

# IASB「2018年概念フレームワーク」と引当金会計（4）

—関連を有する引当金と（偶発）資産の認識の非対称—

赤塚尚之

## 目次

1. はじめに
  2. 引当金、偶発負債、および偶発資産の定義と認識
    - 2.1 引当金
    - 2.2 偶発負債
    - 2.3 偶発資産
  3. 資源の流入・流出について求められる蓋然性の水準の相違による認識の非対称
    - 3.1 問題の所在
    - 3.2 非対称としての慎重性の発現形態としての説明可能性
    - 3.3 中立な会計方針の選択としての説明可能性
  4. 後発事象としての取扱いの相違による認識の非対称
    - 4.1 問題の所在
    - 4.2 認識の非対称が生じる要因
    - 4.3 （偶発）資産の認識要件について再検討を行う必要性
  5. おわりに
- 参考文献

## 1. はじめに

IASBは、2018年3月に概念フレームワークの改訂を完了し、同年12月に「引当金プロジェクト」の再開を正式決定した<sup>1</sup>。本稿は、改訂された概念フレームワーク（以下、「2018年概念フレームワーク」）がIAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」に及ぼす影響を詳らかにすることを目的としている。なかでも、本稿は、損害賠償請求訴訟における被告側の引当金（負債）と原告側の（偶発）資産の認識の非対称（認識時点のズレ）の取扱いに焦点を当てている<sup>2</sup>。

被告側の引当金と原告側の（偶発）資産の認識時点は、次に示す2つの要因によってズレが生じる。

- (a) 資源（経済的便益）の流入・流出について求められる蓋然性の水準の相違
- (b) 後発事象としての取扱いの相違

---

<sup>1</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/provisions/>

<sup>2</sup> 被告側にとっての負債（債務）は、原告側にとって資産（権利）となる。

(a) について、IAS 第 37 号は、資源（経済的便益）の流入・流出について、引当金と比べて（偶発）資産の認識に際し、より高度の蓋然性を求める。これによって生じる被告側の引当金と原告側の（偶発）資産の認識時点のズレについては、「2018 年概念フレームワーク」に明記されているとおり、「非対称としての慎重性」の発現形態としてではなく、「中立な会計方針の選択」として肯定することができる。

(b) について、「報告期間の終了日」から「財務諸表の発行承認日」までの間に判決が確定した場合、被告側がそれを「修正を要する」後発事象として取り扱うのに対し、原告側は「修正を要しない」後発事象として取り扱う。これによって生じる引当金と（偶発）資産の認識時点のズレは、IAS 第 37 号が資産（権利）の「存在」を資源流入の確実性（「結果」）をもって間接的に確認するよう規定していることから生じる。したがって、資産（権利）の存在を直接確認するよう IAS 第 37 号の認識要件を修正すれば、後発事象の取扱いの相違を解消することができる。

なお、概念フレームワークは、会計基準ではなく、それに優先するものではない（IASB 2018a, par. SP1.2）。また、概念フレームワークが現行基準の改訂を自動的に促すことはない（IASB 2018b, par. BC0.25）。さらに、「アジェンダ協議」のフィードバック（2016 年 4 月）は、認識の非対称の問題に言及しておらず（IASB 2016）、これまで筆者が検討してきた諸論点（赤塚 2018b, 2018c, 2019）と比べて、その相対的な優先順位は低いと推察される。

もっとも、「2018 年概念フレームワーク」の影響を受ける限り、優先順位が低いであろう論点も漏らさず検討を行い、上述 (a) のように「現行規定を肯定する」という結論が導かれたとしても、「2018 年概念フレームワーク」に即して現行規定に合理的な論拠をあらためて付与するプロセスは、少なくとも学界においては意義が認められると考える次第である。

なお、以下、本稿は、次に示す仮定のもと検討を行う。

- (a) 「2018 年概念フレームワーク」の資産および負債の定義を適用する<sup>3</sup>。
- (b) (a) を前提として、引当金、偶発負債、および偶発資産の定義を削除しない<sup>4</sup>。
- (c) 現行 IAS 第 37 号が提示する引当金の認識要件をすべて維持する<sup>5</sup>。
- (d) 開示による補完（開示情報の有用性）については、勘案しない<sup>6</sup>。

---

<sup>3</sup> IAS 第 37 号は、2020 年 1 月 1 日以降も、引き続き「2010 年概念フレームワーク」（実質的には 2010 年改訂前の「1989 年概念フレームワーク」）による負債の定義を参照することとされている（IASB 2018c, p. 17）。なお、資産の定義の取扱いについては明確にされていない。

<sup>4</sup> 「負債プロジェクト」において、IAS 第 37 号を改訂することを目的として 2005 年に公表された「公開草案」（「2005 年草案」）と、新規に IFRS を公表することを目的として 2010 年に公表された「作業草案」は、ともに「引当金」、「偶発負債」、および「偶発資産」を削除している（詳細は、赤塚 2017, pp. 53-70 を参照）。また、「2018 年概念フレームワーク」は、「偶発負債」と「偶発資産」を用いていない（IASB 2018b, pars. BC4.71-BC4.73）。同様に、「引当金」も用いていない。

<sup>5</sup> 「調査プロジェクト」（2015 年 7 月）において、求める蓋然性の水準を引き下げる可能性も示唆されているが（IASB 2015f, pars. 2.22 and 2.23）、本稿は、現行規定の水準（50%超）を維持することを前提とする。

<sup>6</sup> IAS 第 37 号は、「極めて稀」としているが、他の主体との係争において、開示事項の一部または全部が報告主体の立場に先入観を与えるおそれがあると認められる場合、引当金、偶発負債、および偶発資産に関する開示を免除するとしている（IAS 37, par. 92）。

## 2. 引当金、偶発負債、および偶発資産の定義と認識

### 2.1 引当金

IAS 第 37 号は<sup>7</sup>、「引当金 (provision)」を「時期または金額に不確実性を有する負債」と定義している (par. 10)。つまり、引当金は、負債の定義を充足する項目である<sup>8</sup>。引当金の特徴は、決済に要する将来の支出の時期または金額について不確実性を有することにある。しかも、引当金が有する不確実性の水準は、他の項目 (例えば、未払費用) が有するそれと比べて高い (par. 11 (b))。

IAS 第 37 号は、引当金の認識要件として、次の 3 要件を提示している (par. 14)。

- (a) 過去の事象の結果として、現在の債務<sup>9</sup> (法的債務または推定的債務) が存在すること (以下、「現在の債務要件」)。
- (b) 債務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高い (probable) こと (以下、「蓋然性要件」)。
- (c) 信頼性<sup>10</sup>をもって債務額を見積もることができること (以下、「測定可能性要件」)。

「現在の債務要件」に関して、「稀」とされるが、訴訟等、現在の債務が存在するか不確実な (争いがある) 場合がある。これについて、IAS 第 37 号は、専門家の意見を含むすべての入手可能な証拠を勘案し、報告期間の終了日に現在の債務が存在するか判断することとしている。IAS 第 37 号は、「報告期間の終了日以降に発生した事象によって入手した追加証拠」<sup>11</sup>も、その際に勘案する証拠となるとしている。また、IAS 第 37 号は、報告期間の終了日に現在の債務が「存在する蓋然性」が「存在しない蓋然性」よりも高ければ (要するに、現在の債務が存在する蓋然性が「50%超」)、現在の債務が存在するとみなす蓋然的判断指針を提示している。したがって、報告期間の終了日において、現在の債務が「存在する蓋然性」のほうが高いと判断されれば、(他の要件を充足することを前提として) 引当金を認識する (pars. 15 and 16)。

「蓋然性要件」に関して、“probable”は、「資源が流出する蓋然性が、流出しない蓋然性よりも高い」、つまり、「資源が流出する蓋然性が 50%超」であることを意味する (fn. 1)。また、IAS 第 37 号は、「測定可能性要件」を充足しない、つまり、信頼性を有する債務の見積りが不可能な状況を「極めて稀」としている (par. 25)。

---

<sup>7</sup> 本稿は、2019年1月1日時点で公表されているIAS第37号を参照している。以下、本節において、IAS第37号の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表記する。

<sup>8</sup> 「2010年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源の流出が予想されるもの」(IASB 2010a, par.4.4 (b))と定義している。

<sup>9</sup> 近年、企業会計基準委員会 (ASBJ) は、IASB が公表する各種資料の翻訳に際し、“obligation”を「義務」と訳出する傾向にある。一方、IASB 基準の「IFRS 財団公認日本語版」(IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 2018) は、「債務」と訳出している。本稿は、一律に「債務」と訳出する。

<sup>10</sup> 「信頼性」という表記から明らかなおり、IAS 第 37 号は、財務情報の質的特性について、実質的に「1989年概念フレームワーク」を参照したままとなっている。

<sup>11</sup> 訴訟のケースにおける裁判所による判決および裁判所外での解決が、これに該当する。

## 2.2 偶発負債

IAS 第 37 号は、「偶発負債 (contingent liability)」を次のとおり定義している (par. 10)。

- (a) 過去の事象の結果として生じ、報告主体の管理下でないひとつまたは複数の将来事象の発生または不発生によってのみ存在が確認される潜在的な債務  
または、
- (b) 過去の事象の結果として生じた現在の債務のうち、次のいずれかの理由によって (引当金として) 認識されなかったもの
  - (i) 債務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高くないこと
  - (ii) 十分な信頼性をもって債務額を測定できないこと

つまり、偶発負債は、「現在の債務要件」を充足しない「潜在的な債務 (possible obligation)」に該当するか、または「現在の債務要件」を充足するものの、他の 2 要件のいずれかを充足しない「未認識の現在の債務」に該当する点において、引当金と区別される (par. 13 (b) (i) (ii))。いいかえれば、引当金の認識要件のすべてを充足しない項目は、偶発負債に分類される (Appendix B)。したがって、偶発負債を認識してはならない (par. 27)。なお、偶発負債は、資源流出の蓋然性が「ほとんどない (remote)」場合を除き、開示対象となる (pars. 28 and 86)。

また、上述の定義にいう「(b) (i)」に分類される偶発負債については、事後的に「蓋然性要件」を充足すると判定されれば、引当金として認識する必要がある。そこで、「(b) (i)」に分類される偶発負債について、「蓋然性要件」の充足を継続的に判定することが求められる。そして、事後的に「蓋然性要件」を充足すると判定されれば、「測定可能性要件」を充足しないという「極めて稀」な状況を除き、変化が生じた報告期間の財務諸表において、偶発負債を引当金として認識する (par. 30)。

このように、偶発負債から引当金への転換について、パラグラフ 30 が「蓋然性要件」を充足しない偶発負債のみを念頭に置くのは、引当金の認識要件に関する記述 (pars. 15 and 25) からも明らかなおとおり、IAS 第 37 号の枠内において、上述の定義にいう「(a)」または「(b) (ii)」に分類される偶発負債が「(極めて) 稀な」存在と位置づけられるためであろう。とはいえ、それらも、事後的に引当金として認識する可能性はあるはずである<sup>12</sup>。

ここで引当金と偶発負債の関係を整理すれば、次のとおりである。

---

<sup>12</sup> 「2005 年草案」および「作業草案」は、IAS 第 37 号と同様に「測定可能性要件」を充足しない状況を「極めて稀」としたうえで、「測定可能性要件」を充足せずにいったん未認識となり、その後、信頼性を有する測定が可能となった時点において (非金融) 負債を認識するよう、明示的に規定している (IASB 2005, pars. 26 and 28 ; IASB 2010b, pars. 24 and 25)。

表 1 引当金と偶発負債の取扱い

過去の事象の結果として、(a) 現在の債務または (b) 報告主体の管理下にはないひとつまたは複数の将来事象の発生または不発生によってのみ存在が確認される潜在的な債務の決済に際し、経済的便益を意味する資源が流出する可能性がある。		
資源の流出を要求する「蓋然性が高い」現在の債務が存在する。	資源の流出を要求する「蓋然性は高くないものの、可能性はある」潜在的な債務または現在の債務が存在する。	資源流出の蓋然性が「ほとんどない」潜在的な債務または現在の債務が存在する。
引当金を認識する (par. 14)。	引当金を認識しない (par. 27)。	引当金を認識しない (par. 27)。
引当金に関する開示を要する (pars. 84 and 85)。	偶発負債に関する開示を要する (par. 86)。	開示を要しない (par. 86)。

注) 表中の paragraph 番号は、IAS 第 37 号の paragraph 番号である。

(IAS 37, Appendix A)

## 2.3 偶発資産

IAS 第 37 号は、「偶発資産 (contingent asset)」を「過去の事象の結果として生じ、報告主体の管理下にはないひとつまたは複数の将来事象の発生または不発生によってのみ存在が確認される潜在的な資産 (possible asset)」と定義している (par. 10)。偶発資産は、報告主体に経済的便益の流入を生じさせる可能性を有する計画外その他の予想外の事象によって生じる。IAS 第 37 号は、偶発資産の例として、法的手続中の請求のうち、その結果が不確実なものを挙げている (par. 32)。係争中の原告側の損害賠償請求権は、偶発資産に該当する。

定義から明らかなおとおり、資産の存在は、報告主体にとって管理不能な将来事象の発生または不発生をもって確定する<sup>13</sup>。また、偶発資産を認識すると、貸方側において、未実現の収益を認識することとなる (par. 33)。したがって、偶発資産を認識してはならない (par. 31)。ただし、IAS 第 37 号は、収益の実現(経済的便益の流入)が「ほぼ確実(virtually certain)」となった場合、当該収益に関連する資産を認識<sup>14</sup>することとしている。このとき認識される資産は、偶発資産ではない (par. 33)。このように、IAS 第 37 号は、資産の定義に即して「過去の事象の結果として報告主体が支配する資源」<sup>15</sup>の存在を直接問うことなく、経済的便益が流入する確実性をもって間接的に資産の存在を確認するしくみとなっている。

また、偶発負債と同様、偶発資産についても、上述の認識要件(「ほぼ確実」)の充足を継続的に判定する必要がある。そして、認識要件を充足すると判定されれば、資産への転換が生じた報告期間の財務諸表において、資産および関連する収益を認識する。なお、「ほぼ確実」とまではいえないものの、経済的便益が流入する「蓋然性が高い」場合、偶発資産は開示対象となる (par. 35)。

<sup>13</sup> (偶発) 資産の存在に関する見解の整理については、久保 (2011, 図表 5) を参照。

<sup>14</sup> 「2010 年概念フレームワーク」は、資産の認識要件として次の 2 要件を提示している (IASB 2010a, par. 4.44)。

(a) 経済的便益が流入する蓋然性が高いこと。

(b) 信頼性をもって測定することができる原価または価値を有すること。

<sup>15</sup> 現行 IAS 第 37 号は、paragraph 10 に資産の定義を転載していないが、「2010 年概念フレームワーク」(実質的には「1989 年概念フレームワーク」) の定義(「過去の事象の結果として報告主体が支配する資源であり、それによって将来の経済的便益が流入することが予想されるもの」) (IASB 2010a, par. 4.4 (a)) を参照することとなる。

以上、偶発資産の取扱いを整理すれば、次のとおりである。

表 2 偶発資産の取扱い

過去の事象の結果として、報告主体の管理下でないひとつまたは複数の将来事象の発生または不発生によってのみ存在が確認される潜在的な資産が存在する。		
経済的便益が流入することが、「ほぼ確実」である。	経済的便益が流入する「蓋然性が高い」が、「ほぼ確実」であるとははいえない。	経済的便益が流入する「蓋然性が高い」とはいえない。
資産を認識する。認識する資産は、偶発資産ではない (par. 33)。	資産を認識しない (par. 31)。	資産を認識しない (par. 31)。
———	開示を要する (par. 89)。	開示を要しない (par. 89)。

注) 表中のパラグラフ番号は、IAS 第 37 号のパラグラフ番号である。  
(IAS 37, Appendix A)

### 3. 資源の流入・流出について求められる蓋然性の水準の相違による認識の非対称

#### 3.1 問題の所在

IAS 第 37 号は<sup>16</sup>、引当金および（偶発）資産の認識に際し、資源（経済的便益）の流出または流入について、一定水準の蓋然性を求めている。ここで注目すべきは、引当金（「蓋然性が高い (probable)」）と（偶発）資産（「ほぼ確実 (virtually certain)」）の認識に求められる蓋然性の水準が相違する点である。一般に、引当金と比べて（偶発）資産のほうが、認識に際し求められる蓋然性の水準が高いといわれる。

このことを裏づける調査としては、例えば、KASB（韓国）と AASB（オーストラリア）による監査人および財務諸表作成者を対象とした調査（2015 年～2016 年）がある。調査結果（基準の文脈における点推定・平均値）は、次のとおりである<sup>17</sup>。

表 3 “probable”と“virtually certain”の解釈水準

	オーストラリア（英語） サンプル数：208	韓国（韓国語） サンプル数：269	韓国（英語） サンプル数：235
probable	62.0%	71.3%	60.8%
virtually certain	92.1%	89.6%	86.5%
ポイント差	30.1%	18.3%	25.7%

注 1) 韓国においては、韓国語（便宜上、「韓国語」と表記）と英語による解釈が調査されている。  
注 2) サンプル数について、監査人と財務諸表作成者の内訳は示されていない。

(KASB and AASB 2016, Table 3, Table 4, and Table 7 より抜粋)

表中に示したポイント差からも明らかなおおり、アジア・オセアニア地域におけるひとつの調査結果（サンプル総数 712 件）であるとはいえ、“probable”と“virtually certain”の解釈水準には大きな差があることが分かる。しかも、“virtually certain”の解釈水準は、“probable”のそれと比べて、はるかに高い。

そこで、例えば、係争中の訴訟（または訴訟提起前の状況）について、その進行に応じて結果の確実性が高まるとすれば、まず（潜在的な）被告側において資源が流出する「蓋

<sup>16</sup> 以下、本項において、IAS 第 37 号の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表記する。

<sup>17</sup> IAS 第 37 号において使用される“possible” (par. 10)、“remote” (par. 28)、および“no longer probable” (par. 59) についても、同様に調査が行われている。調査の趣旨、詳細、および示唆については、赤塚 (2018a) を参照。

然性が高い」と判定された時点において引当金が認識され、それに遅れて（潜在的な）原告側において資源が流入する蓋然性が「ほぼ確実」と判定された時点において（偶発）資産が認識される可能性がある。原告側は、事実上、判決が確定するまで<sup>18</sup>、（偶発）資産を認識しないであろう<sup>19</sup>。つまり、双方において求められる蓋然性の水準が相違することにより、関連を有する引当金と（偶発）資産の認識時点にズレ（異なる報告期間<sup>20</sup>における認識）が生じうる。

### 3.2 非対称としての慎重性の発現形態としての説明可能性

被告側と原告側に求められる蓋然性の水準が相違することによって、関連を有する引当金と（偶発）資産の認識時点にズレが生じうる。これは、「2018年概念フレームワーク」<sup>21</sup>が識別した「慎重性（prudence）」のひとつである、「非対称としての慎重性」に該当する。

ここに「非対称としての慎重性（asymmetric prudence）」とは、収益と比べて費用をより早期に認識するといった「規則的な非対称（systematic asymmetry）」を適用することをいう。「規則的な非対称」の手法や水準に対する見解は一樣ではなく、例えば、次に示す取扱いが支持される（par. BC2.37 (b)）。

- (a) 費用または負債の認識と比べて、収益または資産の認識に際してより説得的な証拠を求めること。
- (b) 利得と比べて損失をより早期に認識する「測定基礎」<sup>22</sup>を選択すること。

引当金と（偶発）資産の認識に際し求める蓋然性の水準の相違は、(a) に該当する。したがって、それによって生じる認識の非対称は、「非対称としての慎重性」の発現形態として説明することができる。そして、「非対称としての慎重性」が有用な財務情報の提供に資するのであれば、引当金と（偶発）資産の認識の非対称を、「非対称としての慎重性」の発現形態として肯定することができる。そこで、「2018年概念フレームワーク」における「非対称としての慎重性」の位置づけが問題となる。

これについて、次に示すとおり、「非対称としての慎重性」を有用な財務情報が具備すべき不可欠な特性として識別すべきという意見<sup>23</sup>がみられる（par. BC2.41）。

- (a) 「非対称としての慎重性」は、投資者が下方リスクにより関心を有するという事実を

---

<sup>18</sup> 便宜上、本稿は、裁判所外での解決については考慮しないこととする。

<sup>19</sup> これについては、米国における Pennzoil（原告側）と Texaco（被告側）の訴訟のケース（1983年～1988年）を時系列に整理した Deakin（1989, Appendix 1）を参照。

<sup>20</sup> 便宜上、本稿は、被告側と原告側の（四半期）報告期間が同一であることを想定している。

<sup>21</sup> 以下、本項において、「2018年概念フレームワーク」の引用・参照箇所はパラグラフ番号のみ表記する。

<sup>22</sup> 「測定基礎（measurement basis）」とは、「測定対象となる項目の識別された特徴」をいう（Appendix）。「2018年概念フレームワーク」は、「測定基礎」を「歴史的原価（historical cost）」と「現在価額（current value）」に大別している（par. BC6.12）。なお、資産の「現在価額」は、さらに「公正価値（fair value）」、「使用価値（value in use）」、および「現在原価（current cost）」に細分される。同様に、負債の「現在価額」は、さらに「公正価値」、「履行価値（fulfillment value）」、および「現在原価」に細分される（par. 6.11）。

<sup>23</sup> 厳密には、「公開草案」（2015年5月）に対する意見である。

反映する。

- (b) 「非対称としての慎重性」は、多くの既存の基準に内在するものである。そこで、概念フレームワークは、基準設定に際して「非対称としての慎重性」が首尾一貫して適用されるよう、かかる事実を認めるべきである。
- (c) 「非対称としての慎重性」によって配当を制限することにより、将来の株主の犠牲のもと現在の株主が便益を享受するリスクを抑制する。
- (d) 「非対称としての慎重性」によって経営者報酬を制限することにより、経営者による機会主義的行動を抑制するとともに、長期的な成長を促進する。

しかし、「規則的な非対称」を一律に適用すると、次に示すとおり、「目的適合性(relevance)」および「忠実な表現(faithful representation)」<sup>24</sup>を担保することができなくなる(BC2.42)。

- (a) 未実現利得の認識を、禁じることとなる。金融商品について未実現利得を認識することは、情報利用者に「目的適合性」を有する情報を提供するために不可欠である。
- (b) 観察可能な市場に基づく裏づけを有しない未実現利得の認識を、禁じることとなる。未実現利得の認識を求める可能性を有する現在価額による資産または負債の測定額は<sup>25</sup>、それが活発な市場における価格を直接観察することによって算定されたものではなくとも、情報利用者に「目的適合性」を有する情報を提供する。
- (c) バイアスのない見積額よりも低い額による資産の測定、またはバイアスのない見積額よりも高い額による負債の測定を、容認することとなる。このような測定額は、「目的適合性」を有する情報を提供せず、かつ、「忠実な表現」も提供しない。

加えて、「2018年概念フレームワーク」は、「非対称としての慎重性」による配当および経営者報酬の制限について、財務情報は配当および経営者報酬の決定に要するインプットのひとつにすぎないとしている(par. BC2.43)。

以上より、「2018年概念フレームワーク」は、「非対称としての慎重性」を有用な財務情報の質的特性としないこととした(pars. 2.17 and BC2.42)。したがって、「2018年概念フレームワーク」の枠内において、被告側と原告側に求められる蓋然性の水準の相違によって生じる引当金と(偶発)資産の認識の非対称について、「非対称としての慎重性」の発現形態として肯定することはできない。

---

<sup>24</sup> 目的適合性を有する財務情報は、情報利用者の意思決定に相違を生じさせる(par. 2.6)。また、財務情報が有用であるためには、目的適合性を有する現象を表現することに加えて、表現しようとする現象の実質を忠実に表現する必要がある(par. 2.12)。

<sup>25</sup> 「現在価額」による測定額は、測定日における状況を反映すべく更新された情報を用いて、資産または負債さらには関連する収益および費用に関する貨幣的情報を提供するものである(pars. 6.10 and BC6.23)。「現在価額」による測定額は、取引価格または資産・負債が発生する取引その他の事象に関する情報を(部分的にでも)用いない。また、更新された情報を用いることから、過去の測定日以降におけるキャッシュフローの見積りの変動および現在価額に反映されるその他の諸要因の変動を反映する(pars. 6.10, 6.14, and 6.15)。

### 3.3 中立な会計方針の選択としての説明可能性

「2018年概念フレームワーク」は<sup>26</sup>、「慎重性」として、「非対称としての慎重性」と「注意深さとしての慎重性」を識別している。ここに「注意深さとしての慎重性 (cautious prudence)」とは、不確実性を有する状況における判断に際し、注意力を行使することをいう (par. BC2.37 (a))。「注意力の行使」は、「資産と収益の過大 (過少) 表示」や「負債と費用の過大 (過少) 表示」<sup>27</sup>を求めるものではない (par. 2.16)。

そして、「2018年概念フレームワーク」は、「慎重性」と関連づけて、次に示すとおり「中立性 (neutrality)」<sup>28</sup>が有する2つの側面を識別している (par. BC2.38)。

- (a) 会計方針の中立な適用 (neutral application of accounting policies) : 中立な (つまり、バイアスのない) 方法によって選択された会計方針を適用すること。
- (b) 中立な会計方針の選択 (selection of neutral accounting policies) : 描写する項目を忠実に表現し、目的適合性を有する情報を提供する会計方針を選択すること。

「会計方針の中立な適用」は、「注意深さとしての慎重性」と結び付く。つまり、注意力を行使して資産および負債の過大または過少表示を抑止することにより、「会計方針の中立な適用」に資するから、「注意深さとしての慎重性」は、「中立性」ひいては「忠実な表現」<sup>29</sup>に資する (pars. BC2.39 and BC2.40)。そこで、「2018年概念フレームワーク」は、「注意深さとしての慎重性」を、「中立性」を支える特性として明記する<sup>30</sup>こととした (par. 2.16)。つまり、「慎重性」は、「2018年概念フレームワーク」の枠内において「注意深さとしての慎重性」を意味する (Appendix)。

また、「中立な会計方針の選択」は、財務情報が情報利用者にとって好ましいかまたは好ましくないと受け取られる可能性を助長することのない方法によって会計方針を選択することを意味し、次に示す性質を有する (par. BC2.44)。

- (a) 財政状態計算書において、報告主体の価値の認識を求めるものではない。
- (b) すべての資産および負債の認識を求めるものではない。
- (c) すべての資産および負債を現在価値によって測定することを求めるものではない。
- (d) 歴史的な原価によって測定した資産の減損テストを禁止するものではない。(減損テストを含む) 歴史的な原価による測定は、バイアスのない方法によって測定基礎が選択されていれば、情報が利用者にとって好ましいかまたは好ましくないと受け取られるこ

<sup>26</sup> 以下、本項において、「2018年概念フレームワーク」の引用・参照箇所はパラグラフ番号のみ表記する。

<sup>27</sup> これらは、将来における収益・費用の過大または過少表示の要因となる (par. 2.16)。

<sup>28</sup> 財務情報は、情報が利用者にとって好ましいかまたは好ましくないと受け取られることがないように、偏向、重み付け、強調、軽視、その他の操作を免れている場合、「中立性」を有する (par. 2.15)。

<sup>29</sup> 完璧に忠実な表現は、完全、中立であり、誤謬を免れている (par. 2.13)。

<sup>30</sup> これにより、次の点が期待される (par. BC2.39)。

- (a) 経営者が楽観主義に傾倒するバイアスに、監査人および規制当局が対処することに資する。
- (b) 経営者が会計方針を適用する際のバイアスを軽減するような厳格な基準を、IASB が設定することに資する。

とがないよう、偏向、重み付け、強調、軽視、その他の操作を免れるかたちで測定基礎が選択されているから、中立性と整合的である。

したがって、非対称な取扱いのすべてが、「中立性」に反することにはならない（par. BC2.44）。「2018年概念フレームワーク」は、最も目的適合性を有し、かつ、忠実な表現を提供する情報の提供を求める結果として、基準レベルにおいて非対称な取扱いが規定されることを明示的に認め、その最たる例として、IAS第37号における偶発負債（引当金）と（偶発）資産の認識要件の相違を挙げている（pars. 2.17 and BC2.45）。つまり、求められる蓋然性の水準の相違によって生じる引当金と（偶発）資産の認識の非対称は、「2018年概念フレームワーク」の枠内において、中立な会計方針を選択する結果として肯定することができる。

また、被告側にとっての負債（経済的資源を移転する債務）は、原告側にとって資産（経済的資源を受け取る権利）となる。これについて、「2018年概念フレームワーク」は、基準レベルにおいて、最も目的適合性を有し、かつ、忠実な表現を提供する情報の提供を求める結果として、（潜在的な）債務者と債権者の間で異なる認識要件または測定規定が設定される（債務者側が負債を認識すれば、債権者側も同時に同額の資産を認識する必然性はない）としている（par. 4.30）。かかる記述からも、関連を有する引当金と（偶発）資産の認識の非対称を肯定することができよう。

ちなみに、「調査プロジェクト」（2015年7月）においては、被告側と原告側に求められる蓋然性の水準の相違によって生じる引当金と（偶発）資産の認識の非対称について、財務諸表利用者は肯定的であることが明らかにされている（IASB 2015e, par. 5.3）。「引当金プロジェクト」において再度確認を要するが、「調査プロジェクト」から状況に変化がみられなければ、「2018年概念フレームワーク」に即して、「中立な会計方針の選択」として引当金と（偶発）資産の認識の非対称を肯定することが適切な方策となろう。

#### 4. 後発事象としての取扱いの相違による認識の非対称

##### 4.1 問題の所在

当期（ $t_n$ 期）の「報告期間の終了日」から次期（ $t_{n+1}$ 期）の「（ $t_n$ 期の）財務諸表の発行承認日」までの間に判決<sup>31</sup>が確定<sup>32</sup>した場合、被告側の引当金と原告側の（偶発）資産の認識時点にズレが生じうる（IASB 2015e, par. 5.5）。

$t_n$ 期の「報告期間の終了日」から $t_{n+1}$ 期の「（ $t_n$ 期の）財務諸表の発行承認日」までの間に確定する判決は、「後発事象」に該当する。IAS第10号「後発事象」は<sup>33</sup>、「後発事象（events after the reporting period）」を「報告期間の終了日から財務諸表の発行承認日までの間に発生

<sup>31</sup> 注18を参照。

<sup>32</sup> 原告側は、判決が確定するまで、事実上、（偶発）資産を認識しないであろう（注19を参照）。したがって、本稿は、確定判決を念頭に置いている。

<sup>33</sup> 以下、本項において、IAS第10号の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表記する。

する、報告主体にとって有利または不利な事象」と定義したうえで、次に示す 2 つの後発事象を識別している (par. 3)。

- (a) 修正を要する後発事象：報告期間の終了日に存在した状況の証拠を提供する事象
- (b) 修正を要しない後発事象：報告期間の終了日以降に発生した状況を示す事象

「修正を要する後発事象」については、( $t_n$  期の) 財務諸表に認識した金額の修正を要する (par. 8)。「修正を要しない後発事象」については、( $t_n$  期の) 財務諸表に認識した金額を修正してはならない (par. 10)。

IAS 第 10 号は、「修正を要する後発事象」の例として、「報告期間の終了日以降における訴訟の判決のうち、報告期間の終了日に報告主体に現在の債務が存在していたことを証明するもの」を挙げている。IAS 第 10 号は、これが現在の債務の存在を判断する際に勘案すべき「報告期間の終了日以降に入手した追加証拠」(IAS 37, par. 16) に該当するとして、過去に認識した引当金額を修正するかまたは認識していなければ新たに引当金を認識することとしている (par. 9 (a))。したがって、被告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を、 $t_n$  期の報告期間の終了日に債務が存在した (追加) 証拠を提供する事象、つまり、「修正を要する後発事象」として取り扱い、 $t_n$  期に引当金を修正するかまたは新たに引当金を認識する。

他方、IAS 第 10 号は、 $t_{n+1}$  期における確定判決が原告側の偶発資産の取扱いに及ぼす影響について言及していない。IAS 第 37 号は、収益の実現 (経済的便益の流入) が「ほぼ確実」と判定されれば、変化が生じた報告期間の財務諸表において、収益および関連する資産を認識することとしている。したがって、原告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を、 $t_n$  期の報告期間の終了日以降に発生した状況を示す事象、つまり、「修正を要しない後発事象」として取り扱い、 $t_{n+1}$  期に (偶発) 資産を認識する。

このように、「報告期間の終了日」から「財務諸表の発行承認日」までの間に判決が確定した場合、被告側と原告側における後発事象としての取扱いの相違によって、関連を有する引当金と (偶発) 資産の認識時点にズレが生じる<sup>34</sup>。

## 4.2 認識の非対称が生じる要因

このように、同一の確定判決が後発事象として異なる取扱いを受けることにより認識の非対称が生じるのは、被告側と原告側において「認識の焦点」が異なるためとされる。

被告側においては、過去の事象の結果として生じる現在の債務の「存在」(過去に非違行為を行った蓋然性が、行わなかった蓋然性よりも高いか) に焦点が当てられる。被告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を、 $t_n$  期末に債務が存在する (過去に非違行為を行った) ことを証明する、過去の事象に関する追加証拠として用いる。したがって、被告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を「修正を要する後発事象」として取り扱い、 $t_n$  期に引当金を認識する (IASB 2015e, par. 5.6)。敷衍すれば、 $t_{n+1}$  期における判決の確定という報告主体にとって管理不能な

<sup>34</sup> 注 20 を参照。

将来事象の発生によって、過去の事象の結果として生じる現在の債務が  $t_n$  期末に存在したことが証明される。つまり、 $t_{n+1}$  期における確定判決によって、 $t_n$  期末における債務の「存在」に関する不確実性が解消されることにより、被告側は  $t_n$  期末に引当金を認識する。

他方、原告側においては、判決の確定による経済的便益の流入という「結果」、つまり、将来の事象に焦点が当てられる。原告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を、 $t_n$  期末に権利が存在した状況（過去の事象）の追加証拠としてではなく、経済的便益の流入という将来の事象の確実性に関する追加証拠として用いる。したがって、原告側は、 $t_{n+1}$  期における確定判決を「修正を要しない後発事象」として取り扱い、 $t_{n+1}$  期に（偶発）資産を認識する（IASB 2015e, par. 5.6）。敷衍すれば、 $t_{n+1}$  期における判決の確定という報告主体にとって管理不能な将来事象の発生によって、 $t_{n+1}$  期に権利が存在することが証明される。つまり、 $t_{n+1}$  期における確定判決によって、 $t_{n+1}$  期における経済的便益の流入という「結果」に関する不確実性が解消され、それをもって権利の存在を間接的に確認することにより、原告側は  $t_{n+1}$  期に資産（と関連する収益）を認識する。

ちなみに、「調査プロジェクト」においては、（偶発）資産の取扱いについて、財務諸表利用者が「基準適用上問題ないとはいえ、直観に反する」という意見を有することが明らかにされている（IASB 2015e, par. 5.7）。

#### 4.3 （偶発）資産の認識要件について再検討を行う必要性

IAS 第 37 号は、（偶発）資産の認識に際し、経済的便益が流入する確実性をもって「過去の事象の結果として報告主体が支配する資源」の存在（の確実性）を確認するしくみとなっている。これに即して、上述のとおり、 $t_{n+1}$  期における確定判決によって経済的便益の流入（「結果」）に関する不確実性が解消され、それをもって  $t_{n+1}$  期における権利の存在が間接的に確認されることにより、 $t_{n+1}$  期に資産が認識される。したがって、原告側における後発事象の取扱いは、基準適用上、何ら問題はないといつてよい。

かかる取扱いは、経済的便益の流入に着目することにより、権利の存在を直接判断する必要がないことから、実務上の合理性が認めらよう。しかしながら、本来ならば、権利の存在を直接的に確認しなければならないはずであり、IAS 第 37 号の取扱いは、厳密に言えば「誤用」<sup>35</sup>である<sup>36</sup>。いみじくも「2018 年概念フレームワーク」も指摘するとおり<sup>37</sup>、「経済的資源」と「経済的便益が流入する結果」を混同しているからである（par. BC4.3 (a)）。

「2018 年概念フレームワーク」は、資産を「過去の事象の結果として報告主体が支配する現在の経済的資源」と定義し（par. 4.3）、「経済的資源（economic resource）」を「経済的

---

<sup>35</sup> 「誤用」という刺激的な表現を避けるとすれば、（偶発）資産の認識要件には、いわゆる「収益費用観」が色濃く反映されたままとなっている（資産ではなく収益の認識に重点を置いている）ということもできるであろう。

<sup>36</sup> ちなみに、「負債プロジェクト」において、資源流出の蓋然性によって債務の存在を判定するという、引当金の認識要件の適用順序の誤用が指摘されている（IASB 2004, par. 15）。

<sup>37</sup> 以下、本項において、「2018 年概念フレームワーク」の引用・参照箇所はパラグラフ番号のみ表記する。

便益を創出する潜在能力を有する権利」と別途定義している (par. 4.4)。したがって、「2018年概念フレームワーク」による資産の定義の運用を前提とすれば、資産の存在について、支配する経済的資源によってもたらされる「結果」ではなく、経済的便益を創出する潜在能力を有する権利の「存在」を確認する必要がある。「2018年概念フレームワーク」は、訴訟を例として、原告側が有する「権利の存在の不確実性」について言及している (par. 4.13)。

原告側において権利の存在を確認することによって資産の存在を直接的に確認することにより、 $t_{n+1}$ 期における確定判決は、過去の事象の結果として支配する経済的資源（経済的便益を創出する潜在能力を有する権利）が $t_n$ 期末に存在した追加証拠となる。なお、「経済的資源」に関して、「2018年概念フレームワーク」は、経済的便益を創出する蓋然性が低くとも潜在能力は存在し、経済的便益を創出する蓋然性が低い潜在能力を有する権利であっても、経済的資源の定義を充足するとしている (pars. 4.14, and 4.15)。

資産の存在を直接的に確認するよう（偶発）資産の認識要件を修正すれば、債務の存在<sup>38</sup>を確認する被告側の取扱いとの整合性が回復される（認識の焦点が一致する）ことにより、 $t_{n+1}$ 期における確定判決の後発事象としての取扱いの相違は、解消に向かうことであろう。したがって、（偶発）資産の認識要件について再検討する必要がある。これに関して、訴訟において生じうる不確実性の性質について確認しておく必要がある。「2018年概念フレームワーク」は、資産と負債について、次に示す3つの不確実性<sup>39</sup>を識別し、定義している (Appendix)。

- (a) 存在の不確実性 (existence uncertainty) : 資産または負債の存在に関する不確実性
- (b) 結果の不確実性 (outcome uncertainty) : 資産または負債から生じるであろう経済的便益の流入または流出の金額または時期に関する不確実性。
- (c) 測定の不確実性 (measurement uncertainty) : 財務報告書における金額を直接観察することができず、見積りを要する場合に生じる不確実性。

「討議資料」（2013年7月）は、訴訟にかかる負債について、(a)「存在の不確実性」（裁判所が判決を言い渡す時点まで、被告側が債務を有するか不確実である）および(b)「結果の不確実性」（被告側が自ら敗訴となると結論づけていても、依然として支払額は確定しない）をあわせもつ項目としている (IASB 2013, pars. 2.20 and 2.32 (g))。つまり、複数の不確実性を同時に有する可能性があるわけである。

---

<sup>38</sup> 「2018年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転する、報告主体の現在の債務」と定義している (par. 4.26)。そして、負債となる項目が次に示す3要件のすべてを充足することを求めている (par. 4.27)。

- (a) 報告主体が債務を有すること。
- (b) 経済的資源を移転する債務であること。
- (c) 過去の事象の結果として存在する現在の債務であること。

<sup>39</sup> ちなみに、3つの不確実性の定義を確認すると、引当金の認識要件は、①「現在の債務要件」が「存在の不確実性」、②「蓋然性要件」が「結果の不確実性」、③「測定可能性要件」が「測定の不確実性」に対処すべくそれぞれ設定されていることが分かる。また、引当金は、「結果の不確実性」を有する負債項目である。

被告側にとっての負債は原告側にとって資産となるから、これは、訴訟にかかる資産についても当てはまる。つまり、訴訟にかかる資産は、(a)「存在の不確実性」(裁判所が判決を言い渡す時点まで、原告側が権利を有するか不確実である) および (b)「結果の不確実性」(被告側が自ら勝訴となると結論づけていても、依然として受取額は確定しない) をあわせもつ項目である。もちろん、判決が確定するまで賠償額も確定しないから、「測定の不確実性」も有することであろう。そうすると、(偶発)資産についても、引当金の認識要件と対称性を有するように3要件(権利の存在、資源流入の確実性、および測定可能性)を明示的に設定してもよいように思われる。なお、本稿は訴訟のケースに焦点を当てているが、訴訟に固有の認識要件を設定する必要はない(一般的な(偶発)資産の認識要件を設定すればよい)であろう。

## 5. おわりに

本稿は、関連を有する引当金と(偶発)資産の認識の非対称(認識時点のズレ)について、2つの要因に即して検討を行った。

まず、「資源の流入・流出について求められる蓋然性の水準の相違によって生じる認識の非対称」については、「2018年概念フレームワーク」に即して、「非対称としての慎重性」の発現形態として肯定することはできないものの、「中立な会計方針の選択」として肯定することができる。

次に、「後発事象の取扱いの相違によって生じる認識の非対称」については、(偶発)資産の存在を経済的便益が流入する確実性をもって間接的に確認することに起因すると考えられる。そこで、「2018年概念フレームワーク」の資産の定義に即して権利の存在を直接的に確認するようIAS第37号の認識要件を修正し、認識を判定するプロセスを一致させることにより、被告側と原告側における後発事象の取扱いの相違を解消することができる。

さらに、飛躍した議論となるが、(偶発)資産の認識要件を引当金の認識要件と対称性を有するよう修正することを前提として、「資源の流入・流出について求められる蓋然性の水準の相違によって生じる認識の非対称」のケースにおいて、債務の存在の不確実性について蓋然的判断指針を維持したうえで、権利の存在の不確実性についても同様に蓋然的判断指針を導入した場合、被告側と原告側において債務または権利の存在の判定に際し求める蓋然性の水準が相違する(債務の存在と比べて、権利の存在についてより高度の蓋然性を求める)のであれば、それも「中立な会計方針の選択」として肯定することができるであろう。

## 参考文献

EFRAG. 2013. *Getting a Better Framework: Prudence*. Bulletin.

Deakin, Edward B. 1989. Accounting for Contingencies: The Pennzoil-Texaco Case. *Accounting*

- Horizons 3 (1) : pp.21-28.*
- IASB. 2004. *Short-Term Convergence Project: Proposed Amendments to IAS 37—Review of Progress to Date*. Agenda Paper 9.
- . 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- . 2006. *Comment Letter Summary: Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. Appendix to Agenda Paper 8.
- . 2010a. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2010b. *Liabilities*. Working Draft.
- . 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper DP/2013/1.
- . 2015a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015c. *Purpose of Education Session*. Staff Paper 14.
- . 2015d. *Project Overview*. Staff Paper 14A.
- . 2015e. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- . 2015f. *Implications of Conceptual Framework Proposals*. Staff Paper 14C.
- . 2015g. *Conceptual Framework Exposure Draft: Implications of Proposals*.
- . 2016. *Agenda Consultation Feedback*. Staff Paper 22.
- . 2018a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018b. *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018c. *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards: Amendments to IFRS Standards*. Part A.
- . 2018d. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Feedback Statement.
- . 2018e. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Project Summary.
- . 2018f. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Fact Sheet.
- . 2018g. *Provisions*. Project Update. Agenda Paper 22.
- . 2019. *The Annotated Issued IFRS® Standards—Standards Issued at 1 January 2019*. Viewed at 15 February 2019 through “eIFRS”.
- IASC. 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- KASB and AASB. 2016. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. KASB Research Report No. 39/AASB Research Report No. 2.
- IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳. 2018. 『IFRS®基準 2018』中央経済社.

- 赤塚尚之. 2017. 『IAS 第 37 号改訂プロジェクトの軌跡 「2005 年草案」から「2010 年作業草案」まで』滋賀大学経済学部研究叢書第 50 号.
- . 2018a. 「文献解題 Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia (KASB Research Report No. 39/AASB Research Report No. 2)」『彦根論叢』(416) : pp. 48-71.
- . 2018b. 「IASB『2018 年概念フレームワーク』と引当金会計 (1) —経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別に及ぼす影響について—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 279.
- . 2018c. 「IASB『2018 年概念フレームワーク』と引当金会計 (2) —蓋然性要件を含む認識要件に及ぼす影響について—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 280.
- . 2019. 「IASB『2018 年概念フレームワーク』と引当金会計 (3) —『履行価値』による測定—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 281.
- 井坂久仁子. 2010. 「IFRS による『後発事象』(IAS10)、『1 株当たり利益』(IAS33)、『中間財務報告』(IAS34)」『会計・監査ジャーナル』(664) : pp. 25-33.
- 石川鉄郎. 2016. 「慎重性の概念について—IASB の公開草案 (2015) の議論に注目して—」『産業経理』76 (1) : pp. 14-23.
- 企業会計基準委員会. 2009. 「引当金に関する論点の整理」.
- . 2015. 「概念フレームワーク—第 1 章『一般目的財務報告の目的』及び第 2 章『有用な財務情報の質的特性』」第 322 回企業会計基準委員会資料 (AF2015-40) .
- 久保淳司. 2011. 「偶発資産認識の会計処理判断プロセス—Johnson [1994] における“Lottery Ticketケース”を題材にして—」『経済学研究』60 (4) : pp. 77-94.
- 堀江優子. 2016. 「IFRS の公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』における財務情報の質的特性に関する検討—慎重性 (保守主義) の概念に着目して—」『商学論纂』57 (3・4) : pp. 121-141.
- . 2018. 「IFRS の改訂概念フレームワーク (2018) における『慎重性 (prudence) 』についての一考察」『産業経理』78 (3) : pp. 138-147.
- 山下壽文. 2000. 『偶発事象会計の国際的調和化—米国基準・IAS・日本基準の比較』同文館.