

埼玉学園大学・川口短期大学 機関リポジトリ

A Study of Contingency and Probability

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2020-03-26 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 大塚, 浩記 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/1231

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



偶発事象と蓋然性に関する一考察

A Study of Contingency and Probability

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

I はじめに

日本公認会計士協会は2019年5月に会計制度委員会研究報告第16号として「偶発事象の会計処理及び開示に関する研究報告」（以下、JICPA（2019）とする）を公表した。この研究報告は、偶発事象の発生の可能性と金額の見積りの正確性の程度に応じて、財務諸表に計上すべきか、注記をすべきか、それとも特に何も開示しないといった判断が容易でない場合があり、財務諸表における偶発事象の取扱いについて何らかのガイダンスが示されることで、将来の業績指標の予測可能性を高めることになる可能性があることから、我が国の偶発事象に関する会計上の考え方を整理し、いくつかの論点について検討を加え、偶発事象に係るガイダンスの必要性を主張している。

生起するか否かが明確でない偶発性がある事象には、見積りやそれに伴う判断が必ず介入するため、その主張に同意する。そのうえで、そこで必要とされているガイダンスの開発にあたっては、企業会計原則注解【注18】を前提としたものであることが示されている。我が国の会計実務における基準等の開発においては不自然なことではないが、2018年に公

表された国際財務報告基準審議会の概念フレームワーク（以下、IASB（2018）とする）では、定義と認識規準から蓋然性に関する内容が削除されている。このことは我が国の会計基準等を開発する際、少なからず影響すると考えられる。

さらに、企業会計基準委員会は、IASB（2018）の公開草案に対するコメント（以下、ASBJ（2015a）とする）で蓋然性認識規準の削除に対して反対の見解をして示している。その論理は、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「概念フレームワークにおける認識規準」（以下、ASBJ（2015b）とする。）で明らかにされている。そこで、これら研究を参照することにより、偶発事象の会計に関わる蓋然性について整理し、ガイダンスないし会計基準等を開発する際の考慮事項を検討することが本稿の目的である¹⁾。

II JICPAの研究報告の概要

1. JICPA（2019）における検討内容

（1）決算日における状況と会計処理

JICPA（2019）では、我が国の偶発損失の会計上の取扱いに関して、企業会計原則注解

キーワード：偶発事象、蓋然性、認識規準
Key words：contingency, probability, recognition criteria

【注18】、財務諸表等規則第58条、会社計算規則第103条第1項第5号、監査・保証実務委員会実務指針第61号（以下、監保実第61号とする。）を採り上げて検討している。

図表1は監保実第61号における債務保証について、発生の可能性を縦軸、見積の可否を横軸としたマトリックスで引当金計上となるか、注記開示となるかを示したものである。

財務諸表作成日時点における状況から、損失発生の可能性が高く、損失金額の見積りが可能な場合には引当金を計上するが、それ以外は注記とする、という判断と会計処理の関係が示されている。偶発事象はその生起が不確定であることが特徴であるが、財務諸表作成日時点のその不確実性は変化する。JICPA（2019）の調査は、現行の我が国の偶発事象

に関する会計上の取扱いの分析に基づいて、有価証券報告書への記載事実からその変化のタイミングを考察している。次に、その考察に際して置かれている仮定をみることにする。

（2）事例調査に当たっての仮定

JICPA（2019）は図表2の2つの仮定に基づいて、有価証券報告書に記載されている内容の調査を行い、偶発事象に関する開示や引当金認識時点の適時性について考察している。

仮定①は、時間経過によって不確定な事業の生起や金額に関する内容が明確になり、それに伴って会計処理が変わるという仮定である。表中にもあるように、注記開示から引当金計上という場合もあるだろうし、開示不要に至る場合もあるだろう。いずれにしても、

図表1 損失の発生の可能性の程度と金額見積りの可否

損失の発生の可能性の程度	損失金額の見積りが可能な場合	損失金額の見積りが不可能な場合
高い場合	・債務保証損失引当金を計上する。	・債務保証の金額を注記する。
ある程度予想される場合	・債務保証の金額を注記する。 ・損失発生の可能性がある程度予想される旨及び主たる債務者の財政状態等を追加情報として注記する。	・損失の発生の可能性が高いが損失金額の見積りが不可能である旨、その理由及び主たる債務者の財政状態等を追加情報として注記する。（注）
低い場合	・債務保証の金額を注記する。	・債務保証の金額を注記する。

（注） 損失の発生の可能性が高く、かつ、その損失金額の見積りが不可能な場合は、通常極めて限られたケースと考えられる。したがって、主たる債務者が経営破綻又は実質的な経営破綻に陥っている場合には、必要額を債務保証損失引当金に計上することになる。

出典：JICPA（2019）10頁。

図表2 引当金認識時点の考察の際の仮定

仮定①	時間の経過とともに、損失の発生の可能性についての判断の精度と損失金額の見積りの精度は両者ともに高まると考えられる。このため、偶発債務全般の取扱いについて、監保実第61号の債務保証及び保証類似行為の取扱いに照らして検討すると、時間が経過するにつれて、企業は、開示不要という状況から偶発債務の注記、その後の引当金の計上の会計処理をするということになると考えられる（なお、時間が経過するにつれて、損失の発生の可能性が消滅することもある。）。
仮定②	監保実第61号では、ある特定の事項が将来の債務として発生する可能性とその金額の見積り等について、具体的な数値基準等は設けられておらず、実務上の判断に委ねられている。このため、マトリックス表のどの区分に該当するかについては、客観的な基準に照らして判断されるのではなく、経営者によって主観的に判断されることになる。…（中略）…引当金の計上及び注記による開示のいずれであっても、財務諸表の利用者に対して、かえって不正確・不確実な情報となる場合があり、そうした中で、さらに「発生の可能性」についての経営者の判断に実務上の幅があることから、偶発債務の引当金の計上や注記の開示のタイミングについての判断が企業によって異なっているのではないかと、との指摘もある。

出典：JICPA（2019）12-13頁。

ある一定時点からの時間経過により、状況が変化することになる。

そのような変化に伴って会計処理も変わることになり、概念的に、会計処理はマトリックスの中でとらえられる。しかし、その状況の変化と、変化についての判断のタイミングが経営者の判断に依存することを仮定しているのが仮定②である。この仮定②に対する分析結果により、次節にて指摘されている財務諸表の比較可能性という観点が生じてくることになる。

2. JICPA (2019) の結論

上記のような仮定に基づいた調査結果は、仮定①の時間経過に伴って注記から引当金計上へ至る事例が少ないこと、仮定②の経営者の判断に幅があり、偶発債務の引当金計上や注記開示のタイミングが企業によって異なるというような事例は、確認できなかったということが示されている (JICPA (2019) 20-21頁)。そのうえで、現在、我が国に存在していない偶発事象全般に関する会計基準を新たに開発することを検討することが望ましいと結論づけ、以下の考慮すべき3つの観点を示している (JICPA (2019) 30-32頁)。

(1) 財務諸表の比較可能性

個々の事象の内容により、注記の開示や引当金計上の要否に係る判断は異なると考えられるものの、同じような事象であっても企業によって注記の有無が異なれば、財務諸表の比較可能性は損なわれる。そこで、どの程度の損失の発生可能性と損失金額の見積りの可能性があれば、注記による開示や引当金の計上を要するのかについての指針(ガイダンス)を提供することが有効であると示されている。

なお、引当金計上の指針(ガイダンス)の検討に当たっては、企業会計原則注解【注18】を所与とする必要がある点に留意が必要であることが付されている。

(2) 開示の適時性

重要な訴訟や違法行為、損害補償の事象が発生したことをもって、発生した事実については、網羅的に偶発事象の注記を求めるという取り扱いが考えられる一方で、係争事件に係る賠償義務のような場合には、訴訟を受けた時点や賠償責任の可能性が生じた初期段階では、負担となる可能性及び金額の見積りには情報が不十分であり、財務諸表の利用者に対して不正確・不確実な情報を提供する可能性を考慮し、そのバランスに留意する必要を指摘している。

また、財務諸表規則における財務諸表の注記とともに有価証券報告書の【経理の状況】の「その他」における開示も紹介している。さらに、IFRSとの比較から日本基準よりも幅広い開示を要求しているとみて、今後の実務の動向を注視する必要性を指摘している。

(3) 開示の充実

財務諸表利用者の予測可能性を高めるために、注記や引当金計上を行うに当たっては、何を契機に注記や引当金計上が必要と判断したのかについての企業の判断を併せて記載することが、財務諸表を理解するうえで有用であると指摘している。

また、訴訟関連、違法行為関連及び損害補償関連のような、その事実を開示することにより、企業に不利な影響をもたらす可能性があるものについては、係争の全般的な内容と情報を開示しなかった旨及びその理由を記載

したうえで、開示を免除するといった配慮が有用である可能性も指摘している。

偶発事象の性質から、会計処理に際して財務諸表作成者ないし経営者による判断ないし見積りが含まれることは避けられないので、(1)で示されているように、損失の発生可能性と損失金額の見積りの可能性の程度を示し、かつ検証可能なレベルの判断基準として何らかの指針（ガイダンス）は必要である。また、(2)と(3)で指摘されている開示の適時性と、財務諸表の利用者に対して不正確ないし不確実な情報を提供する可能性を考慮した上での免除という配慮も必要であると考えられる²⁾。

ところで、この提案は企業会計原則注解【注18】を前提とした上での、偶発事象全般に関する会計基準等の指針（ガイダンス）開発の必要性の提案である。この【注18】における蓋然性は「発生の可能性が高い」という内容の具体化になると考えられる。我が国でも資産除去債務などで期待値が使用されるようになり、必ずしもこの発生の可能性の程度や測定された金額がすべての事象に対して一律に適用できるような性質のものではない面がある。また、近年の会計基準の設定においては国際的な動向も無視することはできない状況にある。次にみるIASB（2018）では蓋然性規準を定義や認識規準から削除することになり、このことも考慮に入れる必要があると考えられる。そこで、「発生の可能性が高い」の程度にかかわる蓋然性について、IASBの概念フレームワーク等を見ることにする³⁾。

Ⅲ IASB概念フレームワークにおける蓋然性

1. 蓋然性に対するアプローチ

「発生の可能性が高い」の程度にかかわる認識規準は、蓋然性認識規準ともいわれる。IASB（2018）を参照する前に、蓋然性に関わる見方としてL.T.ジョンソン（主著者）「将来事象」（以下、G4+1（1994））を参照しておきたい。

G4+1（1994）によれば、蓋然性を評価する方法が3つ示されており、「最頻値蓋然性」（modal probability）アプローチ、「累積的蓋然性」（cumulative probability）アプローチ、「加重平均蓋然性」（weighted probability）アプローチといわれる（G4+1（1996）pp.10-11.）⁴⁾。

最頻値蓋然性アプローチは、結果のもっとも生起する可能性が高いと予測される結果によって認識の可否を判断する方法である。累積的蓋然性アプローチは、複数のシナリオの結果の蓋然性の合計が生起しない可能性よりも高い可能性（蓋然性の合計が50%より大きい）という結果によって認識の可否を判断する方法である。そして、加重平均蓋然性アプローチは、すべての生起しうる結果の重さ（magnitude）を考慮し、各結果と蓋然性を互いに掛け合わせた数値を合計した結果、いわゆる期待値によって認識の可否を判断する方法である。このような3つのアプローチは、以下の設例によって説明されている。

この設例によれば、最頻値蓋然性アプローチでは、宝くじ1と宝くじ2はいずれももっとも高い確率は0となる結果であるから、宝くじ1と宝くじ2のくじ券はいずれも認識しない。累積的蓋然性アプローチでは、宝く

図表3 G4+1 (1994) の各アプローチを説明するための設例

宝くじ1			宝くじ2		
当りの数	当選金	当選の蓋然性	当りの数	当選金	当選の蓋然性
1	@ \$1,000,000	(.0001)	1	@ \$100,000	(.0001)
-	-	-	10	@ 10000	(.0010)
-	-	-	100	@ 1000	(.0100)
-	-	-	1000	@ 300	(.1000)
-	-	-	4000	@ 100	(.4000)
9999	@ 0	(.9999)	4889	@ 0	(.4889)
計 10,000		(1.000)	計 10,000		(1.000)

出典：G4+1 (1996) pp.10-11. より作成。

じ1のくじ券は最頻値蓋然性アプローチと同様の理由で認識しない。宝くじ2のくじ券はいずれかの当りに当選する確率が51.11%であり、当選しない確率より当選する確率の方が高いので認識することになる。そして、加重平均蓋然性アプローチでは、宝くじ1のくじ券は\$100⁵⁾、宝くじ2のくじ券も\$100⁶⁾の加重平均値(期待値)が算出できる。いずれのくじ券も正の値が算出されるため、認識する結果となる。

そして、認識された場合、その測定にも影響を与える。つまり、算出した結果は、実際に事象が生じた時点での、また事象が生じなかった場合も含め、実際のキャッシュ・フローとは無関係な数値であることも特徴としてあげられる。このような見解の相違は、くじ券を保有することが、賞金に対する権利(請求権)とみるのか、抽選への参加権(くじ券が抽選されて賞金を回収する偶発的な権利)とみるのかによって生じている(G4+1(1996) p.13.)。

この設例による各アプローチの説明は資産に関するものであるが、負債についても同様の内容がいえよう。そして、蓋然性にも解釈の余地が存在する上に、いずれが妥当である

かは認識対象を何とみるのかという目的に依存するものであることを考慮しなければならない。

2. IASBの概念フレームワークにおける蓋然性

(1) 負債の定義と認識規準

IASBは2018年に新たな概念フレームワーク(以下、IASB(2018)とする。)を公表した。財務諸表の構成要素、その認識と測定の内容もIASBの概念フレームワーク(1989)(以下、IASB(1989)とする。)から改訂されている。

定義では、経済的資源の流出が予想されるという見込みの文言が削除されている。これについては「発生確率が極めて低い項目について、それが定義を満たさないとするのはなく、定義を満たしたうえで認識しないことがあるようにした」(川西(2018)76頁)といわれている。したがって、過去の事象の結果として負っている、企業が経済的資源を移転する現在の義務を満たすか否かで負債の定義を満たすか否かが判断されるので、定義の段階では事象に付随する偶発性の影響はない。

次に、認識規準では、IASB(1989)の蓋然性認識規準と測定信頼性認識規準から、(a)

図表4 概念フレームワークにおける負債の定義と構成要素の認識要件

IASC の概念フレームワーク (1989)	IASB の概念フレームワーク (2018)
<p><負債の定義> 過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの (para.4.4(a))</p>	<p><負債の定義> 過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務 (para.4.26)</p>
<p><財務諸表の構成要素の認識規準> (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか又は企業から流出する可能性が高く、かつ、 (b) 当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している (para.4.38)</p>	<p><財務諸表の構成要素の認識規準> (a) 資産または負債及び結果として生じる収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報を提供すること、 (b) 資産または負債及び結果として生じる収益、費用又は持分の変動の忠実な表現を提供すること (para.5.7)</p>

目的適合性のある情報認識規準と (b) 忠実な表現認識規準に替わっている。この変更については「(IASC (1989) の蓋然性規準と測定信頼性規準は－筆者) 実務的ではあったものの、主観的なものでもあったと判断し、新フレームワークにおいては、これらの認識要件の代わりに直接、質的特性を参照することとした」(川西 (2018) 76頁) といわれている。この認識の段階でも、目的適合性と忠実な表現を満たすか否かで認識するか否かが判断されるので、定義と認識では事象に付随する偶発性ないし蓋然性に関わる直接的な影響はないと考えられる。

前述の3つの蓋然性に対するアプローチのいずれを採用するかによって認識の可否と測定金額の違いが生じ、同じ事象に対する会計処理であっても異なる可能性を生むが、新しい概念フレームワークでは定義と認識の段階におけるその影響を排除している。そこで、蓋然性の会計処理への影響は、質的特性である目的適合性と忠実な表現の観点から判断されることになる。

(2) 質的特性

IASB (2018) における質的特性は、基本的質的特性として目的適合性と忠実な表現、

補強的質的特性として比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性が示されている。

目的適合性については「目的適合性のある財務情報は、利用者が行う意思決定に違いを生じさせることができる」(IASB (2018) para.2.6) と示され、忠実な表現については「完璧に忠実な表現であるためには、描写は3つの特性を有する。それは『完全』で、『中立的』で、『誤謬がない』ということである。もちろん、完璧というものは仮に達成可能だとしても稀である。当審議会の目的は、それらの特性を可能な範囲で最大化することである。」(IASB (2018) para.2.13) と示されている。

そして、この目的適合性と忠実な表現はトレードオフの関係にあるといわれ、「一部の場合には、見積りを行う際に含まれる測定の不確実性の水準が、見積りが経済現象の忠実な表現を提供するか否かに疑問が生じる程度に高いことがあるかもしれない。そのような一部の場合には、もっとも有用な情報は、見積りの記述と、その記述に影響する不確実性の説明を伴った高い不確実な見積りであるかもしれない。別の場合、その情報がその現象についての十分に忠実な表現を提供しなければ、もっとも有用な情報は、少し低い目的適合性となるが、低い測定の不確実性となる別

の種類の見積りであるかもしれない。限られた状況では、有用な情報を提供する見積りがないかもしれない。この限られた状況ではある見積りによらない情報を提供する必要があるだろう。」(IASB (2018) para.2.22) と説明されている。このことから、偶発事象についての情報の有無が財務報告書利用者の意思決定に影響を与えることを前提とすると、偶発事象については忠実な表現をどのように理解し、会計処理に反映するかに関する考慮の影響が大きいと考えられる。

また「あくまでも『有用な情報』を時価測定ないし現在価値測定に基づく『非常に不確実性が高い見積り』とし、反対に限定された状況において歴史的原価が測定に基づく『見積りを行わない情報』・中略・という位置づけを与えているところに、IASBの時価(現在価値)を重視する基本的な思考が表れている」(岩崎 (2019) 73頁) という特徴も指摘されている。上記のようなトレードオフの関係があるけれども、まずもって目的適合性がある不確実性の高い見積りが考慮されることから、偶発性ないし蓋然性の存在が認識に対して大きな影響を与えないと考えられる。

そして「質的特性の抽象度が高いことと、多数の考慮事項が示されていることにより全体として相当複雑なものとなっている」(岩崎 (2018) 27頁) と指摘されることから、財務諸表の構成要素の認識と測定には、財務諸表作成者ないし経営者の判断への依存度が

高まったとみることもできるだろう。

3. ASBJが提案した蓋然性規準

IASB (2018) の公開草案の時点から蓋然性が定義や認識規準から削除されることが示された際に、ASBJはコメントレータにおいて蓋然性認識規準を概念フレームワークにおける認識規準の一部として維持すべきであるという提案をしている (ASBJ (2015a) para.60)。その際、公表されたASBJ (2015b) では、概念フレームワークには、認識規準に関する議論の一部として蓋然性認識規準を堅牢に定めるという明確な役割がある (ASBJ (2015b) para.22) と示されている。

そのうえで、ASBJ (2015b) では、すべての認識対象に対して蓋然性規準の適用を提案しているのではなく、対象となる「事象」を図表5のように「取引」と「その他の事象」を分け、前者には不要、後者には必要であることを示している。

その区別については、以下のように説明されている (ASBJ (2015b) paras.36 ~ 38)。

移転される又は受け取る対象物と交換に現金を受け取る又は支払う交換取引の場合には、取引の当事者が推定する将来キャッシュ・フローの発生シナリオ及び可能性を取引価格に反映すると考え、その場合の不確実性の影響は取引価格に反映されるとみている。また、非交換取引を含めた他の種類の取引の場合における不確実性の影響は、移転又は受取りがされる対象物の価値に反映され、当初認識時

図表5 「事象」、「取引」、「その他の事象」の区分

事象	
取引	その他の事象

(注) 事象…企業に影響をもたらす出来事
取引…二者又はそれ以上の当事者間で価値ある何かの移転
その他の事象…取引以外の事象

出典：ASBJ (2015b) para.34

に資産または負債の測定に適切に反映されるとみている。このように、「取引」に含まれる事象から生じる権利又は義務から創出される資産又は負債については蓋然性認識規準が不要であるとされる。

これに対し、「その他の事象」から生じる権利又は義務の場合には、当初に移転される又は受け取る価格（取引価格など）がなく、これを財務諸表に認識する場合には権利又は義務から生じる将来キャッシュ・フローを見積もる必要があるため、この場合には不確実性の影響を認識で反映することが少なくとも必要であるとされる（ASBJ（2015b） para.42）。

このような事象の区別は、「その他の事象」の次の2つの特徴からなされる。

1つは「その他の事象」には「存在の不確実性」があり、将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローを伴う企業の資産又は負債を創出するトリガー事象⁷⁾が必ずしも明確でない（ASBJ（2015b） para.42）ことである。「取引」とされている事象は、取引の当事者間で何らかの権利と義務の移転があるために、その事象の存在自体は明らかであるが、「その他の事象」そのような状況がない。

もう1つは「その他の事象」から生じる権利又は義務の場合には、通常、企業が第三者に権利又は義務を移転する実際上の能力を有していないこと（ASBJ（2015b） para.45）である⁸⁾。このことは、企業がそれを第三者に権利又は義務を移転して当該権利又は義務からのキャッシュ・フローを生成するという選択がほぼ不可能であることを意味するため、期待値を使用して不確実性を反映した場合、財務諸表に認識される金額の目的適合性が低下することになり、将来キャッシュ・フローの見通しを評価するための予測価値を有さな

いことになると説明される（ASBJ（2015b） para.45）。

このように、ASBJは財務諸表への認識対象となる事象について、事象の存在が確実な「取引」と、不確実な「その他の事象」とに分けて、後者に蓋然性認識規準の必要性を主張している。また、そのような事象に対して期待値を使用し、その不確実性を表すことが目的適合性の低下となることを示しているので、事象の存在が確実であり、より生じそうな程度での蓋然性の程度を想定していると考えられる。その場合、最頻値によるものか、累積的蓋然性の中のもっとも蓋然性の高いものにより判断されることになるだろう。

なお、「その他の事象」は時間経過に伴い、トリガー事象の結果として「取引」を生じされる場合があることが示され（ASBJ（2015b） para.43）、この点については第I章でみたJICPA（2019）における時間経過によって不確定な事象の生起や金額に関する内容が明確になるという仮定①と同じことを考慮しており、JICPA（2019）でガイダンスの必要性が提案されている事象は、ASBJ（2015b）で蓋然性認識規準が必要であるとされている「その他の事象」に含まれることになると考えられる。

IV 結びに代えて

偶発事象の会計処理には、その性質から財務諸表作成者ないし経営者による判断ないし見積りが含まれることは避けられない。JICPA（2019）で示されていたような現在の実務の状況から、財務諸表の比較可能性を確保するためには、損失や負債の発生可能性とその金額の見積りの可能性の程度を示し、かつ検証可能なレベルの判断基準として何らか

の指針（ガイダンス）は必要であると考えられる。

しかし、発生の可能性すなわち蓋然性の判断については、最頻値蓋然性、累積的蓋然性、加重平均蓋然性といった見方があり、蓋然性そのものにも解釈の余地が存在する。そのうえで、いずれが妥当であるかは、財務諸表に計上すべき認識対象を何とみるのかという目的に依存すると考えられる。このような同じ事象に対する会計処理であっても蓋然性の理解によって異なる結果となる可能性を生むことに対して、IASB（2018）の概念フレームワークは、定義と認識の段階で蓋然性の影響を排除し、質的特性である目的適合性と忠実な表現の観点から判断することとしている。

目的適合性のある財務情報は利用者の意思決定に違いを生むものであり、偶発事象についての情報の有無が財務報告書利用者の意思決定に影響を与えるので、目的適合性の観点からは認識対象が広くとらえられると考えられる。この場合、忠実な表現をどのように理解し、会計処理に反映するかが問題となるだろう。

IASBが有用な情報を時価測定ないし現在価値測定に基づく「非常に不確実性が高い見積り」をもっとも有用なものないし目的適合的なものとみた場合、偶発事象の存在を広くとらえることのできる加重平均蓋然性（期待値）が広く使用されることになるだろう。しかし、前述のように加重平均蓋然性（期待値）は、一定程度の検証可能性を満たしたうえで使用されるであろうが、財務諸表作成者ないし経営者の判断したシナリオの蓋然性に依存するものである。また、事象が生起しなかった場合も含め、実際のキャッシュ・フローとは無関係な数値を計上することになる。

このような定義と認識の問題をすべて財務情報の質的特性に求めることに対し、ASBJは認識対象となる事象を「取引」と「その他の事象」に分けることによって、事象の存在が不確実な後者に対して蓋然性認識規準を適用する提案をしている。いわゆる偶発事象は後者に含まれる。認識規準で蓋然性に関する判断を求める場合、事象の生起の可能性の高さを具体的に財務諸表作成者ないし経営者が説明するように求めることが比較可能性を保つうえで大切になる。

そのうえで、JICPA（2019）で指摘されている開示の適時性と、財務諸表の利用者に対して不正確ないし不確実な情報を提供する可能性を考慮した上での免除事項の設定という配慮も必要であろう。

最後に、加重平均蓋然性（期待値）を利用した測定は、我が国でも資産除去債務の測定などで使用されている。我が国の指針（ガイダンス）を検討する際に、上記のような経営者の説明を加えたうえで、ASBJのように事象を区別する方法に加え、母集団の大きな項目のみに限るといった加重平均蓋然性（期待値）の使用を限定する方法もあると考えられる。

<注>

- 1) 発生の可能性に関する判断は、資産と負債との間で必ずしも対称的になされるわけではなく、このような非対称性の一部は、伝統的に、投資家の意思決定に有用な情報の提供とは別の観点から保守性あるいは保守的思考と呼ばれ、定着してきた（ASBJ（2006）第4章第7項注（1））ため、以下は一部に資産についての設例や記述があるが、基本的に偶発事象と表記している場合でも偶発負債ないし偶発損失に内容を限定する。

- 2) アナリストの立場から偶発事象の重要性、ガイダンスの必要性や開示の充実の必要性が指摘されている（岩崎（2018）52～54頁）。
- 3) なお、費用収益中心観的な引当金の会計基準と位置づけられ、引き当てる費用の認識と測定が費用性支出の期間配分というフロー概念で説明される（松本（2000））が、財務諸表の構成要素を資産と負債から定義する資産負債中心観における資産負債の定義を満たしたものの認識し、測定するという点と蓋然性の理解に違いが生ずるか否かについては検討課題と考えている。
- 4) ここで示されている設例は、宝くじ券を保有している立場からの設例であり、資産に関するものであるが、負債にも同様に適用可能であると示されている（G4+1（1996）p.10.）。また、本文献については加藤（1996）を参照されたい。
- 5) $\$ 100 = (.0001 \times \$ 1,000,000) + (.9999 \times \$ 0)$
- 6) $\$ 100 = (.0001 \times \$ 100,000) + (.0010 \times \$ 10,000) + (.0100 \times \$ 1,000) + (.1000 \times \$ 300) + (.0400 \times \$ 100)$
- 7) トリガー事象については「他者から経済的資源を受け取る企業の権利又は他者に経済的資源を移転する企業の義務を識別する」（ASBJ（2015b）para.43）とも説明されている。
- 8) これには、次の2つの場合が示されている（ASBJ（2015b）para.45脚注20）。
- (a) (i) 企業がある対象物を第三者へ移転することによって当該対象物からのキャッシュ・フローを実現することができる市場へのアクセスを有していない、又は (ii) 将来キャッシュ・フローの発生シナリオ及びその可能性を企業及び第三者が合理的に知っていないという理由で、企業は権利又は義務の移転先を見つけることができない。
- (b) 企業が資産又は負債を移転することが法的に又は実質的に制限されている。

<参考文献>

岩崎（2019）：岩崎勇「有用な財務情報の質的特性」
岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』税

- 務経理協会、2019年5月。
- 岩崎（2018）：岩崎伸哉「徹底解説 IFRSの新概念フレームワーク」『旬刊 経理情報』No.1517、2018年7月10日号。
- 加藤（1996）：加藤盛弘「将来事象への認識の拡大」『産業経理』Vol.56 No.2、1996年。
- 川西（2018）：川西安喜「2018年3月29日公表 改訂版・IASB概念フレームワークのポイント」『企業会計』Vol.70 No.7、2018年7月。
- 松本（2000）：松本敏史「引当金会計理論のフレームワーク」井上良二編著『制度会計の論点』税務経理協会、2000年7月。
- ASBJ（2006）：企業会計基準委員会 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」2006年12月。
- ASBJ（2015a）：ASBJ「公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』に対するコメント」2015年11月。
- ASBJ（2015b）：ASBJ, *Recognition Criteria in the Conceptual Framework* (ASBJ Short Paper Series No.2 Conceptual Framework), Nov.2015. (企業会計基準委員会 「概念フレームワークにおける認識規準」(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) 2015年11月(仮訳)。)
- G4+1（1994）：L.Todd Johnson (principal Author)、*Future Events; A Conceptual Study of Their Significance for Recognition and Measurement*, FASB, 1994.
- IASC（1989）：International Accounting Standards Committee, *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*. (IFRS財団編 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準（2018）』中央経済社、2018年11月。「フレームワーク（1989）残っている本文」の部分のみを使用している。)
- IASB（2018）：International Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for Financial Reporting 2018*, Mar.2018.
- JICPA（2019）：日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第16号「偶発事象の会計処理及び開示に関する研究報告」2019年5月。