



(1) *Framework* ~ recognition criteria (3)

reliability of measurement

認識基準は、現在、多くの関係者が心配している「収益認識基準」と密接に関係しており、**probability** についてはさらに探求すべき点がありますが、**probability** は、認識基準の二番目の **criteria** である「そのコスト又は価値が、**reliability** を持って測定 (measure) できること」と不可分ですので、そちらの考察に入っていきます。

reliability は、言葉の意味としては通常訳されているように「信頼性」ということでいいと思います。語源的には **rely + able** ということですから、「頼る」あるいは「信頼する」ことが「できる」という事です。

しかし、どうした場合において、その測定が **reliable** ということになるのか？それが問題です。

測定 (Measurement) の信頼性 (reliability) は、合理的見積もり (reasonable estimate) が重要

「測定 (measurement)」とは、財務諸表のエレメントについて、それが認識され、財務諸表に計上される際の、金額を決定するプロセス (the process of determining the monetary amounts)」です。

Framework は、それが **reliable** でなければならないと言っているわけですが、特に「合理的見積もり (reasonable estimate)」に言及して、それが「測定が **reliable**」であるかどうかのポイントであることを示しています (パラ 86)。逆に言えば、見積もりが合理的に可能でない限り、認識基準をクリアすることはできません。

「合理的見積もり (reasonable estimate)」は、測定において、どんな場面で出てくるでしょう。

いわゆる取得原価 (historical) の場合には、出てこないと考えるのは早とちりです。まず、減価償却費において基礎となる資産は、取得原価で計上されるのが普通ですが、減価償却費は、耐用年数という「見積もり」を含みます。複数の資産を購入するとき、それらに共通する費用が出ていれば、どう配分するのが合理的かという「見積もり」が必要になります。そもそも原価計算では、合理的見積もりが決定的に重要です。

取得原価以外のケースでは、「見積もり」要素は、さらに重要になります。

つまり、*Framework* は、財務諸表作成のためには、多くの場面で「見積もり」が必要になっており、それが **reliable** であるかどうかが決定的に重要だと考えています。それは、財務諸表のエレメントの定義からして明らかなことです。

例えば、Asset(資産)の定義において、一番重要な事は、「将来の経済的便益(future economic benefits)が、企業に流入する」ということです。

先述したように、経済的便益は、直接か間接に、企業にキャッシュ等をもたらす事に貢献する潜在力(potential)です。それは、さまざまな経路(ways)や態様で企業に流入するものです。それを金額的に測定するという事は、(キャッシュそのものを除き)それ自体さまざまな仮定に基づく見積もりが介在することを含んでいると言えるわけです。

「時価」と「見積もり」

「IFRS は時価会計だ」と言われることがあります。それは、必ずしも正確な言い方ではありません。IFRS は、非常に多くの場合、historical cost が使用されるべきことを主張しています。同時に、「公正価値オプション」に見られるように、公正価値による測定が reliable である場合には、それもまた同様に重視しています。それらは、すべて「将来の経済的便益の流入(流出)」が probable であり、かつ reliable に測定できるかどうか、また最終的にはそれがユーザーにとって有用であるかどうか判断基準となるわけです。

Fair value 概念との関係

現在の *Framework* では fair value という言葉は定義されていません。しかし、IFRS 各章では随所に fair value の定義があります。

IASB と FASB とのディスカッションで、IFRS の各章で記載されている fair value の定義が不整合であるとの意見が出され、IASB は、米国の SFAS157 号「公正価値の測定」を受け入れるかどうか、またいかなる統一的定義が望ましいかにつき、世界中から意見を求めて検討を進めています。

その結果によっては、*Framework* が一部見直される可能性もありますが、その基本的なところに変化はないと思われます。

何故ならば、*Framework* の認識基準は、そもそも fair value がいかなる定義になるべきか、それ自体を決定することにもなる、その原則的な枠組みを明確にするものであるからです。

(2) Framework ~ recognition criteria (4)

reasonable って何？

認識基準において、測定の reliability が特に問題になるのは、財務諸表の作成において、reasonable estimate(合理的見積り)を使用する場合でした。認識基準の統一は、世界共通の財務報告基準としての IFRS を創るための中心的な課題であったわけですから、reasonable estimate の探求は、IFRS の中心テーマの一つであると言えます。

reasonable と言えば、他に重要な言葉を思い出しませんか？そうです。監査において、意見表明を出すことができるのは、独立会計監査人が、意見表明のための「合理的基礎」を得た場合だけと言う事になっていますが、この「合理的基礎」は、英語の reasonable basis の訳語です。

このように、監査においても、会計においても、reasonable は、要となる言葉です。

reasonable という言葉は、会計の世界だけではなく、英語圏における法律、政治、哲学等においても、極めて頻繁に出てくる言葉です。もちろん、日本人も明治以後「合理的」という翻訳語を使いこなしており、それで不自由は感じません。しかし、他の翻訳語と同様、それは、オリジナルを完全に表現することはできません。

📖 ここで、辞書を引いてみよう。

英和辞典によれば、語源は、古フランス語から来た言葉で、reason(道理) + able(に適した)。意味は、大体「道理にかなった、筋のとおった、もつともな、無理のない」などです。

コウビルド英英辞典には、こう出ています。

1. If you say that a decision or action is reasonable, you mean it is fair and sensible.
2. If you say that an expectation or explanation is reasonable, you mean that there are good reasons why it may be correct.

ここで、fair というのは、「公正、公平 just, impartial」あるいは「論理にかなった」ということです。sensible というのは、ある判断なり行動が based on reasons rather than emotion (感情にではなく、理性に基づいている)ということです。reasonable なものは、「十分な理由がある」ので正しいと思われるとも言っています。

ここからも分かるように、reasonable であるということは、主観的な感情、あるいは願望に基づくものではなく、偏見のない、理性に基づいた、公正なものであるが故に、「無理のない」「もっともな」ものであるということです。論理にかなっているというのも、詭弁的あるいは形式的のみの論理性ではなく、「うーん、納得」という万人に納得感のある理由があるというニュアンスと言えます。

どこがポイントか？

ここまで聞くと、皆さん「自分がもともと考えていた“合理的”の意味と大差ない」と感じると思いますが、さらにもう少し突っ込んで、その意味を把握してください。

まず、第一のポイントは、reasonable であるという事は、言っている本人が「合理的」と思っているだけではなく、万人(理性を持つ大多数の人)が「合理的」であると思うという事です。

そのためには、万人が「それは合理的である」と同意することが可能だということが、前提になります。仮に、それが不可能であると考えれば、reasonable は「絵に描いた餅」、単なる言葉に過ぎません。

例えば、その正反対の考え方を述べましょう。

「私は合理的だと思うんだけど、人の意見は色々だからなあ。まとめるためには、お上の権威で決めてもらわない」という発想です。

この人は、reasonable なものが、社会で実際に機能することを信じていないわけですが、そういう心理状態がある限り、ルール主義から原則主義への転換はできないということになります。

IASB は、そもそも各国には各国毎の会計基準があり、そこに重要な差異があるということ自体が、そこに何かしら reasonable でない要素があることの証左であると考えていました。「世界中の(理性を信じる)人たちが納得する」reasonable なものがあるという信念があつてこそ、初めて世界共通のreasonable なものを追求することができます。IASB の成功は、まさに、そうした信念に基づく努力のおかげであるという事ができます。

reasonable(合理的)であるという事は、truth(真理)であるという事とは異なっています。しかし、真理というのは、もともと無限の彼方にある「極限概念」です。プラグマティズムの始祖といわれるパースよれば、「真理というものは、探求するひとたちの“同意”によって確立されるもの」であり、「“同意”なくして真理はない」と言っています。そうした意味で、reasonable なものは、その時点で、「真理」であると言っても差し支えないものであると言えます。

監査報告書の、true and fair presentationという時の true は、無限の彼方にある真理としての truth ではなく、現時点で「万人が納得するに違いない」という意味での true です。

reasonable の意味 が分かると、各論の意味が分かる

reasonable について抽象的な話が続きました。「そんなの役にたつの？」と思われたかも知れませんが、それが分かると初めて理解できることもあります。

例えば、「のれん」です。IFRS は、「のれん」を規則的に償却する方法を採用せず、毎年「減損」テストを行って、減損が必要な限りでそれを実施する方法を採用しています。そこには、例えば普通の固定資産のように「耐用年数」の合理的見積もり(reasonable estimate)はできないが、営業権を減損テストすることは合理的に可能であるという、考え方に基づいています。確かに、将来の経営環境に大きく影響され、あまりに不確実性要素の多い「のれん」の存続期間を、合理的に見積もる(reasonable estimate)方法を考えつくのは困難です。最新の調査でも、のれんの経済的価値の減価を予測する事は不可能であるという結果が出ていると伝えられています。

Framework の認識基準に従う限り、のれん取得後の会計処理は、「規則的償却」にはなり得ないのです。こうした、厳しい論理性を、我々は理解しなければなりません。