

【教材見本】

財務諸表論

インプット・まとめ編

ホームページ用に第3章「概念フレームワーク(後半)」を抜粋。

<本教材見本に含まれるもの>

第1節 財務諸表における認識と測定その1 (一般的要件と要点)

1. 俯瞰図 (P 2)
2. 講師からのメッセージ (P 3)
3. 概略 (P 4)

第2節 財務諸表における認識と測定その2 (資産の測定)

1. 俯瞰図 (P 5)
2. 講師からのメッセージ (P 6)
3. 概略 (P 7)

第3節 財務諸表における認識と測定その3 (負債の測定)

1. 俯瞰図 (P 8)
2. 講師からのメッセージ (P 9)
3. 概略 (P 10)

第4節 財務諸表における認識と測定その4 (収益費用の認識測定)

1. 俯瞰図 (P 11~P 12)
2. 講師からのメッセージ (P 13)
3. 概略 (P 14)

第1節 財務諸表における認識と測定その1（一般的条件と要点）

《第1節の俯瞰図》

<p><認識するための条件></p> <ul style="list-style-type: none">・必要条件 資産・負債の定義を満たす。・十分条件 認識の契機と認識に求められる蓋然性（一定程度の発生可能性）を満たす。 <p><認識の契機></p> <ul style="list-style-type: none">・原則：双方履行ないし契約の部分履行・例外：時価の変動が投資の成果である金融商品は双方未履行でも認識する。 <p><認識の契機の論拠></p> <ul style="list-style-type: none">・原則の論拠 取得側＝通常、リスクとリターンは受渡時から取得者側に生ずる。 販売側＝通常、交換（販売のこと）もしくは契約の部分履行により投資のリスクから解放する。・例外の論拠 取得側＝リスクとリターンが約定時から取得者側に生ずる場合あり。 販売側＝時価の変動と同時にリスクから解放する場合あり。販売前でも認識の契機を満たす。 <p><認識に求められる蓋然性></p> <ul style="list-style-type: none">・会計情報の質的特性との関係 意思決定関連性を重視すると、発生の可能性が高いものに限定すべきでないが、信頼性（中立性・検証可能性）を重視すると、発生の可能性が高いものに限るべき。実際には、両者のバランスを考慮する。	<p><測定の要点></p> <ul style="list-style-type: none">・投資の形態に応じて測定値が決まる<ol style="list-style-type: none">1. 投資の継続の場合⇒取得原価基準2. 投資の清算・再投資の場合⇒時価基準・投資の形態は収益の認識とも結び付く<ol style="list-style-type: none">1. 投資の継続の場合 ⇒未実現利益なので認識しない。2. 投資の清算・再投資の場合 ⇒利益は実現しているので認識する。 <p><各種ケースの検討></p> <ol style="list-style-type: none">1. 取得原価（未償却原価を含む）で測定 →投資の継続2. 正味売却価額で測定 →販売予想時点なら投資の継続 →決算日時点なら投資の清算3. 再調達原価で測定 →投資の清算・再投資4. 市場価格で測定 →投資の清算・再投資5. 割引価値で測定 →投資の継続 <p><留意点></p> <ol style="list-style-type: none">1. 贈与 →投資の清算・再投資2. その他有価証券やSALB取引 →投資の非継続・再投資3. 交換<ul style="list-style-type: none">・同種固定資産の交換 →投資の継続・有価証券と交換に固定資産を取得 →投資の清算・再投資・固定資産と交換に有価証券を取得 →投資の清算・再投資が2回
--	--

略語：SALB取引＝セール・アンド・リースバック取引

《第1節の講師からのメッセージと本節の概略》

【講師からのメッセージ】

概フレは、次の4つから成り立ちます。

1. 財務報告の目的
2. 会計情報の質的特性
3. 財務諸表の構成要素
4. 財務諸表における認識と測定

4の財務諸表における認識と測定は非常にボリュームがあるので、本テキストではこれを次の4つに分けます。

- A 一般的条件と要点
- B 資産の測定
- C 負債の測定
- D 収益費用の認識と測定

本節ではAの一般的条件と要件を学習します。

資産負債を財務諸表に認識するためには、まず資産負債の定義を満たすことが必要です。この点は第2章で見ました。

定義を満たした資産や負債などを財務諸表に認識するためには、次に「認識の契機」と「認識に求められる蓋然性」を満たすことが必要となります。本節では、この「認識の契機」と「認識に求められる蓋然性」を確認します。

一般に、**双方履行や契約の部分履行**は認識の契機を満たしますが、例外として金融商品の一部では**双方未履行**でも認識の契機を満たすことがあります。それらの論拠を押さえてください。

認識に求められる蓋然性とは、**一定程度の発生可能性**のことです。例えば、引当金を負債として認識するためには**発生の可能性が高い**という要件が必要となりますが、これが一定程度の発生可能性に該当します。

資産や負債を認識する場合、次にこれらをいかに測定するかが問題となります。概フレによると、**投資の行動**（投資の形態ともいいます。）に応じて**測定値が決まる**といえます。

この投資の行動は、論文式試験で8年連続出題されている概念で、このような概念は投資の行動だけです。最もじっくりと学習しなければならない概念です。

投資の行動には、**投資の継続と投資の清算・再投資**があります。

投資の継続と整合する評価基準は**取得原価基準**です。この取得原価基準には、**取得原価で測定**するものだけでなく、収益性が低下した棚卸資産や固定資産のように決算日に**正味売却価額に評価替え**することも含まれます。

投資の清算・再投資と整合する評価基準は**時価基準**です。この時価基準には、事業資産を**再調達原価で評価**する場合や、金融資産を**市場価格で評価**する場合があります。

投資の継続と投資の清算・再投資を理解する際、最も基本となるのが**交換**です。交換には**同種固定資産の交換と異種資産の交換**がありますが、前者は投資の継続、後者は投資の清算・再投資の適用です。

投資の継続と投資の清算・再投資の適用には様々なものがありますので、本節ではこれらの適用に何があるかを丁寧に確認してください。

収益費用の認識では、いつ、どのように計上されるのかが問題となりますが、その際、特に問題となるものは**投資のリスクからの解放**です。ただし、投資のリスクからの解放は、第4節で詳しく見ていきます。

【本節の概略】

1. 財務諸表で認識するための一般的条件

資産負債などを財務諸表で認識するためには、**資産・負債の定義を満たす**という必要条件と、**認識の契機と認識に求められる蓋然性（一定程度の発生可能性）を満たす**という十分条件を満たす必要がある。

2. 認識の契機と論拠

認識の契機は、原則として**双方履行ないし契約の部分履行**である。ただし、例外として**時価の変動が投資の成果である金融商品は双方未履行でも認識する**。

双方履行ないし契約の部分履行が原則である論拠は、資産の取得側からみると、通常の場合、**リスクとリターンは、物件の受渡を行った時から取得者側に生ずる**のであり、約定時のような双方未履行の段階では取得者側に生じていないことにある。また、販売側からみると、通常の場合、**販売基準のような双方履行時もしくは進行基準のような契約の部分履行時に投資のリスクから解放する**のであり、約定時のような双方未履行の段階では投資のリスクから解放していないことにある。

一方、双方未履行でも認識する例外の論拠は、資産の取得側からみると、**時価の変動が投資の成果である金融商品の場合、リスクとリターンは約定時のような双方未履行の段階から取得者側に生ずる**ことにある。また、販売側からみると、このような金融商品の場合、**投資のリスクからの解放は時価の変動のような双方未履行の段階で生ずる**ことにある。

3. 認識に求められる蓋然性

会計情報の質的特性のうち、意思決定関連性を重視すると、発生の可能性が高いものに限定すべきでないが、信頼性を重視すると、発生の可能性が高いものに限るべきといわれる。実際には、両者のバランスを考慮することになる。

4. 測定の要点

資産の測定値は、投資の行動に応じて決まる。**投資の継続**が妥当する場合の評価基準は**取得原価基準**である。**投資の清算・再投資**が妥当する場合の評価基準は**時価基準**である。

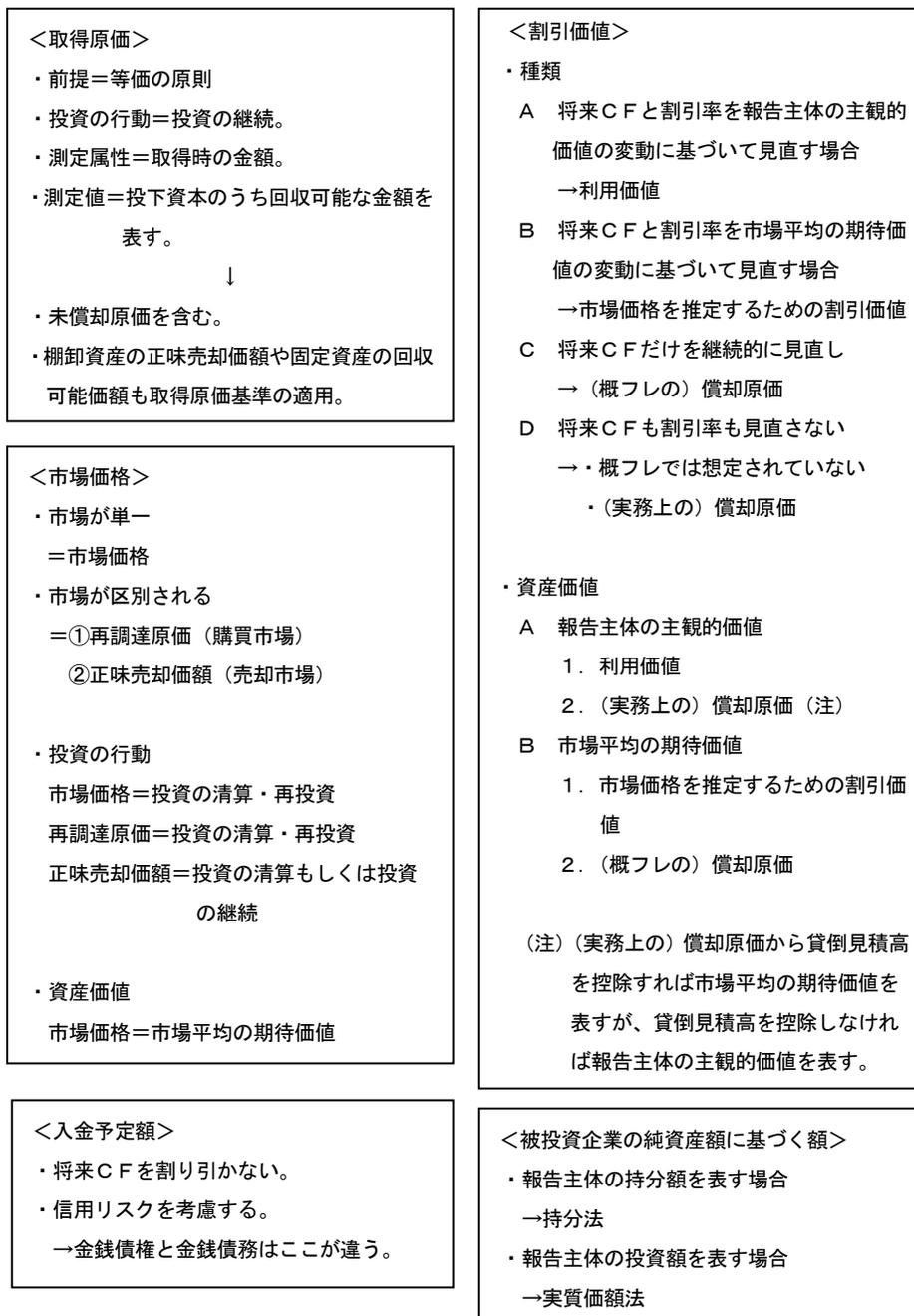
また投資の行動は収益の認識とも結び付く。**投資の継続**が妥当する場合、**利益は実現していないので認識しない**。投資の**清算・再投資**が妥当する場合、**利益は実現している**ので認識する（例：交換益、移転損益など）。

各種ケースを検討すると、**取得原価（未償却原価を含む）**で測定する場合は**投資の継続**が妥当する。**正味売却価額**で測定する場合は**販売予想時点なら投資の継続**が妥当する。**再調達原価**で測定する場合は**投資の清算・再投資**が妥当する。**市場価格**で測定する場合は**投資の清算・再投資**が妥当する。**割引価値**で測定する場合は**事業用固定資産の減損処理**のように**投資の継続**が妥当する。

留意点として、①**贈与**により資産を取得する場合は**投資の清算・再投資**が妥当する。②**その他有価証券やセール・アンド・リースバック取引**は、**投資の非継続・再投資**が妥当する。③**交換**は、**同種固定資産の交換**は**投資の継続**、**有価証券と交換に固定資産を取得**する場合は**投資の清算・再投資**、**固定資産と交換に有価証券を取得**する場合は**2回の投資の清算・再投資**が妥当する。

第2節 財務諸表における認識と測定その2（資産の測定）

《第2節の俯瞰図》



《第2節の講師からのメッセージと本節の概略》

【講師からのメッセージ】

概フレは、次の4つから成り立ちます。

1. 財務報告の目的
2. 会計情報の質的特性
3. 財務諸表の構成要素
4. 財務諸表における認識と測定

本テキストでは4の財務諸表における認識と測定を次の4つに分けます。

- A 一般的条件と要点
- B 資産の測定
- C 負債の測定
- D 収益費用の認識と測定

本節ではBの資産の測定を学習します。

資産の測定値には、**取得原価、市場価格、割引価値、入金予定額、被投資企業の純資産額に基づく額**があります。また、市場価格には、**単一市場における市場価格、市場が分かれている場合の再調達原価と正味売却価額**があります。割引価値には**将来キャッシュ・フローを継続的に見積り直すか、割引率も改訂するかで、利用価値や償却原価**などがあります。特に、市場価格と割引価値の種類を丁寧に確認してください。

取得原価による測定は、投資の継続が妥当します。特に、棚卸資産の**正味売却価額**による評価替えと**固定資産の回収可能価額**による減損処理が、**投資の継続および取得原価基準の適用**であることをしっかり押さえてください。

なお、概フレでは、この取得原価基準の説明の延長で、**過去の誤謬の訂正と会計上の見積りの変更**についても説明をしています。レトロスペクティブ方式とプロスペクティブ方式の違いを確認してください。

市場価格による測定は、市場価格、再調達原価、正味売却価額では妥当する投資の行動が違います。また、資産価値の種類は、**報告主体の主観的価値**でなく**市場平均の期待価値**です。これらを確実に理解してください。

割引価値のうち、試験的に重要なものは、**利用価値と償却原価**です。

利用価値は、**将来キャッシュ・フローや割引価値の種類**として何を想定しているのか、それは報告主体の主観的価値と市場平均の期待価値のいずれか、割引価値による測定が認められるのはどのような場合かなどをしっかりと確認してください。

償却原価は、概フレと金融商品基準では想定している**将来キャッシュ・フローや割引価値の種類**が異なります。このため、**信用リスク**をどのように扱うのか、**償却原価による損益**が何を含むのかに違いが生じます。難しい論点なので、じっくり考えてください。

入金予定額は、特に何も論点がないように見えますが、**資産を入金予定額**で測定することと、**負債を支払予定額**で測定することはどのように異なるのかを、信用リスクの取扱いに着目して押さえてください。

被投資企業の純資産額に基づく額には、**持分法と実質価額法**があります。これらがどのように類似するのか、いかに異なるのかを押さえてください。

【本節の概略】

1. 取得原価

取得原価の前提には、**等価の原則**がある。

取得原価が妥当する投資の行動は、**投資の継続**である。逆に言うと、投資の継続が妥当する場合には、正味売却価額や割引価値で評価した場合（例：固定資産の減損処理）であっても**取得原価基準の適用**である。

取得原価の測定属性は**取得時の金額**なので、外貨建の場合には**HR換算**が妥当する。

取得原価の測定値は、**投下資本のうち回収可能な金額**を表す。したがって、これには**未償却原価**を含むだけでなく、**棚卸資産を正味売却価額で評価替え**する場合や**固定資産を減損処理して回収可能価額で評価替え**する場合も含まれるため、これらはすべて取得原価基準の適用となる。

2. 市場価格

市場価格には、**市場が単一の場合の市場価格**と、**市場が区別される場合の再調達原価**（**購買市場での市場価格**）と**正味売却価額**（**売却市場での市場価格**）がある。

その投資の行動だが、市場価格ならば**投資の清算・再投資**が妥当し、再調達原価ならば**投資の清算・再投資**が妥当し、正味売却価額ならば**投資の清算**（決算時での売却を想定する場合）もしくは**投資の継続**（売却予定時での売却を想定する場合）が妥当する。

市場価格は**時価基準の適用**であり、その測定属性は、投資の清算・再投資が妥当する場合は**決算時の金額**なので、外貨建のときは**CR換算**が妥当する。ただし、投資の継続が妥当する場合は1の取得原価と同様に考える。

資産価値には報告主体の主観的価値と市場平均の期待価値があるが、市場価格は**市場平均の期待価値**を表す。

3. 割引価値

割引価値の種類には、①利用価値のように、**将来CFと割引率を報告主体の主観的価値の変動に基づいて每期見直す場合**、②市場価格を推定するための割引価値のように、**将来CFと割引率を市場平均の期待価値の変動に基づいて每期見直す場合**、③概フレが想定している償却原価のように、**将来CFだけを継続的に見直す場合**、④概フレでは想定していないが、**金融商品基準が規定している償却原価のように、将来CFも割引率も見直さない場合**がある。

資産価値には、**利用価値や金融商品基準が規定している償却原価**（注）のように、**報告主体の主観的価値**を表すものと、**市場価格を推定するための割引価値や概フレが想定している償却原価**のように、**市場平均の期待価値**を表すものがある。

（注）金融商品基準の償却原価は**信用リスク**を考慮していないので、その償却原価から**貸倒見積高**を控除すれば市場平均の期待価値を表すが、**貸倒見積高**を控除しなければ報告主体の主観的価値を表す。

4. 入金予定額

入金予定額は、負債の場合における**支払予定額**と同様に、**将来CF**を割引かない金額だが、**信用リスク**を考慮して評価することは、**支払予定額**と異なる。

5. 被投資企業の純資産額に基づく額

被投資企業の純資産額に基づく額には、①**持分法**のように、**報告主体の持分額**を表す場合と、**実質価額法**のように、**報告主体の投資額**を表す場合がある。いずれも被投資企業の**純資産の額**に基づいて算定する。

第3節 財務諸表における認識と測定その3（負債の測定）

《第3節の俯瞰図》

<p><支払予定額></p> <ul style="list-style-type: none">・入金予定額と違い、信用リスクを考慮しない。・支払予定額を変更する場合 <p><ケース1>過去の誤謬の訂正</p> <ul style="list-style-type: none">→レトロスペクティブ方式→遡及修正（修正再表示） <p><ケース2>会計上の見積りの変更</p> <ul style="list-style-type: none">→プロスペクティブ方式→予測の変更なら、将来の損益→実績の判明なら、当期の損益	<p><割引価値></p> <ul style="list-style-type: none">・種類 <p>A 将来CFと割引率をともに見直す場合</p> <ul style="list-style-type: none">→リスクフリー・レートによる割引価値の場合には、報告主体の主観的価値を表す。→リスクを調整した割引率による割引価値の場合には、市場平均の期待価値を表す。（注） <p>（注）額面額とこの割引価値の差額は債務免除益。</p> <p>B 将来CFのみを継続的に見直す場合</p> <ul style="list-style-type: none">→信用リスクも考慮して将来CFのみを見直すものは、制度上存在しない。・市場平均の期待価値を表す。→信用リスクを考慮しないで将来CFのみを見直すものに、資産除去債務がある。・報告主体の主観的価値を表す。 <p>C 将来CFも割引率も見直さない場合</p> <ul style="list-style-type: none">→償却原価法・報告主体の主観的価値を表す。
<p><現金受入額></p> <ul style="list-style-type: none">・収益性負債の測定値の場合に意味がある。（例：前受金 前受収益）・将来COFを表す負債のなかで例外的なもの。	
<p><市場価格></p> <ul style="list-style-type: none">・市場平均の期待価値を表す。・制度上、負債のほとんどは、信用リスクを考慮せず、報告主体の主観的価値を表すので、市場平均の期待価値を表す市場価格での測定は例外的なもの。	

《第3節の講師からのメッセージと本節の概略》

【講師からのメッセージ】

概フレは、次の4つから成り立ちます。

1. 財務報告の目的
2. 会計情報の質的特性
3. 財務諸表の構成要素
4. 財務諸表における認識と測定

本テキストでは4の財務諸表における認識と測定を次の4つに分けます。

- A 一般的条件と要点
- B 資産の測定
- C 負債の測定
- D 収益費用の認識と測定

本節ではCの負債の測定を学習します。

負債の測定値には、**支払予定額、現金受入額、割引価値、市場価格**があります。割引価値には、**将来キャッシュ・フロー（CF）と割引率をともに見直す場合、将来CFのみを継続的に見直す場合、将来CFも割引率も見直さない場合があります**。特に、割引価値の種類を丁寧に確認してください。

支払予定額による測定は、資産の入金予定額による測定に類似しますが、**資産は信用リスクを考慮するのに対し負債は考慮しない**という違いがあります。

現金受入額による測定は、**前受金や前受収益のような収益性負債**の場合に適用されます。負債の本質は返済義務で、返済の基本は将来のキャッシュ・アウトフロー（COF）ですが、前受金や前受収益はこれと違い、**将来の財・サービスの引渡義務に当たる**ものです。したがって、収益性負債の場合は、**将来のCOFに基づく測定は意味がなく、過去のCIFにより測定することになる**のです。

割引価値による測定には3つのタイプがあります。

将来CFと割引率をともに見直す割引価値には、信用リスクを考慮するかどうかで更に2つに分かれます。制度上、負債は信用リスクを考慮しないことになっていますが、概フレでは両方とも扱っています。

将来CFのみを継続的に見直す割引価値として、概フレでは信用リスクを考慮して毎期の支払い可能性の見直しをする場合を想定しています。しかし、制度上、負債は信用リスクを考慮しないので、この割引価値は理論的には意味があっても、**制度上には存在しない**ものです。

将来CFも割引率も見直さない割引価値に該当するものは、発行した社債を償却原価で測定する方法です。なお、同一社債でも、**発行側は負債なので信用リスクを考慮しない償却原価法を採用しますが、取得側は資産なので信用リスクを考慮した償却原価法を採用**することには留意してください。

市場価格による測定は、資産の測定としては非常に重要なものでしたが、負債の測定としてはさほど重要な意味を持ちません。なぜなら、市場価格によって測定するということは信用リスクを考慮することに他ならないのですが、資産は信用リスクを考慮するのに対し、負債は信用リスクを考慮しないため、**負債について信用リスクを考慮した市場価格による測定は、通常の場合、意味がない**からです。

近年の試験では負債の出題が増えていきますので、ある程度押さえておいてください。

【本節の概略】

1. 支払予定額

支払予定額による測定値は、資産に対する入金予定額と違い、**信用リスクを考慮しない**。

支払予定額は、支払額が約定されている金銭債務に対しても適用されるが、引当金のよう**に約定されていない金額を見積りによって測定する場合もある**。

見積りによって測定する場合、支払予定額を変更することがある。この**支払予定額の変更**には、**<ケース1>過去の誤謬の訂正に該当する場合**と**<ケース2>会計上の見積りの変更**に当たる場合がある。

過去の誤謬の訂正に該当する場合は、**レトロスペクティブ方式**により、過去の財務諸表を**遡及修正（修正再表示）**する。

会計上の見積りの変更に該当する場合は、**プロスペクティブ方式**により、**予測自体の変更**のときは**将来の損益**とし、**予測に対し実績が判明したときは当期の損益**とする。

2. 現金受入額

現金受入額による測定値は、**収益性負債**の測定の場合に意味がある。例えば、**前受金**や**前受収益**。

負債の本質は返済義務である。通常の場合、返済は将来のキャッシュ・アウトフロー（COF）だが、前受金や前受収益はこれと違い、**将来の財・サービスの引き渡し**である。したがって、**収益性負債の場合、将来のCOFに基づく測定は意味がなく、過去のCIFにより測定することになる**。このような測定は負債のなかで**例外的なもの**である。

3. 割引価値

割引価値には、将来のCFや割引率を見直すかどうかによって**3種類のもの**がある。

一つ目は**将来CFと割引率をともに見直す割引価値**である。これは更に、信用リスクを考慮しない**リスクフリー・レート**による割引価値と信用リスクを考慮する**リスクを調整した割引率による割引価値**がある。

リスクフリー・レートによる割引価値は**報告主体の主観的価値**を表す。リスクを調整した割引率による割引価値は**市場平均の期待価値**を表す。この割引価値と額面額との差額は**債務免除益**を意味する。

二つ目は**将来CFのみを継続的に見直す割引価値**である。概フレが想定しているものは、**信用リスクも考慮して将来CFのみを見直す割引価値**だが、信用リスクを考慮して負債を測定する会計基準はないので、制度上このような割引価値は存在しない。この割引価値は**市場平均の期待価値**を表す。概フレが想定したものではないが、制度上、**信用リスクを考慮しないで将来CFのみを見直す割引価値**があり、**資産除去債務**がこれに該当する。この割引価値は**報告主体の主観的価値**を表す。

三つ目は**将来CFも割引率も見直さない割引価値**である。発行した社債を**償却原価法**で測定する場合はこれに当たる。信用リスクを考慮していないので、この割引価値は**報告主体の主観的価値**を表す。

4. 市場価格

制度上、負債のほとんどは、信用リスクを考慮せず、**報告主体の主観的価値**を表すので、**市場平均の期待価値**を表す**市場価格**は**例外的なもの**である。

第4節 財務諸表における認識と測定その4（収益費用の認識と測定）

《第4節の俯瞰図》

<p><リスクからの解放の意義・論拠など></p> <ul style="list-style-type: none"> ・意義 投資にあたって期待された成果が事実として確定すること。 ・論拠 投資者は、当初の期待を改訂するうえで実際の投資の成果に関する情報を求めるため（フィードバック価値に役立つ情報）。 ・投資の行動との関係 <ol style="list-style-type: none"> 1. 投資の継続 ⇒同種資産の交換など ⇒未実現 2. 投資の清算・再投資 ⇒異種資産の交換など ⇒実現している 	<p><実現と結び付く利益・資本の種類></p> <ul style="list-style-type: none"> ・実現基準と関連する利益・資本 ⇒当期純利益と結び付く。 ⇒クリーン・サープラス関係にある株主資本とも結び付く。 ・実現可能性基準と関連する利益・資本 ⇒包括利益と結び付く。 ⇒クリーン・サープラス関係にある純資産（株主資本）とも結び付く。 ・伝統的実現基準 伝統的実現基準は、特定の利益や資本と結び付かない。
--	--

<リスクからの解放の種類・適用・要件>

種類	適用	要件	論拠
交換	販売基準、役務提供完了基準	①財・サービスの引渡 ②対価の獲得	取得した対価は、事業のリスクに拘束されない独立の資産なので
市場における時価変動	市場価格変動基準	①随時換金可能な市場がある ②売却・換金を目的とする ③売却・換金に事業遂行上の制約がない	事業の制約なく、自由に売却・換金が可能なので
契約の部分的履行	進行基準、時間基準、償却原価法	①契約がある ②財やサービスを一部提供し契約の部分的な履行がなされた	相手方による契約の履行（代金の支払）が確実視されているので
被投資企業の活動	持分法	①被投資企業と投資企業との間に一体性を見出せる ②被投資企業が利益を獲得した	被投資企業との間に一体性が見出される場合、被投資企業の事業活動は投資企業の事業活動の延長線上にあると位置付けられるので

<費用の認識と測定>

- ・ 売上原価 ⇒ 交換
- ・ 時価評価損 ⇒ 市場の時価変動
- ・ 未払費用 ⇒ 契約の部分履行
- ・ 生産高比例法 ⇒ 利用の事実に着目
- ・ 定額法や定率法 ⇒ 費用配分

<資産の評価方法>

- ・ 企業会計原則
⇒ 全面原価評価方法
- ・ 概念フレームワークや最新基準
⇒ 保有目的別評価方法（保有目的だけでなく測定属性も考慮した評価方法）
- ・ 海外の一部の見解
⇒ 全面時価評価方法

《第4節の講師からのメッセージと本節の概略》

【講師からのメッセージ】

概フレは、次の4つから成り立ちます。

1. 財務報告の目的
2. 会計情報の質的特性
3. 財務諸表の構成要素
4. 財務諸表における認識と測定

本テキストでは4の財務諸表における認識と測定を次の4つに分けます。

- A 一般的条件と要点
- B 資産の測定
- C 負債の測定
- D 収益費用の認識と測定

本節ではDの収益費用の認識と測定を学習します。

財務報告目的の2つ目は、投資者が当初予測した投資の成果と比較して**当初の期待を改訂するために必要な実際の投資の成果に関する情報**を提供することです。このフィードバック価値に役立つ実際の投資の成果は、**リスクから解放した投資の成果(実現利益)**です。リスクから解放したとき、つまり実現したときに利益を認識する論拠は、このようなフィードバック価値に役立つ情報を提供することにあります。本節では、概フレが想定するリスクからの解放の意義と論拠をしっかり押さえてください。

第1節でみてきたように、投資の行動は資産の測定だけでなく利益の認識とも関連します。投資の継続が妥当する場合には**利益は実現していませんが、投資の清算・再投資が妥当する場合には清算(売却)によって利益は実現しています。**

投資のリスクから解放した投資の成果(実現利益)は、当期純利益であって包括利益ではありません。つまり**実現基準と結び付くのは当期純利益であり、包括利益は実現可能性基準の適用**です。このことは第2章で見てきたとおりです。

実現の種類と利益の種類がこのような整合関係にあることから、利益とクリーン・サープラス関係にある**資本も実現と関連**することになります。すなわち、**実現基準⇒当期純利益⇒株主資本、実現可能性基準⇒包括利益⇒株主持分**という関係があるのです。

リスクからの解放には、**交換、市場における時価変動、契約の部分的履行、被投資企業の活動**という4つの形態があります。本節では、これら4つの実現基準が、どのような収益の認識基準(例：販売基準や進行基準など)として適用されるのか、それらの要件や論拠は何かも確認してください。

リスクからの解放は主に収益の認識として問題となりますが、**費用の認識・測定**とも関連します。それほど重要性はありませんが、念ためこれらについても押さえておいてください。

資産の評価方法には、**全面原価評価方法、保有目的別評価方法、全面時価評価方法**がありますが、企業会計原則や概フレがどれと結び付くのかも見ておいてください。

これで概フレは終わりです。次の章から各論にブレークダウンします。

【本節の概略】

1. リスクからの解放の意義・論拠など

リスクからの解放とは、投資にあたって期待された成果が事実として確定することである。

リスクからの解放の論拠は、投資者は、当初の期待を改訂するために実際の投資の成果に関する情報を求めることにある。つまり、フィードバック価値に役立つ情報を投資者に提供することにある。

投資の行動は、資産の測定だけでなく、利益の認識とも関係がある。同種資産の交換のように投資の継続が妥当する状況では利益は実現していないが、異種資産の交換のように投資の清算・再投資が妥当する状況では利益は実現している。清算とは売却のことで、投資の清算が想定される場合には、みなし売却も含めて利益が実現していることになる。

2. 実現と結び付く利益・資本の種類

当期純利益は実現した利益であるため、当期純利益は実現基準の適用である。また、利益と資本がクリーン・サープラス関係にある以上、実現基準は当期純利益とクリーン・サープラス関係にある株主資本とも結び付く。この結果、株主資本に含まれる利益剰余金は実現したものに限定されることになる。

包括利益は実現した利益と実現可能な利益を含むため、包括利益は実現可能性基準の適用である。また、利益と資本がクリーン・サープラス関係にある以上、実現可能性基準は包括利益とクリーン・サープラス関係にある株主持分とも結び付く。この結果、株主持分に含まれる利益剰余金は実現したものに限定されないことになる。

なお、企業会計原則が想定する伝統的実現基準は、特定の利益や資本と結び付かない。

3. リスクからの解放の種類・適用・要件

リスクからの解放には、交換、市場における時価変動、契約の部分的履行、被投資企業の活動という4つの形態がある。

交換は、販売基準や役務提供完了基準として適用され、その要件は財・サービスの引渡と対価の獲得である。論拠は、取得した対価は事業のリスクに拘束されない独立の資産だからである。

市場における時価変動は、市場価格変動基準として適用され、その要件は、随時換金可能な市場があり、売却・換金を目的とし、売却・換金に事業遂行上の制約がないことである。論拠は、事業の制約なく自由に売却・換金が可能だからである。

契約の部分的履行は、進行基準、時間基準、償却原価法として適用され、その要件は、契約があること、財やサービスを一部提供し契約の部分的な履行がなされたことである。論拠は、相手方による契約の履行（代金の支払）が確実視されているからである。

被投資企業の活動は、持分法として適用され、その要件は、被投資企業と投資企業との間に一体性を見出せること、被投資企業が利益を獲得したことである。論拠は、被投資企業との間に一体性が見出される場合、被投資企業の事業活動は投資企業の事業活動の延長線上にあると位置付けられるからである。

4. 資産の評価方法

企業会計原則は全面原価評価方法、概念フレームワークや最新基準は保有目的別評価方法を採用する。保有目的別評価方法とは、保有目的だけでなく測定属性も考慮した評価方法である。なお、海外の一部の見解には、全面時価評価方法もある。