

ASAF の役割と負債に関する 議論についての一考察

加 納 慶 太

目次

はじめに

1. 先行研究
2. ASAF設立の経緯
3. ASAFの概要
4. 負債に関する議論

おわりに

はじめに

IASBにおける概念フレームワークは1999年に公表され、その後一部の改訂をしたものの全体の見直しを求める声があり、2018年に新しい概念フレームワークが公表された。公表された新しい概念フレームワークの影響でこれまで停止していた負債に関するプロジェクトも新たに動き出そうとしている。負債の基準は、1998年に公表されて以来、何度か改訂が検討されたにもかかわらず、反対意見があるため改訂が見送られた。新しい概念フレームワークの公表が、負債のプロジェクトを前進させる契機になると考えられ、今後どのように負債の基準が規定されるのかについて検討を行いたい。IASBは蓋然性の削除を中心に議論を進めてきたが、各国の意見を鑑みながらどのように意見を集約し、プロジェクトを進めるかということが論点となっている。

本論文では、会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) をとおして2015

年以降にIFRSや負債の基準に対してどのような議論が行われていたかについてみていく。これまで、非金融負債や引当金などの国際的な動向についての議論が行われてきたが、ASAFの経緯について述べられたものは多く存在しない。ASAFで行われた議論についてみていくことで、これからの負債のプロジェクト・基準化についての展望を明らかにしたい。

第1章では、非金融負債を中心とした負債に関するプロジェクトについての先行研究を行うことで、どのような結論が導き出され、何を明らかにする必要があるかについて検討を行う。第2章では、ASAFがなぜ設立される必要があり、どのような役割が期待されているかについてみていく。第3章ではASAFの概要についてみている。第4章では、ASAFにおける負債に関する議論について、ASBJにおけるASAF会議の内容について議論の整理を行う。そこから、今後のIAS 37がどのように変化をしていくかについて検討を行い、結論を導き出したい。

1. 先行研究

山下[2007]では、2005年に公表されたIAS 37号改訂公開草案について、引当金という用語の代わりに非金融負債という用語の提案を行ったことは評価に値するとしたが、草案に対するコメントは、批判的意見と同意する意見があり、規準化の過程で紆余曲折が予想されるとしている。実際、その後もIAS 37の基準化には至らず、その達成は、「概念フレームワークの完成後に検討する」とされてきた。

また、加納[2014]では、概念フレームワークにおける基準設定について言及されており、概念フレームワークによって基準設定がなされるとした場合には、簡素な定義により広い負債が認識されることが予想されるが、これにより、発生の可能性の低い負債がオンバランスされることとなるため、財務諸表利用者への有用性が確保されるかが問題であると述べている。負債の概念が拡大することによる有用性に対する疑問が解消されるかどうかについて、その後、批

判的なコメントが多くなされた。

また、松本[2014]では、「将来の経済的便益の流出」という用語の削除について、「現在の債務」と「将来の経済的便益の流出」をどう取り扱うべきかについて3つのケースに区分した分析、「経営者の恣意性の排除」と「信頼性ある測定」の観点から評価点・問題点の洗い出し、「待機債務」についての検討を行ったが、蓋然性削除の決定的な理由は見当たらず、蓋然性要件の削除の必然性はないとの結論に達している。

このように、基準書、概念フレームワークや理論的な考察において、非金融負債について先行研究がなされてきたが、その中では蓋然性の取り扱いに対する批判的な姿勢が多かった。現在では、概念フレームワークが公表され、プロジェクトに動きが出てきそうである。また、ASAFについて検討をおこない負債の基準について検討を行った研究はまだない。そのため、本論文では、ASAFでの議論をもとにIFRSにおける負債・引当金の考え方について考察を行いたい。

2. ASAF設立の経緯

これまでIASBは、国会財務報告基準（IFRS）の開発を進めるうえで、米国財務会計基準審議会（FASB）や我が国の会計基準委員会（ASBJ）などの会計基準設定主体と二者間の協議を行ってきたが、ASAFはこれらのバイラテラルな関係をマルチラテラルで公式なものとするを目的としている（小賀坂[2013]、p.31）。

IASBとASAFのメンバーで定められた取決めに於いて、目的は以下の通りである（ASAF2012, para.4.7）。

国際的に認められる高品質の会計基準の開発という国際会計基準審議会（IASB）の目標の達成に向けて、メンバーが建設的な貢献ができるアドバイザリー・フォーラムを設けること。より具体的には、ASAFは以下の目的のために設置される。

- ・公益に資するよう、高品質で理解可能な、執行可能な国際的に認められた財務報告基準の単一のセットの開発に貢献すること。
- ・基準設定プロセスにおける各国会計基準設定主体及び地域団体とIASBの集会的な関係を公式なものにするとともに効率化すること。それにより、IASBの基準設定に関する主要な技術的論点に関する広範囲の各国及び各地域のインプットが議論され考慮されることを確保すること。
- ・基準設定上の論点に関する効果的な専門的議論を促進すること。それは、十分な深度をもって、高水準の専門的能力と自国（自地域）について十分な知識を有する代表者により行われる。

IFRS財団は、2012年2月に「評議員会の戦略レビュー 2011に関する報告書-グローバル基準としてのIFRS：財団の第二の10年間に向けての戦略の設定」を発表しており、その中で、IFRS財団及びIASBは、国際的な基準設定プロセスの不可欠なことの一部分として、各国の会計基準設定主体及び会計基準設定に参与する地域団体のネットワークのメンテナンスを促進すべきであるとしていた（小賀坂 [2013]、p.31）。また、2012年2月9日に、IASBの監視機関であるIFRS財団の評議員会（トラスティー）は、財団の将来戦略の方向性の見直し（Strategy Review）の最終報告書を公表した。（藤沼 [2012]、p.29）

IFRS財団の戦略レビューについては、2010年11月に公表されたコンサルテーション文書に対する一般からのコメントを受けて、2011年4月に再度行われた意見募集の結果を取りまとめたものである。この間、世界各地でラウンド・テーブルを計8回開催し、また、計170通のコメントレターを受領している。このことは、財団の将来戦略についての関心の高さを示しており、結果として、IFRSの国際基準として位置付けが高まったものとも理解できる（藤沼 [2012]、p.29）

ここでは、国際的な基準決定プロセスに不可欠なことは、各国の会計基準設定主体等のネットワークの維持管理であり、財団とIASBはこれを促進すべきであるとしていた。（藤沼 [2012]、p.32）

その後、IFRS財団は、2012年11月3日に、「会計基準アドバイザー・フォーラム設置の提案」を公表した。この提案では、参加メンバーを12名以内に限

定するとともに、各参加メンバーがMoUに署名することを求めており、これらの点についてコメントを募った。その後、IFRS財団は2013年2月にメンバーの募集を行い、2013年3月にメンバーが確定した（小賀坂〔2013〕、p.31）。

IFRS財団は、戦略レビューが強調したとおり、高品質な会計基準の開発は、さまざまな視点を考慮に入れる必要がある。評議員会の考えでは、IASBがこうしたさまざまな視点に最も適切に説明責任を負うことができるのは、デュー・プロセスの一部としての広範な関係者との効果的な利害関係者の関与を通じてである。IFRSの国際的な受容を達成するためには、IASBにはNSS及び地域団体の支援が必要である、と述べている（IFRS 2013, para.4.1）。

ASAFの役割は、基準設定活動に関連した主要な技術的論点に関する助言及び見解をIASBに提供することと、各国及び各地域の論点に関するインプットを提供することとなる。その目標は、専門的能力が高水準で、自らの法域・地域に関して十分な知識を有する代表者がいて、これを明確に表明してIASBと十分に議論できるようにすることである。ASAFがIASBに不可欠な技術的助言を提供する上で有効となることを確保する必要がある。ASAFは諮問機関となるので投票はない（IFRS 2013, para.6.3）。

当財団の考えでは、合計で12名以内のIASBメンバーではないメンバーが、効果的な議論を可能にすることと成果の代表となることとの間の適切なバランスを提供するであろう（IFRS 2013, para.6.7）。ASAFメンバーはそれぞれ自らの地域からのインプットを提供するので、効果的で代表的な技術的助言をIASBに提供する機会がすべてのメンバーにあることが不可欠である。全員が自分の意見を聞いてもらえる能力は、メンバーが12名より多くなると低下するであろう（IFRS 2013, para.6.8）という理由によって12名となった。またIASBのメンバーは16名いるが、これは投票による決定がある。IASBには16名のメンバーがいるのは事実だが、ほとんどのメンバーが投票により意見を表明する。これに対し、ASAFメンバーはどの論点についても投票を行わないので、規模についての主な考慮事項は、すべての地域的な発言に耳が傾けられ、正当に配慮されるようにすることであった。参加者が多すぎる場合には、意図されたASAFの機能が失われるリスクがある（IFRS 2013, para.6.8）。ASAF設立の経緯について

は図表1のとおりである。

図表1 ASAF設立の経緯

| 年月 | 関係機関 | 事項 | 内容 |
|----------------|--------|--|--|
| 2012年 2月9日 | IFRS財団 | 「評議員会の戦略レビュー 2011に関する報告書—グローバル基準としてのIFRS：財団の第二の10年間に向けての戦略の設定」 | IFRS財団の将来戦略の方向性の見直し（Strategy Review）についての最終報告書 |
| 2012年 11月3日 | IFRS財団 | 「会計基準アドバイザー・フォーラムの設置の提案」を公表 | 参加メンバーを12名以内に限定するとともに、各参加メンバーがMoUに署名することを求めており、これらの点についてコメントを募った |
| 2013年 2月 | IFRS財団 | 会計基準アドバイザー・フォーラムのメンバーの募集 | 会計基準アドバイザー・フォーラムのメンバーの募集を行った。 |
| 2013年 3月 | IFRS財団 | 会計基準アドバイザー・フォーラムのメンバーの確定 | 会計基準アドバイザー・フォーラムのメンバーの確定した。 |

3. ASAFの概要

当初のメンバーは、メンバーは南アフリカ、ドイツ、スペイン、イギリス、オーストラリア、日本、中国、米国、カナダの会計基準設定主体、及び、地域団体として、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（AOSSG）、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ（GLASS）の12団体より構成された。

ASAFの設立後のメンバーは図表2のとおりである。メンバー構成に関しては、2年での見直しを行うとしている。また、メンバー資格の見直しの際には、技術的な専門家、当該法域の資本市場の規模、IASBの基準設定プロセスへの当該組織の貢献、当該組織が利用できる人的資源の規模と程度などの要因が考慮される（小賀坂[2013]、p.32）。その後のメンバーの変更は図表3のとおりである。

図表3 ASAFメンバーの変遷

| 2013年のメンバー |
|---|
| 南アフリカ、日本、オーストラリア、中国、アジア・オセアニア（AOSSG）、ドイツ、EFRAG（欧州）、スペイン、イギリス、GLASS（ラテンアメリカ）、カナダ、アメリカ |
| 2015年のメンバー |
| 南アフリカ、日本、オーストラリアとニュージーランド、中国、アジア・オセアニア（AOSSG）、ドイツ、EFRAG（欧州）、フランス、イタリア、GLASS（ラテンアメリカ）、カナダ、アメリカ |
| 2018年のメンバー |
| 南アフリカ、日本、韓国、中国、アジア・オセアニア（AOSSG）、フランス（ANC）、イタリア、EFRAG（欧州）、イギリス、GLASS（ラテンアメリカ）、カナダ、アメリカ |

こうした変更は、おそらく、コミットメントに関連すること（高品質で理解可能な強制力のある国際的に認められる財務報告基準の単一のセットを開発するというIFRS財団の使命）、また、各法域及び地域でのIFRSの首尾一貫した適用を支援すること、全面的で修正なしのIFRSのエンドースメント／アドプションを徐々に促進するために最善の努力をすることにある（現在、各法域はIFRSへ向けての動きにおいて異なる段階にあり、これを達成するために異なる仕組みを採用していることを認識する）。すべてのメンバーが、ASAFの技術的作業に十分な役割を果たすための資源及び能力を有する必要があると考えられる。

2015年6月にASAFメンバーの改選が発表されており、今回の2015年7月のASAF会議には、改選後（第2期）のASAFメンバー1全員及びIASB関係者2が参加した。

改選後のASAFメンバーは、南アフリカ、ドイツ、フランス、イタリア、オーストラリア（ニュージーランドと協働）、日本、中国、米国、カナダの会計基準設定主体、及び、地域団体として、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）、アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ（AOSSG）、ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ（GLASS）の12団体より構成されている。

初代メンバーと比較すると、改選後のASAFメンバーには、イギリスとスペインの会計基準設定主体に代わって、フランスとイタリアの会計基準設定主体

が選出されている。また、オーストラリアの会計基準設定主体は、新たにニュージーランドの会計基準設定主体と協働することとされている。

4. 負債に関する議論

ここでは、ASAFにおける負債に関する議論について、ASBJにおけるASAF会議の内容について議論の整理を行う。2019年3月のASAF会議では、次の内容によって議論が行われた。

(1) 議論の対象としない論点

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(probable)」という蓋然性要件を削除することが提案されていた(ASBJ2019, para.7)。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(ASBJ2019, para.8)。

また、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(ASBJ2019, para.9)。

- 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。

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(たとえば訴訟のケースなどが考えられる)(ASBJ2019, para.10)。

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（ASBJ2019, para.11）。

（２）負債の定義に関する議論

IAS37のプロジェクトで焦点になり得る論点として、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（ASBJ2019, para.14）。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。たとえば、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（ASBJ2019, para.15）。

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（ASBJ2019, para.17）。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」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（ASBJ2019, para.18）。

- 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。

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いる（ASBJ2019, para.19）。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（ASBJ2019, para.20）。

（３）測定に関する議論

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（ASBJ2019, para.21）。

- 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。

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（ASBJ2019, para.22）。

- 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号の修正案の中では、契約履行に直接関連するコスト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も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はなく、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。

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が不明確である(ASBJ2019, para.23)。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(ASBJ2019, para.24)。

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(ASBJ2019, para.25)。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(ASBJ2019, para.26)。

おわりに

これまでの先行研究では、IFRSにおける非金融負債・引当金の研究がなされ、その中では蓋然性の取り扱いに対する批判的な姿勢が多くあった。こうした中で、新しい概念フレームワークが公表され、負債に関するプロジェクトも動き出している。そのことで、これまで長期間改訂することなかったIAS37の修正が行われる可能性が出てきている。その修正がどのように行われるかについて、ASAFでの議論や、我が国の立場について検討を行った。

本論文ではまず、ASAFの経緯と役割について詳細にみていくことで、プロジェクトとの関わりとその影響について明らかにすることができた。高品質な会計基準の開発は、さまざまな視点を考慮に入れる必要があり、そのためには、デュー・プロセスの一部としての広範な関係者との効果的な利害関係者の関与を通じて行う必要がある。そのため、メンバーが建設的な貢献ができるアドバイザリー・フォーラムを設けた。我が国もメンバーの一員として貢献を行ってきた。

負債のプロジェクトについては、IAS37の蓋然性要件と測定(期待値)については論点から外された。蓋然性要件については、可能性の低い負債を認識することで有用性があるという利用者が殆どおらず、可能性の低い負債を認識することの測定の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る。また、期待値については、訴訟などのケースで、期待値が可能性ある結果の1つでな

い場合には、引当金の最も有用な測定値とはならないとされた。

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」としている。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おり、今後の議論がどのように展開するかによってIAS37における基準の修正も行われる可能性がある。そのため、これからのASAFやIASBの動向を注視し、これまで改訂が行われなかった負債の基準であるIAS37が、どのように変化をしていくかについて、今後も検討を行う必要があるだろう。

参考文献

- ・加納慶太[2014]「IASBにおける非金融負債の動向」『関西学院商学研究』第68号、pp.139-155。
- ・小賀阪敦[2013]「会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）について」『会計・監査ジャーナル』No.696（7月）。
- ・藤沼亜起・吉岡小巻[2012]「IFRS財団評議委員会の戦略レビュー『グローバル基準としてのIFRS－財団の次の10年間に向けての戦略設定』の概要」『会計・監査ジャーナル』No.684（7月）。
- ・松本徹[2014]「非金融負債会計の研究-蓋然性要件の取り扱いを中心として-」pp.147-184、専修大学出版局。
- ・山下寿文[2007]『偶発自称会計の展開-引当金会計から非金融負債会計へ-』pp.44-51、創成社。
- ・ASBJ[2012]「コメント募集『会計基準アドバイザー・フォーラム設置の提案』に対するコメント」12月17日。
- ・ASBJ[2019]「2019年4月開催会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）への対応：審議（2）－2 IAS第37号『引当金、偶発負債及び偶発資産』の見直し」。
- ・IFRS Foundation[2012], *Proposal to Establish an Accounting Standards Advisory Forum*, November.（会計基準アドバイザー・フォーラム設置の提案）