

## 海外出張報告書

出張目的： IASB 会議（2020年1月）傍聴

日 時： 2020年1月28日（火）、29日（水）、30日（木）

場 所： ロンドン IASB 本部

出張者： 企業会計基準委員会 専門研究員 藤田 晃士

## IASB 会議（2020年1月）傍聴報告

日時：2020年1月28日（火）、29日（水）、30日（木）

スケジュール：別紙参照

場所：ロンドン IASB 本部

2020年1月28日、29日及び30日に、英国ロンドンのIFRS財団事務所にて、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）のボード会議が開催された。1月のIASBボード会議では、以下の項目が議論された。

- SMEsである子会社
- 共通支配下の企業結合
- 資産リターンに応じて決まる年金給付
- 適用に関する事項
- 開示に関する取組み — 的を絞った基準レベルの開示のレビュー
- 概念フレームワークへの参照の更新（IFRS第3号の修正）
- 引当金
- リサーチ・プログラムのアップデート
- 料金規制対象活動
- IBOR改革と財務報告への影響
- IFRS第17号「保険契約」の修正
- IFRSタクソノミ・アップデート — IBOR改革関連の更新（IFRS第9号、IAS第39号及びIFRS第7号の修正）

## 【1月28日（火）】

### SMEsである子会社

#### （背景）

IASBは、中小企業(Small and Medium-sized Entities : SMEs)である子会社に、当該会社自身の財務報告において、親会社への報告で使用するIFRS基準における認識及び測定の使用しつつも、開示要求の負担を軽減するためIFRS for SMEs基準における開示要求の使用を認めることが可能かどうかを評価するためのリサーチを進めている。2019年12月のIASBボード会議では、オーストラリア会計基準審議会議長より同審議会が提案している簡素化した開示基準についてのプレゼンテーションを受けた。

#### （今回の会議における主な論点）

今回のIASBボード会議では、SMEsである子会社についてのプロジェクトをリサーチ・プログラムから基準設定プログラムに移すかどうか、また、その場合の下記の扱いについて議論された。

- a. 3つの代替的なアプローチのうちどれを本プロジェクトは進めるべきか
- b. 本プロジェクトのための協議グループを設置するかどうか

#### （主な暫定決定事項）

出席したIASBメンバー全員が、IASBは本プロジェクトを基準設定プログラムに移すかどうかを決定するための十分な情報を有していると納得した。

したがって、IASBは本プロジェクトをリサーチ・プログラムから基準設定プログラムに移すことを決定した。

IASBは本プロジェクトの3つの代替案について議論した。

- a. IFRS for SMEs基準の第2次の包括的レビューが完了してIASBが当該基準の修正を公表するまで、追加の作業を延期する（選択肢X）。
- b. オーストラリア会計基準審議会が簡素化した開示基準を公表するまで追加の作業を延期し、当該基準に基づく公開草案を公表する（選択肢Y）。
- c. IFRS基準及びIFRS for SMEs基準の関連セクションの分析によって、必要な手直しの識別を継続し、できるだけ早く協議文書（公開草案又はディスカッション・ペーパー — 今後の会議で決定）を開発する（選択肢Z）。

IASBは、本プロジェクトは選択肢Zに従うべきであると決定した。

IASBは、本プロジェクトのための諮問グループは設置しないことを決定した。公的に説明責任のない企業の通常融資している融資者と子会社財務諸表の作成者と協議する方が適切であると考えてのことである。

**（今後の予定）**

IASBは、本プロジェクトの間にトピックが生じた場合に、そのトピック（範囲を含む）について議論する。

**【1月29日（水）】**

**共通支配下の企業結合**

**（背景）**

IASBは、IFRS第3号「企業結合」の適用範囲に含まれていない共通支配下の企業結合（以下「BCUCC」という。）の会計処理について、2020年上半期中にディスカッション・ペーパーを公表する方向で議論を行っている。

2018年に行われたIASBボード会議では、移転先企業の非支配株主に影響を与える一部のBCUCCについて議論が行われ、2019年前半のIASBボード会議では、移転先企業の非支配株主に影響を与えるBCUCCと影響を与えないBCUCCについて、それぞれの関係者の情報ニーズや代替的な測定アプローチ等について議論が行われてきた。2019年9月のIASBボード会議において、基本的に、本プロジェクトの範囲に含まれる取引のうち受入企業の非支配株主に影響を与える取引に取得法に基づく現在の価値によるアプローチを要求し、それ以外の取引に簿価引継アプローチを要求すべきことを暫定的に決定した。また、2019年10月のIASBボード会議において、簿価引継アプローチの適用について一部の議論を行い、受入企業は共通支配下の企業結合で移転された資産及び負債の認識及び測定を、移転された企業の財務諸表に含まれていた帳簿価額で行うべきであること、また、基本財務諸表における結合前の情報は、受入企業についてのみ提供すべきであることを、暫定的に決定している。

簿価引継アプローチをどのように適用すべきか及び財務諸表注記においてどのような情報を提供すべきかについては引き続き問題とされている。

**（今回の会議における主な論点）**

どのような場合に各測定アプローチを適用するのかに関するアップデート（アジェン

ダ・ペーパー23A)

今回の IASB ボード会議では、IASB は、どのような場合に各測定アプローチを本プロジェクトの範囲に含まれる取引に適用するのかに関する暫定的な決定に対するフィードバックについて議論された。IASB は以前に、非公開の受入企業は下記のようにすると暫定的に決定していた。

- a. 非支配株主の全員が、受入企業が簿価引継アプローチを適用することを知らされ、反対していない場合には、簿価引継アプローチを適用することが認められる（免除）。
- b. 非支配株主の全員が受入企業の関連当事者である場合には、簿価引継アプローチを適用することが要求される（例外）。

今回の会議で、IASB は、上記の免除と例外を資本性金融商品が公開の市場で取引されている企業に拡張できるかどうか、また、その場合、どのようにして拡張できるのかを検討した。

簿価引継アプローチ — 対価及び資本における表示（アジェンダ・ペーパー23B）

共通支配下の企業結合における受入企業が当該結合について簿価引継アプローチを適用して報告する場合に、対価をどのように測定するべきか、また、支払った対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額をどのように表示するのかを検討した。

**（主な暫定決定事項）**

どのような場合に各測定アプローチを適用するのかに関するアップデート（アジェンダ・ペーパー23A）

今回の IASB ボード会議では、何も決定を求められなかった。

簿価引継アプローチ — 対価及び資本における表示（アジェンダ・ペーパー23B）

IASB は、共通支配下の企業結合における受入企業が当該結合について簿価引継アプローチを適用して報告する場合には、下記のことを要求されると暫定的に決定した。

- a. 資産で支払った対価を結合日現在の当該資産の帳簿価額で測定する。
- b. 譲渡者に向けての負債の発生（又は譲渡者から引き受けた負債）という形式での対価を、結合日現在の当該負債の当初認識時に適用される IFRS 基準に従って決定された当該負債の帳簿価額で測定する。

- c. 取引コストを、それらが発生した期間の純損益計算書において費用として認識する。
- d. 負債性金融商品又は資本性金融商品の発行に関連したコストを IAS 第 32 号「金融商品：表示」及び IFRS 第 9 号「金融商品」に従って認識する。
- e. 支払った対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額があれば、資本の変動として認識する。

IASB は、下記のことを定めないことを暫定的に決定した。

- a. 受入企業は自己の株式で支払った対価をどのように測定するのか
- b. 受入企業は、支払った対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額を資本のどの内訳項目に表示するのか

これらの暫定的な決定により、簿価引継アプローチを受入企業がどのように適用するのかに関する IASB の議論が完了する。

#### （今後の予定）

今後の会議で、IASB は企業が本プロジェクトの範囲に含まれる取引に関してどのような情報を開示すべきかについて議論する。IASB は、本プロジェクトについてどのような種類の協議文書を公表するのか及び当該文書の書面投票プロセスを開始するかどうかについても決定する。

## 資産リターンに応じて決まる年金給付

### （背景）

資産のリターンに依存する年金給付に既存の IAS 第 19 号「従業員給付」の要求事項に当てはめた場合に、将来の資産リターンにおける変動性（リスク）がキャッシュ・フローにのみ反映され、これらのキャッシュ・フローに適用される割引率には反映されていないという、不整合が生じることにに関して、費用対効果のある解決策の提供が可能かどうかを評価するために、リサーチ・プロジェクトが設置されている。IASB スタッフは現在、当該プロジェクトにおいて、「上限付き」最終コスト調整モデルに関する研究を進めている。このモデルでは、IAS 第 19 号において指定された割引率を超えないように、資産リターンに応じて変動すると予測されるキャッシュ・フローに上限が設けられている。当該上限は、特定の資産に関するリターンの水準にともない変動する給付に対してのみ適用されるものである。

**（今回の会議における主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IASB が本プロジェクトに関するアップデートを聞いた。これには本プロジェクトの背景、「上限付き」最終コスト調整モデルの記述及び本プロジェクトの今後のステップが含まれていた。

**（主な暫定決定事項）**

今回の IASB ボード会議では、何も決定を求められなかった。

**（今後の予定）**

スタッフは IASB に、現行の要求事項における会計上の結果を「上限付き」最終コスト調整モデルにおける会計上の結果と比較するための設例を提示する。

## **適用に関する事項**

**（今回の会議における主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IFRS 解釈指針委員会の 2019 年 11 月の会議に関するアップデートを受けた。この会議の詳細は 2019 年 11 月の IFRIC Update で公表された。

**（主な暫定決定事項）**

今回の IASB ボード会議では、何も決定を求められなかった。

## **開示に関する取組み— 的を絞った基準レベルの開示のレビュー**

**（背景）**

IASB は、2018 年 3 月の IASB ボード会議において、優先順位が高い開示の主要な問題点の解決のために、開示要求における的を絞った基準レベルのレビューを行うこととした。

本プロジェクトは、次の手順に沿って進められている。

- (1) 開示に関する要求事項の開発及び文案作成の際に IASB 自身が使用するためのガイダンス（以下「IASB のためのガイダンス」）を開発する。
- (2) 「IASB のためのガイダンス」をテストするにあたり、対象となる IFRS (IAS) 基準を 1 つ又は 2 つ選定する。
  - IAS 第 19 号「従業員給付」及び IFRS 第 13 号「公正価値測定」が選定された。

(3) 上記(2)で識別した基準に対し、「IASBのためのガイダンス」を適用してレビューを行うことにより、当該ガイダンスをテストする。

(4) レビューの結果、上記(2)で識別された基準に対する修正が必要と認められた場合には、公開草案を公表してフィードバックを求める。

現在は(3)の段階であり、IASB スタッフは、「IASBのためのガイダンス」に基づいて、財務諸表の利用者に対するアウトリーチ等を実施し、フィードバックを基にして、IAS 第 19 号及び IFRS 第 13 号における開示目的及び開示目的を達成し得る情報の識別を行っている。

当該開示目的に関して、IASB は、2019 年 7 月及び 9 月の IASB ボード会議において、IAS 第 19 号及び IFRS 第 13 号のハイレベル及び具体的な開示目的を暫定的に決定している。

また、2019 年 11 月の IASB ボード会議においては、IASB が IAS 第 19 号及び IFRS 第 13 号に関して暫定的に決定した開示目的を満たすために使用し得る情報の項目について議論している。

IAS 第 19 号に関しては、確定給付制度債務から生じる期待将来キャッシュ・フロー及び当該キャッシュ・フローの性質の理解に関する具体的な開示目的を満たすための情報項目、及び IAS 第 19 号の開示に関する IASB の暫定的な決定と当該基準における開示要求との比較について、引き続き問題とされている。

#### (今回の会議における主な論点)

今回の IASB ボード会議では、下記について議論された。

- 確定給付制度に係る期待キャッシュ・フローについての暫定的な具体的開示目的を満たすために使用できる情報 — アジェンダ・ペーパー11A
- IAS 第 19 号における開示に関する IASB の暫定的な決定と当該基準の開示要求との比較 — アジェンダ・ペーパー11B

#### (主な暫定決定事項)

##### 確定給付制度に係る期待将来キャッシュ・フロー (アジェンダ・ペーパー11A)

IASB は、IASB が 2019 年 7 月の会議で暫定的に合意した、確定給付制度に係る期待将来キャッシュ・フローについての具体的な開示目的を満たすことのできる情報に関する議論を継続した。

IASB は下記のことを暫定的に決定した。

- a. 具体的な開示目的は、確定給付制度債務が企業の将来キャッシュ・フローに与えると予想される影響に関する情報に言及することを意図したものである旨を明確化する。
- b. 具体的な開示目的を満たすために使用した方法を説明することを企業に要求する。
- c. 企業が具体的な開示目的を満たすために提供することができるが要求はされない情報を識別する。例えば、
  - i. 報告期間の末日現在の確定給付制度債務を賄う、予想される将来の拠出に影響を与える積立契約又は方針の記述。このような契約には、制度の受託者又は管理者と締結したものが含まれる可能性がある。
  - ii. 報告期間の末日現在の確定給付制度債務を賄う予想される将来の拠出に関する定量的情報
  - iii. 予想される将来の拠出に影響を与える規制上の又は他の契約の記述（既知の最低積立要件を含む）
  - iv. 将来の拠出の予想されるパターン又は率に関する情報。例えば、将来の拠出が当報告期間に行われた拠出よりも、増加する・同様である・減少する、のいずれと見込まれるのかに関する情報

IASBは、含めることを暫定的に決定した情報の目的適合性を決定するために、企業が、企業自身の状況において、どのように判断を適用するのかを説明するための適用指針をIAS第19号に含めることも暫定的に決定した。

IASBの暫定的な決定とIAS第19号「従業員給付」の開示要求との比較（アジェンダ・ペーパー11B）

IASBは、IAS第19号における開示に関する暫定的な決定が、当該基準の開示要求とどのように比較されるのか及びそれらの暫定的な決定を精緻化すべきかどうかを検討した。

確定給付制度について、IASBは暫定的に下記のことを決定した。

- a. 下記についての具体的な開示目的に関する暫定的な決定を変更しないままとする。
  - i. 基本財務諸表上の金額。

- ii. 確定給付制度債務から生じる期待将来キャッシュ・フロー。
  - iii. 閉鎖型の制度への支払が引き続き行われる期間。
  - iv. 企業が確定給付制度債務を算定するために使用する重要な数理計算上の仮定。
- b. ハイレベルの包括的な開示目的に関して、企業が確定給付制度に関する情報を分解するために使用できる特性又は特徴を列挙する。
- c. 資産又は負債に対応した（asset- or liability-matching）投資戦略を、確定給付制度の性質及びリスクに関する具体的な開示目的を満たすために企業が提供することができるが要求はされない情報の一例として識別する。
- d. 確定給付制度の性質及びリスクに関する具体的な開示目的を満たすために企業が提供することができるが要求はされない情報を識別する。例えば、
- i. 制度改訂、縮小及び清算の記述
  - ii. 制度資産として保有されている企業自身の移転可能な金融商品の公正価値及び企業が占有している不動産又は使用している他の資産である制度資産の公正価値
- e. 確定給付負債又は資産の純額の変動の発生要因に関して、下記の目的を満たすことのできる具体的な開示目的及び情報を修正する。
- i. 確定給付負債又は資産の純額の変動の主要な決定要因の表形式での調整表を開示することを企業に要求する。
  - ii. 補填の権利に係る変動の決定要因を含める。
  - iii. 変動の決定要因の3つの例を追加する。利息収益又は費用、確定給付資産の純額を資産上限額までに制限することの影響の変動、清算による利得及び損失である。

IASBは、確定拠出制度、短期従業員給付、その他の長期従業員給付及び解雇給付に関する暫定的な決定を変更しないままとすることを暫定的に決定した。

複数事業主制度について、IASBは、当該制度の性質及びリスクに関する具体的な開示目的を満たすために企業が提供することができるが要求はされない情報を識別することを決定した。すなわち、

- a. すべての複数事業主の確定給付制度について、制度の解散時又は企業の制度からの脱退時における積立不足又は積立超過の合意された配分の記述
- b. 確定拠出制度として会計処理される複数事業主の確定給付制度について、当該制度が確定給付制度である旨及び企業が支払うべき将来の拠出の金額に影響を与える可能性がある当該制度の積立不足又は積立超過に関する情報

グループ制度に関して、IASB は下記のことを暫定的に決定した。

- a. 確定給付制度として会計処理されるグループ制度について、企業は、当期中に確定給付制度から生じた基本財務諸表上の金額に関する具体的な開示目的を満たすために、正味の確定給付費用を個々のグループ企業に賦課することに関する契約上の合意又は明記された方針を開示することができるが要求はされない。
- b. 確定拠出制度として会計処理されるグループ制度について、企業は、確定給付制度の性質及びリスクに関する具体的な開示目的を満たすために、企業が支払うべき将来の拠出の金額に影響を与える可能性がある当該制度の積立不足又は積立超過を開示することができるが要求はされない。
- c. 企業は、他のグループ企業の財務諸表が企業の財務諸表と同じ条件で同時に利用者に利用可能である場合には、当該他の企業の財務諸表における開示への相互参照によって開示目的を充足することができる。

#### （今後の予定）

IASB は、今後下記のことを行う予定である。

- a. IFRS 第 13 号「公正価値測定」を、公正価値測定が財務業績の計算書に与える影響に関する目的を満たすために使用できる別個の開示目的及び情報を含めるように修正すべきかどうかを検討する。
- b. 的を絞った基準レベルの開示のレビューの試験フェーズの間に得られた教訓並びにそれによる開示目的及び開示要求の開発及び文案作成のための IASB のガイダンス案の修正の可能性について議論する。

#### 【1月30日（木）】

#### 概念フレームワークへの参照の更新（IFRS 第 3 号の修正）

**（背景）**

現行の IFRS 第 3 号「企業結合」第 11 項では、企業結合時に取得企業が取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の認識の条件として、2001 年に IASB が IASC から引き継いだ「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（以下「1989 年版フレームワーク」という。）における資産及び負債の定義を満たすものでなければならぬとされていた。しかし、2018 年 3 月に公表された改訂後の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「2018 年版概念フレームワーク」という。）では、資産及び負債の定義が変更されたため、IFRS 第 3 号における 1989 年版フレームワークへの参照を、2018 年版概念フレームワークに更新した場合、企業結合時に取得企業が認識すべき資産及び負債の母集団が変わる可能性があることが懸念されていた。

当該懸念に対応するため、IASB は、2019 年 5 月 30 日に公開草案「概念フレームワークへの参照の更新（IFRS 第 3 号の修正案）」（コメント期限：2019 年 9 月 27 日）を公表し、これまで、公開草案に対するフィードバックについて議論されていた。

**（今回の会議で議論された主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IFRS 第 3 号の修正を最終確定するため議論された。

**（主な暫定決定事項）**

IASB は、下記のことを暫定的に決定した。

- a. 取得日が 2022 年 1 月 1 日以後開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に本件修正を適用することを企業に要求する。
- b. 企業が「IFRS 基準における概念フレームワークへの参照の修正」で行われた修正のすべてについても同時に適用する場合には、企業が本件修正を早期適用することを認める。
- c. 本件修正を早期適用する企業に対し、早期適用した旨を開示することを要求しない。

デュー・プロセス

IASB は、本件修正は再公開を要しないと決定した。

14 名の IASB メンバー全員が、IASB は適用されるデュー・プロセスの要求事項に準拠しており本件修正のための書面投票プロセスを開始するための十分な協議及び分析を実施したと納得したことを確認した。

本件修正の公表に反対票を投じる意向を示した IASB メンバーはいなかった。

**（今後の予定）**

IASBは、本件修正を2020年第2四半期に公表する予定である。

**引当金**

**（背景）**

IASBでは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関して、不利な契約に含まれるコストの明確化のプロジェクトに取り組んでいるが、他にも修正を要する側面があるとの意見が聞かれており、IASBスタッフは、これらが財務報告の利用者のニーズに適うものか、また、改善によるメリットがコストを上回るものであるかどうかを決定するべく調査を続けてきた。

**（今回の会議における主な論点）**

今回のIASBボード会議では、IAS第37号の諸側面を修正するプロジェクトを作業計画に追加すべきかどうか、また、その場合にプロジェクトの範囲をどのようにすべきかを決定するため議論された。

14名のIASBメンバー全員が、IASBが決定を下すための十分な情報を得ていると納得したことを確認した。

**（主な暫定決定事項）**

今回のIASBボード会議では、下記のことを行うプロジェクトを作業計画に追加することを決定した。

- a. IAS第37号における負債の定義及び負債の識別に関する要求事項を「財務報告に関する概念フレームワーク」に合わせる。
- b. 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。
- c. 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。

IASBは他の事項を本プロジェクトの範囲に含めないことを決定した。

**（今後の予定）**

スタッフはIASBが検討するためのプロジェクト計画を作成する予定である。

**リサーチ・プログラムのアップデート**

**（今回の会議で議論された主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IASB がリサーチ・プログラムに関してのアップデートを受け取った。

IASB ボード会議は下記のこと留意した。

- 2019年9月10日に、のれんと減損に関しての IASB の予備的見解について論じた記事が IASB のウェブサイトに掲載された。スタッフはこのプロジェクトに関してのディスカッション・ペーパーの文案を作成中で、2020年2月に公表可能となる見込みである。
- 下記について引き続き議論を継続している。
  - 共通支配下の企業結合
  - 動的リスク管理
  - 資本の特徴を有する金融商品
  - SMEs である子会社

**（主な暫定決定事項）**

今回の IASB ボード会議では、何も決定を求められなかった。

**（今後の予定）**

IASB ボード会議は、リサーチ・プログラムについての次回のアップデートを3か月後又は4か月後に受ける予定である。

## **料金規制対象活動**

**（背景）**

IASB は、2012年9月に料金規制対象活動に関する包括的なプロジェクトを開始し、新たな会計モデル（以下「モデル」という。）の開発を進めている。

2014年4月には、当該プロジェクトの完了時まで適用することとなる規制繰延勘定の会計処理に関する暫定基準となる IFRS 第14号「規制繰延勘定」を公表している。

開発中のモデルについての主要な事項は IASB による暫定決定が終了している。現在は残された論点の検討を進めている。

**（今回の会議における主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IASB は料金規制対象活動から生じる企業の増分的な

権利及び義務に関してより適切な情報を財務諸表利用者に与えるための IASB の提案の公開草案の作成における、スタッフの進捗状況についてのアップデートを受けた。

**（主な暫定決定事項）**

今回の IASB ボード会議では、何も決定を求められなかった。

**（今後の予定）**

IASB は、公開草案を 2020 年後半に公表する予定である。

## **IBOR 改革と財務報告への影響**

**（背景）**

2018 年 12 月の IASB ボード会議において、金利指標改革（以下「IBOR 改革」という。）<sup>1</sup>に関するプロジェクトを 2 つのフェーズに分け、第 1 フェーズとして IBOR 改革前に生じる可能性のある問題について取り組み、第 2 フェーズとして IBOR 改革実施時の問題について取り組むことが暫定決定された。

第 1 フェーズとして、IASB は 2019 年 5 月に公開草案「金利指標改革（IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の修正案）を公表し、その後の検討を経て 2019 年 9 月に最終化した。

また、第 2 フェーズとして、2019 年 9 月の IASB ボード会議において、予備的な範囲、及び今後の議論の日程を議論し、2019 年 10 月の IASB ボード会議から具体的な議論を開始している。

**（今回の会議における主な論点）**

今回の IASB ボード会議では、IBOR 改革により生じる可能性のある下記の論点について議論された。

- a. 本プロジェクトのフェーズ 2 における現在までの IASB の暫定的な決定と、IFRS 第 9 号「金融商品」及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」のフェーズ 1 での修正の適用終了に関する要求事項との関係
- b. IBOR 改革が金融商品会計に関連する以外の IFRS 基準に与える可能性のある影響

---

<sup>1</sup> LIBOR 等のベンチマーク金利の不正操作問題を踏まえて、これらの主要な金利指標をより信頼性の高い金利指標に改革すること。LIBOR 等のベンチマーク金利は様々な金融商品で参照されており、財務報告に与える影響が多大となることが想定される。

- c. 本プロジェクトのフェーズ2に関するIASBの暫定的な決定に伴って生じる可能性のある開示要求

アジェンダ・ペーパー14は、IASBのこれまでの暫定的な決定の要約を情報目的でのみ提供された。

### （主な暫定決定事項）

#### 適用の終了 — フェーズ1の例外（アジェンダ・ペーパー14A）

IASBは、下記のことを暫定的に決定した。

- a. IAS第39号を修正し、遡及的な有効性の評価の目的でのみ、IAS第39号の第102G項における遡及的な評価への例外の適用が終了する日において、ヘッジ手段及びヘッジ対象の公正価値変動の累計額をゼロにリセットすることを企業に要求する。
- b. IFRS第9号及びIAS第39号におけるキャッシュ・フロー・ヘッジについての可能性が非常に高いという要求及び将来に向かっての評価に対するフェーズ1での例外の適用終了の要求事項について修正を行わない。

#### 他のIFRS基準（アジェンダ・ペーパー14B）

IASBは下記の修正を行うことを暫定的に決定した。

- a. IFRS第16号「リース」を修正し、リース料の基礎となっている金利指標のリース条件変更のうちIBOR改革の直接の結果として要求され経済的に同等のベースで行われるもの（IBOR改革によって直接要求される条件変更）の会計処理に、IFRS第16号の第42項(b)及び第43項を適用することを借手に要求する。
- b. IFRS第4号「保険契約」を修正し、IFRS第9号の一時的免除を適用する保険者に対し、IBOR改革によって直接要求される条件変更の会計処理において、本プロジェクトのフェーズ2におけるIASBの暫定的な決定から生じる修正を適用することを要求する。

IASBは、IBOR改革の文脈において下記に対する修正は行わないことも暫定的に決定した。

- a. IFRS第13号。どのような場合にどの時点で金融資産又は金融負債を公正価値ヒエラルキーの中の異なるレベルに振り替えるべきなのかを決定するための十分なガイダンスを提供しているからである。これらの振替は、IBOR改革の経

済的な影響を反映するものであり、したがって財務諸表利用者に有用な情報を提供する。

- b. IFRS 第 17 号「保険契約」。企業が IBOR 改革の文脈において保険契約の条件変更を会計処理するための適切な基礎を提供しているからである。そうした会計処理は財務諸表利用者に有用な情報をもたらす。
- c. 割引率に関する IFRS 基準の現行の要求事項。金利指標の置換えから生じる割引率の変更の潜在的な影響の適切な会計処理を決定するための適切なガイダンスをすでに提供しているからである。

#### 開示（アジェンダ・ペーパー14C）

IASB は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」を修正して、財務諸表利用者が下記を理解できるようにする開示を提供するよう企業に要求することを暫定的に決定した。

- a. 企業が晒されている IBOR 改革から生じるリスクの性質及び程度、並びに企業がそれらのリスクをどのように管理しているのか
- b. 金利指標から代替的な指標金利への移行の完了における企業の進捗状況、及び企業がその移行をどのように管理しているのか

この目的を達成するため、企業は下記に関する情報を開示することになる。

- a. 金利指標から代替的な指標金利への移行をどのように管理しているのか及び報告日現在の進捗状況、並びにこの移行から生じたリスク
- b. 改革の対象となる金利指標を引き続き参照する金融資産及び金融負債の帳簿価額（デリバティブの名目金額を含む）を、重要な金利指標ごとに分解
- c. 企業が晒されている重要な代替的な指標金利のそれぞれについて、契約上のキャッシュ・フローの条件変更が IBOR 改革の直接の結果として要求されたものでかつ経済的に同等のベースで行われたのかどうかを評価するために、企業がどのようにしてベース金利及び金利に関連する修正を決定したのかの説明
- d. IBOR 改革が企業のリスク管理戦略の変更を生じさせている範囲で、これらの変更及び企業がそれらのリスクをどのように管理しているのかの記述

#### **（今後の予定）**

IASB は、今後の IASB ボード会議において、下記のことについて議論する予定である。

- a. 本プロジェクトのフェーズ2で提案する修正の適用終了
- b. 修正案の任意適用又は強制適用
- c. 修正案の経過措置及び発効日
- d. デュー・プロセスの手順

## IFRS 第17号「保険契約」の修正

### （背景）

IASBは、IFRS 第17号「保険契約」の導入を支援するための作業（IFRS 第17号に関する移行リソース・グループ（TRG）の会議を含む。）を行っており、TRGや他の関係者が議論した懸念及び適用上の課題について検討を進めている。これについて、IASBは2019年6月に公開草案「IFRS 第17号の修正」を公表し、IFRS 第17号の的を絞った修正を提案し、同年9月25日までコメントを求めた。その後、公開草案に対するフィードバックについて議論を行い、2019年11月のIASBボード会議での今後の対応の整理を踏まえて、2019年12月のIASBボード会議において、実質的な再審議はせずに最終確定すべき公開草案での修正案、及びさらに検討する項目の一部について審議した。

### （今回の会議における主な論点）

今回のIASBボード会議では、公開草案「IFRS 第17号の修正」に対するフィードバックをさらに検討すると整理していた項目のうち、下記に関して議論された。

- 一部のクレジットカード契約のIFRS 第17号からの範囲除外（アジェンダ・ペーパー2A）
- 経過措置 — リスク軽減オプションの遡及適用の禁止（アジェンダ・ペーパー2B）
- 企業結合 — 決済期間において取得した契約（アジェンダ・ペーパー2C）
- 期中財務諸表（アジェンダ・ペーパー2D）
- 保険獲得キャッシュ・フローに係る資産 — 経過措置及び企業結合（アジェンダ・ペーパー2E）

### （主な暫定決定事項）

一部のクレジットカード契約のIFRS 第17号からの範囲除外（アジェンダ・ペーパー

2A)

IASBは、IFRS第17号からの範囲除外の提案を若干変更したうえで確認し、下記のような要求とすることを暫定的に決定した。

企業は、企業が個々の顧客に関連した保険リスクの評価を契約の価格を設定する際に反映していない場合に、かつ、その場合にのみ、IFRS第17号の範囲から保険契約の定義を満たすクレジットカード契約を除外することを要求される。企業がそのようなクレジットカード契約の契約条件の一部として顧客に保険カバーを提供している場合には、企業は下記のことを要求される。

- a. 保険カバー要素を分離して、それにIFRS第17号を適用する。
- b. クレジットカード契約のその他の構成要素に、他の適用されるIFRS基準（IFRS第9号「金融商品」など）を適用する。

IASBは、この修正を、このようなクレジットカード契約に類似した与信又は支払の取決めを提供する契約が保険契約の定義を満たし、企業が他の個々の顧客に関連した保険リスクの評価を契約の価格を設定する際に反映していない場合に拡張することも暫定的に決定した。

経過措置 — リスク軽減オプションの遡及適用の禁止（アジェンダ・ペーパー2B）

IASBは、IFRS第17号におけるリスク軽減オプションの遡及適用の禁止を変更なしに維持することを暫定的に決定した。

企業結合 — 決済期間において取得した契約（アジェンダ・ペーパー2C）

IASBは、事業を構成しない保険契約の移転又はIFRS第3号「企業結合」の範囲に含まれる企業結合において、決済期間において取得した保険契約に関するIFRS第17号の要求事項を変更なしに維持することを暫定的に決定した。

期中財務諸表（アジェンダ・ペーパー2D）

IASBは、IFRS第17号のB137項を修正して企業に下記のことを要求することを暫定的に決定した。

- a. 過去の期中財務諸表で行った会計上の見積りについて、その後の期中財務諸表又は事業年度においてIFRS第17号を適用する際に取扱いを変更するかどうかについて会計方針の選択を行う。
- b. 会計方針の選択を、すべての発行した保険契約及び保有している再保険契約に

適用する（すなわち、企業レベルでの会計方針の選択）

保険獲得キャッシュ・フローに係る資産 — 経過措置及び企業結合（アジェンダ・ペーパー2E）

IFRS 第 17 号への移行

IASB は、移行日において保険契約グループについての保険獲得キャッシュ・フローに係る資産を識別し、認識し測定することを企業に要求するように IFRS 第 17 号を修正することを暫定的に決定した。企業が IFRS 第 17 号を遡及適用することが実務上不可能である場合に、かつ、その場合にのみ、企業は移行日において保険獲得キャッシュ・フローに係る資産を修正遡及アプローチ又は公正価値アプローチのいずれかを適用して測定することを要求される。

修正遡及アプローチ

修正遡及アプローチにおいては、IFRS 第 17 号の C8 項の要求に沿って、IASB は、遡及アプローチを適用するための合理的で裏付け可能な情報を有していない場合にのみ、企業は下記の修正を使用することを認められるよう IFRS 第 17 号を修正することを暫定的に決定した。

そのような場合に利用可能な修正は、企業が下記のことを要求されるものである。

- a. 保険獲得キャッシュ・フローに係る資産を、移行日現在で利用可能な情報を使用し、移行日前に支払った保険獲得キャッシュ・フローの金額を識別し移行日前に存在しなくなった契約に関連する金額を除外することによって測定する。
- b. 識別した金額を、企業がその後に適用する規則的かつ合理的な配分方法で下記に配分する。
  - i. 移行日において認識されている保険契約グループ
  - ii. 移行日後に認識されると見込まれる保険契約グループ
- c. 移行日において認識されている保険契約の契約上のサービス・マージンの測定を、本項 b(i)を適用して算定した保険獲得キャッシュ・フローの金額を控除することによって修正する。
- d. 移行日後に認識されると見込まれる保険契約に係る保険獲得キャッシュ・フローについて、本項 b(ii)を適用して算定した金額で資産を認識する。

IASB は、この修正を適用するために必要な合理的で裏付け可能な情報を有してい

ない企業が、移行日において下記のように決定することによって修正遡及アプローチを適用することを認めるように IFRS 第 17 号を修正することも暫定的に決定した。

- a. 移行日において認識されている保険契約グループの契約上のサービス・マージンの修正をゼロとして
- b. 移行日後に認識されると見込まれる保険契約グループについての保険獲得キャッシュ・フローに係る資産をゼロとして

#### 公正価値アプローチ

公正価値アプローチにおいては、IASB は、企業が移行日において下記の権利を獲得するために負担するであろう保険獲得キャッシュ・フローの金額として測定した保険獲得キャッシュ・フローに係る資産を認識することを企業に要求するように IFRS 第 17 号を修正することを暫定的に決定した。

- a. 移行日までに組成されたが移行日において未だ認識されていない保険契約の保険料から保険獲得キャッシュ・フローを回収する権利
- b. 企業がすでに支払った保険獲得キャッシュ・フローを再び支払うことなく、移行日後に将来の契約を獲得する権利
- c. 下記の将来の更新を獲得する権利
  - i. 移行日において認識されている契約
  - ii. 本項(a)及び(b)に記述した契約

#### 保険契約の移転と企業結合

IASB は、事業を構成しない保険契約の移転及び IFRS 第 3 号の範囲に含まれる企業結合において保険契約を取得する企業に対し、下記の権利について取得日現在の公正価値で測定した別個の資産を認識することを企業に要求するように IFRS 第 3 号及び IFRS 第 17 号を修正することを暫定的に決定した。

- a. 企業がすでに支払った保険獲得キャッシュ・フローを再び支払うことなく、取得日後に将来の契約を獲得する権利
- b. 下記の将来の更新を獲得する権利
  - i. 取得日において認識されている契約

- ii. 本項(a)に記述した契約

#### 減損テスト

IASBは、IFRS第17号への移行時において、移行日において認識されている保険獲得キャッシュ・フローに係る資産について、企業は、移行日前の期間について公開草案の第28D項における回収可能性評価の要求の遡及適用を要求されない旨を明確化することを暫定的に決定した。

#### （今後の予定）

IASBは、公開草案「IFRS第17号の修正」に対するフィードバックに対応する議論の残りのトピックを再審議する予定である。

### **IFRSタクソノミ・アップデート — IBOR改革関連の更新（IFRS第9号、IAS第39号及びIFRS第7号の修正）**

#### （今回の会議における主な論点）

今回のIASBボード会議では、IASBは下記についての口頭でのアップデートを受けた。

- a. IBOR改革（IFRS第9号、IAS第39号及びIFRS第7号）に関するIFRSタクソノミ・アップデートを開発するために取られたデュー・プロセスの手順
- b. 提案しているIFRSタクソノミ・アップデートに対するフィードバック
- c. IFRSタクソノミのアップデートを最終確定するにあたっての今後のステップ

#### （主な暫定決定事項）

今回のIASBボード会議では、何も決定を求められなかった。

## 別紙1 スケジュール

## 1月28日（火）

時間（予定）	アジェンダ項目
11:00-12:30	SMEs である子会社（アジェンダ・ペーパー31）（予定 90 分→ 55 分）

## 1月29日（水）

時間（予定）	アジェンダ項目
14:00-15:30	共通支配下の企業結合（アジェンダ・ペーパー23）（予定 90 分→ 105 分）
15:30-16:00	資産リターンに応じて決まる年金給付（アジェンダ・ペーパー6） （予定 30 分→ 10 分）
16:00-16:15	適用に関する事項（アジェンダ・ペーパー12）（予定 15 分→ 3 分）
16:15-16:30	休憩
16:30-18:00	開示に関する取組み — 的を絞った基準レベルの開示のレビュー（アジェンダ・ペーパー11）（予定 90 分→ 100 分）

## 1月30日（木）

時間（予定）	アジェンダ項目
09:30-09:45	概念フレームワークへの参照の更新（IFRS 第3号の修正）（アジェンダ・ペーパー10）（予定 15 分→ 3 分）
09:45-10:30	引当金（アジェンダ・ペーパー22）（予定 75 分→ 30 分）
10:30-10:45	リサーチ・プログラムのアップデート（アジェンダ・ペーパー8） （予定 15 分→ 5 分）
10:45-10:50	料金規制対象活動（口頭でのアップデート）（予定 5 分→ 2 分）
10:50-12:20	IBOR 改革と財務報告への影響 — フェーズ2（アジェンダ・ペーパー14）（予定 60 分→ 45 分）
12:20-13:20	休憩
13:20-15:35	IFRS 第17号「保険契約」の修正（アジェンダ・ペーパー2） （予定 135 分→ 70 分）
15:35-16:05	IFRS タクソノミ・アップデート — 金利指標改革（IFRS 第9号、IAS 第39号及びIFRS 第7号の修正）（口頭でのアップデート） （予定 30 分→ 2 分）

以上

プロジェクト ASAF 対応

項目 共通支配下の企業結合 (BCUCC)

## 本資料の目的

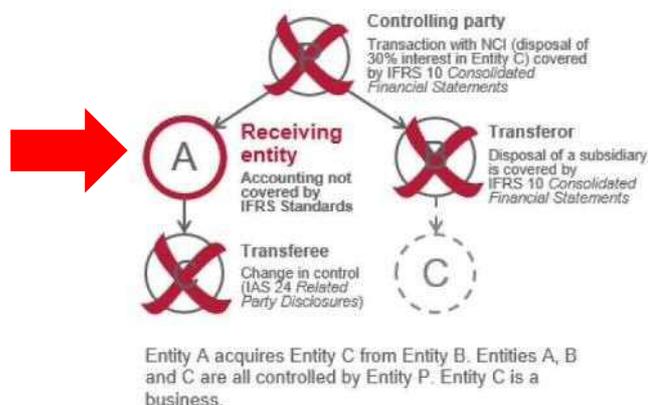
1. 本資料は、国際会計基準審議会 (IASB) の共通支配下の企業結合 (以下「BCUCC」という。) プロジェクトに関して、2019年4月に開催予定の会計基準アドバイザリー・フォーラム (ASAF) 会議における資料の概要をご説明したうえで、ASAF メンバーへの質問事項に対する ASBJ 事務局の発言案を検討することを目的としている。

## これまでの経緯—非支配株主に影響を与える BCUCC

2. 本節では、BCUCC プロジェクトに関してこれまで IASB スタッフが行ってきた検討を纏めている。

### (主要な利用者に焦点を当てた検討)

3. 当該プロジェクトは、移転先企業 (receiving entity) の財務諸表の主要な利用者の情報ニーズに焦点を当てている (つまり、支配企業の会計処理を検討するものではない)。



4. また、移転先企業の財務諸表の主要な利用者について、以下のとおり説明されている。

#### (1) 既存の非支配株主

取引は、彼らの既存の持分の価値に影響を与える可能性がある。移転先企業の残余持分リスク (residual equity risks) に晒されている。

#### (2) 支配企業

自身の情報ニーズを満たすために、移転先企業の財務諸表のみに依存しない。

(3) 融資者及び他の債権者

取引は、既存の持分の回収可能性に影響を与える可能性がある。移転先企業の流動性リスクに晒されている。

(4) 将来の株式投資家

取引時点で結合する企業 (combining entities) について既存の持分はない。投資意思決定は、移転先企業ではなく、結合企業 (combined entity) に対して行われる。

5. BCUCC の考えられる測定アプローチとして、以下の2つが検討されている。

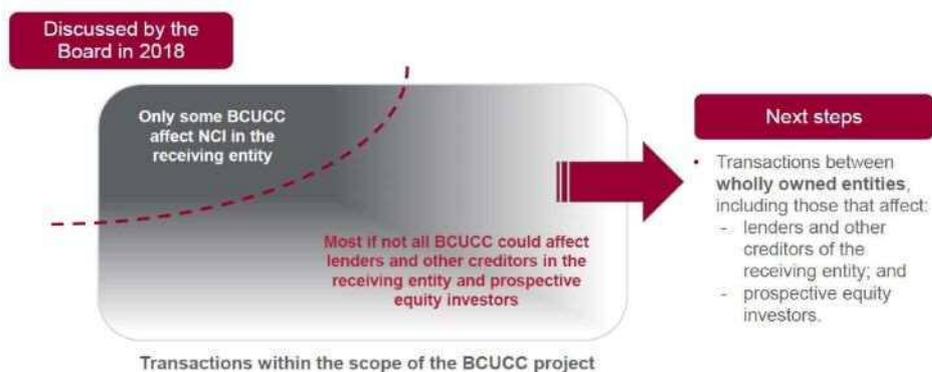
(1) 取得法に基づく現在価値 (current value) アプローチ

移転先企業は、取得した資産及び負債に取得時点の公正価値を反映する。

(2) 簿価引継法

移転先企業は、取得した資産及び負債に企業の従前の帳簿価額を反映する。

6. 2018年に行われたIASBボード会議においては、移転先企業の非支配株主に影響を与える一部のBCUCCのみについて議論を行ってきた。次の一步として、①移転先企業の融資者及び他の債権者、及び②将来の株式投資家に影響を与える、完全支配下の企業間の取引を前提にして議論を行うことが検討されている(2019年4月のASAF会議の議論の対象)。



(非支配株主に影響を与える取引に関するアプローチ)

7. 2018年6月のIASBボード会議において、IASBは、IFRS第3号「企業結合」に規定された取得法に基づくアプローチを開発し、非支配株主に影響を与えるBCUCCにつ

いて最も有用な情報を提供するよう取得法を修正すべきかどうか、及びどのようにすべきかを検討するよう IASB スタッフに指示した。

8. しかし、IASB スタッフは、非支配株主に影響を与えるすべての取引に現在価値アプローチを適用することは適切ではない可能性があると考えている。これは、非支配株主が存在するすべてのシナリオにおいて、現在価値情報を提供する便益は、常に提供されるコストを正当化するとは限らないためである（例えば、重要な非支配株主を持つ公的企業と、主要な経営幹部に少数のストック・オプションのみが発行されている非公開企業では、状況が異なると考えられる。）。
9. 加えて、非支配株主が存在するすべてのシナリオにおいて現在価値アプローチを要求することは、ストラクチャリングの機会を引き起こす可能性がある（例えば、少数の従業員のストック・オプションを発行することにより、現在価値アプローチを適用することを選択できてしまう。）。
10. 非支配株主に影響を与える取引に関して、これまでの IASB スタッフの分析を纏めると以下のとおりである。

	非支配株主に影響を与える <u>すべての取引</u> について、取得法に基づく現在価値アプローチを要求する	非支配株主に影響を与える <u>一部の取引</u> について、取得法に基づく現在価値アプローチを要求する
主要な利用者に対する有用な情報提供	すべての非支配株主に最も有用な情報を提供する。	一部の非支配株主は最も有用な情報を受け取らないこととなる。
コスト・ベネフィットの分析	現在価値情報を提供する便益は常にコストを正当化するとは限らない。	コスト・ベネフィットの考慮をより良く反映する。
複雑性	単純であるが、非支配株主に影響を与えない他の BCUC には異なるアプローチが要求される可能性がある。	非支配株主に影響を与えるすべての取引に単一の方法を適用するよりも複雑であるが、すべてのケースに取得法を適用しない場合を除けば、同様の問題は左記においても生じ得る。
ストラクチャリングの機会	ストラクチャリングの機会を引き起こす可能性がある。	取引の区分の仕方によっては、ストラクチャリングの機会を最小化できる可能性がある。

11. また、非支配株主に影響を与える取引を区分する方法として、以下の方法が検討されている。

(1) 定性的要因

- ① 移転先企業の資本性金融商品が公開市場で取引されているか（移転先企業の資本性金融商品が公開市場で取引されている場合、現在価値アプローチを要求する）
- ② 非支配株主が関連当事者により保有されているか（非支配株主が移転先企業の関連当事者のみにより保有されている場合を除き、現在価値アプローチを要求する）
- ③ オプトイン／オプトアウト・アプローチ（非支配株主が現在価値アプローチをオプトインする場合に（又はオプトアウトしない限り）現在価値アプローチを要求する）

(2) 定量的要因

- ① 非支配株主の規模（非支配株主の規模が特定の閾値を満たすか又は超過する場合、現在価値アプローチを要求する）

(3) 定性的要因と定量的要因の組合せ（例えば、(1)①と(2)①の組合せなど）

**(現時点の IASB スタッフの見解)**

12. 現時点の IASB スタッフの見解が以下のように纏められている。

- (1) 現在価値情報を提供するコスト・ベネフィット及びストラクチャリングの機会を考えると、IASB スタッフは、非支配株主に影響を与えるすべての取引ではなく、一部の取引について現在価値アプローチを要求することが適当である可能性があると考えている。
- (2) 現在価値アプローチが、非支配株主に影響を与えるすべての取引ではなく、一部の取引に要求される場合、IASB スタッフは、移転先企業の資本性金融商品が公開市場で取引されているかどうかに基づき区分することが、追求可能なものであると考えている。これは、当該アプローチがコスト・ベネフィットの分析を間接的に考慮に入れており、ほぼ間違いなくストラクチャリングの機会を狭めるものであるためである。
- (3) 一部のケースにおいて、非公開企業における非支配株主に対して現在価値情報を提供することが望ましい場合は、非支配株主が現在価値情報をオプトイン又

はオプトアウトするかどうかにより区分することを追求する可能性がある。しかし、このようなアプローチは、運用化が困難である可能性がある。

- (4) IASB スタッフは、定量的な閾値に基づき区分することは適当であるとは考えていない。

### 2019年4月ASAF会議における議論—完全支配下の企業間のBCUCC

13. 2019年4月のASAF会議における議論はこれまでと異なり、完全支配下の企業間のBCUCCを前提として以下の主要な利用者についての分析を行った。

- (1) 融資者及び他の債権者
- (2) 将来の株式投資家

#### (融資者及び他の債権者)

14. IASB スタッフは、BCUCCにおける移転先企業の融資者及び他の債権者の情報ニーズの理解のために、以下のとおりの活動を行った。

- (1) 信用投資マネージャー及びクレジットアナリストとの会議
- (2) 信用格付け機関の格付け方法のレビュー
- (3) 学術論文、財務諸表利用者とのアウトリーチ活動の要約、融資者及び他の債権者の情報ニーズを考慮した記事及び他の文献のレビュー

#### 要求の性質

15. 前項の結果、IASB スタッフは、BCUCCにおける移転先企業の融資者及び他の債権者の情報ニーズは、以下にあると識別している。

- (1) 負債性金融商品の契約上のキャッシュ・フロー（資本金金融商品に関する裁量的なキャッシュ・フローとは対照的に）
  - 負債性金融商品に関するキャッシュ・フローの金額（固定又は変動）及び時期は、融資者又は他の債権者と借手との間の契約において事前に提供されており、借手が契約上の義務を果たすことができない場合を除き、典型的には借手の財務業績から独立している。そのような場合、融資者又は他の債権者は、借手に対する法的措置を取る法的権利を有しているが、依然、契約上の支払われるべき金額を回収できないリスクに晒されている。対照的に、株式保有者の要求は、投資先の財務業績の上下の変動の両方に晒されている。資本金金融商品に関するキャッシュ・フローの金額及び時期は、契約又は法律

において同意又は保証されておらず、投資先の財務業績に依存する。

- ◎ 上述のように、負債性金融商品と資本性金融商品のキャッシュ・フローの特性の違いのために、債務投資家及びクレジットアナリストは、借手が債務を返済することができるとの安心感を提供するために必要なレベルを上回る予測されるキャッシュ・フローの増加に対して、株式投資家及び株式アナリストよりも敏感ではない。しかし、債務投資家及びクレジットアナリストは、予測されるキャッシュ・フローの減少に対し敏感であり、破産リスクの評価に関する分析に焦点を当てている。対照的に、株式投資家及び株式アナリストは、投資のリターンを最大化することを追求しているため、予測されるキャッシュ・フローの増加及び減少の両方に対し敏感である。

(2) 負債性金融商品の契約上の満期（資本性金融商品に関する永久的な性質とは対照的に）

- ◎ 負債性金融商品の契約上の満期は通常有限であるのに対し、資本性金融商品は通常永久的である。したがって、債務投資家及びクレジットアナリストは、キャッシュ・フロー予測の中で特定の時間枠に焦点を当てる傾向がある一方で、株式投資家及び株式アナリストは、企業の永久的なターミナル・バリュエーションにもまた関心を持つ傾向がある。

(3) 清算又は破産の際の請求権の優先順位の違い

- ◎ 企業の清算又は破産が発生した場合には、融資者及び他の債権者が保有する企業に対する請求権は、資本に対する請求権よりも優先される。しかし、融資者及び他の債権者が保有する請求権もまた、契約上の取決めと適用される法律に基づいて、それぞれ優先順位が異なる。結果として、債務投資家とクレジットアナリストは企業の債務の優先順位に関心があるが、株式投資家及び株式アナリストは企業の全体的な財務比率により重点を置く傾向がある。

16. 結論として、IASB スタッフは、前項に記載した融資者及び他の債権者の要求のすべての特徴は、信用分析に必要な情報と、情報が使用される方法の両方に影響を与えていると考えている。一般的に、債務投資家及びクレジットアナリストは、既存又は新規の債務を返済する企業の能力を評価する企業の一般目的財務諸表にある情報を使用する。彼らは、既存の債務の回収可能性の評価、及び企業に対する資金提供についての意思決定の両方で当該情報を使用するが、信用分析の焦点は常に、債務を返済する企業の能力にある。対照的に、株式投資家は一般的に資本性金融商品のリターンを最大化することに興味があり、バリュエーションに焦点を当てる傾向がある。

### 信用分析の特性

17. 信用分析の目的は、借手の流動性リスクである。そのため、IASB スタッフは、信用分析は以下の特性を示す傾向があると考えている。
- (1) キャッシュ・フロー測定又はその代理（例えば、EBITDA、キャッシュ・フロー予測、及びキャッシュ・フローに基づく比率など）が、信用分析の中心である。これらの測定は通常、純損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、及び財務諸表の注記情報から得られる。非資金項目、特に償却、減価償却及び減損は、キャッシュ・フロー分析には含まれない。
  - (2) 信用分析は、財政状態計算書に焦点を当てる傾向がない。債務投資家及びクレジットアナリストは、償還金額、満期、担保及び支払の優先順位に関する情報を含む、認識された債務及び未認識のコミットメントに関する定性的及び定量的情報を必要としている。
  - (3) 企業の信用分析の本質は、それが既存の債務投資に関連しているか潜在的な債務投資に関連しているかにかかわらず、同じである。
  - (4) 一部の債務投資家及びクレジットアナリストは、企業との契約上の取決めの効力によりプライベートな情報にアクセスし、分析において当該情報に依存している。

### IASB スタッフの見解

18. 以上の結果、債務投資家及びクレジットアナリストは、前項の方法で情報を使うことから、IASB スタッフは、債務を返済し調達する企業の能力についてのこれらの利用者の分析の結果は、現在価値測定アプローチを適用するか、又は簿価引継法を適用するかにより大きくは左右されないと考えている。当該考えはまた、一般的に資本市場諮問委員会（CMAC）メンバーとのアウトリーチで受け取ったフィードバックにより支持されている。これは以下の理由によると IASB スタッフは考えている。
- (1) 信用分析は、主にキャッシュ・フローに関する情報に焦点を当てる。上述のとおり、キャッシュ・フロー予測モデル及び信用分析で使用されるキャッシュ・フローに基づく比率は、BCUCC を会計処理するために現在価値アプローチが用いられるか、又は簿価引継法が用いられるかにより大きな影響を受けない。
  - (2) 信用分析におけるもう 1 つの主な焦点は、認識された金額、未認識のコミットメント及び偶発債務を含む、企業の債務総額（total gross debt）である。IASB スタッフの調査及びアウトリーチの結果は、債務投資家とクレジットアナリストは、債務の公正価値よりも、額面金額に関する情報に興味があることを示唆

している。加えて、債務投資家及びクレジットアナリストはまた、債務及び未認識のコミットメントの質的な特徴を理解することに関心がある。当該情報は、繰り返しではあるが、現在価値アプローチを適用するか、簿価引継法を適用するかにより影響を受けないだろう。

19. したがって、IASB スタッフは、移転先企業において非支配株主に影響を与える BCUCC と、融資者及び他の債権者に影響を与える BCUCC について、異なるアプローチを IASB が追求する可能性があると考えている。特に、以下のようである。

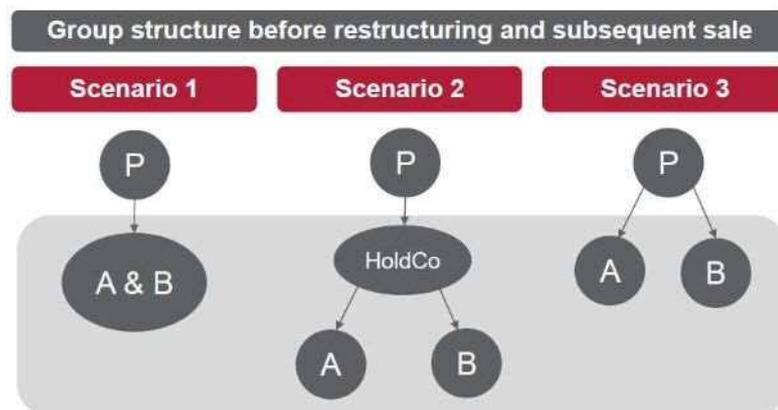
- (1) 移転先企業の非支配株主に影響を与えるすべて又は一部の取引に現在価値アプローチを適用する。
- (2) 移転先企業の融資者及び他の債権者に影響を与えるが、非支配株主に影響を与えない取引に異なるアプローチ（例えば、簿価引継法）を適用する。

#### (将来の株式投資家)

20. IASB スタッフは、BCUCC における移転先企業の将来の株式投資家についての情報ニーズについて、具体的なシナリオを元に分析を行った。

#### シナリオの分析

21. 以下のシナリオは、いずれも親会社 P が、事業 A 及び事業 B を一緒に IPO で売却するケースである。



(1) シナリオ 1

事業 A 及び事業 B は、単一の法的企業に含まれているため、一緒に売却することができる。

(2) シナリオ 2

中間持株会社を売却することで、事業 A 及び事業 B を一緒に売却することができる。

(3) シナリオ 3

事業 A 及び事業 B を一緒に売却するためには、法的再編を行わなければならない。この場合のシナリオとして、以下の 4 つが示されている<sup>1</sup>。



- ① シナリオ 3.1  
IPO に備えて企業 A と企業 B を法的に合併する。
- ② シナリオ 3.2  
IPO に備えて企業 A 及び企業 B を取得するために新会社を設立する。
- ③ シナリオ 3.2  
IPO に備えて企業 A が企業 B を取得する。
- ④ シナリオ 3.4  
IPO に備えて企業 B が企業 A を取得する。

### IASB スタッフの見解

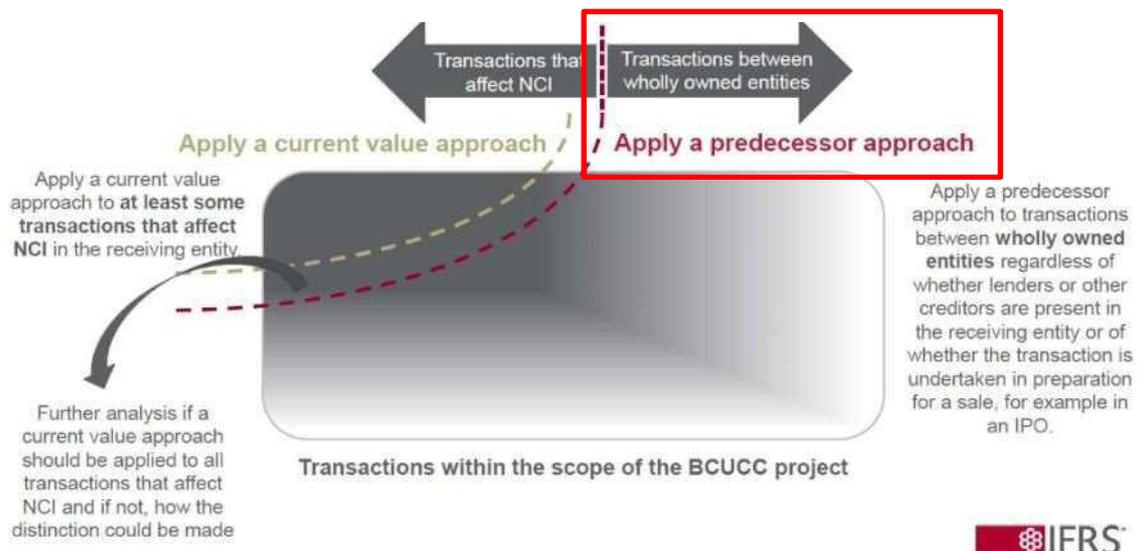
22. IASB スタッフは、これらすべてのシナリオで経済的実質は同じままであることを指摘している。つまり、事業 A 及び事業 B は新しい投資家に売却されるということである。シナリオ 1 及び 2 では、将来の投資家は事業 A と事業 B に関する歴史的情報を受け取ることになるため、IASB スタッフは、事業 A と事業 B に関する歴史的情報がまた、シナリオ 3 のすべてのサブシナリオでも提供されるべきだと考えている。このような情報は、シナリオ 3 のすべてのサブシナリオに簿価引継法を適用することによって提供されるであろうと、IASB スタッフは考えている。IASB スタッ

<sup>1</sup> ASBJ 事務局注：シナリオ 3 のみ IPO に備えて再編（企業結合）の必要があり、これが BCUC 取引に該当する。

フは、この結論が過去の CMAC 会議で提供されたアドバイスと整合的であることに言及している。

### (全体の纏め)

23. IASB スタッフの分析を纏めると下表のとおりであり、完全支配下の企業間の BCUCC については、融資者及び他の債権者が移転先企業にどうか、又は IPO のように売却に備えて取引が行われているかどうかにかかわらず、簿価引継法を適用することを提案している。



### 2019 年 4 月の ASAF 会議における質問事項

24. 2019 年 4 月の ASAF 会議における質問事項は以下のとおりである。

- (1) IPO に備えて行われる完全支配企業間の BCUCC について、簿価引継法が将来の株式投資家に対して有用な情報を提供するとの IASB スタッフの結論(第 22 項)に同意するか。また、示された分析について他のコメントはあるか。
- (2) 債務を返済し調達する企業の能力についての債務投資家及びクレジットアナリストによる分析の結果は、BCUCC を会計処理するために現在価値アプローチが適用されるか、簿価引継法が適用されるかにより大きくは左右されないとの IASB スタッフの結論に同意するか。
- (3) 移転先企業の非支配株主に影響を与える BCUCC と、融資者及び他の債権者に影響を与える BCUCC に、異なるアプローチを追求するとの IASB スタッフの結論に同意できるか。特に、以下の点についてである。また、示された分析について他のコメントはあるか。

- ① 移転先企業の非支配株主に影響を与えるすべて又は一部の取引に現在価値アプローチを適用する。
- ② 移転先企業の融資者及び他の債権者に影響を与えるが、非支配株主に影響を与えない取引に異なるアプローチ（例えば、簿価引継法）を適用する。

### ASBJ 事務局の気付き事項

25. ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案は次のとおりである。

#### 全般的なコメント

- (1) 完全支配下の企業間の企業結合取引も含め、議論を進めている点については評価できる。しかしながら、これまでの IASB スタッフの分析と合わせると、非支配株主に影響を与える BCUC と影響を与えない BCUC の間に線を引き、会計処理を区分することが提案される結果となっているが（第 23 項参照）、我々は依然として、非支配株主が存在することだけを理由に会計処理が異なるべきではないと考えている。

#### 将来の株式投資家に関する質問について

- (2) IPO を見据えた BCUC 取引について、ストラクチャリングの機会を与えることは望ましくないと考えられることから、簿価引継法を採用するとの結論には違和感はない。

#### 融資者及び他の債権者に関する質問について

- (3) 融資者及び他の債権者の要求の性質及び信用分析の焦点について、特に「財政状態計算書に焦点を当てる傾向がない」との IASB スタッフの分析には疑問があるが、株主投資家と比較して、現在価値アプローチに基づく情報ニーズが低い可能性があることは理解できる。現在価値アプローチに基づく財務諸表を作成するコストを考慮すれば、簿価引継法を採用することに違和感はない。

### ディスカッション・ポイント

アジェンダ・ペーパーの内容及び ASBJ 事務局の発言案について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以上

---

プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の見直し**

---

## 本資料の目的

1. 2019年4月に開催される会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)会議において、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS 第 37 号」という。)の見直しに関するプロジェクトの今後の方向性について議論が行われる予定である。本資料は ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案についてご説明することを目的としている。

## ASAF メンバーへの質問事項

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

### 論点の分類

#### (1) 検討の対象としない論点

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

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

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

#### (3) その他プロジェクトの範囲に含まれる可能性のある論点

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

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

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

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

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

## ASBJ事務局の発言案

### 質問1

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

### 質問2

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

---

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

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

#### ディスカッション・ポイント

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

以 上

## 別紙1 第404回企業会計基準委員会資料からの抜粋

1. 以下は第404回企業会計基準委員会における審議資料からの抜粋である。

### I. 背景及び経緯

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

### II. アジェンダ・ペーパーの内容

#### 検討の対象としない論点

##### (認識要件－蓋然性規準)

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

##### (測定の目的－最善の見積り)

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

---

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

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

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

#### （開示要求）

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

### IAS第37号の的を絞った改善プロジェクトで焦点になり得る論点

#### （負債の定義）

##### 識別されている問題点

11. IAS第37号では、「債務発生事象」とは、その債務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる債務を生じさせる事象としている。また、IAS第37号第19項では、引当金として認識されるのは、企業の将来の活動とは独立に存在している過去の事象から生じた債務のみだとしている。
12. ここで問題となるのは、企業が過去の活動の結果生じた債務を有しているが、将来の

活動にも依存する場合である。

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

13. IFRIC 解釈指針第 6 号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」(以下「IFRIC 第 6 号」という。)及び IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」(以下「IFRIC 第 21 号」という。)の双方において、IFRS 解釈指針委員会(以下「IFRS-IC」という。)は、IAS 第 37 号第 19 項を適用し、企業が将来の行動によって支出を回避することができるのであれば(その行動が現実的かどうかにかかわらず)、企業は現在の債務を有していないと結論付けている。しかし、当該解釈は、IAS 第 37 号の他の規定と整合しないように思われるとしている。また、一定期間にわたって蓄積された結果として生じた賦課金が、特定の一時点で認識されることなどについて、IFRIC 第 21 号は利害関係者から様々な批判を受けている。

#### 想定される解決策

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

---

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

及び例示を追加することも想定しているとしている。

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

### (引当金の測定—含まれるコスト)

#### 識別されている問題点

18. IAS 第 37 号第 36 項では、引当金として認識する金額を「報告期間の末日における現在の債務を決済するために必要となる支出の最善の見積り」としているが、「決済するために必要となる支出」に含まれる範囲が不明確である。実務では以下の疑問が聞かれている。

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

(2) 裁判に伴う訴訟費用のような第三者への支払債務も含めるのか。

実務は様々であり、財務諸表の比較可能性が損なわれている。

#### 想定される解決策

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

(1) 増分コストか直接関連コストか

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

(2) 第三者に対する支払債務

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

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

**(引当金の測定－割引率)****識別されている問題点**

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

**想定される解決策**

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

**その他プロジェクトの範囲に含まれる可能性がある論点****(引当金の調整－リスク調整)****想定される問題点**

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

**想定される解決策**

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

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

### (不利な契約)

#### 想定される問題点

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

#### 想定される解決策

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

### (補填に対する権利)

#### 想定される問題点

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

れている。

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

#### 想定される解決策

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

#### **(偶発資産－財務報告日以後に発生した事象)**

#### 想定される問題点

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

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

**想定される解決策**

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

以 上

## 別紙2 関連する IFRS 基準の規定

### IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

#### 定 義

---

10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである。

偶発負債とは、次のいずれかの債務をいう。

(a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみである債務

(b) 過去の事象から発生した現在の債務であるが、次のいずれかの理由で認識されていないもの

(i) 債務決済のために経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる可能性が高くない。

(ii) 債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

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

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

#### 認 識

---

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

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

(b) 報告期間の末日において現在の債務が存在していない可能性の方が高い場合には、企業は、経済

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

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

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

## 測 定

---

### 最善の見積り

36 引当金として認識する金額は、報告期間の末日における現在の債務を決済するために必要となる支出の最善の見積りでなければならない。

### リスクと不確実性

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

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

## 現在価値

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

## 補 填

---

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

## IAS 第10号「後発事象」

### 認識及び測定

---

#### 修正を要する後発事象

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

以 上