

IFRSをめぐる動向 第154回 引当金-的を絞った改善(IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」の修正)に関する議論

(32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、IASBが「引当金-的を絞った改善」として検討しているIAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」(以下、IAS第37号)の修正について、2023年4月のIASB会議の議論を紹介します。この会議では特段の決定事項はなく、IASBは引き続き利害関係者からのフィードバックを求めることとしています。

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. 「引当金-的を絞った改善」-プロジェクトの範囲

現在、IASBは維持管理プロジェクトとして「引当金-的を絞った改善」によるIAS第37号の修正を検討しています。その範囲は以下の3つの論点に絞られています。本稿では、論点(1)「負債の定義および負債の識別に関する要求事項」について取り上げます。

なお、論点(2)「含まれるコスト」および(3)「割引率」については、別途議論が進められています。

論点	検討内容
(1) 負債の定義およ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、ならびに現在の義務の認識要件を支える要求事項およびガイダンスを、概念フレームワークに整合させる。
(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	企業が引当金を割引率に企業自身の信用リスクを反映すべきかどうかを定める。

3. 2023年4月のIASB会議

2023年4月のIASB会議では、上記のとおり、「負債の定義および負債の識別に関する要求事項」が取り上げられ、2018年に改訂された「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)と、IAS第37号における負債の定義、ならびに現在の義務の認識要件を支える要求事項およびガイダンスの整合性を図るため、スタッフが提案した考え得る修正(図表2)について議論されました。IASBは、現行のIAS第37号による引当金の認識時期について実務に多様性が生じていることを認識しており、今回の修正によってこの点を改善することを検討しています。

(1) 現行のIAS第37号の負債の定義と現在の義務の認識要件

IAS第37号では、引当金の認識要件として、以下を定めています(IAS第37号第14項)。

- ・企業が過去の事象の結果として 現在の義務 (法的または推定的)を有しており、
- ・当該義務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高く、
- ・当該義務の金額について信頼性のある見積りができる場合

このため、引当金の会計処理では、「現在の義務」の存在が重要となります。現行のIAS第37号では、「現在の義務」が企業の将来の行動に関する場合の要求事項が明確でなく、以下の2つの考え方が存在しています。

考え方①

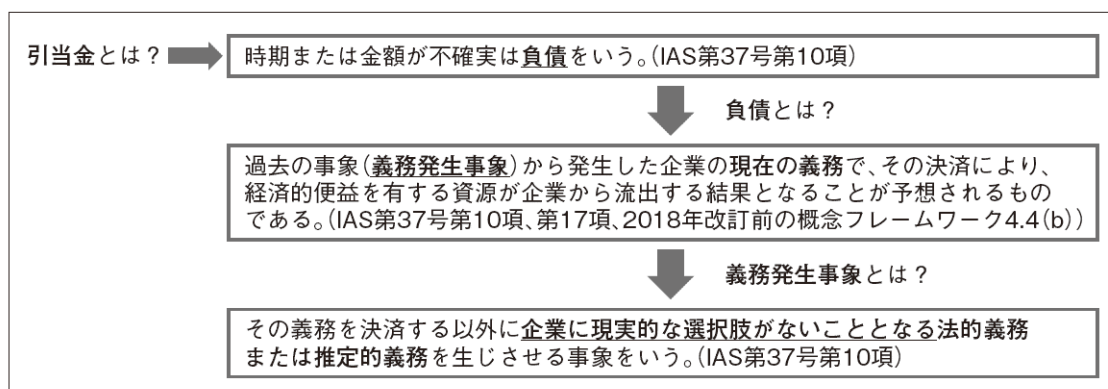
企業が将来の行動によって支出を回避することができるとしても、その行動が現実的でなければ経済的便益を有する資源の移転を回避する実質的な能力を有しないため、現在の義務を有している。

IAS第37号では、引当金とは「時期または金額が不確実な負債」とされており、「負債」については、以下の2018年改訂前の概念フレームワークにおける定義が参照されています。

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である。

また、IAS第37号では、現在の義務を生じさせる過去の事象(義務発生事象)について、「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または推定的義務を生じさせる事象」と定義しています(IAS第37号第10項)(図表1)。そのため、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、その行動が現実的なものでなければ(決済する以外に現実的な選択肢がなければ)、経済的便益を有する資源の移転を回避する実質的な能力を有しないことになり、現在の義務を有していることとなります。

【図表1】



例えば、企業が一事業の撤退によりリストラチャリングを行う場合、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場合に発生する推定的義務がこれに該当します(IAS 第 37 号第 72 項)。

考え方②

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ない)。

IAS 第 37 号第 19 項では「引当金として認識されるのは、企業の将来の活動とは独立に存在している過去の事象から生じた義務のみ」としています。そのため、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ことになります。

例えば、IFRIC 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」および IFRIC 第 21 号「賦課金」では、たとえ企業にその義務を決済する以外に現実的な選択肢がなかったとしても、支払いの契機となる行動が実行されるまでは現在の義務を有しないとされています。

(2) 概念フレームワークの負債の定義と現在の義務の認識要件との関係

2018年に改訂された概念フレームワークでは、負債について、以下のように3つの要件とともに定義されました。

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(義務の存在)

②その義務は、経済的資源を移転することである(経済的資源の移転)

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(過去の事象の結果として存在している現在の義務)

①義務の存在

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または責任である」としています(概念フレームワーク 4.29)。すなわち、企業が経済的資源を移転するという責務または責任について、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ときに「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、義務が存在するとしています(概念フレームワーク 4.32)。この表現は、IAS 第 37 号の「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」と同様の趣旨であり、概念フレームワークの義務の識別は、前述の考え方①と整合していると考えられます。

②経済的資源の移転

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(概念フレームワーク 4.37)。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、この要件を充足することになります。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されます(概念フレームワーク 4.38)。

③過去の事象の結果として存在している現在の義務

義務の識別については、どの行動をもって「過去の事象の結果として」「現在の義務」が生じたかすべきかがポイントとなります。この点について、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としています(概念フレームワーク 4.43)。

(a) 企業がすでに経済的便益を獲得しているか、また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、またはその可能性がある

また、前記(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する可能性があるとしています(概念フレームワーク 4.44)。

(3) スタッフの提案-考え得る修正

前述のとおり、IAS 第 37 号では、企業が過去の事象の結果生じた義務を有しているときに当該義務の決済による経済的資源の移転が企業の将来の行動に関係する場合、現在の義務の識別について2つの考え方が存在しています。しかしながら、IAS 第 37 号では当該考え方の適用に関して明確なガイダンスはなく、また、それぞれの考え方を適用する際の根拠についても明確にされていません。そのため、現状では基準適用において首尾一貫性が担保されず、実務において多様性が生じていることが問題とされています。そこで、本プロジェクトでは、概念フレームワークとの整合性を図る過程での IAS 第 37 号の改善が検討されています。

2023 年4月の IASB 会議では、IASB スタッフから当初の考え得る修正案が具体的な要求事項と設例の修正案とともに提示され、IASB メンバーにコメントが求められました。考え得る修正案の主な内容は図表2のとおりです。

なお、本会議においては、特段の決定事項はありませんでした。

【図表2】

考え得る修正項目	主な内容と想定される影響
①負債の定義と現在の義務の要件における文言の修正	<ul style="list-style-type: none"> ・負債の定義と現在の義務の要件を概念フレームワークの定義に整合させる。 ・負債の定義では、経済的資源の移転が求められる蓋然性を考慮せず、引当金の認識要件において当該蓋然性を考慮する。 ・当該修正は IAS 第 37 号の適用には影響しない。
②現在の義務の認識要件を支えるいくつかの要求事項の変更	<ul style="list-style-type: none"> ・IAS 第 37 号第 19 項の「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」を削除し、前述の考え方②を排除する。 ・IFRIC 第 21 号を廃止し、賦課金に関する新たな設例を追加する。 ・当該修正は企業の複数の行動に依存する義務(例:賦課金)に係る引当金の認識時期に影響する。
③現在の義務の認識	<ul style="list-style-type: none"> ・義務発生事象に関する要求事項と定義を削除し、義務発生事象の

要件を支えるその他の要求事項の明確化	<p>定義に含まれる「過去の事象」と「決済する以外に企業に現実的な選択肢がない」を2つの要件に区分して置き換える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・気候関連の様々な規制やコミットメント(例:「net zero」のための排出量の削減コミットメント)から現在の義務が生じる時点を明確にするために、ガイダンスと設例を追加する。 ・当該明確化は、これを適用する一部の企業に影響し、その結果、実務における多様性を減少させることになる。
④要求事項の設定根拠と設例の結論の説明の改善	<ul style="list-style-type: none"> ・リストラ引当金および資源を交換する義務(例:排煙濾過装置を交換する義務)に関する要求事項の設定根拠や設例の結論について理論的説明を改善する。 ・既存の要求事項や設例における会計処理や結論を変更するものではない。 ・当該改善は、要求事項や結論の背景にある原則に係る利害関係者の理解に資することにより、新たに発生する新しいタイプの義務(例:気候関連規制の強化)に対して、IAS 第 37 号の適用をより容易にさせる。
⑤IFRIC 解釈指針およびアジェンダ決定の統合	<ul style="list-style-type: none"> ・IFRIC 第6号を廃止し、既存の事実パターンと合意事項を基礎に新たな設例として IAS 第 37 号に追加する。 ・アジェンダ決定「負の低排出車クレジット」^① は、結論は変えずに新たな設例として追加する。 ・IFRIC 第 21 号を廃止し、賦課金の会計処理は一般的な要求事項とガイダンスによって対応する。IFRIC 第 21 号の既存の設例は IAS 第 37 号に取り込まれることになるが、従前の結論から変更になることが想定される。

4. 今後の予定

今後、IASB スタッフは、資本市場諮問委員会 (Capital Markets Advisory Committee)、世界作成者フォーラム (Global Preparers Forum)、会計基準アドバイザー・フォーラム (Accounting Standard Advisory Forum)、世界会計基準設定主体会議 (World Standard-setters Conference) を含む各種利害関係者からの意見を求め、そのフィードバックを踏まえた修正案について IASB 会議での再審議を予定しており、2023 年第4四半期にプロジェクトの方向性が決定される予定となっています (2023 年7月末現在の IASB のワークプランによる)。

なお、IASB は、維持管理プロジェクトである「財務諸表における気候関連リスク」の一環として、IAS 第 37 号の改善についてさらに議論する可能性があるとしています。

① 詳細は、経営財務 3586 号「IFRS をめぐる動向 第 148 回 負の低排出車クレジット (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)に関するアジェンダ決定」参照。