

## 【論点Ⅳ（１）】測定的基本的な考え方

### 検討事項

我が国の会計基準では、引当金全般に関する測定的基本的な考え方は明記されていない。これに対して、現行 IAS 第 37 号では「報告期間の最終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」という「現時点決済概念」(current settlement notion) を測定目的としており、IAS 第 37 号改訂公開草案(ED)においても、この現時点決済概念を強調している。

しかし、現在 IASB では、測定の論点に関して、収益認識、保険契約、公正価値測定といった関連するプロジェクトでの議論との整合性が問題になっている。IASB での IAS 第 37 号改訂 ED の測定の論点に関する再審議は、現在進行中であり、我が国の引当金に関する会計基準を見直す場合には測定に関する基本的な考え方を定めるかどうか、基本的な考えを定める場合には現時点決済概念に基づくことを定めるのかどうか等について、IASB での議論を注視しつつ、検討する必要があると考えられる。

### 現行の会計基準における取扱い

論点Ⅲ（１）で既に説明したように、我が国における引当金計上の基本的な考え方は、企業会計原則注解 18（以下「注解 18」という。）に定められている。そこでは、「将来の特定の費用又は損失」の「合理的に見積られた金額」の「当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ」、「当該引当金の残高を負債又は資産とする」ことが規定されている。しかし、「合理的に見積もること」に関する基本的な考え方が記載されているわけではなく、この点は実務にゆだねられていると考えられる。

#### 企業会計原則 注解 18

将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。

発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

なお、引当金のプロジェクトでは範囲外とすることが検討されている資産除去債務に関して、「資産除去債務に関する会計基準」では、見積もった割引前将来キャッシュ・フローの割引価値で算

定するとされている。割引前将来キャッシュ・フローは、自己の支出見積りによること、最頻値と期待値のいずれかによること、割引率は無リスクのものを使用することとされている。

#### 資産除去債務会計基準第 6 項

資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。

(1) 割引前の将来キャッシュ・フローは、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく自己の支出見積りによる。その見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額とする。

将来キャッシュ・フローには、有形固定資産の除去に係る作業のために直接要する支出のほか、処分に至るまでの支出（例えば、保管や管理のための支出）も含める。

(2) 割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率とする。

#### 現行の IAS 第 37 号における取扱い

現行の IAS 第 37 号では引当金の認識金額は、「報告期間の最終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」とされている。ここでいう現在の債務を決済するのに要する支出の最善の見積りとは、次のいずれかとされている。

- 債務を決済するために企業が合理的に支払う金額
- 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

#### 現行 IAS 第 37 号

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

37. 現在の債務を決済するのに要する支出の最善の見積りとは、報告期間の末日現在で債務を決済するため、又は同日現在で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である。報告期間の末日現在で債務を決済すること又は移転することは、しばしば不可能であったり、又は法外な費用がかかることがある。しかし、債務を決済するため、あるいは移転するために企業が合理的に支払う金額は、報告期間の末日の時点で現在の債務の決済に要する支出の最善の見積りとなる。

#### IAS 第 37 号改訂 ED における取扱い

IAS 第 37 号改訂 ED では、「貸借対照表日における債務の決済又は移転のために第三者に支払う合理的な金額」（現時点決済概念）により非金融負債を測定するとされている。その中では、債務の決済又は移転に必要な金額の決定に契約又は市場における証拠が使用できる場合があるが、多くの場合は観察可能な市場における証拠がなく見積りを行う必要があることが示されている。

#### IAS 第 37 号改訂 ED

**29. 企業は、貸借対照表日における債務の決済又は移転のために第三者に支払う合理的な金額により非金融負債の測定を行う。**

30. 貸借対照表日において、債務の決済又は移転に必要とされる金額を決定するのに際し、契約

又はその他の市場における証拠が使用できる場合がある。しかし、多くの場合は、企業が債務の決済若しくは移転に際して第三者に支払う合理的な金額に関する観察可能な市場における証拠が存在せず、見積りを行わなければならない。

### IAS 第 37 号改訂 ED の変更点の結論の論拠等での記述

IASBは、本プロジェクトでは、現行基準の測定目的の根本的な変更は適切ではないと結論付けたが、現行の測定規定は待機債務に対してうまくいかないことや、必ずしも常に整合しておらず、異なって解釈されることを懸念したため、現行規定にいくらかの改訂を行った。(BC第78項)

具体的には、現行IAS第37号で「最善の見積り」を説明している「債務の決済又は移転のために第三者に支払う合理的な金額」を測定目的とし、現行IAS第37号第36項の「最善の見積り」の誤解を避けるとした。(BC第79項)。

### IAS 第 37 号改訂 ED に対するコメントの分析<sup>1</sup>

IASB スタッフによる、この部分に関する関係者のコメント分析は以下の通り。

- (1) 公開草案は、IAS 第 37 号の測定目的は、「測定日で」現在の債務を決済又は移転するための金額である「現時点決済概念」に基づいていることを強調したが、回答者は、「将来において」債務を消滅させるために要求されることが見積もられる金額である「究極決済概念」であると理解していた。
- (2) 回答者から、測定目的案の「決済」又は「移転」に関して、「移転金額」と「決済金額」と異なるのか、そうであれば、企業が負債を測定するためにいずれを使用すべきなのか、自由に選択可能か、「合理的に」という単語が含まれるということは企業が負債をより低い金額で測定すべきであるということを示しているのかという質問が寄せられた。
- (3) 回答者から、測定目的案が、IAS 第 37 号が適用される負債についての有用な情報を提供しないこととなるという懸念が寄せられた。
- (4) 回答者から、(現時点決済概念の概念的な利点を受け入れられたとしても)、提案されている測定規定を実務上適用することが難しいという懸念が寄せられた。

#### 【参考：ASBJ コメント】

#### 3. 測定（質問6）

##### (2) 期待値の属性

また、今回の公開草案は、非金融負債の会計処理基準を包括的に定めたものとなっているが、非金融負債の多くは、事業投資に関連しており、当該負債を自己が引き受けることが事業の一環になっているものと考えられる。本公開草案で定められた非金融負債の測定方法は、以下の点で経済実態を適切にあらわすことができないものとする。

- ① 見積りによる測定を行う際に将来キャッシュ・フローを割引く時の割引率を、毎貸借対照表

<sup>1</sup> IASB ウェブサイトの Project Update の該当部分を要約。

日ごとの割引率としていること

- ② 非金融負債は、貸借対照表日における債務の決済若しくは移転のために支払う合理的な金額をもって測定値とし、市場におけるエビデンスが利用できる場合があると規定していること
- ①に関しては、負債に関する金利変動による現在価値の変動を認識することは、その負債が金融投資活動の一環である場合を除き、目的適合性がないものとする。

非金融負債の場合、金利変動があっても将来のキャッシュ・フローの予想に変化がなく、途中で負債の決済が行われることがない場合が多いと考えられるため、将来キャッシュ・アウトフローの割引に際し用いる割引率は、当初認識時の割引率で固定する（満期保有投資に償却原価法を適用するのと同様の考え方により、このような負債は償却原価法により測定する）のが妥当と考える。

また、②に関しては、非金融負債の測定に市場価格を使用することについて懸念がある。非金融負債は事業投資の一環として企業が引き受けたものであり、第三者に負債の引受けを肩代わりしてもらった状況を念頭においた測定方法では、必ずしも経済実態を適切に反映することができないものとする。また、再測定に市場価格を使用し、市場価額の変動を認識することは、既計上分に対する金利変動の影響が混入することも意味しており、適当でないものとする。

## ED に対するコメント受領後における IASB の検討状況<sup>2</sup>

- (1) ボードは、「最善の見積り」という用語など、現行の IAS 第 37 号の測定目的やガイダンスの表現は必ずしも明確ではないことを認識した上で、現行の IAS 第 37 号の測定目的は、現時点決済概念に基づくという理解を確認した。また、ボードは、改訂基準の結論の根拠に、規定案が現行規定からどのように派生しているかをより十分に説明するべきであることを決定した。
- (2) ボードは、債務を決済するために要求される金額が、債務を移転するために要求される金額と異なる場合、企業は 2 つの金額のうち低いほうを「合理的」に支払うこととなること、及び最終基準にこの趣旨のガイダンスを加えることを決定した。
- (3) ボードは、以下の点を含め、最終基準に付随する結論の根拠に、現時点決済概念に基づく測定目的が IAS 第 37 号を適用する負債についての有用な情報を、どのようにして提供するのかということについての説明を含むべきであることを決定した。
- 多くの回答者は、「信頼性」と、債務を決済するために要求されるキャッシュ・フローの企業による見積値と実際の発生額がいかにか近いということとを同一視する。しかしながら、これらの金額の間に差があったということは、企業の見積りが「誤り」であったということ通常は意味しない。
  - 現時点決済概念に基づいて負債を測定するために要求される主観性は、究極決済概念に基づいて負債を測定するために要求される主観性よりも大きくない。
- (4) ボードは、スタッフに、IAS 第 36 号「資産の減損」と同様に、期待値計算のビルディング・ブロックについてのガイダンスを開発することを求めた。ボードはガイダンス案について、

<sup>2</sup> IASB ウェブサイトの Project Update の該当部分を要約。

2009年4月の会議で議論する。

### 現時点決済概念と究極決済概念

IAS 第37号改訂ED第31項では、期待キャッシュ・フロー・アプローチは、企業が債務の決済又は移転に際して第三者に支払う貸借対照表日現在の合理的な金額、すなわち現時点決済概念の基礎であるとされている。これに対して、究極決済概念を取る場合、最頻値といった可能性のある単一の金額に結びつくこととなる。

現時点決済概念と究極決済概念の例については、IAS 第37号改訂EDの再審議の過程で以下のような設例を用いてIASBにおいて議論がなされている。

#### 設例 1<sup>3</sup>

X社とY社は、単一の製品保証から発生する負債を負っている。貸借対照表日に、X社は60%の確率で請求（コストCU1,000）があり、40%の確率で請求がないと見積もっている。他方、Y社は、90%の確率で請求（コストCU1,000）があり、10%の確率で請求がないと見積もっている。

この場合、究極決済概念では、X社もY社もCU1,000の負債を認識する。これに対して、現在決済概念では、X社はCU600、Y社はCU900と負債を測定することで、Y社がX社よりもキャッシュ・アウトフローの発生の確率が高いことを反映し、IASBスタッフは、利用者がより適切に財政状態を評価することが可能になると議論している。

#### 設例 2<sup>4</sup>

Z社は、沖合で石油掘削機（オイルリグ）を運転している。ライセンス契約により、Z社は生産終了時にオイルリグを除去し、海底を原状回復することを求められる。過去の経験を基礎に、Z社は掘削を終えてからオイルリグを完全に除去し、海底を原状回復するには2年かかると見積った。

貸借対照表日現在、Z社は、直ちに操業を停止したならば、債務を決済するために、2年間にわたって14百万CU必要と見積っている。

貸借対照表日において、Z社のオイルリグの経済的残存耐用年数は、15年であった。Z社は、これからの15年間、石油の掘削を続けると予想しており、そうした場合には、債務をすべて消滅させるために20百万CUを16年目と17年目に支払うと見積っている。

仮にZ社が直ちに掘削をストップしたとしても、オイルリグを除去し、海底を原状回復するには2年を要するので、Z社は貸借対照表日において、負債を決済（完全に消滅）することは出来ない。したがって、取引の相手方が存在しなければ、Z社は、負債の測定として、負債を将来決済するために必要な額（究極決済概念に基づく額）を見積る（14百万CU又は20百万CU）方法も考えられる。

これに対して、IASBスタッフは、14百万CUと20百万CUのいずれも、Z社が貸借対照表日現

<sup>3</sup> 2006年9月IASB会議 Agenda Paper 8C

<sup>4</sup> 2006年10月IASB会議 Agenda Paper 8

在において債務をすべて消滅させるために支払う額を反映していないので、将来債務を決済するために必要な額で貸借対照表日における債務の決済額を見積るべきではないとしている。また、IASB スタッフは、環境浄化債務のような企業の債務は、「特定の個人に対して負う」という性質の債務ではないが、このような負債はしばしば、第三者が引き受けることによって決済されるとも述べている。

## 2009年4月IASB会議での論点の内容（Agenda Paper8A）

2009年4月IASB会議では、以下のスタッフ提案がなされている。

- 以下の点を踏まえ、これまでの会議で議論のために提起された未決事項を解決しようとすることなく、ボードは測定に関するガイダンスを仕上げることをスタッフは提案する。
  - ボードはIAS第37号の改訂を可能な限り早期に仕上げるべきである。
  - 議論のために提起された測定の問題<sup>5</sup>のすべてをボードが早急に解決する見込みはない。
  - それらの事項を解決しなくとも、ボードはIAS第37号における現行の測定ガイダンスの大幅な改善(例えば、現時点決済概念の明確化、期待値アプローチの明確化、「最善の見積り」という用語の削除)を達成することができるだろう。
- 当該測定ガイダンスは公開草案で提案されているものを基礎に、次のものを補完する。
  - 予想キャッシュ・フローの見積り技法のビルディング・ブロック<sup>6</sup>及び仕組みを説明し、関係者が恐れるほど計算が複雑ではないことを再確認するハイレベルなガイダンス。
  - 負債に関して2つの異なる測定を認めていないことの説明。企業は、現在の債務を決済又は移転するために支払うことが求められる最も低い金額を「合理的に」支払う。
  - 企業が資産除去債務のようなサービス債務の見積りに予想キャッシュ・フロー・アプローチを用いる場合、関連するキャッシュ・フローは当該サービスを引き受ける請負業者に企業が合理的に支払う金額であることもガイダンスに明示すべきである。

## IASBの関連するプロジェクトの状況

### 収益認識

2008年12月にIASB及びFASBから公表されたディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」においては、履行義務を取引価格<sup>7</sup>（顧客が約束した対価）で

<sup>5</sup> IASB スタッフは、移転概念を強調することを選好するボード・メンバーと履行概念を強調することを選好するボード・メンバーがいることを指摘し、大部分のボード・メンバーは、これらの問題を他のプロジェクトにおける負債測定の進展と整合する形で解決したいと望んでいるが、短期の解決は難しいと考えている（par. 11-17）。

<sup>6</sup> IASB スタッフの測定ガイダンス案(Agenda Paper 8A-Appendix)では、(a)負債を履行するために求められることが期待される将来キャッシュ・フロー、(b)貨幣の時間価値、(c)将来キャッシュ・フローに関する不確実性の影響を考慮に入れることとされ(AG3)、(a)と(b)は「期待現在価値」の見積りで、(c)はリスクに対する期待現在価値の修正で考慮されるとされている(AG4)。

<sup>7</sup>通常、取引価格は関連する履行義務を負うことと引換えに企業が要求する金額を反映している。その金額は非明示的に、約束された財やサービスを顧客に移転するための企業の予想コスト、そのコストの時期及びそれらの資産を提供するために必要となるマージンを含んでいる。出口価格とは異なり取

## 審議事項（４）— 1

当初測定し（5.27項）、履行義務が不利とみなされない限り、履行義務の測定値を更新（再測定）するべきではない（5.93項）と提案されている。履行義務は、**現在価格による履行義務の測定値**（例えばIAS 第37号による）が当該履行義務の帳簿価額を超える場合ではなく、履行義務を充足するための企業の予想コストが当該履行義務の帳簿価額を超える場合に不利とみなされ、当該履行義務は、**現在価格（例えばIAS 第37号による金額）**ではなく、当該履行義務を充足するための企業の予想コストで再測定することが提案されている（5.81、82項）。

### 保険会計（2009年2月IASB会議報告抜粋）

2007年5月にIASBから公表されたディスカッション・ペーパー「保険契約に関する予備的見解」で示された測定目的は、保険負債を現在出口価値で測定することであったが、受領したコメントでは、保険者は契約そのものを履行するつもりであるという観点を反映する「現在履行価値（current fulfilment value）」を採用すべきという意見が保険会社を中心に寄せられた。これを反映して、IASBスタッフから、①期末において保険負債を第三者に譲渡することを仮定して測定する「現在出口価値」、②保険者が保険契約を途中で譲渡することはなく最後まで履行するという観点を反映して測定する「現在履行価値」<sup>8</sup>及び③受領した保険料を時の経過とともに認識する「未経過保険料」（短期契約の責任準備金のみ）という3つが提案されている。

2009年2月のIASB会議では、出口概念と履行概念を支持するボード・メンバーの数が均衡し、いずれか一方を採用するには至らず、スタッフに対して、IASBが取り組んでいる**IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」**の見直し、収益認識及び金融商品会計基準の中長期的見直しプロジェクトで検討されている考え方をこのプロジェクトに適用することができるかどうかなどについてさらに検討することが指示されている。

### 公正価値測定<sup>9</sup>（2008年12月IASB会議報告抜粋）

現在のIFRSにおける負債の公正価値は、「必要な知識を有する自発的な当事者間において、独立第三者間取引条件で負債が**決済**され得る金額」と定義される一方、2006年11月にIASBから公表された公正価値測定のディスカッション・ペーパーの予備的見解では、「測定日現在において、市場参加者間の秩序ある取引において負債を**移転**<sup>10</sup>するために支払われるであろう価格」と定義す

---

引価格は、契約獲得に係るコストを回収するために企業が顧客に請求する金額及びそれに関連するマージンも含んでいる（5.26項）。

<sup>8</sup> どの範囲のリスク・マージンが履行価値に含まれるかにより、(a)リスク負担のリスク・マージンのみを含む、(b)(a)に契約時に保険料に合わせて較正された追加マージンを含む、(c)(b)に類似するがマージンを2つに分離しないという、3つの履行価値の候補が示されている。

<sup>9</sup> 本プロジェクトは、公正価値で測定する場合を規定するものではなく、他の基準等により公正価値で測定することを規定している場合に、当該公正価値をどのように測定するかを検討するプロジェクトである。現行IAS 第37号及びIAS 第37号改訂公開草案では、引当金（非金融負債）を公正価値で測定することは規定していない。ただし、IAS 第37号改訂公開草案には「IAS 第37号の規定は、公正価値と類似していると解釈され得る」（BC78項）という記述もあり、引当金（非金融負債）の測定基礎である現在決済概念と公正価値の関係に注意が必要であると考えられる。

<sup>10</sup> 移転概念を用いることの長所として、①測定日現在で移転が行われるとみなされていることが明確になる、②企業固有ではなく、市場ベースであることが明確になる、③特定のカウンターパーティーが存在しない場合（資産除去債務など）でも機能する及び④リスクや利益の調整なしに市場参加者は

ることを提案している。

2008年12月のIASB会議での議論の結果、ディスカッション・ペーパーでの予備的見解が確認され、公開草案では、**移転価格**が何を表すのか（相手方との決済金額とどのように関連するのかを含む）を説明し、観察可能な市場価格がない場合どのように負債の公正価値を測定するのかについてのガイダンスを提供することが暫定的に合意された。

## 今後の検討の方向性

### (1) 引当金の測定の基本的な考え方を定めるか

我が国においても引当金の測定に関する基本的な考え方を定めるのかどうか、検討することが考えられる。

### (2) 引当金の測定の基本的な考え方：現時点決済概念と究極決済概念

我が国においても引当金の測定に関する基本的な考え方を定めることを検討する場合、以下の論点が基本的な考え方に関する論点として考えられるか。

- 「測定日で」現在の債務を決済又は移転するための金額である「現時点決済概念」を導入するのか。
- 「将来において」債務を消滅させるために要求されることが見積もられる金額である「究極決済概念」をどう取り扱うのか。

### (3) 決済概念と移転概念

我が国においても引当金の測定に関する基本的な考え方を定めることを検討する場合、現在決済概念に関連する論点として、以下の論点が検討対象となると考えられるか。

- 測定に関する基本的な考え方として、IAS第37号改訂EDのように、「現在の債務を『決済』又は『移転』する」ことに言及するのかどうか。
- 言及する場合には、現在の債務を決済又は移転するために支払うことが求められる最も低い金額を「合理的に」支払うことを記述するのかどうか。

### (4) IASBプロジェクトの帰趨

現在IASBでは、負債の測定の論点に関して、収益認識、保険契約、公正価値測定といった関連するプロジェクトでの議論との整合性が問題になっているものの、2009年4月には、このような論点を解決しなくとも、現時点決済概念に基づき、測定に関するガイダンスを仕上げるのが議論される。したがって、引当金の測定に関する論点の検討を行う際には、IAS第37号改訂EDの測定の論点に関する再審議での帰趨を注意深く見据えていく必要がある。

---

負債を引受けないという事実を反映しているなどがあげられる。一方、短所として、①企業は一般的に負債を移転せずに決済する及び②負債に対する観察可能な市場価格がほとんど存在しないという事実が反映されていないという指摘がある。

審議事項（４）— 1  
以 上