

## 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—

赤塚尚之

### 目次

1. はじめに
  2. 負債および引当金の認識要件
    - 2.1 負債の認識要件(2010年概念フレームワーク)
    - 2.2 引当金の認識要件(IAS第37号)
    - 2.3 概念フレームワークとの整合性
  3. 蓋然性要件の削除提案(負債プロジェクト)
    - 3.1 2005年草案
    - 3.2 作業草案「負債」
    - 3.3 概念フレームワークとの整合性
  4. 2018年概念フレームワーク
    - 4.1 負債の定義
    - 4.2 認識要件
    - 4.3 目的適合性要件
      - 4.3.1 存在の不確実性
      - 4.3.2 経済的便益が流入または流出する蓋然性が低い場合(結果の不確実性)
    - 4.4 忠実な表現要件
      - 4.4.1 測定の不確実性
      - 4.4.2 その他の要因
  5. 2018年概念フレームワークの適用
    - 5.1 基準レベルの認識要件の設定に関する基本的な考え方
      - 5.1.1 IAS第37号を適用する項目に固有の性質
        - 5.1.1.1 不確実性
        - 5.1.1.2 観察可能な取引価格の入手可能性
      - 5.1.2 基本的な考え方の導出
    - 5.2 3つの認識要件をすべて維持する場合の検討課題
      - 5.2.1 適用順序の明確化
      - 5.2.2 現在の債務要件
      - 5.2.3 蓋然性要件
      - 5.2.4 測定可能性要件
  6. おわりに
- 参考文献

## 1. はじめに

2018年3月、IASBは、概念フレームワークの改訂を完了した。これを機に、「リサーチパイプライン」に分類されている「引当金プロジェクト」<sup>1</sup>を近々に再開することが示唆されている。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、「2018年概念フレームワーク」が提示する、財務情報の基本的な質的特性を直接参照する新たな認識要件が<sup>2</sup>、IAS第37号が提示する引当金の認識要件に及ぼす影響に焦点を当てている。

これについては、かつての「(非金融)負債プロジェクト」(以下、「負債プロジェクト」)<sup>3</sup>において削除することが提案されていた蓋然性要件 (probable) の取扱いが注目される所であり、同プロジェクトが休止された後の「調査プロジェクト」<sup>4</sup>の一環として、概念フレームワークの「公開草案」(2015年5月)をもとに2015年7月に分析が行われている。そこで、それを手がかりとして、「2018年概念フレームワーク」が蓋然性要件を含む引当金の認識要件に及ぼす影響を予測することができ、さらにはそれをもとにIAS第37号の改訂に際し検討すべき具体的な課題を把握することができる。

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 2018b, par. SP1.2)。また、概念フレームワークが認識要件を含む現行基準の改訂を自動的に促すことはない (IASB 2018c, pars. BC0.24, BC0.25, and BC5.11)。さらに、2015年の「アジェンダ協議」をふまえた2016年4月の検討 (フィードバック) において、概念フレームワークの改訂に伴う引当金の認識要件の修正については否定的な意見が根強く、特段修正を行わないとする方向性が示されている (IASB 2016, pars. 22 (b) and 23 (c) (i))。

もっとも、本稿が詳らかにする内容は、「2018年概念フレームワーク」と整合的な引当金会計のモデル (の一部) であり、いまだ決着をみない引当金会計の再構築に際したベンチマークとしての意義を有するはずである。

## 2. 負債および引当金の認識要件

### 2.1 負債の認識要件 (2010年概念フレームワーク)

2018年改訂前の概念フレームワーク (以下、「2010年概念フレームワーク」)<sup>5</sup>は、負債を「過去の事象の結果として生じる現在の債務 (present obligation) であり<sup>6</sup>、決済に際し経

<sup>1</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/research-programme/#pipeline>

なお、本稿の脱稿時点において、プロジェクトは再開されていない。

<sup>2</sup> 本稿は、「認識の中止 (derecognition)」については検討対象としていない。

<sup>3</sup> <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Liabilities/Pages/Liabilities.aspx>

<sup>4</sup> <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Provisions-Contingent-Liabilities-and-Contingent-Assets/Pages/default.aspx>

<sup>5</sup> 「2010年概念フレームワーク」の第4章 (基礎となる前提 (ゴーイングコンサーン)、財務諸表の構成要素・認識・測定、資本・資本維持の概念) は、2010年改訂前の概念フレームワーク (以下、「1989年概念フレームワーク」) を継承したままとなっている。

<sup>6</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。その一方で、IASB 基準の「IFRS 財団公認日本語版」(IFRS 財団編・企業会計基準

済的便益を意味する資源の流出が予想される (expected) もの」(IASB 2010d, par. 4.4 (b))と定義している。

そして、「2010年概念フレームワーク」は、負債の定義を充足することを前提として、次に示す2要件を負債の認識要件として提示している (IASB 2010d, pars. 4.38 and 4.46) (以下、便宜上、要件 (a) を「蓋然性要件」、要件 (b) を「測定可能性要件」とよぶ)。

- (a) 現在の債務を決済することにより、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。
- (b) 信頼性をもって決済額 (原価または価値) を測定することができること。

蓋然性要件について、「2010年概念フレームワーク」は、蓋然性の具体的な水準を明らかにしていない (IASB 2010d, par. 4.40)。測定可能性要件について、「2010年概念フレームワーク」は、「信頼性 (reliability)」に代えて「忠実な表現 (faithful representation)」を財務情報の基本的な質的特性としたものの<sup>7</sup>、「完全 (complete)、中立 (neutral) であり、かつ、誤謬を免れている (free from error) 場合、情報は信頼性を有する」という注記を付している (IASB 2010d, fn. 4 to par. 4.38 (b))。そして、「合理的な見積りの使用は、財務諸表の作成に不可欠であり、信頼性を損なうことにはならない」としている (IASB 2010d, par. 4.41)。

これら2要件に加えて、コスト (ベネフィット) の制約が課される。つまり、認識によってもたらされるベネフィットが、認識によって生じるコストを正当化することができなければ、負債は認識しない (IASB 2010d, pars. QC35 and QC38)。

蓋然性要件と測定可能性要件は、財務諸表の構成要素の定義を充足するものの、認識しても情報としての有用性が認められない項目を財政状態計算書から除外することに資する。その一方で、近年、次に示す諸問題が指摘されている (IASB 2015b, pars. BC5.7-BC5.10, and BC5.42 ; IASB 2018c, par. BC5.2)。

- (a) 蓋然性要件について、
  - (i) IFRS 第9号「金融商品」のように、近年、蓋然性要件を設定しない基準がみられるようになった。
  - (ii) 蓋然性要件を設定する基準は、“probable”、“more likely than not”、“virtually certain”、“reasonably possible”など、個々に異なる用語を用いて求める蓋然性の水準を表現している。これは、基準間の首尾一貫性が担保されていないこと<sup>8</sup>、および基準レベルにおいて蓋然性要件を明示する概念フレームワークの意図が必ずしも忠実に反映されているわけではないことを示唆している。
  - (iii) 蓋然性要件を課すと、デリバティブの認識を妨げ、報告主体の財政状態や財務

---

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>7</sup> 「1989年概念フレームワーク」は、「情報は、重大な誤謬およびバイアスを免れ、かつ、表示しようとするかまたは表示することが合理的に期待できる取引または事象を忠実に表現すると情報利用者が判断する場合、信頼性を有する」としている (IASB 1989, par. 31)。

<sup>8</sup> 実際の解釈水準については、例えば KASB and AASB (2016) を参照。

業績に関する有用な情報を喪失するかまたは誤表示するおそれがある。

(iv) 蓋然性要件を課すと、取引によって経済的利得が発生していない時点において、利得 (gain) が認識されてしまう。例えば、現金を対価として受け取り、それと引換えに起こりうるとは考えにくいような (unlikely) 事象が将来発生した場合に固定額を支払う債務を有するとする。このとき、対価を受け取った時点において、債務を決済することにより経済的便益が流出する蓋然性が高くないと判定されれば、当該時点において (負債を認識する代わりに) ただちに利得を認識することとなる。

(b) 測定可能性要件について、

(i) 信頼性は、「2010年概念フレームワーク」において、質的特性として識別されていない。

(ii) 年金負債や保険負債など、相当程度の測定の不確実性を有する項目の認識を妨げるおそれがある。

(iii) 測定の不確実性が高い項目について<sup>9</sup>、たとえ有用な情報を提供すると認められても、認識することができない。

## 2.2 引当金の認識要件 (IAS 第 37 号)

IAS 第 37 号は、「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 (IAS 37, par. 10)。負債の定義については、「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」)を参照している<sup>10</sup>。

そして、IAS 第 37 号は、次に示す 3 要件を引当金の認識要件として提示している (IAS 37, par. 14) (以下、便宜上、要件 (a) を「現在の債務要件」、要件 (b) を「蓋然性要件」、要件 (c) を「測定可能性要件」とよぶ)。

(a) 過去の事象の結果として、現在の債務 (法的または推定的債務) が存在すること。

(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。

(c) 信頼性をもって債務額を見積もることができること。

現在の債務要件は、過去の事象の結果として現在の債務が存在することを明示的に求めることにより、認識に際し負債の定義を充足することを確認するよう、あえて求めるものである。そして、明示されているとおり、引当金は、法的債務のほか、推定的債務を根拠とするものも含む。これは、「債務は、通常取引慣行、慣習、および良好な取引関係の維持または衡平な行動に対する願望によっても生じる」(IASB 2010d, par. 4.15) とする「2010

<sup>9</sup> 実務上、測定可能性要件は、「測定の不確実性」に対処するための要件と解されている (IASB 2015b, par. BC5.10)。

<sup>10</sup> 本稿は、2018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。

年概念フレームワーク」と整合的である。なお、「稀」であるとされるが、訴訟等、現在の債務が存在するか定かではない状況に陥ることがある（「存在の不確実性」<sup>11</sup>）。これについて、IAS第37号は、入手可能なすべての証拠に照らして、報告期間の終了日に現在の債務が存在する蓋然性が高ければ（more likely than not）、現在の債務が存在するとみなすという蓋然的判断指針を提示している（IAS 37, pars. 15 and 16）。ちなみに、具体的な水準としては、次に言及する蓋然性要件と同様、「50%超」と解される<sup>12</sup>。

蓋然性要件は、債務の決済に要する資源流出の発生について、一定水準の蓋然性を求めるものである。具体的には、「蓋然性が高い（probable）」という用語について、「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（more likely than not）」、つまり、「50%超」という解釈<sup>13</sup>を提示している（IAS 37, par. 23）。なお、製品保証等、同種の債務が一定数以上存在する（母集団が大きい）場合には、同種の債務全体で蓋然性の判定を行う（IAS 37, par. 24）。

測定可能性要件は、引当金の見積額に「信頼性」を求めるものである。つまり、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。なお、引当金は、定義からも明らかなように、他の項目と比べて不確実性を有することがその特徴であり<sup>14</sup>、測定に際し、将来キャッシュフローの見積りや必要に応じて割引現在価値計算を要する。これについて、IAS第37号は、「2010年概念フレームワーク」と同様、「合理的な見積りの使用は、財務諸表の作成に不可欠であり、信頼性を損なうことにはならない」としている（IAS 37, par. 25）。また、IAS第37号は、信頼性を有する見積りが不可能な状況は「極めて稀」であるとしている（IAS 37, par. 26）。

## 2.3 概念フレームワークとの整合性

「2010年概念フレームワーク」は、負債の定義を充足することを前提としたうえで、蓋然性要件と測定可能性要件の2要件を負債の認識要件として提示している。

IAS第37号は、引当金の認識要件として、負債の定義を充足することを明示的に求めたうえで（現在の債務要件）、蓋然性要件と測定可能性要件の2要件を課している。

上述のとおり、現在の債務要件について、債務の範囲は概念フレームワークの見解と一致している。また、蓋然性要件の基準レベルでの運用に際し、IAS第37号は、「50%超」という具体的な解釈を提示している。さらに、測定可能性要件については、合理的な見積りを使用することの妥当性を「2010年概念フレームワーク」と同一の文言を用いて言及したうえで、基準レベルでの運用に際し、測定不可能な状況に陥ることが「極めて稀」である

<sup>11</sup> 「2010年概念フレームワーク」は、存在の不確実性について言及していない。

<sup>12</sup> 例えば、IFRS財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳（2018）を参照。

<sup>13</sup> このような解釈は、当初IAS第37号に固有の解釈とされていたが（IAS 37, fn. 1）、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産および廃止事業」も同様の解釈を提示している（IFRS 5, Appendix A）。

<sup>14</sup> ちなみに、「2018年概念フレームワーク」に即していえば、「結果の不確実性」に該当する。

という前提を明確にしている<sup>15</sup>。

このように、IAS 第 37 号が提示する引当金の認識要件は、概念フレームワークが提示する負債の（定義および）認識要件の延長線上にある。したがって、双方は、整合的であると認められる。

### 3. 蓋然性要件の削除提案（負債プロジェクト）

#### 3.1 2005 年草案

IASB は、2002 年 4 月から 2010 年 11 月にかけて、リストラクチャリングに関する FASB 基準との短期コンバージェンスおよび「企業結合プロジェクト（フェーズ 2）」<sup>16</sup>における偶発項目（contingency）の例外的な取扱い<sup>17</sup>との整合性に鑑みて、IAS 第 37 号の改訂（途中で新規に IFRS を作成することに変更）を目的とする「負債プロジェクト」を展開していた<sup>18</sup>。

IASB は、2005 年 6 月に IAS 第 37 号を改訂する「公開草案」（以下、「2005 年草案」）を公表し、IAS 第 37 号を負債に関する基本的かつ包括的な基準とすべく、引当金と偶発負債を定義することに代えて、新たに「非金融負債（non-financial liability）」を「金融負債以外の負債」<sup>19</sup>と定義することを提案している（IASB 2005b, pars. 10, BC74, and BC75）。そのうえで、「2005 年草案」は、非金融負債の認識要件として、次に示す 2 要件を提案している（IASB 2005b, par. 11）。

- (a) 負債の定義を充足すること。
- (b) 信頼性をもって非金融負債を測定することができること。

一目瞭然であるが、「2005 年草案」は、蓋然性要件を削除することを提案している。これは、偶発負債の定義を削除するに際し、決済に要する額が将来事象の発生または不発生によって条件付きとなる負債（いわゆる「待機債務（stand-ready obligation）」）について、①「条件付きの債務（conditional obligation）」と②条件付きの債務の履行を待機する「無条件の債務（unconditional obligation）」から成ると解したうえで、負債（現在の債務）が後者から生じると解することによるものである（IASB 2005b, pars. 22-24）。

このように解すると、蓋然性要件は、現在の債務たる「無条件の債務」の決済に要する資源が流出する蓋然性を判定する要件となる（IASB 2005b, pars. BC40 and BC41）。ここで、条件付きの債務の履行を待機する「無条件の債務」から、いかなる資源が流出するのかを明確にする必要がある。「2005 年草案」は、「1989 年概念フレームワーク」を参照し、無条件の債務から「用役提供の準備（provision of services）」という資源が流出すると解する（IASB

<sup>15</sup> 「2010 年概念フレームワーク」は、測定不可能な状況に関する想定を明確にしていない。

<sup>16</sup> <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Pages/Business-Combinations-II.aspx>

<sup>17</sup> IFRS 第 3 号「企業結合」を改訂することを目的とした「公開草案」は、企業結合によって引き受けた偶発負債を取得日時点の公正価値によって当初認識し、その後、IAS 第 37 号に即して会計処理することを提案していた（IASB 2005a, pars. 35 and 36）。

<sup>18</sup> 「負債プロジェクト」の詳細については、赤塚（2017）を参照。

<sup>19</sup> 金融負債については、当時の IAS 第 32 号「金融商品：開示および表示」の定義が参照されている。

1989, par. 62 (c) ; IASB 2005b, pars. 24 and BC42)。そこで、無条件の債務から「用役提供の準備」という資源が流出する蓋然性が高いか判定することが、蓋然性要件の役割となる。これについて、「用役提供の準備」という資源の流出は、条件付きの債務とは無関係に、確実に生じる。つまり、無条件の債務が存在することが確認されれば、常に蓋然性要件を充足することとなり (IASB 2005b, par. BC43)、蓋然性要件はリダンダントとなる。そして、蓋然性要件が条件付きの債務に適用される (誤用される) おそれがあること、および金融負債の認識要件 (当時の IAS 第 39 号) さらには蓋然性要件を明示しない FASB 基準 (当時の基準書第 143 号、第 146 号、解釈指針第 45 号、第 47 号) との整合性に照らして、蓋然性要件を明示せず、削除することとした。なお、条件付きの債務に関する不確実性は、測定に反映される (IASB 2005b, pars. 23, BC44, BC47, and BC48)。

蓋然性要件の削除提案をめぐっては、次に示すとおり反対意見が大多数を占めたものの (IASB 2006a, pars. 37-43)、その後の再検討において蓋然性要件を削除するという結論が再度確認されている。

- (a) 財務情報の目的適合性の低下：蓋然性が高くない項目を認識しても、情報としての有用性は乏しい。蓋然性要件を充足しない項目については、開示によって情報を提供したほうが有益である。
- (b) 概念フレームワークとの不整合：本文の 3.3 を参照。
- (c) コストベネフィット：蓋然性が高くない項目を認識・測定することにより財務諸表作成者に生じるコストは、それによって情報利用者にもたらされるベネフィットをはるかに上回る。

### 3.2 作業草案「負債」

また、IAS 第 37 号に代えて新規に IFRS を作成することを目的として公表された作業草案「負債」(2010 年 2 月) (以下、「作業草案」) も、「2005 年草案」と同様、負債の認識要件として<sup>20</sup>、次の 2 要件を提案している (IASB 2010b, par. 7)。

- (a) 負債の定義を充足すること。
- (b) 信頼性をもって負債を測定することができること。

なお、当時、IASB は、測定規定に限定した「公開草案」(2010 年 1 月) を公表し (IASB 2010a)、それに対する意見を募集していた。それにもかかわらず、当該草案に対する意見とともに、次に示すとおり、蓋然性要件を削除することを提案する「作業草案」に対する反対意見も多数寄せられた (IASB 2010c, pars. 4.3.3-4.3.8)。

- (a) 測定規定の修正と相まった財務情報の目的適合性の低下：「2005 年草案」に対する上述反対意見の (a) を参照。
- (b) 概念フレームワークとの不整合：本文の 3.3 を参照。

<sup>20</sup> 「作業草案」において、非金融負債は定義されていない。

- (c) 存在の不確実性の判定の回避：債務の存在について不確実性を有する場合、まず蓋然性要件を適用して認識を棄却することができれば、蓋然的判断指針を適用して債務の存在を判定しなくて済む。
- (d) 報告主体に生じる不利益：賠償請求が提起された時点において負債を認識することは、事実上敗訴を受け入れたことを意味し、報告主体に対するネガティブな先入観を情報利用者に与えかねない。そこで、そのような事態を回避すべく、報告主体が負債を認識しないか、または監査に必要となる証拠を提供しなくなるおそれがある。
- (e) 基準間の整合性：基準が対象とする取引の性質が相違するのであれば、基準間で異なる規定を設けることは正当化される。したがって、IFRS 第3号や（当時の）IAS 第39号との整合性を重視する必要はない。

### 3.3 概念フレームワークとの整合性

「2005年草案」と「作業草案」は、ともに蓋然性要件を削除し、(a) 負債の定義の充足と (b) 測定可能性要件の2要件を認識要件とすることを提案している。

負債の定義の充足に関し、「2005年草案」と「作業草案」は、ともに推定的債務から生じる項目を適用対象としている（IASB 2005b, par. 14；IASB 2010b, par. 12）。また、測定可能性要件について、「2005年草案」と「作業草案」は、ともに①合理的な見積りの使用は財務諸表の作成に不可欠であり、信頼性を損なうことにはならないこと、および②信頼性を有する見積りが不可能な状況は「極めて稀」であることを前提としている（IASB 2005b, par. 27；IASB 2010b, par. 23）。したがって、「2005年草案」と「作業草案」が明示する2つの認識要件は、概念フレームワークと整合的であると認められる。

他方、「2005年草案」と「作業草案」は蓋然性要件を削除することを提案しており、蓋然性要件を明示する概念フレームワークとの整合性が問題となる。具体的には、次に示す問題が提起されている（IASB 2006a, par. 40）。これらについては、「2005年草案」およびその公表後の再検討において言及されている。

- (a) 負債の定義との整合性
- (b) 概念レベルの認識要件との整合性

前者は、負債の定義にある「予想される (expected)」という文言が、定義の充足を判定するに際し、資源流出の蓋然性が高いこと (probable) を求めていると解すれば、「2005年草案」は負債の定義を充足しない項目を認識対象としており、蓋然性要件の削除提案は負債の定義と矛盾するという指摘である。これについて、「2005年草案」公表後の再検討において、「予想される」という文言は、資源流出について一定水準の蓋然性を求めるものではないと解することが提案された（IASB 2006b, pars. 3 (a) and 4）。また、それをふまえ、「作業草案」は、「負債の定義には、『決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想される』という文言がある。これは、定義の充足に際し、資源の流出について一定水



準の確実性を求めるものではない。また、現在の債務は、資源が流出するという結果をもたらすのであれば、たとえ資源が流出する蓋然性が低くとも、負債の定義を充足する。」(IASB 2010b, par. 22) と規定している。

後者について、すでに言及したとおり、「2005年草案」は、現在の債務たる無条件の債務から「用役提供の準備」という資源が流出し、それが常に蓋然性要件を充足することを明確にしたうえで、蓋然性要件を削除することを提案している<sup>21</sup>。つまり、「2005年草案」は、蓋然性要件を適用しないことを提案しているわけではない (IASB 2005b, par. BC48)。

したがって、外観上の不整合はみられるものの、基準レベルにおいて蓋然性要件を削除しても、概念フレームワークと整合的であるとされる。もっとも、このような概念フレームワークとの整合性に関する解釈については、概念フレームワークの権威を毀損する等、反対意見が多数を占めた (IASB 2006c, pars. 50-54)。

ここで、概念レベル (「2010年 (1989年) 概念フレームワーク」) の認識要件と基準レベル (IAS 第37号、「2005年草案」、「作業草案」) の認識要件との対応関係を簡単に整理すれば、表1のとおりである。

表1 認識要件の対応関係

概念レベル	基準レベル		
	IAS 第37号	2005年草案	作業草案
概念フレームワーク ——*	(a) 現在の債務要件	(a) 負債の定義の充足	(a) 負債の定義の充足
(負債の定義の充足)	(a) 現在の債務要件	(a) 負債の定義の充足	(a) 負債の定義の充足
(a) 蓋然性要件	(b) 蓋然性要件	—— (常に充足する)	——**
(b) 測定可能性要件	(c) 測定可能性要件	(b) 測定可能性要件	(b) 測定可能性要件

\* 「概念フレームワーク」は、定義の充足を認識要件としていない。

\*\* 「作業草案」は、蓋然性要件を削除する論拠について特段言及していない (「結論の基礎」の文案を公表していない)。

(筆者作成)

## 4. 2018年概念フレームワーク

### 4.1 負債の定義

「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 (IASB 2018b, par. 4.26)。また、定義中の「経済的資源 (economic resource)」は、「経済的便益を創出する潜在能力を有する権利」と別個に定義されている (IASB 2018b, par. 4.4)。

本稿との関係において「2010年 (1989年) 概念フレームワーク」の定義と比較すると、「2018年概念フレームワーク」の定義は、「予想される (expected)」という文言を削除したことが大きな特徴となっている (IASB 2018c, par. BC4.44)。ちなみに、「予想される」という文言を削除しても、負債の範囲は広くも狭くもならないとされる (IASB 2015b, par. BC4.17)。

そして、「2018年概念フレームワーク」は、次に示すとおり、負債の定義を充足する項目

<sup>21</sup> そうすると、(a) の問題提起は、条件付きの債務の認識を前提としたものであることが分かる。

が具備すべき3要件を提示している (IASB 2018b, par. 4.27)。

要件 (a) : 報告主体が債務を有すること。

要件 (b) : 経済的資源を移転する債務であること。

要件 (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。

要件 (a) について、自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明に反する手法によって行動する実質的な能力を有しなければ、債務が発生するとされる (IASB 2018b, par. 4.31)。つまり、推定的債務も、ここにいう「債務」<sup>22</sup>に該当する。また、債務の存在の不確実性は、認識を判定するに際し、目的適合性に影響を及ぼす要因となりうる (IASB 2018b, par. 4.35)。

要件 (b) について、たとえ経済的資源の移転を求められる蓋然性が低くとも、要件 (b) を充足するとされる。したがって、蓋然性が低いことについては、認識または測定において勘案する (IASB 2018b, pars. 4.37 and 4.38)。また、経済的資源を移転する債務の例として、将来の不確実な事象の発生によって経済的資源の移転を求められる債務、つまり待機債務が挙げられている (IASB 2018b, par. 4.39)。

要件 (c) について、自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明によって経済的便益を受け取るかまたは行動した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転が求められる可能性がある場合、現在の債務 (推定的債務) が発生する (IASB 2018b, par. 4.45)。

なお、「2018年概念フレームワーク」は、「推定的債務」と「待機債務」という用語を用いないこととした (IASB 2018b, pars. BC4.58 and BC4.63)。

## 4.2 認識要件

「2018年概念フレームワーク」は、資産または負債の定義を充足することを前提として、次に示す2要件を認識要件<sup>23</sup>として提示している (IASB 2018b, par. 5.7) (以下、便宜上、要件 (a) を「目的適合性要件」、要件 (b) を「忠実な表現要件」とよぶ)。

(a) 資産または負債とそれから生じる収益、費用<sup>24</sup>、または持分の変動に関する目的適合性を有する情報を、財務諸表利用者に提供すること。

(b) 資産または負債とそれから生じる収益、費用、または持分の変動に関する忠実な表現を、財務諸表利用者に提供すること。

これら2要件に加えて、コスト (ベネフィット) の制約が課される<sup>25</sup>。つまり、資産また

<sup>22</sup> 債務とは、「報告主体が回避する実質的な能力を有しない義務または責任」をいう (IASB 2018c, par. 4.29)。

<sup>23</sup> 「2018年概念フレームワーク」は、負債のみの認識要件を明示していない。

<sup>24</sup> 負債を当初認識するかまたは負債の簿価が増加することにより、費用を認識する (IASB 2018b, par. 5.4 (b) (i))。

<sup>25</sup> 「公開草案」の時点においては、目的適合性要件と忠実な表現要件にコスト (ベネフィット) の要件を

は負債は、認識することによって情報利用者にもたらされるベネフィットが、財務諸表の作成および利用に伴い生じるコストを正当化する場合に認識する（IASB 2018b, par. 5.8）。

「2010年（1989年）概念フレームワーク」の蓋然性要件は、目的適合性を有する資産または負債の認識を妨げるおそれがあること（2.1を参照）、およびすべての基準および認識対象に適用可能な蓋然性の閾値を設定することが困難であることから、維持されなかった<sup>26</sup>。また、測定可能性要件は、測定の不確実性の水準が高くとも<sup>27</sup>、それが必ずしも情報の有用性を阻害する要因とはならず、すべての基準および認識対象に適用可能な測定の不確実性に関する単一の閾値を設定することが困難であることから、維持されなかった（IASB 2018c, pars. BC5.17 and BC5.21）。

「2018年概念フレームワーク」の認識要件は、「目的適合性（relevance）」と「忠実な表現」という財務情報の基本的な質的特性を直接参照するかたちとなっている<sup>28</sup>。そして、表2に示すとおり、認識しても財務情報の基本的な質的特性を具備する情報を提供しえない状況に関する指標（要因）を提示することによって、蓋然性要件と測定可能性要件を明示する「2010年（1989年）概念フレームワーク」と同様、定義を充足するものの情報としての有用性が認められない項目を財政状態計算書から除外する（IASB 2018c, par. BC5.4（b））。ちなみに、「2018年概念フレームワーク」には、認識すべき資産または負債を増減させる意図はないとされる（IASB 2018c, pars. BC5.9 and BC5.10）。

表2 認識要件と認識に影響を及ぼす指標（要因）の整理

認識要件	認識に影響を及ぼす指標（要因）
目的適合性要件	存在の不確実性
	経済的便益が流入または流出する蓋然性が低い（結果の不確実性*）
忠実な表現要件	測定の不確実性
	その他の要因

\*「2018年概念フレームワーク」は、厳密には「結果の不確実性」を認識に影響を及ぼす指標（要因）として明示しているわけではない。もっとも、経済的便益の流入または流出の金額または時期に関して不確実性（つまり、「結果の不確実性」）を有することによって、報告期間の終了日において「蓋然性が低い」と判定されるという因果が認められる。そこで、本稿においては、「経済的便益が流入または流出する蓋然性が低い」という指標（要因）に括弧を付したうえで、「結果の不確実性」を付記することとした。（筆者作成）

「2018年概念フレームワーク」において、表2に示される3つの不確実性は、次のとおり定義される（IASB 2018b, Appendix）。なお、これらは、相互作用を有するものの、別個に言及される（IASB 2018b, pars. 6.61 and 6.62 ; IASB 2018c, par. BC5.13）。

- ・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。
- ・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。

加えた3要件が、認識要件として提案されていた（IASB 2015a, par. 5.9）。

<sup>26</sup> ASBJ（2015）は、一部の資産および負債について蓋然性要件を適用するという方策を提案していた。

<sup>27</sup> 注9を参照。

<sup>28</sup> いいかえれば、補強的な質的特性（比較可能性、検証可能性、適時性、および理解可能性）に関する認識要件は、設定されないということである（IASB 2013, pars. 4.22 and 4.23）。

- ・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。

### 4.3 目的適合性要件

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 (IASB 2018b, par. 2.6)。次の場合、資産または負債を認識 (さらにはその結果として収益、費用、または持分の変動を認識) しても、必ずしも目的適合性を有する情報を提供することにはならない (IASB 2018b, par. 5.12)。

(a) 資産または負債の存在が不確実である場合 (「存在の不確実性」)。

または、

(b) 資産または負債が存在すると認められるものの、経済的便益が流入するかまたは流出する蓋然性が低い (low) 場合 (「結果の不確実性」)。

なお、これらの状況に該当すれば、ただちに目的適合性を欠くわけではない。目的適合性に影響を及ぼしうる要因がほかにも存在し、複数の要因の組合せによって目的適合性が判定される場合もあるからである (IASB 2018b, par. 5.13)。つまり、「2018年概念フレームワーク」は、目的適合性要件の充足が必ずしも単一の要因をもって棄却されるわけではないことを前提としている。

#### 4.3.1 存在の不確実性

資産または負債の存在が不確実である場合、経済的便益が流入するかまたは流出する蓋然性が低いことや、起こりうる結果が過度に多様であることと相まって<sup>29</sup>、当該資産または負債を単一の額によって認識しても、必ずしも目的適合性を有する情報を提供することにはならない (IASB 2018b, par. 5.14)。

なお、「2018年概念フレームワーク」は、事実や状況に応じて適切となる対処法が異なることから、認識における存在の不確実性の取扱いについて、詳細な指針を提示しないこととした (IASB 2018c, par. BC5.14)。

ちなみに、このように存在の不確実性が目的適合性に影響を及ぼす要因として明示されているという事実は、大多数の資産または負債にとって無縁であるとはいえ、存在の不確実性が概念フレームワークにおいて言及しなくともよいほどに「稀ではない」ことを示唆している (IASB 2015b, par. BC5.31)。

#### 4.3.2 経済的便益が流入または流出する蓋然性が低い場合 (結果の不確実性)

「2018年概念フレームワーク」の定義より、経済的便益が流入するかまたは流出する蓋

---

<sup>29</sup> 存在の不確実性は、結果の不確実性および測定の不確実性に影響を及ぼす (IASB 2018c, par. BC5.13)。

然性が低くとも、資産<sup>30</sup>または負債は存在しうる (IASB 2018b, pars. 4.15 and 4.37)。このとき、当該資産または負債にかかる経済的便益の流入額または流出額の規模、時期、および生起確率に影響を及ぼす要因に関する情報が最も目的適合性を有する情報となり、それらを注記によって開示することが第一義的な方策となるとされる (IASB 2018b, pars. 5.15 and 5.16)。つまり、「2018 年概念フレームワーク」は、経済的便益が流入するかまたは流出する蓋然性が「低い」場合 (ただし、具体的な水準は明確にしていない) には、資産または負債を認識すべきではないことを示唆している。

もっとも、蓋然性が「低い」と判定された資産または負債を認識することが、一切認められないわけではない。

「2018 年概念フレームワーク」は、次のとおり、取引の性質に即した取扱いについて言及している (IASB 2018b, par. 5.17)。

- (a) 市場条件に基づく交換取引によって資産を獲得するかまたは負債を負うこととなった場合、通常、経済的便益が流入するかまたは流出する蓋然性は、原価に反映される。当該原価は、目的適合性を有し、かつ、容易に入手可能である。また、取引の時点において、資産または負債を認識せずに費用または収益を認識しても、取引を忠実に表現するとはいえない。したがって、蓋然性が低くとも、資産または負債を認識すべきである。
- (b) 非交換取引によって資産を獲得するかまたは負債を負うこととなった場合、資産または負債を認識すると、同時に収益または費用を認識する必要がある。経済的便益が流入するかまたは流出する蓋然性が低い場合に資産と収益または負債と費用を認識しても、目的適合性は認められない。

つまり、「2018 年概念フレームワーク」は、交換取引によって生じた資産または負債については蓋然性要件を設定する必要はないこと、および非交換取引によって生じた資産または負債については蓋然性要件を設定する必要があることを示唆している。ちなみに、IAS 第 37 号の適用対象となる項目の多くは、非交換取引によって生じる (5.1.1.2 を参照)。

また、蓋然性の判定は、会計単位の影響を受ける。例えば、IAS 第 37 号が言及しているように、製品保証等、同種の債務が一定数以上存在する (母集団が大きい) 場合、個々の債務について蓋然性が「低い」と判定されても、同種の債務全体で判定すれば、蓋然性が「高い」と判定される (IAS 37, par. 24)。

#### 4.4 忠実な表現要件

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

<sup>30</sup> 「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」と定義している。そして、「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)」に関して、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 (IASB 2018b, pars. 4.4, 4.14, and 4.15)。

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 (IASB 2018b, par. 2.12)。忠実な表現は、次の2つの要因の影響を受ける (IASB 2018b, par. 5.18)。

- (a) 資産または負債に関する測定の不確実性の水準 (「測定の不確実性」<sup>31</sup>)
- (b) その他の要因

#### 4.4.1 測定の不確実性

「2018年概念フレームワーク」は、「2010年(1989年)概念フレームワーク」と同様、合理的な見積りの使用は財務情報の作成に不可欠であり、見積額が明確かつ正確に記述および説明されていれば、財務情報の有用性を損なわないとしている。そして、不確実性の水準が高くと、必ずしも見積りの使用が情報の有用性を阻害する要因とはならないとしている (IASB 2018b, pars. 2.19 and 5.19)。

もっとも、キャッシュフローを基礎とした技法を用いるしか資産または負債を見積もる手段がなく、かつ、次に示すひとつまたは複数の状況に該当する場合、不確実性の水準が高くなり、見積りが忠実な表現とはならない可能性がある (IASB 2018b, par. 5.20)。

- (a) 起こりうる結果が過度に多様であり、個々の結果の生起確率を算定することが極めて困難である場合<sup>32</sup>。
- (b) 見積額が、生起確率に関する予想のわずかな変化によって、大きく変動する場合 (例えば、将来キャッシュフローの額は大きいものの、生起確率が極めて低いシナリオが含まれる場合)。
- (c) キャッシュフローが、対象となる資産または負債にのみ関連するものではなく、その配分が、極めて困難であるかまたは極めて主観的とならざるをえない場合。

これらのいずれかまたは複数の状況に該当し、測定の不確実性が高いと認められる場合、次のとおり対処する (IASB 2018b, pars. 2.22, 5.21, and 5.22)。

- (a) 資産または負債の最も目的適合的な測定額であれば、見積りとそれに影響を及ぼす不確実性に関する補足説明を行ったうえで、当該測定額を用いて認識する。
- (b) (a) の測定額によって十分に忠実な表現を提供することができなければ、目的適合性が多少低下しても測定の不確実性が低くなる別の測定額を用いて認識する。
- (c) 入手可能なすべての測定額の不確実性が高く、補足説明を行っても有用な情報を提供することができない場合には、認識しない。

「2018年概念フレームワーク」は、測定の不確実性によって資産または負債を認識しない状況、つまり、上記(c)の状況は「限定的 (limited)」であるとしている。

<sup>31</sup> 「公開草案」の時点において、測定の不確実性は、目的適合性に影響を及ぼす要因に分類されていた (IASB 2015a, pars. 5.20 and 5.21)。

<sup>32</sup> 例えば、訴訟がこれに該当する (IASB 2013, par. 4.26 (a))。

なお、測定の不確実性は、資産（または収益）を認識する場合よりも、負債（または費用）を認識する場合のほうが、より許容されやすい傾向にあるとよい（「非対称としての慎重性 (asymmetric prudence)」<sup>33</sup> (IASB 2018b, par. 2.37 (b))。これについて、「2018年概念フレームワーク」は、不確実性の許容水準は事実や状況によって異なることから、基準設定に際して決定すべきとしている (IASB 2018c, par. BC5.22)。

#### 4.4.2 その他の要因

認識した資産または負債（さらにはその結果として認識した収益、費用、または持分の変動）の忠実な表現は、測定や表示・開示の影響も受ける。そこで、認識することによって忠実な表現を提供しうるか検討するに際し、財政状態計算書における勘定科目や金額に加えて、次の諸点を勘案する必要がある (IASB 2018b, pars. 5.24 and 5.25)。

- (a) 資産または負債を認識する結果として生じる、収益、費用、または持分の変動の描写：例えば、対価を伴って資産を取得する場合に資産を認識しなければ、費用を認識し、ひいては純利益および持分の減少をもたらすこととなる。当該資産をただちに費用することにより費用化するという実態を伴わなければ、財政状態が悪化したという誤解を招く表現となるおそれがある。
- (b) 関連する資産および負債の認識：関連する資産および負債を認識しなければ、認識の不整合（会計上のミスマッチ）を生むおそれがある。注記による補足を行っても、資産または負債が生じる要因となる取引または事象全体に及ぼす影響に関する理解可能または忠実な表現とはならないおそれがある。
- (c) 資産または負債、および収益、費用、または持分の変動に関する表示および開示：完全な描写は、財務諸表利用者が描写対象となる経済事象を理解するために必要となるすべての情報を含む（必要となるすべての記述や説明を含む）。関連情報を表示および開示することによって、認識額は、資産、負債、持分、収益、または費用に関する忠実な表現の構成要素となる。

### 5. 2018年概念フレームワークの適用

#### 5.1 基準レベルの認識要件の設定に関する基本的な考え方

情報利用者にとっての有用性は、個々の項目の性質や、事実および状況によって異なる。したがって、資産または負債をいつ認識すれば、コスト（ベネフィット）の制約をクリアしたうえで有用な情報を提供できるか、（概念レベルで）正確に定義することは不可能である。この点をふまえ、「2018年概念フレームワーク」は、基準間、さらには基準内で異なる認識要件を設定する必要があると示している (IASB 2018b, par. 5.9)。

かかる言明は、基準の適用対象となる項目が固有の性質を有すれば、「基準間の整合性」が基準レベルの認識要件を設定する際の第一義的な論拠とはならないことを示唆している。

<sup>33</sup> 「2018年概念フレームワーク」における「慎重性」については、堀江（2018）を参照。

そこで、IAS 第 37 号の適用対象となる項目がそのような固有の性質を有するか、明らかにする必要はある。

## 5.1.1 IAS 第 37 号を適用する項目に固有の性質

### 5.1.1.1 不確実性

IAS 第 37 号は、引当金を「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。つまり、「2018 年概念フレームワーク」に即していえば、引当金は、「結果の不確実性」を有する負債項目である。また、IAS 第 37 号は、「偶発負債 (contingent liability)」を次のとおり定義している (IAS 37, par. 10)。

- (a) 過去の事象の結果として生じ、その存在が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ではあるものの、次のいずれかの理由によっ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、①潜在的な債務（現在の債務要件を充足しない）に該当するか、または②現在の債務であるものの、引当金の認識要件のすべてを充足しない（蓋然性要件または測定可能性要件を充足しない）点において、引当金と区別される (IAS 37, par. 13)。

このように引当金と偶発負債の定義を確認すれば明らかなおおり、IAS 第 37 号は、不確実性、つまり、「存在の不確実性」、「結果の不確実性」、「測定の不確実性」のいずれかまたは複数<sup>34</sup>を有する負債項目を対象とする基準である。

### 5.1.1.2 観察可能な取引価格の入手可能性

IAS 第 37 号の適用対象となる項目の多くは、市場において取引されることがない。したがって、観察可能な現在の取引価格は存在しない。

また、IAS 第 37 号の適用対象となる項目の多くは、非交換取引によって生じる。例えば、非違行為、環境修復、および政府によって課されるその他の負債は、報告主体の行動によって生じるものであり、直接的な交換取引によって生じるものではない。ちなみに、製品保証は、たしかに直接的な交換取引によって生じる。もっとも、IAS 第 37 号の適用対象となる製品保証は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」によって、顧客が当該保証を分離して購入するオプションを有しないものに限定されている (IFRS 15, par. B30)。非交

<sup>34</sup> 複数の不確実性を有する例として、訴訟を挙げることができる。裁判所が判決を言い渡す（つまり、報告主体に債務が存在することが確定する）まで、報告主体に賠償金の支払いにかかる債務が存在するか、不確実な場合がある（存在の不確実性）。また、報告主体が敗訴となると結論づけていても、賠償金をいくら支払う必要があるのか、不確実な場合がある（結果の不確実性）(IASB 2013, par. 2.32 (g))。



換取引によって生じる項目については、観察可能な現在の取引価格はおろか、過去の取引価格（受取対価）すら存在しない（IASB 2015f, par. 2.19）。

観察可能な（現在または過去の）負債の取引価格は、次の特徴を有する（IASB 2015f, par. 2.20）。

- (a) 低コストで入手可能である。
- (b) 将来のアウトフローの蓋然性を勘案している。
- (c) 測定の不確実性がほとんどない。

これらに加えて、交換取引によって生じる負債については、存在の不確実性もないといつてよい。したがって、現在の取引価格を入手できなくとも、過去の取引価格を入手できれば、基準レベルにおいて各種の不確実性が高い項目を財政状態計算書から除外すべく、特段認識要件を設定する必要はない。究極的には、負債の定義の充足を求めれば足りるであろう<sup>35</sup>。

しかるに、IAS 第 37 号の適用対象となる項目の多くは、非交換取引によって生じるため、過去の取引価格さえも入手することができない。

### 5.1.2 基本的な考え方の導出

以上のとおり、IAS 第 37 号の適用対象となる項目は、何らかの不確実性を有する。また、その多くは、非交換取引によって生じ、観察可能ないかなる取引価格も存在しない。これらは、IAS 第 37 号の適用対象となる項目に固有の性質であると認められ、他の基準とは異なる認識要件の設定が正当化されることを示唆するものである<sup>36</sup>。

ここで「2018 年概念フレームワーク」と IAS 第 37 号の引当金の認識要件を照合すると、表 3 に示すとおり、引当金の認識要件は、「2018 年概念フレームワーク」の認識要件を適用対象となる諸項目の性質（不確実性）に即して具体化したものとなっている。

表 3 2018 年概念フレームワークと引当金の認識要件の対応関係

2018 年概念フレームワーク		IAS 第 37 号
認識要件	認識に影響を及ぼす指標（要因）	引当金の認識要件
目的適合性要件	存在の不確実性	現在の債務要件
	経済的便益が流入または流出する蓋然性が低い（結果の不確実性*）	蓋然性要件
忠実な表現要件	測定の不確実性	測定可能性要件**
	その他の要因	—

\* 表 2 の補足説明を参照。

\*\*注 9 を参照。

（筆者作成）

「2018 年概念フレームワーク」は、目的適合性要件に関して、非交換取引によって生じ

<sup>35</sup> このような負債会計のモデルについては、McGregor（2013）を参照。

<sup>36</sup> IASB（2015f, par. 2.20）は、非交換取引によって生じること（観察可能ないかなる取引価格も存在しないこと）を強調している。

る項目に対して蓋然性要件を設定すべきことを示唆している。また、上述のとおり固有の性質を有することから、引当金の認識要件の設定に際し「基準間の整合性」を最優先する必要はない。したがって、「2018年概念フレームワーク」を適用しても、蓋然性要件は削除されない。また、現在の債務要件と測定可能性要件も、削除されない。

### 5.2.3 3つの認識要件をすべて維持する場合の検討課題

「2018年概念フレームワーク」を適用し、現行IAS第37号が提示する引当金の認識要件のすべてを維持するとしても、次に言及する諸事項について検討を要すると思われる<sup>37</sup>。

#### 5.2.1 適用順序の明確化

認識とは、「財政状態計算書または財務業績計算書に記載すべく、財務諸表の構成要素の定義を充足する項目を捕捉するプロセス」(IASB 2018b, par. 5.1)をいう。したがって、IAS第37号が提示する3つの認識要件は、まず現在の債務要件を適用して負債の定義の充足を確認したうえで、蓋然性要件と測定可能性要件を適用することによって、認識の可否を判定すべきである。

しかるに、IAS第37号は、3つの認識要件の適用順序を明示していない。これにより、債務の存在について不確実性を有する項目について、実務上、まず蓋然性要件を適用することによって認識を棄却していくようである。そうすることによって、蓋然的判断指針を適用して債務の存在を判定することによって生じる実務上の負担を軽減することができるからである(3.2を参照)。

もともと、このような実務上の工夫も尊重しなければならないとはいえ、少なくとも基準上、上述の認識の定義に即して、負債の定義(現在の債務要件)の充足を確認したうえで蓋然性要件と測定可能性要件を適用することにより認識の可否を判定するという原則的なプロセスを明確にするよう、IAS第37号の文言の追加・修正を検討すべきように思われる。

#### 5.2.2 現在の債務要件

債務の存在の不確実性は、現在の債務要件と関連を有する。「2018年概念フレームワーク」は、負債の定義(3要件のうちの要件(a))に関連して<sup>38</sup>、債務の存在の不確実性が認識の判定に際し目的適合性に影響を及ぼす要因となりうるとしている(IASB 2018b, par. 4.35)。もともと、事実や状況によって適切となる対処法が異なるため、「2018年概念フレームワーク」は、認識における存在の不確実性の取扱いについて詳細な指針を提示しないこととした(IASB 2018c, par. BC5.14)。そこで、詳細については、基準レベルで決定する必要がある。

<sup>37</sup> 本稿は、検討を要すると思われる事項を網羅しているわけではない。また、蓋然性要件の取扱いについては、「調査プロジェクト」における検討(IASB 2015f)を参照している。

<sup>38</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」の負債の定義を参照することとされている(IASB 2018d, p. 17)。

債務の存在の不確実性に関する検討課題として、次の2つを挙げることができる。

- (a) 発生頻度の前提（稀であるのか、稀ではないのか）
- (b) 判定指針（蓋然的判断指針を維持するか、指標を策定するか）

前者について、「2018年概念フレームワーク」は、存在の不確実性は稀ではないことを前提とすることを示唆している（IASB 2015b, par. BC5.31）。また、IAS第37号が債務の存在の不確実性は稀であるとする一方、「負債プロジェクト」（「2005年草案」および「作業草案」）は稀ではないことを前提としていた。そこで、「2018年概念フレームワーク」の適用に際し、債務の存在の不確実性が発生する頻度の前提について再検討を行う必要があると思われる。なお、債務の存在の不確実性は稀ではないと、IAS第37号の前提が変更されれば、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債務の存在の判定問題とも相まって<sup>39</sup>、基準レベルで現在の債務要件を明示的に設定することに積極的な意義が見出されることであろう。

後者について、概念フレームワークの見直しに関する「討議資料」の段階において、資産または負債の存在に関する蓋然性の閾値を設定すべきではないことが、予備的見解として提示されている（IASB 2013, par. 2.35 (b)）。また、IAS第37号が蓋然的判断指針を提示する一方、「負債プロジェクト」（「作業草案」）は蓋然的判断指針に代わる指標を提示することを提案していた<sup>40</sup>。そこで、「2018年概念フレームワーク」の適用に際し、蓋然的判断指針を維持するか、それともそれに代えて指標を提示するか、再検討を行う必要があると思われる。なお、蓋然的判断指針を維持するならば、その水準の妥当性を検討することに加えて、現在の債務要件により積極的な意義をもたせるべく、例えば、近年表現されるように、「負債が存在する蓋然性が高い（It is probable/more likely than not that a liability exists）」（IASB 2010c, par. 4.1.1 ; IASB 2015d, par. 5 (b) (i)）と文言を修正することも考えられる。

### 5.2.3 蓋然性要件

「2018年概念フレームワーク」の負債の定義（3要件のうちの要件（b））は、資源の移転が求められる蓋然性を問わず、認識または測定において蓋然性が低いことを勘案することとしている（IASB 2018b, pars. 4.37 and 4.38）。そして、「2018年概念フレームワーク」は、認識について、蓋然性が「低い」場合には資産または負債を認識すべきではないこと、および非交換取引によって負債を負うこととなった場合に蓋然性要件を設定する必要性があることを示唆している（IASB 2018b, par. 5.17）。

「2018年概念フレームワーク」とIAS第37号は、ともに認識に際し資源流出の蓋然性に

<sup>39</sup> これについては、赤塚（2018b）を参照。

<sup>40</sup> 具体的には、「作業草案」は、指標として、①報告主体の同様の項目における過去の実績、②他の報告主体の同様の項目における実績、③原告からの申立内容、④申立てに関する調査報告、⑤専門家の意見、⑥報告期間以降に入手された報告期間の終了日における状況に関する追加的証拠を提示している（IASB 2010b, par. 14）。

ついて制約を課す点において共通している。もっとも、次に示すとおり、詳細については相違がみられる。

- (a) 「2018年概念フレームワーク」は、蓋然性が「低い (low)」ことを定義していない。解釈にもよるが、IAS 第 37 号の蓋然性要件 (probable : 50%超) を適用すると、「2018年概念フレームワーク」が想定する以上に認識が棄却される可能性がある。
- (b) IAS 第 37 号は、複数の要因の組合せによって認識要件を充足しないと判定することを想定していない (偶発負債の定義を参照)。他方、「2018年概念フレームワーク」は、複数の要因が同時に発生し、目的適合性に影響を及ぼしうることを想定している (IASB 2018b, par. 5.13)。

そこで、次の条件を満たすことが確認された場合には、IAS 第 37 号の蓋然性要件の水準の引下げについて検討する必要がある (IASB 2015f, pars. 2.22 and 2.23)。

- (a) 蓋然性要件を充足しないものの (50%以下)、認識すれば情報利用者に有用な情報を提供することができる項目が実在することが確認できること。
- (b) そのような項目を認識するに際し、コスト (ベネフィット) の制約に抵触しないこと。

#### 5.2.4 測定可能性要件

「2018年概念フレームワーク」は、測定の不確実性を「忠実な表現」に影響を及ぼす要因としている。IAS 第 37 号は、測定可能性要件について「1989年概念フレームワーク」の質的特性であった「信頼性」を参照していることから、「2018年概念フレームワーク」の適用に際し、質的特性に関する文言を修正する必要がある。

また、「2018年概念フレームワーク」を適用すれば、引当金を「履行価値」によって測定することとなる。「履行価値 (fulfillment value)」とは、「負債を履行することによって移転することが求められると予想される現金その他の経済的資源の現在価値」をいい、報告主体固有の前提を反映するものである。そして、「履行価値」は、直接観察することができず、将来キャッシュフローを基礎とした測定技法を用いて算定する (IASB 2018b, pars. 6.17 and 6.19)。したがって、「履行価値」による測定額の不確実性の水準が、測定可能性要件を充足しないほどに高くなる可能性がある。これについて、「2018年概念フレームワーク」は、キャッシュフローを基礎とした技法を用いる場合、状況によっては見積りが忠実な表現とはならないほどに不確実性の水準が高くなる可能性があるものの、目的適合性に照らして認識しないと判定される状況は限定的であるとしている (IASB 2018b, pars. 5.20-5.22)。

IAS 第 37 号および「負債プロジェクト」(「2005年草案」および「作業草案」) は、測定可能性要件を充足しない状況は極めて稀であることを前提としている。そこで、測定可能性要件を維持するに際し、「履行価値」による測定を適用しても測定可能性要件を充足しない状況は「極めて稀である」(「限定的である」) といえるか、確認しておく必要がある。

## 6. おわりに

IAS 第 37 号の適用対象となる項目は、固有の性質を有すると認められる。したがって、「2018 年概念フレームワーク」に即していえば、認識要件が他の基準と相違しうことは積極的に肯定される<sup>41</sup>。つまり、「2018 年概念フレームワーク」を適用して IAS 第 37 号を改訂するに際し、「基準間の整合性」は、それ単独で蓋然性要件を削除する論拠とはならない (IASB 2015f, par. 2.17)。近々に再開されるであろう「引当金プロジェクト」は、FASB 基準や IFRS 第 3 号との整合性問題を端緒とする「負債プロジェクト」の延長線上にはないということである<sup>42</sup>。

IAS 第 37 号が提示する引当金の 3 つの認識要件は、それぞれに、適用対象となる項目に固有の性質に即して「2018 年概念フレームワーク」が提示する認識要件を具体化したものといえる。したがって、「2018 年概念フレームワーク」を適用しても、3 つの認識要件はすべて維持される。もっとも、3 つの認識要件には、それぞれに修正・確認を要すると思われる事項がある。ちなみに、筆者は、蓋然性要件の取扱いが注目されがちであるが、むしろ、現在の債務要件の取扱いがより問題となるのではないかという感触をもっている。また、形式上、3 つの認識要件を適用する順序についても、「2018 年概念フレームワーク」の適用を機に明確しておくべきであろう。

なお、認識は、測定と関連を有する。「履行価値」による測定を適用すると、将来キャッシュアウトフローの見積りに際し、原則として期待値を用いることとなるであろう (IASB 2015f, pars. 3.8-3.14 ; IASB 2018b, par. 6.93 (a))。そうすると、「2018 年概念フレームワーク」を適用した引当金会計は、「認識に際し蓋然性要件を課したうえで、測定に際し期待値による見積りを行う」という、これまであまり想定されることのなかった類型<sup>43</sup>を採用することとなる<sup>44</sup>。

つまり、引当金の認識要件はすべて維持されるとはいえ、測定問題まで視野に入れば、「2018 年概念フレームワーク」を適用すると会計モデルに大きな変化がもたらされるであろうことには変わりはないということである。

---

<sup>41</sup> これについては、概念フレームワークに基準設定に際して準拠枠 (いわゆる「メタ基準」) としての役割機能をもたせるという点に照らして、疑義が唱えられることもある。例えば、池田 (2017, p. 68) を参照。

<sup>42</sup> もちろん、だからといって「負債プロジェクト」に従事し、適時に各種資料を作成公表してきた (当時の) スタッフ達の努力や貢献が否定されるわけではない。

<sup>43</sup> 「負債プロジェクト」においては、「2005 年草案」の公表後、測定原則 (決済概念) との整合性から、蓋然性要件を削除する論拠が補強されていた (IASB 2008, par. 37)。

<sup>44</sup> これについては、例えば、日本銀行金融研究所 (2004) の「徳賀コメント」(p. 5) を参照。

## 参考文献

- ASBJ. 2015. *Recognition Criteria in the Conceptual Framework*. ASBJ Short Paper Series No. 2.
- Brouwer, Arjan., Martin Hoogendoorn, and Ewout Naarding. 2015. Will the Changes Proposed to the Conceptual Framework's Definitions and Recognition Criteria Provide a Better Basis for IASB Standard Setting? *Accounting and Business Research* 45(5): pp. 547-571.
- IASB. 2005a. *Amendments to IFRS 3 Business Combinations*. Exposure Draft.
- . 2005b. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- . 2006a. *Comment Letter Summary: Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*. Appendix to Agenda Paper 8.
- . 2006b. *IAS 37 Redeliberations: The Meaning of the Phrase "expected to" in the Definition of a Liability*. Agenda Paper 10B.
- . 2006c. *IAS 37 Amendments—Reconsidering the Probability Recognition Criterion*. Agenda Paper 3A.
- . 2008. *The Probability Recognition Criterion*. Agenda Paper 6B.
- . 2010a. *Measurement of Liabilities in IAS 37*. Exposure Draft.
- . 2010b. *Liabilities*. Working Draft.
- . 2010c. *Comment Letter Summary—Main Issues*. Staff Paper 7.
- . 2010d. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 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. *The Annotated Issued IFRS<sup>®</sup> Standards—Standards Issued at 1 January 2018*. Viewed at 26 November 2018 through "eIFRS".
- . 2018b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018c. *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018d. *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*:

- Amendments to IFRS Standards. Part A.*
- . 2018e. *Conceptual Framework for Financial Reporting. Feedback Statement.*
- . 2018f. *Conceptual Framework for Financial Reporting. Project Summary.*
- . 2018g. *Conceptual Framework for Financial Reporting. Fact Sheet.*
- 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.
- McGregor, Warren J. 2013. *Liabilities—The Neglected Element: A Conceptual Analysis of the Financial Reporting of Liabilities.* AASB Occasional Paper No. 1. AASB.
- 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. 2015. 「文献解題 Warren J McGregor: Liabilities—The Neglected Element: A Conceptual Analysis of the Financial Reporting of Liabilities (AASB Occasional Paper No.1)」『滋賀大学経済学部研究年報』(22) : pp. 63-89.
- . 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.
- 池田幸典. 2017. 「蓋然性の扱いをめぐる会計基準設定の方向性」『ディスクロージャーニュース』(35) : pp. 65-70.
- 企業会計基準委員会. 2009. 「引当金に関する論点の整理」.
- 関口智和. 2016. 「ASBJショート・ペーパー・シリーズ第2号『概念フレームワークにおける認識規準』の公表」『季刊会計基準』(52) : 41-55.
- 日本銀行金融研究所. 2004. 「ワークショップ『会計上の負債と資本—キャッシュ・アウトフローにかかるリスクの認識・評価』の様相」『金融研究』23 (2) : pp. 1-22.
- 堀江優子. 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.
- 松本 徹. 2014. 『非金融負債会計の研究—蓋然性要件の取扱いを中心として—』専修大学出版局.