

## &lt;研究ノート&gt;

## IASB「引当金プロジェクト」の論点詳解

赤塚尚之

## I はじめに

IASBは、2018年3月に新概念フレームワーク「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」)を公表した。そして、それを受けて同年12月に「引当金プロジェクト」が再開され、2019年5月現在、CMAC(3月)、GPF(3月)、およびASAF(4月)における意見聴取を終え、IAS第37号の部分的な(targeted)改訂プロジェクトの要否とプロジェクトの対象とすべき論点の分類が検討されているところである<sup>1)</sup>。論点の分類については、次に示すランク分け案が提示されている(IASB 2019f)。

Aランク(プロジェクトの対象とすべき論点)：

- ①債務の識別(経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合)
- ②引当金の測定額に含めるべき原価の範囲
- ③不履行リスク(自己の信用リスク)<sup>2)</sup>の

取扱い(割引計算に用いた利率の開示を含む)

Bランク(プロジェクトの対象となりうる論点<sup>3)</sup>)：

- ①リスク調整
- ②不利な契約
- ③補填(に対する権利)の認識
- ④偶発資産(後発事象)

Cランク(プロジェクトの対象としない論点)：

- ①認識要件(蓋然性要件の取扱い)
- ②測定原則の明確化(期待値の一律適用)
- ③開示

本稿は、以上の10の論点のうち<sup>4)</sup>、A・Bランクに分類された7つの論点を詳解することを主な目的としている。本稿の構成は、次のとおりである。

- ・Aランクに分類された3つの論点について、①問題の所在を明らかにし、②過去のプロジェクトと引当金プロジェクトにおける検討状況を整理したうえで<sup>5)</sup>、③筆者によ

1) 以降、本稿の脱稿時点(2019年8月末日)まで、表立った動きはみられない。

2) 以下、本稿は、「不履行リスク」と一律に表記する。

3) Bランクに分類された論点をプロジェクトの検討対象とする(Aランクに再分類する)要件として、次の要件が提示されている(IASB 2019f, p.4)。

- ・現行規定が、深刻な問題を引き起こす原因となっていること。そして、当該規定を修正することによって、その問題を解決できること。
- ・時間と資源に関する制約をクリアできること。

4) もちろん、引当金会計に関する論点は、これらに限られるわけではない。ここで識別されていない論点は、事実上Cランクに分類されたことを意味する。

5) 本稿におけるプロジェクト名称の定義は、次のとおりである。

- ・負債プロジェクト：2010年11月に休止されるまでのプロジェクト
- ・調査プロジェクト：2012年12月に再開された負債プロジェクトと引当金プロジェクトの間のプロジェクト
- ・引当金プロジェクト：2018年12月に再開されたプロジェクト

また、Ⅲ節(Aランク②)とⅦ節(Bランク②)においては、不利な契約に関する部分改訂プロジェクトについても言及する。

る小括を行い(Ⅱ節～Ⅳ節), ④CMAC・GPF・ASAFにおける意見聴取の内容を整理する(Ⅴ節)。

- ・Bランクに分類された4つの論点について, ①問題の所在を明らかにし, ②過去のプロジェクトと引当金プロジェクトにおける検討状況を整理したうえで, ③筆者による小括を行う(Ⅵ節～Ⅸ節)。
- ・Cランクに分類された3つの論点については, プロジェクトの対象としない理由について簡潔に言及する(X節)。

## Ⅱ Aランク①: 経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別

### 2.1 問題の所在

#### 2.1.1 2つの見解

IAS第37号は、「引当金(provision)」を「時期または金額に不確実性を有する負債」(IAS 37, par. 10)と定義している。そして、「過去の事象」の結果として「現在の債務」(法的債務または推定的債務)が存在することを<sup>6)</sup>, 引当金の認識要件のひとつ<sup>7)</sup>としている(IAS 37, par. 14(a))。

IAS第37号は, 報告主体に現在の債務が生じる原因となった「過去の事象」を, 債務発生事象とよぶ。ここに「債務発生事象(obligating event)」とは, 「報告主体を, 債務を決済すること以外に現実的な選択肢を有しない(no realistic alternative)状況に置く法的債務または推定的債務を生じさせる事象」(傍点筆者)(IAS 37, par. 10)をいう。また, IAS第37号は, 過去の事象と結果として生じ, 報告主体の将来

行動とは関係なく存在する債務を, 引当金として認識すべきとしている(IAS 37, par. 19)。そうすると, 表現は紛らわしくなるものの, IAS第37号は, 経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について, 次に示す2つの異なる見解を併記していることが分かる(IASB 2015e, par. 1.1; IASB 2015f, par. 1.1)。

見解A(パラグラフ19): 経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が非現実的であっても, 報告主体が経済的資源の移転を回避する理論上の能力を有していれば, 債務は存在しない。

見解B(パラグラフ10): 経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が非現実的であれば, 報告主体は経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しないから, 債務が存在する。

#### 2.1.1.1 見解Aの適用例

IAS第37号の解釈指針であるIFRIC第6号「特定の市場への参入によって生じる負債—電気・電子機器廃棄物」とIFRIC第21号「賦課金」は, ともに見解Aに基づく解釈を示している。

##### 2.1.1.1.1 IFRIC第6号

EUの「電気・電子機器廃棄物指令(WEEE指令)」(2012年改正)は, 2005年8月13日以前に市場に投入された電気・電子機器の廃棄物のうち, 一般家庭から生じるもの(「一般家庭からの過去廃棄物」)について, 廃棄費用の発生時点に市場に参入しているメーカーに対し, 個々の市場占有率等に応じて当該費用を比例的に負担することを求めている(第12条第4項<sup>8)</sup>)。

これについて, IFRIC第6号は, 「債務は将

6) 企業会計基準委員会(2019a, 注2)および同(2019b, 注3)は, “obligation”の訳語として「債務」および「義務」を充てているが, 以下, 本稿は一律に「債務」と訳出する。

7) 引当金の認識要件は, 次の3要件である(IAS 37, par. 14)。

- ・過去の事象の結果として, 現在の債務(法的債務または推定的債務)が存在すること。
- ・債務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高いこと。
- ・信頼性をもって債務額を見積もることができること。

8) 一般家庭からの過去廃棄物の処理規定については, 2012年改正前後で相違はない。

来行動によってのみ生じる」とし、「測定期間(市場占有率を決定する期間)における市場への参入」を債務発生事象とする解釈を示している(IFRIC 6, par. 9)。いかえれば、「将来の測定期間に市場に参入する」という明確な意思によって、推定的債務が生じることはないということである(IFRIC 6, pars. BC 9 and BC10)。

#### 2.1.1.1.2 IFRIC第21号

IFRIC第21号「賦課金」は、賦課金<sup>9)</sup>の支払債務について、「法が定めた賦課金を支払う契機となる報告主体の行動」を債務発生事象とする解釈を示している(IFRIC 21, par. 8)。

例えば、法が当該行動を「当期における収益の計上」と定め、かつ、前期に計上した収益を基礎として賦課金額を算定するよう定めている場合、「当期における収益の計上」が債務発生事象に該当する(表1(124頁)の設例を参照)。つまり、「前期における収益の計上」は、現在の債務が存在するための必要条件ではあるものの、十分条件であるとはいえないということである(IFRIC 21, par. 8)。

#### 2.1.1.2 見解Bの適用例

IAS第37号は、リストラクチャリングにかかる推定的債務<sup>10)</sup>の識別について、見解Bに基づく解釈を示している。IAS第37号によれば、リストラクチャリングにかかる推定的債務は、次の2要件を充足する場合に生じる(IAS 37, par. 72)。

要件(a)：少なくとも、リストラクチャリングに関連する次の諸事項について、詳細かつ正式な計画を有すること。

- (i) 関連する事業または事業の一部
- (ii) 影響を受ける主たる事業所

(iii) 補償対象となる従業員の勤務地、職種、およびその人数

(iv) 支出額

(v) 計画の実行時期

要件(b)：計画の実行に着手するかまたは計画の要諦を通達することによって、リストラクチャリングが実施されるであろうという妥当な期待を、影響を受ける関係者が抱くこと。

要件(a)に加えて要件(b)を充足することにより、報告主体は、リストラクチャリング計画を実行すること以外に現実的な選択肢を有しない(計画の実行に伴う経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない)ということになる。したがって、リストラクチャリング計画の実行の着手または通達が、債務発生事象に該当する。

#### 2.1.2 指摘されている問題

##### 2.1.2.1 基準内・基準間の整合性

経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について、IAS第37号(とその解釈指針)が項目によって異なる見解を適用していることにより、整合性に関する次の諸問題が指摘されている。

- ・基準内の整合性：IFRIC第6号およびIFRIC第21号の解釈(見解A)と、IAS第37号パラグラフ72の解釈(見解B)が整合的ではない(IASB 2010e, pars. 5 and 6；IASB 2015e, par. 1.2(a)；IASB 2015f, par. 1.12(c))。
- ・基準間の整合性：IFRIC第21号の解釈と、

9)「賦課金(levy)」とは、政府が法令(法または規制)に基づいて報告主体に課すことにより生じる、経済的便益を意味する資源の流出(IAS第12号「法人所得税」の適用対象となる法人所得税等、他の基準の適用対象となるものや法令違反によって科される罰金等を除く)をいう(IFRIC 21, par. 4)。

10)「推定的債務(constructive obligation)」とは、次に示す報告主体の行動により生じる債務をいう(IAS 37, par. 10)。

- (a) 確立された過去の慣習、公表済の方針、または十分に明確な最新の声明により、他の主体に対して特定の責任を果たすであろうことを示唆しており、
- (b) その結果、責任を履行するであろうという妥当な期待を他の主体が抱くに至ったこと。

IFRS第2号「株式報酬」の解釈(現金決済型株式報酬取引)が整合的ではない(2.1.2.3.2を参照)。

- ・米国基準との整合性：リストラクチャリングに関するIAS第37号の解釈と米国基準の解釈が整合的ではない(IASB 2010e, par. 6)。ASC 420「撤退または処分費用にかかる債務」は、撤退または処分計画を通達することによって現在の債務は生じない<sup>11)</sup>としている(ASC 420-10-25-2)。

2.1.2.2 基準適用の首尾一貫性

経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について、IAS第37号(とその解釈指針)がいずれの見解を適用すべきか明確にしている項目は、上述の3項目にとどまる。しかも、IFRIC第6号とIFRIC第21号が見解Aを適用する一方でIAS第37号パラグラフ72が見解Bを適用すること、つまり、2つの見解を使い分ける論

拠が明確ではなく、使い分けについての規則性を見出すことは難しい。そうすると、3項目以外の多様な項目に対していずれの見解を適用すべきかについて、財務諸表作成者の判断に委ねることとなる。したがって、基準適用の首尾一貫性が担保されない(IASB 2015e, par. 1.2 (a); IASB 2015f, par. 1.2)。

2.1.2.3 IFRIC第21号をめぐる問題

2.1.2.3.1 費用配分

IFRIC第21号は、表1に示すとおり、収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生する設例(設例2)を提示している。

IFRIC第21号によれば、20X1年1月3日に最初の収益を計上することが債務発生事象に該当し、20X1年1月3日に賦課金の全額を負債として認識する<sup>12)</sup>。そして、それと同時に、同額の費用を認識することとなる。そうすると、とくに期中報告における損益計算に及ぼす影響から、負債相当額を何らかのかたちで借方側においていったん資産処理できるかが問題とな

表1 賦課金の設例：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・ 法によって、20X1年度(当期)に最初に収益を計上することをもって、賦課金の全額が課される。</li> <li>・ 賦課金額は、20X0年度(前期)に計上した収益額を基礎として算定する。</li> <li>・ 20X0年度には、収益を計上している。</li> <li>・ 20X1年度は、20X1年1月3日に最初の収益を計上する。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>20X1年1月3日に賦課金の支払いにかかる負債の全額を認識する。</u></li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法によって、20X1年度に最初に収益を計上することが債務発生事象に該当する(20X0年度に収益を計上することは賦課金の支払いの契機となる活動に該当しない)ことが明確にされている。</li> <li>・ 20X1年1月3日以前に、現在の債務は存在しない。</li> <li>・ 20X0年度に収益を計上することは、現在の債務が存在するための必要条件であるものの、十分条件であるとはいえない。</li> <li>・ <u>20X0年度に計上した収益は、負債の測定額にのみ影響を及ぼす要因となる。</u></li> </ul>
<p><b>【期中報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 20X1年度の最初の期中報告期間(第1四半期)に負債の全額を認識する。</li> </ul>

(IFRIC 21, Example 2をもとに筆者作成)

11) コード化以前の基準書第146号も、ASC420と同様の解釈を示していた。  
 12) 当該設例は、引当金の認識要件のすべてを充足すると認められる。ちなみに、負債を認識する時点において、賦課金額が確定しており(20X0年度に計上した収益額を基礎として算定)、かつ、支払時期(納期限)も明確なはずである。したがって、当該設例において認識する負債は、引当金というよりも未払金としての性質を有するといっってよいであろう。

る<sup>13)</sup>。これについて、IFRIC第21号は、借方側の会計処理については他の諸基準を参照することとしている(IFRIC 21, par. 3)。

なお、賦課金を支払うことと引換えに何らかの資産を獲得することを識別し、他の諸基準を適用してそれを認識することは<sup>14)</sup>、実務上不可能とされる(IASB 2015f, par. 1.11)。したがって、表1の設例においては、賦課金の全額に相当する額を20X1年1月3日に費用計上する。しかし、「賦課金の対象となる期間にわたって事業活動を遂行するために支払う」という、反復的に生じる賦課金の経済的実質に鑑みれば、賦課金の対象となる20X1年度の各期中報告期間(四半期)に費用を(均等)配分すべきであろう(IFRIC 21, par. BC14; IASB 2015e, par. 1.2(b); IASB 2015f, par. 1.12(a))。

### 2.1.2.3.2 基準間の整合性

IFRIC第21号の解釈(見解A)は、「現金決済型株式報酬取引」<sup>15)</sup>によって生じる負債の認識を規定するIFRS第2号の解釈と整合的ではないことが指摘されている。

IFRS第2号は、株式報酬取引によって財または用役を獲得した時点において、当該財または用役を(資産または費用として)認識することとしている。そして、現金決済型株式報酬取

引によって財または用役を獲得した場合には、それに伴う貸方増加分を負債として認識することとしている(IFRS 2, pars. 7 and 8)。これは、権利未確定の状況(つまり、所定の「業績条件」<sup>16)</sup>を充足せず、少なくとも理論上は将来の支払いを回避できる状況)にあっても現在の債務が存在するという解釈を基礎とするものである(IASB 2015e, par. 1.2(c); IASB 2015f, par. 1.12(b))。

## 2.2 負債プロジェクト

IAS第37号に代わる新規のIFRSを公表することを前提とした作業草案「負債」(2010年2月)は、次の方策を提案している(IASB 2010e, par. 7)。

- ・「1989年概念フレームワーク」<sup>17)</sup>に倣い、「現実的な選択肢を有しない」という表現に代えて、債務を他の主体に対する「義務または責任(duty or responsibility)」(IASB 1989, par. 60)と表記する。そして、これを用いて、経済的強制は債務を創出するに十分ではないことを明確にする<sup>18)</sup>。
- ・IFRIC第6号を新規のIFRSに統合し、「債務は将来行動によってのみ生じる」ことを設例に反映する<sup>19)</sup>。

13) IFRIC第21号の公表後、IFRS-ICは、「上申書」を受けて製造用有形固定資産に課される賦課金の借方側の会計処理の明確化について検討を行ったものの、2015年1月にアジェンダ却下を決定した(IFRS-IC 2015, pp. 8 and 9)。

14) ちなみに、IFRS-ICによるアジェンダ却下に至る検討において、資産処理の方法として、賦課金の性質に即して①棚卸資産の一部(IAS第2号「棚卸資産」)、②前払費用、③固定資産の購入価格または稼働に要する費用の一部(IAS第16号「有形固定資産」)、および④無形資産の一部(IAS第38号「無形資産」)とする方法が識別されている(IFRS-IC 2014, par. 27)。

15) 「現金決済型株式報酬取引(cash-settled share-based payment transaction)」とは、自己または自己のグループの持分金融商品(株式またはストックオプションを含む)の価格(または価値)を基礎とする額によって財または用役の提供者に現金その他の資産を移転することと引換えに、財または用役を獲得する株式報酬取引をいう(IFRS 2, Appendix A)。

16) 「業績条件(performance condition)」とは、所定の期間にわたる用役提供(勤務条件)の完了と当該期間中に所定の業績目標の達成を求める権利確定条件をいう(IFRS 2, Appendix A)。

17) 検討時期の関係により、負債プロジェクトは、1989年に公表された概念フレームワーク(「1989年概念フレームワーク」)を参照している。

18) 具体的には、作業草案は、「特定の手法によって行動または履行することを経済的に強制されていたとしても、他の主体に対して特定の手法によって履行すべき義務または責任を負わない限り、そのように行動または履行することを回避することができる」(IASB 2010b, par. 10)としている。

19) 作業草案は、IFRIC第6号を廃止し、一般家庭からの過去廃棄物処理債務の設例を新規のIFRSに追加することを提案している(IASB 2010b, par. 59 and Illustrative Examples)。

- ・見解 A を反映するかたちで、リストラクチャリングに関する規定を修正する<sup>20)</sup>。

作業草案は、リストラクチャリングに関する規定を、米国基準を採り入れるかたちで修正することによって、米国基準との整合性の問題に対処している。なお、IFRIC 第21号は、2013年5月に公表されている。したがって、負債プロジェクトは、IFRIC 第21号をめぐる問題について言及・対処していない。

## 2.3 調査プロジェクト

調査プロジェクト(2015年7月)は、概念フレームワークの「公開草案」(2015年5月)に基づき、債務の識別を統一的に説明することを試みている。

### 2.3.1 概念フレームワークの「公開草案」

公開草案は、「過去の事象の結果として経済的資源を移転するという報告主体の現在の債務」という負債の定義案<sup>21)</sup>を提示している(IASB 2015a, par. 4.24)。そして、公開草案は、次の2要件を充足する場合、報告主体は経済的資源を移転する現在の債務を負うとしている(IASB 2015a, par. 4.31)。

要件(a)：報告主体が経済的資源を移転することを回避する実質的な能力を有していないこと。

要件(b)：債務が過去の事象の結果として生じていること。いいかえれば、報告主体が経済的便益(例えば財または用役)を受け取るかまたは行動することによって、債務の範囲が画定していること。

公開草案は、要件(a)について、次のとおり補足している(IASB 2015a, pars. 4.32-4.35)。

- ・報告主体に対して経済的資源の移転を法的に強制できる場合や、移転を回避するために要する行動によって事業活動に重大な混乱を招くかまたは著しく不利な経済的帰結がもたらされる場合、報告主体は移転を回避する実質的な能力を有していない。経営者が移転する意思を有することや移転の蓋然性が高いだけでは、移転を回避する実質的な能力を有していないと認めるには十分ではない<sup>22)</sup>。

- ・「ゴーイングコンサーン」を前提とすると、清算または取引を停止することによってでしか経済的資源の移転を回避することができなければ、報告主体は移転を回避する実質的な能力を有しない。

- ・自身の商慣習、公表済みの方針、または明確な声明に反する手法を採って行動する実質的な能力を有しなければ、報告主体は債務を負う。当該債務は、推定的債務とよばれる。

- ・報告主体に経済的資源を移転するという要求が、報告主体の将来行動(特定の活動の実施または契約に基づくオプションの行使)によって条件付きとなる場合がある。このとき、将来行動を回避する実質的な能力を有しなければ、報告主体は債務を負う。つまり、公開草案は、債務の識別について見解Bを採用している。

また、公開草案は、要件(b)について、次の

20) 具体的には、作業草案は、報告主体が他の主体に対する現在の債務、つまり、他の主体に対する「義務または責任」を負う場合にのみ、リストラクチャリング費用にかかる負債を負うとしている。いいかえれば、リストラクチャリングに関する経営者の意思決定をもって現在の債務は生じない(リストラクチャリング計画を通過するかまたは計画の実行に着手しても、計画を変更するか中止することによって回避できるから、債務は生じない)ということである(IASB 2010b, par. C4)。また、これに基づき、リストラクチャリング費用にかかる負債については、リストラクチャリングとは独立して生じたものとして、その構成要素ごとに認識する(IASB 2010b, par. C5)。

21) 後述する「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と同一である。

22) 要するに、経済的強制は、将来の移転を回避する実質的な能力を低下させる要因となりうるものの、現在の債務を生じさせる直接的な要因となるわけではないということである(IASB 2015b, par. BC4.75)。

とおり補足している (IASB 2015a, pars. 4.36 and 4.37)。

- ・ある事象が将来の移転額または移転額を算定する基礎となる場合、当該事象は、債務の範囲を画定する。
- ・一定期間にわたって経済的便益を受け取るかまたは活動を実施する場合、当該期間の全体をつうじて移転を回避する実質的な能力を有しなければ、現在の債務は、当該期間にわたって累積する。

### 2.3.2 賦課金への適用

公開草案が提示した2要件を賦課金に適用すると、次のとおりとなる (IASB 2015f, par. 1.18)。

- (a) 過去の行動により、報告主体が賦課金を生じさせる将来の行動を回避する実質的な能力を有していないこと。
- (b) 過去の行動により、賦課金額が確定していること。

これら2要件を表1の設例に当てはめると、20X0年度(前期)における収益の計上が「過去の行動」に該当する。そして、要件(a)について、通常、清算または取引を停止することによってでしか、報告主体は20X1年度に収益を計上することを回避できないといっよい。また、20X1年度に収益を一切計上しなければ、事業活動に重大な混乱を招くかまたは賦課金を支払うことよりも経済的に不利な経済的帰結がもたらされることが予想される。したがって、報告主体は、20X0年度に収益を計上したことをもって、20X1年度における収益の計上、つまり、賦課金を生じさせる将来の行動を回避する実質的な能力を有していないと認められる。

また、要件(b)について、前期に計上した収益を基礎として賦課金額を算定するよう法が定めているから、20X0年度に収益を計上したことにより、債務の範囲(20X1年度の賦課金額)が画定(確定)する。しかも、賦課金額の算定基礎となる20X0年度の収益が報告期間の全体

をつうじて計上されるとすれば、収益を計上するにつれて債務が累積していくこととなる。

以上、新概念フレームワークを適用した場合、表1の設例において、IFRIC第21号の解釈とは異なり、「20X0年度における収益の計上」が債務発生事象に該当する。したがって、負債は、20X1年度ではなく、20X0年度に認識する。しかも、負債は、20X0年度の特定の時点ではなく、収益を計上するにつれて徐々に認識する (IASB 2015f, par. 1.19)。

### 2.3.3 リストラクチャリングへの適用

従業員をはじめとする利害関係者に対する「リストラクチャリング計画の通達」は、報告主体が当該計画に反する手法を採って行動する実質的な能力を有しなければ、要件(a)を充足する。

もっとも、計画を通達するだけでは、計画の実行費用は生じない。つまり、計画を通達することによってただちに債務の範囲が画定することにはならないから、計画を通達するだけでは要件(b)を充足しない。したがって、「リストラクチャリング計画の通達」は、それだけで債務発生事象に該当するとはいえない。これは、米国基準の解釈と整合的である (IASB 2015f, par. 1.24)。

他方、リストラクチャリングにかかる従業員の解雇給付については、従業員からの労働力の提供(経済的便益の受取り)によって債務の範囲(給付額)が画定(確定)するから、要件(b)を充足する。したがって、一定の条件のもと、「リストラクチャリング計画の通達」は、債務発生事象に該当する。これは、現行IAS第37号の解釈と整合的である (IASB 2015f, par. 1.25)。

以上、新概念フレームワークを適用した場合、リストラクチャリング計画の通達が債務発生事象に該当するというIAS第37号の解釈が肯定される<sup>23)</sup>。あわせて、リストラクチャリング計画の通達が債務発生事象に該当しないという米国基準の解釈も肯定され、基準間の解釈の差異を緩和することにも資する (IASB 2015f, par.

1.22)。

### 2.3.4 一般家庭からの過去廃棄物(電気・電子機器廃棄物)処理への適用

メーカーは、WEEE指令およびそれに基づく国内法を根拠として、測定期間に市場に参入することにより、市場占有率に基づき割り当てられる費用負担を回避する実質的な能力を有しない(経済的資源の移転を法的に強制される)から、要件(a)を充足する。また、測定期間に市場に参入することにより、債務の範囲(費用の割当額)が画定(確定)するから、要件(b)を充足する(IASB 2015f, par. 1.34)。

以上、見解Bを採用する新概念フレームワークを適用しても、見解Aを採用するIFRIC第6号の解釈は肯定される。ただし、結論に至るプロセスは異なる(IASB 2015f, par. 1.34)。

### 2.3.5 その他の項目への適用

新概念フレームワークが提示する(であろう)2要件を上記3項目以外の諸項目にも等しく当てはめることによって、IAS第37号の適用対象となる項目について、債務の識別を統一的に説明することができるようになる(IASB 2015f, pars. 1.28-1.30)。

## 2.4 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と3要件の適

用を念頭に置き、表1の賦課金の設例に及ぼす影響について具体的に言及している。

### 2.4.1 「2018年概念フレームワーク」による負債の定義と3要件

「2018年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転するという報告主体の現在の債務」と定義している(IASB 2018a, par. 4.26)。具体的には、負債となる項目は、次に示す3要件を充足する項目である(IASB 2018a, par. 4.27)。

要件(a)：報告主体に債務が存在すること。

要件(b)：経済的資源を移転する債務であること。

要件(c)：過去の事象の結果として存在する現在の債務であること。

#### 2.4.1.1 要件(a)：債務が存在すること

「2018年概念フレームワーク」は、債務を「報告主体が回避する実質的な能力を有しない義務または責任」としている(IASB 2018a, par. 4.29)。

要件(a)は、次のとおり運用する(IASB 2018a, pars. 4.31-4.34)。

- ・自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明に反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、債務が存在する(推定的債務<sup>24)</sup>)。
- ・経済的資源を移転する義務または責任が、

23) リストラクチャリングによる雇用契約の終結に伴う給付について、次の設例案が提示されている(IASB 2015f, par. 1.25)。

#### 【前提条件】

雇用主たる報告主体は、従業員との雇用契約を終結する場合、法に基づき一度限りの解雇給付の支払いを義務づけられている。解雇給付額は、従業員の勤続年数を基礎として算定する。通常の事業を遂行するうえで、雇用主が解雇給付を支払うことはほとんどない。しかし、直近の買収によって生産能力が過剰となり、ある工場の閉鎖および当該工場に勤務する従業員の解雇に関する詳細かつ公式な計画を策定し、それを対象となる従業員に通知した。

#### 【2要件の当てはめ】

要件a：生産能力が過剰となれば、雇用主は、コスト効率性に照らして可能な限り生産能力を抑制することを経済的に強制される。特定の工場の閉鎖および従業員の解雇計画の通達は、工場を閉鎖することが最もコスト効率的な方策であり、雇用主が解雇給付の支払いを回避する実質的な能力を有しないことの証左となる。

要件b：従業員は、解雇給付額が増加する根拠となる用役(労働力)を提供している。また、過去に従業員から用役の提供を受けたという事実は、雇用主の債務の範囲を画定する。

#### 【判定】

工場の閉鎖および従業員に対する解雇計画の通達は、債務発生事象に該当する。

自身の将来行動(将来における特定の事業の遂行、市場への参入、契約に基づくオプションの行使)によって条件付きとなる場合、当該行動を回避する実質的な能力を有しなければ、債務が存在する(将来の行動によって条件付きとなる債務)。つまり、「2018年概念フレームワーク」も、債務の識別について見解 Bを採用している。

- ・経済的資源の移転を回避できても、そうすることによって著しく不利な経済的帰結をもたらされるならば、経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない可能性がある(経済的強制<sup>25)</sup>に基づく債務)。ただし、単に経済的資源を移転するという意思を有することや移転の蓋然性が高いだけでは、移転を回避する実質的な能力を有しないと認めるには十分ではない。
- ・「ゴーイングコンサーン」を前提とすると、清算または取引を停止することによってしか経済的資源の移転を回避することができなければ、経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない。

#### 2.4.1.2 要件(b)：経済的資源を移転する債務であること

「2018年概念フレームワーク」は、「債務は、他の主体に経済的資源を移転することを報告主体に求める潜在能力を有していなければならない」としている。なお、ここにいう「潜在能力(potential)」については、経済的資源を移転することが確実である(certain)必要も、また、起こりうる(likely)必要もない。すでに債務が存在し、少なくともあるひとつの状況において経済的資源を移転することが求められれば足りる。つまり、たとえ経済的資源の移転が求められる蓋然性が低くとも、要件(b)を充足するということである。経済的資源の移転に関する蓋然性は、認識または測定において勘案する

(IASB 2018a, pars. 4.37 and 4.38)。

#### 2.4.1.3 要件(c)：過去の事象の結果として存在する現在の債務であること

「2018年概念フレームワーク」は、債務の識別について見解 Bを採る。つまり、債務は、「実質的に」無条件であればよい。そうすると、債務が「厳密に」無条件となる以前の時点において、未発生 of 事象を回避する実質的な能力を有しなければ債務が存在すると判定されることとなろう。しかし、当該債務は、過去の事象の結果として存在する現在の債務であるとまではいえない(IASB 2018b, par. BC4.66 and BC4.67)。

そこで、「2018年概念フレームワーク」は、過去の事象の結果として現在の債務が存在するための要件として、次の2要件を提示した(IASB 2018a, par. 4.43)。

- (i)すでに経済的便益を獲得するかまたは行動していること。
- (ii) (i)の結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があること。

要件(i)について、経済的便益の獲得や行動が一定期間にわたり継続する場合、それによって生じる現在の債務は、当該期間にわたって累積していく(IASB 2018a, par. 4.44)。

#### 2.4.2 賦課金への適用

「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と3要件が債務の識別に及ぼす影響について、表1の設例に基づき検討が行われている。なお、「2018年概念フレームワーク」の公表以前(2016年9月～10月)に定義(案)の運用テストが行われており、表1の設例もテストの対象となっている<sup>26)</sup>。

IFRIC第21号によれば、表1の設例について、20X1年1月3日に収益を計上することが債務発生事象となる。いいかえれば、それ以前の時

24) 「2018年概念フレームワーク」は、「推定的債務」を用いないこととした(IASB 2018b, par. BC4.58)。

25) 「2018年概念フレームワーク」は、「経済的強制」を用いないこととした(IASB 2018b, par. BC4.58)。

26) 運用テストの詳細については、赤塚(2018a)を参照。

表2 負債の3要件の当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	状況による (おそらく○)	20X1年度に収益を一切計上しないことによってでしか、賦課金の支払いを回避することができない。また、20X1年度に収益を一切計上しなければ、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされることが予想される。	
(b)	○	賦課金は、政府に現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。	
(c)	(i)	○	20X0年度に収益を計上した。
	(ii)	○	20X0年度に収益を計上した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転(賦課金の支払い)を求められる可能性がある。

(IASB 2016b, p. 20をもとに筆者作成)

点において、賦課金の支払債務は存在しない。これについて、20X0年12月31日時点における負債の3要件の充足を判定すれば、表2のとおりとなる。

要件(a)について、報告主体は、通常、清算または取引を停止することによってでしか、20X1年度に収益を計上することを回避できない。したがって、大多数の状況において、報告主体は、賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しないと見てよい(2.3.2を参照)。そうすると、20X0年12月31日時点において、3要件のすべてを充足する20X1年度の賦課金の支払債務が存在する。しかも、債務は、収益を計上する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、負債は、20X0年度に収益を計上するにつれて認識する(IASB 2016b, p. 20)。

### 2.4.3 具体的な方策

引当金プロジェクトは、IFRIC第21号を廃止し、賦課金に関する規定および設例をIAS第37号に新設することを提案している。なお、債務発生事象に関するIFRIC第6号の結論およびIAS第37号にある既存の設例は、修正の対象としないとされる(IASB 2019f, p. 7)。つまり、引当金プロジェクトは、「2018年概念フレームワーク」を適用することによって債務発生事象の解釈が変化する賦課金に限定した最低限の修正を行うことを想定している。

なお、「2018年概念フレームワーク」の公表に際し、IAS第37号は、2020年1月1日以降も引き続き「2010年概念フレームワーク」による負債の定義を参照することとされている<sup>27)</sup>。そこで、まず、IAS第37号が参照する負債の定義を「2018年概念フレームワーク」の定義に差し替える必要がある(IASB 2019f, p. 7)。

### 2.5 小 括

「2018年概念フレームワーク」を(直接的に)適用することが提案された唯一の論点であること、およびAランクに分類された残りの論点をコスト効率的に解決することが提案されていることから(Ⅲ節およびⅣ節を参照)、今後ランク分けに変更がなければ、この問題が引当金プロジェクトの中心課題となることは想像に難くない。

なお、賦課金については、表1の設例以外の設例についても修正を要する。件の運用テストにおいては、「所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース」(設例3)と、「一定額を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース」(設例4)についても、異なる解釈が導かれうることが明らかにされている(IASB 2016b, pp. 21 and 22)。

また、引当金プロジェクトは、最小限の修正を想定している。しかし、プロジェクトの目玉

27) 「IFRS基準における概念フレームワークの参照についての修正」は、IAS第37号パラグラフ10に転載された「2010年概念フレームワーク」の負債の定義に「当基準における負債の定義は、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』により改訂された負債の定義を反映するよう修正しない。」という脚注を付すこととしている(IASB 2018c, p. 17)。

となるであろうこと、および債務の識別を统一的に説明することができるという利点を勘案すれば、より包括的な検討を行うべきであろう。

### Ⅲ A ランク②：引当金の測定額に含めるべき原価の範囲

#### 3.1 問題の所在

IAS第37号は、引当金を「報告期間の終了日において、現在の債務を決済するために要する支出額の最善の見積り」(IAS 37, par. 36)によって測定するという測定原則を提示している。そして、「現在の債務を決済するために要する支出額の『最善の見積り(best estimate)』」を、報告期間の終了日に(相手方と)債務を決済するかまたは第三者に移転するために支払うであろう合理的な金額としている(IAS 37, par. 37)。しかし、IAS第37号は、現在の債務を決済するために要する支出額の範囲を明示していない。そこで、測定額に含めるべき原価(cost)の範囲をめぐって、次の3つの疑問が生じている。そして、これらを要因として実務が多様化することにより、比較可能性が低下することが懸念されている(IASB 2019f, p. 8)。

- ・財または用役を提供することによって履行する債務について、増分原価(例えば直接材料費や直接労務費)のみ含めるべきか、それとも他の直接関連する原価(例えば財を製造するかまたは用役を提供するために要する工場設備の減価償却費の配賦額)も含めるべきか(IASB 2010e, par. 29 ; IASB 2015e, par. 3.12 ; IASB 2015f, par. 3.3 (b) ; IASB 2019f, p. 8)。
- ・用役を提供することによって履行する債務(例えば資産の廃棄債務)について、他の主体に代わり債務を履行する際に要求するであろう利益額を加算すべきか(IASB

2010e, par. 29)。

- ・財を提供する、つまり、相手方に支払いを行うことによって履行する債務について、第三者への支払額、とくに法的費用(訴訟関連費用)の予想額を加算すべきか(IASB 2015e, par. 3.14 ; IASB 2019f, p. 8)。

また、別途進行中の不利な契約に関する部分改訂プロジェクト(3.4.1を参照)との関係についても、次の疑問が生じている(IASB 2019b, p. 8 ; IASB 2019d, p. 8)。

- ・不利な契約の部分改訂に関する公開草案(IASB 2018d)の提案どおりにIAS第37号が改訂されれば、不利な契約にかかる引当金の測定においても、不利な契約の判定に用いる原価(「契約と直接関連する原価」)を用いるべきか。
- ・そうであるならば、同様に、財または用役の提供にかかるその他の引当金の測定においても、「契約と直接関連する原価」を用いるべきか。

#### 3.2 負債プロジェクト

##### 3.2.1 用役を提供することによって履行する債務(利益額の取扱い)

作業草案の適用指針は<sup>28)</sup>、用役を提供することによって履行する債務にかかる「目的適合性を有する将来の資源流出額」<sup>29)</sup>について、市場の有無に応じて次のとおり算定することを提案している(IASB 2010b, par. B 8)。

市場が存在する場合：自身に代わり、他の主体(請負業者)が将来に用役を提供することを引き受けるに際し要求する価格とする。

市場が存在しない場合：他の主体に代わり、自身が将来に用役を提供することを引き受けるに際し要求する価格とする。当該価格

28) 作業草案に先がけて、測定規定に限定した再公開草案「IAS第37号における負債の測定」(IASB 2010a)が公表されている。作業草案は、再公開草案の測定規定を反映している。本稿は、測定以外の論点についても言及することから、以下、作業草案ベースで記述する。

には、他の主体に代わり用役を提供する際に生じると予想される原価に利益額を加算する。

つまり、いずれにしても、用役を提供することによって履行する債務の測定額には、増分原価に加えて他の直接関連する原価を含め、さらには利益額を加算する (IASB 2010e, par. 31)。しかし、利益額を加算するという提案に対する反対意見が根強く<sup>30)</sup>、作業草案公表後の検討において、提案を撤回することも検討されていた (IASB 2010c, par. 47 (Option 3))。

### 3.2.2 相手方に支払いを行うことによって履行する債務 (法的費用の取扱い)

作業草案は、相手方に支払いを行うことによって履行する債務にかかる「目的適合性を有する将来の資源流出額」について、次の要素を反映することを提案している (IASB 2010b, par. B7)。

- (a) 相手方への支払額
- (b) 外部の法律専門家に対する報酬の支払額、または内部の法務関連部署において生じる費用といった、配賦可能な関連原価

(b) のとおり、法的費用を加算すべきことが明確にされている。

## 3.3 調査プロジェクト

調査プロジェクトは、概念フレームワークの公開草案に基づき、引当金を「履行価値

(fulfilment value)」(負債を履行することによって生じると予想されるキャッシュフローの現在価値) (IASB 2015a, par. 6.34) によって測定することを検討している (IASB 2015f, par. 3.10)。なお、履行価値は、直接観察することができず、キャッシュフローを基礎とした測定技法を用いて算定する。そして、公開草案は、最も有用な情報を提供すべく履行価値をカスタマイズする可能性があるとしている (IASB 2015a, par. 6.35)。

これに基づき、調査プロジェクトは、用役を提供することによって履行する債務にかかる資源流出額を用役提供に要する「原価」をもって測定する(つまり、利益額を加算しない)ことを、カスタマイズの候補のひとつ<sup>31)</sup>に挙げている (IASB 2015f, par. 3.13 (c))。なお、「原価」の具体的な範囲については検討されていない。また、履行価値のカスタマイズに関連して、第三者への支払額 (法的費用の取扱い) については言及されていない。

その後、2016年4月には、2015年のアジェンダ協議をふまえ、利益額の取扱いをプロジェクトの検討対象としないことが提案されていた<sup>32)</sup>。

## 3.4 引当金プロジェクト

### 3.4.1 増分原価が直接関連するすべての原価か

引当金プロジェクトは、別途進行中の不利な契約に関する部分改訂プロジェクトの結論を援

29) 作業草案は、負債(注:負債プロジェクトにおいては引当金および偶発負債の定義を削除することが前提となっている)を「報告期間の終了日において現在の債務から解放されるために要する合理的な支払額」によって測定するという測定原則を提示し、具体的には次の3つの額のうちの最も小さい額とすることを提案している (IASB 2010b, pars. 36A and 36B)。

- (a) 債務を履行するために要する資源の現在価値
- (b) 債務を取り消すために要する支払額
- (c) 債務を第三者に移転するために要する支払額

作業草案は、第一義的に (a) を用いることを前提として、適用指針を策定している。適用指針は、期待現在価値法の一律適用を前提とした「目的適合性を有する将来の資源流出額」の算定方法の詳細を規定している。

30) 詳細は、赤塚 (2019c, pp. 19 and 20) を参照。

31) その他のカスタマイズの候補として挙げられているのは、①特定の負債について最頻値による見積りを認めることと、②不履行リスクを反映しないことである。

用することを提案している。

ここに「不利な契約(onerous contract)」とは、「契約に基づく債務の履行に際して不可避的に生じる原価(cost)が、契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益(benefit)を超過する契約」(IAS 37, par. 10)をいう。また、契約に基づく債務の履行に際して「不可避的に生じる原価(unavoidable cost)」は、契約から解放されるために要する正味原価の最小額であり、「契約の履行に要する原価(cost of fulfilling a contract)」と「契約不履行によって生じる補償金・違約金」のいずれか小さいほうの額である(IAS 37, par. 68)。IAS第37号は、「契約の履行に要する原価」の範囲を明確にしていない(7.3を参照)。

これについて、公開草案「不利な契約—契約の履行に要する原価」(2018年12月)は、IAS第37号パラグラフ68の末尾に「契約の履行に要する原価は、契約と直接関連する原価(costs that relate directly to the contract)から構成される。」(IASB 2018d, par. 68)という文言を追加することを提案している。これは、契約にかかる増分原価に加えて、契約の履行に要する活動によって生じたその他の原価の配賦額を含めることを指示するものである(「直接関連原価アプローチ」)(IASB 2018d, par. BC16 (b))。

つまり、引当金の測定額には、債務の決済に要する増分原価に加えて、他の直接関連する原価(例えば使用する設備の減価償却費)の配賦額を含めることとなる(IASB 2019b, p. 9 ;

IASB 2019d, p. 9 ; IASB 2019f, p. 9)。

### 3.4.2 第三者への支払額

第三者への支払額については、IAS第37号が提示する引当金の測定原則と履行価値<sup>33)</sup>との類似性に基づき<sup>34)</sup>、「負債を履行することによって移転することが求められると予想される現金その他の経済的資源の額は、相手方に移転する金額(負債相当額)に加えて、負債を履行可能な状態とするために要する金額を含む。」(傍点筆者)(IASB 2018a, par. 6.17)という、履行価値に関する「2018年概念フレームワーク」の記述を援用することが提案されている(IASB 2019f, p. 9)。

つまり、引当金の測定額に法的費用を含めるべきことが示唆されている。

## 3.5 小 括

基準上、引当金の測定額に含めるべき原価の範囲が明確にされれば、実務の多様化が解消され、ひいては比較可能性の担保に資する。しかも、不利な契約に関する部分改訂プロジェクトの提案を援用するという方策は、コスト効率性の点においても優れている。

ちなみに、部分改訂プロジェクトの提案どおりに不利な契約に関する規定が改訂され、それを引当金プロジェクトに援用すれば、不利な契約の判定と引当金の測定に用いる原価は同一となる。そうすると、不利な契約の判定と不利な契約にかかる引当金の測定に用いる原価も同一となる。これにより、部分改訂プロジェクトに

32) ちなみに、「調査プロジェクト」の段階においては、2015年のアジェンダ協議やその後の非公式なアウトリーチをふまえ、2016年4月に論点を次のとおり分類することが提案されている(IASB 2016a, par. 23)。

- (a) プロジェクトの対象とすべき論点
  - ・ 債務の識別(主としてIFRIC第21号の改訂)
  - ・ 不履行リスクの取扱い(測定規定の部分的な改訂)
- (b) プロジェクトの対象としない論点
  - ・ 認識要件
  - ・ 利益額の加算等、測定規定の拡大的な検討

33) 「2018年概念フレームワーク」において、履行価値とは、「負債を履行することによって移転することが求められると予想される現金その他の経済的資源の現在価値」(IASB 2018a, par. 6.17)をいう。

34) ちなみに、引当金の測定における履行価値の適用は、現行IAS第37号の測定原則の明確化(「決済」は「履行」を意味する)と解することができる。これについては、赤塚(2019a, pp. 37 and 38)を参照。

において検討対象とされなかった測定の問題に対処することができる<sup>35)</sup>。なお、引当金プロジェクトの提案どおりにIAS第37号が改訂されれば、引当金の測定額に増分原価のみを反映している主体については、原価の範囲を拡大する必要があるから、引当金の測定額が増加することとなる(IASB 2019b, p. 10; IASB 2019d, p. 10)。そうすると、引当金プロジェクトは言及していないが、経過措置についても検討を要すると思われる<sup>36)</sup>。

なお、法的費用の取扱いについては、現行IAS第37号が提示する測定原則と履行価値との「類似性」を論拠としており、歯切れの悪さが残るところである。

#### IV A ランク③：不履行リスクの取扱い

##### 4.1 問題の所在および負債プロジェクト

IAS第37号は、貨幣の時間的価値に重要性が認められる場合、債務の決済に要すると予想される支出額の現在価値をもって引当金を測定することとしている(IAS 37, par. 45)。割引計算には、貨幣の時間的価値についての現在の市場の評価および負債に固有のリスクを反映した税引前の利子率を用いる(IAS 37, par. 47)。なお、現行IAS第37号も、負債プロジェクトも、不履行リスクの取扱いを明確にしていない。

ちなみに、IFRS-ICは、2011年3月、不履行リスクの取扱いに関するアジェンダ却下決定に際し、①引当金の測定に際し不履行リスクを反映しないことが(当時の)支配的な実務となっていること、および②実務上、不履行リスクは負債に固有のリスクではなく、報告主体に固有のリスクと解されていることを指摘している(IFRS-IC 2011, p. 4)。もっとも、一部の地域および産業においては、不履行リスクを上乗せ

した借入利子率によって(超)長期かつ高額の負債(固定資産の廃棄債務や環境修復債務)を割り引くことにより、引当金額を過少に報告しようとする傾向もみられる。実務の多様化は、比較可能性の低下を招く要因となる(IASB 2010e, p. 3; IASB 2015e, pars. 3.25-3.27; IASB 2015f, par. 3.3(d); IASB 2019b, p. 11; IASB 2019d, p. 11; IASB 2019f, p. 10)。

また、IAS第37号には割引計算に用いた利子率の開示規定がなく、これも比較可能性の低下を招く要因となる(IASB 2019b, p. 11; IASB 2019d, p. 11; IASB 2019f, p. 10)。負債プロジェクトにおいては、利子率の開示について検討されていない。

##### 4.2 調査プロジェクト

先述のとおり、調査プロジェクトは、履行価値による測定を検討している(3.3を参照)。概念フレームワークの公開草案は、履行価値のカスタマイズの候補として、不履行リスクを反映しないことを本文に明記している(IASB 2015a, par. 6.35(b))。

これに基づき、調査プロジェクトは、引当金の測定に際し、不履行リスクを反映しないかたちで履行価値をカスタマイズする可能性が高いことを指摘している(IASB 2015e, par. 3.30; IASB 2015f, par. 3.13(b))。

##### 4.3 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、利害関係者から割引計算に用いるべき適切な利子率について意見を聴取することにより、不履行リスクの取扱いを決定することが提案されている。また、それと同時に、割引計算に用いた利子率の開示規定の新設についても検討するとしている(IASB 2019b, p. 12; IASB 2019d, p. 12; IASB 2019f, p. 10)。

35) 公開草案(IASB 2018d)に対するコメントレーターには、不利な契約にかかる引当金を不利な契約の判定に用いた原価によって測定することを明確にすべきという意見や、公開草案の提案が不利な契約に該当しない項目の測定に及ぼす影響を明確にすべきという意見がみられた(IASB 2019i, pars. 49 and 50)。

ちなみに、実務に関するIFRS-ICの見解や基準設定におけるコスト効率性を勘案すれば<sup>37)</sup>、不履行リスクを反映しないことが提案される可能性が極めて高いといえよう。なお、不履行リスクを反映しないことが明確にされれば、不履行リスクを反映して測定を行っている主体の負債測定額は、IAS第37号の改訂に伴い増加する(IASB 2019b, p. 13; IASB 2019d, p. 13)。

#### 4.4 小 括

現行IAS第37号および負債プロジェクトとの対比において、不履行リスクの取扱いを明確にし、さらには割引計算に用いる利子率の開示規定を充実することは、引当金プロジェクトの大きな貢献となるといつてよい。

もっとも、演繹的な基準設定の観点からは、利害関係者の意見に即して不履行リスクの取扱いを決定することに対する違和感も残るところ

であろう。

#### V Aランク論点に対するコメント

Aランクに分類された3つの論点に対するCMAC, GPF, およびASAFメンバーの賛否とコメントは、それぞれ表4, 表5(136頁), および表6(136頁)のとおりである。

表4, 表5, および表6からも明らかとなり、Aランクに分類された3つの論点を引当金プロジェクトの検討対象とすること、および3つの論点に対する方策について、概ね賛成されているといつてよい。

なお、表5のとおり、不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲の明確化(Bランク②)に対する要望がみられる。また、ASAFにおいては、その他の意見として、測定額に含めるべき原価の範囲や不履行リスクの取扱いについて明確な論拠を提示するためには、測定目的をより

表4 Aランク①：経済的資源の移転が将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別

CMAC	GPF	ASAF
<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・報告期間にわたって累積する賦課金は、発生ベースで認識すべきである。 ※スタッフは、賦課金の性質によっては引き続き特定の時点で全額を認識することもあると回答している。</li> <li>・固定額の賦課金についても、関連する期間にわたって計上すべきである。</li> <li>・用語について疑問がある。 ※スタッフは、IAS第37号にいう「現実的な選択肢を有しない」を、「2018年概念フレームワーク」にいう「実質的な能力を有しない」に置き換えることを検討する必要があると回答している。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・対応概念を適用した結果と類似する。 ※スタッフは、IFRIC第21号の適用対象となる賦課金のみ解釈が変化すると回答している。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・IFRIC第21号を廃止することに賛成する。</li> <li>・多様な項目を適用対象とするIAS第37号に「実質的な能力を有しない」という負債の要件を適用するためには相応の検討を要することから、部分改訂プロジェクトとして対処すべきではない。</li> <li>・持分の性質を有する金融商品(FICE)プロジェクトの結論によっては、負債の定義が改訂される可能性がある。したがって、当面IAS第37号を改訂すべきではない。</li> </ul>

(IASB 2019c, pars. 42-44; IASB 2019e, pars. 12 and 13; IASB 2019g, pars. 60-62をもとに筆者作成)

36) 公開草案は、すでにIFRSを適用している主体に対して、次の経過措置(「修正遡及適用アプローチ」)を提案している(IASB 2018d, par. 94A)。

- ・新規定は、それを当初適用する年次報告期間の開始日(当初適用日)に存在する契約に適用する。
- ・比較情報を修正再表示する必要はない。

- ・新規定を当初適用することの累積的影響を、当初適用日における利益剰余金(または状況に応じてその他の資本の内訳項目)の開始日残高に対する修正として認識する。

37) 不履行リスクを反映するよう提案するならば、不履行リスクの事後的な変動の取扱いについても検討する必要がある。

表5 A ランク②：引当金の測定額に含めるべき原価の範囲

CMAC	GPF	ASAF
<ul style="list-style-type: none"> <li>・実務の状況を知りたい。</li> <li>※スタッフは、実務の詳細を把握していないと回答している。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・コメントなし。</li> <li>※同時に行われた不利な契約に関する部分改訂プロジェクトに対する意見聴取においては、不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲についても明確にすべきであるとの意見がみられた。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲についても明確にすべきである。</li> <li>・経済的便益の範囲をめぐる問題は、将来に収益をもたらす契約（例えば自動車のメンテナンス契約）を締結できるように、損失が発生する契約（例えば自動車の販売契約）を締結する主体にとっての問題となる。</li> </ul>

(IASB 2019c, pars. 45 and 46 ; IASB 2019e, par. 14 ; IASB 2019g, par. 63をもとに筆者作成)

表6 A ランク③：不履行リスクの取扱い

CMAC	GPF	ASAF
<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・不履行リスクを反映すると、直観に反する結果（不履行リスクが高くなれば負債額が減少する）となる。</li> <li>・不履行リスクを反映すると、ボラティリティが生じる。</li> <li>・不履行リスクを反映すると、ゴーイングコンサーンに反する。</li> <li>・割引計算に用いるべき利率をより明確にすべきである。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・不履行リスクを反映すると、ゴーイングコンサーンに反する。</li> <li>・不履行リスクを反映しないことを明確にすることにより、基準適用の首尾一貫性に資する。</li> <li>・不履行リスクの取扱いに限定した検討を行うべきではない。まず、IAS第37号およびIFRS基準における割引計算の一般的な目的を明確にすべきである。</li> <li>・利率の選択は、財務諸表作成者に委ねるべきである。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・賛成する。</li> <li>・リスク調整に関する包括的な検討(Bランク①)の一環として検討すべきである。</li> <li>・金融市場が未成熟であることにより実務が多様化している地域において、極めて有用な情報となることから、割引計算に用いた利率の開示を求めるべきである。</li> </ul>

(IASB 2019c, pars. 47 and 48 ; IASB 2019e, pars. 15 and 16 ; IASB 2019g, pars. 64 and 65をもとに筆者作成)

明確にする必要があることから<sup>38)</sup>、測定原則(Cランク②)も検討対象とすべきという意見もみられる(IASB 2019g, par. 66 (b))。

## VI B ランク①：リスク調整

### 6.1 問題の所在

IAS第37号は、引当金について最善の見積りを行うべく、多くの事象や状況において不可避免的に生じるリスク(結果の変動可能性)および不確実性を反映することとしており、測定額にリスクを調整すべきことを明確にしている(IAS 37, par. 42)。

しかし、IAS第37号は、①リスク調整の正確な目的、②リスク調整を要する状況、さらには

③リスク調整の具体的な手法を明確にしていない。これにより、①リスク調整の目的と②リスク調整を要する状況に関して、次のとおり2つの見解が識別されている(IASB 2015e, par. 3.19 ; IASB 2019f, p. 12)。

- ・リスク調整は、最頻値による測定(見積り)を行う場合にのみ必要となる。このとき、リスク調整は、他の生起しうる結果を測定額に反映することを目的として行う。
- ・リスク調整は、期待値による測定(見積り)を行う場合にも必要となる。このとき、リスク調整は、キャッシュアウトフローの実際発生額が予想額よりも大きくなることを受忍するための価格を測定額に反映することを目的として行う。

38) プロジェクトスタッフは、これとは正反対の意見を有している(IASB 2019h, par. 17)。

また、③リスク調整の手法に関する指針が十分ではないことにより、リスク調整が引当金額を操作する温床となる<sup>39)</sup>ことも指摘されている(IASB 2015e, par. 3.19)。

## 6.2 負債プロジェクト

作業草案の適用指針は、リスク調整によって(実際発生額と予想額が乖離する)リスクから解放されるべく、報告主体が資源流出額の期待現在価値を超えて合理的に支払うであろう額を反映することとしている(IASB 2010b, par. B15)。つまり、作業草案は、次の3点を明確にしている。もっとも、負債プロジェクトは、リスク調整をめぐる上記の問題に積極的に対処しようとしていたわけではない。

- ・リスク調整を行うべきこと。
- ・期待値による測定を行う場合にも、リスク調整を行うべきこと。
- ・不確実性を受忍するための価格を反映することを、リスク調整の目的とすること。

なお、再公開草案(IASB 2010a)の採択時には、リスク調整を要する状況とリスク調整額の算定指針が十分ではないことに加えて、リスク調整の目的と分散可能性の反映の要否も明確ではないことが、当時のボードメンバーから指摘されている(IASB 2010a, pars. AV 5 and AV 6)。さらには、再公開草案に対するコメントレターにおいても、リスク調整を行うことに対する反対意見・懸念が多数みられるとともに、指針の充実が要望されている<sup>40)</sup>。

## 6.3 調査プロジェクト

調査プロジェクトは、リスク調整に関する次の2つの方策を提示している(IASB 2015e, pars. 3.20-3.23)。なお、いずれの方策を採るべきかについては検討していない。

- ・リスク調整を行うことを前提として、次のとおりリスク調整の目的を明確にするようIAS第37号を修正する<sup>41)</sup>。

(i) IAS第36号「資産の減損」およびIFRS第13号「公正価値測定」を援用し(IAS 36, par. A1(d); IFRS 13, par. B13(d))、将来キャッシュフローにかかる不確実性を受忍するための価格を反映することをリスク調整の目的とする。具体的には、「報告主体がキャッシュフローの実際発生額と予想額が乖離するリスクから解放されるために要する合理的な支払額を測定すること」を、IAS第37号におけるリスク調整の目的とする。

(ii) キャッシュフローの実際発生額と予想額が乖離するリスクがあれば、期待値による測定を行う場合にもリスク調整を要することを明確にする。

- ・リスク調整を行わないようIAS第37号を修正する。

## 6.4 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、IAS第37号が提示する測定原則の全般的な明確化を検討することなく、リスク調整の目的を明確にすることは困難であるとの見解を示している。しかるに、引当金プロジェクトにおいて、測定原則の根本的な見直しは行わないこととされている。

それをふまえ、引当金プロジェクトは、(默示的に)次の2つの方策を提示している(IASB 2019f, p. 12)。なお、いずれの方策を採るべきかについては検討していない。

- ・リスク調整を検討対象としない。つまり、現行規定を維持したまま、引き続きリスク調整を行う<sup>42)</sup>。
- ・引当金に関するリスクについて確立された測定技法がない状況において、リスク調整

39) リスク調整をつうじて、負債額は増加する(IAS 37, par. 43)。

40) 詳細は、赤塚(2019c, pp. 21-23)を参照。

41) 具体的な算定手法については言及されていない。

を行わないほうが、より透明性を有し、かつ有用な情報を提供するという情報利用者の意見に基づき、リスク調整を行わないようIAS第37号を修正する。

## 6.5 小括

リスク調整をめぐる問題を検討することなく引当金プロジェクトが終了すれば、測定額に含めるべき原価の範囲や不履行リスクの取扱いが明確にされることにより比較可能性の向上が期待されるにもかかわらず、リスク調整が引き続き比較可能性を阻害する要因となる。したがって、リスク調整の要否についても検討を行い、リスク調整を要するのであれば指針を充実することにより、比較可能性を担保すべきである。

なお、他の基準との整合性を勘案すれば<sup>43)</sup>、引当金の測定においてもリスク調整を行うことを前提とすべきであろう。他方、上述のとおり、引当金に関するリスクについて確立された測定技法がないことに鑑みれば<sup>44)</sup>、「リスクの測定可能性」<sup>45)</sup>という引当金に固有の特性を勘案してリスク調整を行わないようIAS第37号を修正することも、現実的な方策となるであろう。

## Ⅶ B ランク②：不利な契約

不利な契約については、多様な問題が識別されている。しかも、関連する他の基準の改廃に応じて、焦点を当てるべき問題が変化している。そこで、本節は、プロジェクトごとに識別された諸問題を整理したうえで、それらに対する方策等について言及する。

## 7.1 負債プロジェクト

### 7.1.1 問題の所在

IAS第37号の不利な契約に関する規定は十分ではなく、次の点について実務の多様化が指摘されている (IASB 2010e, par. 36)。

- ・報告主体自身の行動によってのみ不利な契約に該当する契約にかかる負債の認識時点
- ・購入資産を最有効使用しない場合における不利な購入契約の測定
- ・不利な契約の判定に関して、
  - (i) 判定を行う単位 (契約全体で行うべきか、それとも構成要素ごとに行うべきか)
  - (ii) 契約の履行に要する原価の範囲
  - (iii) 経済的便益の範囲

### 7.1.2 方策

IAS第37号を修正することを目的として2005年に公表された最初の公開草案は、上記の問題に関連する次の提案をしている (IASB 2005, pars. 55 and 58)。

- ・報告主体の行動によって生じる不利な契約について、報告主体が実際に行動するまで、不利な契約にかかる負債を認識してはならない。
- ・オペレーティングリース契約によって「不可避免的に生じる原価」から、転貸収入額の合理的見積額を控除する。
- ・以上を反映するかたちで、IAS第37号の設例8 (不利な契約) を修正する。

また、作業草案は、上記提案を維持したうえで<sup>46)</sup>、測定原則をオペレーティングリース契

42) 引当金プロジェクトは、この方策を明示していない。もっとも、リスク調整を検討対象としなければ、おのずとこの方策を採用することとなる。

43) IFRS第17号「保険契約」は、(非金融)リスク調整の目的と手法を明確にしている (IFRS 17, pars. 37 and B86-B92)。

44) 再公開草案 (IASB 2010a) に対して、母集団の大きいリスクに適用する手法 (例えば「資本コスト法」または「クオンタイル法」) は単一の債務に適用できず、IAS第37号の適用対象となる項目については信頼性を有するリスク調整額を算定できないという意見もみられた (IASB 2010d, par. 3.5.2)。

45) なお、IAS第37号は、測定可能性要件 (IAS 37, par. 14 (c)) に関連して、信頼性を有する見積りが不可能となる状況は「極めて稀」であるとしている (IAS 37, par. 26)。

約に当てはめている<sup>47)</sup>。なお、作業草案は、新リース基準の公表を見越して、IAS第37号の設例8を削除することを提案していた(IASB 2010b, Illustrative Examples)。

## 7.2 調査プロジェクト

### 7.2.1 問題の所在

調査プロジェクトは、次のとおり焦点を当てるべき問題が変化しつつあることを指摘している(IASB 2015e, par. 4.7)。

- ・IFRS第16号「リース」の発効(IAS第17号「リース」の失効)(2019年1月1日)後、負債プロジェクトが検討していた不利なオペレーティングリース契約に関する論点の重要性は低下する。
- ・IFRS第15号「顧客との契約によって生じる収益」の発効(IAS第11号「工事契約」の失効)(2018年1月1日)後、IAS第37号を適用して不利な工事契約を判定することによる実務の多様化が、新たな問題となる<sup>48)</sup>。

また、不利な契約に関する利害関係者(とくに監査人と財務諸表作成者)からの要望について、次のとおり再整理されている(IASB 2015e, par. 4.6)。

- ・資産の購入契約について、単に契約価格が現在の市場価格を上回ることをもって不利な契約に該当すると判定すべきではない(資産を使用することによって獲得できる便益が資産の購入価格を下回る場合に不利

な契約に該当すると判定すべき)ことを明確にすべきである。

- ・不利な契約の定義にある「経済的便益」の範囲について、狭義に解釈すべき(契約に基づき直接権利を有するものに限る)か、より広義に解釈すべき(将来に収益を獲得できる契約に対する権利といった間接的なものも含む)か、明確にすべきである。
- ・「契約の履行に要する原価」の範囲について、増分原価に限定すべきか、それとも間接費の配賦額も含めるべきか、明確にすべきである。
- ・保有資産(とくに生物資産や農産物など、原価ではなく売却費用控除後の公正価値によって測定する資産)を用いて履行する契約に関する指針を策定すべきである。
- ・(複数要素)契約を構成要素に分解し、要素ごとに不利な契約の判定を行うべきか、明確にすべきである。

さらに、その後の非公式なアウトリーチを通じて、不利な契約に関する測定規定の明確化に対する要望があることも把握されている(IASB 2016a, par. 9)。

### 7.2.2 方 策

調査プロジェクトは、上記の諸問題に対する方策について検討していない。なお、不利な契約に関する実務の多様化の程度について、不利な契約の識別および測定に関する方針が開示されない傾向にあり、公表財務諸表から把握することが難しいことから、大手会計事務所および

46) 公開草案公表後の再検討については、赤塚(2017, pp. 265-270)を参照。

47) オペレーティングリース契約が不利な契約に該当する場合における「報告期間の終了日において不利な契約から解放されるために要する合理的な支払額」は、次の3つの額のうちの最も小さい額である(IASB 2010b, par. C10)。

- ・転貸によって合理的に獲得できる収入額を控除した残存リース債務の現在価値。転貸収入は、実際に転貸を行わなくとも控除する。
- ・報告期間の終了日において、リース契約を終結するために貸手に支払う違約金に、その他の契約終結費用を加算した額。
- ・報告期間の終了日において、第三者がリース契約を借手として引き受ける際に要求する額に、契約の移転に伴い生じるその他の諸費用を加算した額。

48) 不利な契約に関する部分改訂プロジェクトが、この問題に対処しているところである(7.3を参照)。

各国の基準設定主体から意見を聴取することが検討されている (IASB 2015e, pars. 4.8 and 4.9)。

### 7.3 部分改訂プロジェクト

IFRS 第15号の発効 (2018年1月1日) に伴い、IAS 第11号「工事契約」が失効した。そこで、工事契約についても、IAS 第37号を適用して不利な契約の判定を行う (IAS 37, par. 5 (g))。これについて、IAS 第11号が工事契約原価の範囲を明示していたところ、IAS 第37号は、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲を明示していない (3.4.1を参照)。「契約の履行に要する原価」の範囲については複数の見解が存在し、財務諸表に重要な差異が生じる要因となる可能性があることから、喫緊の課題として「契約の履行に要する原価」の範囲を明確にするための部分改訂プロジェクトが発足し、2018年12月に公開草案が公表<sup>49)</sup>された (IASB 2018d, pars. BC 1 -BC 7)。

公開草案は、不利な契約の判定に用いる「契約の履行に要する原価」の範囲 (契約にかかる増分原価に加えて、契約の履行に要する活動によって生じたその他の原価の配賦額を含めること) を明確にすべく、IAS 第37号を改訂することを提案している。

これに関して、すでに言及したとおり、引当金プロジェクトとの関係について、次の疑問が新たに生じている (IASB 2019b, p. 8 ; IASB 2019d, p. 8)。

- ・ 公開草案の提案どおりに IAS 第37号が改訂されれば、不利な契約にかかる引当金の測定においても、「契約と直接関連する原価」を用いるべきか。
- ・ そうであるならば、同様に、財または用役の提供にかかるその他の引当金の測定においても、「契約と直接関連する原価」を用いるべきか。

これについては、引当金の測定額に含めるべき原価 (Aランク②) に部分改訂プロジェクトの提案を援用すると、不利な契約の判定と引当金の測定に用いる原価は同一となる。そうすると、不利な契約の判定と不利な契約にかかる引当金の測定に用いる原価も同一となる (3.5を参照)。

### 7.4 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、次の3つの問題を識別している (IASB 2009f, p. 13)。

- ・ 不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲
- ・ 「売却費用控除後の公正価値」によって測定する保有資産を用いて履行する契約に関する指針の策定
- ・ 不利な契約の判定を行う単位

そして、これらの問題に対処する規定を IAS 第37号に新設することが考えられるものの、いずれの問題も IFRS-IC に照会がないことから、実務に委ねることが最善であるとしている (IASB 2019f, p. 13)。

### 7.5 小 括

不利な契約について多様な問題が識別されていることから、本来、包括的な検討を行う機会を設けるべきであると考えられる。しかし、現状、それは難しい状況にある。

そこで、より現実的な方策として、不利な契約について部分的にでも検討できるとすれば、次の理由により、「不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲の明確化」を最優先して検討すべきと考える。

- ・ 不利な契約に関する部分改訂プロジェクトによって「契約の履行に要する原価」の範囲が明確にされるならば、経済的便益の範囲も明確にすることによって、不利な契約

49) 本稿の脱稿時点において、コメントレーターの分析を終えた段階にある。コメントレーターの分析については、赤塚 (2019d) を参照。

の判定実務の多様化の解消、ひいては比較可能性を担保すべきであること。

- ・部分改訂プロジェクトの公開草案に対するコメントレターの分析をつうじて、公開草案の提案に賛成する回答者の多くが、経済的便益に関する諸問題(範囲の明確化を含む)も検討対象とすべきという意見を有することが判明していること。また、経済的便益については、引当金プロジェクトにおいて別途検討すべきという意見もみられたこと(IASB 2019i, pars. 44-47)。
- ・GPFおよびASAFにおいても、経済的便益の範囲を明確にすべきとの意見がみられたこと(表5を参照)。

ちなみに、2019年5月には、引当金プロジェクトの方向性に関して、不利な契約の判定に用いる経済的便益の範囲の明確化の検討の要否について検討を行うこととされた(IASB 2019h, par. 16(b))。

## Ⅷ B ランク③：補填（に対する権利）の認識

### 8.1 問題の所在

保険契約、補償約款、メーカー保証等により、引当金の決済に要する支出額の一部または全部について、他の主体から補填を受ける場合がある(IAS 37, par. 55)。IAS第37号は、債務を決済することにより「ほぼ確実に(virtually certain)」補填を受けることができる(つまり、資源(経済的便益)が流入する)と認められ

ば<sup>50)</sup>、補填を独立した資産として認識すること(引当金と相殺してはならない)としている(IAS 37, par. 53)。これについて、次の問題が指摘されている。

- ・認識の非対称：補填(資産)の認識に求める資源流入の蓋然性の水準(「ほぼ確実」)と、引当金(負債)の認識に求める資源流出の蓋然性の水準(「蓋然性が高い(probable)」<sup>51)</sup>)が相違している(補填の認識に際し、より高度の蓋然性が求められる<sup>52)</sup>)。これにより、引当金の価値変動を認識する一方で、関連する補填の価値変動を認識できない可能性がある(IASB 2010e, par. 32)。
- ・認識対象：現行IAS第37号は、補填に対する権利ではなく、補填そのもの(資源の流入)を認識対象としている。そこで、引当金が将来の損失発生事象に関連するものであり、補填を受ける蓋然性がかなり高く(highly probable)、かつ、測定の不確実性がほとんどない場合、補填を受ける権利を有することは「ほぼ確実」である一方、将来事象が発生しない限り補填を受けることは「ほぼ確実」であるとはいえないから、資産を認識できない<sup>53)</sup>。そうすると、財務諸表は、報告主体の財政状態を忠実に表現することにはならない(IASB 2015e, pars. 5.11 and 5.12；IASB 2019f, p. 14)。

### 8.2 負債プロジェクト

作業草案は、負債の決済に要する資源の一部

50) もちろん、認識に際しては、測定可能であることも求められる。

51) IAS第37号は、「蓋然性が高い(probable)」を「資源の流出が生じる蓋然性が、生じない蓋然性よりも高い(more likely than not)」, つまり、「50%超」とする解釈を示している(IAS 37, fn. 1)。

52) ただし、IAS第37号は、「ほぼ確実」の解釈を示していない。

53) 例えば、販売した自動車に保証を付した自動車メーカーが、過去の実績に基づき将来の保証費用の最善の見積りによって引当金を認識しているとする。当該メーカーは、契約に基づき、サプライヤーから特定の保証費用の補填を受ける権利を有しており、過去の実績に基づき補填の対象となる将来の保証費用額を合理的に見積もることができる。このとき、当該メーカーがサプライヤーから補填を受ける権利を有することはほぼ確実である。しかし、実際に顧客から保証請求が行われなければ補填を受けることが「ほぼ確実」であるとはいえないから、当該メーカーは補填を認識することができない(IASB 2015e, pars. 5.11 and 5.12)。

または全部について第三者から提供を受ける権利を有する場合、「信頼性をもって測定できること」を要件として、補填に対する権利を認識することとしている (IASB 2010b, pars. 37 and 38)。これは、次の2つの修正を提案するものである。

- (a) 認識対象を、(補填そのものではなく) 補填に対する権利とすること。
- (b) 認識に際して、資源が流入する蓋然性を問わない(測定可能性のみ要件とする)こと。

(a) について、作業草案は、補填そのものは条件付きの権利に該当し、それに伴う無条件の権利が同時に存在すると解する。これにより、無条件の権利が、資産の定義を充足する根拠となる。そうすると、認識対象は、補填そのものではなく、補填に対する権利(無条件の権利)となる。条件付きの権利は、測定に反映すべき要素となる (IASB 2005, par. BC90)。

(b) について、現行 IAS 第37号が提示する「ほぼ確実」という要件は、補填そのものではなく、補填に対する権利に適用することとなる。これについて、第三者から補填を受ける権利を有すること自体については不確実性が存在せず、報告主体が無条件の権利を有することによる経済的便益を享受することは、常に「ほぼ確実」と認められる。したがって、認識要件としては、測定可能性要件のみ明示すれば足りる (IASB 2005, par. BC91)。

なお、作業草案は、負債の認識要件から蓋然性要件を削除している (IASB 2010b, par. 7)。そこで、負債の認識と補填に対する権利の認識に際し、ともに蓋然性を問わないこととなる。また、認識対象を補填に対する権利とすることにより、負債が将来の損失発生事象に関連している場合においても、(測定可能であることを条件として) 資産を認識できるようになる。

### 8.3 調査プロジェクト

調査プロジェクトは、特段の方策を提示していない。なお、今後、補填の認識をめぐる懸念を把握するための追加調査を行う必要があることが指摘されている (IASB 2015e, par. 5.14)。

### 8.4 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、次の方策を提示している (IASB 2019f, p. 14)。

- (a) 「補填に対する権利を有することがほぼ確実である」と、認識要件を修正する。
- (b) 認識要件を (a) のとおり修正することに伴い、補填の受取り(補填そのもの)に関する不確実性については、次のいずれかによって対処する。
  - (i) 測定額に反映する。
  - (ii) 「補填を受ける蓋然性が高い (probable)」という第2の認識要件を追加する。

(a) について、負債プロジェクトと同様、認識対象は補填に対する権利とされる。もっとも、作業草案とは異なり、「ほぼ確実」という要件は明示される。(b) (i) は、作業草案の提案と同様である。また、(b) (ii) は、認識に際し求める資源流入の蓋然性の水準の引下げを提案している。ちなみに、具体的な認識要件の修正案は、次のいずれかとなる。

#### ・修正案 A (2 要件)

要件 (a) : 補填に対する権利を有することがほぼ確実であること。

要件 (b) : 測定可能であること。

#### ・修正案 B (3 要件)

要件 (a) : 補填に対する権利を有することがほぼ確実であること。

要件 (b) : 債務を決済することにより補填を受ける蓋然性が高い (probable) こと。

要件 (c) : 測定可能であること。

## 8.5 小 括

引当金プロジェクトが提示した方策は、次の特徴を有する。

- (a) 資産認識の焦点は、資源の流入ではなく、権利であることを明確にすること。
- (b) 認識に際し求める資源流入の蓋然性の水準を問わないかまたは引き下げること。

(a) は、「資産は経済的資源であり、負債は債務である」(IASB 2018b, par. BC4.7)、いいかえれば、経済的資源または債務が創出する経済的便益の流入または流出ではないとする「2018年概念フレームワーク」の考え方と整合的である。

(b) について、いずれの修正案においても、補填による資源の流入、つまり収益を認識するハードルは現行IAS第37号(「ほぼ確実」)よりも低く設定される。そして、「補填を受ける蓋然性が高い」という第2の要件を追加する修正案Bは、①引当金プロジェクトにおいて認識要件を検討対象とせず、蓋然性要件を維持する方策と整合的であること、および②認識に際し求める資源流入の蓋然性の水準を引当金と同等の水準(50%超)に引き下げることによって、認識の非対称の問題に対処できることから<sup>54)</sup>、修正案Bのほうがより適切な修正案となろう。

### IX B ランク④：偶発資産（後発事象）

## 9.1 問題の所在

### 9.1.1 後発事象の取扱いの相違による引当金と(偶発)資産の認識時点のズレ

当期(「 $t_n$ 期」とする)以前に訴訟が提起され、 $t_n$ 期の「報告期間の終了日」から次期(「 $t_{n+1}$ 期」

とする)の「( $t_n$ 期の)財務諸表の発行承認日」までの間に判決(被告側の敗訴)が確定した場合、被告側の引当金と原告側の(偶発)資産の認識時点にズレが生じうる(IASB 2015e, par. 5.5)。

会計上、 $t_n$ 期の「報告期間の終了日」から $t_{n+1}$ 期の「( $t_n$ 期の)財務諸表の発行承認日」までの間に確定する判決は、後発事象に該当する。IAS第10号「後発事象」は、「後発事象(events after the reporting period)」を「報告期間の終了日から財務諸表の発行承認日までの間に生じる、報告主体にとって有利または不利な事象」と定義したうえで、次に示す2つの後発事象を識別している(IAS 10, par. 3)。

- ・修正を要する後発事象：報告期間の終了日に存在した状況の証拠を提供する事象
- ・修正を要しない後発事象：報告期間の終了日以降に生じた状況を示す事象

「修正を要する後発事象」は、( $t_n$ 期の)財務諸表に反映する必要がある(IAS 10, par. 8)。IAS第10号は、「( $t_n$ 期の)報告期間の終了日以降における訴訟の判決のうち、( $t_n$ 期の)報告期間の終了日に報告主体に現在の債務が存在していたことを証明するもの」を例に挙げている。そして、当該判決が、現在の債務の存在を判断する際に勘案すべき「報告期間の終了日以降に入手した追加証拠」(IAS 37, par. 16)に該当するとして、関連する認識済みの引当金額を修正するかまたは引当金を当初認識することとしている(IAS 10, par. 9 (a))。したがって、被告側は、 $t_{n+1}$ 期における確定判決を、 $t_n$ 期の報告期間の終了日に債務が存在した(追加)証拠を提供する事象、つまり、「修正を要する後発事象」として取り扱い、 $t_n$ 期に認識済みの引当金額を修正するかまたは引当金を当初認識する。

他方、IAS第10号は、 $t_{n+1}$ 期における確定判決が原告側の偶発資産<sup>55)</sup>の取扱いに及ぼす影

54) ちなみに、認識に求める蓋然性の水準の相違による引当金と補填の認識の非対称が「否定的に」捉えられている一方で、認識に求める蓋然性の水準の相違による引当金と(偶発)資産の認識の非対称は「肯定的に」捉えられている(IASB 2015e, pars. 5.2 and 5.3)。

響を明確にしていない。IAS第37号は、収益の実現(いいかえれば経済的便益の流入)が「ほぼ確実(virtually certain)」と判定されれば、変化が生じた報告期間の財務諸表に資産とそれに関連する収益を認識することとしている(IAS 37, par. 35)。したがって、原告側は、 $t_{n+1}$ 期における確定判決を、 $t_n$ 期の報告期間の終了日以降に生じた状況を示す事象、つまり、「修正を要しない後発事象」として取り扱い、 $t_{n+1}$ 期に(偶発)資産を認識する。

このように、被告側と原告側において後発事象としての取扱いが相違することによって、関連を有する引当金と(偶発)資産の認識時点にズレが生じる。

ちなみに、原告側の取扱いについて、財務諸表作成者が「直観に反する」という意見を有することが把握されている(IASB 2015e, par. 5.7)。これについて、IAS第37号は、(偶発)資産の認識に際し、経済的便益が流入すること(収益の実現)が「ほぼ確実」であることをもって、「過去の事象の結果として報告主体が支配する資源」(IASB 2010g, par. 4.4 (a))の存在(の確実性)をいわば間接的に確認するしくみとなっている。これに基づき、 $t_{n+1}$ 期の確定判決によって経済的便益の流入に関する不確実性が解消されたことをもって、 $t_{n+1}$ 期における権利の存在を間接的に確認することにより、 $t_{n+1}$ 期に資産を認識することとなる。したがって、原告側の取扱いは、基準適用上、何ら問題ない。

### 9.1.2 確定判決の会計上の取扱いが相違する原因

このように被告側と原告側において確定判決の会計上の取扱いが相違するのは、双方の認識の焦点が異なるためとされる。

被告側は、過去の事象の結果として生じる現

在の債務の「存在」に焦点を当てている。被告側は、 $t_{n+1}$ 期の確定判決を、 $t_n$ 期末に債務が存在したことを証明する、過去の事象に関する追加証拠として用いる。つまり、 $t_{n+1}$ 期の確定判決という報告主体にとって管理不能な将来事象の発生によって、過去の事象の結果として生じる現在の債務が $t_n$ 期末に存在したことが証明される( $t_n$ 期末における債務の「存在」に関する不確実性が解消される)。したがって、被告側は、 $t_{n+1}$ 期の確定判決を「修正を要する後発事象」として取り扱う(IASB 2015e, par. 5.6)。

他方、原告側は、将来の確定判決に伴う経済的便益の流入という「結果」に焦点を当てている。原告側は、 $t_{n+1}$ 期の確定判決を、 $t_n$ 期末に被告に対する請求権が存在したことを証明する過去の事象に関する追加証拠としてではなく、請求権に基づく経済的便益の流入という将来の事象の確実性に関する証拠として用いる。つまり、 $t_{n+1}$ 期の確定判決によって、「結果」の不確実性が解消され、被告に対する請求権が $t_{n+1}$ 期に存在することが(間接的に)証明される( $t_{n+1}$ 期における権利の「存在」に関する不確実性が解消される)。したがって、原告側は、 $t_{n+1}$ 期の確定判決を「修正を要しない後発事象」として取り扱う(IASB 2015e, par. 5.6)。

### 9.2 負債プロジェクトおよび調査プロジェクト

負債プロジェクトは、偶発資産を削除することを前提としており<sup>56)</sup>、この問題を検討していない。また、調査プロジェクトも、この問題を検討していない。

なお、調査プロジェクトにおいては、被告側と原告側の後発事象の取扱いを統一することの要否、および統一する場合における具体的な方

55) 「偶発資産(contingent asset)」とは、「過去の事象の結果として生じ、報告主体の管理下でないひとつまたは複数の将来事象の発生または不発生によってのみ存在が確認される潜在的な資産(possible asset)」をいう(IAS 37, par. 10)。IAS第37号は、偶発資産の例として、法的手続中の請求のうち、その結果が不確実なものを挙げている(IAS 37, par. 32)。係争中の訴訟にかかる原告側の損害賠償請求権は、偶発資産に該当する。

56) 詳細は、赤塚(2017, pp. 67-70)を参照。

策を検討すべく、今後調査を要することが指摘されている(IASB 2015e, par. 5.8)。

## X C ランク

### 9.3 引当金プロジェクト

引当金プロジェクトは、被告側と原告側による確定判決の取扱いが「不整合」とであると認められれば、(偶発)資産の存在を(経済的便益が流入する確実性をもって間接的に)判断する際に報告期間の終了日以降に入手した追加証拠も勘案する旨の文言を、IAS第37号パラグラフ35に追加するという方策を提示している(IASB 2019f, p. 15)。

### 9.4 小 括

この問題を引当金プロジェクトの検討対象とするのであれば、不整合を解消するための根本的な検討を行うべきであると考え。つまり、原告側の認識の焦点を「結果」から「存在」へとシフトさせることにより、被告側と原告側の認識の焦点を一致させるべきである。その理由は、次のとおりである。

- ・ 現行IAS第37号は、経済的便益が流入するという「結果」の確実性をもって、過去の事象の結果として報告主体が支配する資源の「存在」(の確実性)を間接的に確認することにより、(偶発)資産を認識するしくみとなっている。しかし、「資産は経済的資源であり、負債は債務である」とすれば、認識の焦点は権利の「存在」とすべきである。
- ・ 引当金プロジェクトは、補填(Bランク③)について、認識の焦点を資源の流入から権利へとシフトさせる方策を提示している(8.4を参照)。

### 10.1 C ランク①：認識要件(蓋然性要件の取扱い)

負債プロジェクトにおいては、IAS第37号の引当金の認識要件のひとつである蓋然性要件を削除することが提案され、プロジェクトが休止されるまで当該提案を維持することが繰り返し確認されていた(IASB 2010f, par. 33)。

しかし、利害関係者の多くが蓋然性要件を削除することに反対した。そして、資源流出の蓋然性が低い負債を認識することを有用とする財務諸表利用者がほとんどいなかったこと、および財務諸表作成者がコストベネフィットを懸念していたことから、蓋然性要件の取扱いは、引当金プロジェクトの検討対象から除外された(IASB 2019b, p. 17; IASB 2019d, p. 17; IASB 2019f, p. 17)。

### 10.2 C ランク②：測定原則の明確化(期待値の一律適用)

負債プロジェクトにおいては、IAS第37号が提示する測定原則の明確化に関連して、期待現在価値法を一律に適用することが提案されていた(注29を参照)。

しかし、利害関係者の多くがこれに反対し、とくに訴訟のケース等、生起しうるひとつの結果に基づく測定額と一致しなければ、期待値は有用な測定額とならないという意見がみられた。また、GPF・CMACの合同会議(2015年6月)において、IAS第37号は引き続き「最善の見積り」(最頻値)による測定を認めるべきであるという意見もみられた(IASB 2015c, pars. 30 and 31)。そこで、測定原則の明確化は、引当金プロジェクトの検討対象から除外された(IASB 2019b, p. 18; IASB 2019d, p. 18; IASB 2019f, p. 18)。

ちなみに、2019年5月には、引当金プロジェ

クトの方向性に関して、IAS第37号における測定目的の明確化の実行可能性について検討を行うこととされた(IASB 2019h, par. 16(a))。

### 10.3 Cランク③：開示

かねてより、引当金と偶発負債の開示情報が十分ではないとする意見が、投資者から寄せられていた。しかし、直近のアジェンダ協議に対するコメントには、開示規定に関する根本的な検討や、特定の開示内容の充実を目的とするIAS第37号の部分的な改訂に対する要望はみられなかった<sup>57)</sup>。

IAS第37号は、多様な負債項目を適用対象とする基準であり、一般的な開示を規定せざるをえないという事情がある。そうすると、開示情報の質は財務諸表作成者に依存するから、実際の開示情報が十分でないとすれば、それは財務諸表利用者が対処すべき問題となる(IASB 2019b, p. 19; IASB 2019d, p. 19; IASB 2019f, p. 19)。そこで、開示は、引当金プロジェクトの検討対象から除外された。

なお、引当金プロジェクトにおいて不履行リスクの取扱い(Aランク③)を検討することにより、割引計算に用いる利子率の開示規定の新設については検討を行う予定とされている(4.3を参照)。

### 参考文献

- FASB. 2019. *Accounting Standards Codification*.  
 IASB. 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.  
 —. 2010a. *Measurement of Liabilities in IAS 37*. Exposure Draft ED/2010/1.  
 —. 2010b. *Liabilities*. Working Draft.  
 —. 2010c. *Project Direction*. Staff Paper 7.  
 —. 2010d. *Comment Letter Summary — Main Issues*. Staff Paper 7 (Appendix A).  
 —. 2010e. *What's Wrong with IAS 37?* Staff Paper 7 (Appendix B).  
 —. 2010f. *Recognition — Removal of 'Probable Outflows' Criterion*. Staff Paper 8C.  
 —. 2010g. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.  
 —. 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper DP/2013/1.  
 —. 2015a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft ED/2015/3.  
 —. 2015b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3.  
 —. 2015c. *Joint CMAC and GPF Minutes*. June 2015.  
 —. 2015d. *Project Overview*. Staff Paper 14A.  
 —. 2015e. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.  
 —. 2015f. *Implications of Conceptual Framework Proposals*. Staff Paper 14C.  
 —. 2016a. *Agenda Consultation Feedback*. Staff Paper 22.  
 —. 2016b. *Testing the Proposed Asset and Liability Definitions — Illustrative Examples*. Staff Paper 10C.  
 —. 2018a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.  
 —. 2018b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions.  
 —. 2018c. *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards: Amendments to IFRS Standards*. Part A.  
 —. 2018d. *Onerous Contracts — Cost of Fulfilling a Contract*. Exposure Draft ED/2018/2.  
 —. 2019a. *International Financial Reporting Standards*. Issued at 1 January 2019 (Red Book).  
 —. 2019b. *Provisions*. Agenda Paper 5. CMAC Meeting, 21 March 2019.  
 —. 2019c. *Meeting Notes — Capital Markets*

57) 負債プロジェクトにおいては、偶発負債を削除することを前提とした潜在的な債務に関する開示情報の喪失と、リストラクチャリング費用にかかる負債を総額で認識しなくなることによる開示情報の喪失に対処すべく、開示情報の充実について検討されていた。これについては、赤塚(2017, pp. 275-285, 291-296)を参照。

- Advisory Committee*. March 2019.
- . 2019d. *Provisions*. Agenda Paper 4. GPF Meeting, 22 March 2019.
- . 2019e. *Meeting Notes — Global Preparers Forum*. March 2019.
- . 2019f. *Provisions*. Agenda Paper 6. ASAF Meeting, 1 April 2019.
- . 2019g. *Summary Note of the Accounting Standards Advisory Forum*. 1 and 2 April 2019.
- . 2019h. *Education Session — Scope of Possible Project to Amend IAS 37*. Staff Paper 22.
- . 2019i. *Feedback Summary*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract(Proposed Amendments to IAS 37) . Staff Paper 12.
- IASB. 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- IFRS-IC. 2011. *IFRIC Update*. March 2011.
- . 2014. *Levies Raised on Production Property, Plant, and Equipment*. Staff Paper 9.
- . 2015. *IFRIC Update*. January 2015.
- 赤塚尚之. 2017. 『IAS第37号改訂プロジェクトの軌跡「2005年草案」から「2010年作業草案」まで』滋賀大学経済学部研究叢書第50号.
- . 2018a. 「IASB『2018年概念フレームワーク』と引当金会計(1)—経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別に及ぼす影響について—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 279.
- . 2018b. 「IASB『2018年概念フレームワーク』と引当金会計(2)—蓋然性要件を含む認識要件に及ぼす影響について—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 280.
- . 2018c. 「不利な契約に関するIAS第37号の部分改訂プロジェクト—不可避的に生じる原価(契約の履行に要する原価)の解釈—」『彦根論叢』(418): pp. 126-145.
- . 2019a. 「IASB『2018年概念フレームワーク』と引当金会計(3)—『履行価値』による測定—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 281.
- . 2019b. 「IASB『2018年概念フレームワーク』と引当金会計(4)—関連を有する引当金と(偶発)資産の認識の非対称—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 282.
- . 2019c. 「作業草案『負債』公表以降のIASB『負債プロジェクト』(2010年11月まで)」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 286.
- . 2019d. 「不利な契約に関するIAS第37号の部分改訂プロジェクト—公開草案とコメントレターの分析—」『彦根論叢』(421): pp. 80-101.
- 企業会計基準委員会. 2015. 「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」第315回企業会計基準委員会資料.
- . 2019a. 「IAS第37号『引当金, 偶発負債及び偶発資産』の見直し」第404回企業会計基準委員会資料.
- . 2019b. 「IAS第37号『引当金, 偶発負債及び偶発資産』の見直し」第405回企業会計基準委員会資料.

## A Review of Issues on The IASB “Provisions” Project as of May 2019

Naoyuki Akatsuka

In March 2018, The IASB issued its new conceptual framework for financial reporting (hereinafter “2018 Conceptual Framework”). In December 2018, The IASB restarted its project on Provisions (targeted amendments to IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*). This paper reviews the issues on the provisions project. It tentatively ranks the issues as follows:

- Rank A: Issues which should be included in the scope of the project:
  - A 1: Aligning the IAS 37 liability definition and supporting guidance with the 2018 Conceptual Framework, especially amendments that include replacing IFRIC 21 *Levies*.
  - A 2: Clarifying which costs to include in provision measures.
  - A 3: Specifying whether the rate at which provisions are discounted should reflect the entity’s own credit risk (non-performance risk).
  
- Rank B: Issues that could be included in the scope of the project
  - B 1: Risk adjustment
  - B 2: Onerous contracts
  - B 3: Reimbursement rights
  - B 4: Contingent assets
  
- Rank C: Issues that are not included in the scope of the project
  - C 1: Recognition criteria
  - C 2: Measurement objective
  - C 3: Disclosure requirements

This paper mainly focuses on rank A and B issues.