

目次

1. はじめに
2. コメントレーター分析①：プロジェクト全般
3. コメントレーター分析②：デュープロセス
4. コメントレーター分析③：認識
  - 4.1 現在の債務要件（負債の定義の充足）
    - 4.1.1 提案の概略
    - 4.1.2 コメント
  - 4.2 蓋然性要件
    - 4.2.1 提案の概略
    - 4.2.2 コメント
  - 4.3 測定可能性要件
    - 4.3.1 提案の概略
    - 4.3.2 コメント
5. コメントレーター分析④：測定
  - 5.1 測定の目的（測定原則）
    - 5.1.1 提案の概略
    - 5.1.2 コメント
  - 5.2 測定額の階層（測定原則の適用指針）
    - 5.2.1 提案の概略
    - 5.2.2 コメント
  - 5.3 期待値による単一の債務の測定
    - 5.3.1 提案の概略
    - 5.3.2 コメント
      - 5.3.2.1 目的適合性
      - 5.3.2.2 信頼性
      - 5.3.2.3 コストベネフィット

- 5.3.2.4 その他
  - 5.3.2.4.1 米国固有の事情
  - 5.3.2.4.2 他の基準に及ぼす影響
- 5.3.2.5 代替案
- 5.4 用役を提供することによって履行する債務
  - 5.4.1 提案の概略
  - 5.4.2 コメント
- 5.5 不利な契約に関する例外
  - 5.5.1 提案の概略
  - 5.5.2 コメント
- 5.6 リスク調整
  - 5.6.1 提案の概略
  - 5.6.2 コメント
- 5.7 利子率（不履行リスクの取扱い等）
  - 5.7.1 提案の概略
  - 5.7.2 コメント

## 6. プロジェクトの方向性

- 6.1 時間的制約と決定要因
- 6.2 コメントの分析（期待値による測定を除く）
  - 6.2.1 用役を提供することによって履行する債務
  - 6.2.2 債務の存在の不確実性
  - 6.2.3 米国に固有の事情
  - 6.2.4 実務の多様性
  - 6.2.5 その他の問題への対処
  - 6.2.6 デュープロセス
- 6.3 3つの方策

## 7. 再検討①：現在の債務要件（負債の定義の充足）

- 7.1 蓋然的判断指針の要否
- 7.2 適用指針の充実と設例の新設
  - 7.2.1 裁判所の判決の予想の取扱い
  - 7.2.2 判例の役割の強調
  - 7.2.3 証拠を収集する程度
  - 7.2.4 スタッパーの結論の反映
    - 7.2.4.1 蓋然性要件を削除することによる影響に関する結論の反映

- 7.2.4.2 認識する負債が増加する可能性があるという結論の反映
- 7.2.5 法廷外での解決に関する結論の再検討
- 7.2.6 スタッパーパーにおける用語の再検討
- 7.2.7 訴訟プロセスの初期段階における取扱い
- 7.3 文案

## 8. 再検討②：蓋然性要件

- 8.1 目的適合性
- 8.2 財務諸表作成者の負担
- 8.3 実用的なツールとしての側面
- 8.4 先入観
- 8.5 概念フレームワークとの整合性
- 8.6 他の基準との整合性
- 8.7 スタッフレベルの結論

## 補遺 1. 作業草案「負債」

- 1. 目的
- 2. 関連する諸基準の失効
- 3. 適用対象
- 4. 定義
- 5. 認識
  - 5.1 認識要件
  - 5.2 要件 (a) (負債の定義の充足)
    - 5.2.1 債務
      - 5.2.1.1 (現在の) 債務を負う要件
      - 5.2.1.2 法的債務と推定的債務
      - 5.2.1.3 現在の債務の存在に関する不確実性
      - 5.2.1.4 訴訟における債務発生事象の解釈
    - 5.2.2 現在の債務
      - 5.2.2.1 負債とビジネスリスクの区別
      - 5.2.2.2 待機債務
      - 5.2.2.3 新法の制定
      - 5.2.2.4 資源流出の結果に対する予想
  - 5.3 要件 (b) (測定可能性要件)
  - 5.4 消滅の認識

- 5.5 借方項目
- 6. 測定
  - 6.1 当初測定
  - 6.2 事後測定
  - 6.3 「債務を履行するために要する資源の現在価値」の算定に関する適用指針
    - 6.3.1 資源の流出に関する予想および貨幣の時間的価値
      - 6.3.1.1 期待現在価値法
      - 6.3.1.2 資源流出額の見積り
        - 6.3.1.2.1 一般原則
        - 6.3.1.2.2 目的適合性を有する将来の資源流出額
          - 6.3.1.2.2.1 相手方に支払いを行うことによって履行する債務
          - 6.3.1.2.2.2 用役を提供することによって履行する債務
          - 6.3.1.2.2.3 不利な契約に関する例外
        - 6.3.1.2.3 将来事象
      - 6.3.1.3 現在価値
    - 6.3.2 リスク（実際発生額と予想額が乖離するリスク）
    - 6.3.3 事後測定
  - 6.4 設例案
- 7. 補填に対する権利
- 8. 将来の営業損失・リストラクチャリング費用・不利な契約
  - 8.1 将来の営業損失
  - 8.2 リストラクチャリング費用
    - 8.2.1 定義
    - 8.2.2 認識および測定
    - 8.2.3 リストラクチャリングの開示
  - 8.3 不利な契約
- 9. 廃棄および環境修復
  - 9.1 廃棄および環境修復債務
  - 9.2 廃棄および環境修復基金
- 10. 開示
  - 10.1 原則
  - 10.2 認識項目
  - 10.3 未認識項目
    - 10.3.1 測定可能性要件を充足せず未認識となった項目
    - 10.3.2 債務が存在しないと判断されて未認識となった項目
    - 10.3.3 訴訟における開示免除

11. 設例の暫定的な取扱い
12. 発効日
13. 移行措置
14. 他の基準の修正
15. 測定に関する代替的見解
  - 15.1 利益マージン
  - 15.2 リスクマージン
  - 15.3 デュープロセス

#### 補遺 2. スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」

1. 概略
2. 訴訟によって生じるすべての負債を認識することにはならないことについて
3. 必ずしもより多くの負債を認識することにはならないことについて
  - 3.1 基本的な考え方
  - 3.2 認識する負債が増減するケース
4. 「スタッフペーパー」の取扱い

#### 補遺 3. スタッフペーパー「IAS 第 37 号の何が問題か？」

1. 負債の定義（負債の識別に関する指針）
  - 1.1 推定的債務
    - 1.1.1 問題の所在
    - 1.1.2 新規の IFRS による解決策
  - 1.2 将来事象の影響
    - 1.2.1 問題の所在
    - 1.2.2 新規の IFRS による解決策
  - 1.3 偶発負債
    - 1.3.1 問題の所在
    - 1.3.2 新規の IFRS による解決策
2. 認識（蓋然性要件）
  - 2.1 問題の所在
  - 2.2 新規の IFRS による解決策
3. 測定
  - 3.1 最善の見積り（単一の債務にかかる将来キャッシュフローの見積り）
    - 3.1.1 問題の所在
    - 3.1.2 新規の IFRS による解決策
  - 3.2 将来の資源流出額（用役を提供することによって履行する債務）

- 3.2.1 問題の所在
- 3.2.2 新規の IFRS による解決策
- 3.3 不履行リスク
  - 3.3.1 問題の所在
  - 3.3.2 新規の IFRS による解決策
- 4. その他
  - 4.1 補填（に対する権利）
    - 4.1.1 問題の所在
    - 4.1.2 新規の IFRS による解決策
  - 4.2 偶発資産
    - 4.2.1 問題の所在
    - 4.2.2 新規の IFRS による解決策
  - 4.3 不利な契約
    - 4.3.1 問題の所在
    - 4.3.2 新規の IFRS による解決策

## 参考文献

## 1. はじめに

本稿は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債、および偶発資産」に代わる新規の IFRS を作成公表することを目的として展開されていた IASB の「負債プロジェクト」(2010 年 11 月休止決定)のうち、2010 年 1 月に公表された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」(以下、「2010 年草案」と、新規の IFRS の全体像を提示すべく同年 2 月に公表された作業草案「負債」(以下、「作業草案」)、さらには、「2010 年草案」に対するコメント<sup>1</sup>を作成する際の参考資料として同年 4 月に公表されたスタッフペーパー「訴訟によって生じる負債」以降のプロジェクトスタッフレベルの検討(9 月および 11 月)を整理したものである<sup>2</sup>。具体的には、次の表 1 に挙げる資料を対象としている。

表 1 本稿の検討対象

	タイトル	文書の種類・本稿における文献番号	言及箇所
1 月	Measurement of Liabilities in IAS 37	Exposure Draft (ED/2010/1)	2010a 補遺 1
2 月	Liabilities	Working Draft	2010b 補遺 1
3 月	Exposure Draft Comment Period	Staff Paper 18	2010c —
4 月	Recognising Liabilities Arising from Lawsuits	Staff Paper	2010d 補遺 2
9 月	Project Direction	Staff Paper 7	2010e 6
"	Comment Letter Summary—Main Issues	Staff Paper 7 (Appendix A)	2010f 2, 3, 4, 5
"	What's Wrong with IAS 37?	Staff Paper 7 (Appendix B)	2010g 補遺 3
11 月	Recognition—Overview of Papers	Staff Paper 8	2010h —
"	Recognition Criteria—Threshold for 'Liability Exists' Criterion	Staff Paper 8A	2010i 7
"	Recognition—Guidance for 'Liability Exists' Criterion	Staff Paper 8B	2010j 7
"	Draft Text—Guidance for 'Liability Exists' Criterion	Staff Paper 8B (Appendix)	2010k 7
"	Recognition—Removal of 'Probable Outflows' Criterion	Staff Paper 8C	2010l 8

(筆者作成)

本稿を執筆する動機は、2 つある。第 1 は、上記資料のすべてをフォローしきれなかった過去の拙著(赤塚(2017))を補足しておきたいという個人的な動機である。

第 2 の動機は、「引当金プロジェクト」の再開である。「引当金プロジェクト」は、2018 年 3 月の概念フレームワークの改訂を受けて同年 12 月に再開された。そして、2019 年 5 月現在、CMAC(3 月)、GPF(3 月)、および ASAF(4 月)<sup>3</sup>におけるプレゼンテーションを終え、IAS 第 37 号の限定的な改訂プロジェクトの要否とプロジェクトの対象とする論点が決定されようとしているところである。「引当金プロジェクト」における各種資料<sup>4</sup>と、本稿(および上記拙著)さらには「調査プロジェクト」当時の資料(IASB 2015a および同 2015b)を照合すれば分かるとおり、「引当金プロジェクト」は、蓋然性要件の削除や期待値の一律

<sup>1</sup> 「2010 年草案」は、2010 年 5 月 10 日まで、①測定原則全般、②用役を提供することによって履行する債務の測定(利益額の加算)、③不利な契約に関する暫定的な例外規定の要否の 3 点について、コメントを受け付けていた(IASB 2010a, pp. 7 and 8)。ところが、211 件のコメントレーターは、それ以外の諸論点(蓋然性要件の削除や期待値の一律適用等)についてもコメントを行った。なお、「作業草案」は、コメントを募集していない。

<sup>2</sup> 便宜上、本稿のタイトルは「作業草案『負債』公表以降」とした。

<sup>3</sup> 企業会計基準委員会(ASBJ)による ASAF 対応については、企業会計基準委員会(2019a)および同(2019b)を参照。

<sup>4</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/provisions/#project-history>

適用といった認識および測定に関する根本的な検討を予定していないもの<sup>5</sup>、過去のプロジェクトと少なからずつながりを有している。そこで、「引当金プロジェクト」が本格化する前段階の時期にある現在において、過去のプロジェクトの資料を渉猟して IAS 第 37 号の改訂をめぐる諸論点とそれに対する解決策、さらには利害関係者らの当時の反応を把握することは、「引当金プロジェクト」の現実的な方向性や改訂案の予測に資すると考えられるのである。

## 2. コメントレター分析①：プロジェクト全般

現在の方針を維持したままプロジェクトを継続することについて、反対意見<sup>6</sup>が大多数を占めている<sup>7</sup>。なお、反対意見については、認識および測定規定に対して反対意見を表明することと関連を有するという特徴がみられる (par. 2.1.2)。

欧州の財務諸表作成者を中心とする回答者らは、プロジェクトを不要とする意見を表明している。具体的には、次のとおりである (par. 2.1.2)。

- ・近年、IFRS-IC に IAS 第 37 号に関連する照会がないこと、また、執行当局 (enforcer) は IAS 第 37 号に関連する多様性の問題に直面していないと CESR (注：2011 年 1 月 1 日より ESMA に改組) がコメントしていることがその証左であるように<sup>8</sup>、IAS 第 37 号は、実務上問題なく運用されている。

---

<sup>5</sup> 現在、IAS 第 37 号の改訂をめぐる諸論点について、次に示すランク分け (ランク名称は筆者による) が提示されている (IASB 2019a)。

A ランク：限定的な改訂プロジェクトの対象とすべき論点

- ・負債の識別 (IFRIC 第 21 号「賦課金」の修正を含む)
- ・引当金の測定額に含めるべき原価の範囲
- ・信用リスクの取扱い

B ランク：限定的な改訂プロジェクトの対象となりうる論点

- ・リスク調整
- ・不利な契約
- ・補填に対する権利 (認識要件)
- ・偶発資産 (後発事象)

C ランク：限定的な改訂プロジェクトから除外する論点

- ・認識要件 (蓋然性要件の削除)
- ・測定原則 (最善の見積り)
- ・開示

<sup>6</sup> 少数の賛成意見は、次のとおりである (par. 2.1.1)。

- ・現行 IAS 第 37 号の測定規定 (とくに、「最善の見積り」の解釈、測定額に含めるべき間接費の範囲、割引利率) の明確化に尽力することを支持する (主に財務諸表作成者)。
- ・プロジェクトをつうじて負債の識別に関する指針が大幅に改善されることを、看過してはならない (基準設定主体)。
- ・採用される測定原則が他のプロジェクト (収益認識、保険契約など) における測定原則と整合的であることを条件として、プロジェクトの継続を支持する (会計士協会)。

<sup>7</sup> 以下、第 5 節に至るまで、「スタッフペーパー」(IASB 2010f) の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表記する。

<sup>8</sup> ちなみに、「執行決定に関する EECS データベースの抜粋」(第 1 回抜粋 (2007 年 4 月) から第 9 回抜粋 (2010 年 10 月) まで) には、「リストラクチャリング計画 (EECS/0407-04)」(2007 年 4 月)、「偶発負債 (EECS/0809-07)」(2009 年 8 月)、「引当金および偶発負債 (EECS/1209-08)」(2009 年 12 月) の 3 つのみが掲載されている。



- ・実務が多様化しているとしても、基準を再構築することなく、現行 IAS 第 37 号の「最も生じうる結果」に基づく測定アプローチの枠内において対処できる。
- ・このままプロジェクトを継続すると、EU 域内における IFRS のエンドースメントに支障をきたすおそれがある。IFRS がエンドースメントされなければ、米国の証券取引所に上場する欧州企業の負担が増大する。

また、米国の回答者らは、FASB との（長期の）共同プロジェクトとすべきことを提案<sup>9</sup>している。具体的には、次のとおりである（par. 2.1.4）。

- ・SEC は、訴訟に関する現行 IAS 第 37 号と米国基準との取扱いの差異が、IFRS を適用する際の潜在的な障壁となると捉えている。現在のプロジェクトは、この問題に対処していない。
- ・IASB は、財務諸表作成者の懸念について、FASB の先例に倣い対処すべきである。
- ・開示規定等についても検討するには、長期のプロジェクトとする必要がある。IASB は、FASB による開示規定の改善に関する検討を参照できる<sup>10</sup>。
- ・2011 年度まで、IASB は、MoU プロジェクトに資源を集中させる必要がある。

その他、多様な属性の回答者から、プロジェクトの延期が提案されている。具体的には、次のとおりである（par. 2.1.3）。

- ・負債の測定に関連して検討されている諸論点（認識における蓋然性要件の削除、期待値による測定）は、まず、概念レベルにおいて検討を行うべきである。
- ・IASB の資源が他のプロジェクトに劣後して配分されているという事実は、短期間で解決することが難しいプロジェクトであることを示唆している。
- ・認識および測定に関する諸提案は、審議会メンバーでも賛否が分かれている。2011 年という期限を設けなければ、再検討する時間を十分に確保できる。
- ・他のプロジェクト（収益認識、保険契約、リース）を優先的に完了すべきである。とくに、他の基準においてリスク調整を規定する前に、保険契約プロジェクトを完了すべきである。

### 3. コメントレーター分析②：デュープロセス

デュープロセスに関して、回答者の多くが<sup>11</sup>、基準全体の再公開草案を公表すべきであったとの意見を表明している。具体的には、次のとおりである（pars. 5.1.1 and 5.1.2）。

- ・認識要件の変更については、実務に大幅な変更を求めること、および 2005 年公表の公

<sup>9</sup> これに関連して、回答者の地理的な属性を問わず、①残されている差異の解消、②FASB による新しい開示規定の反映、および③将来の共通の概念フレームワークにおける存在の不確実性と測定の不確実性の対立をめぐる検討結果を反映することを目的として、FASB との長期の共同プロジェクトを推奨する意見（必ずしも現在のプロジェクトの中止または変更を求めない）もみられる（par. 2.1.5）。

<sup>10</sup> 当初、FASB は、2010 年 7 月に偶発損失の開示に関する ASU 草案（FASB 2010）を公表していた。

<sup>11</sup> あわせて、蓋然性要件の削除と期待値による測定について懸念を表明している（par. 5.1.3）。

開草案（以下、「2005 草案」）に対する反対意見も根強かったことから、さらなる検討を要する。IASB は、蓋然性要件の削除に関する回答者の懸念に十分に対処したとも、また、蓋然性要件を削除するという当初の提案を再確認するための説明を適切に行ったとも認められない。さらに、「作業草案」は、「結論の根拠」を公表していない。

- ・認識に関する提案と測定に関する提案は、関連を有する。したがって、全体の提案を検討することなく、測定に限定してコメントすることは不可能である。
- ・部分的に情報が提供されることによって、提案を厳密に理解することが困難となる。訴訟に関するスタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」（補遺 2 を参照）による補足は、指針の不足を補い、「作業草案」の提案を明確化するに十分とはいえない。短期間であっても基準全体の草案が公表されれば、基準全体における提案の位置づけを十分に理解したうえでコメントできる。
- ・「2005 年草案」の公表から相当の時間（この時点でほぼ 5 年）を経過し、その間に新基準が公表され、周辺環境（技術、ビジネスモデル、法規制、コーポレートガバナンスの実務）も変化している。そこで、利害関係者は、現在進行中の他のプロジェクトとの整合性や他のプロジェクトに及ぼす影響、さらには指針および開示規定の妥当性について、コメントする機会を与えられるべきである。
- ・「2005 年草案」の公表以降、IFRS を適用する（または適用する意思を表示する）国や地域が増加している。それらの国や地域における利害関係者は、基準全体についてコメントする機会を与えられるべきである。また、米国基準とのコンバージェンスが注目されており、基準間の差異についても再検討すべきである。
- ・プロジェクトが 2011 年度までに完了するよう、デュープロセスの帳尻合わせが行われているように思われる。負債プロジェクトは MoU プロジェクトではなく、プロジェクトの完了を急ぐ必要はない。
- ・限定的な草案の公表は、通常のプロセスを逸脱するものであり、IASB の名声を傷つけるおそれがある。

その他、デュープロセスに関して、次の意見が表明されている（par. 5.2.1）。

- ・コメントの募集期間が短すぎる。
- ・「2010 年草案」の採択に際し 6 名の委員が反対したなか、9 名の委員の賛成をもってプロセスを進行することについて、疑問が残る。
- ・フィールドテストを実施すべきである。

#### 4. コメントレーター分析③：認識

IAS 第 37 号は、引当金の認識要件として、次の 3 要件を提示している（IAS 37, par. 14）。以下、便宜上、要件（a）を「現在の債務要件」、要件（b）を「蓋然性要件」、要件（c）を「測定可能性要件」とよぶ。

- (a) 過去の事象の結果として、現在の債務<sup>12</sup>（法的または推定的債務）が存在すること。
- (b) 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。
- (c) 信頼性をもって債務額を見積もることができること。

他方、「作業草案」は、負債の認識要件として、次の2要件を提示している（IASB 2010b, par. 7）。「作業草案」は、蓋然性要件を削除している。

- (a) 負債の定義を充足すること。
- (b) 信頼性をもって負債を測定できること。

#### 4.1 現在の債務要件（負債の定義の充足）

##### 4.1.1 提案の概略

訴訟等、現在の債務が存在するか不確実な（争いがある）場合がある。これについて、IAS 第 37 号は、報告期間の終了日に現在の債務が「存在する蓋然性」が「存在しない蓋然性」よりも高ければ（more likely than not；要するに、存在する蓋然性が「50%超」）、現在の債務が存在するとみなす指針（以下、「蓋然的判断指針」）を提示している（IAS 37, par. 15）。また、IAS 第 37 号は、現在の債務の存在について不確実性を有する状況について、稀であることを前提としている。

他方、「作業草案」は、現在の債務の存在について不確実性を有する状況について、稀ではないことを前提としている。そして、「作業草案」は、蓋然的判断指針を削除し、それに代えて、債務の存在の判断に際して参照すべき指標を提示している。入手可能なすべての証拠を用いて債務が存在すると経営者が判断した場合、（測定可能性要件の充足を確認したうえで）負債を認識する。債務が存在すると判断されなかった場合には、負債を認識せず、開示を行う（IASB 2010b, pars. 14 and 16）。

##### 4.1.2 コメント

米国法曹協会（ABA）と、米国の財務諸表作成者を中心とする回答者らは、蓋然的判断指針を削除することについて反対を表明している。具体的には、次のとおりである（par. 4.2.1）。

- ・ 確実性に関する明確な水準を提示する指針がなければ、債務の存在を判断することは不可能である。
- ・ 蓋然的判断指針が削除されれば、経営者が個々に有する判断基準に即して債務の存在を判断せざるをえず、実務が多様化する。「作業草案」が提示した指標は、基準適用の首尾一貫性を担保するほど十分に強固であるとはいえない。

---

<sup>12</sup> 近年、ASBJ は、IASB が公表する各種資料の翻訳に際し、“obligation”を「義務」と訳出する傾向にある。一方、IASB 基準の「IFRS 財団公認日本語版」（IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳 2018）は、「債務」と訳出している。本稿は、一律に「債務」と訳出する。

- ・IASB は、リース債務の会計における更新および購入選択権の判断等、蓋然的判断指針の必要性を認めている。また、IASB は、蓋然的判断指針の削除に際し、説得的な議論を行ったとはいえない。

また、財務諸表作成者を中心とする回答者らは、現在の債務の存在に関する適用指針の充実を要望している。具体的には、適用指針に次の内容を盛り込むことが提案されている (par. 4.2.3)。

- ・スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」<sup>13</sup>の内容（補遺2を参照）を反映する。
- ・判決についての予想が債務の存在を判断する指標のひとつとなることを、より明確にする。被告側は、内外の法律専門家の助言や、同種の係争事案における判例（裁判所の見解に関する入手可能な最善の証拠となる）を参照したうえで、自身の状況について判断すべきである。
- ・債務の存在を判断するに際し、入手可能なすべての証拠を勘案することは、報告主体および監査人にとって過度の負担となる。そこで、証拠を収集する程度について、合理的に入手可能な (reasonably available) 証拠のみ勘案すればよいとする、証拠を収集する程度に関する指針を提供する。または、他の基準（公正価値測定基準の公開草案<sup>14</sup> (IASB 2009, pars. 10, 18, 28, 54, 55, and B15)、IAS 第36号「資産の減損」(IAS 36, par. A12)) に倣い、網羅的に証拠を収集する必要はないこと、および証拠を収集する程度についてコストベネフィットの制約を勘案すべきことを明確にする。
- ・訴訟プロセスの初期段階においては、判断の基礎となる情報が十分ではない。そこで、判断の基礎となる情報が十分でなければ、負債を認識すべきではないことを明確にする。

その他、他の回答者ら（一部の米国の財務諸表作成者を含む）は、認識の焦点が「資源流出の蓋然性」から「現在の債務の存在」へとシフトすることを懸念しているのではなく、認識プロセスのいずれかにおいて明示的な識閾が維持されることをのぞんでいる (par. 4.2.2)。つまり、蓋然的判断指針を維持すれば、蓋然性要件を削除することに対する懸念の緩和に資することが示唆されている (IASB 2010i, par. 7)。

## 4.2 蓋然性要件

### 4.2.1 提案の概略

IAS 第37号は蓋然性要件を課しているところ、「作業草案」はこれを削除した。これに関

<sup>13</sup> 「スタッフペーパー」については、多様な解釈が可能な用語が用いられており、用語の再検討も提案されている (par. 4.2.4)。これについては、後に再検討が行われている (7.2.6を参照)。

<sup>14</sup> 後に IFRS 第13号「公正価値測定」が公表された。

して、スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」は、蓋然性要件の削除に伴い、必ずしもより多くの負債を認識することにはならないとしている（補遺2を参照）。

#### 4.2.2 コメント

ほぼすべての回答者が、「スタッフペーパー」をふまえて回答していると認められる<sup>15</sup> (par. 4.3.1)。蓋然性要件の削除については、欧州各国の基準設定主体、会計事務所、財務諸表作成者による反対意見が大多数を占めている<sup>16</sup> (par. 4.3.3)。具体的には、次のとおりである (pars. 4.3.4-4.3.7)。

- ・測定規定の変更と相俟って、蓋然性要件を削除すれば、目的適合性の低い情報が提供される。資源流出の蓋然性が低い項目については、開示によって対処すべきである。
- ・蓋然性要件を適用して認識を棄却することによって、債務の存在を判断することを回避できることから、蓋然性要件は監査人にとって有益な要件となっている。「スタッフペーパー」が指摘するとおり、蓋然性要件を削除しても訴訟によって生じる多くの負債の認識時点が変化しないのであれば、蓋然性要件を削除して債務の存在の判定に関する煩雑なプロセスを強いることは合理的といえない。
- ・未発覚の行為について負債を認識すれば、当該行為が将来発覚するリスクが増大する。また、原告側の請求に即して負債を認識すると、被告側が非を認めたとみなされる。つまり、認識（および認識の根拠となる意見についての秘匿特権の喪失）によって、被告側の立場に先入観を与えることとなる。そこで、被告側は、防衛策として、負債を認識しないか、または監査人に監査証拠を提供しなくなるであろう。
- ・蓋然性要件を削除することにより、概念フレームワークとの不整合が生じる。そこで、概念フレームワークプロジェクトにおいて広範な検討を行った後に、IAS 第37号における蓋然性要件の削除を検討すべきである。これは、概念フレームワークの権威にかかわる問題である。
- ・IASBは、他の基準との整合性を、蓋然性要件を削除する根拠としている。しかし、対象となる取引が相違すれば、基準間で適用される規定は当然に相違しうる。つまり、他の基準との整合性を重視する必要はない。また、企業結合とそれ以外の取引における資産と負債の取扱いの相違は、財務諸表作成者および利用者にとってそれほど重要ではない。IAS 第37号とIFRS 第3号「企業結合」との整合性を担保する必要があるというのであれば、むしろIFRS 第3号を修正すべきである。

また、米国の一部の回答者は、米国基準と現行IAS 第37号にみられる差異が、蓋然性要

<sup>15</sup> 判決に関する予想を問わず、負債を認識すべきという少数意見もみられた。

<sup>16</sup> 少数の賛成意見は、次のとおりである (par. 4.3.2)。

- ・信頼性を有する測定が可能である負債をすべて貸借対照表に計上することにより、負債の存在および規模をより明確にすることができる。
- ・存在の不確実性と測定の不確実性を峻別することに資する。

件を削除することに対する懸念の主たる要因となっていることを指摘している。具体的には、次のとおりである (par. 4.3.8)。

- ・認識に際し要求する蓋然性の水準は、米国基準のほうが高いと解されている。米国において、弁護人は、米国基準が求める水準の蓋然性を有すると認められる（数少ない）事案を除き、結果に関する意見表明を差し控える傾向にある<sup>17</sup>。資源流出の蓋然性が50%を下回る負債を認識することとなれば、弁護人は、監査人に対してより多くの結果に対する見解を表明する必要がある。弁護人と監査人の交渉内容に秘匿特権は付与されないから、それが原告側や政府機関に知れ渡ることにより、被告側の立場が不利になるおそれがある。
- ・被告側は、米国基準を適用した場合と比べて、より多くの負債を認識する必要がある。その分、認識額と実際発生額に差異が生じることによる集団訴訟リスクが増大する。
- ・現行 IAS 第 37 号（新規の IFRS も同様）は、米国基準と比べてより多くの機密情報を開示するよう求めている。被告側は、弁護人の見解の詳細を原告側に提供することにより、秘匿特権を喪失することとなる。なお、IAS 第 37 号は、負債の種類ごとに合計額を開示することもできるとしている。しかし、秘匿特権を放棄するリスクを軽減することにはならない。

## 4.3 測定可能性要件

### 4.3.1 提案の概略

IAS 第 37 号は、信頼性を有する見積りが不可能となる状況を極めて稀としている (IAS 37, par. 26)。「作業草案」は、測定可能性について、かかる前提を変更していない (IASB 2010b, par. 23)。

### 4.3.2 コメント

北米の法律専門家および財務諸表作成者らは、「極めて稀」という前提が米国における訴訟に当てはまらないことを指摘したうえで、次の提案を行っている (par. 4.4.2)。

- ・「極めて稀」という文言を削除し、測定可能性に関する前提を変更する。
- ・①判例が存在しない、②考えられる結果（判決）が多様である、③確率分布が非対称であり、かつ、裾が長い等、信頼性を有する測定が困難な状況における適用指針または設例を新設する。
- ・適用指針において、信頼性を有する測定が困難となる一例として、大規模不法行為訴訟 (mass tort litigation) を取り上げる。大規模不法行為訴訟において、被告側は、最終的な請求数、請求の妥当性、および判決を予測することができず、長期間にわたりほとんど情報を入手できない。

---

<sup>17</sup> 注 39 の 5 を参照。

## 5. コメントレター分析④：測定

### 5.1 測定の目的（測定原則）

#### 5.1.1 提案の概略

「作業草案」（「2010年草案」）は、負債を「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ている（IASB 2010a, par. 36A ; IASB 2010b, par. 36A）。

#### 5.1.2 コメント

測定原則について賛否を明示した意見は、少数である。賛成意見は、主として評価による測定アプローチを支持する財務諸表利用者層から表明され、測定目的が明確であり、解積の多様性の解消に資するとしている（par. 3.1.1）。

また、反対意見は、次のとおりである（par. 3.1.2）。

- ・IAS 第37号の適用対象となる負債は、移転または取消が不可能であるか、または可能であっても法外な価格を要することが多い。したがって、現在の出口価格を測定することではなく、将来の原価を予測することを測定目的とすべきである。
- ・市場を基礎とするインプットと報告主体に固有のインプットを併用する等<sup>18</sup>、測定目的が不明確であり、かつ、統一性がない。
- ・他の基準における測定目的と整合的ではない。

加えて、コメント分析をつうじて、単一の債務を期待値によって測定する提案に反対することとの関係から、測定原則に対する潜在的な反対意見が多いことも把握されている（par. 3.1.2）。

### 5.2 測定額の階層（測定原則の適用指針）

#### 5.2.1 提案の概略

「作業草案」（「2010年草案」）は、価値最大化行動を前提として、「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」を、次の3つの額のうち最も小さい額として決定するという測定原則の適用指針を提示している（IASB 2010a, par. 36B ; IASB 2010b, par. 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

#### 5.2.2 コメント

測定原則の適用指針については、回答者の属性に偏りなく賛否が表明されている。賛成

---

<sup>18</sup> 補遺1の6.3.1.2.1を参照。

意見は、次のとおりである (par. 3.2.1)。

- ・ 価値最大化行動は、経済理論、市場理論、および他の基準と整合的である。
- ・ 価値最大化行動は、測定原則の「合理的な (rationally)」という文言と整合的である。
- ・ 測定額の階層を明示することにより、現行 IAS 第 37 号および「2005 年草案」において明確ではなかった事項の明確化に資する。

また、反対意見は、次のとおりである (pars. 3.2.2 and 3.2.3)。

- ・ 取消価格または移転価格は、経営者が債務を取り消すかまたは移転する意思を有するか、取消・移転について相応の実績を有するか、または内的・外的要因により取消または移転が賢明な方策となる場合にのみ、勘案すべきである<sup>19</sup>。
- ・ 報告主体は、必ずしも最も小さい額となる手法による決済を選択できるわけではない。最も小さい額となる手法による決済を選択できない状況において、最も小さい額を測定額とすれば、情報は目的適合性を有しない。
- ・ 意図する決済手法に基づき負債を測定するよう規定すれば、同時に 3 つの異なる測定額を算定する必要はない。

その他、少数意見 (1 件) ではあるが、①通常の市場条件において 3 つの額は近似し、大きなズレがあればそれは誤差に相当すること、②関連当事者を介して移転価格を意図的に低価格に設定することができること、③慎重性に適うことを根拠として、「最も小さい額」を「最も大きい額」に置き換えるべきとする提案もみられた (par. 3.2.4)。

### 5.3 期待値による単一の債務の測定

#### 5.3.1 提案の概略

債務を履行するために要する資源の金額または時期について不確実性を有する場合、「期待現在価値法 (expected present value technique)」を適用し、測定額に不確実性を反映する。期待現在価値は、生起しうる結果に基づく資源流出額の現在価値の確率加重平均である (IASB 2010a, pars. B2, B3, and BC12 ; IASB 2010b, pars. B2 and B3)。

「作業草案」(「2010 年草案」) は、一律に期待現在価値法を適用することを想定している。したがって、単一の債務の測定についても、最頻値ではなく、期待値を用いる。

#### 5.3.2 コメント

期待値による単一の債務の測定については、ほぼすべての回答者が反対意見を表明して

---

<sup>19</sup> 債務を取り消すかまたは第三者に移転することがより合理的な状況にあれば、報告主体はすでにそのように行動し、報告期間の終了日に債務は存在しないはずである。したがって、報告期間の終了日に債務が存在するということは、事実上、「債務を履行するために要する資源の現在価値」を用いるべきことを示唆している (IASB 2010a, par. BC11)。



いる<sup>20</sup> (par. 3.3.5)。反対意見は、その内容に即して、①目的適合性、②信頼性、③コストベネフィット、および④その他（米国における訴訟との関係、他の基準との整合性）の4つに細分できる (par. 3.3.6)。以下、それぞれについて言及する。

### 5.3.2.1 目的適合性

目的適合性に関して表明された意見は、次のとおりである (pars. 3.3.7-3.3.10)。

- ・生起しうる結果を2つしか識別できない債務を期待値によって測定すると、実際発生額から乖離する（必然的に実際発生額と相違する）。単一の債務については、最頻値により測定し、あわせて他の生起しうる結果を開示したほうが、より目的適合的である。
- ・資源流出の蓋然性が低い負債のある期間に認識し、その後の期間に負債の消滅を認識することにより、損益額が変動する。信頼性を有する生起確率を算定することは困難であるから、かかるボラティリティは、損益計算を歪曲する。
- ・蓋然性が低いものの金額が大きいシナリオを含む負債を期待値によって測定すると、生起確率のわずかな変化によって、測定額が大幅に変動する。生起確率を正確に算定することは困難であるから、かかるボラティリティが有する意義は乏しい。
- ・「1989年概念フレームワーク」<sup>21</sup>の財務諸表の目的にいう「予測」が「最も生起しうる将来キャッシュフローの予測」を意味すると解すれば、期待値による測定額は予測価値を有する情報を提供しないことになる。

### 5.3.2.2 信頼性

信頼性に関して表明された意見は、次のとおりである (pars. 3.3.11-3.3.13)。

- ・IAS第37号の適用対象となる項目には、信頼性をもって期待値を算定できないものがある。期待現在価値法は、統計的な見積りが適合する項目にのみ適用すべきである。
- ・「作業草案」（「2010年草案」）において、信頼性を有する測定が不可能な状況は「極めて稀」であることが前提とされている。かかる前提により、事実上、測定可能性要件を充足しないことをもって認識を棄却することができなくなっている。
- ・期待値と実際発生額との差額は、最頻値と実際発生額との差額と比べて大きくなる可能性がある。また、期待値による見積額は、例外的な結果の生起確率がわずかに変化するだけでも大きく変動する可能性がある。期待値の見積りに要する要素が多くなる

<sup>20</sup> 少数の賛成意見は、主として財務諸表利用者（投資者およびアナリストの団体）がより詳細な情報開示を求めたうえで表明している（反対意見が併記されたものもある）。具体的には、次のとおりである (pars. 3.3.2 and 3.3.4)。

- ・期待値は、経済的な実態をよりよく反映する。
- ・期待値は、最頻値と比べて、より強固かつ透明性を有する。
- ・期待値は、より客観的かつ強固であり、より優れた測定原則の構築に資する。
- ・期待値は、結果について不確実性を有する場合に最も意思決定に適合的である。期待値の算定プロセスは、必要以上に複雑ではない。また、投資者が期待値と最頻値との関係を十分に理解していないと認められる場合には、双方の差額を開示すればよい。

<sup>21</sup> 注33を参照。

分だけ、操作の余地が拡大する。

- ・監査人による検証が困難な水準の主観的な判断を要する。監査人と米国法曹協会との申合せに基づき、弁護人が監査人に必要な情報を提供しないおそれがある。
- ・測定可能性を根拠として、認識される負債が減少するおそれがある。

### 5.3.2.3 コストベネフィット

コストベネフィットに関して表明された意見は、次のとおりである (par. 3.3.15)。

- ・期待値の算定コストは、より高くなる。
- ・報告主体は必ずしも期待値の算定に要する情報または専門知識を有するわけではなく、外部の専門家に依頼する必要がある。
- ・廃棄または環境修復債務を負う主体は、個々に不確実な変数が数百または数千にのぼる債務を数千負う可能性があることから、(コストベネフィットに照らして) 期待現在価値法の適用について例外を容認すべきである。

### 5.3.2.4 その他

#### 5.3.2.4.1 米国固有の事情

米国法曹協会と米国基準を適用する財務諸表作成者らは、期待現在価値法を適用すると、米国の法制下において被告となる主体が実務上の困難に直面すると指摘している。具体的には、次のとおりである (par. 3.3.16)。

- ・結果 (判決) に関するより多くの情報を監査人と共有する必要があり、秘匿特権を喪失することにより先入観を与えるリスクが増大する。
- ・認識額が賠償交渉における最低額とみなされることにより、それを下回る額での解決が困難となる。たしかに、開示においては負債の種類ごとに合計額を開示すればよいとされるものの、主要な負債がひとつまたは 2 つしかない場合や訴訟内容が異なる場合等においては、事実上、個々に負債額が開示されてしまう。
- ・測定額が信頼性に乏しく、かつ、変動可能性が高ければ、株主訴訟リスクが増大する。

#### 5.3.2.4.2 他の基準に及ぼす影響

期待値による測定を全面適用すると、それが IAS 第 12 号「法人所得税」における不確実な税ポジションの測定等、他の基準において期待値による測定を規定する論拠として用いられる可能性がある (par. 3.3.17)。

#### 5.3.2.5 代替案

反対意見を表明した回答者の多くは、IAS 第 37 号の適用対象となるすべての負債について、最頻値を用いて測定する (母集団の大きい項目については期待値をもって測定する) ことを提案している。また、なかには、投資者に最も有用な情報を提供する測定を行うよ

う、報告主体に委ねるべきとする提案もみられる (par. 3.3.18)。

さらには、特定の状況において代替的に最頻値を用いることとする提案もみられる。具体的には、次のとおりである (par. 3.3.19)。

- ・ ①生起しうる結果の数が少ない (例えば、2つしかない) 場合、②生起しうる結果と確率に関する証拠が十分ではない 1 度限りの (one-off) 訴訟その他の負債、③ある結果の生起確率が他の結果のそれと比べて圧倒的に高い場合には、最頻値を用いる。
- ・ 信頼性を有する反証がないかまたは確率分布が不明である場合、正規分布を想定する。
- ・ 測定原則を維持したうえで、訴訟に関する合理的な支払額の見積りを規定しない。

## 5.4 用役を提供することによって履行する債務

### 5.4.1 提案の概略

「作業草案」(「2010 年草案」) は、用役を提供することによって履行する債務について、市場の有無に応じて次のとおり算定することとした (IASB 2010a, par. B8 ; IASB 2010b, par. B8)。つまり、いずれにおいても測定額に利益額を加算することとなる。

- (a) 市場が存在する場合、請負業者が自身に代わり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。
- (b) 市場が存在しない場合、自身が他の主体に代わり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加えて、利益額を含む。

### 5.4.2 コメント

測定額に利益額を加算することについて、属性を問わず回答者の大多数が反対意見を表明している<sup>22</sup>。具体的には、次のとおりである (pars. 3.4.2 and 3.4.3)。

- ・ 仮定上の利益額は損益計算を歪曲するから、目的適合性を有する情報を提供しない。
- ・ 目的適合性は、比較可能性よりも重視すべき質的特性である。
- ・ 原価による見積りと比べて、信頼性と比較可能性の点において劣る。
- ・ 市場価格は、IASB が想定するほど容易に入手可能ではない。
- ・ 市場が存在しない場合における利益額の算定および市場の構成要素に関する指針が、十分であるとはいえない。そこで、市場が存在しない場合における利益額の算定が極めて主観的となり、経営者に操作の余地を与えることとなる。
- ・ 債務から解放されるために要する合理的な支払額は、債務の履行または外注の予想原価 (より安価となる場合) を基礎とする。したがって、利益額を加算は、価値最大化行動を前提とする測定原則と適合しない。

<sup>22</sup> 少数の賛成意見は、次のとおりである (par. 3.4.1)。

- ・ 比較可能性の向上に資する。
- ・ 測定額に含めるべき原価の範囲について検討を要しない。

- ・自家建設（製造）資産に関する他の基準（IAS 第 2 号、IAS 第 16 号、および IAS 第 38 号）と整合しない。これらは、仮定の利益額を加算するよう規定していない。
- ・自身が使用収益した資産の廃棄は、収益を創出するための事業活動には該当しない。したがって、廃棄に関連する活動をつうじて利益を認識すべきではない。廃棄活動は設備のライフサイクルの一部であるものの、収益を獲得するために行う主要な事業活動ではない。活動の性質の相違に着目することにより、他の基準（収益認識および保険契約）における利益額の取扱いとの相違は正当化できる。
- ・環境修復を自身で行う主体と請負業者に委託する主体との相違を、明確にすることができない。負債の測定額は、債務を効率的に決済する能力を反映すべきである。これは、他の基準にも反映されている考え方である。
- ・原価を基礎とした測定モデルに必要となる指針は、必ずしも恣意的または過度に詳細なものとなるわけではない。IAS 第 2 号の指針は、問題なく運用されている。
- ・新たな収益認識基準における不利な販売契約の測定等、他のプロジェクトの先例となる。
- ・料金規制事業においては、請負業者の要求価格が予想原価を上回れば、資産の使用期間にわたって原価を回収する。
- ・利益額の取扱いについてひろく合意を形成するためには相当の時間を要することから、プロジェクトの完了が遅延する。

利益額を加算に反対意見を表明した回答者は、「2010 年草案」に示された代替的見解と同様の理由から（補遺 1 の 15.1 を参照）、予想原価による測定を支持している。ただし、原価の範囲をめぐっては、次のとおり意見が分かれている（par. 3.4.5）。

- ・直接的な増分原価のみを含める。
- ・IAS 第 16 号における自家建設資産の取扱いに倣い、直接関連する原価（directly attributable cost）のみを含める。
- ・IAS 第 2 号における棚卸資産の原価の測定規定に倣い、債務の履行に要する直接費と報告主体が保有する資源の利用に伴う間接費を含める。
- ・収益認識および保険契約プロジェクトにおいて提案された不利な販売契約の取扱いに関する指針と同内容とする。
- ・状況に応じて最適な測定を行うよう、報告主体に委ねる。

## 5.5 不利な契約に関する例外

### 5.5.1 提案の概略

「作業草案」（「2010 年草案」）は、度重なる実務の変更（の可能性）を回避することを目的として、（当時の）IAS 第 18 号または IFRS 第 4 号の適用対象となる取引によって生じる不利な契約に関する資源流出について、契約を基礎とした債務を履行するために発生する

「原価」の予想額とするという暫定的な例外規定を設けた (IASB 2010a, par. B9 ; IASB 2010b, par. B9)。そして、収益認識および保険契約に関する新基準が公表されれば、その要否を再検討することとした (IASB 2010a, par. BC27)。

## 5.5.2 コメント

原価を基礎とした測定を支持することにより、ほぼすべての回答者が暫定的に例外規定を設けることに賛成している。加えて、次の諸提案も行われている (par. 3.4.6)。

- ・そもそも、すべての資源流出額を予想原価によって測定するという包括的な測定原則を構築すれば、例外規定は必要ない。
- ・例外規定は、IAS 第 18 号および IFRS 第 4 号の適用対象となる保証や、財の提供に関する不利な契約等、他の負債についてもひろく適用対象とすべきである。
- ・収益認識基準、保険契約基準と、IAS 第 37 号に代わる新規の IFRS を同時に公表すれば、例外規定 (さらには移行措置) は必要ない。
- ・例外規定は、利益額の取扱いに関する負債プロジェクトにおける提案と収益認識および保険契約プロジェクトにおける提案が整合していないこと、および IAS 第 37 号を改訂するまでに収益認識プロジェクトと保険契約プロジェクトを完了し、さらには包括的な測定に関するフレームワークを構築する必要があることの証左である。
- ・不利な契約 (不利な販売契約を含む) は、すべて IAS 第 37 号の適用対象となる非金融負債とすべきである (収益認識基準の適用対象とすべきではない)。

## 5.6 リスク調整

### 5.6.1 提案の概略

「作業草案」(「2010 年草案」)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としている (IASB 2010a, par. B15 ; IASB 2010b, par. B15)。

### 5.6.2 コメント

リスク調整について、監査人および財務諸表作成者を中心とする多数の回答者が、反対意見または懸念を表明している<sup>23</sup>。具体的には、次のとおりである (pars. 3.5.2 and 3.5.3)。

- ・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。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ない。
- ・リスク調整をつうじて経営者に測定額を操作する裁量を与えることとなり、指針が不

<sup>23</sup> 少数の賛成意見 (回答者の属性に偏りはない) は、次のとおりである (par. 3.5.1)。

- ・リスクには、対価が存在する。
- ・期待値が同額であっても、スプレッドが異なれば、債務の価値は相違しうる。

足していることと相俟って、実務が多様化する。

- ・不確実性は、生起しうる結果の確率加重平均を行ったうえで期待値に調整されている。したがって、期待値による測定において、リスク調整は不要である。それにもかかわらず、リスク調整を求めるということは、期待値の評価が完全ではないことを示唆している。リスク調整は、最頻値によって測定を行う場合にのみ必要である。
- ・リスク調整を行うことについて、概念レベルでの合理性が十分ではない。リスク調整は、報告主体がリスク回避的であり、投資者がリスクの対価として経営者によるリスクの見積額と同額を要求することを前提する。もっとも、かかる前提は、妥当とはいえない。多くの状況において、報告主体は、負債から解放されるために生起しうる結果の期待値相当額のみを支払うことが合理的である。報告主体が何らかのかたちでリスクに対処するのは、ひとつの不利な結果によって主体が破綻に追い込まれるといった、例外的な状況においてのみである。
- ・リスク調整は、情報利用者にとって有用な情報を提供しない。リスク調整によってキャッシュアウトフローが生じることはなく、またその意義等について十分に理解されていない可能性がある。リスクおよび生起しうる結果の幅については、開示を行い、情報利用者が個々のリスク選好に応じて調整を行えるように対処したほうがよい。
- ・リスク調整によって、財務諸表利用者が享受するベネフィットを上回る過度の負担が、財務諸表作成者に生じる。

また、賛否を問わず、リスク調整に関する指針が不足していることが指摘されている。これに関して、次のとおり様々な要望が寄せられた (par. 3.5.4)。

- ・リスク調整の目的について説明してほしい。リスク調整は、生起確率の正確性の程度に関する不確実性を測定するのか、リスクを移転することにより享受する便益を測定するのか、それとも安全性に関する追加マージンを測定するのか、不明である。また、リスク調整は、報告主体固有の観点を基礎として行うのか、それとも市場を基礎として行うのか、不明である。
- ・2つの債務の期待値が同額となっても個々のスプレッドが相違する簡単な設例を用いて、期待値がリスクを勘案していないことを明確にしてほしい。
- ・リスク調整に影響を及ぼす諸要因（同種の負債に関する過去の実績、インプットの質、調整額に影響を及ぼす要因）を列挙してほしい。ちなみに、リスク調整額は、測定額に反映するシナリオの数が多いほど減少する。また、単一の事象は、より高いリスクマージンを要する。
- ・分散可能なリスク (diversifiable risk) を含めるべきか、明確にしてほしい。また、分散可能なリスクを含める場合、分散可能性を報告主体と投資者のいずれの観点から勘案すべきかについても、明確にしてほしい。ちなみに、報告主体に固有の一部の負債については、分散可能なリスクを除外すべきではない。

- ・設例案（補遺の 6.4 を参照）においてリスク調整額を期待現在価値の「5%」とする根拠について、説明してほしい。
- ・「リスク調整済みの割引利率」が「リスクフリー利率」よりも低くなる理由について、説明してほしい。
- ・リスク調整は、「結果の変動可能性」のみ勘案すべきか、それとも「予測の信頼性」についても勘案すべきか、明確にしてほしい。
- ・リスク選好を反映すべきか、反映するのであればどのように反映するのか、明確にしてほしい。
- ・リスク調整の代替的な手法に関する設例を追加し、手法の選択に際し勘案すべき要因についても補足してほしい。なお、設例は、同じ前提に基づけば、いかなる手法を採っても測定額が同額となることを明示してほしい。
- ・過度のリスク調整が行われることがないよう、注意喚起してほしい。

## 5.7 利率（不履行リスクの取扱い等）

### 5.7.1 提案の概略

「作業草案」（「2010年草案」）は、①貨幣の時間的価値に関する現在の市場の評価および②負債に固有のリスク（利率に調整する場合）を反映した利率によって割り引くことにより、資源流出の見積額の現在価値を算定することとしている（IASB 2010a, par. B14；IASB 2010b, par. B14）。

### 5.7.2 コメント

利率の取扱いについては、賛否ではなく、明確化に対する要望が中心となっている。

まず、不履行リスクの取扱いの明確化が要望されている。不履行リスクの取扱いは資産の廃棄債務といった超長期かつ高額の項目の将来キャッシュフローに大きな影響を及ぼす要因となるにもかかわらず、現状、その取扱いは一様ではない（par. 3.6.1）。これに関して、保険契約プロジェクトとの整合性に照らして不履行リスクを反映すべきではなく、少なくとも概念フレームワークの測定に関する新章が公表されるまで反映すべきではないという意見がみられる（par. 3.6.3）。

その他、利率の取扱いの明確化に関して、次の要望が寄せられた（par. 3.6.2）。

- ・「負債に固有のリスク」には、流動性リスク等も含まれるのか、明確にしてほしい。
- ・不履行リスクを反映する場合、報告主体と市場参加者の不履行リスクのいずれを反映するのか、また、不履行リスクの変動をどのように認識するのか、明確にしてほしい。
- ・要求される利率は、公正価値測定および保険契約の公開草案が提示する利率と相違するのか、相違するのであればどのように相違するのか、明確にしてほしい。
- ・実質利率と名目利率の適切な使用について、明確にしてほしい<sup>24</sup>。

<sup>24</sup> ちなみに、英国の FRS 第 12 号は、将来キャッシュフローが「現在の価格」である場合には物価上昇を

## 6. プロジェクトの方向性

以上をふまえ、2010年9月、プロジェクトの方向性について（予備的な）検討が行われた。

### 6.1 時間的制約と決定要因

プロジェクトの方向性を検討するに際し、時間的制約を勘案する必要がある。プロジェクトの開始（2002年）以降、相応の年数が経過しており、プロジェクトをできるだけ早く完了する必要がある。したがって、IASBは、代替案を模索するために時間を割くことをのぞまないであろうことを念頭に置く必要がある。提案によって生じた問題を適時に解決できないのであれば、提案そのものについて撤回を迫られる状況にある（IASB 2010e, par. 22）。

また、期待値による測定に対するコメントに対するIASBの対処が、プロジェクトの方向性を決定する要因となる。その理由は、次のとおりである（IASB 2010e, par. 23）。

- ・適用対象となる負債を一律に期待値によって測定するという提案は、プロジェクトにおいて最も物議を醸す提案のひとつとなっていること。
- ・提案された測定原則は、期待値による測定を黙示的に求めるものである。仮にIASBが期待値による測定提案を撤回することになれば、測定原則とそれから導出される諸規定を全面的に見直す必要が生じる。また、IASBが現段階において新たな測定原則の開発をのぞまなければ、現行IAS第37号の測定原則を維持することを検討する必要が生じる。ただし、リスク調整や請負価格の使用（利益額等の加算）等、期待値による測定とは無関係の規定についてのみ、部分的に修正することもできる。
- ・「2005年草案」の公表以降、多数の回答者が蓋然性要件を削除することに対する懸念を表明している。概念上、蓋然性要件と期待値による測定は、併存しえない。IASBが期待値による測定を求めるならば、蓋然性要件の削除は不可避的な提案となる。

なお、期待値による測定に対するコメントについては、次のとおり分析されている（IASB 2010e, pars. 25-33）。

- ・目的適合性の問題に関して、期待値による測定を支持する財務諸表利用者の見解（少数の賛成意見）が重要である。
- ・信頼性の問題に関して、期待値による測定を求めるとすれば、実務上の困難に配慮する必要がある。例えば、①測定可能性要件における「極めて稀」という前提を見直すこと、②信頼性を有する測定が不可能である状況に関する指針を策定すること、③特定の状況において簡略な測定を容認することが考えられる。
- ・収益認識、保険契約、リースの各プロジェクトにおいて、期待値による負債の測定が

---

排した実質利子率を、「将来における価格」である場合には物価上昇を織り込む名目利子率を適用すると規定していた（FRS 12, par. 50）。



提案されており、他の基準（プロジェクト）と整合的な規定を整備することがのぞましい。

## 6.2 コメントの分析（期待値による測定を除く）

### 6.2.1 用役を提供することによって履行する債務

用役を提供することによって履行する債務の測定額に利益額を加算することについて、反対意見が大多数を占めている。利益額の取扱いの問題を適時に解決することは、困難である。そこで、利益額を加算するという提案を撤回し、将来発生が予想される原価によって測定するよう再提案することが考えられる（IASB 2010e, par. 34）。

かかる再提案は、測定原則または測定モデルの細部について再検討を要しない。しかし、原価の範囲を明確にする必要が新たに生じる。これについて、原価の範囲に関する回答者の見解は、一様ではない（IASB 2010e, par. 35）。

### 6.2.2 債務の存在の不確実性

債務の存在の不確実性については、最小限の時間と資源によって対処する準備が整っている。具体的な方策として、次の2つが考えられる（IASB 2010e, par. 36）。

- ・ 蓋然的判断指針を復活させる。
- ・ スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」を再検討し、合意が得られた結論を新規の IFRS に反映する。

### 6.2.3 米国に固有の事情

米国に固有の事情については、次のとおり対処することが考えられる（IASB 2010e, pars. 38-41）。

- ・ 米国基準を適用した場合と比べてより多くの負債を認識するという結果は、IAS 第 37 号の改訂に伴い生じるものではない。米国基準とのコンバージェンスをめぐる問題は、現行 IAS 第 37 号との間に生じる問題であり、負債プロジェクトとは切り離して検討すべきである。
- ・ とはいえ、米国基準とのコンバージェンスをめぐる問題に対処することも視野に入れて、IAS 第 37 号の改訂を検討すべきである。例えば、測定可能性要件における「極めて稀」という前提を削除することにより、認識すべき負債が減少する。また、債務の存在を判断するに際し、蓋然的判断指針を復活させることにより、被告たる主体が非を認めたとみなされるリスクを回避することができる。

### 6.2.4 実務の多様性

現行 IAS 第 37 号には、実務を多様化する要因が存在する。負債プロジェクトを廃止するならば、回答者が指摘した多様性に関する問題に対処すべく、IASB または IFRS-IC による

適用指針の策定について検討する必要がある (IASB 2010e, par. 42)。

### 6.2.5 その他の問題への対処

不確実性に関する情報の開示、偶発資産の認識<sup>25</sup>、不利な契約の識別等については、比較的容易に指針を策定することができる。ただし、時間的な制約に留意する必要がある (IASB 2010e, par. 43)。

### 6.2.6 デュープロセス

デュープロセスは、今後の検討に依存する。もともと、プロジェクトを完了するまでのスケジュールを立案する際、デュープロセスを念頭に置く必要がある (IASB 2010e, par. 45)。

### 6.3 3つの方策

以上をふまえ、プロジェクトの方向性について、次の3つの方策が識別された (IASB 2010e, par. 47)。

方策1：プロジェクトを廃止する (アジェンダから除外する)。

方策2：現行 IAS 第 37 号が提示する測定規定 (最善の見積り) の実質を変更することなく、新規の IFRS を作成公表する。

方策3：用役を提供することによって履行する債務の測定額に利益額を加算する提案を撤回し、さらには信頼性とコストベネフィットの懸念に対処したうえで、引き続き、期待値による測定を規定する新規の IFRS を作成公表する。

3つの方策の詳細は、表2に示すとおりである。なお、方策2および方策3は、偶発資産の取扱いについても言及している。

表2 プロジェクトの方向性に関する3つの方策

	内容	根拠
方策1	<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 第 37 号に代わる新規の IFRS を作成公表するプロジェクトを廃止する。</li> <li>利子率 (不履行リスクの取扱い) や間接費の取扱い等、実務が多様化する要因となり、かつ、短期間で合意形成が可能な測定問題について、IFRS-IC に対処を要請することを検討する。</li> <li>米国における訴訟への適用をめぐる困難について、対処すべきか検討する。</li> <li>プロジェクトにおける検討結果を、概念フレームワークプロジェクトにおける構成要素と認識に関する議論において活用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>現段階において、IAS 第 37 号において期待値による測定を一律に適用すべきではない。</li> <li>IAS 第 37 号をめぐるその他の問題 (筆者注: 補遺 3 を参照) は、新規の IFRS を作成公表するほど深刻ではない。</li> <li>IASB は、まず、概念フレームワークプロジェクトを完了すべきである。</li> </ul>
方策2	<ul style="list-style-type: none"> <li>負債の識別と認識、補填に対する権利、偶発資産について、規定および適用指針を改訂する。</li> <li>利子率 (不履行リスクの取扱い) や間接費の取扱い等、実務が多様化する要因となり、かつ、IASB が容易に解決可能な問題に対処することを検討する。</li> <li>ただし、現行 IAS 第 37 号の測定原則を維持し、引き続き「最善の見積り」が最頻値を意味するという解釈を採用する。</li> <li>米国における訴訟への適用をめぐる困難について、対処すべきか検討する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>現段階において、IAS 第 37 号において期待値による測定を一律に適用すべきではない。</li> <li>IAS 第 37 号をめぐるその他の問題は、深刻である。また、問題への対処法は、十分に支持されると考えられ、現時点において修正を行うべきである。</li> </ul>

<sup>25</sup> 「作業草案」において、偶発資産の定義と、認識および開示に関する規定は削除されている。

方 策 3	<ul style="list-style-type: none"> <li>・プロジェクトにおいて提案された測定目的と期待値による測定モデルを採用する。</li> <li>・信頼性とコストベネフィットの制約に照らして、次の諸論点を再検討する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－信頼性を有する測定が不可能である場合における代替的な測定の容認</li> <li>－測定可能性要件における「極めて稀」という前提条件の緩和</li> <li>－債務の存在に関する蓋然的判断指針の復活</li> <li>－スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」の反映</li> <li>－リスク調整の要否、リスク調整に関する指針の充実</li> </ul> </li> <li>・用役を提供することによって履行する債務の測定額に利益額を加算するという提案を撤回し、将来の予想原価による測定を規定する。あわせて、測定額に含めるべき原価の範囲を明確にする。</li> <li>・開示、偶発資産、不利な契約に関する追加指針の要否を検討する。</li> <li>・米国における訴訟への適用をめぐる困難について、対処すべきか検討する。なお、信頼性とコストベネフィットの制約に照らした上述の再検討の結果は、この問題に援用することができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表利用者による肯定的な回答と他の基準との整合性を根拠として、提案された測定目的と期待値による測定モデルを正当化できる。</li> <li>・とはいえ、信頼性およびコストベネフィットの制約に配慮する必要がある。</li> <li>・時間的な制約がある。</li> <li>・その他の問題については、時間的な制約をクリアできる。</li> </ul>
-------------	---	--

(IASB 2010e, par. 46)

なお、プロジェクトの休止決定に伴い、最終的にいずれの方策を採るべきか決定されることはなかった。

その後、2010年11月、認識要件（現在の債務要件（負債の定義の充足）と蓋然性要件）の再検討が行われた。これが、負債プロジェクト休止前の最後の検討となった。なお、測定可能性要件については、測定と関連を有することから、この時点の検討対象からは除外されている（IASB 2010h, pars. 2, 4, 8, and 9）。

## 7. 再検討①：現在の債務要件（負債の定義の充足）

現在の債務要件については、債務の存在の不確実性に関して、①蓋然的判断指針の要否（7.1）と、②適用指針の充実・設例の新設（7.2）について検討が行われた。

### 7.1 蓋然的判断指針の要否

債務の存在に関する蓋然的判断指針を削除し、それに代えて指標を提示するという提案の論拠は、不確実性を有する状況において識閥を明示しない他の基準との整合性<sup>26</sup>に求められる。これによれば、蓋然的判断指針は、債務の存在の判断について無用な線引きを行うことにより、類似した状況において真逆の結果を導くものとなりうる（IASB 2010i, par. 4）。ちなみに、ここにいう「他の基準」としては、例えば、関連するすべての要因によって特別目的事業体（SPE）に対する「支配」を判断することとする SIC 第 12 号「連結—特別目的事業体」<sup>27</sup>が該当する（SIC 12, par. 9）。

蓋然的判断指針の要否については、(a) IAS 第 37 号の枠内における被告側による現在の債務の存在に関する判断と、(b) 支配に関する判断をはじめとする他の基準における判断

<sup>26</sup> 「2005年草案」を公表するプロセスにおいて、蓋然的判断指針を削除する論拠については特段言及されていない。また、「2005年草案」公表後の再検討においては、賛否の衡量と債務発生事象に関する見解と認識および測定との関係から検討が行われ、最終的に蓋然的判断指針を削除することが確認されている。

<sup>27</sup> 現在、SIC 第 12 号は失効している。

の性質との相違に着目して再検討が行われている。双方の具体的な相違は、次のとおりである (IASB 2010i, par. 8)。

- (a) 訴訟における被告側の債務の存在についての不確実性は、事実またはそれに基づく結果 (判決) に争いがあることから生じる。そして、不確実性は、究極的には、債務の存在を確定する将来事象 (確定判決) が発生することによって、解消される。経営者は、債務の存在を判断するために、入手可能な証拠の重み付けに加えて、将来の結果 (判決) を予測する必要がある。
- (b) 他の主体に対する支配についての不確実性は、支配に関連する指標 (すべてではない) が存在するものの、指標間に矛盾があることから生じる。そこで、経営者は、相反する証拠を重み付けしたうえで、支配について総合的に判断することが求められる。経営者は、関連する事実およびそれに基づく示唆を把握して、支配について判断を行うことができる。つまり、支配に関する不確実性は、将来事象の発生によって解消されない。

このように対比すれば、現行 IAS 第 37 号における蓋然的判断指針は、判断結果に影響を及ぼすすべての要因に関する完全な情報を有しない状況において、将来事象の結果を予測するために不可欠であるといえる (IASB 2010i, par. 8)。

また、蓋然的判断指針に基づき債務が存在する蓋然性が高くない (50%未満) と判断すれば、以降、正確な生起確率を算定する必要がなくなる。また、蓋然的判断指針は、困難な判断の回避や、ディスカバリをつうじた自己負罪 (self-incrimination) リスクの軽減に資する (IASB 2010i, par. 9)。

以上、蓋然的判断指針を維持することの利点に照らして、新規の IFRS において蓋然的判断指針を復活させることが提案された (IASB 2010i, par. 11)。なお、復活に際し、求める蓋然性の水準を変更することもできる。もっとも、50%超 (more likely than not) という水準がひろく受け入れられていること、および水準を変更することに特段の理由が見当たらないことから、引き続き 50%超の水準に設定することもあわせて確認された (IASB 2010i, par. 10)。

ちなみに、蓋然的判断指針を復活させる論拠は、次のとおり再整理されている (IASB 2010i, par. 11)。

- (a) 蓋然的判断指針を削除すると、実務が多様化するかまたは IASB が意図しない実務が定着するおそれがある。
- (b) 蓋然的判断指針を復活させることにより、新たな認識要件の適用が難しいという回答者の懸念に対処できる。
- (c) 判断する対象の性質が異なることから、他の基準との (形式的な) 整合性を問うことの意義は乏しい。

## 7.2 適用指針の充実と設例の新設

適用指針の充実と設例の新設については、回答者からの提案（4.1.2 を参照）に基づき、論点を次の 7 つに細分したうえで検討が行われている。なお、個々の検討結果には、関連を有するものもある（IASB 2010j, pars. 5 and 6）。

- ①負債の認識と裁判所の判決の予想を明示的に関連づける（7.2.1）。
- ②判例の役割を強調する（7.2.2）。
- ③証拠を収集する程度を明確にする（7.2.3）。
- ④スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」の内容を反映する（7.2.4）。
- ⑤「法廷外での解決が予想される状況において負債を認識しない」という、スタッフペーパーの結論を再検討する（7.2.5）。
- ⑥スタッフペーパーにおいて用いられた用語を再検討する（7.2.6）。
- ⑦訴訟プロセスの初期段階における規定の取扱いを説明する（7.2.7）。

### 7.2.1 裁判所の判決の予想の取扱い

被告側が現在の債務の存在を判断するに際し、裁判所の判決の予想を勘案すべきことをより明確にするよう提案するコメントがみられた（IASB 2010j, par. 7）。

これについて、かかる提案は、次の利点を有すると認められる（IASB 2010j, par. 8）。

- ・債務の存在について不確実性を有する訴訟において、報告期間の終了日における債務の存在は、確定判決という将来事象の発生によってのみ確認することができる。将来事象によって債務の存在を確認できるのであれば、債務の存在についての判断は、将来事象の結果に焦点を当てるべきである。つまり、「入手可能な証拠に照らして、裁判所が被告に不利な判決を言い渡すか？」を判断することが、適切である。
- ・「作業草案」は、勘案すべき証拠を（例示）列挙することにより債務の存在を判断する方法を提案しているものの、「何を」判断すべきか明示しているわけではない。行うべき判断の本質を明確にすることは、「作業草案」の不備を補うことに資する。

以上より、次の方策が提案された（IASB 2010j, par. 9）。

- ・将来事象（確定判決）が報告期間の終了日における債務の存在を決定することを、債務の存在の不確実性をめぐる議論に反映する。
- ・経営者が入手可能な証拠を用いて裁判所の判決について予想することを求める適用指針を追加する。

### 7.2.2 判例の役割の強調

関連する判例は、裁判のゆくえを予想するための入手可能な最善の証拠となりうる。そこで、適用指針において、内外の法律専門家の見解に加えて、入手可能であれば同種の係争事案の判例を勘案して裁判所の判決を予想するよう強調することを提案するコメントが

みられた (IASB 2010j, par. 10)。

これについて、①債務の存在を判断する際に「入手可能な証拠に照らして、裁判所が被告に不利な判決を言い渡すか？」判断することと整合的であることに加えて、②判決を予想するに際し入手可能な証拠を基礎とする（判例は、客観的かつ説得的な証拠となる）ことを強調できることから、適用指針に追加すれば有益である (IASB 2010j par. 11)。そこで、適用指針において、裁判所の判決を予想するに際し、内外の法律専門家の見解および同種の係争事案の判例を勘案するよう明記することが提案された (IASB 2010j, par. 12)。

### 7.2.3 証拠を収集する程度

債務の存在を判断するに際し、入手可能なすべての証拠を勘案することは、被告側および監査人にとって過度の負担となるとして、証拠を収集する程度に関する次の 3 つの方策を提案するコメントがみられた (IASB 2010j, par. 13)。

- ・「すべての」の証拠ではなく、「合理的に」入手可能な証拠を勘案することとする。
- ・網羅的に証拠を収集する必要がないことを明記する。
- ・証拠の収集に際しコストベネフィットの制約を勘案すべきことを明確にする。

これについて、提案された方策は、次のとおり不要とされた (IASB 2010j, par. 14)。

- ・現行 IAS 第 37 号は、入手可能なすべての証拠を用いるよう規定していること。
- ・被告側は、訴訟戦略を立案すべく、生起しうる結果に関するすべての証拠を入手する必要がある。つまり、債務の存在を判断する以外にも、入手可能なすべての証拠を収集する必要があること。

以上より、引き続き、入手可能なすべての証拠を勘案して債務の存在を判断することが提案された (IASB 2010j, par. 15)。

### 7.2.4 スタッパーの結論の反映

IASB がスタッパー「訴訟によって生じる負債の認識」の結論（補遺 2 を参照）を承認することを条件として、適用指針にそれを反映するよう提案するコメントがみられた (IASB 2010j, par. 16)。

#### 7.2.4.1 蓋然性要件を削除することによる影響に関する結論の反映

「スタッパー」は、現在の債務要件（負債の定義の充足）と蓋然性要件が連動することから、訴訟によって生じる負債の認識について、蓋然性要件を削除する影響はほとんどないと結論づけている。

これについて、IASB が承認することを条件として、①裁判所の判決を予想する（「入手可能な証拠に照らして、裁判所が被告に不利な判決を言い渡すか？」）必要があること、お

よび②現行 IAS 第 37 号の設例 10「訴訟」と同一の条件の設例を追加して同様の結論となることを、適用指針に反映することが提案された (IASB 2010j, par. 18) (表 5 を参照)。

#### 7.2.4.2 認識する負債が増加する可能性があるという結論の反映

非違行為を行ったことを経営者が把握している一方、外部の第三者がそれを把握しておらず、第三者から請求が行われないことが予想される場合、現行 IAS 第 37 号を適用すれば蓋然性要件によって認識が棄却される。一方、かかる状況において新規の IFRS を適用すれば (重要性が認められ、かつ、測定可能性要件を充足すれば)、負債を認識する。つまり、「スタッフペーパー」は稀としているが、新規の IFRS を適用することにより、認識する負債が増加する可能性がある。これについて、適用指針において次のとおり対処することが考えられる (IASB 2010j, pars. 21 and 22)。

- (a) 債務は、他の主体が非違行為を把握すること、または他の主体が報告主体による非違行為があったことを主張することではなく、報告主体が非違行為を行うによって生じることを明確にする。
- (b) 非違行為に基づく訴訟が提起されるかを問わず、負債を認識する必要があることを明確にする設例を新設する。

(a) については、適用指針に盛り込むことが提案された。他方、(b) については、未請求の状況において資源流出の蓋然性は低く、期待値に重要性が認められないことから、設例を新設しないことが提案された (IASB 2010j, pars. 23 and 24)。

#### 7.2.5 法廷外での解決に関する結論の再検討

「スタッフペーパー」は、報告主体が法廷外での解決を検討している状況において、報告主体が非違行為によって生じる債務も、法廷外での解決に要する支払いにかかる無条件の債務も存在しないことから、負債を認識すべきではないと結論づけている。

かかる結論については、反対意見が根強く、アウトリーチにおいても反対意見が根強かった。アウトリーチにおける反対意見は、特許権の侵害に関する申立てを例に挙げている。特許権侵害については、複雑かつ技術的な反証を要することから、訴訟費用が判決に基づく補償額を上回ることが常態化しており、訴訟が提起される前に和解が成立することがほとんどである。そこで、特許権侵害については、実務上の簡便的な取扱いとして、訴訟が提起された場合の結果の詳細を調査するのではなく、申立てによって特許権者との和解が成立する可能性を勘案することを認めるべきことが提案されている (IASB 2010j, pars. 28 and 29)。

かかる提案を新規の IFRS に反映する場合、「結論の根拠」において、次の点を明確にする必要がある (IASB 2010j, par. 30)。

- (a) 負債は、現在の債務である。したがって、将来に資源が流出することが予想される

だけでは、負債を識別するに十分な論拠を形成できない。

- (b) ただし、法廷外での解決が予想される請求を識別することは、訴訟が提起されるには至らないであろう請求の妥当性を詳細に調査する負担を回避する実務上の簡便的な取扱いとして認められる。

(b) のとおり、実務上の簡便的な取扱いを認めることにより、提案された認識要件を適用する際に直面する実務上の困難を回避することができ、さらには投資者の意思決定に有用な情報を提供することができることと認められる。そこで、追加指針において、次のとおり規定することが提案された (IASB 2010j, par. 31)。

- (a) 訴訟が提起されている場合、入手可能な証拠に基づき、裁判所が被告に不利な判決を言い渡すと判断すれば、債務が存在すると判断する。
- (b) 訴訟が提起される以前の段階において、潜在的な被告側たる報告主体が法廷外での解決を提案すると判断すれば、債務が存在すると判断する。

#### 7.2.6 スタッパーパーにおける用語の再検討

「スタッパーパー」は、「without merit」、「no merit」、「lacks merit」、「valid claim」、「seriously prejudicial」、「when resolved」と、多様な解釈が可能である複数の用語を用いていることから、用語の再検討を提案するコメントがみられた (IASB 2010j, par. 32)。

これについて、追加予定の適用指針において、これらの用語を用いないことが提案された (IASB 2010j, par. 33)。

#### 7.2.7 訴訟プロセスの初期段階における取扱い

訴訟プロセスの初期段階においては、債務の存在を判断するための証拠が少ない状況にある。そこで、訴訟プロセスの初期段階における指針の追加を求める提案がみられた。具体的には、次の2つの方策が提案されている (IASB 2010j, pars. 34 and 35)。

- (a) 判断の基礎とすべき情報が十分でなければ、負債を認識すべきではない。
- (b) 判断は、証拠の量ではなく、証拠の説得性に依存するものであり、いかなる段階においても結果を予想することはできる。訴訟プロセスの初期段階においては、同種の過去の訴訟という、より一般的な証拠を参照できる。そして、関連を有するより明確な証拠を入手できるようになれば、初期段階の判断を再考すべくそれを用いればよい。

これについて、一定水準の確信をもつに十分な証拠を入手する時点まで認識を遅延すると、事実上、訴訟プロセスの最終段階まで負債の認識を遅延することとなる。そこで、(b)に基づき、訴訟プロセスの初期段階における証拠の評価とプロセスの進行に応じた判断の変更に関する指針を追加することが提案された (IASB 2010j, pars. 36 and 37)。



### 7.3 文案

以上の検討をふまえた基準本文（「作業草案」本文パラグラフ 13-16）の修正案と、新設する適用指針（「作業草案」Appendix C パラグラフ C20-C24）および2つの設例（「作業草案」設例パラグラフ IE1-IE7, IE8-IE11）の文案は、それぞれ表 3、表 4、表 5、および表 6 のとおりである。

なお、表 3 については、修正提案前の「作業草案」を対照表示し、修正事項については修正案に傍線を付し、蓋然的判断指針を括弧で挿入したうえで傍線を付している。同様に、表 4 および表 6 においても、蓋然的判断指針を括弧で挿入したうえで傍線を付している。表 5 については、現行 IAS 第 37 号の設例 10 を対照表示している<sup>28</sup>。

表 3 基準本文の修正案（新旧対照表）

	作業草案	修正案
13	<p>政府または法に基づく訴訟手続もしくは仲裁手続が、進行しているか、保留されたか、または着手される可能性があるとき、報告主体に債務が存在するか、定かではない状況に陥る。具体的には、次の事項について、不確実性を有する。</p> <p>(a) 債務発生事象が発生したか、または</p> <p>(b) 法がいかに適用されるか</p>	<p>政府または法に基づく訴訟手続もしくは仲裁手続が、進行しているか、保留されたか、または着手される可能性があるとき、報告主体に債務が存在するか、定かではない状況に陥る。具体的には、次の事項について、不確実性を有する。</p> <p>(a) 債務発生事象が発生したか、または</p> <p>(b) 法がいかに適用されるか</p> <p><u>かかる不確実性は、裁判所による確定判決等、報告主体が債務を負うことを裏づける将来事象の発生によってのみ、解消される。</u></p>
14	<p>債務の存在について不確実性を有する場合には、入手可能なすべての証拠を勘案し、より説得的な証拠を重視したうえで、債務の存在を判断する。証拠の性質および範囲は、状況に依存する。証拠としては、例えば次のものが該当する。</p> <p>(a) 報告主体の同種の項目における過去の実績</p> <p>(b) 他の報告主体の同種の項目における実績</p> <p>(c) 原告からの申立内容</p> <p>(d) 申立てに関する調査報告</p> <p>(e) 専門家の見解</p> <p>(f) 報告期間以降に入手された報告期間の終了日における状況に関する追加的証拠</p> <p>なお、証拠は、これらに限定されない。他に証拠の源泉が存在すれば、経営者はそれに基づく証拠を勘案する必要がある。</p>	<p>債務の存在について不確実性を有する場合には、入手可能なすべての証拠を勘案し、より説得的な証拠を重視したうえで、債務の存在／<u>【債務が存在する蓋然性が高いか】</u>を判断する。証拠の性質および範囲は、状況に依存する。勘案すべき証拠には、報告期間以降に入手された報告期間の終了日における状況に関する追加的証拠を含む。</p>
15	<p>報告主体に対する訴訟手続の開始それ自体は、債務発生事象に該当しない。ただし、債務発生事象の発生を判断するための有力な証拠となりうる。</p>	<p>削除</p>
16	<p>入手可能な証拠を用いて債務が存在すると経営者が判断し、かつ、パラグラフ 7 において提示された他の認識要件を充足すれば、負債を認識する。入手可能な証拠に基づき、債務が存在しないと経営者が判断した場合には、負債を認識しない。その代わりに、パラグラフ 51</p>	<p>入手可能な証拠を用いて債務が存在する【<u>蓋然性が高い</u>】と経営者が判断し、かつ、パラグラフ 7 において提示された他の認識要件を充足すれば、負債を認識する。入手可能な証拠に基づき、債務が存在しない／<u>【債務が存在する蓋然性が高くない】</u>と経営者が判断した場合に</p>

<sup>28</sup> ちなみに、係争中の訴訟の設例（表 5）については、測定規定についても例示することが検討されていた（IASB 2010k, fn. 1）。

に基づき開示を行う。	は、負債を認識しない。その代わりに、パラグラフ 51 に基づき開示を行う。
------------	---------------------------------------

(IASB 2010k, pp. 2 and 3 をもとに筆者作成)

表 4 係争中の訴訟または潜在的な訴訟によって生じる負債に関する適用指針 (Appendix C) の文案

	文案
C20	報告期間の終了日以前に、罰金または害を被った主体に対する補償を定めた法に抵触する行為を行った場合、報告主体は、未払いの罰金または補償に関する現在の債務を負う。債務は、報告主体を被告とする訴訟手続の開始とは無関係に存在する。つまり、債務は、他の主体が報告主体の非違行為を知ったこと、または訴訟手続が開始されたことではなく、報告主体が非違行為を行ったことにより生じる。報告主体が非違行為を行ったことを示唆する事象として、例えば、次の事象が該当する。 (a) 報告主体を被告とする訴訟手続の開始 (b) 政府または規制機関による報告主体の行為に対する調査の兆候 (c) 報告主体が補償を請求される要因となる災害または事故の発生
C21	報告主体を被告とする訴訟手続またはそれに類する手続の開始は、それ単独で報告主体が現在の債務を負う証拠とはならない。申し立てられた事実の発生が定かではないか、または申し立てられた被害の原因事象が特定されていない場合、報告主体が債務を負うことについて争いがある。これに関する不確実性は、判決の確定といった、報告主体が債務を負うことを明確にする将来事象の発生によってのみ解消される。
C22	債務の存在が不確実な状況において、経営者は、入手可能な証拠に基づき、債務を負う【蓋然性が高い】か判断を行う。入手可能な証拠に照らして、次の状況にあると認められる場合、経営者は現在の債務が存在する【蓋然性が高い】と判断する。 (a) 訴訟の進行に伴い、裁判所が報告主体にとって不利な判決を言い渡す状況にある【蓋然性が高い】。 (b) 報告主体が、法廷外での解決を申し出る【蓋然性が高い】。
C23	経営者は、内外の法律専門家の助言および見解を参照したうえで、債務の存在を判断する。経営者および弁護人は、より説得的な証拠をより重視したうえで、入手可能なすべての証拠を勘案して債務の存在を判断する。入手可能な証拠としては、例えば、次のものが該当する。 (a) 訴訟内容についての調査報告 (b) 専門家の見解 (c) 原告側の主張 (d) 同様の訴訟における判例  なお、証拠は、これらに限定されない。他に証拠として採用に値するものがあれば、それらも勘案したうえで債務の存在を判断する。
C24	訴訟プロセスの初期段階において、債務の存在を判断するに十分な明確かつ詳細な証拠がないとき、経営者は、報告主体および他の主体における類似した訴訟といった、より一般的な情報を用いる。訴訟が進行するに伴い、より明確な証拠が入手可能となった場合、経営者の判断は変化しうる。報告主体は、経営者が最初に債務が存在する【蓋然性が高い】と判断した時点において、(信頼性をもって債務額を測定できることも要件として) 負債を認識する。また、事後的に債務が存在しないと判断するに至った場合には、負債の消滅を認識する。

(IASB 2010k, pp. 4 and 5 をもとに筆者作成)

表 5 設例 1 (係争中の訴訟) の文案

	文案	現行 IAS 第 37 号 設例 10
IE1	20X0 年、結婚式後に列席者 10 名が死亡した。死因は、報告主体が販売・提供した料理である可能性がある。その後、報告主体を被告とする損害請求訴訟が提起された。しかし、料理が有害であったことについて争いがある。	20X0 年、結婚式後に列席者 10 名が死亡した。死因は、報告主体が販売・提供した料理である可能性がある。その後、報告主体を被告とする損害請求訴訟が提起された。しかし、負債の存在について争いがある。20X0 年 12 月 31 日に終了する期間の財務諸表の承認日までに、
IE2	損害賠償の支払いに関する債務を生じさせる事象は、報告主体による有害な料理の提供である。報告主体が結婚式の列席者に有害な料理を提供して害を及ぼしたならば、報告主体には現在の債務が存在する。もっとも、報告主体が有害な料理を提供したか定かではなく、現在の債務が存在するか定かではない状況にある。	弁護人は、報告主体に法的責任がないとされる蓋然性が高いと助言している。しかし、20X1 年 12 月 31 日に終了する期間の財務諸表を作成する時点においては、弁護人は報告主体に法的責任があるとされる蓋然性が高いと助言している。
IE3	(20X0 年 12 月 31 日に終了する報告期間の財務諸表) 被告側の弁護人は、20X0 年度の財務諸表が承認される	20X0 年 12 月 31 日

	までに入手可能なすべての証拠を用いて、検証を行う。そして、弁護人は、証拠に基づき被告側が勝訴となる（裁判所が報告主体に法的責任があると断定できない）との見解を、報告主体に伝えた。経営者は、弁護人の見解に即して、現在の債務は存在しないと判断した。	(過去の債務発生事象の結果として生じる現在の債務) 財務諸表の承認時点において入手可能な証拠に基づき、過去の事象の結果として生じる現在の債務は存在しない。  (結論)
IE4	報告主体は、負債を認識しない。もともと、当該訴訟について、パラグラフ 51 に基づき情報を開示する。	引当金を認識しない。資源流出の蓋然性が乏しい場合を除き、パラグラフ 86 に基づき偶発負債として開示する。
IE5	(20X1 年 12 月 31 日に終了する報告期間の財務諸表) 20X1 年度に新たな証拠が入手可能となり、弁護人は、それに基づき、報告主体が敗訴となる（裁判所が報告主体に法的責任があると断定する）との見解を、報告主体に伝えた。	20X1 年 12 月 31 日  (過去の債務発生事象の結果として生じる現在の債務) 入手可能な証拠に基づき、現在の債務が存在する。
IE6	経営者は、弁護人の見解に即して、現在の債務が存在すると判断した。敗訴となった場合の賠償額に関する弁護人の見解に基づき、経営者は、認識要件（測定可能性要件）を充足するに十分な信頼性をもって債務額を見積もることができる。	(決済における経済的便益を意味する資源の流出) 蓋然性が高い。  (結論)
IE7	報告主体は、負債を認識する。	債務を決済するために要する額の最善の見積りによって、引当金を認識する。

(IASB 2010k, pp. 6 and 7 および IAS37, Example 10 をもとに筆者作成)

表 6 設例 2 (特許権侵害に対する申立て) の文案

	文案
IE8	複数の第三者が、個々に有する特許権を報告主体が侵害したと申し立て、補償を請求した。
IE9	報告主体は、専門家から事前に助言を求めた。それによれば、申立ての大部分については棄却できるものの、明確に棄却できないものもあるとのことである。そこで、報告主体は、さらに専門家から助言を求める必要があり、申立てを棄却するために要する費用は高額となることが予想される。なお、過去の同様の状況において、報告主体には第三者との和解を行った実績がある。
IE10	これら証拠に基づき、経営者は、和解を選択する【蓋然性が高い】申立てでもあると判断した。同様の申立てにおける和解の実績を有することから、経営者は、認識要件（測定可能性要件）を充足するに十分な信頼性をもって和解による支払額を見積もることができる。したがって、報告主体は、和解に関する負債を認識する。
IE11	なお、個々の申立ては、情報を統合して開示を行うに十分な類似性を有している。したがって、認識した負債は、単一種類の負債として取り扱い、開示する。

(IASB 2010k, p. 8 をもとに筆者作成)

## 8. 再検討②：蓋然性要件

蓋然性要件については、蓋然性要件の削除に対する反対意見を次の 6 つに細分したうえで、蓋然性要件を削除することを前提とした反駁が行われている (IASB 2010l, par. 13)。

- ① 蓋然性要件を充足しない負債を認識しても、投資者に目的適合性を有する情報を提供することにはならない (8.2.1)。
- ② 蓋然性要件を充足しない負債を認識することは、財務諸表作成者にとって過度の負担となる (8.2.2)。
- ③ 蓋然性要件は、債務の存在を判断するための複雑なプロセスを回避するための実用的なツールとなる (8.2.3)。
- ④ 無用な先入観を与えることとなる (8.2.4)。
- ⑤ 基準は、概念フレームワークと整合的であるべきである (8.2.5)。
- ⑥ 他の諸基準との整合性を担保する必要はない (8.2.6)。

## 8.1 目的適合性

提案された測定規定とも相俟って、蓋然性要件を削除すると、財務諸表が提供する情報の目的適合性が低下するという意見が多くみられた。回答者らは、資源流出の蓋然性が 50% 未満の負債については、開示によって情報提供するほうが有用であると考えている (IASB 2010I, par. 15)。

これについて、次のとおり反駁が可能である (IASB 2010I, par. 16)。

- ・認識は、開示によって代替できるものではない。
- ・資源流出の蓋然性が低くとも期待値に重要性が認められる負債は、報告主体の資産に対する投資者の請求権の価値を減少させる重要な要因となる。このような性質を有する負債が存在することの影響、さらには結果の予想が変化する影響を反映しない財務諸表は、投資者の意思決定に有用な情報を提供しない。
- ・蓋然性要件を削除する IASB の意図について反対意見を表明したコメントは、6 件 (すべて財務諸表作成者) にとどまっている。

## 8.2 財務諸表作成者の負担

蓋然性要件を削除すれば、将来に資源流出が生じるとは考えにくい負債についても識別して測定する必要が生じる。これは、投資者が情報提供によって獲得する便益を上回る負担を財務諸表作成者に強いるという意見がみられた (IASB 2010I, par. 17)。

これについて、次のとおり反駁が可能である (IASB 2010I, par. 18)。

- ・負債は、潜在的な重要性を有する場合にのみ認識し、期待値によって測定する必要がある。資源流出の蓋然性が低い (とくに蓋然性が乏しい (remote)) 負債の期待値には、重要性が認められない場合が多い。
- ・蓋然性要件を削除することによって、新たな負担が生じるわけではない。報告主体は、①リスクマネジメントの一環として、または②現行 IAS 第 37 号が認識または開示対象とする負債を識別するために、重要性を有するすべての負債を監視し評価する必要がある。

## 8.3 実用的なツールとしての側面

監査人を中心として、蓋然性要件は、訴訟によって生じる負債を識別する際の実用的なツールとなるとの意見がみられた。また、「スタッフペーパー」は、蓋然性要件を削除しても訴訟によって生じる負債の認識時点に影響は及ばないと結論づけている。そうであるならば、蓋然性要件を削除して多様性が生じるリスクを冒してまで、債務の存在を判断するために複雑な規定を用意し、財務諸表を作成する負担を強いることに合理的な根拠を見出せない (IASB 2010I, par. 19)。

これについて、次のとおり反駁が可能である (IASB 2010I, pars. 20 and 21)。

- ・債務の存在の判断に際して直面する困難については、適用指針によって対処する。適

用指針案は、債務の存在を判断するに際し、裁判所が報告主体にとって不利な判決を言い渡す状況にあるか判断することを求めている（表 4 のパラグラフ C22 案を参照）。

- ・遡及義務等、確実に存在する項目については、蓋然性要件を削除すれば、その認識時点に影響が生じる。

#### 8.4 先入観

次のとおり、蓋然性要件を削除することにより、訴訟における被告側の立場に先入観を与えるとの意見がみられた（IASB 2010I, par. 22）。

- ・原告側の請求に即して負債を認識すると、被告側が非を認めたとみなされる。
- ・未請求の状況において負債を認識することにより、実際に請求が行われるリスクを助長する。

これについて、次のとおり反駁が可能である（IASB 2010I, pars. 23 and 24）。

- ・追加指針案は、認識に際し、経営者の見解ではなく、裁判所が被告に不利な判決を言い渡すか、または報告主体が法廷外での解決を申し出る（蓋然性が高い）か判断することを求めている（表 4 のパラグラフ C22 案を参照）。
- ・潜在的な原告側は、開示情報によって負債の性質を把握できるから、未請求の状況において負債を認識することによって実際に請求が行われるリスクが助長されるわけではない。新規の IFRS においては、開示情報の充実が図られている。また、現行 IAS 第 37 号と同様、開示免除規定も用意されている。

#### 8.5 概念フレームワークとの整合性

蓋然性要件を削除することによって、新規の IFRS と概念フレームワークとの間に緊張関係が生じる。そこで、蓋然性要件の取扱いについては、概念フレームワークプロジェクトを完了した後に検討すべきであるとの意見がみられた。これについて、たしかに緊張関係が生じると認められるものの、概念フレームワークプロジェクトは長期にわたっており、その間に IASB は個々の基準を改訂してきた。そこで、他の基準との整合性を担保することを目的とした個々の基準の改訂は、公表から 20 年以上を経過した 1989 年概念フレームワークとの完全な整合性を担保することよりも優先されるべきである（IASB 2010I, pars. 25 and 26）。

#### 8.6 他の基準との整合性

適用対象となる取引が相違すれば、適用される規定も当然に相違しうから、他の基準との整合性を担保すべく蓋然性要件を削除する必要がないという意見がみられた。また、IAS 第 37 号と IFRS 第 3 号との整合性を担保する必要があるのであれば、むしろ、IFRS 第 3 号を修正することによって基準間の整合性を担保すべきという意見もみられた（IASB

2010l, par. 27)。

これについて、蓋然性要件の削除は、他の基準との整合性を達成するのではなく、IAS 第 37 号の適用対象となる負債に関する情報を改善することを主眼に置くことにより提案されたものである。そこで、蓋然性要件の削除について言及するに際し、他の基準との整合性を過度に強調しないよう留意する必要がある (IASB 2010l, pars. 28 and 29)。

## 8.7 スタッフレベルの結論

以上より、蓋然性要件の取扱いについて次の 2 点が提案された (IASB 2010l, pars. 30-33)。

- ・ IASB は、新規の IFRS において蓋然性要件を削除することを暫定的に再度確認する。
- ・ スタッフは、蓋然性要件を削除する論拠について、非公式に利害関係者に接触して説明し、フィードバックを得る。

### 補遺 1. 作業草案「負債」

補遺 1 は、IAS 第 37 号に代えて新規に IFRS を作成・公表することを前提とした「作業草案」を取り上げる<sup>29</sup>。なお、「作業草案」の測定規定の部分は、「2010 年草案」のそれと同一である。「2010 年草案」は、「作業草案」にはない「結論の根拠」や新たな設例案も提示している。また、その設例案に関するコメントもみられる (本文の 5.6.2 を参照)。そこで、第 6 項 (測定) および第 15 項 (代替的見解) においては、「2010 年草案」もあわせて参照することとする。

以下、「作業草案」の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表示する。

#### 1. 目的

IFRS 第 X 号「負債」は、他の基準 (IFRSs) の適用対象とならない負債に関する有用な情報を、報告主体が財務諸表利用者に提供することを担保することを目的とする (par. 1)。

#### 2. 関連する諸基準の失効

新規の IFRS の発効をもって、IAS 第 37 号、IFRIC 第 5 号「廃棄、原状回復、および環境修復基金から生じる持分に対する権利」、および IFRIC 第 6 号「特定の市場への参加によって生じる負債—電気・電子機器廃棄物」が失効する (par. 59)。IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復、およびそれらに類似する負債の変動」は、失効しない。

#### 3. 適用対象

新規の IFRS は、他の基準によって取扱いが規定されている項目と、未履行契約から生じる項目 («不利な契約」に該当する場合を除く) 以外のすべての負債を適用対象とする (par.

---

<sup>29</sup> 「作業草案」の公表に至る検討の詳細については、赤塚 (2017) を参照。

2)。つまり、新規の IFRS は、負債に関する基本的かつ包括的な基準となる<sup>30</sup>。

「作業草案」は、(当時の)「他の基準」<sup>31</sup>によって取扱いが規定されている項目として、次の諸項目を挙げている (par. 3)。

- (a) IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の適用対象となる株式報酬負債
- (b) IFRS 第 4 号「保険契約」の適用対象となる保険契約負債
- (c) IAS 第 11 号「工事契約」の適用対象となる契約によって生じる負債
- (d) IAS 第 12 号「法人所得税」の適用対象となる税金負債
- (e) IAS 第 17 号「リース」の適用対象となるファイナンスリース負債
- (f) IAS 第 18 号「収益」における収益の認識基準を適用することによって生じる負債
- (g) IAS 第 19 号「従業員給付」の適用対象となる従業員給付負債
- (h) IAS 第 20 号「政府補助金」における補助金の認識要件を適用することによって生じる負債
- (i) IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」の適用対象となる金融負債

また、適用対象となる具体的な項目として、次の諸項目が挙げられている。ただし、これらに限定されるわけではない (par. 4)。

- (a) 固定資産（工場設備）の廃棄債務
- (b) 環境修復債務
- (c) 報告主体に対する法または規制に基づく申立て（他の基準が適用対象とする資産または負債の認識および測定に影響を及ぼすものを除く）
- (d) 不利な契約のうち、他の基準が取扱いを明確にしていないもの。例えば、
  - (i) IAS 第 17 号の適用対象となるオペレーティングリース
  - (ii) IAS 第 18 号の適用対象となる契約
  - (iii) IAS 第 39 号の適用対象から除外されるローンコミットメント

ちなみに、後述するとおり、(a)、(b)、および (d) (i) は、適用例としても取り上げられている (pars. C10 and C12)。

#### 4. 定義

新規の IFRS は、負債に関する基本的かつ包括的な基準となるから、現行 IAS 第 37 号のように適用対象について固有の定義をもつ必要がない<sup>32</sup>。「作業草案」は、「負債」、「未履行契約」、および「不利な契約」の3つのみを定義している (Appendix A)。

<sup>30</sup> 偶発資産に関する規定は、すべて削除される。

<sup>31</sup> 周知のとおり、「作業草案」の公表後、IFRS 第 9 号「金融商品」(2018 年 1 月 1 日発効)、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(2018 年 1 月 1 日発効)、IFRS 第 16 号「リース」(2019 年 1 月 1 日発効)、IFRS 第 17 号「保険契約」(2022 年 1 月 1 日発効) が公表されている。

<sup>32</sup> 新規の IFRS の発効後も、「引当金」という科目名称を財務諸表において使用することは禁止されない (par. 6)。

「作業草案」は、「負債」について、「1989年概念フレームワーク」<sup>33</sup>による「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想されるもの」(IASB 1989, par. 49 (b))という定義を参照している(Appendix A)。

「未履行契約 (executory contract)」は、「当事者となる双方がそれぞれに負う債務を履行していないか、または部分的に同程度に履行した状況にある契約」をいう(Appendix A)。ちなみに、新規のIFRSにおいて、未履行契約は、正式に定義された用語となる。

「不利な契約 (onerous contract)」は、「契約に基づく債務の履行に際して不可避免的に生じる原価 (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」をいう(Appendix A)。

## 5. 認識

### 5.1 認識要件

「作業草案」は、負債の認識要件として、次の2要件を提示している。この2要件を充足すれば、負債を認識する(par. 7)。

- (a) 負債の定義を充足すること。
- (b) 信頼性<sup>34</sup>をもって負債を測定できること。

「作業草案」は、「2005年草案」と同様、(a) 負債の定義の充足と (b) 測定可能性の2要件を認識要件とし、蓋然性要件を削除している。

### 5.2 要件 (a) (負債の定義の充足)

#### 5.2.1 債務

##### 5.2.1.1 (現在の) 債務を負う要件

負債の本質的な特徴は、報告主体が債務を負うことにある。報告主体は、次の2要件を充足する場合に債務を負う(par. 9)。

- (a) 特定の手法によって履行すべき義務または責任 (duty or responsibility) を負うこと。
- (b) 履行によって便益を享受するかまたは不履行によって害を被るであろう他の主体に対して、義務または責任を負うこと。

商業的圧力によって、または事業活動を継続すべく、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 (economically compelled) 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できる。例えば、法に基づき、将来、特定の手法によって工場を操業

<sup>33</sup> 「作業草案」は2010年2月に公表され、「2010年概念フレームワーク」は2010年9月に公表されている。したがって、「作業草案」は、「1989年概念フレームワーク」を参照している。

<sup>34</sup> 信頼性は、「1989年概念フレームワーク」において識別された4つの主要な財務情報の質的特性のひとつである (IASB 1989, par. 24)。



するために排煙濾過装置を設置する必要があったとしても、事業内容を変更すれば設置を回避できるから、排煙濾過装置の設置にかかる債務は存在しない。つまり、特定の手法によって行動または履行するという経営者による意思決定または意図をもって、債務は生じない (par. 10)。

また、将来の行動をつうじて債務を回避できるのであれば、報告主体に「現在の」債務は存在しない。したがって、債務が「現在の」債務に該当するには、上記2要件に加えて、債務が将来事象と無関係に存在する（「無条件の債務 (unconditional obligation)」である）必要がある (par. 18)。

さらに、債務にはひろく社会一般に対するものもあり、必ずしも特定の相手方を識別する必要はない (par. 11)。

#### 5.2.1.2 法的債務と推定的債務

「作業草案」にいう「債務」は、法的に強制可能な債務のほか、推定的債務も含む。「作業草案」は、法的債務と推定的債務について、その定義と基準本文（判定指針を含む）を統合するかたちで規定している<sup>35</sup> (par. 12)。

「作業草案」は、法的債務について、「債務の多くは、契約、制定法その他の法の運用から生じ、法的に強制可能である。法システムは、報告主体が負うべき債務の存在と範囲を明確にする手がかりとなる。」としている。また、「作業草案」は、推定的債務について、法的強制力がない場合、債務の存在を判断するに際して特別な注意を要するとしうえて、次に示す3つの判定指針を提示している。

- (a) 報告主体が、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って、特定の責任を受け入れることを示唆していること。
- (b) 履行によって便益を享受するかまたは不履行によって害を被るであろう他の主体に対する責任を受け入れることを、報告主体が示唆していること。
- (c) それらの結果、報告主体が当該責任を履行すると合理的に信頼するに足りる妥当な期待を、他の主体に抱かせること。

#### 5.2.1.3 現在の債務の存在に関する不確実性

政府または法に基づく訴訟手続もしくは仲裁手続が、進行しているか、保留されたか、

---

<sup>35</sup> ちなみに、原文は次のとおりである。

Most obligations are legally enforceable: they arise from contracts, statutes or other operations of law. The legal system provides a mechanism that clarifies the existence and extent of the entity's obligations. In the absence of legal enforceability, particular care is required in identifying whether an entity has an obligation. An entity might have a constructive obligation, but only if:

- (a) by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated that it will accept specific responsibilities;
- (b) it has indicated its acceptance of those responsibilities to the parties that will benefit from their performance or suffer harm from their non-performance; and
- (c) as a result, the entity has created a valid expectation among those parties that they can reasonably rely on it to discharge its responsibilities

または着手される可能性があるとき、報告主体に債務が存在するか、つまり、①債務発生事象が発生したか（報告主体が非違行為を行ったか）定かではないか、または②法がいかに適用されるか（報告主体の行為によって罰金または賠償の支払いに関する債務が生じるか）定かではない状況に陥る（par. 13）。なお、「作業草案」は、債務の存在に不確実性が生じる状況について、稀ではないことを前提としている。

債務の存在について不確実性を有する場合には、入手可能なすべての証拠を勘案し、より説得的な証拠を重視したうえで、債務の存在を判断する（par. 14）。「作業草案」は、現行 IAS 第 37 号にある蓋然的判断指針（more likely than not）を削除し、それに代えて、債務の存在の判断に際して参照すべき指標を提示している。具体的には、次のとおりである。なお、「作業草案」は、指標を網羅しているわけではない（par. 14）。

- (a) 報告主体の同種の項目における過去の実績
- (b) 他の報告主体の同種の項目における実績
- (c) 原告からの申立内容
- (d) 申立てに関する調査報告
- (e) 専門家の見解
- (f) 報告期間以降に入手された報告期間の終了日における状況に関する追加的証拠

入手可能な証拠を用いて債務が存在すると経営者が判断し、かつ、測定可能性要件を充足すれば、負債を認識する。債務が存在すると判断されなかった場合には、負債を認識せず、パラグラフ 51 に基づき開示を行う（par. 16）。

#### 5.2.1.4 訴訟における債務発生事象の解釈

報告主体に対する訴訟手続の開始それ自体は、債務発生事象に該当しない。ただし、債務発生事象の発生を判断するための有力な証拠となりうる（par. 15）。

### 5.2.2 現在の債務

#### 5.2.2.1 負債とビジネスリスクの区別

「作業草案」は、「負債の定義は、報告主体が過去の事象によって生じる現在の債務を有することを求めている。現在の債務の存在は、負債とビジネスリスク（business risk）を区別する。」（par. 17）としている。つまり、負債は現在の債務である一方、ビジネスリスクは現在の債務ではない<sup>36</sup>。このように、負債とビジネスリスクは、現在の債務の有無によって区別できる。

#### 5.2.2.2 待機債務

「作業草案」には、待機債務（stand ready obligation）の考え方が反映されている。報告主

---

<sup>36</sup> したがって、ビジネスリスクは、負債の定義を充足しない。

体は、その発生を回避することができない将来事象が発生すれば何らかの行動を採ることを待機するという現在の債務を負う (par. 19)。つまり、待機債務は、現在の債務であり、ビジネスリスクではない。また、現在の債務は、将来事象とは無関係に存在する無条件の債務である (par. 18)。したがって、現在の債務である待機債務と将来事象の発生によって新たに生じる債務は、峻別する必要がある (par. 19)。

「作業草案」は、待機債務の例として、他の主体が負う環境修復債務を新たに挙げている<sup>37</sup>。具体的には、他の主体が環境修復を履行しない場合に、他の主体に代わり修復するという債務を負う場合、報告主体の債務は将来事象（他の主体の不履行）に依存して条件付となるから、報告主体に修復にかかる現在の債務は存在しない。その一方で、報告主体は、他の主体が修復を履行しない場合に修復を行うことを待機するという現在の債務を負う (par. 19)。

また、「作業草案」は、待機債務の測定に生じうる結果とその確率を反映する場合、入手可能な証拠に基づき、不利な結果（環境修復の例においては他の主体による修復の不履行）となる蓋然性が低く、負債として重要性が認められない場合があるとしている (par. 19)。これは、蓋然性要件を削除することによって新たに認識対象となる項目が、重要性を根拠として認識が棄却されうることを意味する。

### 5.2.2.3 新法の制定

新法が提案された場合、当該法の運用に伴い生じる債務は、当該法が事実上成立した段階において現在の債務となる。また、法は、残された立法手続によって法案が変更される余地がないと認められる段階をもって、事実上成立する。法が成立する過程は、法域によって異なる。そこで、法が事実上成立したことについての解釈は、一様ではない。なかには、実際に成立するまで、法が事実上成立したと認められない状況も存在する (par. 20)。

### 5.2.2.4 資源流出の結果に対する予想

「作業草案」は、「1989年概念フレームワーク」による負債の定義に関する解釈を提示している。負債の定義には、「決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想される (expected)」(IASB 1989, par. 49 (b)) という文言がある。かかる文言は、定義の充足を判定するに際し、資源流出について一定水準の確実性を求めるものではない。蓋然性が低くとも、資源が流出する結果をもたらす能力を有する現在の債務は、負債の定義を充足する (par. 22)。

## 5.3 要件 (b) (測定可能性要件)

---

<sup>37</sup> 「2005年草案」は、訴訟と製品保証を例に挙げている。しかし、訴訟については債務発生事象の解釈変更により、製品保証は収益認識基準の適用対象となったことから、新規の IFRS において用いることができなくなった。

新規の IFRS の適用対象となる多くの負債は、結果について不確実性を有する。そこで、見積りを用いて測定を行う必要がある。見積りの使用は財務諸表の作成にとって不可欠であり、見積りを使用することがただちに信頼性を損なうことにはならない。また、極めて稀な状況を除き、起こりうる結果を識別して測定額を算定することができる (par. 23)。つまり、「作業草案」は、現行 IAS 第 37 号と同様、測定可能性要件を充足しない状況が極めて稀であることを前提としている。

なお、測定可能性要件を充足しないという極めて稀な場合には、負債を認識せず、パラグラフ 50 に基づき開示を行う (10.3.1 を参照)。また、その後状況が変化し、測定可能性要件を充足するようになれば、その時点において負債を (当初) 認識する (par. 24)。

#### 5.4 消滅の認識

債務が履行されたとき、取り消されたとき、移転されたとき、または期限を満了したとき、負債の消滅を認識 (derecognise) する (par. 43)。

#### 5.5 借方項目

負債の認識 (または認識済みの負債の測定額の変動) に伴う借方側の処理 (費用計上または関連資産の原価算入) については、他の基準 (端的にいえば、IAS 第 16 号「有形固定資産」) に委ねる (par. 5)。

### 6. 測定

#### 6.1 当初測定

「作業草案」は、負債を「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 (the amount that it would rationally pay at the end of the reporting period to be relieved of the present obligation)」によって測定することとしている (par. 36A)。あわせて、「作業草案」は、価値最大化行動を前提として、「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」を、次の 3 つの額のうち最も小さい額として決定するという、測定原則の適用指針を提示している (par. 36B)。

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

(b) および (c) は、相手方または第三者の要求額に、取消または移転に伴う諸費用を加えた価格である (par. 36D)。なお、債務を取り消すかまたは第三者に移転することが不可能な場合や、債務を移転することが可能であっても第三者が不確実性に対する法外な対価 (プレミアム) を要求する場合がある。これらの場合、つまり、より合理的に債務を取り消すかまたは第三者に移転できる証拠がなければ、(b) および (c) を算定する必要はなく、履

行を前提とする (a) を用いる (par. 36C ; IASB 2010a, par. BC11)。

ちなみに、債務を取り消すかまたは第三者に移転することがより合理的な状況にあれば、報告主体はすでにそのように行動し、報告期間の終了日に債務は存在しないはずである。したがって、報告期間の終了日に債務が存在するという事は、事実上、(a)「債務を履行するために要する資源の現在価値」を用いるべきことを示唆している (IASB 2010a, par. BC11)。

なお、文言はまったく異なるものの、「作業草案」が提示する測定原則とその適用指針は、現行 IAS 第 37 号が提示する測定原則<sup>38</sup>を変更するのではなく、あくまでも明確化したものと位置づけられる (IASB 2010a, par. BC10)。

## 6.2 事後測定

負債の簿価は、每期見直しを行い、各報告期間の終了日における「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」となるよう修正する (par. 36E)。また、時の経過に伴う負債の変動額は、借方側において、借入費用として認識する (par. 36F)。

## 6.3 「債務を履行するために要する資源の現在価値」の算定に関する適用指針

「作業草案」は、「債務を履行するために要する資源の現在価値」の算定に関する適用指針を提示している (Appendix B)。「債務を履行するために要する資源の現在価値」は、次の2つの要素から構成される (par. B1)。

- (a) 資源の流出に関する予想および貨幣の時間的価値 (6.3.1)
- (b) リスク (資源流出の実際発生額と予想額が乖離するリスク) (6.3.2)

### 6.3.1 資源の流出に関する予想および貨幣の時間的価値

#### 6.3.1.1 期待現在価値法

債務を履行するために要する資源の金額または時期について不確実性を有する場合、「期待現在価値法 (expected present value technique)」を適用することにより、測定額に不確実性を反映する (pars. B2 and B3 ; IASB 2010a, par. BC12)。「作業草案」は、単一の債務も含めて一律に期待現在価値法を適用することを想定している<sup>39</sup>。

<sup>38</sup> 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」によって測定するという「測定原則」を提示している (IAS 37, par. 36)。また、「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)」とは、「報告期間の終了日において、債務を決済するかまたは第三者に移転するために要する合理的な支払額」をいう (IAS 37, par. 37)。

<sup>39</sup> 「2010 年草案」は、次のとおり、反対意見を棄却する文案 (「結論の根拠」) を提示している (IASB 2010a, pars. BC13-BC18)。

1. 最頻値と比べて期待値は目的適合性の点で劣るという意見について
  - ・ 投資者その他の資金提供者は、債務が報告主体の資源に対する自身の持分に及ぼす影響を評価する必要がある。投資者は、債務を有する報告主体に対して、自ら進んで資金を提供するわけではない。適正な資金提供額を算定するに際し、投資者は最も生起しうる結果のみならず、生起しうるすべての結

期待現在価値は、生起しうる結果に基づく資源流出額の現在価値を確率加重平均したものを行い、次の手順によって算定する (par. B3)。

- (a) 生起しうる (複数の) 結果を識別する。
- (b) 識別した結果から生じる資源流出の金額および時期について、バイアスのない見積りを行う。

---

果を勘案するはずである。

- ・経営者は、資金提供者よりも、負債が有する不確実性に関してより多くの情報を有する。資金提供者は、経営者による債務の定量化額を知ることによる便益を享受する。
2. 最頻値と比べて期待値は信頼性の点で劣るという意見について
    - ・信頼性の高さは、見積額と実際発生額が近似する程度に依存すると解されることがある。しかし、ある時点における見積額と将来における実際発生額が相違することは、見積りに誤りがあったことを意味するわけではない。測定目的は、将来における資源流出額を予測することではなく、報告期間の終了日における債務額を測定し、当該時点における不確実性を描写することにある。
    - ・IAS 第 37 号の適用対象となる負債の多くが不確実性を有しており、見積り誤りは不可避免的に生じる。しかし、期待値による見積りは、必ずしも最頻値による見積りと比べて信頼性の点で劣るわけではない。資源流出の金額や時期等、算定に用いる主要なインプットは同一である。また、生起しうる複数の結果を勘案した測定額は、最も生起しうる結果を基礎とした測定額よりも、見積り誤りの影響は小さくなる。
    - ・判例がない訴訟がそうであるように、不確実性が高く、信頼性を有する期待値を算定できないという極めて稀な状況 (このとき、信頼性を有する最頻値もおそらく算定できない) が起こりうる。このとき、信頼性を有する測定が可能となる時点まで、認識を遅延すればよいだけである。
  3. 期待値の算定プロセスが財務諸表作成者にとって過度の負担となり、コストベネフィットの制約に抵触するという意見について

「債務から解放されるために要する合理的な支払額」を測定するために要するインプットは、事業活動の意思決定に用いるものと同一と考えられる。例えば、訴訟を提起された場合、経営者は、法廷外での解決 (支払額の提示を含む) についての意思決定を行うべく、生起しうる結果とその確率に関する証拠を収集する必要がある。また、設備投資を行う場合、経営者は、投資意思決定に際し、将来における設備の廃棄および解体に伴い生じる費用額の不確実性を勘案する必要がある。
  4. 訴訟のケースにおいて、被告側に不利な情報が開示されるおそれがあるという意見について
    - ・期待値による見積りは、最も生起しうる結果を基礎とする最頻値による見積りと比べて、直接的な情報を提供するものではない。また、負債の種類ごとに合計額を開示すればよく、個々のケースについて開示は求められていない。
    - ・秘匿特権の喪失リスクは、期待値と最頻値のいずれを用いても存在する。しかも、ディスカバリによって期待値の算定に関する意見を提供することによる不利益と最頻値の算定に関する意見を提供することによる不利益の程度に重要な差異はない。
  5. 米国基準 (ASC450-20 「偶発損失」) との新たな差異が生じ、コンバージェンスの趣旨に反するという意見について
    - ・蓋然性要件を明示する米国基準における負債 (より厳密には偶発損失) の認識要件の水準は相対的に高く、訴訟によって生じる負債はほとんど認識要件を充足しない。また、米国法曹協会 (ABA) は、弁護対象が勝訴となる蓋然性が乏しい (slight) と判断される場合にのみ、不利な結果が生じる (敗訴となる) 蓋然性が高いと判断するよう推奨している (ABA 2003, p. 8)。したがって、実務上、測定規定の相違が認識結果に影響を及ぼすことはほとんどないといえる。
    - ・米国基準を適用しても、必ずしも最頻値による測定が行われるわけではない。米国基準は、幅のある見積りのなかで次善の見積りがなければ、そのなかに含まれる最小額を測定額とするよう規定している (ASC450-20-30-1)。
    - ・ASC410-20 「資産除去債務」は、資産除去債務を公正価値によって当初測定し、公正価値の見積技法として期待現在価値法を唯一適切な手法としている。したがって、新規の IFRS が最頻値による測定を規定すると、資産除去債務の会計処理について差異が拡大することとなる。

(c) (b) の現在価値を算定する。

(d) 個々の結果の生起確率について、バイアスのない見積りを行う。

将来の資源流出の金額、時期、および生起確率の見積りは、同様の取引の実績や外部の独立した専門家の助言に基づき、経営者の判断によって決定する (par. B11)。

なお、(a) について、「作業草案」は、簡略化を容認している。具体的には、証拠を有する広範なデータを入手し、生起しうる多様な結果を識別できたとしても、必ずしも複雑なモデルや技法を駆使してすべての結果を反映した確率分布を作成する必要はない。他方、入手可能な結果に限られていても、それに基づく合理的な見積りは可能である (par. B4)。

また、(a) および (b) については、入手可能なすべての証拠を用いて行い、より説得的な証拠をより重視する。その際、報告期間の終了日以降に入手された追加情報（当該期間の終了日に存在する債務に関するものに限る）を用いてよい (par. B11)。

(b) および (c) の詳細は、以下において言及するとおりである。

### 6.3.1.2 資源流出額の見積り

#### 6.3.1.2.1 一般原則

債務の履行に要する資源流出額の見積りは、①目的適合性を有する将来の流出額、流出時期、および結果の蓋然性に関するすべての情報を、バイアスを免れた手法によって反映し、かつ、②入手可能であれば観察可能な市場価格と整合的であることが求められる (par. B5)。

②は、市場に基づく情報を優先して使用することを指示するものである。

#### 6.3.1.2.2 目的適合性を有する将来の資源流出額

「目的適合性を有する将来の資源流出額」とは、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影響を及ぼすものであり (par. B6)、税引前の額である (par. B10)。目的適合性を有する将来の資源流出額は、債務を履行する方法に応じて異なる。

##### 6.3.1.2.2.1 相手方に支払いを行うことによって履行する債務

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」は、次の要素を反映する (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、「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の測定額に法的費用を含めることを明示している。

### 6.3.1.2.2.2 用役を提供することによって履行する債務

将来における工場の除却といった、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」をめぐることは、次の2つの見解が存在する (IASB 2010a, par. BC19)。

見解 A：用役の提供を引き受けることによって発生することが予想される原価

見解 B：用役の価値、つまり、自身に代わり用役を提供することを引き受ける請負業者に対する合理的な支払額

見解 A を支持する論拠 (=見解 B を支持しない論拠) と見解 B を支持する論拠 (=見解 A を支持しない論拠) は、それぞれ次のとおり整理することができる。

表補 1.1 2つの見解の整理

見解 A を支持する論拠	見解 B を支持する論拠
<p>(a) 用役を提供することによって履行する債務について、実際に対価を受け取ることはしない。したがって、利益額を加算し、債務を履行した時点においてそれを認識することは、不適切である。</p> <p>(b) 投資者は、将来キャッシュフローの実際発生額に関する情報を求めている。</p> <p>(c) 市場が存在しない場合、報告主体は、将来に要する原価の見積りに利益額を加算することによって請負価格を算定する必要がある。利益額は、定義することが困難であり、主観的であり、さらには操作の余地があり、信頼性が担保されない。</p> <p>(d) 現行実務の多様性に対処するのであれば、市場価格の算定手法を明確にするのではなく、他の多くの基準がそうしているように、測定額に含めるべき原価の範囲を明確にすればよい。</p> <p>(e) 請負価格の算定について、自身で債務の全部を履行する意思を有する場合であっても、外注価格を入手する必要がある、実用的ではない。</p>	<p>(a) 多くの種類の用役に関する市場が存在するから、多くの状況において、観察可能な市場を参照することにより、用役の価値を算定することができる。したがって、原価および利益に関する自己の見積りを使用する必要はない。また、市場価格を参照することにより、測定額の主観性が低減される。さらに、債務を履行する手段を問わず、同種の負債を同額で測定することができ、比較可能性に資する。</p> <p>(b) 原価を基礎とした測定とは異なり、価格を基礎とした測定は、取引が成立する価格という明確な測定目的を有するから、測定額に反映すべき原価に関する規定を策定する必要がない。</p> <p>(c) 個々の債務について請負価格を入手する必要がなく、請負業者の選定に関する合理的な意思決定に際し入手した請負価格と同等の標準価格を参照すれば足りる。請負価格を基礎とした見積りは、原価の累積額と間接費の配賦額を基礎とした見積りと比べて、算定および検証が容易である。</p> <p>(d) 測定原則との整合性を重視すれば、債務の履行によって犠牲となる資源の価値を反映すべきである。</p> <p>(e) 原価を基礎として測定すると、債務の履行に要する活動を行っても収益が認識されない。しかし、すべての事業活動が、収益を創出し、かつ、資本提供者に対する価値を創出するために必要である。例えば、石油を産出して販売するという事業を営むためには、石油リグを建設し、操業し、解体する活動が不可欠であり、報告主体が創出する価値を一連の活動に按分する必要がある。</p>

(IASB 2010a, pars. BC20 and BC21 をもとに筆者作成)

2つの見解について、見解 B を支持する論拠の (d) にあるとおり、とくに「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」という測定原則との整合性に注目すれば、債務の履行によって犠牲となる資源の価値を反映すべきである。したがって、「作業草案」は、見解 B を採ることとした (IASB 2010a, pars. BC21 and BC22)。

なお、具体的な取扱いは、次のとおり、市場の有無に応じて異なる (par. B8)。

(a) 市場が存在する場合、請負業者が自身に代わり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。

(b) 市場が存在しない場合、自身が他の主体に代わり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。当該価格は、他の主体に代わり用役を提供することにより生じると予想される原価に利益額を加算する。

#### 6.3.1.2.2.3 不利な契約に関する例外

用役を提供することによって履行する債務について、見解 B を採ると、IAS 第 18 号または IFRS 第 4 号の適用対象となる取引によって生じる一部の不利な契約について<sup>40</sup>、用役の「原価」ではなく、請負「価格」を参照して測定することとなる (IASB 2010a, par. BC23)。

「作業草案」は、収益認識および保険契約プロジェクトが進行中であり、度重なる実務の変更 (の可能性) を回避することを目的として、IAS 第 18 号または IFRS 第 4 号の適用対象となる取引によって生じる不利な契約に関する資源流出について、契約を基礎とした債務の履行に要する「原価」の予想額とするという暫定的な例外規定を設けた (par. B9 ; IASB 2010a, par. BC27)。そして、収益認識および保険契約に関する新基準が公表されれば、その要否を再検討することとした (IASB 2010a, par. BC27)。

#### 6.3.1.2.3 将来事象

現在の債務を履行するために要する資源の流出に影響を及ぼす将来事象は、測定額に反映する。例えば、過去の経験によって、敷地の浄化に要する請負価格が将来の技術革新によって減少することが期待されれば、新技術が適用可能であることを前提とした結果を識別する。そして、新技術に関する証拠に基づき、新技術が将来の価格と結果の蓋然性に及ぼす影響を見積もる (par. B12)。なお、期待値による測定を前提とする「作業草案」は、将来事象の反映に際し「十分な客観的証拠」の存在を問わない<sup>41</sup> (IASB 2010a, par. BC28)。

また、測定額に反映すべき将来事象は、現在の債務の性質を変化させないものに限られる。将来における法改正は、現在の債務の性質を変化させるかまたは新たな債務を生じさせることとなるから、測定額に反映してはならない (par. B13 ; IASB 2010a, par. BC29)。

#### 6.3.1.3 現在価値

次の要素を反映した利子率によって割り引くことにより、資源流出の見積額 (期待値) の現在価値を算定する (par. B14)。

- (a) 貨幣の時間的価値に関する現在の市場の評価
- (b) 負債に固有のリスク (利子率に調整する場合)

<sup>40</sup> 影響を受けるのは、次の 3 つの要件のすべてを充足する不利な契約である (IASB 2010a, par. BC24)。

- (a) 現行 IAS 第 37 号の適用対象となる契約であること。
- (b) 現金の支払いではなく、財または用役を提供する契約であること。
- (c) 財務諸表において未認識の財または用役を提供する契約であること。

IAS 第 18 号または IFRS 第 4 号の適用対象となる取引によって生じる一部の不利な契約は、この 3 要件を充足する (IASB 2010a, par. BC25)。

<sup>41</sup> IAS 第 37 号は、発生に関する「十分な客観的証拠」が存在することを条件として、債務の決済に要する支払額に影響を及ぼしうる将来事象を測定額に反映することとしている (IAS 37, par. 48)。

なお、(b) を資源流出の見積額に調整する場合には、二重計算となるから、利率に調整してはならない (par. B17)。

### 6.3.2 リスク（実際発生額と予想額が乖離するリスク）

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 (par. B15)。「作業草案」は、リスク調整の具体的な手法として、次の3つを挙げている (par. B16)。

- (a) 将来の資源流出の見積額に調整する。
- (b) 将来の資源流出額の現在価値を算定する際に用いる利率に調整する。
- (c) 将来の資源流出額の期待現在価値に調整する。

3つの手法のうちいずれが最適となるかは、リスクの性質および資源流出額の流列に応じて異なる。なお、(b) を採れば、リスク調整済みの利率は、リスクフリー利率<sup>42</sup>よりも低くなる (par. B16)。もちろん、リスクを二重に調整してはならない (par. B17)。

「作業草案」は、期待現在価値法の適用を前提として、必ずしも十分ではないが、リスク調整の目的（不確実性を受忍するための価格の反映）と手法をより明確にしている。しかし、不履行リスクの取扱いについては、明確にしていない。

### 6.3.3 事後測定

見積りは、報告期間の終了日における状況を忠実に表現することに加えて、報告期間中の状況の変化をも忠実に表現するものでなければならない (par. B19)。「債務を履行するために要する資源の現在価値」の事後測定においては、次の諸要素の変動を反映する (par. B18)。

- (a) 資源の流出に関する予想
- (b) 貨幣の時間的価値に関する市場の評価
- (c) 資源流出の実際発生額と予想額が乖離するリスク

(a) は、特定の結果に関する流出額の見積り、流出時期、および結果の蓋然性の変動によって生じる (par. B18)。また、(b) は、事後測定に最新の利率を用いることを指示するものと解してよい。

## 6.4 設例案

「2010年草案」は、資産の廃棄債務の測定に関する設例案を新たに提示している（「作業草案」は提示していない）。具体的には、次のとおりである。

---

<sup>42</sup> 期待現在価値法の適用に際しては、リスクフリー利率を用いる。

表補 1.2 設例案

(条件)					
石油会社は、石油リグを所有して操業を行っている。現行環境法は、石油リグの所有者に対し、耐用年数到来時点における解体撤去を義務づけている。石油リグの所有者である石油会社は、解体撤去にかかる債務を取り消すかまたは第三者に移転することはできない。もっとも、市場には、石油リグの解体撤去を請け負う会社が存在する。請負会社は、現行環境法に準拠した石油リグの解体撤去の請負に際し、現時点で CU125,000 を請求する。石油リグの残存耐用年数は、10年～15年である。リスクフリー利子率は、10年：6%、15年：5.5%である。					
(測定基礎)					
石油会社は、債務を取り消すかまたは第三者に移転することはできないから、取消または移転に伴う支払額を算定する必要はない。つまり、石油会社は、「債務を履行するために要する資源の現在価値」によって負債を測定する。測定に際しては、期待現在価値法を適用する。					
(資源流出額)					
目的適的な資源流出額は、耐用年数到来時点において石油リグを解体撤去するに際し、請負会社が請求する額の見積額である。石油会社は、現時点において石油リグを解体撤去とした場合における請負会社の請求額 CU125,000 と、将来の価格上昇を勘案して、見積額を算定する。将来における価格上昇の見積りは、市場の発展および技術革新を勘案して行う。石油会社は、実績、市場データ、技術に関する情報、および同様のケースにおける証拠に基づき、市場の発展および技術革新が生じる蓋然性を見積もる。将来価格の見積りは、現行法を基礎とし、将来、現行法が報告主体にとって不利となるかたちで改正される可能性は勘案しない。石油会社は、起こりうる結果の合理的な見積りとして、6つの結果を識別した。石油会社は、6つの結果にかかる資源流出の見積りを、現在価値に割り引く。					
	結果	耐用年数	資源流出（請負会社の請求額）の見積り	割引率	資源流出の現在価値
	1	10年	CU200,000	6%	CU111,679
	2	10年	CU225,000	6%	CU125,639
	3	10年	CU275,000	6%	CU153,559
	4	15年	CU230,000	5.5%	CU103,025
	5	15年	CU260,000	5.5%	CU116,463
	6	15年	CU340,000	5.5%	CU152,297
(資源流出額の期待現在価値)					
個々の結果について生起確率を見積もり、6つの結果を加重平均する。それが、資源流出額の期待現在価値となる。					
	結果	生起確率	資源流出の現在価値	加重平均現在価値	
	1	5%	CU111,679	CU5,584	
	2	25%	CU125,639	CU31,410	
	3	20%	CU153,559	CU30,712	
	4	5%	CU103,025	CU5,151	
	5	25%	CU116,463	CU29,116	
	6	20%	CU152,297	CU30,459	
			資源流出の期待現在価値	CU132,432	
(リスク調整)					
請負会社が石油リグの解体撤去に際し請求する CU125,000 には、現時点において石油リグを解体撤去とした場合における費用額の不確実性に対するリスクしか反映されていない。つまり、①現時点から耐用年数到来時点までに生じる価格変動と、②実際に耐用年数が到来する時点に関する不確実性は、反映されていない。これについて、石油会社が当該リスクから解放されるために要する合理的な追加支払額として、期待現在価値の5%を見積もったとすれば、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は、次のとおり算定する。					
資源流出の期待現在価値 CU132,432 + リスク調整 (5%) CU6,622					
= 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 CU139,054					

(IASB 2010a, [Draft] Illustrative example をもとに筆者作成)

なお、「作業草案」は、当該設例を「2005年草案」の設例 17（廃棄債務の測定）と置き換えることを提案している（Appendix D）（表補 1.3 を参照）。

## 7. 補填に対する権利

保険契約、補償約款、または廃棄・原状回復・環境修復基金への拠出<sup>43</sup>により、負債の決済に要する資源の一部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<sup>44</sup>、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 (pars. 37 and 38)。

「作業草案」における認識対象は、補填に対する権利 (reimbursement right) である。また、補填に対する権利の認識要件は、測定可能性要件のみとなっている<sup>45</sup>。

補填に対する権利は、関連する負債の測定に用いる前提と整合的な前提を用いて測定する (par. 39)。なお、補填に対する権利の測定額について、上限はない<sup>46</sup>。

補填は第三者から受け取るものであり、(負債と相殺すべき) 法的に強制可能な権利は存在しない。したがって、補填に対する権利は、財政状態計算書において、関連する負債と相殺することなく、独立項目として表示する (pars. 40 and 41)。また、第三者が支払不能に陥った場合に債務の決済を法的に強制されない場合、報告主体に負債は存在しない。したがって、第三者の支払可能性については、負債の測定額に反映しない (par. 41)。

さらに、包括利益計算書においては、負債に関連する費用額と資産たる補填に関する権利から生じる収益額を相殺し、純額表示してもよい (par. 42)。

## 8. 将来の営業損失・リストラクチャリング費用・不利な契約

「作業草案」は、現行 IAS 第 37 号と同様、適用例として、将来の営業損失、リストラクチャリング費用、および不利な契約の 3 つを挙げている。なお、適用例は、基準本文から適用指針 (Appendix C) に移動される。

### 8.1 将来の営業損失

将来の営業損失については、過去の事象の結果として生じる現在の債務が存在しないから、負債の定義を充足しない。したがって、将来の営業損失に関する負債を認識してはならない (par. C1)。

なお、将来に営業損失が発生することが見込まれるということは、事業の用に供する資産に減損の兆候がみられるか、または「不利な契約」に該当する契約が存在することを示唆している。そこで、前者については、IAS 第 36 号「資産の減損」に基づき減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を計上する。また、後者について、不利な契約に該当する場合、不利な契約として処理を行い、必要に応じて負債を認識する (par. C2)。

### 8.2 リストラクチャリング費用

<sup>43</sup> 新規の IFRS は IFRIC 第 5 号を統合するため、「廃棄・原状回復・環境修復基金への拠出」が追加されている。

<sup>44</sup> 第三者は、報告主体に生じた支出額を補填するか、または報告主体が負う負債を直接決済する (par. 38)。

<sup>45</sup> 現行 IAS 第 37 号は、債務を決済すればほぼ確実に (virtually certain) 補填を受けることができることを認識要件としている (IAS 37, par. 53)。

<sup>46</sup> 現行 IAS 第 37 号は、補填の認識額は引当金の認識額を超過してはならないとしている (IAS 37, par. 53)。

### 8.2.1 定義

「作業草案」は、リストラクチャリングを定義していないが、リストラクチャリングの例として、次に示すとおり現行 IAS 第 37 号と同じ 4 つの事象を挙げている (par. C3)。

- (a) 一連の事業の売却または廃止
- (b) 事業拠点の廃止または再配置
- (c) 管理者階層のスリム化等、経営構造の変革
- (d) 事業の特性および領域に重要な変化を及ぼすような根本的な組織再編

### 8.2.2 認識および測定

報告主体は、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。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、現在の債務が生じることはない。また、計画を変更したり撤回したりすることによって回避する余地があることから、リストラクチャリング計画の通達や着手をもって現在の債務が生じることはない (par. C4)。

以上の基本的な考え方にに基づき、リストラクチャリング費用にかかる負債は、リストラクチャリングとは独立して（無関係に）生じたものとして、次のとおり認識する (par. C5)。

- (a) リストラクチャリングに伴う雇用契約の終結にかかる給付は、IAS 第 19 号に即して処理を行う。
- (b) 残存契約期間に不可避免的に生じる原価が契約に基づき残存契約期間に獲得することが予想される経済的便益を超過する場合、および契約終結費用については、不利な契約の規定に即して処理を行う。
- (c) 従業員の雇用維持または雇用を維持した従業員の再配置、設備の統合または除却、新規システムおよび流通網への投資といったリストラクチャリングにかかるその他の費用は、それらにかかる負債が生じた時点において個々に認識する。なお、負債が生じるのは、通常、（リストラクチャリングに関して）財または用役の提供を受けた時点である。

### 8.2.3 リストラクチャリングの開示

リストラクチャリングについては、リストラクチャリングによって生じる現在および将来の費用を識別するための情報を開示する (par. 52)。具体的には、リストラクチャリングの活動別に、次の諸事項を開示する (par. 53)。

- (a) リストラクチャリングに至る事実および状況ないし完了予定日を含む、リストラクチャリングについての説明
- (b) 報告セグメントごとに、リストラクチャリングによって発生すると予想される費用の総額、当期の費用発生額、当期までに発生した費用の累計額
- (c) 経済的便益の流出が生じると予想される時期

リストラクチャリングに関する開示は、リストラクチャリングの計画に着手するかまたは利害関係者に計画の要諦を通達した期間から、リストラクチャリングが完了する期間に至るまで行う (par. 54)。

報告期間の終了日以降、計画に着手したかまたは利害関係者に計画の要諦を通達した場合、IAS 第 10 号「後発事象」に基づく開示を行う (par. C6)。

### 8.3 不利な契約

不利な契約とは、「契約に基づく債務の履行に際して不可避免的に生じる原価が、契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益を超過する契約」をいう (Appendix A)。

未履行の状況であるにもかかわらず、当事者に債権・債務が生じる契約について、契約に基づき債務を履行するために不可避免的に生じる原価が、契約に基づき獲得することが期待できる経済的便益を超過する場合、当該契約は「不利な契約」に該当する<sup>47</sup>。契約が不利な契約に該当する場合、負債を認識する (par. C7)。また、不利な契約に関連する資産に減損が生じている場合には、IAS 第 36 号に基づき当該資産の減損損失を認識したうえで、負債を認識する (par. C11)。

不利な契約は、報告主体にとって管理不能な事象により生じることがある。例えば、一定の価格で財または用役を提供する契約について、財または用役の市場価格が下落した結果、報告主体が財または用役から獲得できる便益が契約に基づく支払額を下回った場合、不利な契約に該当する (par. C8)。ちなみに、これは、単に市場価格が下落しただけでは不利な契約に該当しないことを意味する。

また、不利な契約は、報告主体の行動によって生じることがある。このとき、報告主体が実際に行動するまで、不利な契約に関する負債を認識してはならない (par. C9)。「作業草案」は、(a) 権利行使の中止と (b) 契約終結費用を例に挙げている。具体的には、次のとおりである。

- (a) 報告主体が契約によって付与された権利の行使を中止したものの、契約に基づく支払債務が存続する場合、当該契約は不利な契約に該当する。この場合、報告主体は、契約によって付与された権利の使用を中止するまで、負債を認識してはならない。
- (b) 報告主体が不利な契約に該当しない契約を終結するという意思決定を行うことに伴い、契約終結費用が発生し<sup>48</sup>、それによって当該契約が不利な契約に該当する可能性がある。この場合、報告主体は、契約条項に基づき契約を解除するまで、負債を認識してはならない。契約の解除は、具体的には、契約に基づき有効期限内に相手方に書面をもって通知した時点をもって成立する。

<sup>47</sup> 測定における暫定的な例外規定については、補遺 1 内の 6.3.1.2.2.3 を参照。

<sup>48</sup> 例えば、契約解除に至らず獲得が予想される経済的便益を超過して生じ続ける費用と、契約満了日以前に解除するために要する費用（違約金）が該当する。

(a) は、例えば、オペレーティングリース契約によって使用収益する資産について、その使用を中止（資産を使用収益する権利の行使を中止）したにもかかわらず、引き続きリース料を支払わなければならない場合が該当する。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、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つの額のうち最も小さい額である（par. C10）。

(i) 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。

なお、転貸収入は、報告主体が実際に転貸を行わなくとも控除する。

(ii) 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。

(iii) 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。

なお、報告主体がより小さい額をもってリース契約を取り消すかまたは第三者に移転することができる証拠がない場合、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、(i) となる（par. C10）。

## 9. 廃棄および環境修復

「作業草案」は、適用例として新たに「廃棄および環境修復」を追加し、「廃棄および環境修復債務」と「廃棄および環境修復基金」の2つについて言及している（Appendix C）。

### 9.1 廃棄および環境修復債務

「作業草案」は、廃棄債務として原子力発電所に代表される設備と車両の廃棄を、環境修復債務として水質汚染の浄化と採掘後の用地の浄化をそれぞれ挙げている。「作業草案」がこれらを適用例として追加した趣旨は、負債が報告主体の将来の活動とは無関係に存在する現在の債務から生じることを明確にすることにある（par. C12）。

例えば、産油設備や原子力発電所を操業する主体（要するに石油会社または電力会社）は、過去の操業によって生じる環境汚染を修復することについて、現在の債務を負う。しかし、操業を継続することによって将来さらなる環境汚染が生じることが予想されても、将来の環境汚染に関する現在の債務が生じることはない（par. C12）。

### 9.2 廃棄および環境修復基金

工場・設備の解体撤去または環境修復費用の一部または全部にかかる資金を確保すべく、資産を分離して基金を設立することがある（par. C13）。廃棄および環境修復基金の取扱いは、新規のIFRSがIFRIC第5号を統合することに伴い追加される。以下に言及する規定は、資産が別個に管理されており（他の法実体が所有するか、または他の法実体において分

離資産として所有されている)、かつ、資産に対する権利が制限された基金に報告主体が拠出している場合に適用する (par. C14)。基金に対する持分の具体的な会計処理は、次のとおりである。

- (a) 基金が支払不能に陥っても報告主体が支払いを行う必要がない限り、負債とは別に基金に対する持分を認識する (par. C15)。
- (b) 基金に対する持分について、IAS 第 27 号「連結および個別財務諸表」、IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」、IAS 第 31 号「ジョイントベンチャーに対する持分」、および SIC 第 12 号「連結—特別目的事業体」に基づき<sup>49</sup>、拠出者たる報告主体が基金に対する支配、共同支配、または重要な影響力を有しないと判断された場合、新規の IFRS「負債」における補填に対する権利に関する規定を適用する。基金に対する拠出と基金からの支払いを除き、補填に対する権利の簿価の変動額は、変動が生じた期間の損益として処理する (pars. C16 and C17)。
- (c) 廃棄の完了または基金の清算に伴う分配金を受け取る権利など、基金に対する持分のうち補填に対する権利を上回る残余持分は、新規の IFRS の適用対象ではなく、IFRS 第 9 号の適用対象となる持分金融商品に該当する (par. C18)。
- (d) 拠出者に生じる追加拠出債務について、IAS 第 39 号および IFRS 第 4 号の適用対象とならない場合、新規の IFRS「負債」を適用して処理する (par. C19)。

## 10. 開示

### 10.1 原則

報告主体は、負債の性質および財政状態計算書における認識額を識別する必要がある (par. 44)。また、報告主体は、負債に関する不確実性を開示する必要がある (par. 47)。

### 10.2 認識項目

認識した負債について、その種類ごとに次の諸事項を開示する (par. 45)。(c) は、IFRIC 第 5 号を統合することにより追加された開示事項である。

- (a) 債務の特性についての説明
- (b) 報告期間の終了日における簿価
- (c) 拠出した基金に対する持分と、資産に対する権利の制限
- (d) 補填に対する権利に対して認識された資産の額

また、認識した負債の見積りに関する不確実性について、負債の種類ごとに次の諸事項を開示する (pars. 47-49)。

- (a) 期首および期末における簿価の調整額
  - (i) 当期発生額

---

<sup>49</sup> 現在、IAS 第 31 号および SIC 第 12 号は失効している。



- (ii) 当期における消滅額
  - (iii) 時の経過および割引額の変動額と、利子率の変動による影響
  - (iv) 見積りの改訂等、負債額に対するその他の調整額
- (b) 資源の流出が予想される時期
  - (c) 流出する資源の金額または時期に関する不確実性の兆候（必要に応じて、将来事象に関する主要な想定を開示する）

なお、認識した負債の種類ごとに統合して開示するには、統合の対象となる項目が上記規定のすべてを統一して説明できるほどに十分に類似した特性を有している必要がある（par. 46）。また、現行 IAS 第 37 号とは異なり、新規の IFRS は、比較情報の開示を免除していない。したがって、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に基づき（IAS 1, par. 38）、比較情報を開示する必要がある。

### 10.3 未認識項目

#### 10.3.1 測定可能性要件を充足せず未認識となった項目

信頼性をもって測定を行うことができず（認識要件のひとつである測定可能性要件を充足せず）、未認識となった項目については、次の諸事項を開示する（par. 50）。

- (a) 債務の特性についての説明
- (b) 信頼性をもって測定を行うことができない理由の説明
- (c) 流出する資源の金額または時期に関する不確実性の兆候
- (d) 補填に対する権利の有無

#### 10.3.2 債務が存在しないと判断されて未認識となった項目

債務の存在に不確実性を有し、債務が存在しない（負債の定義を充足しない）と判断されて未認識となった項目については、資源流出の蓋然性が乏しい場合を除き、次の諸事項を開示する（par. 51）。

- (a) 状況説明
- (b) 財務的影響の見積り
- (c) 流出する経済的便益の金額または時期に関する不確実性の兆候
- (d) 補填に対する権利の有無

#### 10.3.3 訴訟における開示免除

極めて稀とされるが、他の主体との係争に関する開示事項の一部または全部が、報告主体の立場に先入観を与えるおそれがあると認められれば、上述の開示が免除される。開示免除規定を適用する場合には、開示しなかった旨およびその理由とともに、係争事案についての一般的な特性を開示する（par. 55）。

なお、「作業草案」は、認識した負債の種類ごとに債務の特性についての説明と、報告期間の終了日における簿価の開示についても、免除対象としている。

## 11. 設例の暫定的な取扱い

「作業草案」は、設例の詳細を明らかにしていないものの、「2005年草案」が提示した設例の暫定的な取扱いを次のとおり明示している。

表補 1.3 設例の暫定的な取扱い

「2005年草案」の設例	新規のIFRSにおける暫定的な取扱い	現行IAS第37号との対応
設例 1：係争中の訴訟	「訴訟手続の開始によって債務が生じる」という解釈を訂正したうえで採用可。	設例 10：訴訟
設例 2：潜在的な訴訟	そのまま採用可。なお、条件によっては、債務の存在に関する不確実性を盛り込むことも可。	—————
設例 3A：土壌汚染 (法が事実上成立している)	そのまま採用可	設例 2A：土壌汚染 (新法の制定がほぼ確実である)
設例 3B：土壌汚染および推定的債務	そのまま採用可	設例 2B：土壌汚染 (推定的債務)
設例 4A：延長保証	収益認識基準の適用対象となるため、削除	設例 1：製品保証
設例 4B：延長保証 (推定的債務なし)	収益認識基準の適用対象となるため、削除	—————
設例 5：単一の保証	保険契約基準の適用対象となるため、削除	設例 9：単一の保証
設例 6：海底油田	そのまま採用可	設例 3：海底油田
設例 7：偶発的な (条件付の) アスベスト除去債務	そのまま採用可	—————
設例 8：連帯責任	そのまま採用可	—————
設例 9：返金方針	収益認識基準の適用対象となるため、削除	設例 4：返金方針
設例 10A：新法の制定 1	そのまま採用可	—————
設例 10B：新法の制定 2	そのまま採用可	—————
設例 11：事業部門の閉鎖	そのまま採用可	設例 5A：事業部門の閉鎖 (報告期間の終了日以前において未着手) 設例 5B：事業部門の閉鎖 (報告期間の終了日以前において着手または通達済み)
設例 12：不利な契約	リース基準の改訂に伴い、リース資産の減損を認識することとなるため、削除。	設例 8：不利な契約
設例 13：排煙濾過装置の設置にかかわる法的要求	そのまま採用可	設例 6：排煙濾過装置の設置にかかわる法的要求
設例 14：従業員の再教育	そのまま採用可	設例 7：法人所得税制の改正に伴う従業員の再教育
設例 15：修繕および整備	そのまま採用可	設例 11：修繕および整備
設例 15A：改装費用 (法的根拠なし)	そのまま採用可	設例 11A：改装費用 (法的根拠なし)
設例 15B：改装費用 (法的根拠あり)	そのまま採用可	設例 11B：改装費用 (法的根拠あり)
設例 16：自家保険	そのまま採用可	—————
設例 17：廃棄債務の測定	「2010年草案」の設例案との置換えを提案	—————
設例 18：製品保証債務の開示	収益認識基準の適用対象となるため、削除	開示設例 1：製品保証
設例 19：廃棄債務の開示	そのまま採用可	開示設例 2：廃棄費用
設例 20：開示免除	そのまま採用可	開示設例 3：開示免除

(IASB 2005, Table of Concordance および IASB 2010b, Appendix D (Illustrative Examples) をもとに筆者作成)

その他、「作業草案」は、①IFRIC 第 6 号の解釈を設例に追加すること<sup>50</sup>、および②負債とビジネスリスクの区別に関する検討の一環として言及された鉱山会社の縦坑修復の設例<sup>51</sup>を追加することを示唆している。

## 12. 発効日

「作業草案」の段階において、IFRS「負債」の発効日は未定である (par. 56)。

## 13. 移行措置

「作業草案」の段階において、移行措置については検討されていない (par. 57)。

## 14. 他の基準の修正

「作業草案」の段階において、他の基準の修正について検討されていない<sup>52</sup>。

## 15. 測定に関する代替的見解

「2010年草案」の採択に際し、6名の委員が反対票を投じるとともに<sup>53</sup>、以下に言及するとおり、利益マージン、リスクマージン、およびデュープロセスについて代替的見解を表明している。

### 15.1 利益マージン

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」には、明示的（市場が存在しない場合）または黙示的（市場が存在する場合）に利益額を加算する (IASB 2010a, par. B8)。これについて、次のとおり反対意見が表明されている (IASB 2010a, pars. AV2 and AV3)。

(a) パラグラフ B8 が加算を指示する利益額は、仮定の利益である。仮定の利益を負債測定額に反映することにより、負債を当初認識する期間の純利益額が減少する一方、消滅を認識する期間の純利益額が増加する。このような結果をもたらす会計処理は、当初認識および消滅の認識期間における適切な業績情報を提供するとはいえない。また、報告主体の将来キャッシュフロー創出能力を予測する情報を提供することにはならない。

(b) 「多くの種類の用役に関する市場が存在する」という前提に賛成しない。また、市

<sup>50</sup> 詳細は、補遺 3 の 1.1.1 を参照。

<sup>51</sup> 詳細は、赤塚 (2017, pp. 93-96) を参照。

<sup>52</sup> ちなみに、新規の IFRS において偶発負債を削除することに伴い、偶発負債に関する規定を有する他の諸基準においても偶発負債を削除し、他の用語に置き換えることが検討されていた (IASB 2010g, par. 16)。

<sup>53</sup> 採択に携わった委員は、Sir David Tweedie, Stephen Cooper, Philippe Danjou, Jan Engström, Patrick Finnegan, Robert P Garnett, Gilbert Gélard, Amaro Luiz de Oliveira Gomes, Prabhakar Kalavacherla, James J Leisenring, Patricia McConnell, Warren J McGregor, John T Smith, Tatsumi Yamada, Wei-Guo Zhang の 15 名である。そして、そのうちの Stephen Cooper, Philippe Danjou, Jan Engström, Prabhakar Kalavacherla, John T Smith, Wei-Guo Zhang の 6 名が採択を反対した。

場に関する指針が提示されていない。さらに、市場が存在しない場合における利益額の算定指針も提示されていない。指針が十分でなければ、債務に加算する利益額の算定実務が多様化し、利益マネジメントの温床となる。

- (c) 新規の IFRS において利益額を加算するよう明示的に規定することは、(当時の) 収益認識プロジェクトおよび保険契約プロジェクトにおける (不利な) 履行義務の測定に関する原則を事実上確立したとみなされる。
- (d) IAS 第 18 号または IFRS 第 4 号の適用対象となる取引によって生じる不利な契約に関する資源流出について、度重なる実務の変更を回避すべく、契約を基礎とした債務を履行するために発生する「原価」の予想額とするという暫定規定は、他の負債にも適用すべきである。

以上より、6名の委員は、用役を提供することによって履行する債務について、債務の履行に要すると予想される原価 (expected cost) によって測定すべきとすることを提案している。具体的には、請負業者が自身に代わり将来に用役を提供するために報告主体が支払いを要する価格 (報告主体にとっての履行原価) または報告主体自身が債務を履行するために要する原価によって測定する。なお、当該原価には、履行によって直接生じるキャッシュフローと、履行に際し自身が有する既存の資源を利用することに伴い配賦される間接費を含む (IASB 2010a, par. AV4)。

## 15.2 リスクマージン

6名の委員は、リスク調整を要する状況およびリスク調整額の算定に関する指針が十分ではなく、実務が多様化するおそれがあることを指摘している。また、次の事項について懸念を表明している (IASB 2010a, par. AV5)。

- (a) リスク調整の目的が明確ではない。例えば、リスク調整の目的は、生起確率の正確性の程度に関する不確実性を反映することと解することができる。また、リスクを移転することにより享受する便益、または安全性に関する追加マージンを反映することと解することもできる。
- (b) リスクの分散可能性をどの程度反映すべきか、明確ではない。

(b) について、固有の要因によりキャッシュフローが変動する可能性を有する負債にリスク調整を行うと、追加的な利益マージンを計上する余地が生じ、利益マネジメントの温床となる。そこで、6名の委員は、分散不能なリスクを対象としてリスク調整を行うべきことを提案している (IASB 2010a, par. AV6)。

## 15.3 デュープロセス

2名の委員 (Philippe Danjou と Jan Engström) は、基準全体の公開草案を公表すべきこと

を提案している (IASB 2010a, par. AV7)。

## 補遺 2. スタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」

補遺 2 は、2010 年 4 月に公表されたスタッフペーパー「訴訟によって生じる負債の認識」(IASB 2010d) を取り上げる。「スタッフペーパー」は、新規の IFRS が提示する認識要件が訴訟によって生じる負債の認識に及ぼす影響を十分に理解したうえで「2010 年草案」に対するコメントが作成されるよう、①訴訟によって生じる負債に対する新たな認識要件の適用と、②IASB が認識要件を変更した経緯について言及している。なお、②については、蓋然性要件の削除に関する過去の検討の再整理が中心となっているため、ここでは①のみを取り上げる。

以下、「スタッフペーパー」の引用・参照箇所は、パラグラフ番号のみ表示する。

### 1. 概略

「スタッフペーパー」は、次の 4 点を明確にしている。

- (a) 蓋然性要件を削除する結果、訴訟によって生じるすべての負債を認識することにはならないこと (pars. 4 and 5)。
- (b) 蓋然性要件を削除する結果、必ずしもより多くの負債を認識することにはならないこと (pars. 6 and 7)。
  - (i) 認識する負債が増加することも起こりうるとはいえ、稀であること (pars. 8 and 9)。
  - (ii) 認識する負債が減少することも起こりうるとはいえ、それほど多くないこと (pars. 10-13)。
- (c) 予想した結果と比べて、実際の結果がより不利な結果となっても、過去の判断に誤りがあったことにはならないこと (par. 14)。
- (d) 認識した負債について、その種類ごとに合計額を開示すればよく、個々の訴訟について開示する必要はないこと (par. 15)。

以下、詳細の確認を要する (a) および (b) について言及する。

### 2. 訴訟によって生じるすべての負債を認識することにはならないことについて

通常、係争中の訴訟においては、被告側に現在の債務が存在するか不確実な状況にある。つまり、訴訟が提起されたことをもって、必ずしも直ちに被告側が現在の債務を負うことにはならない。被告側は、入手可能なすべての証拠に基づき原告側の請求内容が妥当と認められる場合にのみ、現在の債務が存在すると判断する。いいかえれば、請求内容が妥当と認められなければ、現在の債務は存在しないと判断し、負債を認識しない<sup>54</sup>。以上、債務

---

<sup>54</sup> 「スタッフペーパー」は、製薬会社の例を挙げている。具体的な内容は、次のとおりである (par. 5)。

の存在について不確実性を有することから、蓋然性要件を削除しても、被告側は訴訟によって生じるすべての負債を認識することにはならない (pars. 4 and 5)。

### 3. 必ずしもより多くの負債を認識することにはならないことについて

#### 3.1 基本的な考え方

財務諸表作成者の多くが、現行 IAS 第 37 号が提示する引当金の 3 つの認識要件のうち、まず蓋然性要件（資源流出の蓋然性）を適用して認識を判定していると認められる<sup>55</sup>。そこで、蓋然性要件を削除すると、認識の焦点が「資源流出の蓋然性」から「現在の債務の存在」にシフトすることとなる。もっとも、資源流出の蓋然性の高さや現在の債務の存在は、「原告側の請求内容の妥当性」という共通の要因に依存している。つまり、資源流出の蓋然性の高さや現在の債務の存在の判定結果は連動し、蓋然性要件を充足しなければ、通常、現在の債務は存在しないと判定される。そうすると、認識の焦点が現在の債務の存在にシフトしても認識の判定結果が変化することはなく、蓋然性要件を削除しても必ずしもより多くの負債を認識することにはならないはずである (pars. 6 and 7)。

#### 3.2 認識する負債が増減するケース

蓋然性要件を削除する新規の IFRS を適用することにより、蓋然性要件の充足を問わず、現在の債務が存在すると判断されれば、（測定可能性要件を充足することを前提として）認識する負債が増加することとなる<sup>56</sup>。もっとも、原告側の請求内容が妥当と認められ、現在の債務が存在すると判断される状況において、原告側に支払いを行う蓋然性が高くないと判断される状況は、稀なはずである (pars. 8 and 9)。

また、①証拠に反する判決が予想されるか、または②コスト効率性に照らして法廷外での解決を検討している状況においては、現在の債務が存在しなくとも、経営者は相手方に支払いを行う蓋然性が高いと判断することとなる (par. 10)。このとき、現行 IAS 第 37 号の適用について、相反する 2 つの見解が識別されている (par. 11)。

見解 A：将来の支払いは、将来の債務発生事象（将来の判決または和解の成立）を根拠として生じる。将来の支払可能性を根拠として、現在の債務は存在しないから、負債を認識しない。

見解 B：将来の支払いは、蓋然性が高く、かつ、過去の事象（原告側の請求）と関連を有するから、負債を認識する。

---

新薬を服用した 5 名が死亡し、遺族が新薬を製造販売した製薬会社に訴訟を提起した。製薬会社は、所定の臨床試験を実施し、新薬の製造・販売条件をクリアしている。臨床試験において副作用のリスクがあることが判明したものの、製薬会社の取締役は、そのリスクについて十分に説明を行ったと考えている。取締役は、弁護人の意見を含む入手可能な証拠に基づき、原告側の請求内容は妥当と認められないと判断した。したがって、製薬会社は、負債を認識しない。

<sup>55</sup> 厳密に言えば負債の定義を充足することを確認したうえで、蓋然性要件や測定可能性要件の充足を確認すべきであり、これは誤用に当たる。

<sup>56</sup> 再検討(本文の 7.2.4.2 を参照)においては、未発覚の非違行為が例に挙げられている (IASB 2010j, par. 21)。

「作業草案」は、現在の債務は将来事象とは無関係に存在する無条件の債務であるとしている（IASB 2010b, par. 18）。つまり、新規の IFRS は、見解 A を採る。そして、証拠に基づき原告側の請求内容が妥当ではないと判断すれば、負債は認識しない。したがって、これまで見解 B に即して負債を認識してきた主体については、新規の IFRS の適用によって認識する負債が減少することとなる（pars. 12 and 13）。

もっとも、これまで同種の請求について不利な結果となることを予想するかまたは法廷外で解決することが繰り返し行われてきたという実績があるとするれば、今般の請求内容も妥当であると結論づけられる可能性が高い。そうすると、見解 B に即して負債を認識してきた主体は、新規の IFRS の適用後も引き続き負債を認識することとなる（par. 13）。

以上、新規の IFRS を適用することにより認識する負債が増減するケースは、実際にはそれほど多くないといつてよい。

#### 4. 「スタッフペーパー」の取扱い

「スタッフペーパー」が提示する見解は、IASB の公式見解ではない。また、新規の IFRS 公表後、「スタッフペーパー」が明確にした事項は、公式の適用指針とはならない<sup>57</sup>。

#### 補遺 3. スタッフペーパー「IAS 第 37 号の何が問題か？」

補遺 3 は、2010 年 9 月に公表されたスタッフペーパー「IAS 第 37 号の何が問題か？」（IASB 2010g）を取り上げる。「スタッフペーパー」は、現行 IAS 第 37 号の問題点を識別し、それらに対する新規の IFRS による解決策を整理している<sup>58</sup>（一部、解決できない論点もある）。

以下、「スタッフペーパー」の引用・参照箇所は、パラグラフ番号またはページ番号のみ表示する。

#### 1. 負債の定義（負債の識別に関する指針）

##### 1.1 推定的債務

##### 1.1.1 問題の所在

「1989 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生じる現在の債務」と定義している。そして、IAS 第 37 号は、「債務」について、報告主体の将来行動とは無関係に存在するとしている（IAS 37, par. 19）。つまり、将来行動をつうじて支払いを回避することができれば、報告主体に現在の債務は存在しないということである（par. 1）。

また、IAS 第 37 号は、債務の識別について次のとおり規定している。

- ・現在の債務を発生させる過去の原因事象を、債務発生事象とよぶ。「債務発生事象

<sup>57</sup> 再検討における取扱いについては、本文の 7.2 を参照。

<sup>58</sup> なお、以下言及する「問題の所在」については、「調査プロジェクト」において同様の問題について概念フレームワークの「公開草案」（2015 年 5 月）に基づき検討を行った IASB（2015a）および同（2015b）をあわせて参照している。

(obligating event)」とは、「報告主体を、債務を決済する以外に現実的な選択肢を有しない (no realistic alternative) 状況に置く法的または推定的債務を発生させる事象」をいう (IAS 37, par. 10)。

- ・リストラクチャリング計画を実行するか、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行されるであろうという妥当な期待を利害関係者が抱くこととなる。これにより、報告主体は、計画の完了に要する費用の発生を回避するための現実的な選択肢を有しない<sup>59</sup>。したがって、リストラクチャリング計画を実行するか、または計画の要諦を通達することによって、報告主体に推定的債務が生じる (IAS 37, par. 72)。

ちなみに、「1989年概念フレームワーク」は、債務の識別において鍵となる「現実的な選択肢を有しない」という表現を用いていない。その代わりに、「1989年概念フレームワーク」は、債務を特定の手法によって履行すべき「義務または責任 (duty or responsibility)」と表現している (IAS 1989, par. 60)。

そうすると、次に示す問題が生じる (pars. 4-6)。

- ・自身の経済的利益を犠牲にする行動を採らなければ、将来の費用の発生を回避できない場合がある。このとき、そのような行動を「現実的な選択肢」として、債務が存在すると判断すべきかという解釈の問題が生じる。
- ・単に将来の測定期間<sup>60</sup>に市場に参入するという明確な意思のみを有する時点においては、「家庭用機器の製造や販売」という過去の事実があったとしても、将来の廃棄物処理に関する推定的債務は生じない<sup>61</sup> (債務は将来行動によってのみ生じる) (IFRIC 6, pars.

<sup>59</sup> IAS 第 37 号は、リストラクチャリングに関する推定的債務は次の 2 要件を充足する場合に生じるとしている (IAS 37, par. 72)。

- (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、おおよその人数
  - (iv) 支出額
  - (v) 計画の実行時期
- (b) 計画を実行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行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 (b) を充足すれば、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ということになる。

<sup>60</sup> 「電気・電子機器廃棄物指令 (WEEE 指令)」は、2005 年 8 月 13 日以前に市場に投入された電気・電子機器廃棄物のうち、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で市場に参入している生産者が個々の市場占有率に応じて費用を比例的に負担するよう規定している (第 8 条第 3 項)。市場占有率を決定するための期間は、「測定期間」とよばれる。

<sup>61</sup> 例えば、2004 年に 4% の市場占有率を有するメーカーが市場から撤退し、測定期間に設定された 2007 年の市場占有率が 0% であれば、当該メーカーに債務は発生しない。他方、2004 年の市場占有率が 0%、つまり、測定期間以前に市場に参入していなかった生産者が 2007 年に 3% の市場占有率を有していれば、当該メーカーには債務 (廃棄費用総額の 3% 相当) が発生する (IFRIC 6, par. BC5)。WEEE 指令および電



9, BC6, BC9, and BC10) という IFRIC 第 6 号の解釈と、上述の IAS 第 37 号によるリストラクチャリングの解釈が矛盾している<sup>62</sup>。

- ・IAS 第 37 号によるリストラクチャリングの取扱いは、撤退または処分計画を通達した時点において必ずしも撤退または処分にかかる現在の債務が発生しないとする米国基準 (ASC 420-10-25-2) と整合しない (par. 6)。

### 1.1.2 新規の IFRS による解決策

次に示す 5 つの対策を講じることにより、原則を明確化し、指摘された矛盾を解消し、さらには米国基準との整合性を担保する (par. 7)。

- ・「現実的な選択肢を有しない」という用語を削除し、IAS 第 37 号においても債務を「義務または責任」と表記する。「義務または責任」を用いて、経済的強制 (economic compulsion) は債務を創出するに十分ではない (自身の経済的利益のために行動することを経済的に強制されていても、他の主体に対する「義務または責任」を負うことにはならない) ことを明確にする<sup>63</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」という解釈の要点を設例において明示する。
- ・リストラクチャリング費用にかかる負債について、リストラクチャリングとは独立して (無関係に) 生じたものとして個々に認識するよう規定し、米国基準との整合性を担保する。

## 1.2 将来事象の影響

### 1.2.1 問題の所在

IAS 第 37 号は、将来事象の発生または不発生によって条件付となる製品保証や債務保証が現在の債務に該当する根拠を明らかにしていない (par. 8)。つまり、IAS 第 37 号は、将来事象が現在の債務の存在の判断結果に及ぼす影響について、明確に言及していない。とくに、存在に影響を及ぼす将来事象と、結果に影響を及ぼす将来事象とを峻別できていない (p. 2)

---

気・電子機器廃棄物処理負債の会計処理の詳細については、赤塚 (2010, pp. 109-127) を参照。

<sup>62</sup> つまり、IAS 第 37 号は、現在の債務の識別について、次に示す 2 つの見解を併記していることになる (IASB 2015a, par. 1.1 ; IASB 2015b, par. 1.1)。

見解 A : 経済的資源の移転を回避するための将来行動が非現実的であっても、理論上回避する能力を有すれば、債務は存在しない (IAS 37, par. 19)。

見解 B : 経済的資源の移転を回避するための将来行動が非現実的であれば、実質的に回避する能力を有しないから、債務は存在する (IAS 37, par. 10)。

なお、「スタッフペーパー」が公表された当時、IFRIC 第 21 号「賦課金」は公表されていない (IFRIC 第 21 号は見解 A を採る)。

<sup>63</sup> 補遺 1 において言及したとおり、「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、そのよう行動または履行することを回避できる」 (IASB 2010b, par. 10) としている。

## 1.2.2 新規の IFRS による解決策

債務保証契約の締結によって、①将来事象（被保証人の不履行）の発生によって支払い（代位弁済）を行うという条件付の債務と、②将来事象の発生によって支払いを行うことを待機するという無条件の債務を保証人が負うという解釈を示した米国基準（ASC460-10-25）を援用し、「現在の」債務の意味を明確にする指針を追加する。指針の具体的な内容は、次のとおりである（par. 10）。

- ・現在の債務は、将来事象とは無関係に存在する（結果は将来事象に依存することもある）。
- ・したがって、将来事象の発生をもって存在が確定する債務は、現在の債務ではなく、潜在的な将来の債務となる。
- ・もともと、潜在的な将来の債務は、無条件の現在の債務と関連を有する。例えば、保証契約に基づき支払いを行うという将来の債務は、保証に基づく支払いを待機するという無条件の現在の債務と関連を有する。無条件の現在の債務は、負債の定義を充足する。結果は将来事象に依存するものの、無条件の現在の債務の存在は、将来事象とは無関係である。

また、指針を追加することにより、次の改善が期待される（par. 11）。

- ・将来事象が負債の識別に及ぼす影響をより明確にする。負債とビジネスリスクの区別が明確となり、解釈の多様性を解消することに資する。
- ・識別した負債をより正確に描写できるようになる。そうすると、測定もより容易になる。例えば、債務保証を生起しうるすべての結果を勘案して測定するのは、潜在的な将来の債務ではなく、保証契約に基づく支払いを待機するという無条件の現在の債務を測定対象としているためであることが、より明確となる。

## 1.3 偶発負債

### 1.3.1 問題の所在

IAS 第 37 号は、偶発負債を次のとおり定義している（IAS 37, par. 10）。

- (a) 過去の事象の結果として生じ、その存在が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確認される潜在的な債務  
または、
- (b) 過去の事象の結果として生じた現在の債務ではあるものの、次のいずれかの理由によって認識されなかったもの
  - (i) 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くないこと
  - (ii) 十分な信頼性をもって債務額を測定できないこと

つまり、現行 IAS 第 37 号は、潜在的な債務（上記の (a)）と未認識の現在の債務（上記の (b) (i) および (ii)）を含む 3 種類の項目を同時に偶発負債と定義している。そうすると、次に示すような問題が生じる (par. 13)。

- ・潜在的な債務を偶発「負債」と定義することにより、定義としての正確性に欠ける。
- ・米国基準の用法と異なる。米国基準において、偶発負債は、債務の存在に不確実を有する項目（将来事象の発生によってのみ、不確実性が解消される項目）にのみ使用される。
- ・米国基準と同じ用法によったとしても、誤解を招くおそれがある。米国基準は、将来事象によって結果が条件付きとなる債務が偶発負債に該当しないことを明確にする指針を提示している。他方、IAS 第 37 号その他の諸基準は、そのような指針を提示していない。

以上、偶発負債の意味について共通の理解が形成されておらず、基準の適用対象が明確ではないことから、基準適用の首尾一貫性が担保されない (par. 14)。

### 1.3.2 新規の IFRS による解決策

偶発負債を削除する。そして、これまで偶発負債と定義してきた項目について、「潜在的な負債 (possible liabilities)」または「信頼性を有する測定を行うことができない負債 (liabilities that cannot be measured reliably)」と表現し、個々にその取扱いを規定する (par. 15)。

また、偶発負債を削除ことに伴い、偶発負債に関する規定を有する他の諸基準においても偶発負債を削除し、他の用語に置き換える (par. 16)。

## 2. 認識（蓋然性要件）

### 2.1 問題の所在

蓋然性要件 (probable) について、次の問題が指摘されている (par. 20)。

- ・資源流出の蓋然性が低い負債の認識を妨げる。未認識の負債については開示が行われるが、必ずしも測定額が開示されるわけではない (IAS 37, par. 86)。これにより、主体間比較を行うための情報を投資者に提供することができなくなっている。
- ・訴訟のケースにおいて、資源流出の蓋然性の高さや現在の債務の存在の判断結果は、「原告側の請求内容の妥当性」という共通の要因に依存する。つまり、引当金の 2 つの認識要件の判定結果は、連動する（補遺 2 を参照）。したがって、蓋然性要件をまず適用することにより、現在の債務の存在を判断することを回避し、訴訟にかかる負債の認識を簡便的に棄却することができる。しかし、法廷外での解決を検討している状況において、蓋然性要件に焦点を当てることにより、現在の債務が存在しなくとも、相手方に支払いを行う蓋然性が高いと経営者が判断すれば、負債を認識することとなり、実務が多様化する。

- ・他の基準において、蓋然性要件が削除されている。そこで、例えば、保証について、IAS 第 39 号を適用すれば負債が認識される一方、IAS 第 37 号を適用すれば負債が認識されないというように、基準間で取扱いに相違が生じる。もちろん、母集団の大きい項目について債務全体で蓋然性を判断すれば (IAS 37, par. 24)、債務全体として蓋然性要件を充足するであろうから、他の基準との整合性は問題とはならない。しかし、個々に蓋然性の判断を行うべき項目については、以前として問題は解決されない。

## 2.2 新規の IFRS による解決策

蓋然性要件を削除し、①現在の債務が存在し (負債の定義を充足し)、かつ、②信頼性を有する測定が可能であることの 2 要件を新たな認識要件とする (par. 21)。

## 3. 測定

### 3.1 最善の見積り (単一の債務にかかる将来キャッシュフローの見積り)

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」によって測定するという「測定原則」を提示している (IAS 37, par. 36)。また、「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)」とは、「報告期間の終了日において、債務を決済するかまたは第三者に移転するために要する合理的な支払額」をいう (IAS 37, par. 37)。

引当金は、他の項目と比べて不確実性を有することがその特徴であり、測定に際し見積りを要する。製品保証のように母集団が大きく、同種の債務全体で認識を判定すべき項目 (IAS 37, par. 24) については、期待値を用いて見積もる (IAS 37, par. 39)。また、単一の債務については、最も生起しうる結果 (most likely outcome)、つまり、最頻値に基づく見積りが「最善の見積り」となりうる。もっとも、IAS 第 37 号は、他の生起しうる結果も勘案する必要のあるとしている。そして、生起しうる結果のほとんどすべてが、最も生起しうる結果 (最頻値) よりも大きくなるかまたは小さくなる場合には、最頻値に代えてより適切と思われる額を用いる (par. 40)。

#### 3.1.1 問題の所在

単一の債務にかかる将来キャッシュフローの見積りについて、IAS 第 37 号 (パラグラフ 40) は、期待値に近似する場合に限り<sup>64</sup>、簡便的に最頻値による見積りを推奨していると解することができる。しかし、そうであるとしても、IAS 第 37 号は、この点を必ずしも明確にしているとはいえない (pars. 23 and 24)。また、期待値に近似しない場合、単一の債務を最頻値と期待値のいずれによって見積もるべきか、IAS 第 37 号は明確にしていない。これに関して、4 大会計事務所が刊行する「実務書」<sup>65</sup>の見解は分かれている (par. 26)。

<sup>64</sup> 正規分布において、最頻値と期待値、さらに中央値は等しくなる。

<sup>65</sup> Deloitte は『iGAAP』、Ernst & Young は『International GAAP』、KPMG は『Insights into IFRS』、PwC は『Manual

単一の債務を最頻値によって見積もると、異なる確率分布を有する負債が、同額で測定される可能性がある。当該測定額は、負債から解放されるために要する合理的な支払額と、負債に関連するすべての不確実性を反映したことにはならない (par. 27)。

### 3.1.2 新規の IFRS による解決策

すべての負債を、期待値によって測定する (par. 28)。

## 3.2 将来の資源流出額 (用役を提供することによって履行する債務)

### 3.2.1 問題の所在

IAS 第 37 号は、債務を決済するかまたは移転するために要する支払額に含めるべき原価 (cost) の範囲を明確にしていない。そこで、用役を提供することによって履行する債務の測定額について、増分原価に加えて次の諸要素を含めるべきか見解が分かれ、実務が多様化している (par. 29)。

- ・他の直接原価 (用役提供に直接従事する従業員の労務費)
- ・間接原価 (その他の従業員関連原価の配賦額)
- ・他の主体に代わり債務 (例えば廃棄債務) を履行する際に要求するであろう利益額

### 3.2.2 新規の IFRS による解決策

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」を、自身に代わり用役を提供することを引き受ける請負業者が要求する価格とする。これには、増分原価のほか、上記 3 つの要素のすべてを含む (par. 31)。

## 3.3 不履行リスク

### 3.3.1 問題の所在

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、債務を決済するために要すると予想される支払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)。もっとも、IAS 第 37 号は、「不履行リスク (non-performance risk)」の取扱いを明確にしていない (p. 3)。

### 3.3.2 新規の IFRS による解決策

新規の IFRS は、不履行リスクの取扱いについて言及していない。

## 4. その他

### 4.1 補填 (に対する権利)

#### 4.1.1 問題の所在

---

of Accounting』を、それぞれ刊行している。

IAS 第 37 号は、(測定可能であることを所与として) 債務を決済することにより補填を受けることが「ほぼ確実 (virtually certain)」と認められる場合、補填 (資産) を認識している (IAS 37, pars. 53 and 55)。つまり、引当金 (負債) とそれに関連する補填 (資産) の認識に際し求める蓋然性の水準は、非対称となっている (補填のほうがより高い)。

そうすると、権利の存在または相手方の支払能力に疑義がある状況において、負債の価値変動を認識する一方、それに連動する補填に対する権利の価値変動を認識しないといった、非対称な取扱いが生じる可能性がある (par. 32)。

#### 4.1.2 新規の IFRS による解決策

新規の IFRS は、補填に対する権利の認識要件と、補填の対象となる負債の認識要件を調整している (par. 33)。

具体的には、前者については、認識対象を補填 (条件付きの権利) そのものではなく、補填に対する権利 (無条件の権利) とし、認識に際して蓋然性 (「ほぼ確実」) を問わない (測定可能性のみが要件となる)。後者については、負債の定義の充足 (無条件の債務) と測定可能性が認識要件となる。

## 4.2 偶発資産

### 4.2.1 問題の所在

IAS 第 37 号は、「偶発資産 (contingent asset)」を「過去の事象の結果として生じ、報告主体の管理下に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)」と定義している (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)。係争中の原告側の損害賠償請求権は、偶発資産に該当する。

偶発資産を認識すると、貸方側において、未実現の収益を認識することとなる (IAS 37, par. 33)。したがって、偶発資産を認識してはならない (IAS 37, par. 31)。ただし、IAS 第 37 号は、収益の実現 (経済的便益の流入) が「ほぼ確実 (virtually certain)」となった場合、当該収益に関連する資産を認識することとしている (IAS 37, par. 33)。

偶発資産については、IAS 第 10 号「後発事象」との関係が問題となる。時として、IAS 第 37 号における偶発資産の認識要件は、IAS 第 10 号に優先すると解される。そうすると、「報告期間の終了日」から「財務諸表の発行承認日」までの間に確定する判決 (後発事象) について、被告側が「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) として取り扱う一方で、原告側が「修正を要しない後発事象」(報告期間の終了日以降に発生した状況を示す事象) として取り扱うことにより、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うる (par. 34)。

### 4.2.2 新規の IFRS による解決策

新規の IFRS は、偶発資産に関する諸規定を削除しており、特段の解決策は提示されていない (par. 35)。

### 4.3 不利な契約

#### 4.3.1 問題の所在

不利な契約の識別と測定に関する指針は、十分であるとはいえない。そこで、次の諸点について、実務が多様化している (par. 36)。

- (a) 報告主体自身の行動によって不利な契約に該当する契約にかかる負債の認識時点
- (b) 購入資産を最大限かつ最善の方法によって使用しない場合における、不利な購入契約の測定
- (c) 不利な契約の判定に関して、
  - (i) 原価と便益の比較は、契約全体で行うべきか、構成要素ごとに行うべきか
  - (ii) 含めるべき原価の範囲
  - (iii) 含めるべき便益の範囲 (契約によって明確にされているものに限定すべきか、追加契約の権利といった間接的な便益を含めるべきか)

#### 4.3.2 新規の IFRS による解決策

(a) および (b) について、指針の策定を検討する。なお、(c) については、今後の検討課題とされる<sup>66</sup> (par. 37)。

### 参考文献

- ABA. 2003. *Statement of Policy Regarding Lawyer's Responses to Auditor's Requests for Information*.
- ASB. 1998. *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. FRS 12.
- FASB. 2010. *Disclosure of Certain Loss Contingencies*. Proposed Accounting Standards Update.
- . 2019. *Accounting Standards Codification*. Viewed at 1 May 2019 through Basic View.
- IASB. 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- . 2009. *Fair Value Measurement*. Exposure Draft. ED/2009/5.
- . 2010a. *Measurement of Liabilities in IAS 37*. Exposure Draft ED/2010/1.
- . 2010b. *Liabilities*. Working Draft.
- . 2010c. *Exposure Draft Comment Period*. Staff Paper 18.

<sup>66</sup> (c) (ii) については、IAS 第 37 号の部分改訂プロジェクトが進行中であり、現在、コメントレーターの分析が行われているところである (IASB 2019b)。  
(<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract/>)

- . 2010d. *Recognising Liabilities Arising from Lawsuits*. Staff Paper.
- . 2010e. *Project Direction*. Staff Paper 7.
- . 2010f. *Comment Letter Summary—Main Issues*. Staff Paper 7 (Appendix A) .
- . 2010g. *What’s Wrong with IAS 37?* Staff Paper 7 (Appendix B) .
- . 2010h. *Recognition—Overview of Papers*. Staff Paper 8.
- . 2010i. *Recognition Criteria—Threshold for ‘Liability Exists’ Criterion*. Staff Paper 8A.
- . 2010j. *Recognition—Guidance for ‘Liability Exists’ Criterion*. Staff Paper 8B.
- . 2010k. *Draft Text—Guidance for ‘Liability Exists’ Criterion*. Staff Paper 8B (Appendix) .
- . 2010l. *Recognition—Removal of ‘Probable Outflows’ Criterion*. Staff Paper 8C.
- . 2010m. *Progress Report on Commitment to Convergence of Accounting Standards and a Single Set of High Quality Global Accounting Standards*.
- . 2010n. *International Financial Reporting Standards*. Required for Annual Reporting Periods Beginning on 1 January 2010 (Blue Book) .
- . 2015a. *Possible Problems with IAS 37*. Agenda Paper 14B.
- . 2015b. *Implications of Conceptual Framework proposals*. Agenda Paper 14C.
- . 2019a. *Provisions*. ASAF Agenda Paper 6.
- . 2019b. *Feedback Summary*. Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract (Proposed amendments to IAS 37) . Staff Paper 12.
- IASC. 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳. 2018. 『IFRS<sup>®</sup>基準 2018』中央経済社.
- 赤塚尚之. 2010. 『環境負債会計論』滋賀大学経済学部研究叢書第 46 号.
- . 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.
- . 2018. 「不利な契約に関する IAS 第 37 号の部分改訂プロジェクト—不可避免的に生じる原価（契約の履行に要する原価）の解釈—」『彦根論叢』（418）：pp. 126-145.
- 企業会計基準委員会. 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.