

プロジェクト ASAF 対応

項目 概念フレームワーク DP へのコメント対応：構成要素及び認識

本資料の目的

1. 本資料は、IASB が 2013 年 7 月 18 日に公表したディスカッション・ペーパー「「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し」(以下、「本 DP」という。)のセクション 2 から 4 に関する以下の質問に焦点をあてて、本 DP における提案内容、回答の方向性及び 10 月 9 日開催の ASAF 対応専門委員会における議論を示し、ご意見いただくことを目的としている。
 - (1) セクション 2 「財務諸表の構成要素」:
 - 質問 2 「資産及び負債の定義」
 - 質問 3 「存在の不確実性」
 - (2) セクション 4 「認識及び認識の中止」:
 - 質問 8 「認識」(※)
 - (3) セクション 3 「資産及び負債の定義を補助するための追加的なガイダンス」:
 - 質問 6 「「現在の」義務」(※) 質問 3 と質問 8 の議論は相互に関連することから、議論の都合上、上記の順序としている。
2. なお、純利益とその他の包括利益を別個の構成要素として定義するかどうか(本 DP の 2.47 項から 2.50 項)については、セクション 8 において別途議論することを予定しているため、本資料では扱っていない。

セクション 2—財務諸表の構成要素

資産及び負債の定義

IASB の現行「概念フレームワーク」における定め

3. 現行の「概念フレームワーク」では、貸借対照表における資産、負債及び持分と損益計算書における収益及び費用を構成要素として識別している。
4. **資産とは**、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。
5. **負債とは**、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をいう。
6. **持分とは**、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分である。
7. **収益とは**、当該会計期間中の**資産の流入若しくは増価又は負債の減少**の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるもの。

8. **費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生**の形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの。
9. **現行の概念フレームワークでは、当期純利益、包括利益が定義されていない。また、収益、費用は、資産又は負債の増減として定義されている。**

質問 2 :

資産及び負債の定義を 2.6 項から 2.16 項で論じている。IASB は次のような定義を提案している。

- (a) 資産は、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源である。
- (b) 負債は、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である。
- (c) 経済的資源は、権利又は他の価値の源泉で、経済的便益を生み出す能力があるものである。

これらの定義に同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、理由は何か。

本 DP における提案内容

10. IASB は、2 つの方法で資産、負債の定義を改善できると考えている。(2.10 項)
- (1) 次のことをもっと明示的に確認すること
 - (i) 資産は資源である（当該資源が生み出す可能性のある経済的便益の流入ではなく）
 - (ii) 負債は義務である（当該義務が生み出す可能性のある経済的便益の流出ではなく）
 - (iii) 資産は経済的便益の流入を生み出す能力がなければならない。当該流入は確実である必要はない。当該流入の蓋然性は、基礎となる資源が資産の定義を満たす前に何らかの最低限の閾値に達している必要はない。
 - (iv) 負債は経済的便益の流出を生み出す能力がなければならない。当該流出は確実である必要はない、その蓋然性は、基礎となる義務が負債の定義を満たす前に何らかの最低限の閾値に達している必要はない。
 - (2) セクション 3 で、追加的なガイダンスを提案している。
11. 本 DP では、前項で識別した変更を導入するために以下の定義を提案している。(2.11 項)

	現行の定義	提案している定義
資産（企業の）	過去の事象の結果として企業	過去の事象の結果として企業

	が支配し、かつ、 将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源	が支配している 現在の経済的資源
負債（企業の）	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	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
経済的資源	[現行の定義はない]	権利又は他の価値の源泉で、 経済的便益を生み出す能力があるもの

12. 現行の定義は経済的便益の予想されるフローに言及しているため、一部の読者は、**資源（資産）又は義務（負債）を、それにより生じる経済的便益の流入又は流出と混同する場合があった**。2つの要因が、この混同の可能性を生じさせている。（2. 13 項）
- (1) 一部の読者は、「予想される」という用語を、蓋然性の閾値を伝えるものと解釈している。
 - (2) 経済的便益のフローへの明示的な言及により、資源又は義務とそれにより生じる経済的便益のフローとの間の区別が不明瞭になっている。
13. 現行の定義は、資源を企業の支配下に置いたか又は企業に義務を課した過去の事象に言及している。提案している定義では、（2. 16 項）
- (1) 負債の定義案において「現在の」という用語を残している。これは、負債が存在しているのかどうかを判定するために、主要な問題は企業が報告日現在で義務を有しているのかどうかであることを強調するものである。
 - (2) 資産の定義案に「現在の」という用語を加えている。この考え方は、現行の定義にすでに含意されている。それを明示することで、負債の定義との対比が強調される。
 - (3) 両方の定義に「過去の事象の結果として」という語句を残している。これは、資源を企業の支配下に置いたか又は企業に義務を課した過去の取引又は他の事象を会計処理することを強調するものである。

回答の方向性

14. 次のような回答の方向性が考えられる。
- (1) 資産及び負債の定義に関する予備的見解に概ね同意する。
 - (2) 企業が資産（現在の経済的資源）又は負債（現在の義務）を有しているかどうか判断する上で、過去の事象を識別することは必須ではないが、有用と考えら

れる。また、質問 6 の論点（「現在の」義務）との関係では、過去の事象を識別することはより重要と考えられる。

- (3) 経済的資源について定義をすることは、経済的便益の流入又は流出との関係者による混同を避ける観点からは有用と考えられる。

ASAF 対応専門委員会（平成 25 年 10 月 9 日開催）における議論

15. 「過去の事象の結果として」という語句を残すという提案に関して次のような意見が示された。

- (1) 事務局の回答の方向性には同意するが、この語句を削除した場合にどのような結果が生じる可能性があるか検討することも必要と考えられる。
- (2) 例えば、過去の事象を契約の締結と捉えたと、契約の締結によって資産及び負債が存在するという帰結にならないか懸念され、未履行契約との関係でのコメントが必要と考えられる。

ディスカッション・ポイント 1

質問 2 の資産及び負債の定義に関して、上記の回答の方向性について、同意するか。

不確実性の役割

IASB の現行「概念フレームワーク」における定め

16. 現行の「概念フレームワーク」では、不確実性は、資産及び負債の定義と認識規準の両方で役割を果たしているように見える。(2.17 項)

- (1) 現行の定義は、将来の経済的便益（又は将来の資源流出）は「予想される」ものでなければならないという考え方を含んでいる。
- (2) 現行の認識規準は、資産又は負債は、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い場合に認識されると定めている。

質問 3

不確実性が資産及び負債の定義並びに資産及び負債の認識規準において何らかの役割を果たすべきかどうかを、2.17 項から 2.36 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 資産及び負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という考え方を維持すべきではない。資産は経済的便益を生み出す能力がなければならない。負債は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。

(b) 「概念フレームワーク」は、資産又は負債が存在しているのかが不確実である稀な場合についての蓋然性の閾値を設定すべきではない。ある特定の種類の資産又は負債が存在しているのかがどうかについて重大な不確実性がある場合には、IASB は当該種類の資産又は負債に関する基準を開発又は改訂する際に、その不確実性をどのように扱うべきかを決定するであろう。

(c) 認識基準は、現行の蓋然性への言及を維持すべきではない。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのようなことを提案するか、理由は何か。

本 DP における提案内容

17. 本 DP では、不確実性に関して、資産又は負債の存在に関する不確実性（「**存在の不確実性**」）と資産又は負債が流入又は流出を生じるかどうかに関する不確実性「**結果の不確実性**」の2つに区分して議論している。(2.19 項)
18. 不確実性に関する IASB の予備的見解は次のとおりである。(2.35 項)
- (1) **資産及び負債の定義は、流入又は流出が「予想される」という考え方を維持すべきではない。**このような考え方を維持すると、明らかに資産又は負債である多くの項目（多くの買建オプションや売建オプションなど）を除外することになるおそれがある。したがって、
 - (i) 提案している経済的資源の定義では、経済的資源が経済的便益を生み出すことが確実である必要はないが、経済的資源は経済的便益を生み出す能力がなければならない。この定義は、最低限の蓋然性の閾値を定めないことになる。
 - (ii) 同様に、現在の義務が経済的資源の移転を生じることが確実である必要はないが、現在の義務は経済的資源の移転を生じる能力がなければならない。例えば、義務により経済的資源の移転が要求されるのが、不確実な将来の事象が発生したときだけである場合（例えば、待機義務）には、セクション3で議論しているように、当該義務は負債である。
 - (2) 稀に、資産又は負債が存在しているのかが不確実である場合がある。「概念フレームワーク」は、そうした稀な場合に資産又は負債が存在しているのかがどうかを判定するための蓋然性の閾値を設定すべきではない。資産又は負債が存在するのかがどうかに関して重大な不確実性がある場合には、IASB は IFRS を開発又は改訂する際に、その不確実性をどのように扱うべきかを決定する。
 - (3) **蓋然性への言及は、認識規準から削除すべきである。**蓋然性の閾値を含めると、疑いなく資産又は負債であるが、特定の時点で、経済的便益の流入又は流出を生じる蓋然性が低いと判断される一部の項目（例えば、オプション）を認識できないことになる。さらに、こうした項目の一部は、確率が変化するにつれて閾値の上下を変動する可能性がある。

回答の方向性

19. 次のような回答の方向性が考えられる。
- (1) 定義における「予想される」という記述を維持しないことは、何らかの閾値を示しているのではないかという現行の定義に対して生じている誤解を取り除くことになると考えられることから、予備的見解に同意する。
 - (2) また、認識基準において現行の蓋然性への言及を維持することについては、セクション4「認識及び認識の中止」に関する質問8において議論している。
20. なお、存在の不確実性については、現時点で回答の方向性を示していない。
- (1) 本 DP で記述されているとおり、存在の不確実性が生じる訴訟等に限定されるのであれば、そのような場合のために概念フレームワークの中で記述するよりも、特定の個別基準で扱うことがより適切と考えられる。また、個別基準で状況に応じて異なる閾値を用いること（例えば IAS 第 37 号における偶発資産と引当金のよう）とは、このアプローチは親和的と考えられる。
 - (2) 一方、一定の蓋然性の閾値を概念フレームワークにおいて記述すること有用とも考えられる。資産及び負債の定義は財務報告の基礎であり、経済的資源や義務が存在しているという蓋然性が高くない場合に資産や負債を識別することは、目的適合的な情報をもたらさないと考えられる。この観点からは、本 DP で記述されているように (2.24 項)、「ほぼ確実」や「可能性が高い」といった蓋然性の閾値を用いることが考えられる。

ASAF 対応専門委員会（平成 25 年 10 月 9 日開催）における議論

21. 本 DP の 2.35 項の記述は、存在の不確実性と結果の不確実性との関係が不明確に見受けられ、セクション4「認識及び認識の中止」における質問8のとの関係での整理が必要と考えられるとのコメントが示された。

ディスカッション・ポイント2

質問3の不確実性の役割に関して、上記の回答の方向性について、同意するか。

セクション4—認識及び認識の中止

認識

IASBの現行「概念フレームワーク」における定め

22. 現行の「概念フレームワーク」に示されている認識規準は、次の場合には、企業は構成要素の定義を満たす項目を認識すると記載している。(4.2項)

- (1) 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
- (2) 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場合

23. 現行の「概念フレームワーク」は、認識の中止を定義していない。

質問8

4.1項から4.27項では、認識の規準を議論している。IASBの予備的見解としては、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。ただし、IASBが特定の基準を開発又は改訂する際に、次のいずれかの理由で、企業は資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないと判断する場合は除く。

- (a) 資産（又は負債）を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を利用者に提供することになる。
- (b) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も、資産（又は負債）及び資産（又は負債）の変動の両方の忠実な表現とならない。

これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような変更を提案するか、また、理由は何か。

本DPにおける提案内容

24. IASBの予備的見解としては、以下の4.25項から4.26項で論じるものを除いて、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである。(4.24項)

25. ある特定の基準を開発又は修正する際に、以下のいずれかの場合には、企業がある資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないとIASBが判断する可能性がある。(4.25項)

- (1) 資産（又は負債を）認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を財務諸表利用者に提供することになる場合
- (2) 必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も、資産（又は負債）及び資産（又は負債）の変動の十分に忠実な表現と

ならない場合

26. 「概念フレームワーク」は、どのような場合に資産又は負債としての認識が目的適合性のある情報を提供しない可能性があるのかを IASB が評価するのに役立つ追加的なガイダンスを提供する。(4.26 項)
- (1) 考えられる結果の範囲が極めて広く、それぞれの結果の可能性を見積ることが非常に困難である場合。例えば、一部の重大な訴訟がこれに当てはまる可能性がある¹。
 - (2) 資産（又は負債）が存在しているが、経済的便益の流入（又は流出）が生じる蓋然性が非常に低い場合。
 - (3) 資源又は義務を識別するのが非常に困難である場合。例えば、一部の無形資産（特に、個別の取引で取得した無形資産ではなく、内部で創出した無形資産の一部）がこれに当てはまるかもしれない。
 - (4) 資源又は義務を測定するには、測定対象の項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの配分が必要となり、それが異常に困難であるか又は極めて主観的である場合。
 - (5) ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない場合。本 DP の 4.9 項(c)に述べたとおり、自己創設のれんがこれに当てはまる。

回答の方向性

27. 次のような回答の方向性が考えられる。
- (1) 提案されている認識規準は十分に堅牢(robust)でないため、個別基準の開発を支援するのに不十分ではないか。
 - (2) 一定の場合には蓋然性規準が必要なことを明示すべきではないか。オプションや宝くじなど、当事者が起こりうる確率を知って取引している場合には蓋然性規準は不要と考えられるが、それ以外の場合において蓋然性規準がないと、概念上、全ての資産及び負債を認識することになり、翌期以降において実際に発生しなかった場合には戻し入れを認識することになるが、その戻し入れは目的適合的でない。

ASAF 対応専門委員会（平成 25 年 10 月 9 日開催）における議論

28. 上記の事務局提案に対して賛同するコメントが多く寄せられた。

ディスカッション・ポイント 3

質問 8 の認識に関して、上記の回答の方向性について、同意するか。

¹ 訴訟は、セクション 2 で論じているとおり、存在の不確実性の対象となる場合もある。

セクション3—資産及び負債の定義を補助するための追加的なガイダンス

「現在の」義務

IASBの現行「概念フレームワーク」における定め

29. 現行の「概念フレームワーク」は、経済的資源を移転する最終的な必要性が企業の将来の行動に左右される場合に、現在の義務が存在しているかについて、対応しておらず、個々の基準の基礎となっている原則が不整合に見える場合がある。(3.72項)

質問6

負債の定義における「現在の」の意味について3.63項から3.97項で論じている。現在の義務は過去の事象から生じる。負債の金額が、報告期間の終了前に企業が受け取った便益又は行った活動を参照して決定される場合には、義務は過去の事象から発生しているものと見ることができる。しかし、経済的資源を移転する要求が、企業の将来の行動を依然として条件としている場合には、こうした過去の事象が経済的資源を移転する現在の義務を創出するのに十分なのかどうかは不明確である。IASBが「概念フレームワーク」のためのガイダンスを開発する基礎とすることが考えられる3つの異なる見解は次の通りである。

- (a) 見解1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならぬ。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて資源の移転を回避し得る場合には、現在の義務を有していない。
- (b) 見解2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならぬ。企業が将来の行動を通じて移転を回避する実質上の能力を有していない場合には、義務は実質的に無条件である。
- (c) 見解3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならぬが、企業の将来の行動を条件としてもよい。

IASBは見解1を暫定的に棄却している。しかし、見解2又は見解3を支持する予備的見解には至っていない。

これらの見解（又は、現在の義務がいつ存在するようになるのかに関する他の見解）のどれを支持するか。理由を示していただきたい。

本DPにおける提案内容

30. 本DPは、**現在の義務**について、**3つの代替的見解**を提示している。(3.75項から3.95項)
- (1) 見解1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、**厳密に無条件**のものでなければならぬ。
- (2) 見解2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、**実質的に無条件**のものでなければならぬ。

(3) 見解 3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならないが、**企業の将来の行動を条件とするものであってもよい。**

31. IASB は、**見解 1 は暫定的に棄却したが、見解 2 と見解 3 のいずれかを予備的見解とするかについては合意に至っていない。**(3.96 項及び 3.97 項)

本 DP において議論されている内容

32. 義務が条件付きとなる将来事象は次の 2 つのタイプに分類できる。このうち、(1) については、待機義務と呼ばれることがあるが、IASB はこのような義務は負債の定義を満たす現在の義務であると結論付けている。(3.69 項及び 3.71 項)

(1) 発生を企業が統制できない将来事象 (例：債務者が不履行となった場合に保証者が債権者に補償する義務)

(2) 発生が企業の将来の行動に左右される将来事象

33. 本 DP は、経済的資源を移転する最終的な必要性が企業の将来の行動に左右される 7 つのシナリオを示し、検討を行っている。(3.73 項)

1	<p>権利確定条件付の従業員賞与 従業員グループとの雇用契約の条件に基づいて、企業は企業での 5 年の勤務を完了した各従業員に賞与を支払う。従業員は報告期間末の時点で 5 年の勤務のうち 2 年を完了している。企業が権利確定期間の終了前 (すなわち、5 年の勤務を完了する前) に雇用契約を終了する場合には、従業員への賞与の支払は要求されない。</p>
2	<p>一定の閾値を超える収益に対する賦課金 政府が、全国的な鉄道網で列車を運行する企業に賦課金を課している。この賦課金は各暦年末に賦課される。この賦課金は、年間に CU500 百万を超えて稼得される収益の 1% である。列車運行者は、6 月 30 日までの事業年度について財務諸表を作成しようとしている。1 月 1 日と 6 月 30 日との間に CU450 百万の収益を稼得した。予想では、その暦年末までに CU900 百万の収益を稼得し、したがって、当暦年について CU4 百万の賦課金を課されることになる。</p>
3	<p>収益に対する賦課金 政府が、各年の 4 月 1 日以後に国内のエネルギー市場に電力を供給する企業に賦課金を課している。その日に課される賦課金は、前の暦年における運営者の収益の一定割合として測定される。電力供給者は、20X0 年 12 月 31 日に終了する期間に係る財務諸表を作成しようとしている。その年度において、CU100 百万の収益を稼得した。賦課金が課されるのは、企業が 20X1 年 4 月 1 日において所定の市場に電力を供給している場合だけである。</p>
4	<p>報告期間にわたり累積する賦課金 政府が銀行に賦課金を課している。この賦課金は、財務報告期間の末日時点で銀行として営業している企業に課される。賦課金は、当該期間の末日現在の企業の負債の一定割合として計算される。この割合は、銀行の報告期間の</p>

	<p>長さと同期間中において有効な率に応じて決まる。20X2年には、その率は1月から6月には1か月当たり0.1%、7月から12月には1か月当たり0.2%である。銀行の財務報告期間は20X2年4月1日に開始した。銀行は、20X2年9月30日現在の期中財務諸表を作成しようとしている。</p>
5	<p>市場占有率に対する賦課金 法律制定により、電子機器の製造者が将来の日において「過去の廃棄物」(すなわち、その法律の施行前に製造した機器)の処理コストを拠出することが要求される。各製造者は、20X4年における市場占有率に比例した金額を課されることになる。電子機器製造者は、20X3年12月31日現在の財務諸表を作成しようとしている。</p>
6	<p>変動リース料 企業が、ショッピングモールにおける小売店区画をリースする契約を結ぶ。このリース契約は、企業が月次売上高の1%の変動賃借料を貸手に支払うことを要求している。このリースは、企業の報告期間の最終日に開始する。最初の変動支払は、翌報告期間の最初の月における企業の売上高を参照して計算されることになる。</p>
7	<p>条件付対価 事業の売却に関する契約が、取得した事業が取得後3年以内に所定の利益目標を満たした場合に、CU5百万の追加の支払を売手に対して行うよう取得企業に要求している。取得企業は、取得日現在の財務諸表を作成しようとしている。利用可能な証拠が示唆するところでは、取得した事業が利益目標を上回る可能性が非常に高い。</p>

34. 本 DP が示す 3 つの見解を上記の各シナリオにあてはめた場合、次のとおりとなる。
(3.75 項から第 3.87 項)

	見解 1：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、 厳格に無条件 のものでなければならない。	見解 2：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、 実質的に無条件 のものでなければならない。	見解 3：現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならないが、 企業の将来の行動を条件とするものであってもよい 。
補足説明	企業が少なくとも 理論上 (at least in theory)、将来の行動を通じて資源の移転を 回避し得る限りは、現在の義務はない 。 (3.75 項)	現在の義務が厳格に無条件となる前の企業の行動がそれほど重要ではない場合 、当該行動の前に、企業は資源の移転を回避する実質上の能力を有していないかもしれない。 (3.77 項)	過去の事象は、現在の義務を創出するのに十分である。義務が(無条件に又は実質的に) 無条件である必要はない 。(3.85 項)
以下、現在の義務があるかの判定			
1	なし	状況により、あり	あり
2	なし	大半の状況で、あり	あり
3	なし	大半の状況で、あり	あり
4	なし	大半の状況で、あり	あり
5	なし	なし	なし
6	なし	小売業者が将来の売上を回避する実質上の能力を有していない場合、あり	あり
7	なし	状況によって、多分あり (Maybe)	あり

回答の方向性

35. 本質問に対しては、現時点で回答の方向性を記述していない。本質問に対しては、以下の点に区分してそれぞれご意見いただきたいと考えている。

(1) 本 DP に記述されている 3 つの見解のうち 1 つの見解を概念 FW に記述すべきか

(2) 1 つの見解を記述とする場合、いずれの見解とすべきか

(本 DP に記述されている 3 つの見解のうち 1 つの見解を概念 FW に記述すべきか)

36. 本 DP における 3 つの見解は、以下のとおり、それぞれ現在の個別基準の取扱いの基本的考えに近い面があると考えられる。

(1) 見解 1 について：IFRIC21 では、最低限の閾値に達した場合に発生する賦課金について、最低限の活動閾値に達した時点で認識することとしている。

(2) 見解 2 について：IAS34 では、借手の年間売上が一定水準に達したことを条件として支払が要求される変動リース料について、事業年度の期中期間に年間売上が所定の水準に達する前であっても、その一定水準の売上が達成されると予測され、それゆえに企業にとって将来のリース料を支払う以外に現実的な選択肢がない場合には、債務が発生することがあり得るとしている。

(3) 見解 3 について：IAS19 では、退職後給付を算定する際に将来の昇給部分を反映することがあるとされている。

37. 概念 FW でいずれかの見解を記述するアプローチは、IASB が将来の IFRS を開発する上での助けになると考えられる。

38. 一方で、本資料の第 36 項の理解を踏まえると、このようなアプローチは、現行のいくつかの個別基準とコンフリクトを生じさせることになると考えられる。このような観点を強調する観点からは、本論点については「概念フレームワーク」において 1 つの見解を記述せず、個別基準において記述する手法をとることも考えられる。

(1 つの見解を記述とする場合、いずれの見解とすべきか。)

39. 見解 1 については、比較可能性を高める観点からはメリットがあるが、条件付の義務をすべて現在の義務に含めないことは、生じている事象を忠実に表現しない可能性があるという点で懸念がある。また、企業が自身の将来行動として形式的な条件の達成を留保することにより、負債の定義を満たすタイミングを操作できる余地が生まれる可能性がある。

40. 見解 2 については、他の 2 つの見解の間の中間的な取扱いになる可能性が高く関係者の理解がもっとも得やすいと考えられる。しかしながら、見解 2 については本 DP のいくつかの記述からは必ずしも明確でない点があると考えられる。

(1) 本 DP の 3.77 項の記述からは、見解 2 は、多くの場合、見解 1 に近い結果をもたらすことになるように見受けられる。

3.77 3.75 項に示した見解は、現在の義務が厳密に無条件であることを要求している。そこでは、現在の義務の識別を、企業が他者への資源の移転を無

条件で要求されるようになる前に企業が行わなければならない一連の行動の中の最終の行動を参照して行う。しかし、最終の行動がそれほど重要でない場合がある。商業的実質はあるが、企業が特定の状況において回避する実質上の能力を有していない付随的な条件である場合である。

- (2) 一方、本 DP の 3.79 項の記述では、継続企業としての営業活動に言及する等、「企業が残りの条件を回避する実質上の能力を有している場合」を相当程度限定的にとらえていると考えられる。この記述からは、見解 2 はどちらかという見解 3 に近い結果をもたらすように見受けられる。

3.79 企業が残りの条件を回避する実質上の能力を有しているかどうかの評価には、判断が必要となる。回避する実質上の能力を企業が有していない可能性のある条件の種類を識別するために、ガイダンスが必要となる場合がある（おそらく個々の基準において）。おそらく、これらの条件には、例えば、企業が継続企業としての営業活動をやめたり、営業活動を著しく縮小したり、特定の市場から撤退したりすることによってしか回避できない条件が含まれる場合がある。

41. 見解 3 については、過去の事象が発生しているかどうかのみによって現在の義務の有無を判断することは、かなり多くの負債を識別することにつながる点が懸念される。また、見解 1 や 2 のように条件付の客観的程度について考慮がされないことから、主観的な会計的結果をもたらす可能性があると考えられる。

ASAF 対応専門委員会（平成 25 年 10 月 9 日開催）における議論

42. 次のような意見が示された。
- (1) 本 DP に記述されている 3 つの見解のいずれかを概念フレームワークに記述することは困難と考えられる。取引の内容によって判断が必要な領域に思われ、概念フレームワークに記述することが有用であるか疑問である。
- (2) 本論点については、ストックのみの視点ではなく、フローとしての損益への影響といった視点が必要にも思われる。

ディスカッション・ポイント 4

質問 6 の「現在の」義務に関して、どのように考えるか。

以 上