

## 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)

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

## I | 本稿について

本稿は、韓国会計基準審議会 (KASB) とオーストラリア会計基準審議会 (AASB) が2016年7月に共同で公表した調査報告書「IFRSにおける蓋然性に関する用語についての会計上の判断：韓国とオーストラリア」(以下、「調査報告書」) が有する意義に照らして(6.1参照)、その詳細を明らかにすることを第一義的な目的とするものである<sup>1)</sup>。

「調査報告書」は、IFRSが使用する蓋然性に関する用語の解釈(点推定および区間推定)について、韓国とオーストラリアの会計専門家を対象として調査を行い<sup>2)</sup>、それをふまえてIASBに対して用語の解釈・翻訳に関する提案を行っている<sup>3)</sup>。本稿は、まず、調査の詳細について、筆者による補足も交えながら言及する(Ⅱ、Ⅲ、およびⅣ)。次に、「調査報告書」による諸提案について、コメントレター<sup>4)</sup>とともにその内容について言及する(Ⅴ)。最後に、「調査報告書」の意義と今後の課題について取りまとめる(Ⅵ)。

なお、「調査報告書」の引用・参照箇所については、パラグラフ番号等のみを表記することとする。

## II | 「調査報告書」の問題意識

## 2.1 調査の必要性

財務諸表の世界レベルでの比較可能性は、一

1) 「調査報告書」は、KASBのYoungmi Seo氏 (Principal author) とAASBのAngus Thomson氏 (Contributing author) の共著によるものである。また、Eric Lee氏 (AASB) も執筆協力者として挙げられている。

2) なお、予備調査も実施されており、それに基づき、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ(AOSSG)会議(2015年11月) および会計基準アドバイザーフォーラム (ASAF) 会議(2015年12月) において報告が行われた。ASAF会議に際しては、「予備調査報告書」が作成されており、企業会計基準委員会も検討を行っている(企業会計基準委員会 2015)。また、「調査報告書」の公表に先がけて、2016年4月に「最終報告書案」が作成され(サンプルは「調査報告書」と同じ)、それに基づき、会計基準設定主体国際フォーラム (IFASS) 会議(2016年4月) において報告が行われた。

組の高品質な会計基準を提供するだけでなく、会計基準が首尾一貫して解釈されたうえで適用されることによって達成される。これに関して、会計上の認識、測定、および開示を決定する際に用いられる蓋然性に関する用語の解釈について、文化や言語が異なる種々の国や地域間で合意が形成されていなければ、それが比較可能性を達成するうえでの障壁となりうる。また、原則主義を基礎として基準が設定され、財務諸表作成者および監査人に判断を委ねる局面が増加すると、蓋然性に関する用語の首尾一貫した解釈とそれに基づく基準の適用状況が、比較可能性を大きく左右することとなる。さらに、種々の国や地域におけるIFRSの適用に際しては、時として英語から他の言語への翻訳を要し、それが蓋然性に関する用語の解釈を複雑にする要因となる。そこで、IFRSが使用する蓋然性に関する用語が首尾一貫して解釈・翻訳されているか、実態を把握する必要がある。もっとも、現状、IFRSの全面適用後（2005年以降）の状況について包括的に調査した先行研究は、ほとんどない。「調査報告書」は、調査の必要性について、以上のとおり説明している（pars. 1-7）。

## 2.2 調査・比較対象の妥当性

Gray(1988)など、多くの先行研究が、会計上の解釈や判断が文化的な要因の影響を受け、それによって財務諸表の比較可能性が低下することを

指摘している（pars. 13-15）。そこで、「調査報告書」は、「ホフステード(Hofstede)指数」を根拠として異なる文化を有すると認められる2国として<sup>5)</sup>、韓国とオーストラリアを調査対象とした。また、オーストラリアは2005年、韓国は2011年にそれぞれIFRSを全面適用しており、両国の監査人と財務諸表作成者のIFRSに対する理解度は、一定水準に達しているものと推定される<sup>6)</sup>。さらに、韓国で適用されるIFRS（「K-IFRS」）の「正本」は韓国語<sup>7)</sup>に翻訳されたものであり、韓国を調査対象とすることにより翻訳の問題にも焦点を当てることができる。「調査報告書」は、韓国とオーストラリアを調査・比較対象とすることの妥当性について、以上のとおり説明している（par. 8）。

## 2.3 調査の目的

以上をふまえ、「調査報告書」は、調査の目的として次の3つを掲げている（par. 9）。

- (a) IFRSが使用する蓋然性に関する用語について、韓国とオーストラリアの会計専門家による解釈の相違の有無を調査すること。
- (b) グローバルな会計基準の設定プロセスに対する実行可能な改善策を明確にするような調査結果を入手すること。
- (c) 蓋然性に関する用語が意図されたとおりに英語から韓国語に翻訳されているか、調査すること。

3) 「調査報告書」における見解は、基準設定主体としての公式見解ではない。

4) 厳密には、「最終報告書案」の段階で意見を招請している（2016年5月27日締切り）。なお、「最終報告書案」と「調査報告書」の提案内容は、同一である。

5) 「調査報告書」は明らかにしていないものの、「予備調査報告書」がホフステード指数を判定基準としたことを明らかにしている。参照された具体的なスコアは、次のとおりである（KASB and AASB 2015b, par. 42）。ちなみに、ホフステード指数は、Doupnik and Richter (2004, Table 1) において参照されている。

・「権力格差(Power distance)」  
: 韓国(60)・オーストラリア(36)

・「個人主義傾向(Individualism)」  
: 韓国(18)・オーストラリア(90)

・「男性優位傾向(Masculinity)」  
: 韓国(39)・オーストラリア(61)

・「不確実性の回避傾向(Uncertainty avoidance)」  
: 韓国(85)・オーストラリア(51)

・「長期主義傾向(Long-term orientation)」  
: 韓国(100)・オーストラリア(21)

・「快楽主義傾向(Indulgence)」  
: 韓国(29)・オーストラリア(71)

6) これに関する調査結果については、表5を参照。

7) 韓国を対象とした調査であることから、本稿は一律に「韓国語」と表記する。

なお、(a) に関して、「調査報告書」は、財務諸表作成者と監査人による解釈・翻訳の相違について調査していない。

### Ⅲ 調査方法の詳細

#### 3.1 調査対象となった用語

「調査報告書」は、IFRS (IAS) (調査時点で失効または未発効のものを含む) が使用する蓋然性に関する35の用語を識別したうえで(表16参照)、①蓋然性の水準(0%~100%)の網羅性と②使用頻度を主な選定基準として、表1のとおり、次の13の用語<sup>8)</sup>を調査対象とした(par. 31 and fn. 11)。なお、厳密にいうならば、「Reasonably assured」は、基準上、「Reasonable assurance」と表記される(表3の質問番号3参照)。

表1 調査対象となった用語

英語	韓国語(訳語)
Virtually certain	가능성이 거의 확실한
Substantially all	대부분
Highly probable	가능성이 매우 높은
Reasonably certain	가능성이 거의 확실한
Reasonably assured	합리적인 확신
Likely	가능성이 높은
Probable	가능성이 높은
Reasonably possible	합리적으로 발생 가능한
Possible	가능성이 잠재적인
Unlikely	가능성이 낮은
Highly unlikely	가능성이 매우 낮은
Extremely unlikely	가능성이 매우 낮은
Remote	가능성이 아주 낮은
	희박한

(KASB and AASB 2016b, Table 1)

表1より、英語と韓国語が必ずしも一対一で結び付くわけではないことが分かる<sup>9)</sup>。具体的には、①「Virtually certain」と「Reasonably certain」、②「Likely」と「Probable」、および③「Highly unlikely」と「Extremely unlikely」には、それぞれひとつの訳語(韓国語)しかない。これは、韓国語への翻訳に際し、それぞれの2つの用語(英語)が同等に解釈されていることを意味する(par. 62)。それとは逆に、「Remote」には訳語が2つ存在し、文脈に応じて使い分けられる(pars. 32 and 33)。

#### 3.2 質問事項

質問票において、区間推定と点推定に関する質問が用意された<sup>10)</sup>。区間推定については、表2のとおり、それぞれの用語を単独で「何%から何%まで」と解釈するかを問うている。なお、質問順は、ランダムである。

表2 区間推定に関する質問票

	Terms of Likelihood	Range of probability in percentage(%)
1	Likely	from ___% to ___%
2	Probable	from ___% to ___%
3	Unlikely	from ___% to ___%
4	Substantially all	from ___% to ___%
5	Reasonably assured	from ___% to ___%
6	Virtually certain	from ___% to ___%
7	Highly unlikely	from ___% to ___%
8	Remote	from ___% to ___%
9	Reasonably possible	from ___% to ___%
10	Highly probable	from ___% to ___%
11	Extremely unlikely	from ___% to ___%
12	Possible	from ___% to ___%
13	Reasonably certain	from ___% to ___%

(KASB and AASB 2016b, Appendix Bより抜粋)

**8)** 予備調査は、「More likely (가능성이 더 높은)」を加えた14の用語を調査対象としている(KASB and AASB 2015b, Table 1)。

**9)** 翻訳をめぐる問題については、4.5.2を参照。

**10)** 区間推定と点推定を問うことについて、「調査報告書」は、Amer et al.(1995)およびLaswad and Mak(1997)との整合性を挙げている(fn. 15)。

表3 点推定に関する質問票

	Terms of Likelihood	Numerical percentage(%)
1	A bearer plant is a living plant that has a <b>remote</b> likelihood of being sold as agricultural produce, except for incidental scrap sales.(IAS 16, par. 6(c); IAS 41, par. 5(c))	_____ %
2	The lease term is the non-cancellable period for which the lessee has contracted to lease the asset together with any further terms for which the lessee has the option to continue to lease the asset, with or without further payment, when at the inception of the lease it is <b>reasonably certain</b> that the lessee will exercise the option.(IAS 17, par. 4)	_____ %
3	Government grants, including non-monetary grants at fair value, shall not be recognised until there is <b>reasonable assurance</b> that: (a) the entity will comply with the conditions attaching to them; and (b) the grants will be received.(IAS 20, par. 7)	_____ %
4	An entity shall cease capitalising borrowing costs when <b>substantially all</b> the activities necessary to prepare the qualifying asset for its intended use or sale are complete.(IAS 23, par. 22)	_____ %
5	Market interest rates or other market rates of return on investments have increased during the period, and those increases are <b>likely</b> to affect the discount rate used in calculating an asset's value in use and decrease the asset's recoverable amount materially.(IAS 36, par. 12(c))	_____ %
6	A contingent liability is a <b>possible</b> obligation that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity.(IAS 37, par. 10)	_____ %
7	A contingent liability is disclosed unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is <b>remote</b> .(IAS 37, par. 28)	_____ %
8	Contingent assets are not recognised in financial statements since this may result in the recognition of income that may never be realised. However, when the realisation of income is <b>virtually certain</b> , then the related asset is not a contingent asset and its recognition is appropriate.(IAS 37, par. 33)	_____ %
9	If it is <b>no longer probable</b> that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation, the provision shall be reversed.(IAS 37, par. 59)	_____ %
10	A provision shall be recognized when: It is <b>probable</b> that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation.(IAS 37, par. 14(b))	_____ %
11	It is <b>highly unlikely</b> that a change from the fair value model to the cost model will result in a more relevant presentation.(IAS 40, par. 31)	_____ %
12	An entity considers the following criteria in assessing the probability that taxable profit will be available against which the unused tax losses or unused tax credits can be utilized whether the unused tax losses result from identifiable causes which are <b>unlikely</b> to recur.(IAS 12, par. 36(c))	_____ %
13	If significant additional benefits would be payable in scenarios that have commercial substance, the condition in the previous sentence may be met even if the insured event is <b>extremely unlikely</b> or even if the expected (i.e. probability-weighted) present value of contingent cash flows is a small proportion of the expected present value of all the remaining contractual cash flows.(IFRS 4, par. B23)	_____ %
14	A sensitivity analysis for each type of market risk to which the entity is exposed at the end of the reporting period, showing how profit or loss and equity would have been affected by changes in the relevant risk variable that were <b>reasonably possible</b> at that date.(IFRS 7, par. 40(a))	_____ %
15	If a hedged item is a forecast transaction (or a component thereof), that transaction must be <b>highly probable</b> .(IFRS 9, par. 6.3.3)	_____ %
16	It is <b>probable</b> that the expected future economic benefits that are attributable to the asset will flow to the entity.(IAS 38, par. 21(a))	_____ %

(KASB and AASB 2016b, Appendix Bより抜粋。表中の基準番号とパラグラフ番号は、筆者の加筆による。)

また、点推定については、前頁の表3のとおり、IFRS(IAS)から規定を抜粋し、それぞれの用語をそれぞれの文脈において「何%」と解釈するかを問うている。表2と同様、質問順は、ランダムである。なお、①「Probable」(質問番号10・16)と「Remote」(質問番号1・7)について複数の抜粋を用意し(4.2.2参照)、②「No longer probable」(質問番号9)を調査対象として追加したことから(4.2.4参照)、質問総数は16となっている(fn. 14)。

ちなみに、質問番号2(IAS第17号のリース期間の定義)は、IFRS第16号の発効に伴い失効する(文言は異なるものの、IFRS第16号のリース期間の定義においても、「Reasonably certain」は引き続き使用される(IFRS 16, Appendix A))。また、質問番号15(IFRS第9号のヘッジ対象に関する規定)は、調査時点において未発効である。

### 3.3 実施方法

質問票は、15分程度で回答が完了することを想定して作成されている(fn. 13)。また、質問票は英語と韓国語によって作成され、オーストラリアでは「英語版」のみが、韓国では「英語版」と「韓国語版」が併用された(「調査報告書」は「英語版」を掲載している(Appendix B))。韓国の回答者は、いずれか一方を選択して回答する(pars. 38 and 39)。調査期間は2015年9月1日から同年12月31日までであり、調査はウェブベースで行われた(pars. 38 and 42)。

なお、調査に際し、韓国では、KASBが韓国公認会計士協会(KICPA)に協力を要請するとともに、韓国上場企業協会とKOSDAQ上場企業協会が会員企業に協力を要請した。また、オーストラリアでは、AASBがいわゆる「Big4」と中堅クラス

の会計事務所に協力を要請するとともに、オーストラリア証券取引所が上場企業に協力を要請した(pars. 40 and 41)。

### 3.4 回答数と内訳

回答数は、不適切(不十分)と認められるものを除いて総数で712件であり、内訳は表4のとおりである。ちなみに、回答数の目標は、600件(それぞれのカテゴリーで100件ずつ)とされていた(KASB and AASB 2015b, par. 45)。

表4 回答者の内訳

	オーストラリア	韓国 (韓国語版)	韓国 (英語版)	合計
監査人	88	183	144	415
作成者	120	86	91	297
合計	208	269	235	712

(KASB and AASB 2016b, par. 43をもとに筆者作成)

また、回答者の属性(年齢、性別、職歴、役職、IFRSの参照頻度および理解度、蓋然性に関する用語の重要性および難易度、リスク選好)についても、あわせて調査が行われている。そして、①サンプルセレクションバイアスがないこと、および②回答者の属性が回答に重要な影響を及ぼさないことが確認されている(fn. 21)。回答者の属性に関する調査結果は、次頁の表5のとおりである<sup>11)</sup>。

「調査報告書」は特段言及していないものの、回答者の属性について、例えば、次の事実または傾向を指摘することができるであろう。

- (a) 両国において、30歳～49歳の回答者が大半を占めている。また、オーストラリアの監査人を除き、男性の回答者が大半を占めている。

<sup>11)</sup> リスク選好に関して、「あなたは500ドルをもらうか、1,000ドルをギャンブルに使うことができます。ギャンブルに成功する確率が何%であれば、あなたは後者を選択しますか?」という質問が用意されているが、結果は明らかにされていない。

表5 回答者の属性

	オーストラリア		韓国	
	監査人	作成者	監査人	作成者
回答数	88	120	327	177
年齢				
20歳～29歳	14(15.9%)	3(2.5%)	9(2.8%)	24(13.6%)
30歳～39歳	42(47.7%)	48(40.0%)	157(48.0%)	105(59.3%)
40歳～49歳	18(20.5%)	38(31.7%)	121(37.0%)	44(24.9%)
50歳～59歳	10(11.4%)	26(21.7%)	30(9.2%)	4(2.2%)
60歳以上	4(4.5%)	5(4.1%)	10(3.0%)	0(0.0%)
性別				
男性	50(56.8%)	85(70.8%)	271(82.9%)	132(74.6%)
女性	38(43.2%)	35(29.2%)	56(17.1%)	45(25.4%)
職歴				
6年未満	14(15.9%)	6(5.0%)	63(19.3%)	75(42.4%)
6年～10年	27(30.7%)	17(14.2%)	91(27.8%)	55(31.1%)
11年～15年	15(17.0%)	37(30.8%)	69(21.1%)	27(15.3%)
16年～20年	9(10.2%)	18(15.0%)	54(16.5%)	14(7.9%)
20年超	23(26.1%)	42(35.0%)	50(15.3%)	6(3.4%)
役職				
Associate	2(2.3%)	1(0.8%)	9(2.8%)	2(1.1%)
Senior associate	7(8.0%)	4(3.3%)	73(22.3%)	25(14.1%)
Manager	14(15.9%)	19(15.8%)	84(25.7%)	53(29.9%)
Senior manager	17(19.3%)	21(17.5%)	75(22.9%)	52(29.4%)
Director	21(23.9%)	5(4.2%)	46(14.1%)	32(18.1%)
Partner	24(27.3%)	0(0.0%)	20(6.0%)	12(6.8%)
CFO	1(1.1%)	47(39.2%)	10(3.1%)	1(0.6%)
その他	2(2.2%)	23(19.2%)	10(3.1%)	0(0.0%)
IFRSの参照頻度				
Always	70(79.5%)	46(38.3%)	119(36.4%)	55(31.1%)
Usually	13(14.8%)	40(33.3%)	141(43.1%)	71(40.1%)
Sometimes	5(5.7%)	31(25.8%)	59(18.0%)	44(24.9%)
Seldom	0(0.0%)	3(2.6%)	7(2.1%)	6(3.4%)
Never	0(0.0%)	0(0.0%)	1(0.4%)	1(0.5%)
IFRSの理解度				
Extremely familiar	48(54.5%)	49(40.8%)	66(20.2%)	25(14.1%)
Moderately familiar	33(37.5%)	50(41.7%)	134(41.0%)	60(33.9%)
Somewhat familiar	6(6.8%)	19(15.8%)	92(28.1%)	59(33.3%)
Slightly familiar	1(1.2%)	2(1.7%)	30(9.2%)	28(15.8%)
Not at all familiar	0(0.0%)	0(0.0%)	5(1.5%)	5(2.9%)
用語の重要性				
Extremely important	44(50.0%)	44(36.7%)	108(33.0%)	47(26.6%)
Very important	40(45.4%)	53(44.2%)	133(40.7%)	93(52.5%)
Somewhat important	2(2.3%)	20(16.7%)	48(14.7%)	27(15.3%)
Slightly important	2(2.3%)	3(2.4%)	35(10.7%)	9(5.1%)
Not at all important	0(0.0%)	0(0.0%)	3(0.9%)	1(0.5%)
用語の難易度				
Very easy	16(18.2%)	29(24.2%)	18(5.4%)	15(8.5%)
Easy	53(60.2%)	64(53.3%)	78(23.2%)	38(21.5%)
Neutral	13(14.8%)	23(19.2%)	109(32.4%)	51(28.8%)
Difficult	6(6.8%)	4(3.3%)	102(30.4%)	54(30.5%)
Very difficult	0(0.0%)	0(0.0%)	29(8.6%)	19(10.7%)

(KASB and AASB 2016b, Table 2)

- (b) 韓国の財務諸表作成者の経験年数が浅い(職歴10年未満が大半を占めている)。
- (c) 両国において、回答者の役職の構成比率は全く異なる。
- (d) 両国において、IFRSの参照頻度は監査人のほうが高い。また、オーストラリアの監査人の参照頻度が極めて高い。
- (e) オーストラリアの回答者のほうが、IFRSの理解度が高いと自負している。
- (f) 両国において、用語の重要性が意識されている。また、オーストラリアの監査人は、用語の重要性を強く意識している。
- (g) 韓国の回答者のほうが、用語の難易度が高いと感じている。

- (c) 2つの用語(例えば「Unlikely」と「Highly unlikely」)が同等に解釈され、同等の意味を有する語群を形成することができる(4.2.3参照)
- (d) 「解釈に関する合意水準」は、用語によって相違し、「Virtually certain」が最も高く、「Possible」が最も低い(4.3.1参照)。
- (e) 英語から韓国語への翻訳をつうじて、解釈が変化することが多々ある(4.5.1参照)。
- (f) 英語と韓国語は、必ずしも一対一で結び付くわけではない。これにより、英語による解釈に相応の相違があると認められる2つの用語(例えば「Virtually certain」と「Reasonably certain」)を、韓国語でひとつの用語に訳出せざるをえない状況に陥っている(4.5.2.1参照)。

## IV 調査結果とその分析

### 4.1 概要

「調査報告書」は、主として文脈における解釈(点推定、表3)の調査結果に即して分析を行っている。また、両国間で解釈が首尾一貫しているか検証すべく、韓国については、翻訳に関する分析を除き、「韓国語版」による調査結果が参照されている(fn. 22)。なお、財務諸表作成者と監査人の回答は分離されていない<sup>12)</sup>。

調査結果とその分析の概要は、次のとおり整理されている(par. 82)。

- (a) 蓋然性に関する用語について、両国の会計専門家の解釈に相違がある。また、用語の順位づけは、両国で相違する(4.2.1参照)。
- (b) 同じ用語(例えば「Probable」)が様々な文脈で用いられ、文脈に応じて異なる解釈が行われている(4.2.2参照)。

ちなみに、(a)、(b)、(c)、および(e)が文脈における解釈の調査結果から、(d)および(f)が用語単独の解釈の調査結果から導出されている。

### 4.2 文脈における解釈(点推定)の結果とその分析

#### 4.2.1 順位づけと平均値の比較

調査対象とした13の用語の確率(平均値)と解釈水準に基づく順位は、次頁の表6のとおりである<sup>13)</sup>。なお、表中の「Probable」はIAS第37号、「Remote」はIAS第16号(IAS第41号)において使用される場合の解釈結果である<sup>14)</sup>。また、「ポイント差」は、両国の平均値の差である<sup>15)</sup>。

表6より、13の用語によって蓋然性の水準が概ね網羅されていることが分かる。また、韓国とオーストラリアの順位づけを比較すると、8つの用語の順位が相違している。さらに、5つの用語は、同一

<sup>12)</sup>「予備調査報告書」は、一部、財務諸表作成者と監査人の回答を分離して提示している。

<sup>13)</sup>韓国の「韓国語版」と「英語版」、韓国(「英語版」)とオーストラリアの同様の比較については、4.5.1を参照。

<sup>14)</sup>「Probable」(質問番号16)および「Remote」(質問番号7)の結果については表7を、「No longer probable」(質問番号9)の結果については表9を参照。

<sup>15)</sup>「調査報告書」は中央値も提示しているが、割愛した。

表6 韓国(「韓国語版」)とオーストラリアの比較

質問 番号	用語	オーストラリア		韓国(韓国語版)		ポイント差
		順位	平均値	順位	平均値	
8	Virtually certain	1	92.1	2	89.6	2.5
4	Substantially all	2	90.3	4	84.6	5.7
15	Highly probable	3	82.9	3	86.3	3.4
2	Reasonably certain	4	80.6	1	89.8	9.2
3	Reasonably assured	5	75.8	5	79.2	3.4
5	Likely	6	64.1	8	57.9	6.2
10	Probable	7	62.0	6	71.3	9.3
14	Reasonably possible	8	57.2	7	65.2	8.0
6	Possible	9	43.5	9	39.7	3.8
12	Unlikely	10	28.2	11	12.3	15.9
11	Highly unlikely	11	24.2	10	14.8	9.4
13	Extremely unlikely	12	12.0	12	11.6	0.4
1	Remote	13	9.0	13	9.7	0.7

(KASB and AASB 2016b, Table 3 and Table 4をもとに筆者作成)

順位であるものの、具体的な解釈が相違している (pars. 46 and 47)。

なお、「調査報告書」は、両国間の平均値の差について、「対応のないt検定」を行っている<sup>16)</sup>。そして、①「Possible」は5%水準で(統計的に)有意であること、②「Extremely unlikely」と「Remote」は有意ではないこと、③これら以外の10の用語は1%水準で有意であることが確認された。「調査報告書」は、とくに「Probable」、「Reasonably possible」、「Unlikely」、および「Highly unlikely」のポイント差が大きいこと(いずれも1%水準で有意)を指摘している(pars. 48 and 49)。

また、IAS第37号は、「Probable」を「資源流出が発生する蓋然性が、発生しない蓋然性よりも高

い」(IAS 37, par. 23)と定義しており、一般に「50%超」を意味すると解されている。したがって、基準が定義する「Probable」の最低水準は、具体的には「50.1%以上」<sup>17)</sup>となる。これについて、表6より、「Probable」は、平均値ベースでこれよりも高く解釈されていることが分かる。

#### 4.2.2 使用される文脈による解釈の相違

「調査報告書」は、「Probable」と「Remote」について複数の抜粋を用意し、使用される文脈による解釈の相違の有無を検証している。調査結果は、次頁の表7のとおりである。なお、表中に示された確率は、平均値である。

<sup>16)</sup>「調査報告書」は、一部(表9)を除き、文脈における解釈の標準偏差を提示していない。

<sup>17)</sup>ここでは、調査結果との整合性に照らして、小数点第1位までで表現している。

「調査報告書」は、質問10と質問16の「Probable」の平均値の差と、質問1と質問7の「Remote」の平均値の差について、それぞれ「対応のあるt検定」を行っている。そして、「Probable」は5%水準で、「Remote」は1%水準で、それぞれ有意であることが確認された(par. 55)。

表7より、両国の会計専門家が、文脈に応じて「Probable」と「Remote」の解釈を変えることが分かる。しかも、両国において、「Probable」の解釈水準は、資産の認識を判断する文脈においてより高くなっている。これは、総じて、両国の会計専門家が資産を認識する場合により説得的な証拠を要求する傾向にあり(「非対称な慎重性」(IASB 2015b, par. BC2.6(a))), 概念フレームワークにおける「中立性」が意図されたとおりに運用されていない現状を浮彫りにしている(par. 57 and fn. 25)。また、4つの文脈のいずれにおいても、オーストラリアの解釈水準がより低くなっている。これは、総じて、負債の認識および開示についてはオーストラリアの会計専門家がより保守的である一方で<sup>18)</sup>、資産の認識については韓国の会計専門家がより保守的であることを示唆している(par. 58)。

もっとも、表7に基づく解釈は平均値を基礎としており、その取扱いに留意する必要がある(par. 59)。「調査報告書」は、「Probable」と「Remote」のいずれも、使用される文脈に応じて解釈を変えない会計専門家が多く存在する事実も明らかにしている。具体的には、「Probable」の解釈を変えない回答者の割合は、韓国が約15%、オーストラリアが約60%(Figure 19)、「Remote」の解釈を変えない回答者の割合は、韓国が約30%、オーストラリアが約50%(Figure 20)となっている。

#### 4.2.3用語のグルーピング

基準適用の首尾一貫性を向上させ、さらには翻訳に際して直面するであろう問題を軽減すべく、蓋然性の水準を網羅することを条件として、IFRSが使用する用語の削減<sup>19)</sup>を検討する余地がある(par. 63)。そこで、「調査報告書」は、用語のグルーピングを試み<sup>20)</sup>、両国においてそれぞれ1%水準で有意な差が認められない用語を、次頁の表8のとおりグルーピングしている<sup>21)</sup>。なお、「Probable」はIAS第37号、「Remote」は、IAS第16号(IAS第41号)において使用される場合の調査結果に基

表7 使用される文脈による解釈の相違

用語		使用される文脈	質問番号	オーストラリア	韓国(韓国語版)
英語	韓国語				
Probable	가능성이 높다 (가능성이 높은)	負債(引当金)の認識(IAS 37)	10	62.0	71.3
		無形資産の認識(IAS 38)	16	63.5	74.5
Remote	희박하다 (희박한) 아주 낮다 (가능성이 아주 낮은)	有形資産の認識(果実生成型植物の定義)(IAS 16/IAS 41)	1	9.0	9.7
		偶発負債の開示(IAS 37)	7	11.2	27.1

(KASB and AASB 2016b, Table 8)

**18)** ちなみに、韓国の「英語版」の回答は、「Probable」(IAS第37号)が60.8%となっており(表13参照)、比較対象を変えると、僅差ではあるものの解釈が逆転する。

**19)** 「調査報告書」は、国際監査基準 (ISA) が4つの用語(「More likely」、「Likely」、「Possible」、「Unlikely」)に集約していることを指摘している(fn. 27)。

**20)** グルーピングは、Laswad and Mak(1997, Table 2)において行われており、調査対象とした20の用語が11のグループ(A~K)に分類されている。

づいてグルーピングが検討されている。また、表中に示された確率は、平均値である。

表8より、調査対象となった用語の多くがグルーピング可能であることが分かる(par. 60)。

また、①オーストラリアのグループDと韓国のグループC、②オーストラリアのグループEと韓国のグループDは、それぞれ同じ用語がグルーピングされている。これは、「Unlikely」と「Highly unlikely」、「Extremely unlikely」と「Remote」が両国でそれぞれ同等に解釈されており(par. 62)、グループ内で使用する用語を一本化することについて、少なくとも両国間で合意が形成される可能性がある(ただし、具体的な解釈水準は相違しうる)ことを意味する。もっとも、韓国において、同一の訳語しかない「Highly unlikely」と「Extremely

unlikely」は、別のグループに振り分けられている。そこで、仮に、韓国のグループCを「Highly unlikely」、グループCを「Extremely unlikely」に一本化すると、グループCとグループDが韓国語で「가능성이 매우 낮은」に一本化され、韓国語ではグループCとグループDの区別がつかなくなってしまう<sup>22)</sup>。

#### 4.2.4 「Probable」と「No longer probable」

先行研究において、修飾語や接頭辞が解釈に影響を及ぼすことが指摘されている(Simon 2002, p. 613)。そこで、「調査報告書」は、IAS第37号が使用する「Probable」と「No longer probable」の解釈を比較している。2つの用語の調査結果は、次頁の表9のとおりである。

表8 用語のグルーピング案

用語	オーストラリア		韓国(韓国語版)	
	グルーピング案	確率	グルーピング案	確率
Virtually certain	A	92.1	A	89.6
Substantially all		90.3	B	84.6
Highly probable	B	82.9		86.3
Reasonably certain		80.6	A	89.8
Reasonably assured	—	75.8	—	79.2
Likely	C	64.1		57.9
Probable		62.0		71.3
Reasonably possible	—	57.2		65.2
Possible		43.5		39.7
Unlikely	D	28.2	C	12.3
Highly unlikely		24.2		14.8
Extremely unlikely	E	12.0	D	11.6
Remote		9.0		9.7

(KASB and AASB 2016b, Table 9を加筆修正)

21) グルーピングに際して、Laswad and Mak (1997)に倣い、最小有意差法(LSD法)による検証も行われている。

22) ちなみに、同様の問題が生じうる「Virtually certain」と「Reasonably certain」は、いずれもグループAに分類されている。また、「Likely」と「Probable」は、グルーピング不可と判定されている。

表9 「Probable」と「No longer probable」の比較

用語	オーストラリア			韓国(韓国語版)		
	平均値	中央値	標準偏差	平均値	中央値	標準偏差
No longer probable	42.7	45.0	21.5	48.0	49.0	27.8
Probable	62.0	60.0	12.3	71.3	75.0	14.9

(KASB and AASB 2016b, Table 11)

表9より、「Probable」に「No longer」というネガティブな修飾語を付すと、両国において①解釈水準が低下するとともに、②標準偏差が大きくなることが分かる(pars. 68 and 70)。

また、「Probable」は引当金の(当初)認識、「No longer probable」は引当金の事後的な消滅の認識を判断する文脈においてそれぞれ用いられる。そこで、例えば、「Probable」を「60%以上」と解すれば、それに応じて「No longer probable」は「60%未満」と解する(閾値が60%となる)必要がある。しかし、表9によれば、「Probable」と「No longer probable」は平均値ベースで約20%の乖離があり、回答者の解釈に連続性がないということになる(par. 69)。

ちなみに、解釈の連続性については、区間推定を問い、追加的な検証を行う必要があるように思われる。例えば、「Probable」の最小値と「No longer probable」の最大値が連続的である回答には「1」、そうではない回答には「0」を付し、それぞれの割合を算定することにより、解釈の連続性の程度を把握することができる。また、解釈が連続的ではない回答からは、2つの用語の解釈の乖離の程度(解釈に空白が生じる部分)を把握することもできる。

### 4.3 用語単独の解釈(区間推定)の結果とその分析

#### 4.3.1 最大値と最小値

用語単独の解釈(表2)の結果は、次頁の表10のとおりである。表中に示された「最小値」と「最大値」は、それぞれ「最小値の平均値」と「最大値の平均値」を意味する(以下、単に「最大値」、「最小値」と表記する)。また、「ポイント差」は、それぞれの用語の「最大値」と「最小値」の差である。

なお、韓国(「韓国語版」)の調査結果について、①「Virtually certain」と「Reasonably certain」、②「Likely」と「Probable」、および③「Highly unlikely」と「Extremely unlikely」にはそれぞれひとつの訳語しかないから、最大値、最小値、およびポイント差と同様、標準偏差もそれぞれ一致するはずであるところ、一致していない<sup>23)</sup>。表10は、暫定的に「調査報告書」に記載された標準偏差を記入している。

「調査報告書」は、①それぞれの用語について解釈された区間が両国で概ね重複していること、および②総じてオーストラリアのほうが解釈の幅がより大きいことを指摘している(par. 50)。①について、「Substantially all」、「Reasonably certain」、および「Possible」は、他の用語と比べて、解釈された区間のズレが大きくなっている(Figure 17)。

23) 予備調査の時点では、いずれも一致している(KASB and AASB 2015b, Table 7)。

表10 区間推定の調査結果

用語	オーストラリア				韓国(韓国語版)			
	最小値	最大値	ポイント差	標準偏差	最小値	最大値	ポイント差	標準偏差
Virtually certain	91.2	98.3	7.1	6.8	90.3	98.1	7.8	9.1
Substantially all	86.8	97.4	10.6	8.8	75.0	91.1	16.1	12.2
Highly probable	79.6	93.6	14.0	8.5	84.7	95.8	11.1	10.6
Reasonably certain	76.0	91.0	15.0	11.1	90.3	98.1	7.8	8.2
Reasonably assured	75.5	90.7	15.2	11.4	75.4	90.2	14.8	10.2
Likely	60.0	83.6	23.6	13.7	68.8	88.1	19.3	17.5
Probable	60.3	84.5	24.2	12.3	68.8	88.1	19.3	14.9
Reasonably possible	49.7	72.7	23.0	16.8	57.5	79.0	21.5	15.6
Possible	35.3	64.5	29.2	20.4	25.7	45.7	20.0	20.2
Unlikely	9.6	33.3	23.7	16.8	12.4	30.9	18.5	19.0
Highly unlikely	8.9	21.1	12.2	27.0	5.5	15.4	9.9	14.0
Extremely unlikely	4.6	12.0	7.4	18.6	5.5	15.4	9.9	12.2
Remote	3.2	12.1	8.9	7.3	4.7	14.1	9.4	12.5

(KASB and AASB 2016b, Table 5 and Table 10をもとに筆者作成)

また、「調査報告書」は、個々の用語のポイント差と標準偏差を基準として、「解釈に関する合意水準(communication efficiency)」について分析を行っている<sup>24)</sup>。具体的には、ポイント差が小さい(大きい)ほど、また、標準偏差が小さい(大きい)ほど、「解釈に関する合意水準」が高い(低い)ことを意味する(pars. 64 and 65)。そして、「調査報告書」は、両国において、①総じて蓋然性の解釈水準が高い(低い)用語ほど、ポイント差も標準偏差も小さく(大きく)、合意水準が高く(低く)なる傾向にあること、および②「Virtually certain」の合意水準が最も高く、「Possible」の合意水準が最も低いことを指摘している(par. 66)。

基準適用の首尾一貫性を担保するためには、合意水準が高い用語を優先して使用すべきである

(par. 67)。そこで、例えば、用語のグルーピング案(表8)に即していえば、両国のグループAに分類された「Virtually certain」は、「解釈に関する合意水準」が高いことから、優先して使用すべき用語となる。

#### 4.3.2 中間値

「調査報告書」は、中間値(の平均)に関する包括的な分析を行っていない。

ちなみに、「予備調査報告書」は、中間値の順位づけを明示し、文脈における解釈の調査結果と同様に、①両国で順位が相違する用語が多くあること、および②同一順位の用語であっても両国間で具体的な解釈が相違することを指摘している(KASB and AASB 2015b, pars. 57, 58, and Table 2)。

<sup>24)</sup> 「解釈に関する合意水準」は、Laswad and Mak (1997, Table 4) および Simon (2002, Table 4) において分析が行われている。

#### 4.4 調査結果の照合

「調査報告書」は、2つの調査結果を照合し、用語単独の解釈(区間推定)と文脈における解釈(点推定)との整合性について検証を行っている。具体的には、点推定が区間推定の範囲内にある回答(例えば、「Likely」の区間推定を60%~80%と回答し、点推定を60%~80%の範囲にあるいずれかの数値で回答しているもの)には「1」、そうではない回答には「0」を付し、その割合を算定することにより検証を行っている(par. 51)。照合結果は、表11のとおりである。なお、「調査報告書」は明確にしていけないが、これまでの記述をふまえると、「Probable」はIAS第37号、「Remote」はIAS第16号(IAS第41号)において使用される場合の解釈結果を照合対象としていると推定される。

表11より、「1」の割合は「Substantially all」が最も高く、「Unlikely」が最も低くなっている。つまり、両国において、「Substantially all」は一般的な解釈と特定の文脈における専門的な解釈のズレが最も小さく、それとは逆に「Unlikely」は最も大きいということになる(par. 52)。加えて、韓国では、「Likely」も解釈のズレが大きい。ちなみに、解釈のズレが大きい用語は、いずれも中央値が「0」となっている。

なお、蓋然性の解釈とそれに伴う判断は各種文脈に即して行われるから(par. 36)、会計上、用語単独の解釈は求められない。したがって、これは、参考資料として扱うべきであろう。事実、「調査報告書」は、表11に関連した提案を行っていない(5.1参照)。

表11 調査結果の照合

用語	オーストラリア		韓国(韓国語版)	
	「1」の割合	中央値	「1」の割合	中央値
Virtually certain	75.5	1	67.3	1
Substantially all	77.9	1	77.7	1
Highly probable	73.6	1	72.5	1
Reasonably certain	70.7	1	68.0	1
Reasonably assured	59.1	1	75.1	1
Likely	61.1	1	38.3	0
Probable	65.4	1	72.5	1
Reasonably possible	62.5	1	71.0	1
Possible	65.9	1	58.0	1
Unlikely	11.1	0	19.7	0
Highly unlikely	64.4	1	70.6	1
Extremely unlikely	71.2	1	74.0	1
Remote	77.4	1	67.3	1

(KASB and AASB 2016b, Table 6を加筆修正)

## 4.5 英語から韓国語への翻訳

### 4.5.1 翻訳による影響

文脈における解釈について、表6の形式と同様に韓国の調査結果（「韓国語版」と「英語版」）を比較すれば、表12のとおりである。なお、「Probable」はIAS第37号、「Remote」は、IAS第16号（IAS第41号）において使用される場合の解釈結果である。また、「ポイント差」は、「韓国語版」と「英語版」の平均値の差である。

「調査報告書」は、「韓国語版」と「英語版」の平均値の差について、「対応のないt検定」を行っている。そして、①「Reasonably possible」と「Extremely unlikely」は10%水準で有意であること、②「Reasonably assured」は有意ではないこと、③これら以外の10の用語は1%水準で有意で

あることが確認された。表12より、多くの用語の順位づけや解釈水準が、翻訳をつうじて変化する<sup>25)</sup>ことが分かる（par. 54）。なお、「韓国語版」と「英語版」の回答者は異なることから（par. 39）、翻訳による影響をより明確に把握するならば、同一人物に英語と韓国語による解釈を問うてもよいように思われる。

また、韓国（「英語版」）とオーストラリアの調査結果を比較すれば、次頁の表13のとおりである。なお、「Probable」はIAS第37号、「Remote」は、IAS第16号（IAS第41号）において使用される場合の解釈結果である。また、「ポイント差」は、両国の平均値の差である。

「調査報告書」は、両国間の平均値の差について、「対応のないt検定」を行っている。そして、①

表12 「韓国語版」と「英語版」の比較

質問番号	用語	韓国(韓国語版)		韓国(英語版)		ポイント差
		順位	平均値	順位	平均値	
8	Virtually certain	2	89.6	2	86.5	3.1
4	Substantially all	4	84.6	1	88.9	4.3
15	Highly probable	3	86.3	4	80.7	5.6
2	Reasonably certain	1	89.8	3	82.0	7.8
3	Reasonably assured	5	79.2	5	80.4	1.2
5	Likely	8	57.9	8	58.3	0.4
10	Probable	6	71.3	7	60.8	10.5
14	Reasonably possible	7	65.2	6	67.5	2.3
6	Possible	9	39.7	9	55.3	15.6
12	Unlikely	11	12.3	10	25.2	12.9
11	Highly unlikely	10	14.8	11	22.2	7.4
13	Extremely unlikely	12	11.6	13	9.2	2.4
1	Remote	13	9.7	12	14.0	4.3

(KASB and AASB 2016b, Table 7をもとに筆者作成)

<sup>25)</sup>「予備調査報告書」は、用語単独の調査結果に基づく分析もあわせて行ったうえで、同様の指摘を行っている（KASB and AASB 2015b, pars. 74, 75, and Table 10）。

表13 韓国(「英語版」)とオーストラリアの比較

質問番号	用語	オーストラリア		韓国(英語版)		ポイント差
		順位	平均値	順位	平均値	
8	Virtually certain	1	92.1	2	86.5	5.6
4	Substantially all	2	90.3	1	88.9	1.4
15	Highly probable	3	82.9	4	80.7	2.2
2	Reasonably certain	4	80.6	3	82.0	1.4
3	Reasonably assured	5	75.8	5	80.4	4.6
5	Likely	6	64.1	8	58.3	5.8
10	Probable	7	62.0	7	60.8	1.2
14	Reasonably possible	8	57.2	6	67.5	10.3
6	Possible	9	43.5	9	55.3	11.8
12	Unlikely	10	28.2	10	25.2	3.0
11	Highly unlikely	11	24.2	11	22.2	2.0
13	Extremely unlikely	12	12.0	13	9.2	2.8
1	Remote	13	9.0	12	14.0	5.0

(KASB and AASB 2016b, Table 7をもとに筆者作成)

「Highly probable」が5%水準で、②「Unlikely」と「Extremely unlikely」が10%水準でそれぞれ有意であること、③「Substantially all」、「Reasonably certain」、「Probable」、および「Highly unlikely」は有意ではないこと、④これら以外の6つの用語は1%水準で有意であることが確認された。表13より、同一言語(英語)による解釈についても、両国には多くの用語の解釈に相違がある(約半数の用語に1%水準で有意な差が認められる)ことが分かる(par. 54)。これは、両国の解釈の差が翻訳以外の要因によっても有意に生じることを示唆している。

なお、「調査報告書」は、2群(①韓国(「韓国語版」)とオーストラリア(表6)、②韓国(「英語版」)とオーストラリア(表13)、③韓国(「韓国語版」)と韓国(「英語版」)(表12))の平均値の差の検定を繰り返している。今後、同様の調査に際して多重

比較が常態化するようであれば、それにふさわしい検定手法を採用する必要がある<sup>26)</sup>。

#### 4.5.2 訳語の対応問題

IASBは、公式ウェブサイトをつうじて、「IFRSを含む各種資料の翻訳が、一組の高品質な会計基準の適用を促進するために不可欠である」と謳っている<sup>27)</sup>。しかし、次に示す2つの調査結果は、IFRSの翻訳を「正本」とすることの難しさを浮彫りにしている。

##### 4.5.2.1 英語2語・韓国語1語

「Virtually certain」と「Reasonably certain」、「Likely」と「Probable」、「Highly unlikely」と「Extremely unlikely」には、それぞれひとつの訳語(韓国語)しかない。これについて、「調査報告

<sup>26)</sup> Doupnik and Richter (2003) は、3群のデータに分散分析(ANOVA)を適用している。

<sup>27)</sup> <http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-translations/>

書」は、用語単独の解釈結果を表14のとおり示している<sup>28)</sup>。なお、「調査報告書」は明確にしていなが、表中の確率は、表10と照合すると中間値の平均と推定される。

表14によると、まず、「Virtually certain」と「Reasonably certain」の解釈には、オーストラリアで11.2%の差がある。同様に、「Highly unlikely」と「Extremely unlikely」の解釈には、6.6%の差がある。これは、英語による解釈に相応の差がある2つの用語を<sup>29)</sup>、韓国語でひとつの用語に訳出せざるをえないという翻訳上の問題があることを浮彫りにしている(par. 74)。

なお、「Likely」と「Probable」の解釈は、オーストラリアでほとんど差がない。そこで、「Likely」と

「Probable」は、両国の具体的な解釈水準は相違するものの、韓国語でひとつの用語に訳出しても差し支えないということになる(pars. 74 and 75)。ただし、「Likely」と「Probable」を韓国語でひとつの用語に訳出することが妥当であると認められたとしても、文脈に応じて解釈水準は相違する(表6参照)。

#### 4.5.2.2 英語1語・韓国語2語

「Remote」には、2つの訳語が存在し、文脈に応じて使い分けられる。表15は、表7の抜粋である。

表15より、「Remote」は、①果実生成型植物を定義する文脈において「희박하다」、②偶発負債の開示を判断する文脈において「아주 낮다」と訳出され、異なる解釈が行われていることが分かる。こ

表14 英語2語・韓国語1語の用語の解釈

用語		オーストラリア	韓国 (韓国語版)
英語	韓国語		
Virtually certain	가능성이 거의 확실한	94.7	94.1
Reasonably certain		83.5	
Probable	가능성이 높은	72.5	78.6
Likely		71.7	
Highly unlikely	가능성이 매우 낮은	15.1	10.7
Extremely unlikely		8.5	

(KASB and AASB 2016b, Table 12)

表15 使用される文脈による解釈の相違(表7の抜粋)

用語		使用される文脈	韓国 (韓国語版)
英語	韓国語		
Remote	희박하다 (희박한)	有形資産の認識(果実生成型植物の定義)(IAS 16/IAS 41)	9.7
	아주 낮다 (가능성이 아주 낮은)	偶発負債の開示(IAS 37)	27.1

(KASB and AASB 2016b, Table 8を加筆修正)

**28)**「予備調査報告書」は、文脈における解釈の結果に基づき、同様の分析を行っている(KASB and AASB 2015b, Table 9)。

**29)**「調査報告書」は、オーストラリアの数値について(対応のある)t検定を行ったか明確にしていない。

れは、翻訳に際し、文脈に応じた訳語の使い分けが解釈に影響を及ぼす可能性があることを念頭に置くべきことを示唆している(par. 57)。

## V IASBに対する提案と コメントレーター

### 5.1 IASBに対する提案

以上をふまえ、「調査報告書」は、IASBに対して次の提案<sup>30)</sup>を行っている(par. 83)。

- (a) 財務諸表に重要な差異をもたらしかることから、蓋然性に関する用語が異なる国や地域においてどのように解釈・翻訳されるか十分に考慮したうえで、会計基準を設定すべきである。
- (b) 解釈水準に有意な差がないと認められる複数の用語について、「調査報告書」の手法を参照して一本化を検討し、IFRSにおいて使用する用語群の策定について検討すべきである。
- (c) 蓋然性に関する用語が基準間で首尾一貫して適用されるための「原則」および「指針」の策定を検討すべきである。なお、「指針」には、設例を盛り込んでよい。
- (d) 「慎重性」<sup>31)</sup>(および「中立性」と資産および負債(と関連する収益、費用、または持分

の変動)の認識要件<sup>32)</sup>に関する概念フレームワークの改訂において、会計専門家の多くがIFRSの適用に際し個々の水準で「保守主義」を反映するという事実を勘案すべきである。

- (e) 基準設定のアウトリーチおよび協議の過程において、異なる国や地域における解釈・翻訳に関するインプットを明示的に求めるべきである。

### 5.2 提案に対する意見

「調査報告書」の提案に対して、カナダ会計基準審議会(AcSB)、ドイツ会計基準委員会(ASCG(DRSC))、台湾会計研究発展基金会(ARDF)、フランス会計基準庁(ANC)、オランダ会計基準審議会(DASB)、および香港公認会計士協会(HKICPA)がコメントレーターを送付している<sup>33)</sup>。そして、提案(a)および(b)については賛成で一致している一方、提案(c)、(d)、および(e)については賛否が分かれている。「調査報告書」は、AcSB、ASCG、およびANCの意見を中心に、その概要を整理している。

提案(a)について、例えば、引当金の認識要件である「Probable」(IAS第37号)について、「50%超」でありさえすれば、何%と解釈しようが、(他の要件を充足したうえで)引当金を認識するという結果に

**30)** ちなみに、「予備調査報告書」は、提案(b)および(c)に関して、例外的な状況における「離脱」についても言及していた(KASB and AASB 2015b, par. 85)。

**31)** IASBは、2010年の概念フレームワークの改訂に際し、財務情報の質的特性に関して「慎重性(prudence)」を削除したものの、2015年5月に公表した「改訂草案」において、「中立性」を支える特性として再度「慎重性」を明記することを提案した。なお、「改訂草案」にいう「慎重性」は、「注意深さとしての慎重性(cautious prudence)」を意味し、「不確実な状況下での判断に際して警戒心を行使すること」と定義される。また、IASBは、「非対称な慎重性(asymmetric prudence)」を有用な財務情報の質的特性とはしなかった(IASB 2015a, par. 2.18, Appendix B; IASB 2015b, pars. BC2.1-BC2.17)。なお、本稿の脱稿後、IASBは、2018年3月に概念フレームワークの改訂を完了した。

**32)** 「改訂草案」は、情報利用者に次の3つをもたらす場合に資産または負債(と関連する収益、費用、または持分の変動)を認識するという要件を提示した(IASB 2015a, par. 5.9)。

- (a) 資産または負債(と関連する収益、費用、または持分の変動)に関する目的適的な情報
- (b) 資産または負債(と関連する収益、費用、または持分の変動)に関する忠実な表現
- (c) 情報提供コストを上回るベネフィット

**33)** 意見の招請時期については、注4を参照。

**34)** ANCは、科学哲学者Karl Popperの蓋然性に関する所説を参照し、「不確実な文脈における『信念の度合い(degree of belief)』を意味し、事象が発生する傾向を評価すべく、通常パーセンテージによって測定するもの」という、定義すべき実質的な内容についても言及している。

変わりはない。そこで、ASCGは、解釈が相違する結果、実際に財務諸表に重要な差異がもたらされるか、さらに調査を行う必要があるとしている(ASCG 2016, p. 2)。ちなみに、これについては、「調査報告書」も把握済みである(par. 79)。

提案(b)については、かなり踏み込んだ意見が表明されている。ASCGは、蓋然性の階級をいくつか定性的に定義したうえで、それぞれの階級に用語を割り当てるアプローチを提案している(ASCG 2016, p. 3)。また、ANCは、①原則主義を基礎として、蓋然性がいかなる意味を有し、いつ、どのような目的で蓋然性を使用すべきか定義したうえで<sup>34)</sup>、②蓋然性に関する複数の下位定義(用語)を一本化し明確化するという、2段階のアプローチを構築することを提案している(ANC 2016, pp. 3, 4, and 6)。

提案(c)について、ASCGとANCは、原則主義とのバランスに留意する(数的な表現をなるべく避け、会計上の判断が設例に主導されないようにする)ことを条件として賛成している(ASCG 2016, p. 3; ANC 2016, p. 6)。他方、AcSBは、蓋然性に関する用語は基準を適用する際に用いるべき基礎的な原則であるとして、反対している(AcSB, 2016, par. 2)。

提案(d)について、ANCは、概念フレームワークの改訂草案に対する自身の見解と一致するとし

て、賛成している(ANC 2016, pp. 4 and 5)。他方、AcSBは、①財務諸表の構成要素の認識における「中立性」は、基準レベルでの離脱を容認しつつも、概念フレームワークを構築する際の基礎的な原則とすべきであり、②IFRSの適用に際し個々の水準で「保守主義」が反映されたとしても、概念レベルの認識要件の再考を促す要因とはならないとして、反対している(AcSB 2016, par. 3)。また、ARDFも、「改訂草案」が①「中立性」を支える特性として「(注意深さとしての) 慎重性」を明記したこと(注31参照)、および②「(非対称な) 慎重性」(または「保守主義」)を「忠実な表現」に関連する要素と位置づけると「中立性」に矛盾すると明記していること(IASB 2015b, pars. BC3.27-BC3.29)から、IFRSの適用に際し「保守主義」を反映することは誤りであるとして、反対している(KASB and AASB 2016b, Appendix D)。

提案(e)について、AcSBは、翻訳の質の向上と解釈上の問題の軽減に資するとして<sup>35)</sup>、賛成している(AcSB 2016, par. 4)。また、ASCGは、基準設定の初期段階において首尾一貫した適用を阻害するような誤解が生じる要因を把握することができるよう、討議資料や公開草案の段階から言語的側面を勘案することが不可欠であるとして、賛成している<sup>36)</sup>(ASCG 2016, p. 4)。さらに、ANCは、①複数の国や地域で「公用語」とされる言語の意

**35)** AcSBは、フランス語の翻訳担当者が直面した英語とフランス語の互換性に関する問題について、次のとおり具体的に言及している(AcSB 2016, pp. 4-6)。

(a) 「Alternative」と「Remote」には完全に合致する訳語が存在せず、便宜上、「Alternative」には「Autre solution」、「Remote」には「Faible」をそれぞれ充てている。

(b) 「Highly unlikely」は、文脈に応じて「Tres improbable」(IAS第39号)と「Hautement improbable」(IAS第40号)という訳語が充てられる。そして、「Tres improbable」と「Hautement improbable」を英訳すると、それぞれ「Very unlikely」と「Highly unlikely」と訳出されてしまう。

(c) 「Probable」(英語)は、フランス語でも「Probable」と訳出される。また、「Probable」(IAS第37号)の定義「More likely than not」は、「Plus probable qu' improbable」と訳出される。そして、「Plus probable qu' improbable」を英

訳すると、「More probable than not」と訳出される。そうすると、「Probable」(英語)が「More probable than not」と定義されてしまうことになる。

(d) IAS第16号パラグラフ43で用いられる「Significant」は、文脈に即してフランス語で「Significatif」と訳出される。しかし、「Significatif」を英訳すると、「Material」という別の意味を有する用語に訳出されるおそれがある。

**36)** ASCGは、①「改訂の実施または資料の公表によって、翻訳をめぐる問題が生じる可能性があることを把握しているか?」、②「所属する国や地域において、当該論点に関する解釈指針が存在するか把握しているか?」という、具体的な質問事項も提案している。

味がそれぞれの文化や信念の影響を受けて変化しうること、および②適用されるIFRSの「正本」が英語であっても、個々の英語の習得水準によっては基準を正確に理解できない可能性があることを指摘したうえで、賛成している(ANC 2016, pp. 5 and 6)。他方、ARDFは、解釈・翻訳に関するインプットが比較可能性の改善に資するという言明には疑問があるとして、反対している(KASB and AASB 2016b, Appendix D)。

### 5.3 その他の意見

「調査報告書」は、①IFRSが使用する蓋然性に関する用語またはその他のキーワードに関する意見と、②IFRSが使用する言語に関する意見も招請している(Appendix C)。これについて、ARDF、HKICPA、およびANCが意見を表明している。

ARDFは、IFRSをより容易に解釈・翻訳できるよう、より簡潔かつ明瞭に記述すべきことを提案している。また、HKICPAは、①アナリストや規制機関に対して調査に対する意見を照会すること、および②情報利用者を対象とした調査を行うことを提案している(KASB and AASB 2016b, Appendix D)。

さらに、ANCは、①複数の基準で使用される用語や概念について、共通した明確な定義を提示すべく「用語集」を作成すること、②グローバルな基準設定に際して文化の多様性を勘案すべきこと、③蓋然性に関する用語をめぐる提起された諸問題は、より広範かつ一般的な問題として対処すべきこと、および④基準設定に際して、言語学、人類学、および心理学の研究成果を援用し、多様

なパラメータ<sup>37)</sup>を勘案すべきことを提案している(ANC 2016, pp. 6-9)。

## VI 「調査報告書」の意義と今後の課題

### 6.1 意義

「調査報告書」による一連の調査・分析の手法は、逐次言及してきたように先行研究において確立された手法に倣って構築されており、一定の合意を形成しやすいものとなっている。そこで、今後、IFRSを適用し、時として翻訳を要する基準設定主体は、「調査報告書」の枠組みどおりに調査を実施し、それに基づき分析を行えばよい。これにより、蓋然性に関する用語の解釈・翻訳に関する比較可能な調査結果が蓄積されていくことが期待される。このように、「調査報告書」は、基準設定主体による同様の調査に際したベンチマークとしての価値を有すると認められる。

また、「調査報告書」は、個人による調査をはるかに上回る規模での調査を実現している。「調査報告書」は、公認会計士協会や会計事務所、上場企業協会や証券取引所に協力を要請し、さらにウェブベースの調査体制を構築することにより、会計専門家のサンプルを712件収集している。712件というサンプル数は、Amer et al. (1995) の133件、Laswad and Mak (1997) の17件、Simon (2002) の169件、Doupnik and Richter (2003) の389件、Doupnik and Richter (2004) の280件と比べると、はるかに多い。「調査報告書」のサンプルの質と量は、基準設定主体という公的な組織が行う調査ならではのものといえよう。

<sup>37)</sup> ANCは、会計上の判断を左右する文化上のパラメータとして、宗教、言語、および道徳律を挙げている。

## 6.2 今後の課題

「調査報告書」の分析および解釈、さらにIASBに対する諸提案は、2015年下半期に韓国とオーストラリアの会計専門家から収集した712件のサンプルに基づいたものである。アジア・オセアニア地域から収集した712件というサンプル数は、2018年1月現在、IFRSが144の国や地域における上場企業に全面的に適用され<sup>38)</sup>、日本語を含む31以上の言語に翻訳されている (IFRS Foundation 2017, Part A, Introduction) 現状からすれば、必ずしも説得的な提案を行うに十分であるとはいえない。筆者は、「調査報告書」による諸提案とそれに基づくANC等による意欲的なコメントについて、態度を保留すべきと考えている。

もちろん、あらためて指摘するまでもないが、1回の調査ですべてを明らかにすることは無理であるし、そのようにする必要もない。今後、韓国とオーストラリア以外の基準設定主体が同様の調査に着手し、さらに適切な頻度で調査を繰り返して結果を蓄積したうえで、より説得的に意見の発信を試みるべきである。もちろん、「調査報告書」も、様々な国や地域で調査を行う必要があることを指摘している (pars. 80 and 81)。

なお、実行可能性を担保し、かつ、問題の核心に迫るべく、例えば、次のように調査の対象や手法をアレンジしてもよいであろう。

- (a) 1国(地域)の会計専門家のみを対象として、調査を行う。
- (b) 財務諸表作成者と監査人による解釈の相違の有無等について、調査を行う。
- (c) 2国(地域)の比較を行う場合、文化が「同等」と認められる2国(地域)間の比較を行い、蓋

然性に関する用語の解釈が相違しないか、調査を行う。

- (d) 文脈における解釈について区間推定を問う (用語単独の解釈について点推定を問う)。
- (e) IAS第37号において多くの用語が使用されていることから、IAS第37号において使用される用語に焦点を当てて調査を行う (例えば、Du et al.(2016)を参照)。
- (d) 翻訳の問題にのみ焦点を当てて調査を行う (例えば、ICAS(2011)を参照)。

最後に、2018年2月現在、IFRSを適用する日本企業は139社、IFRSの適用を決定している日本企業は23社ある<sup>39)</sup>。そこで、例えば、企業会計基準委員会の主導により<sup>40)</sup>、日本の会計専門家のみを対象とした調査を行うことを想定すれば、IFRSを適用する企業(財務諸表作成者)については日本取引所グループ(JPX)に協力を要請し、監査人については日本公認会計士協会に協力を要請して調査を実施することが考えられる。また、企業会計基準委員会は、「国際会計人材ネットワーク」の登録リストを公開しており、公認会計士をはじめとするIFRSに精通した会計専門家に照会することもできる<sup>41)</sup>。さらに、日本企業に適用されるIFRSの「正本」は「英語」であるものの、IFRS(『Red Book』)の翻訳が毎年刊行されており、日本でも同様に翻訳に関する調査を行うこともできる。

個人の力量では限界がある調査が、日本でも公的組織によって実施され、グローバルな基準設定に資する調査結果の蓄積に貢献することを願ってやまない。

**38)** <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis>

**39)** <http://www.jpj.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>

**40)** もちろん、企業会計基準委員会以外の公的組織(学会のプロジェクトを含む)が主導して調査を行うことが妨げられるわけではない。ちなみに、筆者の知る限り、蓋然性に関する用語の解釈について、これまでに日本の会計専門家を対象とした調査が行われたことはない。

**41)** <https://www.asb.or.jp/jp/other/network.html>

表16 IFRS(IAS)が使用する蓋然性に関する35の用語

用語(英語)	使用例と日本語訳の例
Virtually certain	「ほぼ確実」(IAS 19, par. 116; IAS 37, par. 22; IAS 38, par. IN10)
No realistic alternative	「現実的な代替案がない」(IAS 1, par. 25)、「現実的に代替案がない」(IAS 10, par. 14)、「現実的な選択肢を有しない」(IAS 19, par. 4(c))、「現実的な選択肢がない」(IAS 37, par. 10)
Highly probable	「可能性が非常に高い」(IFRS 5, par. BC81)、「非常に可能性の高い」(IAS 39, par. 9)
Reasonably certain	「合理的に確実」(IAS 17, par. 4)
Substantially all	「ほとんどすべて」(IAS 1, par. 123(b); IAS 39, pars. 9, 20, 21, 29, 34, AG51; IFRS 9, par. 3.2.6***)
Substantively enacted	「実質的に制定されている」(IAS 12, pars. 46, 47)
Highly effective	「極めて有効、非常に有効」(IAS 39, pars. 88*, AG105)
Principally	「主に」(IFRS 5, par. 6; IAS 16, par. 56)、「主として」(IAS 39, par. 9; IFRS 9, Appendix A***)
Significant	「重大な」(IAS 1, pars. 25, 45)、「多額の」(IAS 12, par. 74(b)(ii); IAS 19, par. 111; IAS 38, par. 94)、「重要な」(IAS 16, par. 43; IAS 17, par. 35(d); IAS 18, par. 14(a), 35; IAS 24, par. 9; IAS 26, par. 18; IAS 27, par. 23*; IAS 28, par. 3; IAS 31, par. 41**)、「著しい、重要である」(IAS 36, pars. 12(b)(f), 134)、「重要な、重大な、著しい」(IAS 39, pars. 9, 59(a), 61, 64)
Major part	「大部分」(IAS 17, par. 10(c))
Reasonably assured	「合理的な保証」(IAS 20, par. 7)
Probable	「可能性が高い」(IAS 12, par. 24; IAS 41, par. 10(b))、「可能性が高くなった」(IAS 36, par. BCZ184(a))、「可能性が高く」(IAS 37, par. 14(b); IAS 38, par. 21(a))
Probable, but not virtually certain	「可能性が高いが、ほぼ確実であるとはいえない」(IAS 37, Appendix A)
More likely	「起こる可能性の高い」(IAS 39, par. 22)
Likely	「発生する可能性の高い」(IAS 39, par. AG40(e))
Expected	「見込まれる」(IAS 12, par. 65; IAS 18, par. 27)
Become probable	「可能性が高くなった」(IAS 12, par. 37; IAS 37, par. 35; IAS 39, par. 59(d))
May, but probably will not	「可能性は高くはないが、必要となり得る」(IAS 37, Appendix A)
Not probable	「可能性が高くない」(IAS 37, Appendix A)
Reasonably possible	「合理的に考え得る」(IAS 36, par. 134(f))
Possible	「発生し得る」(IAS 37, par. 10)、「可能な」(IAS 39, par. AG 86)
Uncertainty	「不確実性」(IAS 39, par. AG121)
Unlikely	「可能性が(は)少ない、可能性は低い」(IAS 39, pars. AG44, BC187(a), BC197)
Highly unlikely	「可能性がきわめて低い」(IAS 39, par. AG39(c))、「可能性は非常に低い」(IAS 40, par. 31)
Extremely unlikely	「可能性が極めて低い」(IFRS 4, Appendix B par. B23)
Minimal probability	「可能性がわずかしかない」(IFRS 4, Appendix B par. B25)
Sufficiently lower	「十分に低い」(IAS 17, par. 10(b))
Insignificant	「僅少」(IAS 39, par. 9)
Insignificant portion	「(管理目的で保有している)部分が重要でない」(IAS 40, par. 10)
No longer significant	「重大でなくなっている」(IAS 39, par. 21; IFRS 9, par. 3.2.7***)
Remote	「可能性がほとんどない」(IAS 37, par. 28)
Extremely rare	「極めて稀な」(IAS 1, par. 19; IAS 37, pars. 29, 30)
Extremely rare, highly abnormal and very unlikely to occur	「極めて稀で異常な、発生する可能性が非常に低い」(IFRS 9, par. B4.1.18***)
Virtually none	「(年次財務諸表の注記の)ほとんどは、(期中財務報告書では繰り返したり更新したりは)されない」(IAS 34, par. IN6)
Not genuine	「真正なものではない」(IAS 32, par. 25(a))

(KASB and AASB 2016b, Appendix Aをもとに筆者作成)

注)

- ・「Reasonably assured」は、基準上、「Reasonable assurance」と表記される。
- ・使用される基準の例は、「調査報告書」が挙げたものであり、他にも多く使用されている。
- ・基準の有効性については、調査が行われた当時の状況に即して、2016年版の「Blue Book」に準拠し、パラグラフの削除または置換えによって使用されていないものには「\*」、基準そのものが失効しているものには「\*\*」、未発効のものには「\*\*\*」を付している。
- ・日本語訳の例は、原則として2017年版の「Red Book」の訳本を参照し、2017年版に採録されていないものについては、過年度の「Red Book」の訳本を適宜参照している。

## 参考文献

- ◎ AcSB. 2016. *Re: Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*.
- ◎ Amer, T., Hackenbrack, K, and Nelson, M. 1995. Context-dependence of Auditors' Interpretations of the SFAS No. 5 Probability Expressions. *Contemporary Accounting Research* 12(1): 25-39.
- ◎ ANC. 2016. *Contribution of the ANC to the Questions Raised by KASB and AASB on Their Joint Research Project "Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia"*.
- ◎ ASCG 2016. *Re: Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia-Key Recommendations-*.
- ◎ Douppnik, T. S. and M. Richter. 2003. Interpretation of Uncertainty Expressions: A Crossnational Study. *Accounting, Organizations and Society* 28(1): 15-35.
- ◎ ———. and ———. 2004. The Impact of Culture on the Interpretation of "In Context" Verbal Probability Expressions. *Journal of International Accounting Research* 3(1): 1-20.
- ◎ Du, Ning., Kevin Stevens, John Ahern, and Anton Shigaev. 2016. Cross-cultural Differences in Interpreting IAS 37 Probability Phrases. *International Journal of Financial Research* 7(1): 1-8.
- ◎ Gray, S. J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus* 24(1): 1-15.
- ◎ IASB. 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.
- ◎ ———. 2016. *International Financial Reporting Standards\* Required for Annual Reporting Periods Beginning on 1 January 2016*. Blue Book.
- ◎ ICAS. 2011. *The Darkening Glass: Issues for Translation of IFRS*.
- ◎ IFRS Foundation. 2017. *International Financial Reporting Standards\* As Issued at 1 January 2017*. Red Book (IFRS財団編 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『IFRS\*基準2017』中央経済社).
- ◎ KASB and AASB. 2015a. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. ASAF Agenda Paper 1.
- ◎ ———. 2015b. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. Preliminary Results. ASAF Agenda Paper 1A.
- ◎ ———. 2015c. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. Preliminary Results. ASAF Agenda Paper 1B.
- ◎ ———. 2016a. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. Near-final Draft.
- ◎ ———. 2016b. *Accounting Judgements on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*. KASB Research Report No. 39/AASB Research Report No. 2.
- ◎ Laswad, F. and Y. T. Mak. 1997. Interpretations of Probability Expressions by New Zealand Standards Setters. *Accounting Horizons* 11(4): 16-23.
- ◎ Simon, John. 2002. Interpretation of Probability Expressions by Financial Directors and Auditors of UK Companies. *The European Accounting Review* 11(3): 601-629.
- ◎ 企業会計基準委員会. 2015. 「AASB/KASBリサーチ：蓋然性の用語に係る会計上の判断」第325回企業会計基準委員会資料(資料番号：AF 2015-61 参考資料 4).
- ◎ ———. 2016. 「2016年上期 会計基準設定主体国際フォーラム(IFASS)会議報告」.
- ◎ 熊木純子. 2016. 「IFRS第0号用語 第2項 probable」『企業会計』68(5): 94-95.

**Annotated Bibliography of KASB Research Report  
No. 39/AASB Research Report No. 2  
“Accounting Judgements on Terms of Likelihood in  
IFRS: Korea and Australia”  
(written by Youngmi Seo and Angus Thomson)**

Naoyuki Akatsuka

The aim of this paper is to introduce the research methods, research results, implications, and proposals to the IASB on terms of likelihood of KASB Research Report No. 39/AASB Research Report No. 2 in the Japanese language. There are no materials in Japan that focus on the joint research report itself except ASBJ (2015) prepared for the ASAF meeting held in December 2015.

The objectives of the joint research report are

- (a) Investigate whether there are differences in interpreting terms of likelihood by auditors and preparers between South Korea and Australia.
- (b) Identify findings that highlight possible improvements that could be made to the standard-setting process to help achieve the objective of global standards.
- (c) Investigate whether the translation of terms of likelihood from English to Korean is consistent with the intended expressions.

The key findings of the joint research report are

- (a) There are differences in the interpretation of terms of likelihood between Australian and Korean accounting professionals. Australian and Korean respondents assigned different rankings to some terms of likelihood.
- (b) Some terms could be interpreted differently in different contexts.

- (c) Some terms of likelihood are not interpreted differently from each other.
- (d) Some terms of likelihood tend to have different levels of communication efficiency, which is defined as a degree of consensus in the interpretation of each term among individuals.
- (e) Some terms of likelihood are interpreted differently in different languages by Korean accounting professionals, indicating there may be a translation issue that should be addressed.
- (f) Some terms of likelihood cannot be translated into Korean.

The key recommendations to the IASB are

- (a) Standard setters should give considerable attention to how terms of likelihood might be interpreted and translated in different jurisdictions when developing a standard, particularly since there may be situations where this could be expected to give rise to material differences between financial statements.
- (b) Standard setters should narrow down the number of different terms of likelihood used in standards and consideration should be given to establishing a limited set of applicable terms. Some of the approaches employed in this research project could be considered for reference.
- (c) Consideration should be given to develop-

ing principles and guidance on terms of likelihood that could be applied consistently across the standards. This guidance could include examples.

- (d) Re-deliberations on revisions to the Conceptual Framework relating to neutrality (and prudence) and the asset and liability recognition criteria might be informed by the knowledge that many preparers and auditors factor in their own level of conservatism when applying IFRS.
- (e) Standard-setting outreach and consultative processes should explicitly seek to obtain input on translation and interpretation issues in different jurisdictions.

As far as I know, there have been no similar researches on terms of likelihood in Japan until now. I hope the ASBJ or other official organizations in Japan will conduct similar research and contribute to the development of a single set of high-quality global accounting standards.