



# IFRS news

February 2010

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

## 引当金額を大幅に変更するIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に対する公開草案の公表

国際会計基準審議会 (IASB) は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における非金融負債(従前は引当金)の測定を修正する改訂案を公表しました。この提案の再起草は、今日多く用いられている方法とは異なる引当金の測定方法を提示しています。この提案の中には抜本的な変更も含まれ、引当金額が大幅に増加する可能性があります。これについてPwCのグローバルACSセントラル・チームのSteve Rallsが解説します。

### 背景

- 当該改訂案はもともと2005年に公表されたもので、提案の多くは変更されていないが、引当金の測定に係る部分が再検討されている。
- 改訂基準に織り込まれると予想される一部の提案は、大きな影響を与える可能性がある。また、改訂の影響はほぼすべての企業に及ぶこととなる。
- 当該基準の草案は2010年2月に公表され、IAS第37号を置き換える新しいIFRSは2010年の第3四半期に公表される見通しである。

経営者は現在、役務の提供に係る債務(例:製品保証や資産除去債務)に対するほぼすべての引当金を、債務の充足の際に発生すると見込まれる費用で測定しています。当公開草案(ED)は、必要な資源の価値に基づき引当金を測定するよう提案しています。

実務上は引当金に含まれる費用は多様なものになっています。通常、直接的な費用は含まれるものの、間接的な費用は含まれない場合があります。また、請負業者が上乗せするマージンが含まれることは稀です。当EDは、こうした多様性に対応することを目的としていますが、提案されている変更は、いくつかの重要な論点を提起しています。

当EDは4つの抜本的な変更を提案しています。

1. 発生可能性が高い資源の流出、という認識要件を排除する。
2. 偶発資産、偶発負債の概念を排除する。
3. 現行の最善の見積りによる測定アプローチではなく、期待値モデルを用いて引当金を再測定することを求める。
4. 引当金の計算に含まれる費用を明確化する。

測定ガイダンスに対する改訂案により生じる変更点は以下のとおりです。

### 1. 発生可能性が高い資源の流出、という要件の排除

現行のIAS第37号は、債務発生事象が発生し、経済的便益が流出する可能性が高い場合に負債を認識するよう求めています。「可能性が高い(Probable)」の文言は実務において「発生の可能性が50%を超える (more than 50% likely to occur)」と解釈されています。当EDは「可能性が高い」ことを認識要件から排除しています。したがって、債務発生事象から生じる負債は、すべて認識されます。経済的便益を有する資源の流出の不確実性は、予想される結果の範囲内で発生可能性を判断することにより、測定判断基準に含められます。

当EDでの変更点は、IFRS第3号「企業結合」やIAS第39号「金融商品:認識及び測定」などのその他の基準とIAS第37号との相違点に対応するものです。これらの基準は、負債の測定において経済的便益を有する資源の流出の発生可能性を基準に適用していません。これは、実務において今後、経済的便益を有する資源の流出の可能性が高くないと評価された負債が認識される可能性があることを意味します。

## 2. 偶発資産、偶発負債の概念の排除

新しい基準は資産に対応していないため、「偶発資産」の概念は排除されます。また負債認識の閾値を排除することは、従来偶発負債の認識を検討してきたものが過去のこととなることを意味します。偶発負債は引き続き存在しますが、債務発生事象存在の見込がないとみなされる場合に限られます。

## 3. 期待値モデルを用いた引当金の再測定

当EDは、期末日における債務を決済するために企業が合理的に支払う金額を現在価値で測定しなければならないことを提案しています。現在は、「決済(settlement)」を基準に引当金を測定することはほとんどありません。経営者は、債務を履行するために将来に発生する費用を見積り、当該費用を期末日に割戻します。

当EDで提案されている測定モデルは、以下のうちの最も低い金額です。

- 債務の決済(Fulfil)に必要な資源の現在価値
- 債務を取り消す(Cancel)のために企業が取引相手に支払うであろう金額
- 債務を第三者に譲渡(Transfer)するために企業が当該第三者に支払うであろう金額

決済なしに債務の取り消しが実務において発生することはほとんどありません。また、負債を第三者に譲渡または売却する市場を見つけることはもっと稀です。従って最も低い金額は、債務の決済に必要な資源の価値となると考えられます。そのため、企業の多くは現在価値アプローチを用いることとなるでしょう。

現在価値アプローチでは、予想されるすべての結果の加重平均を用いて引当金を測定します。この測定金額が実際に支払うことになる金額となることは稀ですが、見積りに内在する不確実性を反映したものとなります。この引当金は貨幣の時間的価値を反映した料率で割引かれ、次に、期待値の計算に反映されていない当該債務固有のリスクに係る調整を加えることにより増額されます。

## 4. 引当金の計算に含まれる費用の明確化

IASBIは、負債を評価する上で、請負業者に対する支払価格の方が、費用を基礎とする内部見積りよりもより客観的な基礎になると考えています。一般に客観的なものとして請負業者への支払価格の使用を明確化することにより、改訂基準では実務における現在の多様性を軽減する可能性があります。また、どのような費用を含めるかという詳細なガイダンスの検討は不要となります。請負業者に対する支払価格が入手できない場合には、引当金の評価額として、費用全てにマージンを上乗せした価額を用いなければなりません。

経営者は当EDの内容を慎重に検討し、その影響を評価し、IASBへのコメント提出を検討する必要があります。

### 設例

#### 製品保証

製品が特殊なものではなく大量に一般販売されている場合、当該欠陥製品を保証契約に基づき新しい製品に交換する債務は期待値モデルに十分適合します。当該製品の市場価格と同様に、過去の欠陥率及び交換率が即時に入手可能です。ただし、債務が製品の修理に限定される場合には、修理に関する市場価格は即時に入手できないことがあります。特に当該製品が日常的に修理されていない場合が該当します。このような状況では、企業が負担及び享受すると予想される費用とマージンの評価は、共に役務の価値の決定、すなわち引当金額の決定において必要となります。

#### 資産除去債務

撤去工事を提供する市場が存在する場合、資産を処分し現場を閉鎖する債務には期待値モデルが十分に適合する場合があります。しかしながら、撤去工事作業の市場がなく、企業が除去債務自体を引き受けなければならない場合には、期待値モデルは十分に適合しません。経営者は、撤去という役務の価値、すなわち引当金額を決定するために、費用とマージンの両方を評価しなければなりません。

#### 現金による債務の決済

例えば、訴訟を解決する場合など、現金を支払う債務は、見積現金支払額にあらゆる関連費用を加算した金額を発生可能性により加重平均した金額になります。この加重平均金額は、従前の基準に基づき決定される負債額より大きくなる可能性があ

ります。予想される経済的便益のある資源の流出が発生する可能性が高くない場合には、引当金は一切計上されなかった場合があります。

#### 二元的債務

この訴訟の事例から、重要な問題が見取れます。認識の原則から蓋然性の要件が排除されているため、「負債が発生する結果」または「負債が発生しない結果」の二極が存在する状況下では、何らかの引当金を引当てることとなります。この訴訟引当金は、実際に支払われる現金金額となる可能性は低く、又は提供すべき役務の実際価値となる可能性も低いものです。いずれにしても引当金を一切計上しないことにはなりません。

あらた監査法人  
東京都中央区銀座 8 丁目 21 番 1 号  
住友不動産汐留浜離宮ビル(〒104-0061)  
お問い合わせ: [aratapr@jp.pwc.com](mailto:aratapr@jp.pwc.com)

© 2009 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.