

3451号 2020年03月30日

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 大澤美幸

IFRSをめぐる動向 第122回 「引当金」プロジェクトの最近の動向

(28頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等における討議内容に基づき、IFRSをめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、「概念フレームワーク」）の改訂を受けて議論が行われているIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下、「IAS第37号」）の諸側面を修正するプロジェクトに関する審議状況を紹介いたします。

本稿では2020年1月末までのIASBにおける議論の内容が含まれていますが、IASBの討議の状況によっては、今後この内容が変更される可能性がありますのでご注意ください。なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. プロジェクトの背景及び経緯

(1) 2002年～2010年

IASBは2002年に、IAS第37号の見直しに関するプロジェクトを開始しました。2005年6月には修正案を定めた公開草案を公表し、負債の認識要件から資源の流出が必要となる可能性が高い（蓋然性）という要件を削除する提案や、測定を期待値による方式に一本化する提案などが行われました。その後2010年1月に公表された公開草案の中では測定に限定した見直しの検討が行われ、さらに、2010年2月にはIAS第37号に代わる新規の基準を作成することを目的とした作業草案「負債」を公表しました。

しかし、これらについては関係者からの反対も大きく、他の優先度の高いプロジェクトに注力すべく、当該プロジェクトは中断されました。

(2) 2015年～2016年

2015年に、上記のものとは別のプロジェクトとして、IAS第37号に関する調査研究プロジェクトが開始されました。当該プロジェクトの目的は、以下の2点につき決定を行うための証拠を収集することとされていました。

①IAS第37号の諸側面を修正するアクティブ・プロジェクトに取り組むべきかどうか

②その場合、アクティブ・プロジェクトの範囲はどのようにすべきか

しかし、主な論点に負債の定義や認識要件の改善がありました。これらは概念フレームワークに依拠しており、2015年当時、その概念フレームワークの改訂も検討中であったことから、これらの改善には、概念フレームワークの改訂の完了を待つ必要があるとされました。その結果、アジェンダ協議のプロセスを経て、IAS第37号に関するプロジェクトはリサーチパイプラインに分類されました。

(3) 2018年～現在

その後2018年3月に概念フレームワークの改訂が終了したことから、2018年12月にIAS第37号の諸側面を修正するプロジェクト（以下、「引当金プロジェクト」）が再開されました。プロジェクトの目的は、作業計画に追加するかどうかを決定するのに役立つ証拠の収集である、とされました。

2019年3月にはCMAC（資本市場諮問委員会）、GPF（世界作成者フォーラム）、4月にはASAF（会計基準アドバイザー・フォーラム）などの関係者から意見を聴取する会合が実施され、5月のIASB会議においてフィードバックが行われました。これらの結果を受け、2020年1月のIASB会議において、引当金プロジェクトを維持管理プロジェクトとして作業計画に追加すること、およびプロジェクトの範囲が暫定決定されています。

上記の関係者との会合においては、過去から挙げられてきたIAS第37号に関する論点を3つに分類した上で、議論がなされました。

<分類>

(1) 検討の対象としない論点

認識要件-蓋然性規準、測定の目的-最善の見積りなど

(2) IAS第37号の的を絞った改善プロジェクトで焦点になり得る論点

1. 負債の定義

<ul style="list-style-type: none"> 2. 引当金の測定-含まれるコスト 3. 引当金の測定-割引率
<p>(3) その他プロジェクトの範囲に含まれる可能性のある論点</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 引当金の測定—リスク調整 2. 不利な契約 3. 補填に対する権利 4. 偶発資産

(2019年4月 ASAF アジェンダ・ペーパーをもとに記載)

IASB は、IAS 第 37 号を根本的に見直すことは予定しておらず、関係者との会合においては IASB より、分類 (2) の 3 つの論点に的を絞った改善の可否につき質問が行われました。また、分類 (1) につき検討の対象としないことが提案されていました。

なお、分類 (2) の 3 つの論点については、過去から問題点として特に重視されていたものであり、以前のプロジェクトにおける 2016 年 4 月時点で、プロジェクトの対象とすべき論点に分類することが IASB スタッフにより提案されていました。

関係者との会合においても、当該 3 つの論点をプロジェクトの対象とすることに概ね支持が表明されました。

3. 2020 年 1 月の IASB 会議の暫定決定事項

上記の検討を経て、2020 年 1 月に開催された IASB 会議において、引当金プロジェクトを維持管理プロジェクトとして作業計画に含めることが暫定決定されました。

また、プロジェクトの範囲につき、以下の通り、今後の検討対象とする論点が暫定決定されました。

検討対象とする論点	考えられる改善
1. 負債の定義及び負債の識別に関する要求事項	IAS 第 37 号における負債の定義および負債の識別に関する要求事項につき、概念フレームワークと整合させる。 IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」を廃止する可能性もある。

2. 引当金の測定-含まれるコスト	どのコストを引当金の測定値に含めるべきかを明確化する。
3. 引当金の測定-割引率	企業が引当金を割り引く率は企業自身の信用リスクを反映すべきかどうかを定める。

検討対象としない論点	現行基準の考えられる欠点	検討対象としない理由
1. 認識要件-蓋然性規 準	「資源の流出が必要となる可能性が高い (probable)」という蓋然性要件は、いくつかの負債の認識を妨げる。	財務諸表利用者は、可能性の低い負債を認識することを有用とは考えていない。
2. 認識要件-負債を認識する閾値の米国基準との相違	米国基準における認識の閾値 (probable) に比して IAS 第 37 号における閾値 (more likely than not) の方が低い。 (IAS 第 37 号で認識される負債の範囲の方が広くなる。)	当該差異について、IFRS を適用する米国で事業を展開している企業から、実際に問題が生じているといった報告はない。
3. 測定の目的-最善の見積り	IAS 第 37 号は、単一の義務を決済するために必要な支出の「最善の見積り」が、最も可能性の高い金額 (最頻値) であるか、発生し得る結果の期待値であるかを明確にしていない。	関係者は、どちらの測定が最善の見積りを提供するのにかにつき経営者による判断を認めるべきであると考えている。
4. 測定の目的-リスク調整	引当金の測定におけるリスク調整に関する要求事項が明確でない。 (目的, 測定技法等)	関係者は、この問題を重要とは考えていない。

5. 不利な契約	<p>不利な契約の判定における以下に関する指針が明確化されていない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 経済的便益の範囲 ・ 判定を行う際の単位（どのような場合に契約を結合もしくは分離すべきか） 	<p>関係者は、実務で生じる問題はケース・バイ・ケースで判断していく方がより良い対処が可能になると考えている。</p>
6. 偶発資産	<p>偶発資産と偶発負債で認識要件が対称的でなく、財務諸表での認識時点にずれが生じる場合がある。</p> <p>（当期以前に提起された訴訟につき、報告期間の期末から財務諸表の発行までの間に判決が確定した場合に、被告側においては「修正を要する後発事象」として引当金が計上されるのに対し、原告側の偶発資産については「修正を要しない後発事象」として扱われ、認識時点にずれが生じる。）</p>	<p>関係者は、偶発資産と偶発負債の取扱いの非対称性を認識しているものの、それを重要とは考えていない。</p>
7. 補填に対する権利	<p>補填を資産として認識する要件が過度に厳しい。</p> <p>（補填（資産）の認識に求める資源流入の蓋然性の水準（「ほぼ確実（virtually certain）」）と、引当金（負債）の認識に求める資源流出の蓋然性の水準（「可能性が高い（probable）」）が相違しており、補填の資産としての認識が困難という意見がある。）</p>	<p>関係者は、この問題を修正するほど重要とは考えていない。</p>
8. IAS 第 37 号の適用範囲	<p>IAS 第 37 号は時期または金額が不確実な負債のみを対象としており、他の基準の範囲に含まれない全ての負債に対応するのに十分な適用範囲となっていない。</p>	<p>範囲を広げても実務上利点はなく、また、意図しない結果となる可能性がある。</p>
9. 用語	<p>引当金、偶発負債および偶発資産という用語は、誤った解釈をされやすい。</p> <p>（「引当金」という用語は IAS 第 37 号の負債の定義を満たさない金額に用いられることがある。また、「偶発負債」「偶発資産」という用語については、本来、将来の結果（資源の流出・流入）が不確実なも</p>	<p>用語の変更は混乱を招くものであり、また、関係者からの変更に対する強い要望もない。</p>

	のであるところ、IAS 第 37 号においては、その「存在」が不確実なものとして用いられている。）	
--	---	--

(2020 年 1 月 IASB アジェンダ・ペーパーをもとに作成)

4. プロジェクトの範囲に含まれた 3 つの論点

(1) 負債の定義及び負債の識別に関する要求事項

① 識別されている問題点

IAS 第 37 号において、引当金とは「時期又は金額が不確実な負債をいう」とされており、「負債」については引き続き、改訂前の概念フレームワークにおける定義を参照していません (IAS 第 37 号第 10 項)。

負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるものをいう。

ここで、IAS 第 37 号は「現在の義務」を生じさせる過去の事象を「義務発生事象^①」と呼ぶとしていますが、第 10 項では、義務発生事象とは「その義務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる法的義務又は推定的義務を生じさせる事象」としています。一方、第 19 項では「引当金として認識されるのは、企業の将来の活動とは独立に存在している過去の事象から生じた義務のみ」だとしています。

すなわち、IAS 第 37 号は、企業が過去の活動の結果生じた義務を有しているが、経済的資源の移転が将来の活動に依存する場合における義務の識別について、同一基準内で 2 つの異なる考え方を併記していると言えます。

考え方① (第 10 項に基づく考え方)

企業が将来の行動によって支出を回避することができるとしても、その行動が非現実的であれば移転を回避する実質的な能力を有しないため、義務を有している。

考え方② (第 19 項に基づく考え方)

企業が将来の行動によって支出を回避することができるのであれば、その行動が現実的かどうかにかかわらず、企業は現在の義務を有していない (すなわち、負債は無条件でなければならぬ)。

IAS 第 37 号の解釈指針である IFRIC 解釈指針第 6 号「特定市場への参加から生じる負債 - 電気・電子機器廃棄物」及び IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」（以下「IFRIC 第 21 号」）は、考え方②を採用しています。

一方、IAS 第 37 号第 72 項は、リストラクチャリングに係る推定的義務の識別につき、企業が詳細かつ正式な計画を有することに加えて、計画の実行の着手または発表により企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起していることを要件の 1 つとしており、考え方①を採用しています。

また、IAS 第 37 号は上記の 3 項目以外についてはどちらの考え方が適用されるか明確にしておらず、2 つの考え方を使い分ける根拠も明確でないため、基準適用の首尾一貫性が担保されていない状況が問題点として識別されています。

②引当金プロジェクトにおける検討状況

上記の問題は、引当金に限らず企業の将来の活動を条件とした義務について同様に生じると考えられることから、IASB は概念フレームワークのプロジェクトの一環として検討することとしました。

2018 年に改訂された概念フレームワークにおいて、負債は以下のように定義され、負債の定義を充足する項目が具備すべき 3 要件も併せて示されました。

負債とは、過去の事象の結果として経済的資源（経済的便益を創出する潜在能力を有する権利）を移転するという企業の現在の義務である。

負債が存在するためには、3 つの要件が全て満たされなければならない。

①企業が義務を有している

②その義務は、経済的資源を移転することである

③その義務は、過去の事象の結果として存在している現在の義務である

i) 要件①（義務の存在）について

概念フレームワークは「義務とは、企業が回避する実際上の能力を有していない責務又は責任である」としています（4.29）。

すなわち、企業が経済的資源を移転するという責務又は責任が、企業自身が行う可能性のある特定の将来の行動を条件としていることがあるが、企業が当該行動を回避する実際上

の能力を有していない場合は義務が存在するということであり（4.32）、概念フレームワークも、負債の識別について考え方①と整合していると言えます。

ii) 要件②（経済的資源の移転）について

概念フレームワークは、義務は「経済的資源を他者に移転することを企業に要求する潜在能力を有していなければならない。この潜在能力が存在するためには、企業が経済的資源の移転を要求されることが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ない。」としています。すなわち、たとえ経済的資源の移転が求められる蓋然性が低くとも、要件②を充足するということになります。なお、蓋然性が低いことについては、認識または測定において勘案するとしています（4.37,38）。

iii) 要件③（過去の事象の結果として存在している現在の義務）について

義務の識別について、どの行動をもって「過去の事象の結果として」「現在の義務」が生じたと解すべきかが問題となりますが、これにつき概念フレームワークは、現在の義務が過去の事象の結果として存在するのは、次の場合のみであることを明示しました（4.43）。

(a) 企業がすでに経済的便益を獲得しているか、又は行動をとっており、かつ

(b) その結果として、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を企業が移転しなければならなくなるか又はその可能性がある

また、要件 (a) について、経済的便益の獲得や行動が一定期間にわたり継続する場合、それによって生じる現在の義務は、当該期間にわたって累積していくとしています（4.44）。

IASB は、IAS 第 37 号における負債の識別に関する要求事項を上記の概念フレームワークの考え方に整合させることができると考えており、IFRIC 第 21 号を廃止し、賦課金に関する新たな要求事項及び例示を追加することを想定しているとしています。

また同時に、現在は 2018 年に改訂される前の概念フレームワークを参照している負債の定義についても、改訂後の概念フレームワークに置き換える可能性があるとしています。

(2) 引当金の測定 - 含まれるコスト

①識別されている問題点

IAS 第 37 号は、引当金として認識する金額を「報告期間の末日における現在の義務を決済するために必要となる支出の最善の見積り」としており、「現在の義務を決済するために必要となる支出の最善の見積りとは、報告期間の末日現在で義務を決済するため、又は同日現在で義務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額である。」としています。したがって、「決済するために必要となる支出」にどのようなコストが含まれるか明示していません。そのため、測定額に含めるべきコストの範囲につき、財務諸表の比較可能性が損なわれている点が問題として識別されています。

②引当金プロジェクトにおける検討状況

測定額に含めるべきコストの範囲については、実務上、以下の疑問が挙げられています。

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

ii) 裁判に伴う訴訟費用のような第三者への支払義務も含めるのか。

なお、i) に関連するプロジェクトとして、契約が不利かどうかを判断する際に考慮されるコストに関する取扱いについて検討するプロジェクト（以下、「不利な契約に関するプロジェクト」）が進められていたため、引当金プロジェクトでは、当該プロジェクトの結論を援用することが提案されています。

<不利な契約に関するプロジェクトの概要>

IAS 第 37 号は、「不利な契約」とは、契約に基づく義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を超過する契約をいうとしています。また、契約に基づく義務の履行に際して不可避免的に生じる原価

（unavoidable cost）は、契約から解放されるために要する正味原価の最小額であり、契約の履行に要する原価（cost of fulfilling a contract）と契約不履行によって生じる補償金・違約金のいずれか小さいほうの額であるとしています。しかし、契約の履行に要する原価の範囲を明確にしていませんでした。

これにつき、契約の履行に要する原価は、契約に直接関連するコストで構成される旨が明確化され、増分コストのみではなく、その他の直接関連コストの配賦も含めることとされています。2018 年 12 月に公開草案が公表されていましたが、2019 年 12 月に最終化が決定され、最終版が 2020 年第 2 四半期に公表予定とされています。

(3) 引当金の測定 - 割引率

①識別されている問題点

IAS 第 37 号では「貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、引当金の金額は、義務を決済するために必要となると見込まれる支出の現在価値としなければならない」（45 項）とされ、また、「割引率は、貨幣の時間価値と当該負債に固有のリスクについての現在の市場の評価を反映した税引前の割引率でなければならない」（47 項）とされています。しかし、引当金を割り引くにあたって企業自身の信用リスクを反映させるべきかどうかは明示されていません。

企業により取扱いが区々となっている恐れがあり、また開示要求もないため、財務諸表の比較可能性が損なわれている可能性がある点が問題として識別されています。

②引当金プロジェクトにおける検討状況

ASAF 等の関係者との会合においては、主に以下の理由から、企業自身の信用リスクを割引率に反映させることは禁止すべきとの意見が多く示されました。

- ・企業自身の信用リスクを反映すると直観に反した結果となる（より高いリスクのある企業における引当金の計上額がより小さくなる）
- ・ボラティリティを生じさせる可能性があり、継続企業である場合には有用な情報を提供しない

5. 今後の予定

IAS 第 37 号については過去から様々な問題点が提起され、測定に限定した修正や、これに代わる新規の基準を作成する根本的な修正などを含めて、その改善の検討が行われてきました。今回、「引当金」プロジェクトを維持管理プロジェクトとして作業計画に追加すること、および、プロジェクトの範囲について方向性が明確となりました。

今後は、特に重要と判断された 3 つの論点に的を絞った、より具体的な検討を行うべく、IASB スタッフによりプロジェクト計画が作成される予定となっています。

① 2019 年版 IFRS の企業会計基準委員会（ASBJ）日本語訳より、「債務発生事象」から「義務発生事象」に変更されている。そのため、本稿でも後者を使用している。

