埼玉学園大学・川口短期大学　機関リポジトリ

国際会計基準における偶発事象会計の展開：現在の義務と待機義務の概念を中心として

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2017-07-28 キーワード (Ja): キーワード (En): contingencies, present obligation, stand ready obligation, liabilities 作成者: 大塚, 浩記 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/904

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

国際会計基準における偶発事象会計の展開
― 現在の義務と待機義務の概念を中心として ―

The Development of Accounting for Contingencies in IAS

大　塚　浩　記
OTSUKA, Hironori

Ⅰ　はじめに

国際会計基準（以下、IASとする。）の偶発事象（contingencies）に関する会計処理は、主に国際会計基準委員会（以下、IASCとする）が1978年に公表した国際会計基準第10号「偶発事象および後発事象」（以下、IASC［1978］とする。）と1998年に公表された国際会計基準第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」（以下、IASC［1998］とする。）[1]、国際会計基準審議会（以下、IASBとする）が2005年に公表した公開草案「IAS37とIAS19への改訂案」（以下、IASB［2005］とする。）に示されている。

IASC［1998］は、引当金（provisions）と偶発事象の会計処理を示す基準として公表された。IASC［1998］では負債として認識される引当金と負債として認識されない偶発事象（偶発負債と偶発資産）とに区別している。

IASB［2005］は、様々な提案をしているが[2]、用語という点ではIAS37のタイトルを「非金融負債（non financial liabilities）」とすることを提案し、基準から「引当金」という用語を除くことを提案している。それは、IASC［1998］で引当金は負債の１つであるとしたものの、それが他の負債と異なる特別な用語ではないことを明確にするための措置であるといわれている（IASB [2005] para. BC75）。また、偶発事象については、偶発資産についての規定を無形資産に関する基準であるIAS38に委ね、IAS37では「偶発負債」という用語を削除する提案もしている。

しかし、IASB［2005］に対しては、様々な項目についてのコメント・レターが受け取られ、最終基準としての公表は、2006年２月の段階で2007年５月以降となることが予定されているように、IASB［2005］は多くの論点を含んだ公開草案である[3]。

そこで、IASC［1998］とその改訂案であるIASB［2005］における定義等の特徴を確認し、2006年になってコメント・レターの分析を反映してIASBの再審議が行われた主要なテーマである現在の義務に関する不確実性と待機義務に関する論点を整理することとする。

Ⅱ　現行IAS37とその改訂案の特徴

１　現行IAS37（IASC［1998］）の特徴

（１）引当金と偶発負債の定義

IASC［1998］は、負債として認識される引当金と認識されない偶発負債とに分けて定義

キーワード：偶発事象、現在の義務、待機義務、負債
Key words ：contingencies, present obligation, stand ready obligation, liabilities

を示している。

まず、引当金は「時期または金額が不確実な負債」（IASC [1998] para. 10）と定義され、負債であることを明確にしている。そして、負債は「過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済には経済便益をもつ資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの」（IASC [1998] para. 10）である。そこで、引当金は現在の義務[4)]であるという意味で負債であるが、不確実性が伴うために他の負債と区別可能であることが説明されている（IASC [1998] para. 11）。

偶発負債は「（a）過去の事象から生じ、その存在が完全に企業の支配下にない１つまたはそれ以上の不確実な将来事象の生起または非生起によってのみ確認される発生しうる義務（possible obligation）、または（b）過去の事象から生じているが、次の理由で認識されない現在の義務。（ⅰ）経済便益を具体化する資源の流出が義務を決済するために要求されるという可能性が高くない、または（ⅱ）義務の金額が十分な信頼性をもって測定不可能である。」（IASC [1998] para. 10）と示されている。つまり、発生しうる義務と認識規準を満たさない現在の義務に対して偶発負債という用語が使用されている。

（２）引当金の認識と測定

引当金の認識規準は「（a）事業体に過去の事象の結果として現在の（法的または推定的）義務があり、（b）経済便益を持つ資源の流出がその義務を決済するために要求されるという可能性が高く、（c）信頼可能な見積がその義務の金額について可能である。」（IASC [1998] para. 14）と示されている。定義を満たすことに加え、蓋然性規準と測定可能性規準の２つの認識規準をおいていることはIASC［1978］以来変わらないが、認識対象は損失ではなく負債であるために現在の義務の存在が重視されるものとなっている。なお、「稀に、現在の義務があるか否かが明確でない場合がある。このような場合、すべての利用可能な証拠を考慮して、貸借対照表日に現在の義務が存在しているという可能性が存在していないという可能性より高ければ、過去の事象が現在の義務を創り出しているとみられる。」（IASC [1998] para. 15）と示されているように、蓋然性は発生可能性が50%以上を境界として満たされると考えられている。

測定については「引当金として認識される金額は、貸借対照表日に現在の義務を決済するために要求される支出の最善の見積でなければならない。」（IASC [1998] para. 36）と示されている。また、企業が貸借対照表日に第三者に現在の義務を移転するために合理的に支払うことになる金額も上記の最善の見積となる（IASC [1998] para. 37）。

さらに、引当金が母集団の大きい項目に関係している場合、義務はすべての起こりうる結果にそれぞれの関連する確率をかけて加重平均して見積もる期待値を採用することが示されている（IASC [1998] para. 38）。同種の取引をまとめて金額を見積もる方法はIASC［1978］でも採用されているが、起こりうる結果の確率を反映した期待値を採用していることが特徴といえる。

２ 「IAS37への改訂案（IASB［2005］）」の特徴

IASB［2005］で提案されている内容の中でも、中心的な項目である用語、認識および測定については次のように特徴づけることがで

きる。

（1）非金融負債という用語の使用と引当金・偶発負債という用語の削除

IASB［2005］では、タイトルにも本文にも引当金という用語を使用していない。その代わりに、非金融負債がタイトルとなり「IAS32に定義される金融負債以外の負債」（IASB [2005] para. 10）と定義されている。他の基準の範囲に含まれていないことを前提に、IASC［1978］では偶発事象、IASC［1998］では引当金と偶発負債・偶発資産が基準の対象であり、不確実性を伴う事象がタイトルをなしていたが、IASB［2005］は金融負債以外の負債に関する包括的な基準となり、以前よりその対象を広げた印象を受ける[5)]。

また、引当金と偶発負債はその用語自体が削除されている。しかし、負債の定義は「枠組み」（IASC [1989]をいう。）と同じであり、負債の定義の特徴である現在の義務についても法的義務と推定的義務が示され、それらの定義も現在の義務であることを明確にしていること以外にIASC［1998］と変わっていない。なお、現在の義務は、その義務を回避する余地をほぼなくす過去の事象（義務発生事象）の存在、事業体の将来の行動から独立した存在、義務を課す別の主体の存在などを伴う法的義務または推定的義務であり、約束の禁反言句（promissory estoppel）を含む（IASB [2005] paras. 13-19）。

そして、引当金と偶発負債という概念を用いずに、現在の義務という概念を分析することによって次のように偶発事象を整理しようとしている。

偶発事象に関する内容については、無条件義務（unconditional obligation）と条件付義務（conditional obligation）という新たな概念の導入を提案している。すなわち「いくつかの場合に、負債を決済するために要求されることになる金額に１つまたはそれ以上の不確実な将来事象の生起または非生起にかかわる偶発事象がある（または、条件が付く）けれども、事業体に負債があるという場合に、事業体は過去事象の結果として２つの義務－無条件義務と条件付義務－を負っている。」（IASB [2005] para. 22）という理解である。この概念が導入されることにより、認識される負債はすべて無条件義務であるという理解を生み、蓋然性認識規準の削除に結び付いている。

なお、偶発負債という用語についは、次の理由で削除される（IASB［2006g］）。それは、認識されない現在の義務と起こりうる義務という２つの異なる概念を規定するためにこの用語が使用されているので定義が混乱していること、現在の義務を偶発負債とすることが矛盾すること、起こりうる義務を負債として記述することが誤りであることの３つである。

（2）蓋然性認識規準の削除と待機義務[6)]

現在の義務の新たな分析は、IASB［2005］の最大の特徴である認識規準を「(a) 負債の定義が満たされ、かつ（b）非金融負債が信頼性をもって測定可能である」（IASB [2005] para. 11）としたことであり、IASC［1978］とIASC［1998］に示されていた蓋然性認識規準を削除する提案をもたらしている。

条件付義務とは生起することが確実でない事象の生起を履行の条件とする義務であり、無条件義務とはその履行義務を果たすために時間の経過以外に何も要求されない義務である（IASB [2005] para. BC11）[7)]。そして、無条件義務から生ずる負債は、不確実な将来事象

が生起する（または生起しない）という蓋然性から独立して認識され、将来事象についての不確実性は認識される負債の測定に反映される（IASB [2005] para. 23）。そして、無条件義務は単独で存在するが、条件付義務は関連する無条件義務に付随して存在すると理解され、その上で、現在の義務である負債は無条件（非偶発的）義務からのみ生じ、条件付（偶発的）義務から負債は生じないとしている（IASB [2005] para. BC11）。

したがって、これまで蓋然性についての判断が必要であるとみられていた不確実性を伴う事象も、その事象を特徴づける不確実性なてん末をもたらす条件付義務と、その条件付義務が付随している何らかの無条件義務とを合わせもつ事象であるとみているということができる。したがって、不確実性は条件付義務の部分に限定され、しかも条件付義務は負債の定義を満たす何らかの無条件義務の存在を前提とするために蓋然性の問題は生じないことになり、蓋然性認識規準を削除することに結び付いている。

そして、上記の不確実性を伴う事象に存在する無条件義務を待機義務（stand ready obligation）と言い換え、「不確実な将来事象が生起すれば（または、生起しなくても）、条件付義務の履行を待機する無条件義務が企業にある」（IASB [2005] para. 24）と説明している[8)]。また、「対象となるある一定期間のうちにある将来事象が発生又は発生しないことを条件に決済が行われる債務である」（山田［2006b］55頁）とも説明される。すなわち、待機義務とは当該将来事象が生起した場合には条件付義務を履行しなければならないので、将来事象のてん末とは無関係に貸借対照表日時点ではその履行の準備を企業が完了し、待機している状態のことをいう義務であり、将来事象の生起とは無関係に何らかの一定期間の経過後に決済される義務を意味している。

このように、従来は、将来事象の生起・非生起に関する不確実性が認識に影響を与えてきたが、この概念の導入によって構成要素の不確実性は解消され、認識に影響を与えないと説明されるようになった。この意味で、IASC［1978］の偶発事象の中から認識される項目を抽出したり、IASC［1998］の認識される負債と認識されない偶発負債を判別したりするといった必要はなくなっている。

（３）期待キャッシュ・フロー・アプローチ

「将来事象についての不確実性は認識される負債の測定に反映される。」（IASB [2005] para. 23）というように、蓋然性認識規準を削除するという理解は不確実性を測定に反映する提案に結び付いている。測定される金額が「企業が現在の義務を決済するまたは貸借対照表日時点に第三者にその義務を移転するために合理的に支払うことになる金額」（IASB [2005] para. 29）であるという文言はIASC［1998］と変わらない。

しかし、「非金融負債を見積もるための基礎は期待キャッシュ・フロー・アプローチであり、それは、起こりうる結果の範囲を反映する複数のキャッシュ・フロー・シナリオが関連する蓋然性によって加重平均されるというものである。期待キャッシュ・フロー・アプローチは同種の義務の集合に対する負債と単一の義務に対する負債のいずれを測定するためにも適切な基礎である。…最頻値で測定される単一の義務に対する負債は、事業体が義務を決済または第三者に移転するために合理的に支払うことになる金額を必ずしも表さ

ない。」（IASB [2005] para. 31）と説明されている。IASC［1998］では母集団の大きな同種の義務に対しては期待値による測定が採用されていたが、ここでは単一の義務に対しても採用するように提案している。

このように、IASB［2005］は認識される負債を無条件義務という概念で統一して説明可能であるという理解のもとで、不確実性を伴う偶発事象は無条件義務と条件付義務とセットで理解することを提案している。そして、条件付義務が独立して存在しないという理解から構成要素の存在に関する不確実性は解消されるために蓋然性認識規準を削除し、その代わりに金額や時期に関する不確実性（ないし偶発性）の影響を測定に反映することに特徴がある。そこで、次章ではこれらの特徴のうち、コメント・レターの分析を行った上で再検討がなされ、蓋然性認識規準の削除の原因となった現在の義務について議論を整理する。

Ⅲ　現在の義務に関する不確実性と待機義務

1　現在の義務に関する２つの不確実性

IASB［2005］に提案された認識原則に関連する諸問題の再審議は、受け取ったコメント・レターから蓋然性認識規準の削除に対する反対や関心から「現在の義務に関連する経済便益を具体化する資源の流出についての不確実性」と「現在の義務の存在についての不確実性」という２つの不確実性の源泉を分析することから始めている（IASB [2006c] para. 6）。具体的には、「枠組み」と一致しないという指摘であり、その一致しない項目は負債の定義と認識規準の２点である（IASB [2006c] para. 7）。

（１）負債の定義にある不確実性

負債の定義は「過去の事象から生ずる事業体の現在の義務であり、その決済は事業体から経済便益を具体化する資源の流出をもたらすと期待されるもの」（IASB [1989] para. 49(b)）である。この中の「期待される（expected to）」が確実性の程度について特定の水準を要求していると理解すれば、IASB［2005］と一致しないことになる。

しかし、このような理解に対して、「期待される」の意義は「負債として認識されるためには、経済的便益を具現する資産の企業からの流出をもたらすある程度の確からしさを求めるものではなく（より一般的に将来に起こる事象は確定した事象ではないという程度の意味で用いられていると考えられる。）、このことを明確にする必要がある」（山田［2006b］54頁）とされた。つまり、定義に蓋然性を含む表現がみられるが、その表現は特に限定的な意義を認めずに使用されているという理解が確認されている[9)]。

（２）認識規準にある不確実性

「枠組み」には「当該項目に関連する将来の経済便益が、企業に流入するかまたは企業から流出する可能性がかなり高い」（IASC [1989] para. 83(a)）が認識規準の１つとして示されている。しかし、この規準の削除によって、現在の義務が存在しているか否かが不明確な場合の諸項目、または貸借対照表から将来キャッシュ・アウト・フローの低いまたはほとんどないという見込みしかない負債を貸借対照表から除外するための有用なスクリーンがなくなる（IASB [2006d] para. 7）や要素の不確実性が生ずる場合の状況で現在の義務が存在するか否かを決定する際に役立つ

実用的手段（pragmatic tool）が蓋然性である（IASB [2006d] para. 12）という指摘がある。

審議の結論から示せば、IASB［2005］の説明・指針が不十分であり、これを判断するための追加指針が最終基準に含められることになった（IASB［2006 e］）。したがって、この認識規準と関係においても「枠組み」と矛盾するものではないという方針で議論が進んでいるとみられる。

IASBスタッフの資料によれば、「枠組み」がどのような識閾を蓋然性で意味するかを説明していないことと、蓋然性認識規準を負債の確認と測定間の中間段階とみているが、IASB［2005］ではその規準が常に満たされているので、そのような中間段階が余計なものであるとみていることが示されている（IASB [2006f] paras. 19-21）。すなわち、負債が確認されれば（定義を満たせば）、蓋然性はすでに認識されるレベルにあると判断しているとみられる[10]。

IASB［2005］は、負債の定義を満たすことと信頼性をもって測定が可能であることを認識規準としているので、この現在の義務の確認がうまく行われることが重要な論点の１つといえる。ただし、測定にすべての不確実性が反映できることを議論の前提としているので、測定の議論の結果によって結論が変わる可能性もある。この点も含めて、「枠組み」との関係では、負債の定義のレベルでは結論を得ているが、この「枠組み」の認識規準のレベルでは関係では結論が出ていない[11]。

２　待機義務

負債の定義や現在の義務と蓋然性の関係に関連して、待機義務という概念の導入が蓋然性認識規準の削除に関連する。

前章のとおり、待機義務は当該将来事象が生起した場合には条件付義務を履行しなければならないので、将来事象のてん末とは無関係に貸借対照表日時点ではその履行の準備を企業が完了し、待機している状態のことをいう義務であり、将来事象の生起とは無関係に何らかの一定期間の経過後に決済される義務である。この待機義務に対しては、概念が広すぎるということと、一般のビジネス・リスクとの区別が不明確なことについてコメントが寄せられている（IASB [2006d] para. 8）。

この待機義務を検討する際の資料として、「契約に基づく設例」と「そうでない設例」が示され、それぞれに「待機義務ないし負債が存在する時点を明確にする設例」と「それに条件を加えた設例」が示されているので（IASB [2006e] paras. 28-68）、そこに反映されている論点をみてみよう。

（１）契約に基づく待機義務の設例

契約に基づく待機義務の設例は、次の２つである。

・シナリオ１：事業体XはCDプレーヤーを販売する事業を行っている。事業体Xは製品保証をつけてCDプレーヤーを販売している。製品保証は、販売日から１年以内に欠陥が発生したCDプレーヤーを交換または修理することを事業体に要求する。事業体Xは顧客保護法が適用されない司法圏で操業している。事業体Xは、その欠陥が製品保証の期間と条件の範疇にない限り、欠陥を発生したCDプレーヤーを交換修理する約束はない（IASB [2006d] para. 28）。

・シナリオ２：事業体Zは事業体Xと同一のCDプレーヤーを販売しているが、製品保証をつけていない。事業体Zは顧客保護法

を施行している司法圏で操業している。この法律は顧客に小売販売されたすべての商品が目的に適うように販売されることを要求している。事業体Xは、販売されたCDプレーヤーが顧客保護法の支配下におかれない限り、欠陥を発生したCDプレーヤーを交換または修理しない（IASB [2006d] para. 33）。

シナリオ１については、次の説明がある（IASB [2006d] paras. 29-30）。事業体Xには負債（現在の義務）がある。その負債は、製品保証に基づいて交換または修理の請求を待機している無条件義務である。そして、この負債の義務発生事象は、製品保証つきでの販売である。

これに対して、シナリオ２の事業体Zについては、２つの見解が提示されている（IASB [2006d] paras. 34-42）。１つは義務発生事象を「関連する法律の条件下での製品の販売」とする見解Aであり、もう１つは義務発生事象を「欠陥のある製品の販売」とする見解Bである。見解Aによれば事業体Zが置かれている状況はシナリオ１と実質的に同じであり、販売したすべての製品に対する待機義務があるとみる。しかし、見解Bによれば、販売時点で欠陥がある製品に対する負債しかないとみる。

おそらく、見解Bで負債が認識されるのは、製品についての欠陥を顧客が指摘して事業体Zがその事実を認知した時点、あるいは顧客が交換なり修理なりを請求してきた時点ではないかと考えられる。

このシナリオ２についての結論は示されていない[12)]。シナリオ２で説明しようとしている内容は、事業体Xのように自らの行動である販売時の契約によって義務を生じさせている状況と、すべての企業に影響する顧客保護法がある状況を対比させ、シナリオ２が一般ビジネス・リスクの設例であることを示そうとしていると考えられ、見解Bによる会計処理を妥当なものすることを意図していると思われる。

（２）契約に基づかない待機義務の設例

契約に基づかない待機義務の設例は、次の２つである。

・シナリオ３：事業体Yは職業上の健康と安全に関する法律がある司法圏で操業している建設会社である。この法律は事業体にこの法律の違反によって引き起こされた作業場での被害に関連にする医療費を支払うことを要求する。事業体Yに健康と安全に関する法律によって要求される作業場での被害という財務的結果を生む見込みを創り出す過去の実務の方針またはパターンはない。

20X0年12月31日時点で、事業体Yの経営者は、建設現場におけるなんらの危険にも気付いておらず、事故もまったくない（IASB [2006d] para. 53）。

・シナリオ４：事業体Yは建設業で操業を続けている。20X0年12月31日以来、職業上の健康と安全に関する法律の変更はない。

20X1年６月30日時点で、事業体Yの経営者は足場の問題に気付いている。この問題は危険の定義を満たし、健康と安全に関する法律の違反である。20X1年６月30日時点で、この危険の結果としての事故は記録されていない（IASB [2006d] para. 59）。

シナリオ３については、次の説明がある（IASB [2006d] paras. 54-57）。事業体Yには負債（現在の義務）がない。それは、法律の存在が一事象ではなく現状（the status quo）で

あり、過去の事象が存在していないという理解である。また、（これらの規則を条件に事業を操業することを止める以外に）事業体Yに健康と安全に関する法律に対するエクスポージャーを避ける余地はほとんどまたはまったくない（すなわち、実際の事故などとは無関係に、法律遵守に失敗するかもしれないという結果を待機している）という反対意見を想定しながらも、健康と安全に関する法律に対するエクスポージャーが一般ビジネス・リスクとみている。

これに対して、シナリオ４の事業体Yについては、２つの見解が提示されている（IASB [2006 e] paras. 60-66）。１つは事業体Yに負債がないという見解Aであり、もう１つは事業体Yに負債があるとする見解Bである。

見解Aは20X1年６月30日時点で、入手可能な証拠が危険の結果として事故が生じておらず、それゆえ潜在的な資源の流出がないことを根拠としているのに対し、見解Bは事業体Yが健康と安全の規則に違反し、その財務的結果を受け入れるために待機しており、その行動の財務的結果を避ける余地がほとんどまたは全くなく、危険が事故を引き起こす（または引き起こさない）不確実性は負債の測定に反映されるとしている。

シナリオ３については反対意見があることを想定した上での結論を示し、シナリオ４についての結論は示されていない[13]。シナリオ３と４は、企業が操業している事業環境の一例として法律を位置づけ、その状況下で現在の義務の有無についての判断材料を提供している。

まず、シナリオ３では、何らかの法律が施行されていること自体がその法律に従う（従うであろう）という待機義務を創り出しているわけではないことを示していると考えられる。おそらく、ある法律の施行下で法令を遵守した操業が現在の義務を引き起こすのではなく、その操業を取り巻く状況は一般ビジネス・リスクといえるだろう。また、その意味でシナリオ２の見解Bと同様の状態にあるという意味で一貫した判断となるだろう。

シナリオ４はシナリオ３の状況に違法の状態すなわち何らかの事故が生起する原因が存在し、認知しているという条件を加えた場合の判断を示そうとしていると考えられる。この場合、作業場での事故の発生を義務発生事象とみれば見解Aが妥当な判断になるだろうし[14]、違法状態での操業ということを義務発生事象とみれば見解Bが妥当な判断になるだろう。おそらく、IASB［2005］で示そうとしている内容は見解Bを採用するという確認のための設例であると考えられる。

したがって、シナリオ４について現在の義務の特徴を確認すれば、その義務を回避する余地をほぼなくす過去の事象（義務発生事象）は違法状態での操業、すでに作業を行っている現場に危険が存在しているので事業体の将来の行動から独立しており、義務を課す別の主体は作業員と解釈できる。ただし、事業体の義務発生事象と将来事象からの独立性については、危険要素を認知した際に、それを取り除く回避措置が可能であるので、経営者が現状のまま操業を続ける意思の確認が必要であると思われる。

もっとも、このように違法状態で事故を無期限に待機するという意思の表明を前提とする場合、それを負債として認識し、開示するとは思えないので、一般には、その危険の回避が完了するまでの状況において待機義務が存在するということになると思われる。すな

わち、シナリオ１では保証期間、シナリオ４では危険の認知からその回避までというように、「待機」概念には何らかの期間が明確でなければ、一般のビジネス・リスクとの区別が困難であると考えられる。

Ⅳ　結びに代えて

１　蓋然性認識規準の削除

国際会計基準における偶発事象会計は、偶発損失を認識するための基準から何らかの不確実性を伴う負債を認識するための基準へと展開してきた。不確実性の解消は何らかの将来事象の生起または非生起に依存するため、会計処理には必ず判断が入る。そして、負債認識に必要な判断の中心は、現在の義務の存在になった。現在の義務の存在が負債認識の出発点であることはIASC［1998］から国際会計基準の中で一貫しているが、IASB［2005］は現在の義務について、無条件義務と条件付義務という概念と待機義務という概念の導入を提案している。そこでの論点は次の点にあると考えられる。

まず、「枠組み」との関係で多く点が指摘され、中でも負債の定義のレベルでは結論を得ているが、枠組みの認識規準のレベルとの関係では結論が出ていない点である。実際に、「枠組み」に認識規準の１つとして蓋然性認識規準が含まれている以上、「枠組み」を前提とすれば、その解釈を変えてでもその意義を明確にして蓋然性認識規準は残されると考えられる。

次に、上記の「枠組み」との関係も含め、議論の展開がIASB［2005］の測定要求を前提としている点である。IASB［2005］の内容やその特徴を理解するために指針や設例の補足と開発も重要な作業であるが、それ以前に、蓋然性認識規準の削除は、今後の測定についての議論の結果に依存する。IASC［1998］では母集団の大きな項目に対してのみ認められた期待キャッシュ・フロー・アプローチを単一の事象をも含むIASB［2005］の範囲にあるすべての負債に適用することの妥当性、および無条件・無条件義務と待機義務という概念と期待キャッシュ・フロー・アプローチの関係や妥当性について測定に関する今後の議論や資料を検討することが今後の課題でもある。

２　他のプロジェクトの影響

IASB［2005］の結論の背景（Basis for Conclusions）には、企業結合プロジェクト第２フェイズと収益認識プロジェクトとFASBとの共同プロジェクトの関連から導かれている修正があることが示されている。

企業結合プロジェクトでは、「のれん」の検討に際し、被買収者にある発生の可能性が高い義務の存在は、実は現在の義務の存在を示し、それゆえ、その公正価値が信頼性をもって測定可能であれば、発生の可能性が高い義務は負債として認識されなければならず、被買収者にある発生の可能性が高い義務が買収者から支払われる買収価格を減額することが示されている（IASB [2005] paras. BC21-22）。したがって、企業を買収する際の金額に偶発負債といわれている項目が影響しているので、それは認識されているとみなされ、結局のところIASC［1998］で偶発資産や偶発負債と示されていた項目の中に実は資産や負債であるものが含まれているという結論が導かれている。また、無条件義務や条件付義務といった内容や、上記の偶発資産と負債についての見解は収益認識プロジェクトとも一致することが指摘されている（IASB [2005] para. BC11）。

つまり、上記の２つのプロジェクトの影響から、企業買収という場面における対価に関連する分析やその対価を生み出している源泉についての権利と義務の理解が、現在の義務の理解や蓋然性認識規準の削除に影響を与えている無条件義務・条件付義務や待機義務という概念の導入に結び付いていると考えられる。他にもFASBとのプロジェクトの関連もあり、今後のラウンド・テーブル討議や審議会での議論を注視することに加え、買収時と通常の決算時の負債の評価の同等性といった点も含め、他のプロジェクトとの関係も考慮しなければならない。

注

1）訳語については参考文献に示した訳書を参照しているが、必ずしも同じ訳語を使用しているわけではない。

2）IASB［2005］で提案された諸原則は次のようにまとめられている（IASB [2006a] paras. 29, 30）。

1　事業体は、（契約が不利（onerous）でない限り）未履行契約から生ずるものと他の基準の範囲内にあるものを除き、（IAS32で定義されているような）金融負債でないすべての負債にIAS37を適用しなければならない。

2　事業体は（a）負債の定義が満たされ、かつ（b）非金融負債が信頼性をもって測定可能な場合に、非金融負債を認識しなければならない。

2.1　負債は無条件（非偶発的）義務からのみ生ずる。

2.2　無条件義務を具体化するすべての負債は、枠組みの蓋然性認識規準を満たす。非金融負債を決済するために要求されることになる経済便益の金額または時期に関する不確実性は、当該負債の測定に反映される。

2.3　非金融負債は、稀な状況を除き、信頼性をもって測定可能である。

2.4　事業体が履行するだろうと他の集団が合理的に信頼できる確かな期待（valid expectation）を事業体の行動がもたらす場合に限り、事業体には推定的義務から生ずる負債がある。

2.5　リストラクチャリングに関連するコストについての非金融負債は、それらがリストラクチャリングから独立して生ずるのと同様の基礎に基づいて認識されなければならない。

2.6　事業体に不利契約があるならば、事業体はその契約に基づく現在の義務を負債として認識しなければならない。その契約が事業体自身の行動の結果として不利になるのであれば、事業体はその行動をとらない限り、その負債を認識してはならない。

3　事業体は現在の義務を決済するため、または貸借対照表日にその義務を第三者に移転するために合理的に支払う金額で非金融負債を測定しなければならない。

3.1　非金融負債を見積もるための基礎は、期待キャッシュ・フロー・アプローチの使用である。

4　事業体は、財務諸表利用者が事業体の非金融負債の金額と性質およびそれらを決済するために要求されることになる経済便益の将来の流出に関連する不確実性を理解できるように十分な情報を開示しなければならない。

5　資産が無条件（非偶発的）権利から生ずる。

5.1　填補権（a right to reimbursement）は資産である。合理的に測定可能であれば、事業体は填補権を認識しなければならない。填補権として認識される金額は関連する非金融負債の金額を超えてはならない。）

3）2006年２月以降の予定は以下のとおりである（IASB [2006 a] para. 38）。

会議日	問　　題
2006年２月	再審議の概観 ・プロジェクトの目的と範囲を肯定する（セクションA：一般コメント）。 ・コメントレターの要約を議論する。 ・予備的計画
2006年３月	IAS37の範囲 ・IAS37が他の基準の範囲にないすべての負債についての標準的基準であることを確認する。

	プロジェクトの範囲 ・プロジェクトの範囲が回答者によって主張されている領域を覆うように拡張されなければならないか否かを検討する。（例えば、偶発資産と現在記述されている資産についてIAS38の認識と測定要求を修正すること。償還権の測定指針。有償契約の定義）
2006年５月	認識Ⅰ：負債の存在（原則２／2.1） ・非契約義務についての不確実性要素。 ・負債を確認する際の蓋然性の役割。 ・無条件義務と条件付義務における偶発事象の分析。 ・ビジネス・リスクと（待機）義務との境界
2006年６月	認識Ⅱ：蓋然性認識規準（原則２／2.2） ・現行枠組みと原則2.2の関係 ・待機義務が常に資源の流出をもたらすか否かを検討する。 ・いくつかの日契約義務についての蓋然性認識規準の必要性があるか否かを検討する。
2006年７月	偶発資産（原則５） ・偶発資産と以前に規定されていた資産についての指針
2006年８月	ラウンド･テーブルの開始（理事会はない）
2006年９月	測定Ⅰ：測定目的（原則３／3.3） ・IAS37の測定目的 ・公正価値に対する測定目的の関係 ・IAS37の期待キャッシュ・フロー・アプローチの使用
2006年10月	測定Ⅱ：信頼可能な測定（原則2.3） ・原則2.3の妥当性（validity） ・信頼可能な測定の意義 ・信頼可能な測定規準の留保 ・事後再測定についての指針が作成者の負担と操作の限界を減らすために必要とされるか否かを検討する。
2007年１月	推定的義務（原則2.4） ・定義の変更が必要か否かを検討する。 ・定義に強制可能な概念を導入する必要性があるか否かを検討する。
2007年２月	短期統一化修正 ・リストラ・コストについての適用指針（原則2.5） ・不利契約についての適用指針（原則2.6）
2007年４月	解雇給付（IAS19の修正） ・解雇給付の定義 ・解雇給付の認識 ・給付が従業員の将来のサービスと交換に提供される場合（when；時点）を決定するための規準
2007年５月	その他の諸問題 ・開示（原則４） ・実効期日と移行要求 ・最終文書の形式（IASか、IFRSか） ・決定の要約

４）現在の義務には法的義務と推定的義務があり、法的義務は（a）（明示的または暗黙的合意による）契　約（a contract (through its explicit or implicit terms)）、（b）制定法（legislation）、（c）他の法的効力（other operation of law）から生じ、推定的義務は（a）確立されている過去の実務慣習、公表されている方針または十分に明確な現存している文書によって、企業がある特定の責任を受け入れることを他の主体に表明し、かつ（b）その結果、企業がその責任を果たすであろうという妥当な期待を他の主体の側に企業が創造しているといった企業の行動から生ずると定義される（IASC [1998] para. 10）。推定的義務については、IASB［2005］でも解釈が問題となるが、本稿では採り上げない。

５）偶発資産に関する規定をIAS38に移行することが提案されている（IASB [2005] paras. BC7-BC9）。また、IASC［1998］と比較して範囲の拡大という理解はなされていないが、IAS37を他の諸基準の範囲にないすべての負債に適用しなければならないということは決定している（IASB［2006b］）。さらに、用語については「引当金」も「非金融負債」も使用せずに、単に「負債」という用語を使用するようである（IASB［2006b］･山田［2006a］94頁）。

６）「待機（stand ready）」という訳語は山田［2005］から引用している。

７）IASB [2005] para. BC11では権利と義務の両方を無条件と条件付に分けて記述しているが、権利については省略して示している。

８）待機義務という概念はIASB［2005］が初めて示したものではなく、FASB［2002］に示されており、それをIASB［2005］に導入している（IASB [2005] para. BC25）。そこでは「保証の発行は次の２つの点で保証人（発行者）に義務を負わせる。それは

(a) 保証人はある特定の契機となる事象や状態が生起する事象の中で保証期間にわたって履行を待機する義務（準備を完了しておく義務；obligation to stand ready）を負う点（非偶発的側面（the non-contingent aspect））と、(b) 保証人はその契機となる事象や状態が生起すれば、将来、支払いを行う偶発的義務を負う点（偶発的側面（the contingent aspect））である。」（FASB [2002] para. 8）と示されている。

9）また、FASB [1985] para. 35脚注21の「発生の可能性の高いという用語は特別の会計的または専門的意味においてではなく、むしろ通常の一般的な意味で用いられている。」という意義と一致していることが確認されている（IASB［2006e］、山田［2006b］54頁）。

10）ただし、例えば、事業体が法規に違反しているが、その違反がみつかる可能性が高くないと考えられる場合や、浄化を要求する事象の発生可能性が高くないいくつかの条件付環境浄化義務を資源の流出の可能性が高くない負債も存在しうるという見解も示しているため（IASB [2006f] para. 27）、この点でも結論は出ていないようである。

11）2006年６月会議で蓋然性認識規準の削除について検討され、IASB［2005］の測定要求を前提としていることと、負債の存在に関する不確実性がある場合にはIASC [1998] para. 14 (b) 蓋然性認識規準（probable）ではなく、IASC [1998] para. 15の「生起しないというより生起する可能性」規準（more likely than not）に類似することを明らかにしているが、IASB［2005］の測定要求を前提として継続審議になっている（IASB［2006f］）。

12）審議会による討議前のIASB［2006d］にも、その報告であるIASB［2006e］にも結論は示されず、次にみるシナリオ３、４も含め、この議論を参考にスタッフが今後公開草案の問題に対する提案を行うことになったとされている（山田［2006b］55頁）。

13）特に、シナリオ４については、ボードメンバーの意見もほぼ二分されたといわれている（山田［2006b］55頁）。

14）実際に事故が生起して経済資源が流出するという現在の無条件義務は、医療費の支払に対しての判断であり、もし違法状態に罰金が課される条件が与えられていればその支払に対する現在の無条件義務はあると考えられる。

参考文献

FASB [1985]; Financial accounting Standards Board, Statements of Financial Accounting Concepts No.6 “Elements of Financial Statements” 1985.（平松一夫・広瀬義州『FASB　財務会計の諸概念　増補版』中央経済社、2002年。）

FASB [2002]; Financial accounting Standards Board, FASB Interpretation No.45 “Guarantor’s Accounting and Disclosure Requirements for Guarantees, Including Indirect Guarantees of Indebtedness of Others”, 2002.

IASB [2005]; International Accounting Standards Board, Exposure Draft “Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits”, 2005.

IASB [2006a]; International Accounting Standards Board, Information for Observer “IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits (Agenda Paper 8)”, February 2006.

IASB [2006b]; International Accounting Standards Board, “Update”, March 2006.

IASB [2006c]; International Accounting Standards Board, Information for Observer “Amendments to IAS37: Approach to redeliberating the issues associated with the recognition principle proposed in the ED (Agenda Paper 10A)”, May 2006.

IASB [2006d]; International Accounting Standards Board, Information for Observer “Amendments to IAS37: Stand ready obligations (Agenda Paper 10D)”, May 2006.

IASB [2006e]; International Accounting Standards Board, “Update”, May 2006.

IASB [2006f]; International Accounting Standards

Board, “Update”, June 2006.

IASB [2006g]; International Accounting Standards Board, “Update”, July 2006.

IASC [1978]; International Accounting Standards Committee, IAS No.10 “Contingencies and Events Occurring After Balance Sheet Date”, 1978.（日本公認会計士協会国際部委員会訳『国際会計基準　合本②　第６号～第10号』。）

IASC [1989]; International Accounting Standards Committee, “The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, 1989.（企業会計基準委員会『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン、2005年。）

IASC [1998]; International Accounting Standards Committee, IAS No.37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, 1998.（企業会計基準委員会『国際財務報告基準書2004』レクシスネクシス・ジャパン、2005年。）

山田［2005］；山田辰巳「IASB会議報告（第46回会議）」『JICPAジャーナル』2005年８月号、Vol.17 No.8。

山田［2006a］；山田辰巳「IASB会議報告（第55回会議）」『JICPAジャーナル』2006年６月号、Vol.18 No.6。

山田［2006b］；山田辰巳「IASB会議報告（第57回会議）」『JICPAジャーナル』2006年８月号、Vol.18 No.8。