プロジェクト　ASAF 対応

項目　概念フレームワーク公開草案が IAS 第 37 号に及ぼしうる影響

Ⅰ．本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 5 月に国際会計基準審議会（IASB）より公表された公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念 ED」という。）が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）に及ぼしうる影響に関する IASB スタッフによる分析の概要と ASBJ 事務局による気付事項を説明することを目的として作成している。

Ⅱ．背景

2. 本資料に記載されている、IASBスタッフによる、概念EDがIAS第 37 号に及ぼしうる影響の予備的分析は、以前にASAF会議[1]及びIASB教育セッション[2]で議論されている。しかし、IASBは、本資料で取り扱われているいかなる事項についても、いかなる決定もしていない。

Ⅲ．IASB スタッフによる分析と ASBJ 事務局による気付事項

本分析の目的

3. 本分析は、概念 ED が IAS 第 37 号に及ぼしうる影響の IASB スタッフによる予備的分析であり、本資料は、概念 ED で提案された概念が最終化され、IASB が IAS 第 37 号を修正するプロジェクトに取り掛かる場合、当該概念が IASB の決定を導く可能性のある道筋を議論するものである。

本分析の構成

4. 本分析は、概念EDがIAS第 37 号に及ぼしうる影響を、「負債の識別」、「負債の認識」及び「負債の測定」の 3 つの観点について分析している。IASBスタッフは、3 つの観点に関する分析の結果、総論として、概念EDで提案されている概念によって、IASBはIAS第 37 号を修正する、以前のプロジェクトにおける結論と相当異なる結論を得るかもしれないと述べている。以下において、それぞれについて説明を行う。

[1] 2015 年 7 月に開催された ASAF 会議のアジェンダ・ペーパー4C 参照
[2] 2015 年 7 月に開催された IASB 会議のアジェンダ・ペーパー14C 参照

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」に関する分析

（IAS 第 37 号における負債の識別に関する問題点）

5. 現行の概念フレームワークにおいて、負債とは、「過去の事象から生じた・・・現在の債務」とされており、IAS 第 37 号は、「現在の債務」の識別に関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、次に記載のとおり、矛盾して見える部分がある。

(1) IAS 第 37 号第 19 項では、「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」債務のみ、と述べている。この記述は、負債は無条件でなければならない（企業がその将来の活動によって回避できる債務については、たとえ、将来の活動が非現実的であっても、企業は負債を負っていない）、としばしば解釈されている。

(2) IAS 第 37 号第 10 項では、債務発生事象を「その債務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる」事象と定義している。この記述は、企業がその将来の活動によって回避できる債務については、もし、その活動が非現実的ならば、企業は負債を負っている、としばしば解釈されている。

6. この明らかに矛盾した原則が実務で問題を生じさせている。IAS 第 37 号の適用範囲内ではあるが、具体的には取り上げられていない取引について、どちらの原則を適用すべきか不明確であるほか、利害関係者は、IFRIC 第 21 号「賦課金」（以下「IFRIC 第 21 号」という。）における解釈に著しい不満を表明している。

（概念 ED における提案）

7. 概念 ED は、「現在の債務」という用語について、次のような説明を提案している。

(1) 「現在の債務」の定義

4.31 企業は、次の両方に該当する場合には、経済的資源を移転する現在の債務を有している。

(a) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していない。

(b) 債務が過去の事象から発生している。すなわち、企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った。

(2) 現在の債務は期間にわたって累積し得る旨を明確化するガイダンス

4.36 ・・・経済的便益の受取り又は活動が一定期間にわたり行われる場合には、現在の債務は一定期間にわたり累積することになる（当該期間の全体を通じて、企業が移転を回避する実務上の能力を有していない場合）。

(3) 移転の契機となる事象が未だ発生していない状況に関するガイダンス

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。

4.35　状況によっては、企業が経済的資源を移転するという要求が、企業の特定の将来の行動（特定の活動の実施又は契約の中の特定のオプションの行使など）を条件としていると表現されることがある。企業は、当該行動を回避する実際上の能力を有していない場合には、義務を有している。

(4)「実際上の能力がない」という意味の明確化

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させたりする場合には、移転を回避する実際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。

8. したがって、後述の第 12 項で議論するような経済的強制は、将来の移転を回避する実際上の能力を企業が有しているかどうかを評価する際の 1 つの要因になりうる。しかし、将来の移転を回避する能力がないことが、現在の債務を有することの唯一の基準ではない。その義務の範囲を設定する、経済的資源の受取り又は活動を企業が行うことも必要である。ゆえに、経済的強制だけでは負債を創出するのに不十分である。

（概念 ED が賦課金に及ぼす影響）

9. 概念 ED における、「現在の債務」という用語を説明するための新しい概念は、賦課金についての IFRIC 第 21 号とは異なる要求事項をもたらす。

<u>IFRIC第 21 号における負債の識別時期 － 債務が無条件になった時</u>

10. IFRIC 第 21 号は、一連の活動がすべて起こった時にのみ支払うべき賦課金を扱っている。IFRIC 第 21 号は、債務は企業の将来の活動とは独立して存在しなければならないという IAS 第 37 号第 19 項の原則を適用している。賦課金を支払う債務を生じさせる事象は、法令で識別された、賦課金の支払いの契機となった活動である と IFRIC 第 21 号は述べている。賦課金を支払うべきものとするのに必要な、より早い段階での活動もあるかもしれないが、それらは、それだけでは支払いを引き起こすのに十分ではないので、それらは「債務発生事象」ではない。

11. IFRIC 第 21 号の合意事項に、賦課金の支払の契機となる活動は、当期における収益の生成であるが、当該賦課金の計算は前期に生成された収益の額に基づく、旨を示す例があり、当該賦課金の債務発生事象は当期における収益の生成であると述べられている。前期における収益の生成は必要ではあるが、賦課金の支払を引き起こすには十分ではないとされている。

12. この合意に達するに当たり、IFRS 解釈指針委員会は、もし、企業が賦課金を引き起こす将来の活動を回避するために、（事業の停止のような）非現実的な行動をと

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。

らなければならない場合、賦課金の金額が累積されるにつれて債務が発生する、という代替的見解を検討した。そのような状況では、企業は営業を継続することを経済的に強制されており、賦課金を支払う以外に現実的な選択肢がない、というのが、この見解の土台となっている。

13. しかし、その論拠が採用された場合、多くの種類の将来の支出が負債として認識されてしまうという理由で、解釈指針委員会は、その主張を退けた。解釈指針委員会は、とりわけ、将来において営業を行うために発生させる必要のあるコストについては、引当金を認識しない、という IAS 第 37 号の記述に留意した。

IFRIC第 21 号における負債と費用の認識時期

14. IFRIC 第 21 号の合意事項によると、いくつかの反復的な賦課金（第 11 項に記載されているような賦課金）に関する負債を、全額、一時点で認識させることになる。解釈指針委員会は、ある場合には、賦課金コストが、ある期間における営業ライセンスのような資産も発生させるかどうかを検討した。もしそうなら、賦課金コストは、その一時点における費用として認識されない。代わりに、それは、資産が償却されるとき、したがって、次に賦課金が課されるまでの期間にわたって費用として認識されることになる。

15. しかし、賦課金の支払に関する負債の認識が資産又は費用を生じさせるのかは、（IAS 第 2 号「棚卸資産」、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」のような）他の基準が決定するものであるため、IFRIC 第 21 号は当該取引のコスト側の会計処理を扱うべきではない、と解釈指針委員会は決定した。

16. 賦課金の支払と交換に企業が受け取り、かつ、他の基準を適用して認識しうる資産を識別するのは、実務上、可能ではないことがよくある。したがって、一時点で負債として認識される、多くの賦課金は、当該一時点で費用としても認識されることになる。

IFRIC第 21 号に対する批判

17. IFRIC 第 21 号は、財務諸表の利用者、作成者及び監査人並びに各国の基準設定主体を含む、さまざまな利害関係者から批判されてきた。IFRIC 第 21 号を批判している者の主な見解は、次のとおりである。

(1) 資産の識別と認識を扱っている基準との組み合わせで、IFRIC 第 21 号は、企業の財政状態及び財務業績を忠実に表現しない情報をもたらしている。法律は、支払の契機となる（ある特定の日に営業しているというような）異なる活動を識別しているかもしれないが、反復的な賦課金の経済的実質は、企業がある期間営業するために支払っている、ということであり、当該賦課金が関係している期間にわたって費用を認識することによって、より忠実に表現

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。

される。

(2) IFRIC 第 21 号は、同様の問題を扱っている他の IFRS の要求事項と不整合である。例えば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」は、現金決済型の株式に基づく報酬について、負債を認識することを企業に要求しており、企業が株式による報酬と交換に獲得した財又はサービスを受け取った時に、たとえ、その時点では支払が依然として権利確定条件（増益のような将来業績目標を含む）付きであったとしても、企業に負債を認識することを要求している。そのような状況では、少なくとも理論的には、依然として企業はその将来の活動によって将来の支払を回避しえても負債を認識するとされている。

(3) IFRIC 第 21 号の要求事項は、リストラクチャリング費用のように、IAS 第 37 号の対象範囲内の他の取引に対する要求事項とも不整合にみえる。

概念EDの影響

18. IASB が概念 ED で提案された新しい概念を賦課金に適用した場合、IFRIC 第 21 号における合意事項と異なる要求事項を明示することになるだろう。賦課金の支払の契機となる活動を、企業が行う前に、負債は識別されるかもしれない。負債は次の両方を満たす場合、より早い時期に識別されるだろう。

(1) 賦課金の金額が、より早い時期の活動を参照して設定される。

(2) 当該より早い時期の活動を行った結果、企業は、賦課金の契機となる将来の活動を回避する実際上の能力を有しない。

19. このため、第 11 項で議論した例では、債務発生事象は、前期における収益の生成となり、賦課金の計算の基礎となる収益を企業が認識するにつれて、負債は当該期間にわたって累積することになりうる。前期における収益の生成は、その次の期である当期に更に収益を生成することを回避する実際上の能力がないと企業が判断する場合には、債務発生事象となるだろう。多くの場合、次の期である当期に収益を生成させないことの経済的帰結は、賦課金の支払よりも著しく不利になりえ、したがって、企業は賦課金を回避する実際上の能力がないという判断に到達するかもしれない。

（概念 ED がリストラクチャリング費用に及ぼす影響）

IAS第 37 号における負債の識別時期－リストラクチャリング計画公表時

20. IAS 第 37 号におけるリストラクチャリング費用に関する要求事項は、経済的資源を移転する以外に企業に現実的な選択肢がない時に企業は債務を有しているという原則を適用している。IAS 第 37 号は、事業のリストラクチャリングのコストに関する債務は、企業が次の両方に該当する場合に生じるとしている。

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) リストラクチャリングについて、少なくとも次の事項を明確にした詳細な公式の計画を有している。

① 関係する事業又は事業の一部
② 影響を受ける主たる事務所
③ 雇用契約終結により補償を受ける従業員の勤務地、職種及びその概数
④ 負担する支出
⑤ 計画が実施される時期

(2) 企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起している。これは、当該計画の実行を開始すること、又は影響を受ける人々に対して当該計画の主要な特徴を発表することによって行われる。

計画公表が債務を創出するかについての異なる見解

21. 過去において、リストラクチャリング計画の公表が当該計画を実行する債務を創出するのに本当に十分かどうかについて疑問が呈された。この問題を提起した者は、そのような公表は、米国会計基準（US GAAP）の適用による債務発生事象とはみなされないことに留意した。米国財務会計基準審議会（FASB）により発行された会計基準編纂書は次のように述べている。

> 退出又は処分活動に関連するコストに関する負債は、FASB概念記述書第6号「財務諸表の構成要素」に含まれる負債の定義を満たした時に発生する。その定義上、他者への現在の債務のみが負債である。債務は、負債を決済するための資産の将来の移転又は使用を回避する裁量を企業にほとんど又は全く残さない取引又は事象が生じた時に現在の債務となる。退出又は処分計画それだけでは、当該計画のもとで発生することが予想されるコストに関する他者への現在の債務を創出しない。したがって、退出又は処分計画に対する企業の確約それ自体は、負債認識のための必須の過去の取引又は事象ではない。

概念EDの影響

22. 第7項で記述した概念EDで提案された概念は、リストラクチャリング計画の公表が、リストラクチャリング費用に関する負債を生じさせる事象かどうかに関する異なる見解を一致させる助けとなりうる。

23. 概念EDで提案された概念を採用することにより、企業が資源を移転する現在の債務を有するには、次の2つの基準を両方満たさなければならない。

(1) 企業は移転を回避する実際上の能力を有していてはならない。

(2) 債務は過去の事象から生じていなければならない。すなわち、企業は、その

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。

債務の範囲を設定する便益の受取り又は活動を行っていなければならない。

24. 2つの基準を満たす要求事項は、US GAAP の基盤となる見解、すなわち、リストラクチャリング計画の公表だけでは現在の債務を創出するのに十分ではないという見解を支持するだろう。概念 ED で提案された概念によると、計画の公表はそれ自身いかなる債務の範囲をも設定するものではないほか、当該計画を実行するコストを増加させることにならないため、計画の公表によって現在の債務は発生しないという説明になるだろう。

25. しかし、将来の移転を回避する企業の実際上の能力を検討する必要は、リストラクチャリング計画の公表は新たな負債を生じさせうると考える人たちの見解を支持するだろう。計画の公表は、将来の移転を回避する実際上の能力を企業がもはや有しない証拠を提供しうる。したがって、企業が将来の起こりうる移転の範囲を設定する便益の受取り又は活動を既に行なっている場合には、リストラクチャリング計画の公表は、他の基準（回避する実際上の能力がない）を満たす事象になり、ゆえに、債務の識別の契機となる。

26. したがって、概念EDの新しい概念をIAS第 37 号に適用することは、リストラクチャリング費用に関する要求事項の表現を変更させるかもしれないが、実務への影響は大きくないかもしれない。企業は現在の債務を識別するための 2 つの基準の両方を満たした時のみ各費用に対する債務を認識することが要求されるだろう。この点、リストラクチャリング計画の公表は「回避する実際上の能力がない」という基準を満たす証拠を提供する事象として識別しうることから、いくつかの費用に対して負債を認識する契機となる事象になりうる。

27. 事業をリストラクチャリングする計画は、IAS 第 36 号「資産の減損」でも、当該事業で使用する資産の減損レビューの契機として識別されている。したがって、リストラクチャリング計画は、負債（リストラクチャリングの結果、不利となる契約に対する負債を含む）と減損の両方を識別する潜在的な契機として残るだろう。

（概念 ED が負債識別の一般的ガイダンスに及ぼす影響）

28. IAS 第 37 号の適用範囲は広範である。それは他の基準の適用範囲内にない大抵の負債を包含する。このことは、IAS 第 37 号の適用範囲が、政府により課される多くの債務を含む、多くの契約によらない債務を包含することを意味する。新しい種類の債務は随時出現しており、IAS 第 37 号はそれらに対処できなければならない。

29. 本資料の第 5 項から第 6 項で記載したように、現在の債務の識別に関する IAS 第 37 号のガイダンスは不明確であり、一見矛盾している。2 つの異なる基本原則が

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。

あり、それらが競合した時にどちらの原則を適用すべきかを識別する明白な方法はないように見える。それゆえ、IAS 第 37 号の適用範囲内であるが、具体的な適用ガイダンスのない新しい取引に適用する正しい原則を識別するのは困難である。

30. 概念EDで提案された新しい概念は、「過去の事象の結果として」のより正確な定義を提供し、IAS第 37 号の一見矛盾している記述を一致させるだろう。当該概念は、随時出現する新しい種類の取引にIAS第 37 号がよりよく対処できるようにしながら現行のガイダンスにとって代わりうる。

概念EDのIFRIC第 6 号に及ぼす影響

31. 一般的ガイダンスは、IAS 第 37 号の適用範囲内の多くの債務が負債として識別される時期を必ずしも変更しないだろう。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」（以下「IFRIC 第 6 号」という。）により扱われている特定の種類の廃棄物処分債務に対する要求事項を変更しないかもしれない。

32. IFRIC 第 6 号は、欧州連合がその加盟国に電気及び電子機器の生産者に課すよう指令した債務に適用される。当該債務は、過去の廃棄物、すなわち 2005 年 8 月よりも前に製造された家庭用機器の処分費用を負担することである。当該指令は、特定の期間（「測定期間」）における各生産者のマーケットシェアに応じて、費用を生産者に配分するよう各加盟国に要求している。当該指令は、各加盟国に独自の測定期間を選択することを許容している。

33. IFRIC の合意事項によると、債務発生事象は測定期間における市場への参加である。この合意に達するに当たり、IFRIC は、より早い段階での活動（過去の廃棄物となった機器の生産又は販売）から債務が生じるという主張を検討した。しかし、IFRIC は、債務は企業の将来の活動とは独立に生じなければならないという理由で、この主張を退けた。生産者が測定期間に関連する市場に参加するまで、いかなる債務も、その将来の参加に左右される。

34. IASB が、概念 ED で提案された概念を、この特定の債務に適用した場合、IFRIC の合意事項（それは測定期間における市場への参加を現在の債務を生じさせる事象として識別しうる）を変更しないかもしれない。しかし、その論拠は、IFRIC 第 6 号の合意事項の土台となるものとは異なるかもしれない。その論拠は、企業がその債務の範囲を設定する便益の受取り又は活動を行い、かつ、将来の移転を回避する実際上の能力がないときのみ、企業は現在の債務を有しているということである。過去の廃棄物の場合、ある特定の生産者の債務の範囲を設定する活動は、測定期間における関連する市場への参加である。市場への参加により、生産者はコストの持分に対する無条件の債務を有し、それゆえ、それを回避する実際上の能力を持たないだろう。

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。

（IASB スタッフの暫定的結論）

35. 以上の分析を踏まえると、概念 ED で提案された概念は、負債の識別に関する、より明確で一般的なガイダンスの基礎となりうるものと考えられる。なお、当該ガイダンスは、IAS 第 37 号の一見矛盾している記述を調整し、置き換える可能性がある。当該ガイダンスの適用によって、次の結果が考えられる。

(1) 賦課金に対して、IFRIC 第 21 号におけるものとは異なる要求事項をもたらしうる。いくつかの賦課金に関する負債は、最終行動が賦課金の支払要求を引き起こした時点といった、おそらくは、より後の一時点ではなく、支払額を増加させる活動が行われた期間にわたって徐々に認識される。

(2) リストラクチャリング費用に対して、IAS 第 37 号で明示されたものとは異なる要求事項をもたらしうる。負債の識別に関して異なるプロセスがあるかもしれないが、多くのリストラクチャリング費用の認識時期におそらく大きな違いはない。

(3) その他の負債の識別時期を必ずしも変化させない。
（例えば、IFRIC 第 6 号で扱われている特定の種類の廃棄物処分債務に関する要求事項への変更はないかもしれない。）

（ASBJ 事務局による気付事項）

36. IASB スタッフによる分析は、概ね事実関係と整合的と考えられ、特段の気付事項はない。

「負債の認識」に関する分析

（IAS 第 37 号における認識規準）

37. IAS 第 37 号は、適用範囲内の負債は、次の 3 つのすべての基準を満たした場合に認識すべきと述べている。

(1) すべての利用可能な証拠に基づき、現在の債務が存在している蓋然性の方が高い。

(2) 債務を決済するのに資源が流出する蓋然性の方が高い。

(3) 債務の額を信頼性をもって見積もることができる。

（IAS 第 37 号の修正に関する以前の提案）

38. IAS 第 37 号を修正する、以前のプロジェクトにおいて、IASB は IAS 第 37 号から「流出の蓋然性が高い」という基準を削除する提案（以下「2005 年の公開草案」という。）をした。その主要な理由は次のとおりである。

(1) 当該修正は、それらが企業結合で引き受けられるのか、別個に発生するのか

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。

にかかわらず、IAS 第 37 号の適用範囲内のすべての負債が統一的に扱われることを保証する。

(2) たとえ、流出の蓋然性が高くなくても、負債の認識は有用な情報を提供しうる。例えば、ある期間から次の期間における認識された金額の増加は、将来のキャッシュ・フローの可能性又は起こりうる金額の経営者による評価の変化に関する早期の示唆を与えうる。

(3) 蓋然性は、負債の存在が不確かであっても認識において依然として役割を果たす。

(4) 流出の蓋然性が高いという基準は、IAS 第 37 号の適用範囲内の負債を期待値（すなわち、すべての起こりうる成果とその確からしさを考慮に入れる）で測定することを企業に要求する、IASB の提案と不整合である。

（以前の修正提案に対する反対意見）

39. 2005 年の公開草案に対する多くの回答者は、IAS 第 37 号から流出の蓋然性が高いという基準を取り除く IASB の提案に反対した。また、多くの者は、2010 年に発行された、認識に関する IASB の限られた範囲の修正提案の再公開草案に回答する際に反対を主張し続けた。2 つの公開草案に対する回答者は、次の見解を表明した。

(1) キャッシュ・フローの蓋然性が低いものでしかない負債の認識は、有用な財務情報を提供しない。開示が、より有用な情報を提供する。

(2) 蓋然性が低いものでしかない負債の認識と測定に関する財務諸表作成者のコストは、利用者の便益を上回るかもしれない。すべての起こりうる成果を識別し、それぞれの蓋然性を見積もることのコストは、認識されるだろう金額と釣り合わない。

(3) 流出の蓋然性が高いという基準は、負債が存在するかどうかを検討する手間を省く有用なフィルターである。それがないと IAS 第 37 号は多様性の増大をもたらし、適用がより複雑になるだろう。

(4) 流出の蓋然性が高いという基準がなければ、企業は未発見の不正行為に係る負債を識別し、認識することが必要かもしれない。認識は将来の発見リスクを増加させ、会社に対して起こされた行動の成果に予断を与えるだろう。

(5) IFRS 第 3 号のような他の基準との整合性は重要ではない。取引の性質の違い、特に企業結合で取得した資産及び負債は、異なる要求事項を正当化する。異なる基準は、利用者又は作成者に大きな問題を引き起こさない。

(6) IASB は、概念フレームワークプロジェクトにおける広範な議論ののちに概念

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。

基準を変更すべきである。したがって、IAS 第 37 号のいかなる改訂も IASB が概念フレームワークのレビューを完了するまで延期すべきである。

（概念 ED で提案された新しいアプローチ）

40. 概念 ED は、認識に関する新しいアプローチを提案している。

41. 現行の概念フレームワークは、すべての基準に適用すべき 2 つの具体的な認識規準（流出の可能性が高いこと及び信頼性をもって測定できること）を特定しているが、概念 ED における提案は、次のとおりであり、認識にかかる要求事項は、基準間で変わる必要があるかもしれないとしている。

> 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、構成要素を満たす項目の一部は、認識すると有用では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次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
>
> 5.10　構成要素の定義を満たす項目の認識が、どのような場合に財務諸表利用者に有用な情報を提供するのかを精密に定義することは可能ではない。何が利用者にとって有用なのかは、当該項目と具体的な事実及び状況に応じて決まる。したがって、ある項目を認識すべきかどうかを決定する際には判断が必要となり、認識の要求事項を基準間で異なるものとする必要がある場合がある。

42. 概念 ED は、更なるガイダンスを提供している。IAS 第 37 号の適用範囲内の負債について、特に注目すべき提案は次のとおりである。

(1) 次の場合には、認識は目的適合性のある情報を提供しないかもしれない。

① 資産又は負債の存在が不確実な場合

② 資産又は負債は存在するが、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

③ 負債の入手可能なすべての測定値が、その測定の不確実性のレベルにより、もたらす情報の目的適合性がほとんどない場合

(2) しばしば、単一の要因ではなく、これらの組み合わせが目的適合性を欠いた情報をもたらす。

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。

（概念 ED が IAS 第 37 号に与える影響）

43. IASB が IAS 第 37 号の認識規準を見直し、提案された概念を検討した場合、IAS 第 37 号の改訂に関する、以前のプロジェクトで到達した結論と異なる結論に達しうる。提案された概念は、認識に関する要求事項は基準間で変わる必要があるかもしれないことを認めている。それゆえ、新しい概念を適用することにより、他の基準との不整合それ自体は、IAS 第 37 号から流出の蓋然性が高いという基準を取り除く理由にはならないだろう。

44. IAS 第 37 号の適用範囲内の負債は、他の負債とは異なる特質を有しており、このことは、異なる認識規準を正当化するかもしれない。「存在の不確実性」は、他の負債よりも、IAS 第 37 号の適用範囲内の負債にとって、より重要な要因になりうる。しかし、「存在の不確実性」が処理されても、検討すべき他の相違がある。

45. IAS第37号の適用範囲内の大抵の負債は、他の多くの負債と区別するのに役立つ、一つの際立った特質（観察可能な取引価格を参照することにより測定されえない）を有している。それらは、一般的に売買されないので、観察可能な現在の取引価格を有しない。このため、殆どの場合、当該負債に関する観察可能な過去の取引価格（当該負債と交換に企業が受け取る対価）を提供する交換取引は存在しない。その例は次のとおりである。

(1) 不正行為、環境回復義務、及び政府から課された他の義務に関する負債は、交換取引ではなく、企業の活動から生じる。

(2) 保証債務は交換取引から生じるけれども、IAS 第 37 号の適用範囲内のものは、観察可能な取引価格を有しない。保証債務は、顧客が保証を別個に購入するオプションを有していないときに限り、IAS 第 37 号の適用範囲内である。

46. 観察可能な取引価格が存在する場合、過去のものであれ現在のものであれ、将来の流入又は流出を考慮に入れて、しばしば、相対的に低いコストで入手でき、通常、相対的に少ない測定の不確実性にさらされている。したがって、たとえ負債の唯一の観察可能な取引価格が過去のものであったとしても、当該負債に関して、認識することの便益がコストを上回る、少なくとも一つの測定値が存在しそうである。更なる認識の基準は必要ないかもしれない。IAS 第 37 号の認識規準の必要性は、部分的には、いかなる観察可能な取引価格も存在しないことに根差していると言えるかもしれない。

47. 現行の IAS 第 37 号の基準と提案された概念とに明らかな矛盾を識別しておらず、実際、かなり整合性があると考えている。概念 ED は、存在の不確実性、低い流出の蓋然性、及び極めて高い測定の不確実性を、個別にあるいは組み合わせで、認識によってもたらされる情報を目的適合性に欠いたものにする要因を具体的に識

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。

別している。また、概念 ED は、高い測定の不確実性を伴う負債について、IAS 第 37 号で要求されているものと非常によく似た情報の開示を想定している。

48. ある者は、提案された概念は、IAS 第 37 号の現時点で適用されている認識の閾値よりも幾分低いもの提案していると解釈している。例えば、次のとおり。

(1) 概念 ED は、流出の蓋然性が「低い」ものでしかない場合、その負債の認識は有用な情報を提供しないかもしれないことを想定している。「低い」は定義されていない。しかし、ある者は、IAS 第 37 号の 50%の閾値は、単に蓋然性が「低い」とする閾値よりも、より多くの負債を除外すると主張するかもしれない（例えば、45%の蓋然性は特に低くない）。

(2) 概念 ED は、認識はコストを正当化するのに十分に有用な情報を提供しないという結論を導くのは、しばしば、存在の不確実性、低い流出の蓋然性、及び極めて高い測定の不確実性という要因の組み合わせだろうと述べている。IAS 第 37 号は、負債の不認識に、これらの要因の一つの存在を要求している（3 つの認識規準のうちのどれか一つが欠けても、負債は認識されない）。

49. したがって、IASBがIAS第 37 号の認識規準に提案された概念を適用する場合、現行の閾値が高すぎるかどうかを検討するかもしれない。しかし、IASBが、新しい財務報告の要求事項を開発する場合、IASBの目的は、現行の要求事項の問題に対処することであるべきである。概念EDで提案された認識規準と当該目的を組み合わせて考えると、IASBは、次の両方の証拠があるときにのみ、現行の閾値を低めることを検討することになると考えられる。

(1) 現行の IAS 第 37 号の認識規準を満たさないが、その認識が投資家、貸手又はその他の債権者に有用な情報を提供する負債が実務において具体的に存在する。

(2) 当該負債を認識するコストが便益を上回らない。

50. IASB は、上記に該当する負債を識別するために、財務諸表の利用者及び作成者と協議を行うことがありうる。

（IASB スタッフの暫定的結論）

51. 概念 ED で提案された概念は、次の理由から、IAS 第 37 号の現行の認識要件を支持しうるものである。

(1) IAS 第 37 号の「流出の蓋然性が高い」という閾値は、いくつかの他の基準では適用されていないほか、いくつかの負債は財務諸表注記で開示されるだけで、財政状態計算書及び財務業績計算書から除外されるという影響がある、として批判されてきた。他方、概念 ED における提案では、認識要件を基準間

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。

で異なるものとする必要がある場合があるとされており、しかも、場合によっては、認識することのコストが便益を上回ることがあるとされている。

(2) IAS第 37 号の対象範囲内の負債は、多くの他の負債とそれらを区別する特質を有している。特に、それらは典型的には、過去のものであれ現在のものであれ、観察可能な取引価格によって測定できない。これらの特質は、IAS第 37 号の「流出の蓋然性が高い」という認識の閾値を残す基礎を提供する可能性がある。

(ASBJ 事務局による気付事項)

52. IAS第 37 号によると、「流出する蓋然性の方が流出しない蓋然性よりも高い(50%基準)」[3]場合に負債が計上される。

53. 他方、概念 ED では、財務諸表の構成要素の定義を満たし、かつ、認識することにより目的適合性のある情報をもたらす場合にのみ、認識すべきとしているほか、流出の蓋然性が低いものでしかない場合には、目的適合性がない可能性があるとしている。しかし、「低い」に何ら定義が与えられていないため、どのような状況を指すのか不明確であり、解釈によっては、認識における蓋然性に関する閾値が大きく変わるのではないかという旨が関係者から指摘されてきた。

54. 今回の IASB スタッフによる説明は、概念 ED による提案によっても、IAS 第 37 号の認識規準を直ちに変えるものではないとする点で一定の評価をし得るが、他方、概念フレームワークにおいて多くの解釈の余地が残る場合、将来的に、異なる解釈がされ、結果的に、基準が意図しない方向に変わってしまうリスクがあると考えられる。このため、場合分け等を通じて、蓋然性の閾値への言及を残すことが可能かについて引き続き検討を行うことが考えられる。

「負債の測定」に関する分析

(IAS 第 37 号における測定の要求事項)

55. IAS 第 37 号は、「報告期間の末日における現在の債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企業に要求している。この金額は、「報告期間の末日現在で債務を決済するため、又は同日現在で債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」であるとしている。

56. この金額は、典型的には、負債を決済するのに必要とされる将来キャッシュ・フローを見積ることにより決定される。IAS 第 37 号は、次のように述べている。

(1) 貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、企業は、貨幣の時間価値と当該負債に固有のリスクについての現在の市場の評価を反映した税引前の割引率を使って、将来のキャッシュ・フローを現在価値に割り引くべきである。

[3] IAS 第 37 号 第 23 項参照。

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。

(2) 企業は、リスクと不確実性を考慮に入れるべきである。リスク調整により、負債の測定値が増加する場合もある。

（IAS 第 37 号における測定の要求事項の問題点）

57. しかし、測定の要求事項のいくつか、とりわけ次の点が不明確である。

(1) IAS第 37 号の適用範囲内の多くの負債には、起こりうる成果に一定の範囲がある。単一の債務を測定するのに使用するキャッシュ・フローについて、最も起こりうる流出額、すべての起こりうる流出額の期待値（確率加重平均）、又は当該範囲内の他の金額のどれを使用すべきかが不明確である。実務において多様性が存在する証拠がある。

(2) 多くの他の基準と異なり、IAS第 37 号は、企業が将来キャッシュ・フローの見積りに含めるべきコストの種類を特定していない。企業は、少なくとも材料及びサービスの増分コストを含める。しかし、固定又は変動経費の配賦のような、必ずしも直接的ではないコストをどの程度含めるべきかに関して、異なる実務がある。

(3) IAS第 37 号はリスク調整の正確な目的を識別していないし、リスク調整が要求される状況を明確にしていないし、リスク調整がいかに測定されるべきかを説明していない。理解の相違が、引当金が測定される金額の多様性の重要な範囲を生じさせている。

(4) IAS第 37 号は、測定において企業の不履行リスク（ときに企業の「自己の信用」リスクと呼ばれる）を考慮すべきか特定していない。不履行リスクの影響を含めることは、廃棄又は環境回復負債のような超長期の負債の測定値を実質的に削減しうる。実務では、不履行リスクの影響を排除することが、広く行われているが、いくつかの企業（ある法域や産業に集中している）は、その影響を含めている。

（IAS 第 37 号の修正に関する以前の提案）

58. IAS 第 37 号を修正する、以前のプロジェクトにおいて、IASB は、測定の要求事項を明確にする提案をした。その提案は次のとおりである。

(1) 企業は、報告期間の末日において、その債務から解放されるのに合理的に支払う金額で負債を測定すべきである。

(2) その金額は次のうちの一番少ないものである。

① その債務を履行するのに必要となる資源の現在価値
② その債務をキャンセルするために企業が相手方に支払う金額
③ その債務を第三者に移転するために企業が支払う金額

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) 企業が、その債務をキャンセル又は移転することができる証拠がない場合、企業は、その債務を履行するのに必要となる資源の現在価値で負債を測定すべきである。

(4) その債務を履行するのに必要となる資源の現在価値は次のとおり測定すべきである。

① 各起こりうる成果を識別すること、及び、当該成果に関する資源の流出の金額と時期を見積ること
② それらの資源の流出を、現在の市場の評価による貨幣の時間価値を使って、現在価値に割り引くこと
③ それらの現在価値の確率加重平均を計算すること
④ リスク調整（すなわち、最終的に資源の実際の流出が期待と異なるかもしれないリスクから解放されるために、企業が合理的に支払う金額の測定値）を含めること

(5) サービスを提供する債務については、流出は当該サービスであり、それは提供時の見積市場価格で測定される。当該サービスに市場がない場合、企業は、他者に当該サービスを提供する際に当該他者に請求する価格を見積る。その際、企業は、見積りコストと企業が要求するマージンの見積りを考慮に入れる。

59. IASBは、次の理由により、サービスのコストではなく、<u>価格でサービスの流出を測定することを要求する提案</u>をした。

(1) この要求事項は、測定目的と一貫している。資源を移転する債務から解放されるために企業が合理的に支払う金額は当該資源のコストではなく価値を反映するだろう。

(2) 大抵のサービスには市場がある。観察可能な市場価格を使う規則は、主観性を削減する。

(3) 取引価格の目的は、測定に含むコストの種類を特定する詳細な（そして恣意的な）規則の必要を回避する。

(4) 企業が負債をコストで測定する場合、企業は負債を履行するときに利益を認識しないだろう。しかし、企業活動のすべては、企業にとって収益を生成するために必要である。例えば、石油を売るために、企業は、石油掘削装置を建設し、稼働し、廃棄する。当該企業は、稼いだ利益を、顧客に石油を配達した時に企業が完了した活動だけではなく、これらの活動すべてに帰すべきである。

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。

（以前の修正提案に対する反対意見）

60. 修正提案に対する、多くの回答者は、提案の次の 3 つの主要な点に反対した。

(1) 多くの回答者は、企業に起こりうる成果の期待価値（確率加重平均）を参照することにより、すべての負債を測定することを企業に要求する提案に反対した。彼らは、いくつかの債務、とりわけ、巨大な一回限りの訴訟債務については、次のとおりであると主張している。

① 最頻値がより目的適合性がある。

② 起こりうる成果とその蓋然性の範囲全部を信頼性をもって見積もることが可能ではないことがよくある。当該困難は、より少ない負債の認識を導く。

③ 起こりうる成果とその蓋然性の範囲を信頼性をもって見積もることができた場合でさえ、そうすることのコストは、しばしば便益を超過する。

④ 期待値での負債の測定は、米国で行われた裁判の成果に予断を与えうる。被告は、監査人に起こりうる成果に関する、より一層の情報を開示しなければならないだろう。より一層の情報は、弁護士・依頼者間秘匿特権を失うリスクとなるだろう。しかも、当該認識した金額は、話し合いによる解決において、下限とみなされるだろう。

(2) 財務諸表の利用者を含む、実質的にすべての回答者は、サービスの流出を当該サービスの市場価格（すなわち、コストの見積りとマージンの両方を含む）で測定するという提案に反対した。回答者は、次の異なる幾つかの理由を述べた。

① ある者は、財務業績計算書で認識した金額は目的適合性がないと考えた。仮想の利益を含めることは、負債が認識される期間の費用を過大計上し、後に当該負債が解放される期間の利益を過大計上する。この結果は、損益計算書を歪め、利用者から事業の基礎となる収益性についての目的適合性のある情報を奪う。

② ある者は、当該提案は、測定の目的と一貫しないと考えた。彼らの見解によると、企業が債務から解放されるために合理的に支払う金額は、当該債務を履行するコストとそれを外部委託するコストのいずれか低い方である。当該サービスの機会コストが上限となる。

③ ある者は、企業はある種の廃棄債務のような、滅多に観察可能な市場価格のない、いくつかのサービスを外注に出すことができることを観察した。彼らは、利益の見積りは非常に恣意的になりうると考えた。

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。

④ ある者は、当該負債の測定に含めるべきコストを特定するガイダンスは、任意又は詳細である必要はないと提案した。IAS 第 2 号「棚卸資産」は問題なく適用されている。

⑤ ある者は、企業は事業で使用する有形固定資産の建設のような他の活動に仮想利益を認識することは許されないことに留意した。

(3) 大抵の監査人及び利用者グループを含む多くの回答者は、リスク調整を要求する提案及びそれをいかに測定するのかに関するガイダンスの欠落に懸念を表明した。ある回答者は、保険会社がリスクの大きなプールに使用している方法は単一の債務には適用しえないことに留意しながら、IAS 第 37 号の対象範囲内の負債についてリスク調整を信頼性をもって測定できるのかに疑問を呈した。ある回答者は、リスク調整を加えるという要求事項は、比較可能性を低下させ、経営者に当該負債を操作する不当な裁量を与えるかもしれないと提言した。ある者は、リスクと起こりうる成果の範囲の開示の方が、利用者にとって、より役立つと示唆した。

（概念 ED における提案）

61. 概念 ED は、次の提案をしている。

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。

6.54 目的適合性のある情報を生み出すためには、資産又は負債及び関連する収益及び費用についての測定基礎を選択する際に、以下の要因を考慮することが重要である。

(a) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか。

（以下、省略）

（概念 ED が IAS 第 37 号に与える影響）

62. 概念 ED は、測定基礎を選択する際に検討すべき要因を描写している。たぶん IAS 第 37 号に特に関連するのは、資産又は負債の測定基礎の選定に際し、当該資産又は負債がどのように将来のキャッシュ・フローに寄与するのかを検討することが重要という提案である。この提案は、IAS 第 37 号の適用範囲内の負債を、最もコストの少ない決済方法ではなく、意図した決済方法を参照して、企業は測定すべきという結論に IASB を導きうる。

63. 企業は、IAS 第 37 号の適用範囲内の負債を、当該債務それ自身を履行することによって決済する傾向にある。債務の性質により、企業は、一般的に、当該債務を他者へ移転する又は相手方と解放を交渉する実際上の能力（ときどき法的権利さ

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。

え）を有しない。決済方法として履行が圧倒的であることは、IAS 第 37 号の測定に関する要求事項を開発する際、IASB が「履行価値」に焦点を当てるよう誘導しうる。

64. 概念 ED は、履行価値を企業が負債を履行するとき発生すると企業が期待するキャッシュ・フローの現在価値と定義している。原則的に、履行価値は公正価値と同じ要因を反映するが、市場参加者ではなく、企業の観点から測定されると概念 ED は提案している。しかし、概念 ED は、実務上、もっとも有用な情報を提供するため、履行価値はときどき例えば次の例のように修正が必要となる場合があるとしている。

(1) 貨幣の時間価値又はリスク・プレミアムについて、市場参加者の仮定を使う。

(2) 企業による不履行の蓋然性の影響を除外する。

65. 概念 ED は、特定の基礎が財政状態計算書及び財務業績の計算書の両方にもたらす情報を検討することの重要性に留意している。IAS 第 37 号に特に関連するのは、交換を伴わない取引において発生する負債について財務業績の計算書にもたらされる情報に関する提案である。本資料第 45 項(1)で議論したように、IAS 第 37 号の適用範囲内の負債は、しばしば直接的な交換なしに発生する。そのような負債に関して、概念 ED は、次の提案をしている。

> **6.36　交換を伴わない取引において企業が負債を引き受けて、それを当初認識時に履行価値で測定する場合には、同日現在で認識される費用にはリスク・プレミアムが含まれる。企業がその後にリスクから解放されるにつれて、負債は減額され収益が認識される。利用者は、その影響を直感に反すると考えるかもしれない。**

66. これらの提案は、IASB が IAS 第 37 号の「履行価値」測定基礎の形式を具体化する場合、IASB は、当該負債及び費用についてもっとも有用な情報を提供するために、当該基礎の手直し及びコストの制約の考慮をするかどうか、する場合にはどのようにするかを検討すべきである。利害関係者からの以前のフィードバックは、IASB がこのアプローチをとる場合、次のことを考慮することを提案している。

(1) 企業に、すべての起こりうる成果の期待値（確率加重平均）ではなく、他の起こりうる成果についての情報の開示とともに最頻値を参照して負債を測定することを容認又は要求すること

(2) 不履行リスクの影響を除外すること、及び、おそらくいかなるリスク調整も除外すること（とりわけ、リスクの観察可能な市場価格が、いかなる形式でも存在しない場合）

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。

(3) サービスの流出を当該サービスを提供するコストで、すなわち、サービスマージンを乗せずに、測定することを要求すること

67. IASB は、これらの問題に関する予備的見解に到達する前に更なる調査と協議を行いうる。

（IASB スタッフの暫定的結論）

68. 概念 ED で提案された概念は、IAS 第 37 号の対象範囲内の負債に対して、より具体的な測定要求を IASB が開発する場合、特に次の点で役立ちうる。

(1) 概念 ED は、資産又は負債の測定基礎の選択に当たり、当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにいかに貢献するのかを検討することが重要であると提案している。企業は、IAS 第 37 号の対象範囲内の大抵の負債を履行により決済する。決済方法として履行が圧倒的であることから、IAS 第 37 号の測定基礎を開発する際に、IASB は「履行価値」に焦点を当てるかもしれない。

(2) 概念 ED で提案された概念は、IASB が IAS 第 37 号における「履行価値」という測定基礎を具体的なものとする際に、負債及び費用に関する最も有用な情報を提供するために、当該測定基礎をカスタマイズするかどうか、する場合にはいかにするかを検討すべきと提案している。

利害関係者からは、以前、この方法を採用する場合、IASB は次のことを考慮に入れるべき旨が提案されている。

① すべての起こり得る結果の確率加重平均である期待値の代わりに、最頻値を参照して負債を測定するとともに他の起こり得る結果の情報を開示することを企業に許容又は要求すること

② 不履行リスクの影響やリスク調整を排除すること

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することを要求すること

（ASBJ 事務局による分析）

69. 概念 ED には、目的適合的な測定基礎を選択する際に、(1) 資産又は負債が将来キャッシュ・フローに貢献する方法（事業活動のあり方が含まれる。）、及び、(2) 資産又は負債の特徴（キャッシュ・フローの変動可能性が含まれる。）を考慮するとされている。

本資料第 68 項(1)に記載された IASB スタッフによる結論は、このうち、(1)の要因に着目したものであるが、(2)の要因によってキャッシュ・フローの変動可能性を考慮した場合、異なる結論が導かれる可能性がある。

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。

70. 概念 ED に対しては、こうした旨も踏まえ、測定の章における提案に対して、資産又は負債の特徴の考慮に関する位置づけにコメントしていくことが考えられる。

ディスカッション・ポイント
IASB スタッフによる分析の概要及び ASBJ 事務局による気付事項について、ご質問又はご意見をいただきたい。

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。