

Framework ~ criteria for recognition (1)

今回は、IFRS 全体に流れる基本的な考え方のそのまたコアをなす criteria for recognition(認識基準)です。非常に重要なので、くり返し解説します。

はじめに—ルール主義的発想からの脱却ということ

IFRS のアドプションが近づくにつれて「大変だ」という声が広がっています。その中でも、「日本は収益認識基準があいまいなので、IFRS の導入で深刻な影響が起きる企業が出てくる」という話がよく聞かれるようになりました。

IFRS の収益認識基準は、IAS18 号に規定されており、さらに米国との間で、調整のためのディスカッションが進められていましたが、6月24日にIASBとFASBが収益認識の新共同基準としての公開草案を公表しました。この公開草案では基本原則として、企業は顧客との契約に基づき、顧客に商品、役務を提供したときに顧客から受け取る、あるいは受け取ることが期待される対価を収益として認識することになります。これにより収益認識に関して、より確固たるフレームが提供されます。

しかし収益認識基準は、IFRS の「認識基準(criteria for recognition)」の本質的な理解を欠いては、まったく応用の効かないものになりかねません。

IFRS のアプローチは演繹主義と言われるように、帰納法的アプローチとは異なり、非常に論理を重んじます。

多数の事例があるとか、慣行でそうなっている、というだけでは、ある会計判断を正当化することにはなりません。かといって、詳細なルールが出るのを待っていても、それは出ないということです。どんな新しい事象に出会っても、定義に沿って、判定することができるように論理的な能力を磨くことが大切なのです。

IAS18 号(revenue)も、冒頭の目的の箇所では FRAMEWORK における income (revenue と gains の双方を含んでいます)の定義から入っており、18 号は、その中のある type の取引や事象を取り扱うものだとして述べています。FRAMEWORK においては、income の認識は、資産、負債、エクイティというバランスシート上の認識と密接不可分に定義されており、収益の認識もそれとの関係抜きに語ることはできません。

他にも日本基準と微妙な差異があるといわれる研究開発費等の資産計上基準や、リース資産の取り扱いなども、すべてこの認識基準から導きだされている訳で、この箇所については、しつこいくらい突っ込んで理解する必要があると思われます。

Recognition とは何か？

フレームワークでは、Recognition(認識)とは、エレメントのうち、認識基準(recognition criteria)に合致した項目(an item)を貸借対照表または損益計算書に、組み込む(incorporating)過程(process)であるとされています。要するに、ここで言うrecognitionとは、エレメントの中から貸借対照表や損益計算書に計上する能力があると認定され、それを計上されるものを選んで特定することに他なりません。

そのことが分かれば、recognitionは「認識」と訳しておいて構わないと思いますが、ここではもう少し突っ込んでおくことにしましょう。

英語のrecognitionは、あるものをidentify(特定のものであることを識別)することであり、true and exists(真実で存在するもの)である事を理解することです。

recognitionは「国際法上独立国として承認する」ことや、「非嫡出子の認知」、「コンピュータ上でマシンがデータとして受け入れる」という意味にも使われるように、受動的に「知る」というより、積極的に「認定する」というニュアンスがあり、criteria(基準)と一緒に使うのがぴったりの言葉です。

認識基準に合致した項目は、貸借対照表または損益計算書にrecogniseしなければなりません。それをしなかった場合には、注記や説明資料によって修復補正(rectify)することはできません(パラ82)。あくまで貸借対照表または損益計算書に計上すべきものです。

recognition criteria

パラ83は、認識基準について次のように定義しています。

An item that meets the definition of an element should be recognised if;

- (a) it is probable that any future economic benefit associated with the item will flow to or from the entity; and
- (b) the item has a cost or value that can be measured with reliability.

ここでキーワードが三つあります。

まず第一に、認識の前提として、それは**エレメントの定義に合致するもの** (meets the definition of an element) でなければならないということです。

次に、それは「将来の経済的便益」が、企業に流入ないし流出することが **probable** であることです。

最後に、それはそのコストないし価値が、**reliable** に測定できることです。

二段階で考えよ

前回で勉強したように、財務諸表のエレメントとしての資産、負債の存在を検討することと、それが認識基準に合致するかの検討を、二段階で考えることが有効です。

第一段階 資産(負債)は、まず、**財務諸表のエレメントとしての資産(負債)の定義に合致することが要求されます。**

エレメントとしての資産(asset)は「過去の events の結果、その企業によって支配(control)されている resource であって、そこから the future economic benefit (将来の経済的便益) が企業に流入することが expect される」ものでした。

そのどれを欠いても、資産であることはできません。逆にその全てを満たしていれば、資産ということになります。

「資産」について、会計に精通している者であれば、こんなややこしい定義によらなくても分かりそうな気がすると思います。

しかし、最近では、IFRS では、研究開発費のうち、日本では資産計上されない開発費が資産計上されることや、自己創出の無形固定資産などが資産となり得ると言うことが、話題になっています。また、リースのように、日本＝米国で考えられてきたものとは大きく違っているものもあります。

これらは、すべて IFRS の資産の定義から、演繹的な方法により判定されています。

ここでは、フレームワークのパラグラフに従って、考えていきましょう。

the future economic benefit

まず、the future economic benefit (将来の経済的便益)の流入ということがあげられています。

「将来の経済的便益」は、*Framework* で次のように定義されています。

The future benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity. (パラ 53)

ある資産(asset)に込められている「将来の経済的便益」とは、直接か間接に、その企業にキャッシュ(同等物を含む)フローをもたらすことに貢献する(contribute), 潜在力(potential)である。

ここから、例えば、固定資産にせよ、商品にせよ、それが通常キャッシュフローを生み出すことに貢献する潜在力を持っているから「資産」だということが分かります。それは所有権を前提にしません。契約により一定期間使用することが確実に保証された「リース資産」も、それが企業に将来の「経済的便益」の流入をもたらすからこそ「資産」の候補になるわけです。

event

「過去の event の結果」とはどういう意味でしょうか？

event は、「出来事」ですが、一定の重要性がある出来事であることが含意されています。付随的な出来事は、incident です(incident あるいは incidental という事場も、会計・税務・法律などで良く使われる言葉です)。多くの場合、incident は event に付随して生ずるものです。

資産に関連した event の典型的なものは「購入」です。しかし、寄付や政府の支援、あるいは鉱脈の発見のように、購入以外の場合もあります。それらを含むので「イベント」としてしているわけです。

従って、いかなるイベントも無く、自然発生的に「将来の経済的便益の流入」という事実があったとしても、それは「資産」ではないということになります。

たとえば、長年かけて得られた市場への支配力などは、それが売買の対象となる等のイベントが伴わない場合には、資産となることは無いでしょう。

しかし、特別の支出(購入、秘密保持措置、パテント取得等)等のイベントがあり、その結果 control が生じたものである場合には、資産となる可能性があります。

control

さらに、そのイベントの結果、その企業に control(支配)されていることが要件になっています。

control されているということは、法的な所有権等ではありません。リースなどはその典型です。さらに、ノウハウなどの場合には、法的な権利もなく、実質的に企業が「支配」することで、資産となる可能性があります。逆に言えば、それが企業ではなく、例えばいつでも辞められることのできる従業員のコントロール下にある場合には、企業の資産たり得ないでしょう。

支出と資産との関係

ある資産を購入するための支出は、たしかにそれだけの経済的便益があるということの証拠の一つにはなりますが、資産は寄付によっても生じることから分かるように、資産が形成(generate)されるための要件ではありません。

しかし、エレメントとしての資産に合致するからと言って、貸借対照表の資産となる資格として十分なものではありません。

Framework～recognition criteria (2)

第二段階

それが recognition されるための二つのテストに合格しなければなりません。第二段階で、「将来の経済的便益の流入」が、**probable** であり、かつその価値の測定が **reliable** であることです。

probable

probable (あるいは probability) は、一般に「可能性が高い」と訳されています。probability については、フレームワークでも、IFRS のその他の箇所でも、それがどの程度なのか？ 事例や説明も出ており、この後それについても解説して参りますが、probability という英語それ自体の意味を正確に知っておくことは、非常に大切で、後の理解に役立つと思います。

📖 ここで辞書を引いてみよう。

ジーニアス英和大辞典では probable を「物事が十中八九ありそうな、起こりそうな、十分可能な、殆ど確実な」と訳出しており、また、類語の perhaps の項では、同種類の言葉について、次のように詳しく分類して紹介しています。

- a. 50%ないしそれ以下 : possibly, conceivably, perhaps, maybe
- b. 50%以上 90%くらいまで : likely, presumably, doubtless, **probably**
- c. 90%以上 : inevitably, necessarily, certainly, undoubtedly

ここで、cの90%以上のところは、「必然的に」「確定的に」ということで、must be (～に間違いがない)にぴったりということです。これに対し、likely から probably までは、ある程度の「不確実性」を内在しており、should be (かくあるべし＝～に違いない)ということです。

ただ、bの中でも、**probable** は、likely よりも確度が高いときに使用する(リーダーズ英和辞典)ので、その確度は 50%から 90%までの間の後半の方に近く、「8割方確実な」というニュアンスと考えて余り間違いないと思います。

しかし、より質的な意味で言うと(ジーニアス大辞典に語源が出ています)、probable は、ラテン語の probare(証明する)に由来し、prob-(証明する)と able(できる)から成っている言葉で、要するに「証明できる」というのが語源の意味です。

つまり、probableというのは、ある程度の不確実性を含んでいるが、その確実性は、主観的な思い込みに基づくものではなく、証明可能であるということが含意されていると言えます。

Framework パラ 85 で、**The probability of future economic benefit**（将来の経済的利益の確実性）が説明されています。

そこでは、まず「認識基準における probability のコンセプトは、将来の経済的利益が企業に流入(流出)するという事についての「不確実性の程度」(the degree of uncertainty)に関連して用いられている」とされ、「そのコンセプトは、各企業の経営をとりまく(様々な)環境に特徴づけられた不確実性に照応(in keeping with)している」として、その判断は画一的にはなく、状況に応じ、適用可能な証拠に基づいてなされるべきものであることが指摘されている。

例えば、企業が所有している債権が支払われるであろうことが確実な場合、それに対する反証(evidence to the contrary)が無い限り、その債権は資産として認識されることが正当化されるが、大量の債権がある場合においては、通常ある程度(の率)で支払われないことが確実である(従って見積もりコストが認識され、その分経済的便益から減ぜられる)。

probable については、IFRS の各基準において、非常に頻繁に出てきます。財務諸表の作成は、あるエレメントを、貸借対照表、損益計算書に認識・計上するものですから、当然です。また、**probability** が 認識基準に満たない場合にも、注記等に記載されるべきものである可能性がありますから、その不確実性の程度については常に確認しておかなければなりません。

今回はここまで。次回は、測定の **reliability**。これも決定的に重要です。