

公開草案「IAS第37号が適用される負債の測定－IAS第37号改訂」

公認会計士 おおき まさし 大木 正志

1 はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2010年1月5日に公開草案「IAS第37号が適用される負債の測定－IAS第37号改訂」（以下「2010年公開草案又は公開草案」という。）を公表した。本公開草案は、ボードが2005年に公表した公開草案「IAS第37号『引当金、偶発債務及び偶発負債』及びIAS第19号『従業員給付』の改訂」（以下「2005年公開草案」という。）に関して、測定に限定した再公開（リエクスポーチャー）として位置付けられる。IASBは、2010年4月12日までコメントを募集している。

なお、IASBは、IAS第37号を差し替えて、新たなIFRSを公表することを意図している。2010年2月に新IFRSの草案全体が、情報提供目的でIASBウェブサイト上で公表される予定となっている。しかし、草案全体についてコメントを募集することを予定していない。

本稿では、まず、IAS第37号の規定と2005年公開草案の対比の形式に

より、2005年公開草案の主な提案内容をおさらいしてから、2010年公開草案の主な提案内容を紹介することとする。

文中の意見にわたる部分は、筆者の見解であることをあらかじめお断りしておく。

2 IAS第37号の規定と2005年公開草案の提案

IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発負債」の規定と2005年公開草案の提案を、定義と範囲、認識要件及び測定に分けて対比すると、次頁の表1のようになる。2005年公開草案のポイントは、認識要件における蓋然性要件の削除と測定における期待値方式への一本化である。

2005年公開草案に対するコメントーターの懸念は、主に、以下のようなものであった。

- 負債の測定に関する基本的な考え方が依然として不明瞭ではないか。
- IAS第37号の適用範囲内にある負債について、企業がキャンセル若しくは第三者に移転する際に支払う金額は、負債の測定に目的適合性がないのではないか。

- 期待値に伴う測定は、最頻値（most likely outcome）による測定に比べて、情報の有用性、測定の信頼性並びに実行可能性（複雑性とコスト）の観点から懸念がある。
- 見積みキャッシュフローに含めるべきコストの範囲について、十分なガイダンスを提供していない。

3 2010年公開草案の主な提案内容

2010年公開草案は、測定に限定した提案である。主な提案内容は、以下のとおりである。IASBは、各項目についてコメントを募集している。

- 基本的な考え方は、期末日において企業が合理的に支払う金額により負債を測定することである。単一の債務（single obligation）を含めて、すべての負債について期待値（生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額）の使用を強制することがポイントとなる。
- サービス（例：除却）を伴う債務に関して、あたかも企業が外部業者に依頼して債務を履行したと

〈表1〉

	IAS第37号	2005年公開草案
定義と範囲	<p>IAS第37号は、引当金、偶発債務及び負債に対して適用される。IAS第39号の適用対象である金融商品、不利な契約でない未履行の契約、他の基準（工事契約、法人所得税、リース、従業員給付、保険契約）で取り扱われる引当金、偶発負債及び偶発資産には適用されない。</p> <p>引当金とは、「時期又は金額が不確実な負債」と定義される。</p> <p>負債に該当するかどうかについては、フレームワークにおける負債の定義に従い、「負債とは、過去の事象から発生した現在の債務で、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。」と定義されている。</p>	<p>IAS第37号改訂案では、金融負債以外の負債（非金融負債）を対象としている。</p> <p>「引当金」の用語を使用していないが、財務諸表において引当金という科目名を使用することは禁止されない。</p> <p>負債の定義は、IAS第37号と同じである。</p>
認識要件	<p>IAS第37号では、引当金について次のような認識要件を定めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており、 b. 当該債務の決済のために、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（蓋然性要件）、 c. 当該債務の金額について信頼性のある見積りができること <p>IAS第37号では、将来費用又は損失の発生が予想されているだけでは不十分で、現在の債務の存在が要求されている。したがって、貸借対照表に負債として認識されるものは、期末日に存在する負債に限定される。</p>	<p>IAS第37号改訂案では、非金融負債の認識要件を次のように定めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 負債の定義を満たしており、かつ b. 当該非金融負債について信頼性のある見積りができること <p>「資源の流出が必要となる可能性が高い」という要件（蓋然性要件）の削除が提案されている。</p>
蓋然性要件	<p>IAS第37号では、資源の流出が必要となる可能性が高いこと（50%超）を認識要件の1つとしている。</p>	<p>IAS第37号改訂案は、蓋然性要件の削除を提案している。</p> <p>負債の定義を満たす現在の債務が存在する場合には、資源の流出が発生する確率の高低にかかわらず負債として認識すべきであるとし、将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定に反映すべきであるという考え方による。</p>
測定に関する基本的な考え方	<p>IAS第37号では、引当金の認識金額は「期末日における現在の債務の決済に要する支出の最善の見積り（best estimate）」とされており、その最善の見積りとは、(a)債務を決済するために企業が合理的に支払う金額と、(b)債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のいずれかとされている。</p>	<p>IAS第37号改訂案では、「最善の見積り」という表現を削除し、「期末日において現在の債務の決済又は第三者への移転のために合理的に支払う金額」により非金融負債を測定するとしている。</p> <p>この改訂案は、最善の見積りが何であるか、並びに測定に関する基本的な考え方があいまいであるとの問題に対処するためである。</p>
期待値方式	<p>IAS第37号では、測定対象が母集団の大きい項目に関係している場合には、期待値方式により測定するとしているが、単一の債務を測定する場合には、原則として、見積もられた個々の結果のうち、最頻値が最善の見積りになるとしている。</p>	<p>IAS第37号改訂案では、単一の債務の場合にも、期待値により測定することを提案している。</p> <p>現行のIAS第37号においては、単一の債務の測定に関して、最善の見積りの解釈につき最頻値方式に調整を加えるなど、実務にばらつきが生じていることが改訂案の理由である。</p>

仮定した場合に、当該業者から請求される金額に基づいて測定すべきであること。当該金額には、業者のマージンを含むことになる。たとえ企業が自ら債務を履行することを想定する場合であっても、債務の測定に業者のマージンを含む点がポイントとなる。

- ・ 不利な販売 (onerous sales) と保険契約に関しては、本改訂提案の例外として、現行のIAS第37号を適用すること。すなわち、この場合、債務の測定にマージンを含まない。

1) 期待値測定

公開草案によれば、「企業が期末日において債務から解放されるために合理的に支払う金額」により負債は測定されるとする。すなわち、以下の金額の最低金額である。

- ・ 債務を履行するに必要な資源の現在価値
- ・ 債務をキャンセルするために企業が支払うべき金額
- ・ 第三者に対して債務を移転するために企業が支払うべき金額

IAS第37号の適用範囲内にある負債について、企業がキャンセル若しくは第三者に移転することはまれであるため、通常は、債務を履行するに必要な資源の現在価値で負債が測定されることが想定されている。

企業が債務をキャンセル若しくは第三者に移転するために支払うべき金額とは、相手若しくは第三者が要求する価格に、キャンセル若しくは移転に要するコストを含む。

企業は、毎期末日において債務から解放されるために合理的に支払う金額を算出し、負債の帳簿価額を調整する（事後測定）。時の経過により生じる負債の帳簿価額の変化は、借入費用として認識される。

ボードは、2005年公開草案の提案内容を維持し、単一の債務を含めて、すべての負債について期待値の使用を強制することを決定した。すなわち、現行のIAS第37号では、測定対象が単一の債務を測定する場合には、原則として、見積もられた個々の結果のうち、最頻値が最善の見積りになるとしている。しかしながら、公開草案では、単一の債務の場合にも、期待値により測定することを提案している。この決定により、現在の実務が大きく変更されることが想定される。

先述したように、単一の債務に関する負債の測定について期待値のみを認め、最頻値を認めない改訂案に対しては、情報の有用性、測定の信頼性並びに実行可能性等の観点から懸念があるとする、コメンテーターの懸念も多かった。しかし、すべての発生可能性及び発生額を考慮する測定方法は、利害関係者に対してより有用な情報を提供すると判断により、ボードは、2005年公開草案で提案した期待値方式を維持することとした。この点について、ボードはコメントを募集していない。

期待現在価値は、生起し得る複数のキャッシュフローの現在価値をそれぞれの確率で加重平均した金額である。本公開草案は、コメンテーターが懸念しているほどに、期待現在価値計算は複雑である必要はないとしている。幾つかの限られた発生可能シナリオの組み合わせによっても、母集団全体に対する十分なカバレッジを実現できることから、十分に合理的な見積りを得ることが可能であるとしている。将来キャッシュフローを見積もる際には、将来起り得る事象（例：テクノロジーの進歩による工場除却費用の減少額）を考慮する。

期待キャッシュフローは確実な金額ではないことから、実際のキャッシュフローが期待値と異なり得る。将来キャッシュフロー発生金額の見積り調整（リスク調整）は、キャッシュフローの中で反映する方法と割引率に反映する方法などにより可能である。なお、リスク調整に関する具体的なガイダンスが公開草案で提供されていない点について、6人のボードメンバーが反対意見を提出している。割引率に企業自らの信用リスクを反映するかどうかについては、本公開草案では言及されていない。

公開草案は、添付している付録により、負債測定の基本な考え方をいかに適用するか説明している。

2) サービス関連債務

2010年公開草案は、将来においてサービスを履行する債務（例えば、工場設備の除却の場合）に関して、マージン (profit margin) を含むことを提案している。自ら債務を履行するか外部業者に履行を依頼するか、企業の意図にかかわらず、債務の測定にマージンを含むとする。

当該サービスに関するマーケットが存在する場合には、業者のサービス価格を使用する。サービス関連債務の測定については、サービス価格を用いることを提案しているため、ボードは、負債を構成する具体的なコストの範囲についてガイダンスを提供する必要はないとしている。

一方、マーケットが存在しない場合には、仮に、第三者がサービスを履行した場合に支払うことになる金額を見積もることとなる。すなわち、発生コストと予想マージンを算出することとなる。公開草案は、この場合にいかにマージンを算出するかについて、具体的なガイダンスを提供していない。

適正な 不動産鑑定

会計監査適合

IFRS

低 価 法

減 損 会 計

現 物 出 資

資 産 除 去 債 務

特 定 公 益 法 人

様々な評価に対応

J-REIT

評価実績4位

全国をカバーする

大手鑑定機関



代表取締役 社長

森井 正博

信頼の実績



Since 1948

森井総合鑑定(株)

<http://www.maic.jp>

東京都中央区日本橋1-7-9 03-6214-1955
大阪府北区西天満2-6-8 06-6362-3303

〈表2〉

反対の論拠	賛成の論拠
<p>投資家は将来のキャッシュフロー流出金額を見積もるための情報を必要しているものであり、機会 (opportunity) キャッシュフローを必要としているわけではない。仮定のマージンを財務報告に含めることは適切ではない。</p> <p>マーケットが存在しない場合に、どのようにマージンを算出するべきか不明瞭であり、金額の客観性に欠ける。粉飾機会を提供するおそれがある。</p> <p>企業自らが債務を履行する場合にも、サービス価格を見積もるために、わざわざ外部業者に値付けを依頼することは実務的でない。</p>	<p>改訂案の基本的な考え方は、債務を履行するために必要な資源の現在価値で負債を測定することである。「資源」の「コスト」ではなく、「価値」を反映する方が、利害関係者に対して有用な情報を提供すると考えられる。</p> <p>ほとんどの場合、サービスに関するマーケットが存在する。したがって、通常は観察可能な市場価格に基づいて負債の測定ができる。この場合、測定に伴う主観性は軽減されることとなる。</p> <p>企業は個々の債務について外部業者に値付けを依頼する必要はない。業者価格について共通のベンチマークデータを利用できる。業者価格に基づく集計の方が、コスト積上げ額よりも容易に準備可能である。</p>

サービス関連債務の測定にマージンを含むか否かについては、人々の見解に相違が生じ得るところであり、本公開草案の争点となっている。「結論の根拠」を基に、賛成論と反対論の主な論拠をまとめると、表2のとおりとなる。なお、この提案に対して、6人のボードメンバーが反対意見を提出している。反対論者と同様の理由による。

なお、債務が相手方に対する現金の支払いである場合 (例えば、訴訟) には、負債はコストベースで測定される。測定額には、関連コスト (例：弁護士費用) を含める。

3) 不利な販売と保険契約に対する例外措置

2010年公開草案は、IAS第18号「収益」又はIFRS第4号「保険契約」の適用範囲内にある取引から生じる不利な契約に関しては、例外として、現行のIAS第37号を適用することを提案している。このような不利な契約については、現行の実務と同様にして、不利な契約から生じる負債は、契約債務を履行するに際して生じる

と予想されるコストを基礎として測定される。この理由は、現在進行中のボードの収益認識プロジェクトと保険プロジェクトが完成するまでは、現行の実務を変更すべきでないとするものである。当該プロジェクトの完成時に、不利な契約に対する例外措置は見直しされることとなる。

4) デュープロセス

冒頭でも述べたが、2010年2月に新IFRSの草案全体がIASBウェブサイト上で公表される予定となっている。しかし、情報提供目的に止まり、全体についてコメントを募集することは予定されていない。コメント分析の結果と再審議の結果として、2010年公開草案で再公開した事項以外にも、2005年公開草案からの変更点がある。IASBウェブサイトのプロジェクトページで、何が変更点であるか確認することが可能となっている。

なお、6人のボードメンバーがデュープロセスに関して反対意見を提出している。彼らによれば、測定に関する新提案のみならず、基準案全体の再公開手続により、コメントを募集

する必要がありとしている。

5) 公開草案に添付されている設例

公開草案に添付されている設例を紹介する。

前提事実

石油会社が、石油掘削装置を保有している。規制により、耐用年数が終了した時点で石油掘削装置を除却しなければならない。

装置保有者は、除却債務のキャンセル若しくは第三者への移転をすることはできない。

マーケットには、除却サービスを提供する業者が存在する。現在、業者に除却サービスを依頼した場合、業者は125,000通貨単位を対価に、掘削装置を除却する。

掘削装置の残存耐用年数は、10年から15年である。現在の10年及び15年のリスクフリーレートは、それぞれ年間6%及び5.5%である。

測定的基础

石油会社は、債務を移転することもキャンセルすることもできないため、債務を履行する場合に必要な資源の現在価値で負債を測定することとなる。

資源の流出

資源の流出は、業者に掘削装置の除却サービスを依頼した場合に、業者に支払うことと予想される125,000通貨単位並びに将来におけるサービス価格の上昇を考慮して決定される。将来におけるサービス価格上昇の見積りは、経験、マーケットデータ並びに技術情報などのエビデンスに基づいて、マーケットと技術の改善を考慮して実施される。将来価格の見積りは、現時点の法的要求に基づく。したがって、将来価格の見積りに際しては、装置の耐用年数終了時において、法的要求が現在よりも企業に不利になる可能性を考慮しない。

企業は、発生が期待される結果について、合理的な見積りとして6つのシナリオを認識している。表3～

〈表3〉

シナリオ	切削装置の耐用年数	期待される資源流出 (通貨単位)	割引率%	資源流出の現在価値 (通貨単位)
1	10年	200,000	6%	111,679
2	10年	225,000	6%	125,639
3	10年	275,000	6%	153,559
4	15年	230,000	5.5%	103,025
5	15年	260,000	5.5%	116,463
6	15年	340,000	5.5%	152,297

5のように、企業は6つのシナリオに基づく資源流出の現在価値を算出する。

資源流出の期待現在価値

企業は、それぞれのシナリオが発生する確率を予想し、確率をウェイト

として、加重平均現在価値を下表のように算出する。

〈表4〉

シナリオ	期待確率	資源流出の現在価値 (通貨単位)	加重平均現在価値
1	5%	111,679	5,584
2	25%	125,639	31,410
3	20%	153,559	30,712
4	5%	103,025	5,151
5	25%	116,463	29,116
6	20%	152,297	30,459
資源流出の期待現在価値			132,432

リスク調整

業者によるサービス価格125,000通貨単位という金額には、不確実性に関する次のリスクを含まない。

- ・ 現在から装置耐用年数終了時までの期間におけるサービス価格変動リスク
- ・ 実際に装置がいつ耐用年数を迎

〈表5〉

	金額
期待現在価値	132,432
リスク調整 (5%)	6,622
期末日において企業が債務から解放されるために合理的に支払うべき金額	139,054

えるかに関する変動リスク

上記の不確実性に対して、企業は5%のリスクを見積もる。

したがって、期末日において企業が債務から解放されるために合理的に支払うべき金額は、リスク調整後の金額139,054となる。

教材コード	J 0 2 0 5 6 3
研修コード	2 1 0 3 1 0
履修単位	1単位