

<b>【論点Ⅲ（３）】蓋然性基準の維持の適否</b>
----------------------------

**検討事項**

我が国の会計基準及び国際的な会計基準とともに、現在は引当金の認識要件のなかに、蓋然性の認識基準が設けている。しかしながら現在 IASB において議論が続けられている改正 IAS 第 37 号の公開草案(ED)においては、この認識基準を削除することが提案されている。

この論点に関しては、改正 IAS 第 37 号 ED の帰趨は未だ不透明感があるものの、我が国の引当金に関する会計基準を見直す場合には蓋然性の認識基準を維持するかどうかについて、検討しておく必要がある。

**現行の会計基準における取扱い**

論点Ⅲ（１）で既に説明したように、我が国における引当金計上の基本的な考え方は、企業会計原則注解 18（以下「注解 18」という。）に定められている。そこで掲げられている引当金計上の要件のうちのそのひとつに、いわゆる蓋然性の認識基準にあたる「発生の可能性が高いこと」が明記されている。

また、発生の可能性が低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできないことも明記されている。

**企業会計原則 注 18**

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、**発生の可能性が高く**、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。

**発生の可能性の低い**偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

## 国際的な会計基準における取扱い

現行の IAS 第 37 号の引当金の認識規準(Par. 14)でも、そのうちの 1 つが、「当該債務を決済するために、経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い(probable)」となっており、蓋然性の認識基準が明示されている<sup>1</sup>。

しかしながら、現在審議中の改正 IAS 第 37 号 ED においては、引当金の認識基準から蓋然性の認識基準を削除することが提案されている。

## 現行 IAS 第 37 号第 14 項

引当金(provision)は、次の場合に認識されなければならない。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており；
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く (probable<sup>2</sup>)；かつ
- (c) 当該債務の金額について信頼できる見積りができる場合。

これらの条件が満たされない場合には、引当金を認識してはならない。

一方、負債認識の対象としない偶発負債(contingent liability)については、第 10 項において以下のように定義されている。

偶発負債とは：

- (a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、企業が必ずしも支配可能な範囲にあるとはいえない将来の 1 つ又は複数の不確実な事象が発生するか、又は発生しないことによるのみその存在が確認される潜在的な債務(possible obligation)；あるいは
- (b) 過去の事象から発生した現在の債務(present obligation)であるが、以下の理由により認識されていないもの：
  - (i) 債務決済のために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が低い；又は
  - (ii) 債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

<sup>1</sup> 米国基準では SFAS 第 5 号「偶発事象の会計」において、偶発損失の度合いを発生可能性の高い順に probable、reasonably possible、remote に区分し(第 3 項)、probable なものでその金額が合理的に見積もることができる場合には、これを損益にチャージすることにより引当を行わなければならないとされている(第 8 項)。ただし、FIN 第 45 号「保証者による保証の会計処理及び開示」により、一定の要件を満たす保証債務は公正価値により認識することが求められており、probable でなければ負債を認識してはいけないという解釈にはならないことが明示されている(第 2 項)。

<sup>2</sup> 現行の IAS 第 37 号(第 14 項脚注)では、この場合の probable は、more likely than not の意味で解釈するものとされている。

なお、IASB の概念フレームワーク(第 49 項(b))では、その負債の定義を、「負債とは、過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるもの(expected to)をいう。」としている。ここでいう expected to は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おり、蓋然性の認識基準に該当するものではないことが、IASB のボード会議(2006 年 5 月)で確認されている。

なお、米国の概念フレームワークにおける負債の定義は、「負債とは、過去の取引又は事象の結果として、将来他の企業に資産を譲渡又はサービスを提供する特定企業の現在の債務から生じる経済的便益の確からしい(probable)将来の犠牲である」(FASB 概念書第 6 号第 35 項)となっており、expected to の代わりに probable が用いられている。しかしながらこの probable は IAS 第 37 号及び SFAS 第 5 号のものとは意味が異なり、IASB の負債の定義における expected to と同様の意味で用いられていることも確認されている(同概念書脚注 21)。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

**改正 IAS 第 37 号 ED 第 11 項**

企業は、次の場合に非金融負債を認識しなければならない。

- (a) 負債の定義を満たしており、
- (b) 当該非金融負債について信頼できる見積りが可能な場合。

(※) 蓋然性の認識基準及び偶発負債の定義及び取扱いは削除されている。

(現行 IAS 第 37 号と改正 IAS 第 37 号 ED の取扱いとの関係)

現行 IAS 第 37 号に基づく分類	現行 IAS 第 37 号上の扱い	公開草案(ED)上の扱い
現在の債務(present obligation)		
発生の可能性が高い(probable)もの	非金融負債	非金融負債
発生の可能性が低いもの	偶発負債（注記開示）	非金融負債
信頼性をもって測定できないもの	偶発負債（注記開示）	非金融負債（注記開示）
潜在的債務(possible obligation)	偶発負債（注記開示）	— 34

**改正 IAS 第 37 号 ED における蓋然性の認識基準の削除の論拠**

改正 IAS 第 37 号 ED では、蓋然性の認識基準の削除の前提として、無条件債務のみが負債の定義を満たすことを確認した上(BC 第 11 項、第 30 項など)で、負債の定義を満たすものは負債として認識すべき(BC 第 5 項など)あり、将来のキャッシュ・アウトフローに関する不確実性については、測定に反映(BC 第 43 項など)のスタンスをとっている。

また、従来偶発負債（オフバランス）とされてきたもののほとんどが、今後は負債（原則オンバランス）とみなされることとなり、無条件の債務を含まないものはビジネスリスクであると説明されている(BC 第 32 項)。

**改正 IAS 第 37 号 ED における蓋然性の認識基準の削除の提案に対するコメント**

IASB のスタッフによる、この部分に関する関係者のコメント分析は以下の通り。

- (1) 多くの回答者は、この原則を適用することにより、財務報告が改善するかどうかに疑念を抱いており、資金の流出の可能性が極めて低い負債を認識することが有用であるとは考えて

<sup>3</sup> 現行の IAS 第 37 号において偶発負債とされてきた項目で無条件債務を含まないものはビジネスリスクとして判断したとされている(BC 第 32 項)。

<sup>4</sup> ただし、コメント受領後 IASB のボード会議における再審議(2008 年 12 月)において、法律、調停、又は政府による手続きにより、企業が現在係争中であるか脅威にさらされているような潜在的な債務(possible obligation)に関する開示を求める方向の暫定合意がなされている。  
(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

## 審議事項（４）－４

いない。これらの回答者は開示により情報を提供することが、より有用であると考えている。

- (2) その他の回答者は、決済する蓋然性が低い負債を認識することで、有用な開示情報が、有用性に乏しいバランスシート上の情報に置き換わることを危惧している。
- (3) 少数の回答者は、50%以下の発生確率であれば偶発的であるとする、蓋然性の認識基準の削除は概念的な改善であるとしている。

### 【参考：ASBJ コメント】

「蓋然性の認識基準」を削除することには反対する。

公開草案では蓋然性の認識基準を廃止して、金額や時期についての不確実性は測定において考慮するとしている。しかし、**確率の見積りの信頼性は、事象の発生頻度によって大きく左右される。**一般の事業会社による製品保証のように大きな母集団がある場合は、発生確率そのものが低くても、全体の発生額について信頼性ある見積りを行うことは可能であり、負債として認識することに実務上の支障はない。しかし、訴訟事件に係る債務などは、個々の案件ごとに性質・内容がそれぞれ異なっている。このような債務は、概して、現行のIAS第37号では蓋然性の規準により認識されないが、公開草案によれば新たに負債として認識されることになるものである。多くの場合、このような債務の測定は、十分な信頼性に欠け、利用者にとっての情報有用性および作成者にとってのコスト負担の両面で問題を生じるものとする。したがって、我々は公開草案のアプローチの有用性を疑問に思っている。

## EDに対するコメント受領後におけるIASBの検討状況

コメント受領後の再審議においても、IASBにおいては、

- (1) 負債の定義を満たし、したがって負債が存在し、かつ、信頼可能な測定ができる場合には、蓋然性認識規準が存在することによって、貸借対照表に意思決定のために有用な情報を包含することを遅らせるという影響を与えること
- (2) 測定の不確実性によって認識が妨げられることがあってはならないことから、蓋然性認識規準を削除するという従来の決定を確認している。

## 今後の検討の方向性

蓋然性の認識基準の削除については、EDへの反対意見も多かったとされ、ASBJもこれに反対してきた経緯がある。IASBが当該認識基準を削除するスタンスを変えていない現状<sup>55</sup>では、会計基準

<sup>55</sup> 改正IFRS第3号「企業結合」においては、企業結合時の取得先の負債認識の際には、IAS第37号をそのまま適用せず、第14項(b)についてはprobableの要件を外して認識することとされている。現時点ではこれは企業結合時固有の取扱いとなっている（第23項）が、IAS第37号本体もこの要件を削除することとなった場合には、この部分において企業結合時とそれ以外の場合での取扱いの違いはなくなることとなる。

(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

## 審議事項（４）－４

の国際的なコンバージェンスがこのプロジェクトの目的となっている以上、これを検討する必要があるが、これと並行し、IAS 第 37 号の議論の帰趨を注意深く見据えていく必要がある。

また、蓋然性の認識基準の削除を検討する場合には、既に議論している債務の不確実性の議論や偶発負債の取扱い（開示も含む）などとの関係も留意しつつ、議論を進めていくことが必要である。

---

なお、IFRS 第 3 号に並行して改正された米国の SFAS 第 141(R)「企業結合」でも SFAS 第 5 号「偶発事象」の指針は適用しないものとされ、企業結合固有の扱いが設けられている(第 24 項)。但し、IFRS 第 3 号とはその内容は異なり、負債の定義を満たす偶発事象を、契約を伴う偶発事象と伴わない偶発事象とに分けた上で、前者には蓋然性の認識要件を設けない一方、後者には実務上の観点(B271 項)から more likely than not の認識要件を設けている。

(財)財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。