
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の見直し**

本資料の目的

1. 2019 年 4 月に開催される会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議において、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。)の見直しに関するプロジェクトの今後の方向性について議論が行われる予定である。本資料は ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案についてご説明することを目的としている。

ASAF メンバーへの質問事項

2. IASB は、IAS 第 37 号に関する論点を以下の(1)～(3)に分類したうえで、ASAF メンバーに対して以下の質問をしている。

論点の分類

(1) 検討の対象としない論点

- ① 認識要件－蓋然性要件
- ② 測定の目的－最善の見積り
- ③ 開示要求

(2) IAS 第 37 号の的を絞った改善プロジェクトで焦点になり得る論点

- ① 負債の定義
- ② 引当金の測定－含まれるコスト
- ③ 引当金の測定－割引率

(3) その他プロジェクトの範囲に含まれる可能性のある論点

- ① 引当金の測定－リスク調整
- ② 不利な契約
- ③ 補填に対する権利－認識の閾値
- ④ 偶発資産－財務報告日以降の事象

質問1: 分類(2)に記載した3つの論点に絞ってIAS第37号の改善に着手することを検討しているが、これらの3つの論点が検討すべき点であることに合意するか。

質問2: 分類(3)に挙げた追加の論点に関して、現在の要求事項が重要な問題を引き起こしており、それがIAS第37号を修正することによって解決されるかどうか、また、その修正は合理的な時間軸とリソースで対応可能かどうかを評価する必要があると考えている。

(a) 分類(3)に挙げた論点は、上記の見直しの基準を満たすと考えられるか。

(b) もし満たす場合、どのような問題を実務で認識しているか、またそれらを解決するにはどのような修正が必要だと考えられるか。

ASBJ事務局の発言案

質問1

- IFRIC 解釈指針第21号「賦課金」における解釈は、2018年に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「2018年概念フレームワーク」という。)における負債の定義及び現行のIAS第37号における引当金の認識要件等との不整合が識別されているため、2018年概念フレームワークの内容に沿った改訂に取り組むことに賛成する。
- 引当金の測定に含まれるコストの範囲が不明確であるとされているが、このことによる問題の重要性を具体的に分析したうえで、プロジェクトの範囲に含めるべきかを定めるべきである。
- 割引率の論点に関しては、過去のIFRS解釈指針委員会における議論において、企業の信用リスクは負債に固有のリスクではなく企業に固有のリスクであり、実務上含めていないケースが多いとした上で、IAS第37号のプロジェクトの中で議論するとされていたと理解している¹。もし大半の企業における実務が揃っているということであれば、この論点を取り上げる重要性・緊急性は相対的に低いと考えられる。

質問2

- 不利な契約に関する論点は、現在公開草案で検討されているコストの範囲と同時に、

¹ 2011年3月に公表されたIFRICアジェンダ決定案に対して、一部の法域の石油・ガス産業界から、廃炉コストに関して企業自身の信用リスクを割引率に反映させるか否かが必ずしも実務上定まっていないという複数のコメントが寄せられていた。

経済的便益の範囲や会計単位の議論を行わなければ、不利な契約かどうかの判断を行うのは困難だと考えている。引当金に係る包括的なプロジェクトとして取り扱うか、不利な契約に関するプロジェクトとして取り扱うべきかについて議論はあるかと思われるが、いずれかのプロジェクトにおいて検討すべき論点であると考えている。

ディスカッション・ポイント

IAS 第 37 号の見直しに関する ASBJ 事務局の発言案について、ご意見及びご質問があれば伺いたい。

以 上

別紙1 第404回企業会計基準委員会資料からの抜粋

1. 以下は第404回企業会計基準委員会における審議資料からの抜粋である。

I. 背景及び経緯

2. IASBでは、2005年にIAS第37号を改訂する公開草案を公表し、負債の認識要件から蓋然性要件を削除する提案や、測定を期待値による方式に一本化する提案などが行われ、その後2010年に公表された再公開草案の中では測定に限定した見直しの検討が行われていたが、作業が中断されていた。
3. その後2015年に行われたアジェンダ・コンサルテーションの結果、概念フレームワークの改訂に目途がつくまでは引当金に係るプロジェクトを開始する可能性は低いとされていたが、2018年3月に概念フレームワークの改訂が終了したことから、本プロジェクトが再開された。

II. アジェンダ・ペーパーの内容

検討の対象としない論点

(認識要件－蓋然性規準)

4. 以前の(中断された)IAS第37号の改訂プロジェクトでは、引当金の認識要件のうち、「資源の流出が必要となる可能性が高い² (probable)」という蓋然性要件を削除することが提案されていた。
5. しかし、多くの利害関係者がこの提案には反対し、可能性の低い負債を認識することの有用性があるという財務諸表利用者はほとんど見られなかった。また、財務諸表作成者は、可能性の低い負債を認識、測定するためのコストが大きく、便益に見合わないとして主張していた。その結果、上記提案は最終化されず、アジェンダから外された。

(測定の目的－最善の見積り)

6. IAS第37号における測定の目的が明確ではなく、様々に解釈されている。以前のIAS

² (事務局注)IAS第37号の脚注1において、「可能性が高い」は「生じる可能性の方が高い (more likely than not)」であると説明されており、発生可能性が50%超であるか否かにより判断することとされている。

第 37 号の改訂プロジェクトでは、IASB は以下の点を明確にすることを提案していた。

- (1) 目的は、企業が財務報告期間の末日における債務を決済又は第三者に移転させるために合理的に支払う金額を測定することである。
 - (2) その目的を達成するために、企業は発生し得る結果の期待値（発生可能性での加重平均）で負債を測定する。
7. しかし、この提案には多くの反対意見があり、特に期待値は、それが可能性ある結果の 1 つでない場合には、必ずしも引当金の最も有用な測定値とはならないとされた（例えば訴訟のケースなどが考えられる。）。
8. IASB は、世界作成者フォーラム（GPF）及び資本市場諮問委員会（CMAC）にさらに意見を求めた結果、両グループは、IAS 第 37 号は引き続き負債の最善の見積りに関して経営者の判断を認めるべきであるとの見解を示した。その結果、上記提案は最終化されず、アジェンダから外された。

（開示要求）

9. 引当金及び偶発負債に関する開示が不足しているのではないかという意見が投資家から聞かれていたが、IASB による前回のアジェンダ・コンサルテーションへの回答においては、IAS 第 37 号の開示要求の基本的なレビューや的を絞った改善への要望は識別されなかった。
10. IAS 第 37 号は様々な種類の債務に適用されるため、一般的な開示要求にならざるを得ない。また、開示情報の質は、財務諸表作成者が一般的な開示要求をいかに適切に個別の債務の種類に適用できるかに依存する。開示が不十分であるという意見は、現在の要求事項をより適切に適用し得るという要望を反映しているものであり、現在の要求事項を強化するという要望を示しているものではない。

IAS 第 37 号の的を絞った改善プロジェクトで焦点になり得る論点

（負債の定義）

識別されている問題点

11. IAS 第 37 号では、「債務発生事象」とは、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債務を生じさせる事象としている。また、IAS 第 37 号第 19 項では、引当金として認識されるのは、企業の将来の活動とは独立に存在している過去の事象から生じた債務のみだとしている。
12. ここで問題となるのは、企業が過去の活動の結果生じた債務を有しているが、将来の

活動にも依存する場合である。

(例)企業は、当事業年度の収益の獲得に起因して賦課金を支払わなければならないが、実際に支払う必要があるのは、将来の特定の時点で特定の市場で営業を行っている場合に限る。仮にその市場から撤退することが現実的な選択肢ではない場合、当該企業は当事業年度末に債務を認識する必要があるか。

13. IFRIC 解釈指針第 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。)及び IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」(以下「IFRIC 第 21 号」という。)の双方において、IFRS 解釈指針委員会(以下「IFRS-IC」という。)は、IAS 第 37 号第 19 項を適用し、企業が将来の行動によって支出を回避することができるのであれば(その行動が現実的かどうかにかかわらず)、企業は現在の債務を有していないと結論付けている。しかし、当該解釈は、IAS 第 37 号の他の規定と整合しないように思われるとしている。また、一定期間にわたって蓄積された結果として生じた賦課金が、特定の一時点で認識されることなどについて、IFRIC 第 21 号は利害関係者から様々な批判を受けている。

想定される解決策

14. 上記の問題は、企業の将来の活動を条件とした債務について同様の問題が生じうると考えられることから、IASB は概念フレームワークの一部として検討することを決定した。
15. 2018 年 3 月に改訂された概念フレームワークでは、負債の定義を「過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務³」としている。この根拠となる考え方は以下のとおりである。
- (1) 「義務」とは、企業が回避する実際上の能力を有していない責務又は責任である。仮に責務又は責任が企業の将来の活動を条件とする場合、当該将来の活動を回避する実際上の能力を有していないのであれば、企業は義務を有していることになる。
- (2) 現在の義務は、企業が既に行動をとり、その結果、そうしなければ生じなかったであろう経済的資源を移転しなければならない場合にのみ、過去の事象の結果として存在する。
16. IASB は、IAS 第 37 号の要求事項を上記の概念フレームワークの考え方に整合させることができると考えており、IFRIC 第 21 号を廃止し、賦課金に関する新たな要求事項

³ (事務局注) 本資料において、「債務」及び「義務」は共に obligation の訳語である。

及び例示を追加することも想定しているとしている。

17. 同時に、IASB は IAS 第 37 号の負債の定義を概念フレームワークの定義に置き換える可能性もあるとしている。

(引当金の測定—含まれるコスト)

識別されている問題点

18. IAS 第 37 号第 36 項では、引当金として認識する金額を「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」としているが、「決済するために必要となる支出」に含まれる範囲が不明確である。実務では以下の疑問が聞かれている。

(1) 債務が財又はサービスを提供するものである場合、増分コスト（例えば材料費）のみを含めるのか、その他の直接関連コストの配賦（例えば財又はサービスを提供するための工場や機械設備の減価償却費）も含めるのか。

(2) 裁判に伴う訴訟費用のような第三者への支払債務も含めるのか。

実務は様々であり、財務諸表の比較可能性が損なわれている。

想定される解決策

19. 債務を決済するために必要となる支出にどのようなコストを含めるべきかを特定することにより、実務の多様性が減少すると考えられる。前項の疑問については、以下の関連するトピックに関する決定がガイドとなり得る。

(1) 増分コストか直接関連コストか

不利な契約に関する IAS 第 37 号の修正案⁴の中では、契約履行に直接関連するコストを含めるべきだとしている。この考え方は引当金の測定にあたって同じアプローチをとり得る。

(2) 第三者に対する支払債務

IAS 第 37 号第 36 項の要求事項は、概念フレームワーク第 6.17 項の「履行価値」に類似している。概念フレームワークでは、履行価値は「負債の相手方に移転させる金額だけではなく、その負債を履行するために必要なその他の者に移転する金額も含まれる。」とされている。

⁴ 公開草案「不利な契約—契約履行のコスト（IAS 第 37 号の改訂案）」(ED/2018/2)

(引当金の測定－割引率)

識別されている問題点

20. IAS 第 37 号第 45 項では、貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、現在価値を利用しなければならない旨の記載があるが、引当金を割り引くにあたって企業自身の信用リスクを反映させるべきかどうか不明確である。
21. 企業により取扱いが区々となっており、また開示要求もないため、財務諸表の比較可能性が損なわれている。

想定される解決策

22. IASB は、利害関係者の意見を聞いたうえで、IAS 第 37 号において引当金を割り引くにあたって企業自身の信用リスクを考慮するか否かについて明確にすることが考えられる。
23. また、割引率に関する情報を開示する要求事項を追加することも考えられる。

その他プロジェクトの範囲に含まれる可能性がある論点

(引当金の調整－リスク調整)

想定される問題点

24. IAS 第 37 号第 42 項では、引当金の最善の見積りを行う過程で、リスクと不確実性を考慮しなければならないとされており、同第 43 項では、リスク調整により負債の測定額が増加する場合もあるとされている。
25. しかし、リスク調整の目的や、どのような状況でリスク調整すべきか、リスク調整はどのように測定されるべきかが不明確である。
26. リスク調整は、引当金が最頻値で測定されている場合にのみ、他の発生し得る結果を反映するように行われるべきとする見解や、引当金が期待値で測定されていたとしても、(実際の) コストが期待値よりも高いというリスクを反映して調整されるべきとする見解も存在する。

想定される解決策

27. IAS 第 37 号では、まず全般的な測定の目的を明確にすることなく、調整の目的を明確にすることは難しいと考えられるが、現時点では、本資料別紙 1 第 6 項から第 8 項にあるとおり、全般的な測定の目的を検討する予定はない。

28. IAS 第 37 号の範囲に含まれる引当金については、リスク調整をしないことを明確化することも考えられる。過去の議論において一部の財務諸表利用者からは、引当金の測定においてリスク調整を排除した方が、より透明性のある有用な情報が測定されるという意見も聞かれている。

(不利な契約)

想定される問題点

29. 実務において、契約が不利な契約かどうかを評価するにあたって問題となっている。本資料別紙 1 第 18 項及び第 19 項で記載したコストの範囲を明確化することに加えて、以下の点を明確にする必要があるのではないかと提案が利害関係者から寄せられている。
- (1) IAS 第 37 号第 10 項の不利な契約の定義における「契約により受け取ると見込まれる経済的便益」とは、狭く解釈されるべきか（すなわち、契約により企業が直接権利を有する経済的便益のみとすべきか）、又は広く解釈されるべきか（例えば、将来利益をもたらす契約にアクセスする権利を含めるべきか）。
 - (2) 契約が企業の既存の資産を利用することによって履行され、それらの資産が原価以外で記帳されている場合に、企業はどのように契約履行コストを測定すべきか。（例えば売却コスト控除後の公正価値で記帳されている農産物又は生物資産を利用して契約を履行する場合）
 - (3) どのような場合に契約を結合したり分離したりすべきであるか。

想定される解決策

30. IASB は IAS 第 37 号に特定の要求事項を追加することが考えられるが、前項のいずれの疑問についても IFRS-IC において問い合わせがきていない。これらの問題は、実務家により既存の IFRS 基準を適用してケース・バイ・ケースで検討されるのが良いと考えられる。

(補填に対する権利)

想定される問題点

31. IAS 第 37 号第 53 項において、「引当金を決済するために必要となる支出の一部又は全部が他の者から補填されると見込まれる場合には、企業が債務を決済すれば補填を受けられることがほぼ確実となったときに(virtually certain that reimbursement will be received)、かつ、そのときにのみ、補填を認識しなければならない。」とき

れている。

32. 一部の利害関係者から、例えば、認識済みの負債に対して補填に対する権利 (right to reimbursement) を有することはほぼ確実 (virtually certain) であり、補填を受け取る (receipt) 可能性は非常に高く (highly probable)、測定の不確実性が低い場合、補填の受け取り (receipt) がほぼ確実ではないため、補填に関する資産を認識することはできないということになるが、補填を受ける権利の認識規準について質問が寄せられた。

想定される解決策

33. 想定される解決方法は、IAS 第 37 号の認識に関する要求事項について、「補填に対する権利 (right to reimbursement) がほぼ確実な場合」と修正することが考えられる。受け取りに関する不確実性は、資産の測定において考慮するか、回収に関して 2 つ目の閾値を追加することが考えられる。
34. 以前の IAS 第 37 号の改訂プロジェクトにおいて、IASB の提案は補填に対する権利の認識規準をこのように修正することが提案された。多くのコメントはこの提案を支持していたが、最終化されていない。

(偶発資産－財務報告日以後に発生した事象)

想定される問題点

35. IAS 第 37 号は、偶発資産をその存在が将来の事象の発生又は不発生によってのみその存在が確認されるものとし、偶発資産の認識を禁止しているが、収益の実現がほぼ確実になった場合には、関連する資産はもはや偶発資産ではないので、それを認識することは適切であるとしている。
36. また、IAS 第 37 号第 35 項では、偶発資産は、進展状況が適切に財務諸表に反映されるようにするために継続的に検討され、経済的便益の流入の発生がほぼ確実になった場合には、当該資産及び関連する収益を、当該変化が発生した期間の財務諸表に認識するとしている。
37. 前項の規定は、判決又は合意により原告が当該判決又は合意が生じた期間に賠償を受ける権利がほぼ確実 (virtually certain) なケースに適用される。多くの解釈は、たとえ前期の財務報告期間の期末や前期の財務諸表発行前に存在していた権利に関連するものであっても、判決又は合意が実際に発生した期に原告は賠償を受ける権利を認識するとされている。すなわち、判決や合意の事実は原告にとっては「修正を要しない後発事象」として扱われる。

38. 一方、IAS 第 37 号第 16 項及び IAS 第 10 号「後発事象」(以下「IAS 第 10 号」という。) 第 9 項を適用すると、判決や合意は被告にとっては「修正を要する後発事象」として扱われる。一部の利害関係者からは、IAS 第 37 号第 35 項について、一見、不整合となっている原告と被告の取扱いを解消すべきとの提案がされている。

想定される解決策

39. 仮に不整合があると結論付けられるのであれば、IAS 第 37 号第 35 項の文言を修正し、偶発資産の評価を明確にすることが考えられる。

以 上

別紙 2 関連する IFRS 基準の規定

IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

定 義

10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

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企業から流出する結果となることが予想されるものである。

偶発負債とは、次のいずれかの債務をいう。

- (a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみである債務
- (b) 過去の事象から発生した現在の債務であるが、次のいずれかの理由で認識されていないもの
 - (i) 債務決済のために経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる可能性が高くない。
 - (ii) 債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

偶発資産とは、過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるものをいう。

不利な契約とは、契約による義務を履行するための不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約をいう。

認 識

16 ほとんどの場合、過去の事象が現在の債務を生じさせているのかどうかは明白である。稀な場合、例えば、訴訟問題においては、ある事象が発生しているのか否かや、当該事象が現在の債務を生じさせているのか否かが議論となることもある。このような場合には、企業は、すべての利用可能な証拠（例えば、専門家の意見を含む）を考慮したうえで、報告期間の末日において現在の債務が存在しているのか否かを決定する。考慮される証拠には、報告期間後の事象により提供された追加的な証拠も含まれる。そのような証拠を基準にして、次のように扱う。

- (a) 報告期間の末日において現在の債務が存在している可能性の方が高い場合には、企業は引当金を認識する（認識規準が満たされている場合）。
- (b) 報告期間の末日において現在の債務が存在していない可能性の方が高い場合には、企業は、経済

的便益を有する資源の流出の可能性がほとんどない場合を除き、偶発負債を開示する（第86項参照）。

19 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過去の事象から生じた債務のみである。このような債務の例としては、違法な環境破壊に対する罰金又は浄化費用がある。両方とも、企業の将来の行動に関係なく、決済時に経済的便益を有する資源の流出を生じる。同様に、企業は、石油装置又は原子力発電所の解体コストについて、すでに発生した損傷の修復に企業が責任を負う範囲まで引当金として認識する。これと対照的に、商売上の圧力又は法律上の要求により、企業が、将来において特別な方法で営業活動をするために支出を行うことを意図しているか又はその必要がある場合がある（例えば、ある種の工場に排煙濾過装置を取り付ける）。当該企業は、将来の行為（例えば、操業方法の変更）によって将来の支出を回避することができるので、その将来の支出についての現在の債務を有しておらず、引当金は認識しない。

35 偶発資産は、進展状況が適切に財務諸表に反映されるようにするために継続的に検討される。経済的便益の流入の発生がほぼ確実になった場合には、当該資産及び関連する収益を、当該変化が発生した期間の財務諸表に認識する。経済的便益の流入の可能性が高くなった場合には、企業は偶発資産を開示する（第89項参照）。

測 定

最善の見積り

36 引当金として認識する金額は、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なければならない。

リスクと不確実性

42 多くの事象及び状況に必然的に関連するリスクと不確実性は、引当金の最善の見積りに到達する過程で考慮に入れなければならない。

43 リスクは、結果の変動可能性を表す。リスク調整により、負債の測定額が増加する場合もある。不確実性のある状況で判断を行う際には、収益又は資産を過大計上しないように、また費用又は負債を過小計上しないように、注意が必要である。しかし、不確実性は、過大な引当金の設定や負債の意図的な過大表示を正当化するものではない。例えば、著しく不利な結果に関する予想コストを慎重に見積る場合に、その結果を意識的に現実よりも確率が高いものとして扱うことはしない。リスクと不確実性について二重に調整して引当金を過大計上する結果となることを避けるために、注意が必要である。

現在価値

- 45 貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、引当金の金額は、債務を決済するために必要となると見込まれる支出の現在価値としなければならない。

補 填

- 53 引当金を決済するために必要となる支出の一部又は全部が他の者から補填されると見込まれる場合には、企業が債務を決済すれば補填を受けられることがほぼ確実なときに、かつ、そのときにのみ、補填を認識しなければならない。当該補填は、別個の資産として扱わなければならない。補填として認識する金額は、引当金の金額を超えてはならない。
- 55 時には、企業が、引当金を決済するために必要となる支出の一部又は全部を他の者が支払うことを期待できる場合がある（例えば、保険契約、損害賠償条項、製造業者の保証を通じて）。当該他の者は、企業が支払った金額を補填する場合もあれば、その金額を直接支払う場合もある。

IAS 第10号「後発事象」

認識及び測定

修正を要する後発事象

- 9 次に示すのは修正を要する後発事象の例であり、企業は財務諸表に認識した額の修正又は以前に認識していなかった項目の認識が必要となる。
- (a) 報告期間後における訴訟事件の解決で、企業が報告期間の末日時点で現在の債務を有していたことの確認となるもの。企業は、この訴訟事件に関し IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って過去に計上した引当金を修正するか又は新しい引当金を認識する。当該企業は単に偶発負債を開示することはしない。訴訟事件の解決は、IAS 第37号の第16項に従って考慮されることとなる追加の証拠を提供しているからである。

以 上