プロジェクト	ASAF 対応
項目	引当金、偶発負債及び偶発資産（IAS 第 37 号）に関するリサーチ

本資料の目的

1. IASB では、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の改訂のためのリサーチ・プロジェクトを進めている。本年 7 月の ASAF 会議では、議題として取り上げられる予定である。

2. 本資料は、ASAF でのアジェンダ・ペーパーの概要をまとめたものであり、2015 年 6 月 26 日に開催された ASAF 対応専門委員会及び 2015 年 6 月 29 日に開催された第 314 回企業会計基準委員会で示されたご意見やご質問を踏まえて作成されている。

ペーパーの構成

3. アジェンダ・ペーパーは次の4つのペーパーから構成されている[1]。

   (1) アジェンダ・ペーパー4 - カバーペーパー（プロジェクト概要とASAF会議での質問）
   (2) アジェンダ・ペーパー4A - プロジェクトの目的及び位置付けの概観
   (3) アジェンダ・ペーパー4B - IAS第37号の問題となり得る事項の要約
   (4) アジェンダ・ペーパー4C - IASB公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（2015年5月公表）がIAS第37号に与える潜在的な影響の分析

プロジェクトの概観（アジェンダ・ペーパー4、4A）

IAS第37号で扱われる事項

4. IAS第37号は、時期や金額に不確実性のある負債を引当金と定義している。引当金には、資源の流出を伴うか否かに関する不確実性（「結果の不確実性」）のみに晒されているものや、結果の不確実性だけでなく負債が存在しているか否かに関する不確実性（「存在の不確実性」）にも晒されているものがある。

[1] アジェンダ・ペーパー4A、4B、4C は、6 月の IASB 会議のために準備されたものだが、議論は 7 月に延期されることとなった。

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。

5. IAS第37号は、不確実性のある負債を報告する方法を扱っている。具体的には次のとおりである。

(1) 負債の定義の解釈に役立つガイダンスを提供。

(2) 財政状態計算書に引当金を認識する状況を特定（認識要件)。次の3要件の充足が求められる。

① 負債が存在する可能性の方が高い。
② 資源の流出が負債の決済に必要となる可能性の方が高い。
③ 負債の金額について信頼性のある見積りが可能である。

(3) 偶発負債の用語を用いて、引当金の認識要件を充足しない負債の取扱いを記述。

(4) 引当金の測定方法を指定。将来キャッシュ・フローを見積り、現在価値に割り引く。

(5) 引当金及び偶発負債の不確実性についての開示を要求。

IAS第37号のスコープ

6. IAS第37号は、他の基準のスコープ外にある時期及び金額の不確実性のある負債すべてに適用される。

7. また、次のような項目にもIAS第37号は適用される。

(1) 偶発資産
(2) IAS第37号のスコープ内の負債に関する補填の権利

リサーチ・プロジェクトの概要

8. 当該リサーチ・プロジェクトは、IASBの次の決定に役立つ証拠を収集することを目的とする。

(1) IAS第37号の改訂をアクティブ・プロジェクトとすべきか。
(2) アクティブ・プロジェクトとする場合、どの範囲の事項を取り上げるか。

9. 1998年にIAS第37号が公表されたことで、基準の空白地帯を埋めることとなり、結果として財務報告を著しく改善することとなった。しかし、例えば、次のように、IAS第37号は完全ではなく、関係者から懸念が表明されている部分もある。

(1) 負債の識別に関するガイダンスの解釈が困難であること（例えば、IFRIC第21号「賦課金」など)。
(2) IAS第37号の負債の認識の閾値が高く、一部の負債は認識されないこと

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。

となること。

(3) 測定の要求事項について不明確な側面があり、実務においてバラつきがみられること。

詳しくは、アジェンダ・ペーパー4B要約を参照。

10. IASBは、当該プロジェクトをアクティブ・アジェンダに加える前に、当該リサーチ・プロジェクトのアウトプットとして、恐らく、ディスカッション・ペーパーを作成し、利害関係者の意見を求めることになる。

11. IAS第37号を修正する以前のプロジェクトは2002年に開始された。このプロジェクトはIFRS第3号「企業結合」を改訂するプロジェクト及び米国基準との不要な差異を解消するFASBとの共同プロジェクトからIASBで検討されたもので、2005年に公開草案、2010年に測定に関する改訂公開草案を公表している。今回のリサーチ・プロジェクトは、これら以前のプロジェクトを継続するものでなく、以前のプロジェクトにおける提案を予備的見解として引き継ぐものではない。

12. IASB公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「概念フレームワーク公開草案」という。)における提案は、IAS第37号の見直しに重大な影響を及ぼす可能性がある。このため、IASBは、概念フレームワーク改訂の最終化(2016年を予定)に近付くまでIAS第37号の改訂の可能性に関する予備的見解の公表を控える可能性が高い。概念フレームワーク公開草案が及ぼす影響については、アジェンダ・ペーパー4C要約を参照。

ASAFメンバーへの質問事項

13. アジェンダ・ペーパー4は、次の点を議論のための質問として示している。

(1) IAS第37号の修正として、どの側面をプロジェクトに含めることを提案するか。

(2) どの側面について、追加の調査や分析が必要だと考えるか。

(3) 今後のASAFの議論のために、これらの側面の調査や分析の実施に関心があるか。

IAS第37号の問題となり得る事項(アジェンダ・ペーパー4B要約)

14. IAS第37号は財務報告を改善することとなったが、IAS第37号は完全ではなく、関係者から懸念が表明されている部分もある。アジェンダ・ペーパー4Bでは、そうした問題、懸念点を識別し、分析や解決の可能性を示している。次に分けて記載が行われており、16項以降では(1)-(3)について概要を記載する。

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。

(1) 負債の識別
(2) 認識要件
(3) 測定
(4) 不利な契約の取扱い
(5) 補填の権利と偶発資産
(6) その他

15. アジェンダ・ペーパー4Bは仕掛段階にある。さらに調査を進めることで、問題の分析、他の問題の識別、解決の可能性について変更が加わる可能性がある。

負債の識別

16. IAS第37号は、負債の定義における「現在の義務」を識別するガイダンスを提供している。しかし、そのガイダンスは次の点で矛盾しており、負債として識別するために、義務がどの程度回避可能であるべきかについて、明確ではない。

(1) IAS第37号第19項は、「引当金として認識されるのは、企業の将来の活動（すなわち、将来における事業の遂行）とは独立に存在している」義務のみであると述べている。この記述は、将来の活動が非現実的であっても、将来の活動を通じて回避可能な義務は負債ではないと解釈されることが多い。

(2) IAS第37号第10項では、義務発生事象を「その義務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がない」事象と定義している。この記述は、将来の活動で回避可能な義務でも、その活動が非現実的な場合にはその義務に関する負債を企業が負っていると解釈されることが多い。

17. こうした「現在の義務」の不明確さについて、特に、関係者は、IFRIC第21号「賦課金」の解釈に不満を表明してきた。このため、IASBは概念フレームワークプロジェクトの一部として対応することを決定している。概念フレームワーク公開草案での提案が最終化されれば、これがIAS第37号の問題への対応となる可能性がある。

認識要件

18. IAS第37号は、第5項(2)の3つの要件を充足する場合に負債を認識するとしている。この引当金の認識要件は、過去、多くの議論の対象とされ、特に、流出の可能性が高い」との要件に議論が集中してきた。以前のプロジェクトでは、IASBは、IAS第37号を他の基準と整合させるために、この要件を削除することを提案したが、回答者の多くは、この提案に反対した。

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。

19. 概念フレームワーク公開草案での提案は、他の基準との整合性それ自体が、「流出の可能性が高い」の要件を削除する理由にならないことを示唆している。アジェンダ・ペーパー4Cでも説明されるように、

(1) 概念フレームワーク公開草案では、認識要件は基準により異なる必要がある可能性があり、場合によっては、資産又は負債の認識がコストを正当化するほど十分な有用性のある情報を提供しないと提案している。

(2) IAS第37号のスコープの負債は、他の多くの負債と区別される特徴を有する。典型的には、観察可能な取引価格（現在の市場価格、交換価格に基づく歴史的な取得原価）を参照して測定することができない。

20. 概念フレームワーク公開草案では、現行のIAS第37号の認識要件の基礎となる要素（存在の不確実性、流出の可能性、測定の不確実性）を議論している（32項参照）が、必ずしも「可能性が高い（more likely than not)」と同程度の高い閾値を意図している訳ではない。このため、現行の閾値が高すぎるかについてIASBが検討する可能性がある。次の証拠がある場合にのみ、IASBは現行の閾値を低下させることを検討する。

(1) IAS第37号の現行の認識要件を充足しないが、認識することで、投資者、融資者、他の債権者に有用な情報を提供する負債の実務例がある場合、及び、

(2) これらの負債を測定するコストが便益を超過しない場合。

21. そうした負債を識別するのに役立てるため、IASBは、6月11日-12日の資本市場アドバイザリー委員会、世界作成者フォーラムのメンバーに助言を求める予定である。

測定

22. IAS第37号は、「報告期間の末日における現在の義務を決済するために必要となる支出の最善の見積り」で負債を測定することを要求している。この金額は、「報告期間の末日現在で義務を決済するため、又は同日現在で義務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額」としている。この金額は典型的には、負債を決済するために必要な将来キャッシュ・フローを見積り、それを現在価値に割り引いて決定する。

23. 現行の測定の要求事項には不明確な面があり、実務上のバラつきが生じている。具体的には、以下の点である。

(1) 不確実な将来キャッシュ・フローの見積り

IAS第37号のスコープ内の負債の多くは、結果の可能性に一定の幅があ

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。

る。その場合の負債の「最良の見積り」について、母集団が大きい場合は、結果を確率加重した期待値を用いることが明確である。しかし、単一の義務の場合には、どのような見積りに基づくか（最頻値か、期待値か、一定の幅の中のその他の金額か）が明確でない。

(2) 引当金に含めるべきコストの識別

他の基準と異なり、IAS第37号は、負債の測定にあたって含めるべきコストのタイプを指定していない。例えば、物品やサービス提供の義務の場合、個別の資産の購入や生産、特定の負債の履行に直接関連するコストのみとするか、その他帰属的な又は間接的なコスト（固定・変動間接費など）の配賦も含めるべきかが明確でない。

(3) リスク調整

IAS第37号は、「リスク調整により、負債の測定が増加する場合もある。」としているが、リスク調整の正確な目的、リスク調整が必要な状況、測定方法を明確にしていない。

(4) 不履行リスク

測定に不履行リスク（企業自身の信用リスクとも呼ばれる）を考慮すべきか、具体的なガイダンスが提供されていない。不履行リスクを含めることで、廃棄負債や環境再生負債といった超長期負債の測定額に影響を与えることとなる。実務では概ね不履行リスクの影響は除かれているが、企業によっては、それを含める実務もある（国や業種による偏りがある）。

24. 前項の項目に応じて対応は異なるものの、IASBは、予備的見解を固める前に、いくつか異なるアプローチを整理した上で、関係者に助言を求めるなどの対応を図る予定である。

概念フレームワークの提案の影響（アジェンダ・ペーパー4C 要約）

25. アジェンダ・ペーパー4Cでは、概念フレームワーク公開草案における提案が最終化された場合に、IAS第37号の改訂プロジェクトに与える影響を、次の項目に分けてまとめている。

(1) 負債の識別
(2) 認識要件
(3) 測定

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。

負債の識別

26. 現行のIAS第37号の問題点は第16項のとおりであり、負債として識別されるために義務がどの程度回避可能であるべきかについて、明確ではない。

27. 一方で、概念フレームワーク公開草案では、「現在の義務」を説明するための新たな概念を提案しており、「現在の義務」の要件の1つとして、経済的資源の「移転を回避する実務上の能力がない」ことを求めている。「移転を回避する実務上の能力がない」は次のように説明されている。

> 4.32　企業は、例えば、移転が法的に強制可能であるか、又は移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたりする場合には、移転を回避する実質上の能力を有していない。企業の経営者が移転を行うことを意図していることや移転の可能性が高いことでは十分ではない。

28. これによれば、経済的強制（例えば、IFRIC第21号の文脈では、他に現実的な代替策がなく営業の継続が経済的に強制される）も経済的資源の移転を回避する実務上の能力を企業が有するか否かを評価する要素の1つとなる可能性がある。

29. 27項の新たな概念の適用により、次のことをもたらす。

(1) 賦課金に対する要求事項が、IFRIC第21号と異なる結論となる可能性がある。賦課金のトリガーとなる最終的な活動の時点でなく、賦課金の金額の増加の原因となる活動の期間にわたって徐々に負債が認識されていくこととなる。

(2) リストラ費用に対する要求事項が、IAS第37号と異なる形で示される可能性がある。ただし、負債の識別プロセスが異なる可能性はあるものの、多くのリストラ費用に関して認識のタイミングに大きな違いは生じないと考えられる。

(3) その他の負債（例えば、IFRIC第6号「特定市場への参加から生じる負債 - 電気・電子機器廃棄物」の廃棄債務）の識別のタイミングに変化は起こらない。

認識要件

30. IAS第37号は、第5項(2)の3つの要件を充足する場合に負債を認識するとしている。18項にあるように、以前のプロジェクトでは、IASBは、IAS第37号を他の基準と整合させるために、「流出の可能性が高い」の要件を削除することを提案したが、回答者の多くは、この提案に反対した。

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。

31. 概念フレームワーク公開草案では、認識に関して新たなアプローチを提案している。公開草案では、次の場合に、資産・負債を認識することを提案しており、認識の要求事項は基準によって異なる必要がある可能性があるとしている。

5.9　構成要素の定義を満たす項目を認識しないと、財政状態計算書と財務業績の計算書の完全性が低下し、有用な情報を財務諸表から除外する可能性がある。他方、状況によっては、構成要素の定義を満たす項目の一部は、認識すると有用でない情報を提供する可能性がある。企業が、資産及び負債（及び関連する収益、費用又は持分の変動）を認識するのは、そうした認識が財務諸表利用者に下記のものを提供する場合である。

(a) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報。
(b) 当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動の忠実な表現。
(c) 当該情報の提供のコストを上回る便益をもたらす情報。

32. また、概念フレームワーク公開草案では、認識によって目的適合性のある情報が提供されるか否かに関して、次のガイダンスを提供している。

5.13　資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性がある。しかし、下記の要因のいずれかに当てはまる場合には、認識によって目的適合性のある情報が提供されない可能性がある。

(a)　資産が存在するのかどうか若しくはのれんから分離可能なのかどうか、又は負債が存在するのかどうかが不確実である場合。

(b)　資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合。

(c)　資産又は負債の測定が利用可能である（又は入手できる）が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらす情報にほとんど目的適合性がなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手可能でもない場合。

5.14　認識が目的適合性のある情報を提供するのかどうかの決定には、判断の行使が必要となる。情報が目的適合性を欠くこととなる原因は、単一の要因ではなく、5.13項に記述した要因の組合せであることが多いであろう。さらに、他の要因も、情報が目的適合性を欠く原因となる場合がある。

33. 概念フレームワーク公開草案では、認識の要求事項は基準により異なる必要がある可能性があり、場合により、認識のコストは便益を上回る可能性があ

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。

ると提案している。IAS第37号のスコープ内の負債は、観察可能な取引価格を参照して測定できないことが典型的であり、こうした他の負債との違いが、IAS第37号における「流出の可能性が高い（probable outflows)」の認識の閾値を維持する根拠となる可能性がある。

34. ただし、人によっては、提案される概念を、IAS第37号の認識の閾値よりも低いものを提案していると解釈する可能性がある。このため、現行の閾値が高すぎるかについてIASBが検討する可能性がある。次の証拠がある場合にのみ、IASBは現行の閾値を低下させることを検討する。

(1) IAS第37号の現行の認識要件を充足しないが、認識することで、投資者、融資者、他の債権者に有用な情報を提供する負債の実務例がある場合、及び、

(2) これらの負債を測定するコストが便益を超過しない場合。

測定

35. 測定に関するIAS第37号の問題点は23項に記載のとおりである。

36. 概念フレームワーク公開草案では、次を提案している。

> 6.3　財務報告の目的、有用な情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産、負債並びに収益及び費用の項目について異なる測定基礎が選択される結果となる可能性が高い。

37. 前項の提案を踏まえて、概念フレームワーク公開草案では、資産又は負債の測定基礎の選択において、資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように貢献するかを検討するかが重要としている。IAS第37号のスコープ内の負債は、ほとんど、その負債を履行することで義務を充足するため、「履行価値」に焦点があたる可能性があるとしている。

38. 履行価値は企業が負債を履行時に生じると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値と定義される。原則として、公正価値と同じ要素を反映するが、市場参加者の観点ではなく、企業の観点からの測定である。ただし、概念フレームワーク公開草案では、実務上、最も有用な情報を提供するため、使用価値及び履行価値は手直しが必要となる場合があるとしている。

39. IASBが、IAS第37号において「履行価値」の測定基礎をより具体化する場合に、以前のフィードバックによると、次の点を調整することが考えられる。

(1) 期待値の代わりに最頻値を（最頻値以外の結果の可能性の開示と併せて）許容又は要求する。

(2) 不履行リスクの影響やリスク調整の排除

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。

(3) サービスの提供による履行について、サービスマージンを乗せずにコストで測定

ASAF での質問事項

40. ASAFメンバーへの質問事項として、13項が示されている。

ASAF 会議における発言（案）

41. ASAF会議において、次の点を踏まえて発言することを予定している。

(1) 本プロジェクトは、過去2005年に公開草案、2010年に限定的な範囲を対象とした公開草案を公表したものの、当時、関係者の多くの反対によって、プロジェクトが進まなかった。アジェンダ・コンサルテーション2011を通じて、本件について改めて検討が要請された一方で、現行基準の下で比較的安定的に運用されているIAS第37号について、関係者からは、少なくとも大幅な見直しは必要ないとの見解が聞かれる。このため、リサーチ・プロジェクトを進めるに当たっては、過去にどのような点に強い懸念が示されたかについて十分に踏まえるとともに、特に基準設定プロジェクトを行うとすれば、その必要性や範囲について慎重な判断をすべきと考える。

(2) 他方 （アジェンダ・ペーパー4Cで示されるように）概念フレームワークの公開草案で提案されている概念フレームワークの見直しによるIAS第37号への含意について分析を行うことは有益であると考える。これは、こうした分析を通じて、概念フレームワークの公開草案による提案が妥当なものであるかに対する検討が深まると考えられるためである。ただし、仮にIAS第37号のプロジェクトで実施する場合には、予め、その目的を明確にしたうえで、長期的なプロジェクトとして検討を進めることが適切と考えられる。

(3) （アジェンダ・ペーパー4Cで検討されている項目について）我々は、特に認識要件について、蓋然性要件を維持すべきと考えている。これは、経済的便益の流出に不確実性があり、一定の閾値に達しないものを負債として認識すると、翌期以降に戻入れによる損益が発生する可能性が高いこととなり、負債を認識した期間及びその後の期間における損益は、負債を認識しない場合と比べて目的適合的でないケースが多いと考えられるためである。売建のオプション取引のように発生確率が低い場合

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。

でも、負債を認識すべきケースはあるが、これは市場における転売が実務的に可能であるとともに、市場価格を合理的に見積ることが可能であるためと考えられる。こうした場合を除き、仮に閾値を設けない場合には、発生確率の高いものと低いものが財務諸表に混在し、財務業績及び財政状態の双方について有用な情報をもたらさないと考えられる。このため、発生確率の程度に応じて、財務諸表本体と注記の情報提供の使い分けを行っていくことが望ましいと考える。

(4) （アジェンダ・ペーパー4Bで検討されている項目のうち）負債の識別に関しては、一層の明確化を図ることによって財務報告の改善が図られうるため、今後、検討を行うことが有用なものもあると考えている。とりわけ、企業の将来行動によって経済的資源の移転が回避可能な場合の負債の識別（IFRIC第21号で定められている取扱いと関係する。）に関して、IAS第37号内部で不整合と考えられる点もある（16項参照）ため、概念フレームワークの検討を踏まえつつ、今後、検討を行うことは有用と考えられる。

以　上

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。