
プロジェクト 概念フレームワーク

項目 概念フレームワーク - 第 5 章「認識及び認識の中止」

I. 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。認識及び認識の中止に関する概念 ED 第 5 章は、2013 年 7 月に公表され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。）に寄せられたフィードバックを踏まえて提案されているものである。概念 DP に対する当委員会からのコメントは付録 1 に示している。
2. 2015 年 7 月 ASAF 会議において、認識及び認識の中止に関する概念 ED 第 5 章が取り上げられ、7 月 8 日 ASAF 対応専門委員会及び 7 月 10 日企業会計基準委員会において ASAF 会議における発言案を検討した。7 月 10 日企業会計基準委員会における資料を付録 2 に、また、7 月 8 日 ASAF 対応専門委員会、7 月 10 日企業会計基準委員会、7 月 16 日 ASAF 会議でのご意見を付録 3 及び付録 4 に示している。
3. 今回の企業会計基準委員会では、ASBJ ショート・ペーパー・シリーズ第 2 号の草案（以下「ショート・ペーパー（案）」という。）を審議することとしており（審議事項(2)-2）参照）、当該ペーパーでは、概念フレームワークにおける認識の要件、特に、経済的便益の流入又は流出の蓋然性に関する要件の必要性を検討している。
4. 10 月 5 日 ASAF 対応専門委員会では、これまでのご意見やショート・ペーパー（案）をもとに概念 ED 第 5 章に対するコメント文案を作成しており、本資料は、当該専門委員会でのご意見（付録 5 参照）も踏まえて作成した概念 ED に対する ASBJ のコメント案にご意見をいただくことを目的としている。
5. なお、文中の括弧内の項番号は概念 ED のものである。

II. 概念 ED の概要 - 認識

認識プロセス

6. 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)。

7. 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(5.4-5.8項)。

認識規準

(概念EDの提案)

8. 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。

9. 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、以下の概念 ED5.13 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の不確実である場合 (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。

(提案の背景)

10. 2013年にIASBが公表した概念DP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。

11. 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いう推定

12. 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 9 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)

13. 付録 1 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。
14. ただし、会計基準上の「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。
15. 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(5.13 項(b)参照)にとどめている。(BC5.39 項参照)

(質問事項)

16. 認識について、以下の質問が示されている。

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。

(コメントのための分析)

質的特性に基づく認識規準

17. 7月のASAF対応専門委員会での事務局の予備的見解(案)では、財務情報の質的特性に基づく認識規準の提案に反対していた。これに関して、親委員会等では、概念EDのように認識規準を財務情報の質的特性に基づくものとし概念フレームワークで個別基準の開発を制約しない方向性に同意する意見と、蓋然性の閾値といった具体的な規準を定めるべきとの両方の意見があった。
18. 7月に開催されたASAF会議では、概念EDで提案される質的特性に基づく認識規準に同意する意見もあったが、その一方で、財務情報が持つべき質的特性を認識規準に重ねて書く必要はないとの意見や、認識規準が一般的過ぎて基準開発に資する役割が果たせないとの意見があった。
19. これらを踏まえると、会計基準の方向性を概念フレームワークで詳細に決め過ぎることは問題であるものの、概念EDにおける認識規準の提案に関しては、個別基準の開発の支援や関係者による個別基準の理解の支援という概念フレームワークの役割が果たされていないと考えられる。このため、概念DPへのコメントと同様に、より具体的な規準を認識規準として記述することを求め、特に、蓋然性の閾値について、ショート・ペーパー(案)の内容も踏まえて、具体的な規準を設けるべきとコメントすることではどうか。

経済的便益の流入又は流出の蓋然性の閾値

20. 資産や負債に関して、経済的便益の流入や流出は、期待される重要な結果の1つである。現行の概念フレームワークでも、経済的便益の流入又は流出の蓋然性は、測定の信頼性と並んで認識の要件の1つとされ、また、概念EDの認識の要件においても、目的適合性のガイダンスの1つの要素とされている。蓋然性が低い資産又は負債を認識することは次のような欠陥をもたらすと考えられるため、蓋然性の閾値は、認識にあたり一定の役割を果たすものと考えられる。
 - (1) 企業が発生可能性の低い資産又は負債を認識した場合、将来キャッシュ・フローが発生しない結果、翌期以降に戻入れによる損益を財務業績計算書において認識することとなる。このような損益は、それ自体には予測価値がないため、財務諸表の利用者が、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性に関する見通しを評価するうえで、ノイズとなる。
 - (2) 資産又は負債が、財務諸表において、将来キャッシュ・フローの発生可能

性に関係なく最頻値を使用して測定された場合、財務諸表の有用性は低下するであろう。これは、発生可能性の高い項目と発生可能性の低い項目が、あたかも発生可能性の程度が類似する項目のように、加算されてしまうためである。ある項目の認識が中止される際に、財務諸表に計上されている価値で収益又は費用が認識される場合、企業の財務業績は歪んでしまう可能性がある。

21. 概念 ED でも、蓋然性に関しては、本資料 9 項にあるように「(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」に「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」としている。しかし、この記述は、認識が適切な場合を示すのではなく、認識が適切でない可能性がある場合を示しており、また、「可能性がある」と表現していることから、様々な蓋然性のあり方を許容しているように見え、提案されたガイダンスが基準開発への支援等の役割を果たすことは困難ではないかと考えられる。
22. その一方で、現行のように「可能性が高い (probable)」との一律の閾値を提案することも考えられるが、概念 ED で指摘されるように、各基準では必ずしも同じ閾値を用いておらず、市場価格のあるデリバティブのように、閾値を設けずに認識が行われることが適切な項目もあると考えられる。このため、一律の閾値を設けるのではなく、どのような場合に閾値の設定が必要となるかの考え方を示すことが有用となると考えられる。
23. この点、ASBJ ショート・ペーパー (案) では、認識規準において基本的に蓋然性の閾値が必要であるとしつつ、資産又は負債の第三者への移転が可能である場合や、資産や負債の多数の項目の集合を会計単位として認識する場合など、キャッシュ・フローの発生が合理的に見込まれる場合には、蓋然性の閾値が不要であるとの考え方を示しており、具体的には、蓋然性の閾値が必要な場合に関して、次の考え方を示している。

ショート・ペーパー (案) のアプローチ

一般原則

以下の状況のいずれかを満たす場合を除き、資産又は負債 (項目) 若しくは資産又は負債 (項目グループ) について蓋然性規準を定める。

- ① 項目又は項目グループからキャッシュ・フローが将来の期間に発生することがほぼ確実である。
- ② 企業は、項目又は項目グループを第三者に移転する実際上の能力を有することとなるという合理的な見込みがある。

補強的なガイダンス

(1) 次のような場合には、項目又は項目グループから生じるキャッシュ・フローが将来の期間に発生することがほぼ確実であるというガイダンスを提供する。

- ① 企業が現金の支払又は将来の現金支払について無条件の約束を行うことと交換に権利を獲得する。又は、
- ② 企業が特徴の類似した多数の項目を有しており、項目グループ全体からのキャッシュ・フローが将来に発生することが確実であるので、項目グループが会計単位と考えられる。

(2) 以下の条件の両方を満たす場合には、企業が項目又は項目グループが移転する実際上の能力を有することになるという合理的な見込みがあるというガイダンスを提供する。

① 次のような理由で、企業が項目又は項目グループが移転されることとなる第三者を見つけることができるという合理的な見込みがある。

(ア) 企業は、項目を第三者へ移転することにより当該項目からのキャッシュ・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る。又は

(イ) 将来キャッシュ・フローの発生の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る。

② 企業が項目（又は諸項目）を移転することが法的に又は実質的に制約されていない。

24. 前項を参照しつつ、蓋然性の閾値の考え方をコメントすることが考えられる。

(コメント案)

25. 概念 ED に対するコメント案は以下のとおりである。

(財務情報の質的特性に基づく認識規準について)

(1) 我々は、概念ED5.9項で提案されている認識規準に同意しない。概念フレームワークが会計基準の開発の支援、関係者の会計基準の理解の支援という役割の観点から考えた場合、十分でないと考えているためである。

- (2) 概念ED5.9項は、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。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ともに、概念フレームワークが過度に基準開発の制約とならない利点はあるかもしれない。
- (3) しかし、これらは概念フレームワーク第2章で記述されており、財務情報がこれらの質的特性を考慮していることを前提としており、認識規準として重ねて書く意義が乏しく、基準開発の開発の支援等の概念フレームワーク役割を果たすことは困難と考える。また、これらを認識規準とすることで、第2章で議論された補強的質的特性が考慮されなくてもよいとの誤解を招く恐れがある。
- (4) 概念EDの提案のように「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、これまでの基準開発でも関係者（例えば、財務諸表作成者と利用者）によってその評価は様々であった。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。

（経済的便益の流入又は流出の蓋然性）

- (5) 概念ED5.13項にある、資産・負債の存在の不確実性、経済的便益の流入又は流出の蓋然性、測定の不確実性の3つの観点は、認識に関連する要因と考えられるが、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、認識を決定する具体的な要因として示すことが有用と考えている。
- (6) 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 資産又は負債が、財務諸表において、将来キャッシュ・フローの発生可能性に関係なく最頻値を使用して測定された場合、財務諸表の有用性は低下するであろう。これは、発生可能性の高い項目と発生可能性の低い項目が、あたかも発生可能性の程度が類似する項目のように、加算されてしまうためである。ある項目の認識が中止される際に、財務諸表に計上されている価値で収益又は費用が認識される場合、企業の財務業績は歪んでしまう可能性がある。

(7) 現行のIFRSでは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のように、「可能性が高い (probable)」のように、高い閾値を認識規準としている場合もあれば、IFRS第9号「金融商品」のように認識の閾値を設けていないケースもある。この点、概念ED5. 18項では、交換取引の原価が経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さを反映する場合には、当該原価は、目的適合性のある情報となる可能性があると考えられるとしている一方で、概念ED5. 16項にあるように、不法行為を原因とする他者への補償のように、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が複合して、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場合があるとしている。

(8) このため、一律の閾値を設けるのではなく、どのような場合に閾値の設定が必要となるかの考え方を示すことが有用となると考えられる。我々は、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、蓋然性の閾値の必要性について、具体的に記述すべきと考えており、当委員会の公表するショート・ペーパーでは、次のアプローチを検討している。

(本資料23項のショート・ペーパー (案) のアプローチを挿入する)

ディスカッション・ポイント

コメントのための分析及びコメント案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

Ⅲ. 概念 ED の概要 — 認識の中止

認識の中止

(概念EDの提案)

26. 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。

27. 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

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負債を認識する。

(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。

28. 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いずれも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。

29. 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、

- (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）

30. 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（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。

31. 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。
32. 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。(BC5.57 項参照)

(概念DPに対するASBJコメントとその対応)

33. 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。
34. 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。
35. 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。
36. 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)

37. 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)

39. 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。

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。
--

(コメントのための分析)

39. 7月8日 ASAF 対応専門委員会においては、認識の中止に関する概念 ED の提案に関して、次の予備的見解を提案した。

(1) 概念EDでは、認識の中止に関する2つの目的（本資料27項）の達成が困難な場合に、2つの取扱い（本資料28項）を示しているが、その使い分けの方法を明らかにしていない。概念フレームワークが会計基準開発の指針の役割を果たすためには、この使い方を明らかにすることが必要と考えられる。

(2) この点、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重要と考えられ、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ではないかと考える。

40. 前項の予備的見解に関して、7月8日 ASAF 対応専門委員会では、概ね同意するご意見が聞かれ、前項(2)のように、資産及び負債の変動を重視する方向を主張すべきとのご意見であった。また、7月10日企業会計基準委員会では、特段のご意見はなかった。7月16日 ASAF 会議では、支配アプローチに基づく認識の中止を支持する意見が複数のメンバーから聞かれたが、支配アプローチとリスク経済価値アプローチの使い分けの枠組みを示すべきとの意見があった。
41. 前項を踏まえ、現時点で、当初の予備的見解を大きく変更する状況は生じていないと考えられることから、本資料 39 項の主張をコメントで示していくことが考えられる。

(コメント案)

42. 概念 ED に対するコメント案は以下のとおりである。

- (1) 我々は、概念EDにおける次の点に同意する。
- ① 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が目的とすべきであること（概念ED5. 26項）。
 - ② ただし、両者の目的を同時に満たすことは困難な場合があり、その場合に、次の方法のいずれかが採用されること。
 - (i) 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）
 - (ii) 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) 概念EDでは、前項②のケースで、(i)又は(ii)の使い分けの方法を明らかにしていない。これまでの会計基準の開発において、(i)又は(ii)のいずれの方法を要求すべきかについてはしばしば問題となってきたほか、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、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を明らかにすることで、その使い分けの

基本的な考え方を示すことができると考えている。それは、(i)が認識の中止を行って資産又は負債の変動を表すことで損益を認識する処理であり、一方で(ii)が取引以前の資産又は負債を維持しつつ、損益を認識しない処理であるため、目的の優先順位と結びついていると考えられるからである。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、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。

- (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

コメントのための分析及びコメント案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

以 上

付録 1

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。

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）

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

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

付録 2

第 315 回企業会計基準委員会（7 月 10 日）資料

「ASAF 対応 - 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 ED 5.4-5.8 項）。

（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、もたらす情報には

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か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DPI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く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、「目的適格的で、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。

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

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いずれも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。

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、

- (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DPI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。

(c) 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。

(d) 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。
(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を見出されていない。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。
- (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。

以 上

付録 3

認識規準に関連するご意見

(ASAF 対応専門委員会 (7月8日) でのご意見)

- 概念 ED の提案は、概念フレームワークで中身を固め過ぎず、必要な部分を個別に基準に任せていこうとするスタンスであって、ガイダンスが不足しているとしても、一定の支持はできるのではないか。もし、蓋然性の閾値が必要と主張するのであれば、閾値がないことによって蓋然性が多義的に解釈されることの問題点を示す必要がある。
- 概念 DP に対するコメントでは、現行の蓋然性規準を見直す必要はないというポジションであり、何ら状況変化がない中で、ポジションを変更する必要はないと考える。
- 提案では、測定に最頻値を用いることが望ましくないかのように見える記述もあるが、発生確率が低い項目など、それが適さない項目があることが説明されていればよい。
- 一度きりの訴訟については、確率加重で負債を計上することが訴訟戦略上不利に働く可能性があるため、開示にとどめるべきだが、ポートフォリオの場合には過去の蓄積を利用して期待値を用いて認識することはあり得る。

(親委員会 (7月10日) でのご意見)

- 経済的便益の流入又は流出を生じさせる蓋然性を認識規準として示すことが適切と主張する根拠として、蓋然性が低い項目まで最頻値を用いて認識・測定してしまうと、蓋然性が高い項目と低い項目の測定値の間の比較可能性を保つことができないことにも言及すると、より理解しやすくなる と考える。
- 概念フレームワークが、そこから自動的に会計基準が導き出されるような性質のものであるべきとは考えない。財務諸表の構成要素を認識すべきか否かに関する蓋然性の閾値は個々の基準ごとに定めることが適切であり、IASB の公開草案の記述は十分な内容である。
- 概念フレームワークにおいて、仮に認識規準として蓋然性の閾値を示す場合であっても、保険契約やオプション契約等については市場価格を参照できず十分に信頼性のある測定を行うことが困難であるものを含めて認識することを妨げることがないよう、表現を工夫する必要があると考える。
- 認識規準において、原則として、蓋然性の閾値を明示する場合、発生確率が低い項目であっても信頼性のある期待値が得られる場合について例外と

するという整理も可能ではないか。

- IASB の公開草案では、資産及び負債の定義に蓋然性に関する記述を含めていないことも併せて考えると、IASB の公開草案における認識規準の記述では、蓋然性の低い場合まで資産及び負債を認識要求することになる可能性を懸念する。このため、概念フレームワークの認識基準に関する記述において、蓋然性の閾値を示すことが適切と考える。
- デリバティブについては、蓋然性の程度から価値が生じているという特殊性があるため、通常の資産及び負債と異なる扱いとすることが自然である。
- 事務局より提示された「ASAF 会議における発言案」は、IASB の公開草案の記述では蓋然性が低いものについても資産及び負債を認識する範囲が拡大する場合があるとの懸念に基づいたものと理解しているが、まずは公開草案の意図がそのようなものかについて、ASAF 会議において、十分に議論して理解を深めることが重要である。

(ASAF 会議でのご意見)

- 質的特性に基づく認識規準への賛成は限定的であったほか、提案されている認識規準については、IASB が「信頼性のある測定」の意味を明確化するのを避けているように見える。蓋然性の規準は蓋然フレームワークから削除することもあり得るかもしれないが、これは蓋然性の規準が（基準レベルでは）認識にあたり一定の役割を果たす旨について認識の共有が図られることが前提である。
- 概念 ED の 5.13 項等では、「存在の不確実性」に関する記述があるが、資産や負債の定義を満たしているにも関わらず、当該資産や負債の存在が不確実となり得るのか理解できない。また、概念 ED の 5.13 項では、「蓋然性が低い」場合には認識されない可能性が示唆されている一方、5.19 項では「蓋然性が非常に低い場合」への言及がされており、使い分けの意図が不明確なほか、どの程度のレベルを意図しているのかも明確でない。さらに、概念 ED で提案されている有用な財務情報の質的特性に基づき認識規準を設ける方法は、一般的な記述すぎて、実際の基準設定に役立たないのではないか。認識規準について、より具体的なガイダンスが必要である。
- 該当する取引について個別に基準が存在しない場合、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の定めにより概念フレームワークを参照して、項目の認識を決定していくことになるが、質的特性だけでは一般的過ぎるほか、コストが掛かるので認識しないという判断もされ得るため、3 つの質的特性の優先順位や相互関係について記述することが必要である。

- 「重要性」の議論と同様に、質的特性についても、認識規準で改めて記載しなくても、財務情報がそのような特性を有すべきことは明らかであり、繰り返す必要はない。また、「存在の不確実性」と「結果の不確実性」を分けて取り扱うことが理論的にはあり得るとしても、「存在の不確実性」が乏しい場合は殆どないと考えられ、現実的に2つの区分する便益は乏しいのではないか。
- 多くの場合に資産及び負債の差額により損益が生じるとしても、資産又は負債の認識を伴わず、収益又は費用の認識がされる場合がある。このため、資産及び負債の認識規準と収益及び費用の認識規準を同じように扱うことが適当かについて、慎重に検討する必要がある。
- 概念EDでは、認識の判断にあたり、存在の不確実性、測定の不確実性、蓋然性の程度等を考慮すべきとしているほか、収益と費用の認識が非対称になることもあるとしている。これらは相互に関係しているため、明確な切り分けは困難であるが、認識をすべきでない状況の説明において、これらを可能な限り明確に区別するように努力すべきと考える。
- 質的特性に基づく認識規準は、デリバティブ契約の認識のような事例を踏まえると、一步前進である。ただ、個別の基準では、必要に応じて、蓋然性のような明確な規準が必要である。

付録 4

認識の中止に関連するご意見

(ASAF 対応専門委員会 (7月8日) でのご意見)

- 認識中止後の資産・負債残高と認識中止による資産・負債の変動の双方を忠実に表現することが難しい場合の対応として、概念 ED では認識の中止を行うか否かという 2 つの方法が提案され、コメントではその使い分けを具体的に示すべきとしているが、ポイントは、残高、変動のいずれを重視するかということであり、その中で、変動重視を打ち出した方がよい。

(親委員会でのご意見)

- 特段なし

(ASAF 会議でのご意見)

- 認識の中止は、認識の裏返しとして、支配を喪失した時点で行われるべきと考える。レポ取引については、本人としての取引という考え方と代理人としての取引という考え方がある。
- 議論において厳密性が欠けているのは、支配アプローチとリスク経済価値アプローチの使い分けである。これらのアプローチを基準開発のツールとして用いるつもりであれば、どのような場合にいずれのアプローチが適切かの枠組みを示すべきである。
- 認識の中止について記載されている方法自体には同意するが、いずれの方法を採るべきかについては議論が多い。このため、権利や義務の束をどのように捉えるか等について記述されるべきである。
- リスク経済価値アプローチにより、すでに権利・義務を失った資産・負債の認識を継続するのは、認識の規準や構成要素の定義と矛盾する。現行の会計基準ではレポ取引において、二重に資産を認識することになるが、貸与している資産は企業が支配していない資産であり、忠実な表現の観点で問題があるほか、負債比率を歪めてしまっている。

付録 5

ASAF 対応専門委員会（10月5日）でのご意見

（認識規準）

- 現行のように「可能性が高い (probable)」との一律の閾値を提案することが考えられるものの、一律の閾値を設けるのではなく、どのような場合に閾値の設定が必要となるかの考え方を示すことが有用であると分析していることに関して、「可能性が高い (probable)」という閾値を提案しないこととなった背景を教えてください。
- 本資料に記載のとおり、概念 DP と同様のコメントの方向性を支持する。

コメント文案(2)「概念フレームワークが過度に基準開発の制約とならない利点はあるかもしれない。」という記述は、概念フレームワークに蓋然性規準を残すことが基準開発の制約になるとも考えられないため、違和感がある。

コメント文案(6)①に関して、作成者の立場から、翌期以降の戻入に伴う損益が発生するということは、引当金が目的使用されないことを意味し、このような項目を財務諸表に認識することは、慎重性の範囲を超えた過大表示に近いものであり、結果として忠実な表現にならないと考える。

（認識の中止）

- 仮に、他のコメントにおいて ASBJ がこれまで主張してきた事業投資と金融投資に分けて業績評価すること（すなわち、事業投資はフロー情報が意味を持つ一方、金融投資は事業投資に比ベストック情報が意味を持つこと）を記述する場合、なぜ金融投資の認識の中止のみ、フロー情報である損益が重視されるかに関して、整合的に説明できるように留意する必要があるのではないか。

以 上