プロジェクト　ASAF 対応

項目　概念フレームワーク － 認識及び認識の中止

本資料の目的

1. 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。）を公表している。本年 7 月の ASAF 会議では、認識及び認識の中止をトピックとして取り上げる予定である。

2. ASAF でのアジェンダ・ペーパーは、概念 ED の第 5 章「認識及び認識の中止」に関する本文及び結論の根拠を抜粋したものである。7 月開催の ASAF 会議は、概念 ED のアプローチについて、メンバーから現段階でのフィードバックを得ることを目的としている。

3. 本資料は、当該 ASAF 会議への対応として、本日の委員会において ASBJ の発言案に対してご意見をいただくことを目的として作成している。なお、本資料の作成にあたっては、ASAF 対応専門委員会（平成 27 年 7 月 8 日開催）で示されたご意見を踏まえ、適宜修正している。

概念 ED の概要 － 認識

認識プロセス

4. 概念EDでは、現行の定義を微調整し、認識を、構成要素（資産、負債、持分、収益、費用）の定義を満たす項目を財政状態計算書、財務業績の計算書で捕捉するプロセスとし、認識に伴って、捕捉された項目は言語及び貨幣金額で描写され、その金額は計算書の合計の一部を構成するとしている。

> 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. また、概念EDは、認識によって、構成要素、財政状態計算書、財務業績の計算書の間で関連付けが生じることも説明している（概念ED5.4-5.8項）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

認識規準

（概念EDの提案）

6. 概念EDでは、次のように、財務情報の質的特性を参照した認識規準が提案されている。

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。

7. 前項にある概念ED5.9項の「目的適合性」、「忠実な表現」、「コストの制約」について、補強的なガイダンスを提案している。例えば、「目的適合性」については、以下の5.13項、5.14項が提供されている。

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) 資産が存在するのかどうか若しくはのれんから分離可能なのかどうか、又は負債が存在するのかどうかが不確実である場合（5.15項から5.16項参照）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(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の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。

（提案の背景）

8. 2013年にIASBが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の見直し」（以下「概念DP」という。）では、現行の概念フレームワークにおける認識規準の問題を踏まえて、次のアプローチを提案していた。即ち、企業はすべての資産及び負債を認識するが、IASBが特定の基準を開発する際に次のいずれかの理由で企業が資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきでないと決定する場合は例外となるとしていた。

(1) 当該資産（又は負債）を認識すると、財務諸表利用者に、目的適合性がないか又は目的適合性がコストを正当化するのに十分ではない情報が提供されることになる。

(2) 当該資産（又は負債）の測定値がどれも、たとえ必要な記述及び説明のすべてを開示するとしても、当該資産（又は負債）と当該資産（又は負債）の変動の両方について忠実な表現をもたらさない。

9. 概念DPに対するフィードバックの一部は、資産及び負債の全部又はほとんど全部を認識する概念DPのアプローチを支持した。しかし、大半のコメント提出者は、企業が資産及び負債のすべてを認識することは目的適合性がなく実行可能でもないとのフィードバックを寄せた。IASBは、概念DPでの提案の背景やフィードバックを踏まえ、次のいずれも伴わない偏りのない認識のアプローチを取ることとし、概念フレームワークは単に質的特性に基づく規準を設け、認識の決定要因を記述すべきとしている。

(1) すべての資産及び負債を認識すべきであるという推定

(2) 資産及び負債は厳格な規準を満たした場合にのみ認識すべきであると

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いう推定

10. ただし、IASBは質的特性を直接参照するだけで補強となるガイダンスを提供しないと基準レベルでの不整合な認識の決定を生じる可能性があると考え、本資料7項のとおり、補強的なガイダンスを提案している。

（概念DPに対するASBJコメントとその対応）

11. 別紙のとおり、ASBJコメントでは、原則として、認識規準に蓋然性規準を含めるべきであり、個別基準が対象としている取引又は事象の性質を考慮して、目的適合的となるように、適切な閾値を設けるべきとしている。

12. ただし、会計基準上「デリバティブ」の定義を満たすものについては、例外として、蓋然性に関わらず必ず認識し現在市場価格で測定することが目的適合的であるとしている。

13. これに対して、概念EDでは、具体的な蓋然性の閾値を提案していない。これは、蓋然性の閾値を明示的に指定することは、達成しようとする目的適合性の概念と整合しておらず、これにより、多くの資産・負債が、目的適合性のある情報を提供すると期待される場合に認識されないことになるためとしている。また、蓋然性の低さは、資産・負債の測定値に反映される可能性が高い可能性もあるとしている。このため、蓋然性の低さは目的適合性のある情報が提供されない場合があることを示す指標として指摘する（概念ED5.13項(b)参照）にとどめている。（概念ED BC5.39項参照）

質問事項

14. 認識について、以下の質問が示されている。

(1) 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。（ASAF資料のAppendix A 5.9-5.24項、Appendix B BC5.5-BC5.48項を参照）

ASAFでの発言案

15. ASAF会議では、次の発言を予定している。

(1) 我々は、概念EDで提案されている認識規準は、概念フレームワークが今後の会計基準の開発に資するようになっているかという観点から考えた場合、十分に目的適合的でないと考えている。このため、概念EDにお

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ける提案に同意しない。

(2) 概念EDでは、5.9項において、有用な財務情報の質的特性の記述に沿って3つの観点から認識規準（認識によって、目的適合的な財務情報が提供されること、忠実な表現が達成されること、情報開示がコスト便益に見合うこと）が記述されている。我々は、当該記述は有用な財務情報の提供という財務諸表の目的に沿った記述であるという点には同意する。

(3) しかし、我々は、これらの認識規準は、会計基準設定主体が会計基準を開発するうえで参照すべき有用な規準ではないと考えている。これは、「目的適合的で、忠実な表現が達成され、コスト便益に見合う財務情報」になっているか否かは、資産又は負債を認識した結果としての財務情報に対する評価であって、これは関係者（例えば、財務諸表作成者と利用者）によって様々であるためである。これまでにも、料金規制のプロジェクトにおいて概念フレームワークの質的特性を直接参照して資産又は負債が認識されるべきかについて議論がされた際、異なる見解が示されたことがあった。このため、我々は、会計基準の開発において、こうした質的特性を備える情報とするうえで必要と考えられる具体的な規準を認識規準として記述すべきと考えている。

(4) この点、我々は、少なくとも、経済的便益の流入又は流出の「蓋然性(probability)」を、（売建オプションのような場合を除いて）原則として、認識を決定する重要な規準として示すことが有用と考えている。これは、経済的便益の流入又は流出が一定の閾値に達しないものを資産又は負債として認識すると、次のような欠陥が生じることが想定されるためである。

① 認識された資産又は負債に伴う損益と、翌期以降の戻入れに伴う損益が発生するリスクが大きいこと。財務諸表の目的が主として将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するためのものであることを踏まえると、我々は、このような損益は、将来の正味キャッシュ・インフローの見通しに対するノイズとなり、財務諸表の有用性が低下するものと考えている。

② 経済的便益の流入又は流出を生じさせる蓋然性が高い項目に加えて、蓋然性が低い項目まで最頻値を用いて資産又は負債として認識・測定してしまうと、それらを加算した額が何を意味するかが不明確になり、結果として、財務諸表の有用性が低下するものと考えられる。

(5) なお、認識については、資産と負債について対称的な取扱いとすべきか

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

についても重要な論点である。この点、概念EDでは、結論の背景において、両者について必ずしも対称的な取扱いとする必要はない旨が記載されているが、今後関係者からコメントを踏まえつつ、概念フレームワークの本文に記述すべきかについて検討を行うべきと考えている。

ディスカッション・ポイント
認識に関する概念 ED の提案及び ASBJ による ASAF 会議での発言案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

概念 ED の概要 ― 認識の中止

認識の中止

（概念EDの提案）

16. 現行の概念フレームワークでは、「認識の中止」を説明していない。これに対して、概念EDでは 「認識の中止」を資産、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として、次のように説明している。

> 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。

17. また、認識の中止の会計上の要求事項の目的は以下のとおりであるとしている。

> 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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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。

18. 場合によっては、概念ED5.26項で述べた2つの目的を達成することが困難な場合があるとされている。

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い戻さなければならないか又は買戻しの可能性があるので、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。

19. 前項の状況において、以下のように認識の中止により対応する場合と認識を継続する必要がある場合があるとされている。

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、

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(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。

（概念EDの提案の背景）

20. 概念DPでは、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合の認識の中止について、次の2つのアプローチを議論した（概念ED BC5.53項参照）。

(1) 支配アプローチ―認識の中止は単純に認識の裏返しであり、企業は資産又は負債が認識の規準を満たさなくなった場合に認識の中止を行う。

(2) リスクと経済価値アプローチ―企業は、当該資産又は負債が生じるリスクと経済価値のほとんどに晒されなくなるまで、資産又は負債を引き続き認識することになる。

21. しかし、いずれのアプローチもすべての状況において最も有用な情報を生み出すわけではないと結論を下し、いずれか一方のアプローチを採用することはしなかった。代わりに、特定の基準の開発時に、当該取引から生じた変動をどのように描写するのが最善かを決定すべきとした。その際考え得るアプローチには次のものが含まれる可能性があるとした。

(1) 開示の拡充
(2) 保持した権利又は義務を、当初の権利又は義務に使用した表示項目とは異なる表示項目で表示（リスクの集中の増大を強調するため）
(3) 当初の資産又は負債を引き続き認識し、移転に対して受け取るか又は支払った代金を、借入金又は貸付金として扱う。

22. 概念EDでは、支配アプローチは概念ED5.26項(a)の目的に焦点を当て、リスクと経済価値アプローチは(b)の目的に焦点を当てたものと考えている。IASBでは、両方の目的を妥当と見ており、概念EDは、支配アプローチ又はリスク・経済価値アプローチをすべての状況で使用することは主張しておらず、代わりに、利用可能な代替案を記述し、特定の基準を開発する際に、どのような要因をIASBが考慮することが必要となるのかを検討している。（概念ED BC5.57項参照）

（概念DPに対するASBJコメントとその対応）

23. 別紙のとおり、ASBJコメントでは、支配アプローチとリスクと経済価値アプ

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ローチとの関係について概念レベルで整理すべきとしている。提案されていた認識の中止規準は、支配アプローチとリスクと経済価値アプローチが適用される適切な状況を記載しておらず、その結果、個別基準における判断に過度に依拠したものとなっているとコメントしている。

24. また、リスクと経済価値アプローチを適用するのが適切な状況を議論する前に、会計単位について議論を行うべきであるとしている。

25. 概念EDでは、ASBJコメントが求める適切な状況の識別は、支配アプローチ、リスクと経済価値アプローチに関連付けて行われていない。

26. 会計単位に関しては、概念ED第4章（4.57項以降）に議論が追加されている。

契約の条件変更

27. 概念EDでは、概念DPでのフィードバックを踏まえて、認識の中止が生じる場合の一例として、契約の条件変更の取扱いが追加されている。

> 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。

質問事項

28. 認識の中止のそれぞれについて、以下の質問が示されている。

(1) 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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（ASAF資料のAppendix A 5.25-5.36項、Appendix B BC5.49-BC5.59項を参照）

ASAF 会議での発言案

29. ASAF会議では、次の発言を予定している。

(1) 概念EDでは、認識の中止に関する会計上の要求事項は、「認識の中止を生じさせた取引又は事象の後になお残存する資産及び負債の残高」と「当該取引又は事象による資産及び負債の変動」の双方を忠実に表現することを目的とすべき（概念ED5.26項）と記述されている。また、概念EDでは、両者の目的を同時に満たすことが困難なことがあるとしたうえで、両者の目的は次の方法によって満たし得ると記述されている。

① 認識の中止をするものの、財務諸表本表における区分表示や財務諸表注記によって補う方法（概念ED5.31項）

② 残存する構成要素と譲渡された構成要素の双方について認識の中止をしないが、損益の認識をせず、新たに負債を認識し、区分表示や説明的な開示を行う方法（概念ED5.32項）

(2) しかし、概念EDでは、上記①・②のように、区分表示や説明的な開示で追加情報を提供するものの、(1)の2つの目的を同時に達成することが困難な状況で、どのような場合に認識を継続／中止すべきかに関する考え方を示していない。会計基準の開発において、いずれを要求すべきかについてはしばしば問題となるほか、これまで必ずしも一貫した考え方が見出されていない。この点について、一貫した考え方を見出すことは容易ではないが、我々は、概念フレームワークでこの点について基本となる考え方を明らかにすることができれば、今後開発される会計基準を高品質なものとするうえで極めて有意義と考えている。

(3) 我々は、これまで上記に関する一貫した考え方を見出すことが困難であった理由の一つに、企業による資産及び負債の残高の報告と資産及び負債の変動の報告のいずれの目的を優先すべきかについて明らかにされていなかったことがあると考えている。多くの場合、両者の目的は単一の会計処理によって同時に達成されるが、証券化における優先劣後構造の利用や保証等による継続的関与がある等の場合、両者の目的を同時に達成することは困難な場合もある。このため、我々は、両者のうちいずれを優先すべきかを明らかにしないと、固定資産や金融商品等の個別の基準開発における状況に応じて、いずれかをアド・ホックに優先することになり得ると考えている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(4) この点、我々は、企業による適切な財務業績の表示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するうえで極めて重要と考えており、2つの目的が同時に達成できない場合、資産及び負債の変動の報告を資産及び負債の残高の報告よりも優先的に位置付けるべきと考えている。我々は、当該考え方を会計単位の考え方とともに明らかにすることによって、概念EDにおける認識の中止に関する基本的考え方（概念ED 第5.29から5.31項）についても、より具体的で、個別の会計基準の開発に有用なガイダンスを開発し得ると考えている。

ディスカッション・ポイント
認識の中止に関する概念 ED の提案及び ASBJ による ASAF 会議での発言案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙

IASB 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」への ASBJ コメント（セクション４　認識及び認識の中止）

質問８
4.1 項から 4.27 項では、認識の規準を議論している。IASB の予備的見解としては、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。ただし、IASB が特定の基準を開発又は改訂する際に、次のいずれかの理由で、企業は資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないと判断する場合は除く。 (a) 資産（又は負債）を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を利用者に提供することになる。 (b) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も、資産（又は負債）及び資産（又は負債）の変動の両方の忠実な表現とならない。 これに同意するか。同意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、理由は何か。

（蓋然性規準について）

45. 本DPの 4.24 項は原則としてすべての資産及び負債を認識するとしているが､我々は原則として認識規準に蓋然性規準[1]が含まれるべきと考えているため、IASBの予備的見解に同意しない。これは、経済的便益の流入又は流出に不確実性があり、一定の閾値に達しないものを資産又は負債として認識すると、翌期以降に戻入れによる損益が発生する可能性が高いこととなり、資産又は負債を認識した期間及びその後の期間における損益は、資産又は負債を認識しない場合と比べて目的適合的でないケースが多いと考えられるためである。

46. 具体的には、改訂された概念フレームワークにおいて、蓋然性規準の最低限の閾値（例えば､「可能性が高い（Probable）[2]」）を定めるべきと考える。そのうえで、個別基準において、基準が対象としている取引又は事象の性質を考慮して、目的適合的となるように、適切な閾値を設けるべきと考え

[1] 資産又は負債の認識に関して、将来の経済的便益の流入又は流出に一定の蓋然性を求める規準をいう。
[2] 「可能性が高い」という用語は、米国基準における”more likely than not”という用語と同義である。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

る（資産の認識に関する蓋然性規準の閾値と負債の認識に関する蓋然性規準の閾値との間での相違の可能性については、第 50 項を参照のこと。)。ただし、IASBが開発する基準が対象としている取引又は事象について、蓋然性規準が常に満たされていると推定され、個別基準の適用において蓋然性規準が満たされているかの判断を作成者に要求する必要がないと判断した場合には、個別基準に蓋然性規準が含まれないこともあると考えられる。

47. なお、蓋然性規準については、1 つの取引又は事象を会計単位として適用する場合もあれば、同種の複数の取引又は事象を 1 つの会計単位として適用する場合もある（例えば、返品調整引当金について、製品別のポートフォリオを会計単位とするケース)。

48. ただし、会計基準上「デリバティブ」の定義を満たすものについては、上記の例外となり、蓋然性規準は不要と考えられる。「デリバティブ」の定義を満たすものについては、その特性を踏まえると、蓋然性に関わらず必ず認識し現在市場価格で測定することが目的適合的であると考えられるためである。

49. この蓋然性規準の要否に関する議論は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関する過去の議論を想起させる。2005 年 6 月に IASB は蓋然性規準を削除することを提案する IAS 第 37 号の改訂に関する公開草案を公表したが、認識規準に蓋然性規準を含めるべきであるとの指摘が多くの回答者から寄せられた。その当時の状況から変化していないものと考えられる。我が国の市場関係者の多くは認識規準に蓋然性規準が必要であると考えており、我々もまた改訂された概念フレームワークにおいて蓋然性規準を明示するべきと考えている。

(蓋然性規準の閾値)

50. 我々は、個別基準における蓋然性規準の閾値について、資産の認識に係る閾値と負債の認識に係る閾値が対称的であるべきかどうか検討する必要があると考える。例えば、IAS 第 37 号においては、偶発負債については「可能性が高い（probable)」を閾値としている一方、偶発資産については「確実（virtually certain)」を閾値としているが、本 DP ではその点に関する検討が欠けている。現行の取扱いが「慎重性」の概念によるものか整理することが必要であり、資産と負債に関する閾値が対称的であるべきか検討すべきである。(なお、慎重性については、質問 22 に対する回答を参照のこと。)

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

質問9
IASB の予備的見解では、4.28 項から 4.51 項に示したように、企業は認識規準を満たさなくなった時に資産又は負債の認識の中止をすべきである（これは、4.36 項(a)で記述した支配アプローチである）。しかし、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合には、IASB は、基準を開発又は改訂する際に、企業が取引から生じた変動をどのように描写するのが最善となるのかを決定すべきである。考えられるアプローチとして、次のものがある。 (a) 開示の拡充 (b) 保持する権利又は義務を、リスクの集中の増大を強調するために、当初の権利又は義務に使用する表示科目とは異なる表示科目に表示する (c) 当初の資産又は負債の認識を継続し、移転に対する受取額又は支払額を、受け取った借入金又は供与した貸付金として処理する これに同意するか。同意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。その理由は何か。

(支配アプローチとリスク・経済価値アプローチの関係)

51. 本DPは支配アプローチを原則的なアプローチとして提案しているが、我々は、支配アプローチとリスク・経済価値アプローチとの関係について概念レベルで整理すべきと考えているため、同意しない。

52. 伝統的に支配アプローチとリスク・経済価値アプローチは、反対の結論をもたらす可能性がある異なる会計上の考え方と見られてきた。例えば、IFRS 第 9 号「金融商品」では、これらの会計モデル間の潜在的な矛盾を回避するために、リスク・経済価値アプローチを先に検討し、支配アプローチをその後検討するという優先順位付けをしている。

53. しかし、最近のプロジェクトではこれらは必ずしも矛盾するとは考えられていない。例えば、2011 年 11 月に公表された公開草案「顧客との契約から生じる収益」の第 37 項(d)は、資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値の移転は、当該資産の支配が移転されたことを示すとしており、支配の移転に関する 1 つの指標として取り扱っている。

54. 我々は提案されている認識の中止規準は、支配アプローチとリスク・経済価値アプローチとの関係を記述しておらず、また、リスク・経済価値アプローチを適用するのが適切な状況を記載していないと考えている。その結果、提案されている認識の中止規準は、個別基準における判断に過度に依

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

拠しているものになっている。従って、支配アプローチとリスク・経済価値アプローチとの関係は、概念レベルで取り扱うべきと考える。

(会計単位との関係)

55. リスク・経済価値アプローチを適用するのが適切な状況を議論する前に(又は少なくとも同時に)、会計単位について議論を行うべきであると考えている。これは、会計単位の考え方は認識の中止規準に重要な影響を与えるためである。

56. すべてのリスクと経済価値が移転する非常に単純なケースでは、資産又は負債の認識の中止に関して会計単位は影響しない。しかし、リスク又は経済価値の一部が残る場合には、会計単位の考え方によって結論が異なる可能性がある。

57. 例えば、リコース条件付きの債権売却の場合、信用リスクは取引の前後で変化していない。金融資産全体を会計単位としている場合には、リスク・経済価値アプローチでは重要なリスクが残っていることから、当該金融資産は認識が中止されない。一方、資産から得られる経済的便益を得るための資産の使用を指示する現在の能力が移転しているため、支配アプローチでは当該金融資産は認識が中止される。

58. 複数の会計単位に分解され、リコース条件が個別の会計単位として取り扱われる場合では結論が異なる。リコース条件以外の部分に関しては、すべてのリスクと経済価値が移転しているため、支配アプローチでもリスク・経済価値アプローチでも認識は中止される。リコース条件部分については、いずれのアプローチでも認識が継続される。

59. このように事実関係が同じ場合でも、会計単位によって会計処理が異なりうる。従って、認識の中止は会計単位と合わせて議論すべきと考える。会計単位に関する議論が難しいことは我々も認識しており、今回の概念フレームワークの見直しでは取扱わないとした場合でも、引き続き、対応することが必要と考えている。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。