

IFRIC 解釈指針公開草案 D2「廃棄、復旧及び類似の負債の変動」に対するコメント

2003年10月22日

企業会計基準委員会(ASBJ)

専門研究員 荻原 正佳

1. 我々は、本公開草案の提案に同意しない。アウトフロー見積額の変動については資産の帳簿価額を負債と同額だけ修正し、割引率の変動については資産と負債のいずれにも反映しない取扱いとするのが妥当と考える。また、本公開草案が対象とする変動については、誤謬の訂正であるかのように過年度に遡及した配分計算を行わず、会計上の見積りの変更としてすべて将来に配分するのが適切と考える。
2. 我々の提案は、結果として、米国 FAS 第 143 号と同様の取扱いを支持している。割引率の変動の取扱いに関する我々の考えは IAS 第 37 号の第 47 項と整合しないかもしれないことを承知しているが、そうであれば、むしろ IAS 第 37 号を修正すべきであると考え。
3. 本公開草案では、債務を決済するために必要となるアウトフローの見積額の変動と、割引率の変動とを同一の方法で取扱うべきであるとの考え方に立っている(BC10項)が、我々は、それらの変動はそれぞれ異なる性格を有するものであり、会計処理の方法を同一とする必要はないと考える。

アウトフローの見積額の変動

4. 我々は、債務を決済するために必要なアウトフローの見積額の変動については、負債の帳簿価額の修正と同額だけ資産の帳簿価額を修正すべきであると考え。ただし、負債の減少額が資産の帳簿価額を超える例外的な場合については、その超過額は利得として認識するものとする。
5. 本公開草案の提案する方法では、見積りの変動が生じた期に損益を認識することになる。この損益の内容は、変動後の見積りを当初の時点で採用していたとした場合に計上されていたであろう金利費用と減価償却費の金額と、実際に過年度に計上された金額との差額であり、過年度修正として性格づけられるものと考えられる。しかしながら、我々は、アウトフローの見積額

の変更は会計上の見積りの変更であると考え。我々は、見積りの変動の影響については、過年度に遡及した配分計算をせずに、すべて将来に配分するのが適切と考える。

6. アウトフローの見積額の変動を認識する場合に使用する割引率については、FAS 第 143 号で規定されている以下のアプローチを適切と考える。

(a) アウトフローの見積額が増加した場合には、その時点の割引率。

(b) アウトフローの見積額が減少する場合には、その減少部分に係る負債の当初認識時に使用した割引率。(ただし、過去の増加部分がある場合に、減少額がいずれの部分に帰属するか識別できないときは、全体の加重平均とする。)

我々は、後述のように、引当金についての割引率の変動は認識すべきではないと考えているので、基本的には上記(b)のように当初認識時の割引率で固定すべきであると考え。しかし、アウトフローの見積額の増加については、法律改正等により生じた新たな負債であればその時点の割引率を使用すべきものと考えられる。本来は、そのような追加的発生と既存の引当金の修正とを区別し、後者は当初認識時の割引率によるべきであるが、現実には区別が困難な場合も多いため、ある程度の実務性も考慮して、見積額の増加はすべて新規の発生とみなすのが適切と考える。

7. 本公開草案において、我々の提案するような、変動を将来のみに配分するアプローチを採用しなかった論拠の中で、修正の結果として資産の帳簿価額がマイナスになる可能性や、資産の使用期間の終了近くになって資産の帳簿価額が多額に増額される可能性に対する懸念が挙げられている(B6 項および B12 項)。論理的にそのような可能性があることは否定しないが、前者のようなケースはあったとしても非常に稀と考えられ、後者のケースは減損として直ちに損失処理されることになり実害はないと考えられる。こうしたケースをもって全体の判断の根拠とすることは適切でない。

割引率の変動

8. 冒頭に述べたとおり、我々は、引当金についての割引率の事後的な変動は測定に反映すべきでないと考える。負債について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いて、目的適合性がない。割引率が変動しても将来のキャッシュ・フローの予想に変化はなく、途中で負債の決済が行われることもありそうにないため、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、このような負債も償却原価法により測定するのが妥当と考える。

9. 我々の上記のような見解は、IAS 第 37 号の第 47 項と整合しない可能性があることは承知しているが、我々の理解では、同項はもともと当初認識時を念頭に置いた規定であり、割引率の事後の変動の問題は必ずしも明確に意識されていないように思われる。この規定が割引率の変動について引当金の再測定を要求しているという解釈しかできないとすれば、むしろ審議会に対して IAS 第 37 号の修正を提案すべきであると考えます。

本公開草案の設例に対応した、我々の提案に基づく会計処理は以下のとおりである。

本公開草案の設例 1：キャッシュフローの見積りの変更

変動のあった会計期間における仕訳

(Dr) 負債	4,000	(Cr) 資産	4,000
---------	-------	---------	-------

以後の会計期間における減価償却費に関する仕訳

(Dr) 減価償却費	117	(Cr) 減価償却累計額	117
------------	-----	--------------	-----

$$117 = (7,500 - 4,000) \div 30$$

本公開草案の設例 2：割引率の変更

仕訳なし

以上