HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	偶発資産認識の会計処理判断プロセス : Johnson[1994]における"Lottery Ticketケース"を題材にして
Author(s)	久保, 淳司
Citation	經濟學研究, 60(4), 77-94
Issue Date	2011-03-10
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/45002
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_60(4)_77.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 60－4
北海道大学 2011.3

偶発資産認識の会計処理判断プロセス

――Johnson［1994］における“Lottery Ticket ケース”を題材にして[1)]――

久 保 淳 司

Ⅰ はじめに

偶発事象に関するアメリカの現行会計基準では，偶発利得事象[2)]は財務諸表に計上してはならないと明示している（ASC, topic 450.30.25-1）。現行の規定は，1975 年 3 月に公表された SFAS5（FASB［1975］）の規定（par.17）を基礎にしており，さらに SFAS5 は ARB50（AICPA［1959］）を引き継いだものである（ARB50, par.3 and SFAS 5, par.6）。したがって，会計基準では，ARB50 の適用以来[3)]今日まで偶発利得事象を財務諸表に計上してはならないと明示的に規定していることになる。同時に，偶発資産の計上も長期に亘って暗黙的に禁止されていることになる。

偶発利得事象を財務諸表に計上しない理由は，一般には，保守主義の発現として説明される[4)]。会計基準上でも，「利得に結び付く偶発事象を財務諸表に反映させると実現前に収益認識することになるので，通常は財務諸表に反映してはならない」（ARB50, par.3, SFAS5, par.17 and ASC, topic 450.30.25-1）というように未実現の収益認識の回避が理由とされている[5)]。この理由からは，現行会計基準では，偶発利得事象について収益の発生や実現により収益を認識するいわゆる収益費用アプローチを基礎にしていることが理解できる。しかし，今日では，資産の増加および負債の減少に伴って附随的に収益を認識するいわゆる資産負債アプローチの影響が強まっているため，未実現の収益認識を回避する重要度は低下している。このため，いわゆる資産負債アプローチの下では，偶発資産の計上に伴って偶発利得事象が財務諸表に計上され得るのである。このように，偶発利得事象や偶発資産は基礎になる考え方によっては財務諸表への計上が禁止されたり，容認あるいは強制されたりし得るのである。

1）本稿は，2010 年 12 月 11 日に開催された第 78 回日本会計研究学会北海道部会における自由論題報告「会計基準と概念フレームワークの整合性―将来支出事象の会計処理を題材として―」に対して，片山郁雄先生（函館大学）から頂戴した御質問への回答から派生した内容になっている。片山先生に御礼申し上げます。当該報告には，片山先生の他，司会の大原昌明先生（北星学園大学），さらに，久野光朗先生（小樽商科大学名誉教授），内田昌利先生（北海学園大学），松本康一郎先生（北星学園大学），簇本智之先生（小樽商科大学）からも御質問および御助言を頂戴した。先生方にも御礼申し上げます。

2）偶発利得事象は，偶発事象の定義において副次的に定義されている。偶発事象の定義は以下のとおりである（ASC, topic 450.20.20）。「将来事象が生じることまたは将来事象が生じないことに対する企業の最終的な解決における利得の可能性（以下，「偶発利得」）または損失の可能性（以下，「偶発損失」）に関わる既存の状態，状況，環境の結合と定義する。」

3）ARB50 の適用開始日は明記されていないが，公表は 1959 年 8 月付けである。

4）たとえば，Wolk, *et al.*［2007］は以下のように述べている（pp.278-279）。「SFAS5 には，ARB50 が偶発利得事象に関して現在でも有効であるという記述以外に偶発利得事象は言及されていないことから，SFAS5 は保守主義の一例としても解釈できる。」

5）わが国でも，「企業会計原則」の損益計算書原則一 A において未実現収益の計上が原則として禁止されていることから，偶発利得事象の計上は禁止されているものと考えられる。

本稿は，どのような考え方を採れば偶発資産が認識されるのか[6]，認識される偶発資産の性質はどのような性質か，認識の根拠は何か，測定値はどのような値か，といった問題を検討するものである。具体的には，Johnson［1994］の一仮説例を題材にして，偶発資産の存否に関する一事象観と二事象観という２つの見解，認識対象としての偶発資産の本質に関する最終的便益説と便益派生説という２つの説，換金可能性と測定可能性という２つの属性に関連した偶発資産が価値を有するために具えるべき属性に関する諸立場などさまざまな見解が存在していること，そして，これらの諸見解は密接に関わっており，偶発資産の認識には大きく３つの会計処理の判断プロセスが存在することを明らかにする。

Ⅱ　偶発資産の認識に関する諸見解

本稿では，偶発資産の認識に関するさまざまな論点について，Johnson［1994］の一仮説例を手がかりとして検討を行う。

Johnson［1994］は，将来事象（future events）について，(a)資産および負債の定義を充足する項目であるか否かの決定，(b)当該項目を認識すべきか否か，認識するのはいつかの決定，(c)どのように測定すべきかという問題を扱ったG4＋1のワーキンググループ（以下，G4＋1WG）の報告書である（Johnson［1994］foreword）。Johnson［1994］では，本文において将来事象の定義，認識，測定に関するG4＋1WGの結論を提示した後，Appendix B「将来事象に関連する諸問題の事例（Examples of Issues Involving Future Events）」において15の仮説例を用いて本文の結論の再確認を行っている。これらの仮説例の１つに，本稿が取り上げる「単一賞金富籤（the single prize lottery）」がある[7]。

この仮説例では，偶発資産の認識に関するさまざまな論点が紹介されていると共に，その論点に関わる種々の見解も併せて記述されている。これらの記述からは偶発資産の認識に関して多くの知見が得られるものの，暗黙的な前提などが省略されているため読解には幾分の補足が必要である。以下，「単一賞金富籤」の仮説例の内容を補足しながら確認し，その内容に基づいて偶発資産の認識や測定に関する諸見解を明らかにする。

１　仮説例前半部の内容

(1)　前提および問題

仮説例の前提は以下である[8]。

> Phil N. Tropic氏は，富籤からの収入によって年間予算を賄う地方慈善団体から富籤抽籤券を150ドルで１枚購入した。１枚につき，30日後に開催される抽籤会で１口分の抽籤権が与えられる。抽籤会において印刷および売却済みの10,000枚の富籤抽籤券に係る1口が当籤し，当籤者は1,000,000ドルの賞金を獲得する。
>
> 十分な数の富籤抽籤券が販売できなかった場合，地方慈善団体には抽籤会を中止し，払い戻しを行う権利が与えられているが，長い期間に亘ってかかる事態に陥ったことはない。富籤抽籤券は流通市場において１口95ドル程度で活発に取引されている。

本仮説例は，富籤抽籤券の購入のために現金支出は終えているが，当該支出の帰趨が将来の

6）本稿では，文脈から明らかな一部の例外を除いて，認識を当初認識の意味で用いている。

7）Johnson［1994］pp.35-37.
　なお，本仮説例の条件は，Johnson［1991］p.25の“The Lottery Ticket Case（Part I）”に依拠したものである。

8）以下，枠線内の文章はJohnson［1994］の文言を訳したものであり，枠線外の文章（点線で囲んだ仕訳を含む）は久保の私見である。また，本節および次節における(1)から(4)までの区分も久保が行ったものである。

事象に依存していることから，会計上の偶発事象に該当する。Johnson[1994]では，この偶発事象の会計上の認識に関わる以下の問題を提起している。

> (質問 a)：Phil N. Tropic 氏は富籤抽籤券を資産として認識すべきだろうか。

(2) 第 1 の論点 ―資産は存在するか否か―

Johnson[1994]では富籤抽籤券を資産として認識すべきか否かの検討にあたって，2 段階の考慮すべき問題があるものとして議論を進めている。第 1 段階の問題について，以下のように述べている。

> 議論：第 1 の問題は資産が存在するか否かである。この問題の中心は便益をもたらす事象が既に生じているか否かであり，この点，すべての者の合意は得られそうにない。意見の相違は「一事象観」と「二事象観」という語によって端的に示される。
>
> 一事象観では，Tropic 氏の富籤抽籤券の購入が便益をもたらすために要求される過去事象である。対照的に，二事象観では，便益がもたらされるには富籤抽籤券の購入に加えて，Tropic 氏が当たり籤を引き当てることも必要とされる。当たり籤を引き当ててはいないため，二事象観では Tropic 氏は資産を有していないと考える。

第 1 段階の問題は Tropic 氏は資産を有していると考えるか否かという問題であり，具体的には「過去事象(past event)」が生起しているか否かという問題として検討されている。この問題は，将来事象のうち会計処理すべき事象に関する G4＋1WG の結論に関係した問題である。

G4＋1WG では，第 1 に将来便益を支配または利用可能とする取引その他の事象が生起していること，第 2 に当該便益が実現することに一定の蓋然性があること[9]という 2 つの要件を共に満たしている将来事象のみを資産として認識すべきであるとの合意に達したという(Johnson[1994]p.7)。2 つの要件のうち，前者の要件が，ここで問題とされている過去事象が生起しているという要件である。

Johnson[1994]では，「認識の可能性を開くために 1 つの事象または 2 つの事象が必要とされるか否か」によって，過去事象の生起についての見解が区別されるとしている。つまり，2 つの事象のうちの「第 1 の事象(first event)」が生起した段階で過去事象が生起し，資産が生じると考える見解を「一事象観(one-event view)」，第 1 の事象の生起に加えて「第 2 の事象(second event)」も生起した段階で過去事象が生起し，資産が生じると考える見解を「二事象観(two-event view)」と呼んでいる。たとえば，繰越欠損金の損金算入の場合，欠損金の発生と繰越欠損金に充当する課税所得の稼得という 2 つの事象を考え，欠損金の発生という事象の生起段階で資産が生じると考えるのが一事象観，欠損金の発生に加えて繰越欠損金に充当する課税所得の稼得という事象が生起した段階で資産

9) ここで述べられている「一定の蓋然性があること(some degree of probability)」の意味は本稿の後段で述べる「蓋然性が高いこと」とは意味が異なる。「一定の蓋然性があること」を「ほとんど確実」と読み替えた上で以下の SFAC6(FASB[1985])における資産の本質についての説明を参照(SFAC6,fn.18. 強調，引用も原文)。「**ほとんど確実**とは，(SFAS5 のパラグラフ 3 のような)特定の会計あるいは専門的な意味ではなく，日常における一般的な意味で使われており，利用可能な証拠や論理を基礎にして合理的に期待することができるまたは信じることができるという意味で用いるが，確実であるとか証明されたという意味では用いていない(*Webster's New World Dictionary,* 2d College ed.[New York Simon and Schuster 1982], p.1132)。定義の内容は，事業その他の経済活動は結果が確実ではない不確実性によって特徴づけられる環境で行われるということを認めることを意図している(pars. 44-48)。」

が生じると考えるのが二事象観である(Johnson[1994]p.8 and 35-36)。本仮説例の場合，富籤抽籤券の購入と当籤という2つの事象を考え，富籤抽籤券の購入の段階でTropic氏は資産を有すると考えるのが一事象観であり，富籤抽籤券の購入に加えて当たり籤を引き当てた段階でTropic氏は資産を有すると考えるのが二事象観になる。

本仮設例で一事象観を採る場合，富籤抽籤券を資産として認識するか否かの判断は第2段階の問題に持ち越されることになる。

他方，二事象観を採る場合，富籤抽籤券を購入しただけではTropic氏は資産を有しているとは考えない。したがって，富籤抽籤券を購入した段階では富籤抽籤券を資産として認識するための会計処理は行わない[10)]。第2の事象の生起，すなわち，偶発事象の帰趨が確定した段階で会計処理を行うことから，二事象観の会計処理方法は，実質的には将来事象に対する会計処理方法ではなく，偶発資産の計上には結び付かない会計処理方法になる(**[図表1]**参照)。

---

10) ただし，富籤抽籤券に係る資産とは無関係に，150ドルの現金支出は実際の取引として生じており，この取引に係る会計処理は必要である。現金支出の相手勘定は，地方慈善団体に対する見返りのほとんど期待できない支出という内容から，たとえば寄附金のような費用とするのが適当であろう。したがって，富籤抽籤券の購入時の仕訳は仕訳T_1-buyのようになる。

仕訳T_1-buy

購入日	(借)寄附金	150	
	(貸)現金		150

抽籤の結果が判明した場合の会計処理も考えてみよう。購入日の費用計上で会計処理は済んでいるので，落籤した場合の会計処理は不要である。他方，抽籤会で，文字通り万が一，Tropic氏が当籤した場合には「目に見える努力なしに獲得し，したがって，営業収益の要素にはならない資産の出現」(Paton & Littleton[1940]p.17)であるから，「棚ボタ的利得(windfall gains)」としての仕訳T_1-winを行う。

仕訳T_1-win

落籤日	(借)現金	1,000,000	
	(貸)富籤利得		1,000,000

なお，本仮説例の条件では考えにくいが，Tropic氏が当籤を目的にした一種の投資として富籤抽籤券を購入したのであれば仕訳T_2-buyのように繰延処理を行う。当籤時には仕訳T_2-winのように費用および収益を計上し，落籤時には仕訳T_2-loseのように損失を計上する。

仕訳T_2-buy

購入日	(借)繰延富籤支出	150	
	(貸)現金		150

仕訳T_2-win

当籤日	(借)現金	1,000,000	
	(貸)繰延富籤支出		150
	富籤投資益		999,850

仕訳T_2-lose

落籤日	(借)富籤損失	150	
	(貸)繰延富籤支出		150

さらに，以下のように対照勘定を用いて備忘仕訳を行うことも考えられる(仕訳T_3-buyが購入時，仕訳T_3-winが当籤時，仕訳T_3-loseが落籤時)。

仕訳T_3-buy

購入日	(借)繰延富籤支出	150	
	富籤利得請求権	1,000,000	
	(貸)現金		150
	富籤利得請求権見返		1,000,000

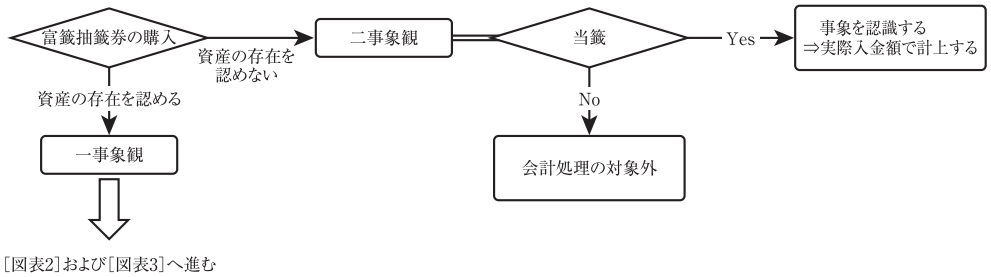
仕訳T_3-win

当籤日	(借)現金	1,000,000	
	富籤利得請求権見返	1,000,000	
	(貸)繰延富籤支出		150
	富籤投資益		999,850
	富籤利得請求権		1,000,000

仕訳T_3-lose

落籤日	(借)富籤損失	150	
	富籤利得請求権見返	1,000,000	
	(貸)繰延富籤支出		150
	富籤利得請求権		1,000,000

［図表 1］　二事象観における富籤抽籤券の会計処理判断プロセス



(3)　第 2 の論点　―資産として認識すべきか否か―

Johnson［1994］では，前述のように，富籤抽籤券を資産として認識すべきか否かの検討にあたっては 2 段階の考慮すべき問題があるとしている。Tropic 氏が富籤抽籤券の購入の段階で資産を有していると考える一事象観では，その資産を財務諸表に計上するために認識すべきか否かが第 2 段階の問題として考慮される。

> 一事象観を採り，Tropic 氏が資産を有していると信じる見解においても，資産を認識すべきか否かというもう 1 つの問題がある。ここで提起される問題は，どのようにして便益(および資産)を知覚するかという問題と，便益が現実に生じる確率の問題である。
>
> どのように便益が知覚されるかは，富籤抽籤券が Tropic 氏にもたらす権利がどのように解釈されるかに依存する。

議論を先取りすると，Johnson［1994］では，Tropic 氏の有する資産がもたらす便益をどのように解釈するかで一事象観をさらに 2 つの見解に分けている。すなわち，富籤抽籤券のもたらす便益を「最終的な便益(ultimate benefit)」として解釈するか，「派生する便益(derived benefit)」として解釈するかよって一事象観をさらに 2 つの見解に分けているのである。本稿では，前者の解釈を「最終的便益説」，後者の解釈を「便益派生説」と呼び，それぞれの内容を確認していくことにする。

まず，Johnson［1994］は最終的便益説について以下のように記述している[11]。

> 1,000,000 ドルの賞金(「最終的便益」)が便益であり，資産は賞金の請求権(賞金を「受領できること」)とする見解を採る者がいる。この見解では，最終的便益が現実化する確率は，Tropic 氏が当籤する確率に依存する。したがって，この見解では，提起された質問への回答は，要求される蓋然性閾値に依存する。Tropic 氏が当籤し，最終的に 1,000,000 ドルを得る勝算が事実上確実あるいは大いにありそうであるとはいえないので，高い蓋然性閾値を要求する場合には資産を認識しないだろう。50 パーセント超というより低い蓋然性閾値を採る場合であっても，Tropic 氏の勝算が 10,000 分の 1 に過ぎないことから，本仮説例では資産を認識しない。この見解では，便益の金額にかかわらず，最終的に現実化する便益はほとんど確実(ただし定義された意味である)であることを要求する確率の非加重アプローチを採用する。

11) 以下の文章は，前の枠内の最終文，「どのように便益が知覚されるかは，富籤抽籤券が Tropic 氏にもたらす権利がどのように解釈されるかに依存する。」に引き続いた 1 つの段落になっている。

最終的便益説は将来における資源の流入自体を便益，その便益を享受する能力を認識の対象としての資産とする見解になる。本仮設例の場合，獲得する賞金(the prize)が便益になり，賞金を受領する権利(right to the prize)が認識の対象になる資産である(Johnson[1994]p.12)。より具体的には，当籤金1,000,000ドルが便益であり，1,000,000ドルの賞金受領権が認識対象の資産である。

最終的便益説によれば，第1の事象が生起した段階で第2の事象が生起したものとして会計上の認識を行うことになる。将来における資源の流入を現時点で認識するので，最終的便益説は事象を早期に認識する考え方になる。仮に，本仮説例において，最終的便益説に基づいて富籤抽籤券を認識するものとした場合，購入の段階で仕訳 U_1-buy を行うことになる[12]。

仕訳 U_1-buy

購入日(借)富籤抽籤券	1,000,000	
(貸)現金		150
富籤利得		999,850

そして，抽籤日に当籤の場合には仕訳 U_1-win，落籤の場合には仕訳 U_1-lose を行う。

仕訳 U_1-win

当籤日(借)現金	1,000,000	
(貸)富籤抽籤券		1,000,000

仕訳 U_1-lose

落籤日(借)富籤抽籤券銷却損	1,000,000	
(貸)富籤抽籤券		1,000,000

本仮説例の場合，上記の仕訳を行うことには強い違和感を覚える[13]。当籤の確率が非常に低いため[14]，富籤抽籤券の購入が当籤と直接的に関係する会計事象であるとは判断できないからである[15]。最終的便益説が，富籤抽籤券の購入(第1の事象の生起)段階で当籤(第2の事象の

12) ただし，購入日には仮勘定的な勘定を用いて利得を繰り延べる会計処理が実際的であろう。この場合，帰趨が決定する抽籤日に仮勘定の清算仕訳，すなわち，当籤した場合には繰り延べた富籤利益を実現利益に振り替え，落籤した場合には繰り延べた富籤利得を消去することになる。具体的には仕訳 U_2-buy および仕訳 U_2-win または仕訳 U_2-lose になる。

仕訳 U_2-buy

購入日(借)富籤抽籤券	1,000,000	
(貸)現金		150
繰延富籤利得		999,850

仕訳 U_2-win

当籤日(借)現金	1,000,000	
繰延富籤利得	999,850	
(貸)富籤抽籤券		1,000,000
富籤利得		999,850

仕訳 U_2-lose

落籤日(借)繰延富籤利得	999,850	
富籤抽籤券銷却損	150	
(貸)富籤抽籤券		1,000,000

仕訳中の繰延富籤利得は，わが国であれば純資産の部(評価換算差額等)に，アメリカであれば資本の部(累積その他の包括利益)に該当すると考えられる。

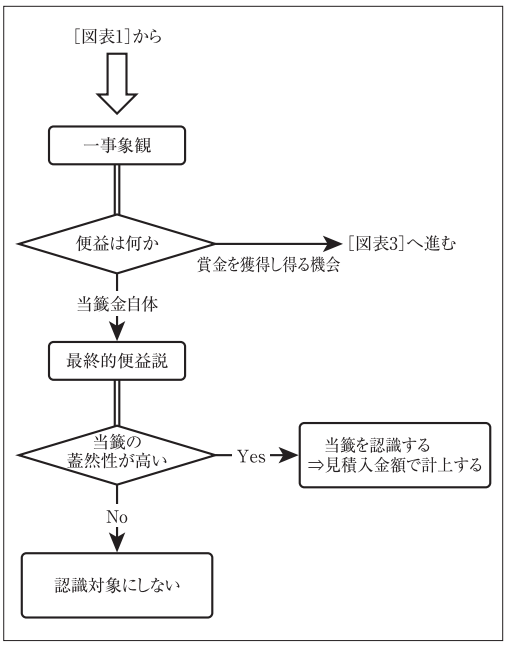
13) 本仮説例の場合，Johnson[1994]にも示されているように，当籤の蓋然性が極めて低いため，最終的便益説を採ったとしても実際には富籤抽籤券を資産として認識することはない。しかし，現金支出に関する会計処理は必要であり，二事象観の処理と同じ処理(仕訳 T_1 から仕訳 T_3 のいずれかの仕訳)を行う。

14) たとえば，Tropic氏が当籤した場合に，地方慈善団体から支払いは30日後と告知された際に以下のような仕訳を行うこと，すなわち，入金の30日前に利得を認識すること自体に違和感はないと思われる。

当籤日(借)未収金	1,000,000	
(貸)富籤利得		1,000,000
入金日(借)現金	1,000,000	
(貸)未収金		1,000,000

本文中の仕訳 U_1 に違和感を覚える原因は，事象間の生起する時間的乖離ではなく，事象間の関係性が稀薄なことにあるのである。

［図表 2］　最終的便益説における富籤抽籤券の会計処理判断プロセス



生起）に関する会計上の認識を行うのは，当該事象の生起する蓋然性が高いことを根拠にして[16]，複数の事象を 1 つの会計事象とみなすという判断に基づいているのである（**［図表 2］**を参照）。

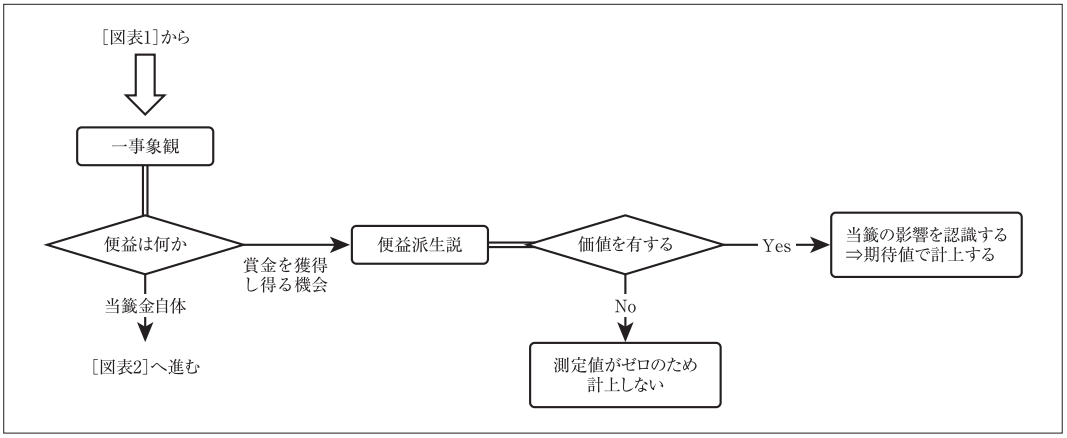
最終的便益説の内容が確認できたので，最終的便益説と対照的な見解である派生的便益説の確認に移ろう。Johnson［1994］は便益派生説について以下のように記述している。

> しかしながら，便益および資産を異なって解釈する見解がある。こちらの見解では，抽籤に参加することで賞金を獲得する機会（「派生としての便益」）を便益と見る。資産も，同様に，Tropic 氏が富籤抽籤券を購入した結果として支配するある種の権利，すなわち，（オプション保有と類似の）抽籤に参加する権利として資産を見る。この権利は 2 つの方法のいずれかによって現金化され得る。Tropic 氏にとっての第 1 の方法は，富籤抽籤券を保有し続けて，抽籤に参加することである。Tropic 氏にとってのもう 1 つの方法は，富籤抽籤券を売却または他者に譲渡することである。当地の流通市場において富籤抽籤券が活発に取引されている事実に表されるように，Tropic 氏の富籤抽籤券は明らかに他者にとって価値を有する。したがって，Tropic 氏は富籤抽籤券からの便益を現金化するために抽籤を待つ必要はなく，抽籤前に富籤抽籤券の売却を選択できるのである。このため，権利から便益を受けるために Tropic 氏自身が抽籤に参加することは不可欠ではない。
>
> Tropic 氏が抽籤に参加する権利として資産を見る見解では，Tropic 氏の富籤抽籤券が当籤するか否かは権利の価値の測定，したがって，資産の測定において重要な問題になるが，資産の認識においては重要な問題にはならない。この見解では，Tropic 氏の勝算が僅かであったとしても，それがゼロよりは大きい限り，Tropic 氏の権利には―小さい価値ではあっても―価値があり，その権利は資産を構成すると主張する。この見解における価値の査定へのアプローチは，加重確率アプローチ―あ

15）富籤抽籤券を入手せずに当籤することはないから，富籤抽籤券の購入と当籤とは直接的な因果関係にある。ここで述べているのは，この因果関係そのものの否定ではなく，富籤抽籤券の購入と当籤の 2 つの事象について，富籤抽籤券の購入は地方慈善団体への寄付，当籤は棚ボタ的利得という独立した会計事象として考えること（仕訳 T_1-buy および仕訳 T_1-win）と，富籤抽籤券の購入が当籤を導いたという 1 つの会計事象として考えること（仕訳 U_1～U_2-buy および仕訳 U_1～U_2-win）とを比較したときに，前者が会計人の判断として自然であるという意味である。詳細は，山本［1992］を参照。

16）偶発資産の認識においては事実上確実（virtually certain）あるいは大いにありそう（highly likely），偶発負債の認識においてはほとんど確実（probable）といった定性的な閾値が示されているが，どの程度の確率があれば蓋然性が高いとされるかの定量的な基準は示されていない。

［図表 3］ 便益派生説における富籤抽籤券の会計処理判断プロセス



るいは期待値アプローチ―と表現される。本仮説例の場合，富籤抽籤券には 100 ドル［(0.9999×0 ドル) + (0.0001×1,000,000 ドル) = 100 ドル］の加重確率あるいは期待値がある。

便益派生説は，将来において資源を獲得し得るという現時点の機会を便益，その便益を享受する現在の状態を認識の対象としての資産とする見解である。本仮説例の場合，抽籤会に参加することによって賞金を獲得し得る機会(chance to win the prize by participating in the drawing)が便益になり，その抽籤会に参加する権利(the right to participating in the drawing)が認識の対象になる資産である(Johnson［1994］p.12)。このように便益派生説は，第 1 の事象が生起した段階で第 2 の事象の生起可能性から享受できる機会を会計上認識することにより，第 1 の事象が生起したことによる当該会計主体の状態の変化を認識する考え方である。

状態の変化は第 1 の事象からのあり得る帰結の影響額と確率を加重したものとして把握されることから，便益派生説では将来事象に係る期待値を測定値とすることになる。つまり，富籤抽籤券の購入により Tropic 氏の獲得した機会が正の価値を有することを根拠にして，便益派生説では富籤抽籤券の購入(第 1 の事象の生起)の段階で Tropic 氏の(財政)状態の変化を会計上認識するのである(**［図表 3］**を参照)。

本仮説例において，便益派生説に基づいて富籤抽籤券を資産として認識する場合，購入の段階で仕訳 D_1-buy を行う。富籤抽籤券に附した 100 ドルは Johnson［1994］の説明にあるとおり，当籤(1,000,000 ドル×1 万分の 1)と落籤(0 ドル×1 万分の 9,999)の金額と確率とを加重して算定した期待値である。

仕訳 D_1-buy

購入日(借)富籤抽籤券	100	
富籤抽籤券購入差額	50	
(貸)現金		150

購入日における富籤抽籤券の期待値 100 ドルと現金支出額 150 ドルとの差額としての富籤抽籤券購入差額の会計的本質は不明確である。そして，現金支出を伴って取得した資産を認識するにあたって，当該支出額以外の金額を測定値とする会計処理方法は今日の段階では定着していないものと考えられる[17]。このため，富籤抽籤券購入差額の爾後の会計処理としては，抽籤時に償却する方法や計上即償却(実質的に費用計上)する方法，さらには，決算日に償却する

方法(一括の場合と期間配分する場合が考えられる)，減損テストを適用する方法などがあり得る。

仮に，富籤抽籤券購入差額が抽籤日まで計上され続ける会計処理を採用した場合，抽籤の結果に応じた状態の変化を改めて認識することになる。具体的には仕訳 D_1-win または仕訳 D_1-lose のような仕訳を行うことになる。

仕訳 D_1-win

当籤日(借)現金	1,000,000		
富籤抽籤券購入差額償却	50		
(貸)富籤抽籤券		100	
富籤抽籤券購入差額		50	
富籤抽籤券評価益		999,900	

仕訳 D_1-lose

落籤日(借)富籤抽籤券評価差額	100		
富籤抽籤券購入差額償却	50		
(貸)富籤抽籤券		100	
富籤抽籤券購入差額		50	

(4)　結論

Tropic 氏の富籤抽籤券を資産として認識するか否かを巡って，二事象観，一事象観最終的便益説，一事象観派生便益説の大きく 3 つの見解を確認してきた。これらの見解のうち，G4＋1WG では，本仮説例に関して以下のように委員間で一致した結論を導いている[18)]。

> G4＋1WG では，抽籤に参加するための Tropic 氏の権利として資産は存在しており，かつ，流通市場での売却が可能なので認識もすべきであると合意した。

最終的便益説と便益派生説とでは資産の本質の解釈を異にするため，ある偶発事象に対してはいずれかに基づく会計処理方法しか適用できない。しかし，すべての偶発事象の会計処理方法としていずれ一方を選択しなければならないということではない。ある偶発事象の認識には最終的便益説に基づく会計処理方法を適用し，他の偶発事象の認識には便益派生説に基づく会計処理方法を適用するというように対象とする偶発事象に応じて選択することもあり得るという考え方を看取できる。このような考え方は，Johnson［1994］公表と同時期の 1993 年 5 月に公表された SFAS115(FASB［1993］)が，有価証券を保有目的に応じてトレーディング有価証券，満期保有目的債券，売却可能有価証券に 3 分類した上で，それぞれの会計処理方法を規定したことと軌を一にした議論であると考えられる。

17) 註 1 に述べた片山先生からの御質問は直接的には，この点に関わるものであった。

なお，無償譲受などで現金支出がない場合には公正な価値で仕訳を行うことで合意できるだろう。たとえば，Tropic 氏から富籤抽籤券を無償で譲り受けた第三者の購入時の仕訳は以下の仕訳でほとんど異論はないと思われる(たとえば，「企業会計原則」第三貸借対照表原則五 F および Paton　&　Littleton［1940］p.28 などを参照)。

譲受日(借)富籤抽籤券	100		
(貸)富籤抽籤券譲受益		100	

18) この文章の前に以下の記述がある。

> また別の見解として，富籤抽籤券が資産として認識されるべきか否かは，Tropic 氏が富籤抽籤券を用いて行う意図に依存すると論ずる見解がある。Tropic 氏は，抽籤に参加する権利を履行するために，抽籤まで富籤抽籤券を保有すると決定するかもしれないし，抽籤前に権利を他者に売却することを決定するかもしれない。Tropic 氏が富籤抽籤券を売却する意図を有する場合，流通市場が存在し(本仮設例では存在している)，Tropic 氏の意図が氏の現在の行動と一貫している(たとえば，Tropic 氏が積極的に買い手を探している)限り，Tropic 氏の示した意図に基づいて資産を認識するものと考えられる。Tropic 氏の意図が本質的に検証不能―人間は実際に現実化するまでは何が起こるか知り得ない―であり，たとえ，知り得たとしても人間の意図は変化するので，意図に基づいて認識することには反対もあるだろう。同じ議論は，Tropic 氏が富籤抽籤券を保有し続けるとの意図を明らかにした場合にも考えられる。

［図表 4］ 最終的便益説と便益派生説の比較

	最終的便益説	便益派生説
資産の本質	流入する資源自体	資源の流入可能性から 獲得する現在の機会
認識対象	将来の資源流入	資源の流入可能性に係る 現在の状態の変化
認識の根拠	蓋然性が高いこと	正の価値を有すること
測定値	見積入金額	期待値
認識の効果	事象の早期認識	状態の変化の早期認識

G4＋1WG では，富籤抽籤券の購入段階，すなわち，第 1 の事象が生起した段階で資産の存在を認めていることから，一事象観を採用している。そして，その資産の本質を抽籤に参加する権利と見ていることから便益派生説を採用している。つまり，G4＋1WG は一事象観の便益派生説を採ることで合意したことになる。

2　仮説例前半部からの知見

ここまで Johnson［1994］の説明に基づいて，Tropic 氏の富籤抽籤券を資産として認識することに関する諸見解を確認した。過去事象の生起ないし資産の保有に関わる一事象観と二事象観，認識対象に関わる最終的便益説と便益派生説といった見解の相違は富籤抽籤券に特有の考え方というよりも，偶発資産全般に当て嵌まる考え方であると考えられる。そこで，Johnson［1994］の富籤抽籤券に関する内容を敷衍して，偶発資産全般の会計処理方法として整理してみよう。

富籤抽籤券の購入による資産の存否について，どの段階で過去事象が生起したかに関する一事象観と二事象観という 2 つの見解があった。2 つの見解は富籤抽籤券に係る 2 つの事象のうち購入という第 1 の事象が生起した段階で過去事象が生起したと考えるか，購入に加えて当籤という第 2 の事象が生起した段階で過去事象が生起したと考えるかで相違する。このことは，偶発資産全般に関しても同様である。すなわち，偶発資産に関する 2 つの事象のうちの第 1 の事象が生起した段階で過去事象が生起したと考える場合に一事象観を採り，第 1 の事象に加えて第 2 の事象が生起した段階で過去事象が生起したと考える場合に二事象観を採っているものと考えられるのである。

第 2 の事象が生起するまで過去事象が生起したとは考えない，すなわち，資産は存在しないと考える二事象観は，実質的には偶発資産に係る会計処理を行わないという考え方になる。

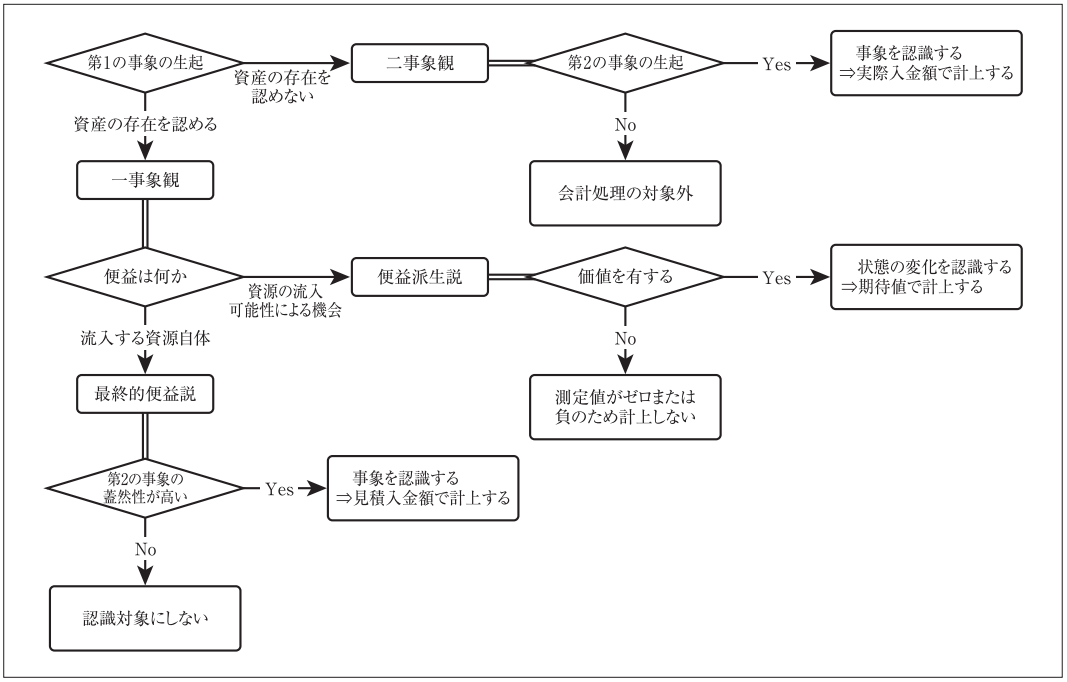
他方，一事象観では第 1 の事象が生起した段階で過去事象が生起したと考えることから，第 1 の事象が生起した段階で当該会計主体が資産を有していると考える。しかし，当該資産を認識の対象とするか否かを巡っては最終的便益説と派生便益説の 2 つの見解に分かれる。

最終的便益説は第 2 の事象の生起する蓋然性が高い場合に，現実には未生起の第 2 の事象を原因となる第 1 の事象が生起した段階で会計上の認識対象にする考え方になる。これに対して，便益派生説は，なんらかの事象が生起した場合に，その事象により獲得する機会がゼロ超の正の価値を有するときには，当該事象が生起した段階で獲得した機会に係る状態の変化を早期に認識する会計処理として解釈できる。

以上の最終的便益説と派生便益説の相違を示すと［**図表 4**］のように表される。

最終的便益説と便益派生説とでは，上記のような相違から，ある偶発資産を認識するか否かを巡る具体的な会計処理の判断プロセスも異なってくる。

［図表 5］　偶発資産の当初認識の会計処理判断プロセス



最終的便益説では，第 1 の事象を原因として直接的に生起すると判断される第 2 の事象を特定する。その第 2 の事象の生起する蓋然性が高い場合には当該事象を認識することになる。蓋然性が一定以上であり，認識すべきと判断された場合，事象が生起した場合の入金額を見積もって測定値とする。他方，便益派生説では，第 1 の事象が生起したことを原因として生起し得るすべてのシナリオを特定する。そして，各シナリオの帰結と確率とを加重して，第 1 の事象が生起したことにより獲得した機会の価値を判断する。当該機会が正の価値を有していると判断される場合に当該機会を獲得したことによる会計主体の状態の変化を資産として認識することになる。そして，認識すべきと判断された場合，当該状態の変化に係る期待値を測定値として認識するのである。

最終的便益説と派生便益説，さらに，二事象観における偶発資産の認識に係る判断プロセスは［**図表 5**］のように表される。

Ⅲ　価値を有することの意味を巡る諸立場

Johnson［1994］では仮説例の条件を一部削除した上で検討を続けている。前節の仮設例において，G4＋1WG は富籤抽籤券を資産として認識すべきとの便益派生説を採っていた。そして，便益派生説の会計処理では，資産が「価値を有する」ことを認識の根拠にしている。本節では，Johnson［1994］の仮設例の後半部における検討を確認し，その内容に基づいて，富籤抽籤券ないし偶発資産が「価値を有する」ために要求される属性に関する諸立場の存在と各々の関係を明らかにする。

1　仮説例後半部の内容

(1)　前提および問題

Johnson［1994］は，仮説例の「富籤抽籤券は流通市場において 1 口 95 ドル程度で活発に取引されている」という条件を削除した場合の富籤抽籤券の認識について，以下のような問題を

提起している[19]。

> 質問(b)：流通市場がない場合，Phil N. Tropic 氏は富籤抽籤券を資産として認識すべきか。

(2) 流通市場の役割 ―即時換金可能性と取引価格の参照可能性―

Johnson[1994]では流通市場がない場合に富籤抽籤券を資産として認識すべきか否かの検討にあたって，流通市場が存在しないときには富籤抽籤券を資産として認識することが困難であると考える理由を示している。

> 議論：富籤抽籤券の認識の多くを流通市場の存在に依拠する見解では，Tropic 氏に95ドルの即時のキャッシュフローを現実化する選択肢を流通市場が与えているので，流通市場が存在しない場合には富籤抽籤券を資産として扱うことは困難になる。さらに，流通市場によって信頼できる測定値が与えられるという考えから富籤抽籤券を資産として認識する見解では，流通市場が存在しない場合には富籤抽籤券を資産として認識することは困難だろう。

流通市場が存在しない場合には富籤抽籤券を資産として認識すべきではないとの見解があること，そして，流通市場が存在しない場合に富籤抽籤券を資産として認識しない2つの理由を示していることが確認できる。その理由とは，第1が「即時のキャッシュフローを現実化する選択肢」が与えられないことであり，第2が「信頼できる測定値が与えられる」ことがないことである。

これらの2つの理由から，富籤抽籤券を資産として認識する場合に，流通市場によって即時のキャッシュ・フローを現実化し得ること(以下，即時換金可能性)と信頼できる測定値を与えられること(以下，取引価格の参照可能性)の2つの属性を要求する見解があることを理解できる[20]。

(3) 流通市場の役割の緩和 ―換金可能性と測定可能性―

富籤抽籤券を資産として認識するにあたって，「即時換金可能性」と「取引価格の参照可能性」を要求することは厳格な要件を課すことになる。それぞれの要件を緩和することで流通市場が存在しない場合にも富籤抽籤券を資産として認識するとの立場も考えられ，Johnson[1994]でも以下のように紹介している[21]。

---

19) 具体的には，前提は以下のようになる。「Phil N. Tropic 氏は，富籤からの収入によって年間予算を賄う地方慈善団体から富籤抽籤券を150ドルで1枚購入した。1枚につき，30日後に開催される抽籤会で1口分の抽籤権が与えられる。抽籤会において印刷および売却済みの10,000枚の富籤抽籤券に係る1口が当籤し，当籤者は1,000,000ドルの賞金を獲得する。十分な数の富籤抽籤券が販売できなかった場合，地方慈善団体には抽籤会を中止し，払い戻しを行う権利が与えられているが，長い期間に亘ってかかる事態に陥ったことはない。」

20) 一般にいわれる証券市場の役割のうち，前者が決済機能を重視する立場，後者が情報発信機能を重視する立場に該当する。

21) 第5文と第6文は，最終的便益説に対する便益派生説からの反対意見である。最終的便益説を採る者は早期認識の対象となる事象の測定は容易であるのに対して，早期認識の対象となる状態の変化の測定は困難であると主張する者が多い。これに対して，便益派生説を採る立場から，認識対象となる状態の変化についても合理的な仮定の下で測定できる旨を主張しているのである。

偶発資産ではなく，偶発負債に関する議論になるが，IAS37の改正プロジェクトにおける議論は典型的な両者の対立を表している。たとえば，IASB[2010]を参照。

しかしながら，流通市場が存在する場合に資産として富籤抽籤券を認識する見解のうちには，市場がない場合であっても認識する見解もある。活発な流通市場が存在していなくても，Tropic 氏は権利を他者に譲渡することはできるので，資産として認識するというのである。たとえば，Tropic 氏は，権利自体あるいは(獲得できた場合の)賞金のいずれかを，別個の契約(このような抽籤前に取り組まれた契約は，富籤抽籤券の期待値である 100 ドルに近似する公正な市場価格を有するだろう)によって譲渡し得る。富籤抽籤券の流通市場はなくても，経済的便益の存在を反映した正の期待値はあり，合理的な信頼性をもって測定可能であることから資産として認識するという見解もある。この場合，期待値で富籤抽籤券を認識することは総販売数の 50 パーセント(あるいはより高い蓋然性閾値)超の累積的認識の論理的基礎を提供すると考えられる。特定の蓋然性閾値に到達するまでは認識を見合わせ，後にすべてを認識するというもう一方の説は，この見解では富籤抽籤券の蓄積における本質的な経済的状態の変化を反映しないと考えられる。

まず，流通市場が存在しなくても相対取引などで決済の可能性があれば，富籤抽籤券を資産として認識すべきとする立場の存在が紹介されている。富籤抽籤券を資産として認識するか否かに関して，富籤抽籤券にある程度の換金可能性があればよいとする立場が存在しているのである[22]。したがって，富籤抽籤券の換金可能性として要求する度合いは，流通市場における即時換金可能性を要求する最も厳格な立場を一方の端として，活発でなくとも流通市場が存在していればよい，頻繁に相対取引が実際に行われていればよい，といったように徐々に緩和した立場が連なり，なんらかの換金可能性があればよいとする最も緩和した立場をもう一方の端とする連続的なものと理解できる。

次に，流通市場が存在しなくても期待値測定などで合理的な信頼性をもって測定可能であれば，富籤抽籤券を資産として認識すべきとする立場の存在も紹介されている。富籤抽籤券を資産として認識するか否かに関して，富籤抽籤券にある程度の測定可能性があればよいとする立場が存在しているのである[23]。したがって，富籤抽籤券の測定可能性として要求する度合いは，流通市場における取引価格の参照可能性(mark-to-market)を要求する最も厳格な立場を一方の端として，気配値があればよい，合理的なモデルで算出された値があればよい(mark-to-model)，といったように徐々に緩和した立場が連なり，なんらかの測定可能性があればよいとする最も緩和した立場をもう一方の端とする連続的なものと理解できる[24]。

(4)　結論

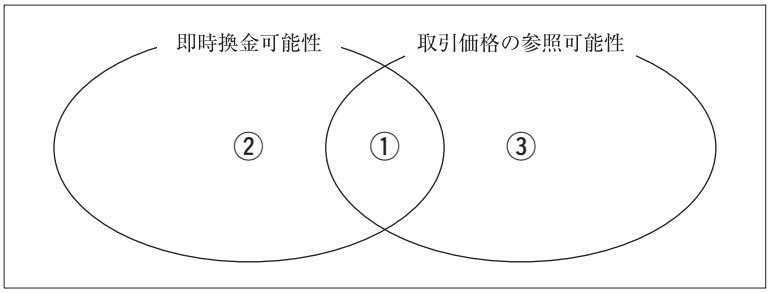
富籤抽籤券を資産として認識するために，即時換金可能性を要求する立場，その立場を包摂するある程度の換金可能性を要求する立場，そ

22)「ある程度の換金可能性」の指し示す程度は論者毎に異なるだろう。たとえば，AAA［1957］以降の実現可能性概念を巡る議論が参考になる。

23)「ある程度の測定可能性」の指し示す程度も論者毎に異なるだろう。たとえば，SFAS157(FASB［2006］)における「公正価値の階層(fair value hierarchy)」(pars. 22-30)の規定が参考になる。

24) 1 つの財に対して流通市場の取引価格とモデルから算定される値などが並存し，それらの値が異なるという状況が考えられる。その場合には，より厳格な数値を使用すべきと考えるのが自然である。したがって，前節における便益派生説に関する記述において，Johnson［1994］では富籤抽籤券の測定値を期待値計算で算定される 100 ドルとしていたが，富籤抽籤券の測定値は流通市場の取引価格である 95 ドルとするのがより自然である。

［図表 6］「価値を有する」ために要求される属性の関係



して，取引価格の参照可能性を要求する立場，その立場を包摂するある程度の測定可能性を要求する立場があることを確認してきた。これらの立場について，G4＋1WG では以下のように委員間で一致した結論は導かれなかったとしている。

> G4＋1WG の大多数の委員は流通市場がないのであれば，富籤抽籤券を資産として認識しないであろうが，ごく一部の委員は認識のための基礎として期待アプローチを用いることを支持している。

大部分の委員は流通市場が存在しなければ富籤抽籤券を資産として認識すべきではないという最も厳格な立場を採っていることが看取できる。同時に，ごく一部の委員は測定可能性について期待アプローチによって富籤抽籤券を資産として認識することを容認していることから，測定可能性に関して緩和した立場を採っていることも看取できる。

2　仮説例後半部からの知見

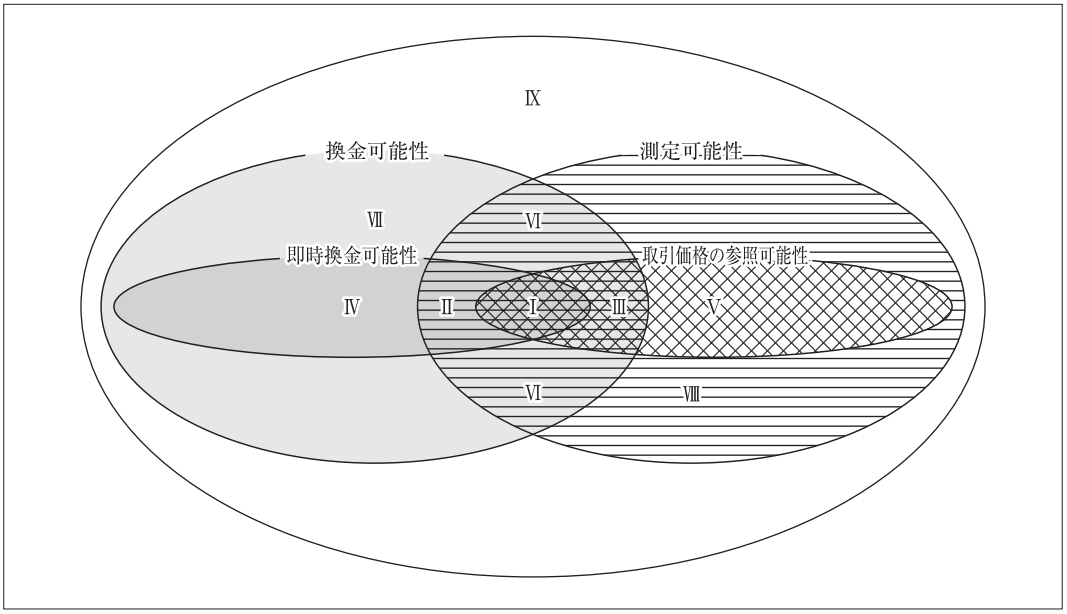
前節に引き続き，ここまでの Johnson［1994］の説明を敷衍して，偶発資産全般の会計処理方法として整理しよう。

仮説例の後半部では，流通市場が存在しない場合に富籤抽籤券を資産として認識できるか否かを検討している。この検討から，富籤抽籤券を資産として認識するにあたって，流通市場によって即時換金可能性と取引価格の参照可能性という 2 つの属性を要求する立場があることが確認された。即時換金可能性と取引価格の参照可能性とは別個の概念であり[25]，また，両者は相互排他的な関係でもないため[26]，即時換金可能性を要求する立場を採る場合に取引価格の参照可能性についてどのような立場を採るかは一意には決まらない。逆に，取引価格の参照可能性を要求する立場を採る場合に即時換金可能性についてどのような立場を採るかも一意には決まらない。したがって，富籤抽籤券を資産として認識するために，流通市場における，①即時換金可能性と取引価格の参照可能性の両方を要求する立場，②即時換金可能性のみを要求する立場，③取引価格の参照可能性のみを要求する立場という 3 つの立場が考えられる。このことから，便益派生説における偶発資産の認識の根拠である「価値を有する」ために，①即時換金可能性と取引価格の参照可能性の両方を具えること

25）たとえば，大口の売り注文を考える場合，参照可能な取引価格での売却を目指せば即時に換金することはできないだろうし，即時に換金することを目指せば取引価格を参照することに意味はないだろう。

26）たとえば，わが国の金融商品会計基準が以下のように換金可能性と取引価格の参照可能性が並立することを確認している（64 項）。「金融資産については，一般的には，市場が存在すること等により客観的な価額として時価を把握できるとともに，当該価額により換金・決済等を行うことが可能である。」

［図表 7］「価値を有する」ために要求する属性に関する 9 つの立場



を要求する立場，②即時換金可能性を具えることを要求する立場，③取引価格の参照可能性を具えることを要求する立場という 3 つの立場があるものとして整理できる（**[図表 6]**を参照）。

さらに，仮説例では，富籤抽籤券を資産として認識するためには必ずしも流通市場が存在しなくてもよいとの立場も紹介されていた。即時換金可能性を緩和してある程度の換金可能性があれば富籤抽籤券を資産として認識する立場と取引価格の参照可能性を緩和してある程度の測定可能性があれば富籤抽籤券を資産として認識する立場である。ある程度の換金可能性があればよいとする立場は即時換金可能性を要求する立場を包摂し，ある程度の測定可能性があればよいとする立場は取引価格の参照可能性を要求する立場を包摂する。そして，ある程度の換金可能性を要求する立場とある程度の測定可能性を要求する立場との関係は，即時換金可能性を要求する立場と取引価格の参照可能性を要求する立場との関係と同様に，一部が重複する関係にある。これらのことから，便益派生説における偶発資産の認識の根拠である「価値を有する」ために，当該偶発資産に要求する属性として，**[図表 7]**に示されるような 9 つの立場があるものとして理解されるのである。

偶発資産が「価値を有する」ために，Ⅰは即時換金可能性と取引価格の参照可能性の両方を具えることを要求する立場，Ⅱは即時換金可能性とある程度の測定可能性を具えることを要求する立場[27]，Ⅲは取引価格の参照可能性とある程度の換金可能性を具えることを要求する立場，Ⅳは即時換金可能性を具えることのみ要求し，測定可能性は要求しない立場，Ⅴは取引価格の参照可能性を具えることのみ要求し，換金可能

27）取引価格の参照可能性を具えた偶発資産は，当然に，ある程度の測定可能性があるため，Ⅰの立場はⅡの立場に包摂される。したがって，Ⅱの立場は［図表 7］ではⅠの領域とⅡの領域を併せた領域で示される。言い換えれば，Ⅰの領域にはⅠの立場とⅡの立場の両方が含まれており，Ⅱの領域にはⅡの立場のみが含まれているのである。以下，ⅢからⅨについても同様である。

性は要求しない立場，Ⅵはある程度の換金可能性とある程度の測定可能性を具えること要求する立場[28]，Ⅶはある程度の換金可能性を具えることのみ要求し，測定可能性は要求しない立場，Ⅷはある程度の測定可能性を具えることのみ要求し，換金可能性は要求しない立場，そして，Ⅸは換金可能性も測定可能性も要求しない立場である。

便益派生説における偶発資産の認識の根拠である当該偶発資産が「価値を有する」ために具えるべき属性は，9つの立場に応じて異なるものとして整理された[29]。したがって，偶発資産を認識すべきか否かを論じる場合，一事象観便益派生説として一致した立場にあったとしても，価値を有するか否かというより具体的な局面では意見が分かれ得るのである。

実際に，一事象観便益派生説で一致したG4＋1WGの委員間でも，本節の仮説例では富籤抽籤券を資産として認識するか否かを巡って意見が分かれている。G4＋1WGの委員は，ⅠからⅨのどの立場を採ったのかを確認してみよう。

まず，前節の流通市場が存在する条件の場合には，G4＋1WGは「流通市場での売却が可能」なことを理由に，全員一致で富籤抽籤券を資産として認識することにしていた。このことから，G4＋1WGの委員は即時換金可能性がある場合には「価値を有する」と考えているので，少なくともⅠ，Ⅱ，Ⅳの領域のいずれかを含む立場を採っていることになる。そして，本節の流通市場が存在しない条件の場合には，大部分の委員は流通市場が存在しなければ富籤抽籤券を資産として認識しないとしている。したがって，大部分の委員は即時換金可能性と取引価格の参照可能性の少なくとも一方は要求していることになるので，Ⅰ，Ⅱ，Ⅲ，Ⅳ，Ⅴの領域のいずれかを含む立場を採っていることになる。前節と本節の結論とを併せると大部分の委員はⅠ，Ⅱ，Ⅲ，Ⅳ，Ⅴのいずれかの立場を採っていることになる。また，認識のための基礎として期待アプローチを用いることを支持しているごく一部の委員は，測定可能性について他の委員よりも緩和したⅥやⅧの領域を含む立場を採っていることになる。前節の結論と併せると，この委員はⅥまたはⅧの立場を採っていることになる[30]。G4＋1WGの大部分の委員はⅠ，Ⅱ，Ⅲ，Ⅳ，Ⅴのいずれかの立場を採っていることになるが，これらの委員がいずれかの立場で一致しているのか，一致していないのか，同様に，ごく一部の委員もⅥかⅧのいずれかの立場で一致しているのか，一致していないのかは，Johnson［1994］の記述からは不明である。

Johnson［1994］の記述が不十分な原因は，Johnson［1994］では換金可能性と測定可能性という2つの属性は提示したものの，両者の関係を不明瞭なままに記述していることにある。本節では，換金可能性と測定可能性との関係を明らかにした上で，「価値を有する」ために要求する属性に関して9つの立場が存在することも明らかにした。この結果，一事象観便益派生説で「一致した」論者間であっても，「価値を有する」という認識の根拠となる概念について議論を深める余地が見出されたことになる[31]。

28）Ⅵの立場は，描写の都合により，上下2箇所に分けて描写している。

29）前述のように，「ある程度の換金可能性」や「ある程度の測定可能性」が示す内容は連続的なものである。このため，Ⅵ，Ⅶ，Ⅷの立場は，［図表7］では同じ立場として描写されるが，実際には無限に異なるレベルが存在する。

30）意見を異にした委員の理由付けが測定手法から述べられているので，対置される大部分の委員が測定可能性について取引価格の参照可能性を要求したと読むことができるかもしれない。この場合，Ⅰ，Ⅲ，Ⅴの少なくとも1つの領域を含む立場を採ったことを意味し，前節の結論と併せると，G4+1WGの委員は大部分がⅠの立場を採ったことになり，「価値を有する」ために具えるべき属性として最も厳格な立場を採っていることになる。

Ⅳ　結び

ここまでの検討によって，どのような考え方を採れば偶発資産が認識されるのか，認識される偶発資産の性質はどのような性質か，認識の根拠は何か，測定値はどのような値かを明らかにするという本稿の目的は概ね達成された。

偶発資産を認識する考え方，認識される偶発資産の性質，認識の根拠や測定値は，便益の発生（過去事象の生起），資産の本質，蓋然性の閾値の規準，流通市場の役割，測定のアプローチを巡るさまざまな見解が存在するため，問題になる偶発事象に応じてさまざまな結果になり得るのである。しかしながら，これらの諸見解は無秩序に組み合わされるものではない。偶発資産の認識に関する各論点は密接に関わっていることから，**［図表 5］**で示されるように，ある段階においてある見解を表明することは他の段階における特定の見解の主張に直接的に結び付くため大きく３つの見解に分類されることが本稿の検討により明らかになった。たとえば，偶発資産を財務諸表に計上するために一定の蓋然性を要求する立場を採ることは，一事象観最終的便益説を採ることを意味するので，資産の本質は流入する資源自体であるという立場，測定値は見積入金額であるという立場を採ることを同時に意味する。同様に，たとえば，測定値として期待値を要求する立場を採ることは，一事象観便益派生説を採ることを意味するので，資産の本質を資源の流入可能性から獲得する現在の機会とする立場，認識の要件には「価値を有する」こととする立場を採ることを同時に意味する（「価値を有する」という概念自体は多義ではある（**［図表 7］**））。

現行会計基準では偶発利得事象に関して，冒頭で確認したように，「未実現であること」を理由に計上を禁止している。会計上の実現とは財貨または用益の提供と貨幣性資産の流入によって，取引が確実性（すなわち，極めて高い蓋然性）を具備したと判断される状況を指すことから，現行会計基準では一事象観最終的便益説を採用していると考えられる。これに対して，G4＋1WG では一事象観便益派生説を採用しており，その後の会計基準を巡る議論などを観るに一事象観便益派生説を採用する論者が増えているようである。本稿で明らかにした偶発資産の認識に対して採り得る選択肢は，収益費用アプローチと資産負債アプローチとの相違という抽象的なレベルではなく，偶発資産の認識に関して見解を異にする論者間で具体的なレベルで議論を行うのに有用に機能するものと考えられる。

しかし，本稿の検討で偶発資産の認識に関するすべての問題が明らかになったわけではなく，いくつかの課題が残されている。たとえば，便益派生説における「価値を有する」ために要求する属性には複数の立場があることを明らかにしたが，これらの論者毎の詳細な内容や最終的便益説における蓋然性が高いという意味に関する問題は検討しなかった[32]。また，見積入金額や期待値の算定に関する詳細な検討も行っていない[33]。これらの問題は，本稿で取り上げた単純な仮説例ではとくに問題にならなかった

31）たとえば，註 25 における即時換金可能性と取引価格の参照可能性の一方が喪失しているような状況，他者への譲渡が禁止されている保有ストックオプションのような換金可能性がない偶発資産の認識を巡る議論，企業結合によって一括して取得したために個別の測定ができない偶発資産の認識を巡る議論などの境界事例を通じて議論が深められるだろう。

32）Johnson［1994］では，本稿で取り上げた仮説例を基礎に「複数賞金富籤（The Multiple Prize Lottery）」という仮説例を用いて，蓋然性を巡る簡単な検討を行っている（Johnson［1994］p. 40）。

33）最重要な問題は現在価値に割り引くべきか否かの問題であろう。まず，割り引くべきか否かを巡って見解は分かれるであろう。そして，割り引くべきとする場合の将来キャッシュ・フローの算定，割引率の決定，リスク・プレミアムの扱いなど多くの点で意見は分かれるだろう。たとえば，SFAC7（FASB［2000］）を参照。

が，より複雑な状況においては複数の対立する見解があると考えられる。これらの課題の解決を図ると共に，偶発負債の認識に関する議論を行うことで，全般的な偶発資産認識の会計処理判断プロセスの詳細についてより深い知見を得られるものと考えられるが，それらの検討は別の機会に譲ることにする。

付記

本稿は科学研究費補助金（若手研究 B：21730356）による研究成果の一部である。

参考文献一覧

・AAA［1957］*Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 revision,* AAA.

・AICPA［1959］*Accounting Research Bulletin No.50,* "Contingencies," AICPA.

・FASB［1975］*Statement of Financial Accounting Standards No.5,* "Accounting for Contingencies," FASB.

・FASB［1985］*Statement of Financial Accounting Concepts No.6,* "Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)," FASB.

・FASB［1993］*Statement of Financial Accounting Standards No.115,* "Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities," FASB.

・FASB［2000］*Statement of Financial Accounting Concepts No.7,* "Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements," FASB.

・FASB［2006］*Statement of Financial Accounting Standards No.157,* "Fair Value Measurements," FASB.

・IASB［2010］*Exposure Draft,* "Measurement of Liabilities in IAS37：limited re-exposure of proposed amendment to IAS37," IASB.

・Johnson, L. Todd［1991］*The FASB Cases on Recognition and Measurement,* IRWIN.

・Johnson, L. Todd［1994］*Special Report, Future Events: a conceptual study of their significance for recognition and measurement,* FASB.

・久保淳司［2009］「リスク事象の財務諸表計上への課題」『經濟學研究』58（4）：289-306.

・久保淳司［2010］「不確実性事象の認識における蓋然性と債務性の機能」『會計』178（1）：19-31.

・Paton, W. A. & A. C. Littleton［1940］*An Introduction to Corporate Accounting Standards,* AAA.

・Wolk, Harry I., James L. Dodd & John J. Rozycki［2007］*Accounting Theory: conceptual issues in a political and economic environment, 7th edition,* SAGE.

・山本眞樹夫［1992］『会計情報の意味と構造』同文舘.