

国際会計基準審議会御中

2005年10月28日

## IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」修正案及び IAS 第 19 号「従業員給付」修正案 に対するコメント

企業会計基準委員会(ASBJ)は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」修正案及び IAS 第 19 号「従業員給付」修正案に対してコメントする。ここに記載されている見解は国際対応専門委員会のものである。

我々は、蓋然性の認識規準及び偶発負債の用語を削除し、期待キャッシュ・フロー法があらゆる場合に非金融負債の測定にとって妥当な基礎であるとする事について、以下のような問題があるため、本修正案には賛成できない。

- ① 修正案のキー概念である「待機状態にある無条件債務」の定義が明らかになっていないこと
- ② 我々は、現在基準の修正を必要とするほどの困難な状況が発生しているとは考えていないこと  
また、企業結合で認識される偶発債務と、企業の内部で発生する偶発債務とで処理の相違があることは合理的なものであり、そのすべてを一致させる必要はないとも考えていること
- ③ 現行基準の「蓋然性の認識規準」の削除や測定方法のキャッシュ・フロー法への一本化については、実務上の困難も予想されること

以下、質問毎に、さらに詳細に見解を述べたい。

### 1. 偶発負債（質問 2）

我々は、以下の理由から、「偶発負債」概念を削除することに反対する。

#### (1) 「待機状態にある無条件債務」の不明確さ

本修正案に関しては、負債が「無条件債務」からのみ生じる、従来「偶発負債」とされていた債務のほとんどが「待機状態にある無条件債務」に該当し負債として認識される、との考え方を示している。こうした考え方を実際に適用するためには、基準全体のキー概念である「待機状態にある無条件債務」の定義が明確になっていることが前提に

なる。

しかし、公開草案では、「待機状態にある無条件債務」がどのような債務なのか明確にされているとは考えていない。確かに、第 12 項から第 21 項までに非金融負債の認識要件に関する指針が記載され、それを補うための設例も用意されている。しかし、それらの説明は不十分で、以下のような疑問を生じさせる。

- 設例 2 では、病院側が手術ミスをしたことを自覚しており、かつ提訴され過失責任を負う可能性が高いケースが示されている。しかし、患者の死亡原因が過失といえるミスかどうか微妙な場合で、かつ、提訴され過失責任を負う可能性が必ずしも高くない事例の場合、設例 2 のように負債として認識されるのか。
- 病院側で患者の死亡が手術ミスによるものでないと考えている場合でも、訴訟を起こされる可能性がゼロでない限り、患者の死亡（手術の実施）が負債の認識のトリガーとなる過去の事象とみなされ、負債として認識されるのか。

## (2) 企業結合時に認識される偶発負債における状況との相違

BC22 項では、偶発負債に対する考え方を本公開草案のように純化すれば、企業結合で取得された偶発負債と内部で発生した偶発負債が整合的に扱われることになることと述べている。しかし、我々は、偶発負債が企業結合で取得された場合と内部で発生した場合とは、認識および測定に関連する前提条件が大きく相違することにより、異なる会計処理となることにも合理性があると考え。企業結合の場合には、蓋然性の低い訴訟債務でも、買収側と被買収側の価格交渉を通じて評価され、買収価格に反映されることがある。このような場合の偶発負債は、買収価格に反映されていることから、内部で発生したものと異なり、対価を伴って発生したものと見ることができる。また、測定に関しても、独立第三者間での価格交渉の結果であることから、内部で発生したものよりも、測定の信頼性が高い。したがって、両者の間の会計処理の相違には合理性があり、整合性を考慮する必要はないと考える。

## (3) オフバランス項目としての偶発負債の有用性について

公開草案の第 27 項では、極めて稀な例外を除いては、負債について信頼可能な測定値が算定できるとしている。

しかしながら、非金融負債が信頼性をもって測定できない状況は「極めて稀な例外」とはいえないものとする。特に、類似した事例の乏しい訴訟などの場合には、訴訟結果の確率の合理的な見積りが困難であるため、信頼性のある測定ができないことが多いと考えられる。現行基準では蓋然性規準により負債を認識しないケースでも本公開草案では無条件債務として認識の要件を満たすことになるが、そのようなケースは測定の信頼性が低いことが比較的多いと考えられることにも留意すべきである。

したがって、オフバランス開示項目としての「偶発負債」は一般的に存在すると考えら

れ、その概念を削除することは適切でないものとする。

## 2. 蓋然性の認識規準（質問5）

「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。

発生頻度が低い事象については、従来どおり、ある程度発生確率が高い場合に限り負債を認識する方法が、利用者にとっての情報有用性、あるいは関係者のコスト負担の観点からみて適切とする。

## 3. 測定（質問6）

### (1) 期待値と最頻値

今回の公開草案では、期待キャッシュ・フロー法による測定が、類似した債務の集団と単一の債務の両方に係る非金融負債の測定において適切な基礎となるとしている。しかし、我々は、単一の債務を最も可能性が高い結果で測定する方が、場合によっては期待キャッシュ・フロー法よりも適切とする。

発生の可能性が比較的高いケースにおいては、むしろ最も発生が見込まれる結果に基づく測定のほうが有用な情報の提供となることも考えられる。例えば、資産の流出が80%程度である場合、現行の基準のように100%の金額で測定する方が、情報の有用性が高いということも考えられる。

### (2) 期待値の属性

また、今回の公開草案は、非金融負債の会計処理基準を包括的に定めたものとなっているが、非金融負債の多くは、事業投資\*に関連しており、当該負債を自己が引き受けること

---

\*資産は、投資の目的によって事業投資と金融投資に区分されると考える。事業投資は、企業が事業の遂行を通じて成果を得ることを目的とした投資である一方、金融投資は市場価格の変動によって利益を獲得することを目的とした投資である。

が事業の一環になっているものと考えられる。本公開草案で定められた非金融負債の測定方法は、以下の点で経済実態を適切にあらわすことができないものとする。

- ① 見積りによる測定を行う際に将来キャッシュ・フローを割引く時の割引率を、毎貸借対照表日ごとの割引率としていること
- ② 非金融負債は、貸借対照表日における債務の決済若しくは移転のために支払う合理的な金額をもって測定値とし、市場におけるエビデンスが利用できる場合があると規定していること

①に関しては、負債に関する金利変動による現在価値の変動を認識することは、その負債が金融投資活動の一環である場合を除き、目的適合性がないものとする。

非金融負債の場合、金利変動があっても将来のキャッシュ・フローの予想に変化がなく、途中で負債の決済が行われることがない場合が多いと考えられるため、将来キャッシュ・アウトフローの割引に際し用いる割引率は、当初認識時の割引率で固定する（満期保有投資に償却原価法を適用するのと同様の考え方により、このような負債は償却原価法により測定する）のが妥当とする。

また、②に関しては、非金融負債の測定に市場価格を使用することについて懸念がある。非金融負債は事業投資の一環として企業が引き受けたものであり、第三者に負債の引受けを肩代わりしてもらった状況を念頭においた測定方法では、必ずしも経済実態を適切に反映することができないものとする。また、再測定に市場価格を使用し、市場価額の変動を認識することは、既計上分に対する金利変動の影響が混入することも意味しており、適当でないものとする。

#### 4. リストラクチャリング引当金（IAS 第 37 号質問 9、IAS 第 19 号質問 2）

我々は、非金融負債の認識要件に関する指針（第 12 項～第 21 項）と、リストラクチャリング費用に関する負債の認識規準（第 62 項～第 65 項及び IAS 第 19 号公開草案第 137 項～第 138 項）との関係の整合性について疑問を感じている。

第 64 項では契約終結費用について実際に終結した時点あるいは相手方に通知をした時点で負債を認識することとしている。これに従うと、たとえばリストラ計画を発表したことで解約が取引相手にとって明白であり、計画の遂行を合理的に期待できるような場合でも負債の認識は許されないが、第 15 項に従うと負債認識が必要になる。

また、解雇計画に関し従業員に通知はしていないものの、過去において公表されたリストラ計画が変更された実績がないケースや通知をしなくともリストラ計画の履行について疑いがなく、従業員が合理的に解雇を期待する場合において、IAS 第 19 号「退職給付」公開草案第 137 項及び第 138 項（IAS 第 37 号公開草案第 63 項により参照）のもとでは負債は認識できないが、公開草案第 15 項に従うと負債認識が必要になると考えられる。

基準内の論理の一貫性という見地から、非金融負債の認識要件に関する指針（第 12 項～第 21 項）と、リストラクチャリング費用に関する負債の認識規準（第 62 項～第 65 項）との関係を明確する必要があるものと考えます。リストラクチャリング費用に関する変更は FASB との短期統合プロジェクトの結果行われたものとされているが、契約締結費用や解雇給付の場合においても他の債務の場合と同様に、通知はしていなくても実質的に債務は存在しているとみなせる場合もあるため、相手方への通知を債務認識の絶対要件にすることは妥当でない。

我々のコメントが IASB の最終的な意思決定に貢献することを希望する。

西川 郁生

国際対応専門委員会 専門委員長

企業会計基準委員会 副委員長