

---

プロジェクト      概念フレームワーク

項目                認識 - 経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ

---

## 本資料の目的

1. 2016 年 7 月の ASAF 会議では、IASB 公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「公開草案」という。)の資産・負債の認識の概念について議論される予定である。本資料では、当該審議のためのスタッフ・ペーパー (Agenda Paper 1C) の提案内容と ASBJ による気付事項を説明し、これらに関するご意見をいただくことを目的としている。

## スタッフ・ペーパーの概要

### (公開草案の提案)

2. 公開草案では、現行の認識の要件<sup>1</sup>に代わって、次の提案をしている。すなわち、資産及び負債の認識(及び、それに関連する収益、費用、又は、持分変動)を認識するのは、そのような認識が財務諸表利用者に以下を提供する場合であるとしている。
  - (1) 資産又は負債、及び、収益、費用又は持分変動に関する目的適合性のある情報
  - (2) 資産又は負債、及び、収益、費用又は持分変動の忠実な表現
  - (3) 情報を提供するコストを上回る便益をもたらす情報
3. 前項の(1)に関連して、公開草案では、認識が目的適合性のある情報を提供しない可能性のある状況として、以下を例示している。
  - (1) 資産が存在するか、のれんから区別可能か、負債が存在するか、が不確実である。
  - (2) 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。
  - (3) 資産又は負債の測定が可能であっても測定の不確実性が非常に高いため、結果の情報に目的適合性が乏しく、他の目的適合性のある測定が得られない。

---

<sup>1</sup> 現行の概念フレームワークでの認識要件は次のとおりである。

- (1) 認識すべき項目が資産又は負債の定義を満たしている、かつ、
- (2) 当該項目に関連する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、かつ、
- (3) 当該項目が信頼性をもって測定できる減価又は価値を有している。

4. 公開草案では、また、目的適合性のある情報を提供しない状況は、(単一の要因ではなく、) 前項の要因の組合せにより生じることが多いとの説明を追加することを提案した。

**(回答者からのフィードバック)**

5. 公開草案における認識の提案にコメントした回答者の多くは、公開草案でのアプローチに概ね同意した。
6. しかし、一部の回答者は主に次の点で提案されるアプローチに反対した。
  - (1) 提案が、非常に抽象的で主観的である。提案される認識要件は、十分な方向性を提供しておらず、結果として、ボードや作成者がそれらを適用する場合に、個々の見解に依存する可能性がある。
  - (2) 認識要件から蓋然性要件を削除し、合わせて、資産及び負債の定義から「予想される (expected)」を削除することで、企業は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低いものを含むより多くの資産及び負債の認識を求められる可能性がある。

また、蓋然性要件は、これまでに有効であることが判明しており、質的特性を適用するうえで、公開草案の提案よりも実際的な方法である。
  - (3) 経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低い資産及び負債を認識する場合、その期待値の測定は困難であり、財務諸表作成者に追加の負担を与えることになる。
7. 公開草案で提案されるアプローチに懸念を有する回答者から、次の代替案が提示された。
  - (1) 蓋然性要件の維持
  - (2) 蓋然性要件の要否を次のように、資産又は負債が生み出される事象の性質から区別 (ASBJ の提案)
    - ① 取引から生じる権利又は義務により生み出される資産又は負債に関して、蓋然性要件は不要
    - ② 「その他の事象」から生じる権利又は義務により生み出される資産又は負債 (又は資産・負債のグループ) に関して、蓋然性要件は必要
  - (3) 経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い資産又は負債に関するガイダンスを追加する。例えば、(流入又は流出の) 結果の規模を考慮することを言及す

るなど。

- (4) 公開草案の記述の意図の明確化（「蓋然性が低い」、「蓋然性が非常に低い」の両方の表現が用いられている意図の明確化など）

#### ASBJ コメントの概要

公開草案で提案されたアプローチは柔軟過ぎると考えており、蓋然性要件を概念フレームワークにおける認識要件の一部として、より堅牢に記述すべきとしている。

蓋然性要件が必要な状況について、上記(2)のように提案している。

#### (その後の IASB の議論)

8. 2016年5月のIASBボード会議において、測定の不確実性について議論した。ここでは、測定の不確実性は、忠実な表現に影響を与える要因であるとされた。この決定は、認識要件にも影響があり、測定の不確実性の高さは、認識が（目的適合性ではなく）忠実な表現を提供するか否かの決定に影響を与える要因の1つであると整理される。

#### (スタッフ・ペーパーでの IASB スタッフの分析)

9. スタッフ・ペーパーでは、将来のIASBボード会議において、公開草案で提案された認識の概念に対するフィードバックについて議論する予定としている。その会議では、認識に関して公開草案で提案した全体的なアプローチ（本資料第2項参照）に反対する見解、特に、すべての資産及び負債に対して蓋然性要件を維持すべきとの見解について検討するとしており、今回のIASBスタッフの分析に、当該見解に対する分析は含まれていない。
10. 一方で、スタッフ・ペーパーでは、公開草案で提案される全体的なアプローチについて、概ね支持を得たため、根本的な変更を行わない公開草案の提案の改善を選択肢としてボードに提供する予定としている。直接の言及はないが、今回、スタッフ・ペーパーの提案は、当該改善案を示したものと思われる。

#### (スタッフ・ペーパーでの提案)

11. スタッフ・ペーパーで検討している改善案は、次のとおりである。将来の流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債の認識の概念についての改善案であり、公開草案で提案したアプローチを根本的には変更していない。なお、付録に、具体的な改善

文案が示されているが、この中では、以下の目的適合性等に関連する文案の改善が示されており((2)①(ア)(イ)、②(ア)(イ))、忠実な表現に関連する改善((2)①(ウ))について文案は示されていない。後者については、測定の不確実性に関する他の変更に沿って検討するとしている。

(1) 公開草案の以下の点を変更しない。

- ① 公開草案 5.9 項の以下の文言を変更しない。
  - (ア) 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。
  - (イ) 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。
- ② 企業が、資産又は負債を認識すべきなのは、そうした認識が財務諸表利用者に目的適合性のある情報を提供し、当該情報の提供のコストを上回る便益を上回る場合であるとの公開草案 5.9 項の提案を変更しない。
- ③ 公開草案 5.13 項(b)の提案を変更しない。

公開草案第 5.13 項(b)は、次のとおりである。

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)...

(b) 資産又は負債は存在するが、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

(c)...

(2) 公開草案 5.13 項(b) (前述(1)③)を支える概念である公開草案 5.17-5.19 項を、下記の目的①及び②の観点から改善する。

- ① 特定の資産又は負債を認識すべきか否かを決定するにあたり、ボードが、流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債の認識が有用な情報を提供し

ない理由を考慮するようにすること。

スタッフ・ペーパーでは、将来の流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債の認識が有用な情報を提供しない可能性がある理由として、次の3つの理由を識別しており、これらを概念フレームワークに反映することが考えられるとしている。

(ア) 将来の流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債に関して、最も目的適合性のある情報は、その流入、流出の金額、時期、蓋然性に関する情報という場合が多く、このような情報は典型的には、説明的開示により伝達される。資産又は負債を認識するか否かを決定する場合、当該資産又は負債の認識によって開示で提供される情報を超える追加的で目的適合性のある情報を提供するか否かを考慮する必要がある。

(イ) 認識が追加的で目的適合性のある情報を提供するか否かは、資産又は負債の性質に依存する可能性がある。この点について、ASBJの提案を参照している（ASBJ ショート・ペーパーNo. 2「概念フレームワークにおける認識の要件」（2015年 ASAF 会議アジェンダ・ペーパー3））。

(ウ) 将来の流入又は流出の蓋然性の低さは、測定の不確実性に寄与するため、目的適合性と忠実な表現の両方の評価において考慮する必要がある可能性がある。将来の流入又は流出の蓋然性の低さが測定の不確実性に寄与するのは、蓋然性が低い場合にその頻度を見積ることが困難な可能性があること、また、規模が大きい場合、蓋然性を見積りの僅かな変動が測定に強く影響を及ぼす可能性があるからである。

② 資産又は負債の認識の概念を均衡させて、認識する、しないのいずれかを優先するような記述をしない。これらの改善には次が含まれる可能性があるとしている。

(ア) 公開草案 5.18 項及び 5.19 項の記述を見直し、認識が目的適合性のある情報を提供しない可能性のある状況の議論と同じ程度に、認識が目的適合性のある情報を提供する可能性のある状況の議論を行う。

(イ) 将来の流入又は流出の蓋然性が「低い」資産及び負債を認識しない可能性を議論し、「非常に低い」場合に限定しない。

## ASAF メンバーへの質問及び ASBJ スタッフの気付事項

12. ASAF メンバーへの質問及びそれに対する ASBJ スタッフの気付事項は以下のとおりである。

ASAF メンバーへの質問
(1) スタッフ・ペーパー18-19 項 (本資料第 11 項(2)①及び②) で提案される改善に同意するか。
(2) 将来の (経済的便益の) 流入又は流出の蓋然性が低い資産又は負債を認識する概念について、その他のコメント又は提案はあるか。

## (ASBJ スタッフの気付事項)

13. 今回、提示される改善案は、公開草案の提案を根本的に変更しないことを前提にした改善案であると理解している。当該改善案の中で、ASBJ が提案したアプローチを考慮したことに感謝するが、我々を含む回答者は、公開草案で提案される全体的なアプローチ (本資料第 2 項参照) そのものに反対しており、スタッフ・ペーパーに示される改善案の提示の前に、公開草案でのアプローチに対する基本的な方向性、特に、認識における蓋然性の要件の要否を議論すべきであると考えている。ASBJ ショート・ペーパーNo.2 で説明したのは、資産又は負債の認識において、蓋然性が一定の場合に役割を果たすことであり、その点の記述が不足していると考えている。
14. また、本資料第 11 項(2)①及び②では、存在する資産又は負債の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、当該資産又は負債の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の公開草案 5.13 項(b)の記述 (本資料第 11 項(1)③を参照) を前提として、この記述を支える公開草案の文言を一定の目的に沿って改善することが提案されている。しかし、我々は、この改善の前提となる公開草案 5.13 項(b)の維持について再検討すべきであると考えている。これは、我々は公開草案に対するコメントで、次の理由からこの記述に懸念していたが、現在も継続してその懸念を有しているためである。

すなわち、公開草案 5.13 項(b)は、認識要件の目的適合性を補強するガイダンスであり、将来の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述べているが、これは、現行の概念フレームワークにおいて将来の経済的便益が流入又は流出する「可能性が高い」場合に、ある構成要素を認識すると述べていることと反対である。こうした公開草案の記述から、公開草案 BC5.13 項における「認識される資産又は負債の範囲を増加させることも減少させることも目的としていない」とのIASB の意図と異なり、認識される資産及び負債の範囲が広がるかもしれないこと

を懸念している。

15. なお、本資料第 13 項及び前項で我々が反対する公開草案のアプローチを仮に受け入れるとした場合に、我々は、本資料第 11 項(2)①及び②の改善に関して、次のとおり考えている。

(1) 本資料第 11 項(2)①(イ)の改善(付録 5.19 項の修正)では、資産又は負債の認識が目的適合性のある情報を提供するか否かが当該資産又は負債が生じる方法などの要因に左右される可能性がある点を指摘しているが、この改善は、ASBJ ショート・ペーパーNo.2 を反映した修正であると理解しており、我々は、公開草案の改善になっていると考える。これは、資産又は負債の認識の要否を検討するにあたり、交換取引による場合とそれ以外の場合で考慮すべき要因が異なる点が示されているためである。しかし、次の点で ASBJ ショート・ペーパーNo.2 と異なっており、修正が必要であると考えている。

① 付録 5.19 項(a)に関しては、「観察可能な価格のある」交換取引であることを前提としているが、価値あるものの交換であればその価値に将来キャッシュ・フローの不確実性の影響が反映されるため、(a)は「観察可能な価格のある」交換取引に限定すべきでない。

② 付録 5.19 項(b)では認識される資産及び収益、負債及び費用の情報を目的適合性のある情報とみなさない可能性のある状況として、「資産又は負債が経済的便益の流入又は流出の結果をもたらす蓋然性が低いものでしかない場合」としているが、この場合、経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い資産又は負債の認識に伴って生じる利得又は損失の認識及びその戻入れが財務諸表利用者の財務情報の分析のノイズになり得るため、「低いものでしかない」を「高いものでない」に変更すべきである。

(2) 本資料第 11 項(2)①(ア)の改善(付録 5.18 項の修正)では財務諸表注記による開示を行う場合を取り上げているが、この改善箇所は、資産又は負債の認識が目的適合性のある情報を提供する場合がある場合を記述する本資料第 11 項(2)①(イ)の改善(付録 5.19 項の修正)と順序を変更し、付録 5.19 項の後に記述すべきである。この順序変更により、ある項目の認識の要否を検討したうえで、認識されない場合に説明的開示で補足するとの順序となり、読者が理解しやすいと考えるためである。

(3) 本資料第 11 項(2)②のように、認識する・しないのいずれかを優先するような記述をしないとの趣旨については、同意するが、実際の文案でそれが達成されていないのではないかと考える。認識が目的適合性のある情報を提供する場合

と、目的適合性のある情報を提供しない場合の例を対で設けている文案が付録5.18項、5.19項のいずれにも見当たらない。



## 認識の概念の修正案

原文は公開草案からのものである。挿入の提案には下線を付し、削除の提案は取消線を付している。

### 目的適合性

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) ...

(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) ...

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。

### 存在の不確実性及び分離可能性

5.15 ...

5.16 ...

### 経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ

5.17 資産又は負債が、たとえ経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い状態であっても存在する場合がある (4.13 項から4.27 項参照)。

~~5.18 たとえ経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低くても、資産又は負債の認識が目的適合性のある情報を提供する場合がある (特に、当該資産又は負債の測定が蓋然性の低さを反映していて、説明的開示を伴っている場合)。例えば、資産の取得又は負債の発生が観察可能な価格のある交換取引において行われる場合には、その原価は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さを反映しており、当該原価は目的適合性のある情報となる可能性がある。~~

~~5.19~~ ~~しかし、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。~~

5.18 経済的便益の流入又は流出の蓋然性が低い場合、最も目的適合性のある情報は、資産又は負債に関する情報を財務諸表注記での開示で提供されるものかもしれない。その情報には、経済的便益の流入又は流出の金額の可能性、時期の可能性、その確度に影響を与える要因に関する情報が含まれる。

5.19 資産又は負債の認識が開示により提供される情報を超える追加的で目的適合性のある情報を提供するか否かは、資産又は負債が生じる方法などの要因に依存する可能性がある。例えば、

(a) 資産の取得又は負債の発生が観察可能な価格のある交換取引で生じた場合、その原価は、経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さを反映しており、その原価は目的適合性のある情報である可能性がある。さらに、資産又は負債を認識しない場合には、交換時点で収益又は費用を認識する結果となり、取引の忠実な表現とならない可能性がある。(5.23項(a)を参照)

(b) 資産又は負債が交換取引以外の事象から生じる場合、その資産又は負債は原価を有しない可能性がある。そのような状況において、資産又は負債の認識は、典型的には、収益又は費用を認識する結果となる。資産又は負債が経済的便益の流入又は流出の結果をもたらす蓋然性が低いものでしかない場合、財務諸表利用者は、資産及び収益の認識、負債及び費用の認識を目的適合性のある情報とみなさない可能性がある。

以 上