわち、この第2の分析においては、企業が実際に汚染された食事を提供したかどうかの不確実なことに起因する不確実性は、「経済的資源の移転をもたらす可能性がある」という条件に関しての不確実性ではなく、「過去の事象の結果である」という条件に関する不確実性として捉えられている。

いずれの分析においても、企業が負債を有しているかどうかに関してすでに、存在の不確実性が影響を与えている。しかしながら、定義を満たすかどうかに関してはこれ以上の判断材料はないので、検討を認識規準を満たすかに進めてみよう。

この例では、企業が実際に汚染された食事を提供したかどうかは不確実であり、存在の不確実性がある。加えて、企業自身は損害賠償金を支払わなければならない可能性、すなわち経済的便益の流出の蓋然性は低いと判断している。さて、このような状況で損害賠償金を負債として財政状態計算書に計上（認識）することは、利用者にとって目的適合性のある情報を提供するだろうか？

この問いには正解はない。ある場合には、このような負債を認識することは、利用者に目的適合性のある情報を提供するかもしれない。別の似たような場合には、このような負債を認識することは、利用者にとって目的適合性のある情報を提供せず、注記での開示がより有用であるかもしれない。どのような会計処理を作成者に要求するかは、IASBが個々の基準を開発する際に、その基準の範囲や関連する状況を考慮して決定することとなる。

② 忠実な表現に影響を与える要素

次に、忠実な表現に影響を与える要素について考えてみよう。認識される情報の忠実な表現に影響を与える要素の例として、測定の不確実性が挙げられる。測定とは大雑把に言って財務諸表に計上する金額を確定させることなので（詳細な解説はシリーズ第5回を参照）、**測定の不確実性**（measurement uncertainty）とは、財務諸表に計上するべき金額の不確実性をいう。この測定の不確実性についてはシリーズ第2回でも触れているが、そこでは2018年版フレームワークの用語を用いて「ある財務諸表項目の金額が直接観察できないため見積りが必要な場合に生じる不確実性」と説明した。見積りの使用自体は財務諸表作成の重要な一部であるが、たとえば

以下のような場合には測定の不確実性が非常に高くなる可能性がある。

1. 考え得る結果の範囲が並外れて（exceptionally）広く、各々の結果の生起確率を見積もることが並外れて難しい場合
2. 測定金額が、結果の生起確率の小さな変化に並外れて敏感な場合（たとえば、経済的便益の流出の可能性は並外れて低いが、もし流出が生じた場合にはその影響が並外れて大きいような場合）
3. 測定におけるキャッシュ・フローの配分が他の資産・負債等に関連しており、測定上並外れて困難な、もしくは並外れて主観的な配分が必要となる場合

先ほどの食中毒裁判の例を見てみよう。この例には測定の不確実性も含まれている。たとえば、仮に裁判で敗訴した場合に支払うべき賠償金の金額が、企業にとってきわめて重要な金額的影響を有している場合、この例は上述の2点目と似たような測定の不確実性を有しているかもしれない。

ここでもう1つ、シリーズ第2回でも第3回でも取り上げた、新素材の生産プロセスの例で、測定の不確実性についてもう少し考えてみよう。

（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。

シリーズ第3回で見たように、この生産プロセスは資産の定義を満たす。しかしながら、お気づきのように、この生産プロセスを将来キャッシュ・フローの現在価値で測定しようとした場合、測定の不確実性が極めて高い。すなわち、そのような情報は、仮に利用者に目的適合性のある情報を提供することが明らかであっても（＝利用者の意思決定に影響を与えることが明らかであっても）、忠実な表現が達成できないため、有用な情報足り

得ないかもしれない。

この例でも、この生産プロセスを認識すべきか（及びどのように測定すべきか）に関する唯一の正解は存在しない。ある場合には、IASBはこのような資産を将来キャッシュ・フローの現在価値で測定して財政状態計算書に計上し、見積りの不確実性に関する補足的な説明を注記で開示するという要求事項を開発するかもしれない。別の似たような場合には、IASBは目的適合性では劣るが、より忠実な表現である別の測定値（たとえば当該生産プロセスを開発するために投じられた総費用）を計上するという要求事項を開発するかもしれない。また別の場合には、IASBはどのような測定値も有用な情報を提供しないと判断し、当該資産は財政状態計算書に計上しない（＝認識しない）と結論付けるかもしれない*2。どのような会計処理を作成者に要求するかは、IASBが個々の基準を開発する際に、その基準の範囲や関連する状況を考慮して決定することとなる。

忠実な表現に影響を与えるその他の要素としては、以下が挙げられる。いずれも例示に過ぎず、また即座に認識を禁止するものでないことは、先に述べたとおりである。

1. 関連する資産及び負債が認識されるか（認識されない場合、**認識の不整合**（recognition inconsistency、「会計上のミスマッチ」とも呼ばれる）が引き起こされ、十分に理解可能な、あるいは忠実な表現が提供されない結果となることがある）
2. 当該資産又は負債に起因する収益、費用及び持分の変動の描写
3. 当該資産又は負債、及びそれに起因する収益、費用又は持分の変動に関する表示及び開示

3. 認識の中止（derecognition）

それでは、最後に認識の中止について解説したい。**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財政状態計算書から除去することである。認識の中止についての説明は、2018年版フレームワークで新たに追加されたものである。

通常、認識の中止は資産又は負債がその定義を満たさなくなった場合、つまり以下の場合に起こる。

1. 資産に関して、過去に認識した資産の全部又は一部に対する支配を喪失する場合
2. 負債に関して、企業が過去に認識した負債の全部又は一部についての現在の義務をもちや有していない場合

認識の中止に関するこのような見解は支配アプローチと呼ばれる。

一方で、認識の中止に関するもう1つの見解として、リスク・経済価値アプローチと呼ばれるものがある。こ

れは、企業が資産又は負債の認識を中止するのは、そのリスク及びそこからもたらされる経済価値の大部分にもはやさらされていない場合である、とする考え方である。

単純な取引の例では、支配アプローチによろうが、リスク・経済価値アプローチによろうが、資産又は負債の認識が中止されるタイミングは同一である。しかしながら、たとえば企業が資産を譲渡しながら、その資産に引き続き何らかの関わりを有しているような場合では、どちらのアプローチを採用するかによって認識の中止のタイミングが異なることがありうる。

それでは、IASBは2018年版フレームワークの中で、このいずれのアプローチを採用したのであるか。IASBは、このどちらも採用しなかったのである。その代わりに、IASBは、認識の中止の目的は以下の2つの双方を忠実に表現することであると述べている（カッコ内は筆者による追加）。

1. 認識の中止の原因となった取引等の後に保持されている資産及び負債（つまり、部分譲渡後も引き続き保有している資産又は負債の残りの部分、譲渡契約を実行した結果新たに保有することとなった資産又は負債など）
2. 当該取引等の結果としての企業の資産及び負債の変動

IASBの考えでは、この2つの目的のうち、支配アプローチは第1の目的、リスク・リワードアプローチは第2の目的により焦点を当てたアプローチである。IASBはこの双方の目的とも重要であると考えているため、どちらか一方のアプローチを採用することはしなかった。

2018年版フレームワークは、上述の2つの目的は、通常、以下の方法により達成されると説明している。

1. 消滅／消費／回収／履行／移転された資産又は負債（以下「移転された部分」という）の認識の中止を行い、それに起因する収益及び費用を認識する
2. 保持されたままの資産又は負債がある場合、その認識は継続する
3. 必要な場合、以下の手続の1つ以上を実施する
 - a. 財政状態計算書で、保持されたままの部分独立表示する
 - b. 財務業績計算書で、認識の中止に起因する収益及び費用を独立表示する
 - c. 説明的開示を提供する

企業が移転された部分をもはや保有していない場合、認識の中止はその事実を忠実に描写する。しかし、場合によっては、認識の中止が「当該取引等の結果としての企業の資産及び負債の変動」（すなわち上述の第2の目的の2つ目）を忠実に表現しないことがある。たとえば、2018年版フレームワークは以下のような例を挙げてい

*2 2018年版フレームワークは、このように認識を行わないケースは限られている（limited）と述べている。この場合にも注記で追加的な情報の開示が必要となる場合がある。

る。

1. 企業が資産を移転し、同時にその資産を再度取得する権利又は義務（たとえば売建プットオプションや買建コールオプション）を生じさせる取引を行った
2. 企業は移転された部分を支配してはいないが、移転された部分から生じうる経済的便益の大部分の変動可能性に対するエクスポージャーを保有している

このような場合、すなわち認識の中止が上述の2つの目的の双方を果たすことができない場合、最後の手段として移転された部分の認識が継続されることがありうる。

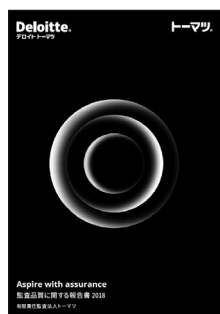
4. おわりに

シリーズ第4回目の今回は、認識及び認識の中止について詳しく解説した。シリーズ第5回目の次回は、財務諸表に計上する金額を確定させるプロセスである測定について解説する予定である。

以上

“監査品質に関する報告書2018” 発行のご案内

www.deloitte.com/jp/audit-quality2018



有限責任監査法人トーマツは、「監査法人のガバナンス・コード」の対応状況や、会計監査の品質の向上に向けた取り組みについて、幅広いステークホルダーの皆様にご理解いただけるよう、2018年11月に『監査品質に関する報告書2018』を発行しました。

本誌では、ガバナンス体制や品質管理体制だけではなく、「監査イノベーション」「グローバル監査」、「人材戦略」といった、監査品質のさらなる向上のための様々な取り組みについて説明しています。

お問合わせ先 有限責任監査法人トーマツ 広報 audit-pr@tohmatu.co.jp