

連載

IFRS及びIASの解説



第12回

IAS第11号「工事契約」、IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」：資産除去債務を中心として

公認会計士 こうの あかし 河野 明史

第1部 IAS第11号「工事契約」

I 基準書の概要及び目的

IFRS

IAS第11号「工事契約」（以下「IAS第11号」という。）

日本基準

「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）

「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）

IAS第11号は、工事契約にかかる収益及び原価の会計処理を規定することを目的としており、具体的には、これらを建設工事が行われる複数の会計期間に配分する方法を取り扱っている。当該基準書は、IFRSの中でも比較的古い基準であり、取得原価主義の下での工事契約に係る会計上の取扱いを規定している。したがって、IASBが現在長期的なプロジェ

クトとして取り組んでいる資産及び負債の変動に基づく収益認識のアプローチとは整合しておらず、このプロジェクトが完成した場合、現行のIAS第11号における工事契約の会計処理も根本的に変更される可能性がある。

一方、日本の「工事契約会計基準」及び「工事契約適用指針」は、ASBJによる会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた取組みの一環として平成19年12月27日に公表され、平成21年4月1日以降開始する事業年度から適用されている。

II 適用範囲及び定義

IAS第11号では工事契約を、単一の資産、又はその設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組合せを建設するために特別に取り決められる契約と定義している（IAS11.3）。

IAS第11号は、施工者の財務諸表における工事契約の会計処理に適用する（IAS 11.1）。

（日本基準との差異）

工事契約会計基準では、基準書の適用対象となる工事契約とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものと定義されている。一方、工事に係るものであっても専らサービスの提供を目的とする契約は適用範囲から除外されている。

IAS第11号における工事契約が、契約対象となる資産の存在を前提とした工事請負業務として定義されているのに対し、工事契約会計基準は工事契約を対価の支払対象となる請負作業の観点から定義している。ただし、工事契約会計基準においても純然たる役務提供は適用範囲に含まれないため、結果として両基準の適用対象となる取引に大きな相違は生

しないものと考えられる。

また、工事契約会計基準は、受注制作のソフトウェアについても工事契約に準ずるものとして当該基準書の適用対象としている。IAS第11号ではこのような明文の規定はなく、顧客仕様のソフトウェアの開発費は、IAS第18号において開発の進捗度に応じて収益を認識すべきとされている。したがって、会計基準としては、IAS第18号が適用されるものの、IAS第18号においても役務の提供については取引の進捗度に応じた収益認識を行うべきと規定していることから、会計処理内容に大きな差異は生じないものと考えられる。

III 認識の単位

IAS第11号では会計処理を行う単位について、法的な契約形態にとらわれることなく、取引の実質を勘案して単一の工事契約を複数の構成要素に分割して認識するか、複数の契約をまとめて認識すべきかを判断すべきと定められている（IAS 11.7）。

1. 契約の分割

以下の場合には、形式的に単一の契約であっても、会計処理上はそれぞれの個別資産を対象とする実質的に別個の契約として取り扱う（IAS 11.8）。

- 個々の資産について個別の見積書が作成される
- 施工者及び発注者が個々の資産に関し個別に取決めを行っているため、契約を構成する各資産ごとに、施工者及び発注者が受諾若しくは拒否することが可能である
- 個々の資産の原価及び収益を区分できる

2. 契約の結合

以下の場合には、複数の契約であっても会計処理上は単一の契約として取り扱う（IAS 11.9）。

- 当事者間で複数の契約が一括して交渉されている
- それらの契約が相互に密接に関連しているため、通算ベースで一定の利益率を見込んだ単一のプロジェクトとして同時又は連続的に当該の複数の契約が履行される

3. 追加資産の建設オプションの取扱い

契約によっては、発注者の裁量で、追加資産の建設を当初の契約に追加することができるオプションが与えられることもある。追加資産の性質が設計、技術若しくは機能の観点から当初契約上の対象資産と著しく異なるか、若しくは追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に取り決められる場合は、当該追加資産の建設を会計上は当初契約とは別個の契約として取り扱う（IAS 11.10）。

契約単位の識別は、工事契約に係る会計処理の中でも最も難しい論点の1つであり、判断を必要とする分野であるといえる。

（日本基準との差異）

工事契約会計基準では、工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。実質的な取引の単位は、施工者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得する単位として判断される。ここでの単位はあくまで合意を前提としており、必ずしも契約書における形式上の単位と一致しない場合がある。

つまり、工事契約会計基準が対価に対する確定的な請求権を獲得する

単位を会計上の認識単位としているのに対し、IAS第11号では当事者間における契約交渉の実質を勘案して判断するものとされている。

IV 工事契約収益及び工事契約原価

1. 工事契約収益の構成要素

工事契約収益には、工事契約で合意された当初の収益額に加え、設計を含む契約内容の変更、請求権及び報奨金等に係る増減額のうち、収益となる可能性が高く、かつ、金額を信頼性をもって測定可能なものが含まれる（IAS 11.11）。

実際の工事契約では、工期の途中で当初契約に含まれていない原価が発生したり、発注者を原因とする作業の遅延や仕様変更により、施工者が発注者に請求できる金額が変更されることもある。このような変更額については、変更等が発注者に受け入れられる可能性が高く、かつ、その金額を信頼性をもって測定できる場合にのみ、収益の額に含めることができる（ただし、会計上別個の契約として取り扱うべきものを除く）。

これらの変更が事後的に発生した場合は、見積りの変更として取り扱う（IAS 11.38）。見積りの変更はIAS第8号に従って会計処理する。実務的には、変更等が生じた際に、変更契約書や注文書等、どのような裏付け（証拠）をもって当該変更額を収益の額に加味することができるものとするのか、業界の実務慣行等を斟酌して検討しておくことが重要となる。

2. 工事契約原価の構成要素

工事契約原価には、特定の契約に直接関連する原価に加え、当該請負業務全般に帰属し、その契約に配分

可能な原価及び契約条件に基づき、発注者に個別に請求可能なその他の原価（例えば、一般管理費や開発費等）が含まれる（IAS 11.16）。

契約に直接関連し、契約を獲得する過程で発生した費用が上記の要件を満たす場合は、これを工事契約原価に含めることができるが、過去に費用処理した原価を後に契約を獲得できたことを理由として工事契約原価に含めることはできない（IAS 11.21）。

3. 工事契約収益及び工事契約原価の認識

(1) 工事進行基準

工事契約の成果を信頼性をもって見積もることができる場合は、その工事契約に関連した収益及び費用を、貸借対照表日現在の工事契約の進捗度に応じて損益計算書に認識しなければならない（IAS 11.22）。

このような契約の進捗度に応じた会計処理は一般に「工事進行基準」と呼ばれている。

(2) 固定価格の契約における工事進行基準

固定価格の契約の場合、以下のすべての条件が満たされれば、工事契約の成果を信頼性をもって測定可能といえる（IAS 11.23）。

- ① 工事契約に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、工事契約収益の合計額を信頼性をもって測定できる
- ② 契約の完了に要する工事契約原価と貸借対照表日現在の契約の進捗度の両方が、信頼性をもって測定できる
- ③ 実際に発生した工事契約原価を従前の見積りと比較できるように、契約に帰属する工事契約原価を識別し、その金額を信頼性をもって

測定することができる

条件①は、契約当事者間に適切な契約関係が存在すれば、通常は満たされる。また、条件②及び③を満たすためには、企業は適切な報告及び予算管理制度を確立していなければならない。

(3) 原価加算契約における工事進行基準

原価加算契約の場合は、以下のすべての条件が満たされれば、工事契約の成果を信頼性をもって測定可能といえる（IAS 11.24）。

- ① 工事契約に関連した経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- ② 個別に支払われるか否かにかかわらず、契約に帰属させることができる工事契約原価を明確に識別でき、その金額を信頼性をもって測定できる

(4) 工事進捗度の測定

工事進行基準の適用に当たり、企業は請負業務の進捗度を信頼性をもって測定しなければならない。進捗度の測定方法として、IAS第11号は以下の方法を例示している（IAS 11.30）。

- ・ 実施した工事に対して、その時点までに発生した工事契約原価が、契約の見積工事契約総原価に占める割合
- ・ 実施した工事の調査
- ・ 契約に基づく工事の物理的な完成割合

IAS11.30で挙げられている進捗度の測定方法は、あくまで例に過ぎず、契約対象となる工事の実態に合わせてさまざまな方法が容認される点に留意が必要である。進捗度の見積方法は重要な会計方針の1つであり、開示が必要となる。固定価格の工事契約についてIAS第11号を適用した実際の開示例でも、作業時間に基づ

く方法や独立の鑑定人による調査結果に基づく方法、発注者と合意したマイルストーンや納入単位、施工単位等に基づく方法、社内的な調査結果に基づく方法など、さまざまな方法が用いられている。また、企業が性質の異なる複数の工事契約を有している場合には、その内容に応じて同種の契約ごとに異なる見積方法を適用することが適切となる場合もある。

（日本基準との差異）

工事契約会計基準では、契約にかかわる履行義務のうち決算日までに遂行した部分の割合を合理的に反映する方法を用いて見積もるとされ、原価比例法が例示されているが、契約内容により他の合理的方法も認められている。これは、我が国の実務上は、コストの発生割合による測定方法が広く浸透しているためと思われる。一方、IAS第11号では、請負業務の進捗度を工事進捗度と規定しており、インプットによる測定とアウトプットによる測定のいずれか一方を原則的な取扱いとして規定してはいない。

(5) 工事の成果を信頼性をもって見積もることができない場合（工事原価回収基準）

工事契約の成果を信頼性をもって見積もることができない場合は、工事進行基準を適用することはできない。その場合、IAS第11号では、企業は発生した工事契約原価の回収可能性が高い部分についてのみ収益を認識する。一方、工事契約原価は発生した会計年度に費用として処理する（IAS 11.32）。このような方法は工事原価回収基準と呼ばれることがある。

特に、契約の初期の段階では、契

約の成果を信頼性をもって見積もることができないケースも想定される。そのような場合であっても、発生した工事契約原価の少なくとも一部は回収できるならば、その範囲において収益を認識することができる。しかし、当該契約につき発生原価を超える収益（つまり利益）を認識することはできない。

（日本基準との差異）

工事契約会計基準では、工事契約に関して成果の確実性が認められる場合、すなわち、工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度の3つの各要素について信頼性をもって見積もることができる場合は、工事進行基準が適用される。一方、この要件を満たさない場合は、工事完成基準が適用される。また、一定金額に満たない工事契約や工期がごく短い工事契約についても工事完成基準の適用が認められている。

(6) 工事の成果の見積りに関する不確実性の事後的な解消

事後的に成果の見積りを不可能としていた不確実性が解消した場合は、工事進行基準により収益と費用が認識される（IAS 11.35）。ここでの工事進行基準の適用は当該不確実性が解消した時点からと考えられる。

（日本基準との差異）

工事契約会計基準では、工事進行基準を適用する要件を満たさないため工事完成基準を適用している工事契約について、事後的に成果の確実性が相対的に増したとしても、このことのみをもって途中で工事契約に係る認識基準の変更を容認することは、収益認識のタイミングが恣意的に操作されるおそれがあるため、適切ではないとされている。ただし、本来工事の着手に先立って定められ

べき工事収益の総額や、仕事の内容等の基本的事項の決定が遅れているために工事進行基準が適用されなかったケースでは、その決定時点から進行基準が適用される。

(7) 工事契約から損失が見込まれる場合

工事契約原価が工事契約収益を超える可能性が高い場合は、予想される損失を直ちに費用として認識する（IAS 11.36）。

当該損失の認識は、契約に基づき工事が既に着手されたか否か、あるいは請負業務の進捗度には関係なく必要となる。また、複数の契約が会計上単一の工事契約として取り扱われるケースを除き、同じ発注者との他の契約から生ずると見込まれる利益を考慮してある契約から損失が発生するか否かの判断を行うことはできない（IAS 11.37）。

(8) 工事契約収益及び工事契約原価の決定に関する計算例

以下の例は、実施した工事に関し、その時点までに発生した工事契約原価が契約の見積工事契約総原価に占める割合を基に測定される契約の、進捗度及び工事契約収益と原価の認

識時期の決定方法を示すものである。

工事契約の施工者は、橋梁の建設について、9,000百万円の固定価格の契約を結んでいる。契約で取り決められた当初の収益額は9,000百万円である。施工者の工事契約原価の当初見積額は8,000百万円である。橋梁の建設には3年間かかる予定である。

第1年度末において、施工者の工事契約原価の見積額は8,050百万円に増加した。

第2年度に、発注者は、200百万円の工事契約収益の増加と150百万円の工事契約見積原価の増加をもたらす契約条件の変更を承認した。第2年度末において発生した原価には、そのプロジェクトの完成に向け第3年度に使用するために現場に保管していた100百万円の標準材料原価が含まれている。

施工者は、契約の進捗度を実施された工事の累計発生原価の、当該契約の最新の見積工事契約総原価に対する割合を算定することにより決定している。建設工事期間の財務データの要約は以下のとおりである。

	第1年度 百万円	第2年度 百万円	第3年度 百万円
当初合意された工事契約収益額	9,000	9,000	9,000
変更額	—	200	200
工事契約総収益	9,000	9,200	9,200
累計発生工事契約原価	2,093	6,068	8,200
完成に要する工事契約原価	5,957	2,123	—
見積工事契約総原価	8,050	8,200	8,200
見積利益	950	1,000	1,000
進捗度	26%	74%	100%

施工者は、契約期間にわたる工事契約収益、原価及び利益を算定する上で、上記により算定した進捗度を用いる。第2年度の進捗度（74%）は、実施された工事についての累積発生原価から、第3年度に使用する

ために現場に保管されていた100百万円の標準材料原価を控除することによって決定される。

この3年間に損益計算書において認識された収益、費用及び利益は次ページの表のとおりである。

	累計額 百万円	過年度にお ける認識額 百万円	当年度の 認識額 百万円
第1年度			
収益 (9,000×26%)	2,340	—	2,340
収益 (8,050×26%)	2,093	—	2,093
利益	247	—	247
第2年度			
収益 (9,200×74%)	6,808	2,340	4,468
収益 (8,200×74%)	6,068	2,093	3,975
利益	740	247	493
第3年度			
収益 (9,200×100%)	9,200	6,808	2,392
費用	8,200	6,068	2,132
利益	1,000	740	260

も進行基準を適用するためには、工事原価の事前の見積りと発生実績を適時に工事原価総額に対比する形で把握できるような管理体制の整備が不可欠となる。このような管理体制には、システムの変更及び社内における手続の確立といった作業が含まれるため、基準の適用に際しては十分な時間的猶予をもってこれらの構築に当たることが必要となる。

IASBは、現在FASBとの共同プロジェクトとして収益認識に関する新たな会計基準の方向性を模索している。ここでは、現行の収益配分モデルに基づく考えではなく、概念フレームワークと整合する資産・負債アプローチの観点から収益を定義し、その認識時期を確定する方向性が検討されている。冒頭でも述べたように、この収益認識プロジェクトの完成により、新たなアプローチが適用された場合は、工事契約に係る収益の認識についても同様のアプローチが適用されると考えられるため、現行のIAS第11号とは全く異なる方法が用いられることになる可能性がある。

V 開示

IAS第11号に従い開示を行う上で、工事契約会計基準で要求される開示項目に加えて留意が必要な項目としては、以下が挙げられる。

・ 保留金

保留金とは、中間請求のうち、その支払いに対し、契約で定めた条件が満たされるまで、あるいは欠陥が修正されるまでは支払われない額をいう。

VI 今後の方向性

コンバージェンスの結果、IFRSと日本基準は非常に似通ったものとなっている。ただ、工事契約を取りまく日本の実務慣行をかんがみると、契約金額そのものや、施工者側がどのような作業を完了する、若しくは義務を履行することにより対価に対する確定的な請求権を獲得できるのかが当事者間で事前に明確にされないまま、施工者が作業に着手する例も多く見受けられる。このようなケースにあっては、いずれの会計基準を適用した場合も収益の認識が厳しく制限されることがある点につき、留意が必要といえる。

また、いずれの基準の下であって

第2部 IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」：資産除去債務を中心として

I 基準書の概要及び目的

IFRS

IAS第37号 「引当金、偶発債務及び偶発資産」(以下「IAS第37号」という。)

IFRIC第1号 「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変

動」(以下「IFRIC第1号」という。)

IAS第16号 「有形固定資産」
日本基準

「資産除去債務に関する会計基準」(以下「資産除去債務会計基準」という。)

「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」(以下「資産除去債務適用指針」という。)

このセクションでは、IAS第37号について、資産除去債務に関する取扱いを中心に解説する。

日本基準には、IAS第37号に対応するものとして、古くから企業会計原則注解18があるが、IFRSにおける資産除去債務のように、将来費用化される金額も含め、その全額が貸借対照表に計上される負債に関して

は、注解18で定義する引当金に該当しないため、平成20年3月、新たに「資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準第18号）」及び「資産除去債務に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第21号）」が公表され、平成22年4月1日以後開始事業年度から適用が求められることとなった（早期適用可）。

II 適用範囲及び定義

1. 適用範囲

IAS第37号は、引当金、偶発資産及び負債に対して適用されるが、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の適用対象である金融商品、不利な契約を除く未履行の契約に起因するもの、他の国際財務報告基準書で取り扱われている引当金、偶発債務、偶発資産には適用されない（IAS 37.1）。

2. 定義

IAS第37号では、引当金は、決済の時期又は金額の不確実な負債であると定義されている（IAS 37.10）。さらに、IAS第37号は、概念フレームワークにある定義を再掲する形で「負債とは、過去の事象の結果として企業が現在の債務（法的あるいは推定的債務^{*（注1）}）を有しており、当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要になる可能性が高いものをいう」と述べている。

*（注1） 推定的債務とは、下記のような企業の行動から発生した債務をいう。

- 確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は極めて明確な最近の文書によって、企業が外部者に対しある責務を受託することを表明しており；かつ

- その結果、企業はこれらの債務を果たすであろうという妥当な期待を外部者に惹起している。

III 引当金の認識

資産除去債務を含む引当金は、以下のすべてを満たす場合に認識される（IAS 37.14）。

- 企業が過去の事象の結果として、現在の（法的あるいは推定的）債務を有しており、
- 当該債務を決済するために経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高く、
- 債務の金額について信頼性をもって見積もることができる。

これを文言どおりとらえれば、確定債務が存在し、これに伴う経営資源の流出の蓋然性が高く、ある程度の確度で債務額を見積もれて、はじめて引当金の認識が求められるように読める。しかしながら、

- IAS第37号パラグラフ15では、稀なケースとして、現在の債務の有無が不確かな場合でも、事実関係を総合的に勘案した結果、債務が存在する可能性の方が高いと考えられる場合は現在の債務が存在するとみなされるとしている。これは、実際には債務の存在自体は確定している必要はなく、ここでも蓋然性に基づく判断が行われることを意味している。
- 同様に、経営資源の流出についても、例えば製品保証のケースのように、類似の債務が数多く存在する場合には、資源の流出可能性を個々の債務ごとに判断するのではなく、類似する債務全体として判断しなければならないことが明

確に規定（IAS 37.24）されており、個々の債務については可能性が低くても、全体としては50%超の確率で資源流出が起き得る場合には本要件は満たされる。

- さらに、債務額について信頼性をもって見積もることができない場合というもの、「極めて稀」であるという前提が置かれている（IAS37.26）。

これらを総合すれば、債務の存在が必ずしも明確でない場合も含め、より実質ベースで引当金の計上の要否が検討される必要があるということは、これまで日本の実務において必ずしも引当金の計上が求められなかったようなケースであっても、より多くの場合に引当金を認識しなければならない可能性があることとなるため、注意する必要がある。

（日本基準との差異）

我が国の会計基準との対比でいえば、上記のほか、注解18のように引当金の相手勘定は損益である必要はなく、現在の債務がある限りにおいて、その全額が認識の対象となるといった違いがある。また、資産除去債務会計基準では、資産除去債務が認識されるのは、法的義務若しくはこれに準ずる義務（判例、通達等）がある場合に限られるが、IAS第37号では推定的債務一般も認識の対象となる点に留意する必要がある（とはいえ、企業が自主的に何らかの義務を負うことになっただけでは不十分であり、少なくとも外部に対して伝えられていなければこれは推定的債務を構成しない。）。

IV 引当金の測定

1. 引当金の当初測定

引当金として認識される金額は、貸借対照表日において現在の債務を決済するのに必要な支出の最善の見積額でなければならない(IAS 37.36)。これは企業が支払期限日に支払う額ではなく、現時点で債務を決済又は移転するために支払うであろう金額、つまり債務の現在価値評価というものを含意している。より具体的には、期待値(IAS 37.39)若しくは単一の債務については最頻値(IAS 37.40)^{* (注2)}が用いられる(図1参照)。なお、前述したとおり、IFRSは前提として債務額について信頼性をもって見積もることができない場合は、極めて稀と考えている。なお、見積りに当たっては、リスクと不確実性を考慮

しなくてはならず(IAS 37.42)、貨幣の時間価値の影響が重要である場合には、当該引当金は割り引かれなければならない(IAS 37.45)。したがって、用いられる割引率は、計上される負債に特有なリスクと市場における貨幣の時間価値の評価を反映する税引前の利率でなければならない(IAS 37.47)。

^{*}(注2) 最頻値を決定する際、その他見積値の分布が最頻値との比較において大幅に偏っている場合(他の見積値のすべてが最頻値より大きい等のケース)は、これを補正する必要がある(IAS 37.40)。

図1 将来キャッシュ・フローの見積り：発生確率の反映(最頻値又は期待値)

	CF	発生確率	CF×確率
	700	30%	210
最頻値	1,100	50%	550
	1,200	20%	240
	期待値		1,000

して想定された支出に対してのみ使用することが認められる(IAS 37.61)。

資産除去債務については、見積将来キャッシュ・フロー、割引率の変更は、IFRIC第1号に従い、対象資産の帳簿価額に加減し、調整額を損益として認識する必要がある(IFRIC 1.5)。

(日本基準との差異)

上記のIAS第37号の取扱いに対し、日本基準では資産除去債務にかかる割引率の変更による負債の再測定は行わない。また、資産除去債務にかかる将来キャッシュ・フローの変更があった場合、将来キャッシュ・フローが増加するときはその時点における割引率を用い、将来キャッシュ・フローが減少するときは資産除去債務計上時の割引率(減少部分の割引率を特定できないときは加重平均)を用いて測定を行う。

3. 設例：資産除去債務の会計処理

以下、IAS第37号に基づく処理を、資産除去債務の比較的簡単なケースを例に概観していく。まず、基本的な考え方を整理すると、資産除去債務発生時(通常は有形固定資産等の建設時)の処理として、除却に要するコストの割引後キャッシュ・フローを算定し、引当金(資産除去債務)を計上するとともに、同額を有形固定資産の簿価に加算する。その後、毎期決算において、有形固定資産に

(日本基準との差異)

日本基準では、見積りから乖離するリスクは、割引率でなくキャッシュ・フローに反映する(これに対し、IAS第37号では、割引率、将来キャッシュ・フローのどちらに反映するか規定はない)。また、インフレ率、技術革新の影響^{* (注3)}についても割引前将来キャッシュ・フローの見積りの一環としてこれを考慮することが明記されている(資産除去債務適用指針3項)。

上記の結果、割引率として常に貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前利率が用いられる(資産除去債務会計基準6項(2))。

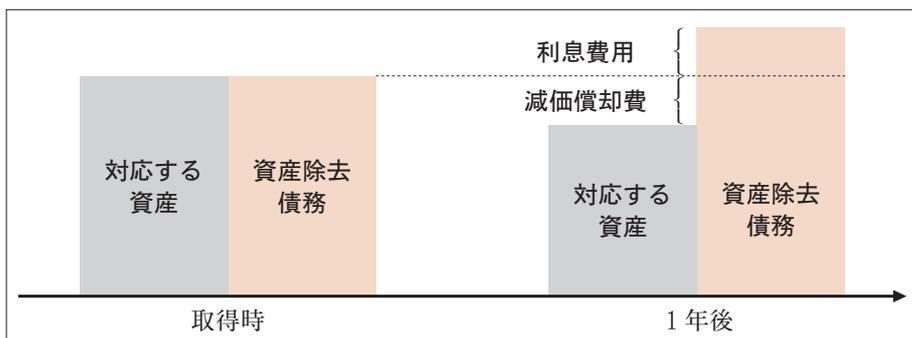
^{*}(注3) IAS第37号でも、技術革新等の将来事象による影響は十分な証拠がある場合には、こ

れを引当金の測定に反映することとされている(IAS 37.48)。

2. 引当金の事後測定

当初認識の後、引当金は毎期検証され、新しい最善の見積りを反映するよう修正することが求められる(IAS 37.59)。また、前述のとおり、割引による引当金の増加額は支払利息として認識される(IAS 37.60)。さらに、引当金は当初に引当対象と

図2 資産除去債務に係る会計処理



ついて減価償却費を計上し、引当金について時の経過による調整額（利息費用の振戻し）を計上することによりアキュムレーションを行うというプロセスになる（図2参照）。

次に、これを実際の数値例を当てはめて考えてみる。

20X0年末に耐用年数5年の設備Aを建設し、これを20X5年末に除去する際、1,000千円の支出が発生すると見積もられた。また、当該引当金に特有なリスクを反映する割引率は3%と見積もられた。当初認識時に引当金として計上される資産除去債務の額（=設備Aの帳簿価額に加算される金額）は、 $\frac{1,000}{(1+0.03)^5} = 863$ 千円と計算される（図3参照）。

すなわち、〈仕訳1〉の会計処理が行われる。

その後、毎年設備Aに対する減価償却費を認識するとともに、時の経過による調整額（利息費用）を計上し、引当金のアキュムレーションを行う。見積将来キャッシュ・フロー及び割引率が変化しないと仮定すれば、それぞれの年度における償却費と利息費用は、図4のとおりとなる。

また、20X1年を例にとれば、会計処理は仕訳2のとおりとなる。

これら処理の結果として、20X5年末までに資産計上額863千円は減価償却により費用配分され、引当金残高は時の経過による調整額137千円の計上により割引前のキャッシュ・フロー1,000千円になる（図5参照）。

V 資産除去債務に関する日本基準特有の処理

この他にも資産除去債務会計基準及び適用指針には、以下のとおり、IAS第37号と異なる処理が求められ

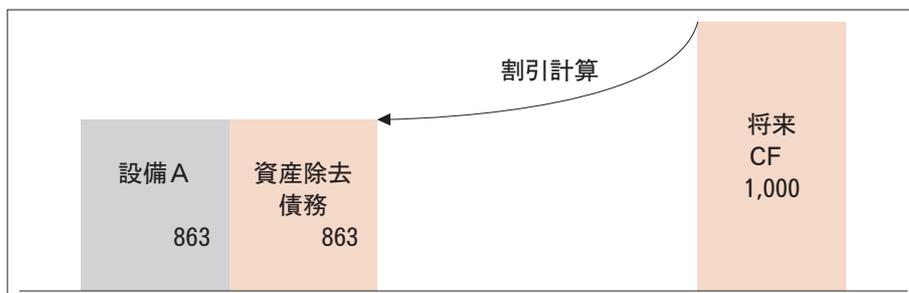
る場面がある。

- 土地に関連する資産除去債務については、土地に建てられた建物、構築物等の帳簿価額に加算する（資産除去債務会計基準45項）。
- 資産除去債務が複数の有形固定資産から構成される場合、除去費用を一括して主たる資産に加算し、その耐用年数で費用配分することができる（資産除去債務適用指針6、7項）。
- 特定の法令等により、除去に係る費用を適切に費用計上する方法

がある場合、当該費用計上方法を用いることができる。なお、その場合であっても、資産除去債務の負債計上と、対応する除去費用の資産計上は必要である。さらに、当該費用計上方法については注記による開示が求められる（資産除去債務適用指針8項）。

- 賃借建物の原状回復費用については、以下のいずれかの処理が選択できる（資産除去債務適用指針9項）。
- 資産除去債務（負債）と除去費

図3 当初認識時の会計処理



〈仕訳1〉

(借方) 有形固定資産（設備A）	863	(貸方) 引当金（資産除去債務）	863
------------------	-----	------------------	-----

図4 年々の減価償却費及び利息費用

（単位：千円）

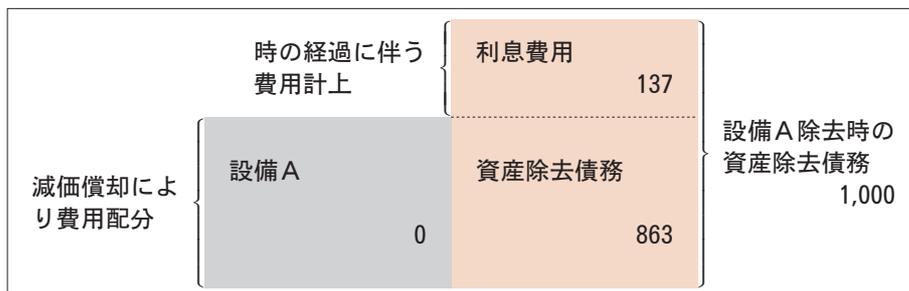
	20X1年	20X2年	20X3年	20X4年	20X5年	合計
減価償却費	173	173	173	173	173	863
利息費用	26	27	27	28	29	137
合計	199	200	200	201	202	1,000

〈仕訳2〉

(借方) 減価償却費（設備A）	173*(注4)	(貸方) 減価償却累計額（設備A）	173
(借方) 金融（利息）費用	26*(注4)	(貸方) 引当金（資産除去債務）	26

*（注4） 減価償却費863千円÷5年=173千円
利息費用863千円×3%=26千円

図5 20X5年末における各項目残高の内訳





人と企業に、答へを。
JUSNET
 Communications

経理・会計に特化した
公認会計士の
 業務支援・人材派遣
 Human Capital Service

「資格・知識・経験」の
 有効活用をご提案。

ジャスネットでは、公認会計士が創めたビジネスとして経理・会計に特化した人材派遣や、公認会計士・税理士・USCPAのエキスパートによる高度会計業務など業務支援のお仕事をご案内しております。

信頼の取引実績

エキスパート派遣登録者は400名を超え、現在までに上場・未上場企業、外資系企業、監査法人、会計事務所、税理士法人、株式公開前のベンチャー企業、コンサルティング会社、銀行・証券会社など数多くの紹介実績を有しております。今後も平成20年度に本格適用となった、J-SOX法や四半期開示制度などにより、企業の抱える課題が増える中、エキスパートの活躍の場が広がっております。

多様なお仕事のご案内!

求人内容は、開示資料作成や内部統制などが寄せられており、期間も案件によって数日・数週間から1、2ヶ月程の短期、長期など様々です。課題を解決したいクライアント、独立開業されていて活躍の場を更に広げたいスタッフ、双方の想いに応えられるようジャスネットは声を聞く事を重視しています。

最近のご案内事例

【上場企業】内部統制構築、開示資料作成サポート(業務支援、週2日・半年間程度)
 【証券会社】税効果会計、社内税務相談など(業務支援、週3日・3ヶ月間程度)

登録方法

ホームページからのアクセス、お電話、メールで受付中。お気軽にご相談下さい。土曜日登録も好評受付中です!!

ジャスネット

検索

Corporate

事業内容

有料職業紹介 (厚生労働大臣許可番号 13-ユ-070198)

人材派遣 (厚生労働大臣許可番号 13-070300)

設立 1996年8月

代表者 矢島雅己(やじま・まさみ)
 公認会計士

ブライズウォーターハウス会計事務所 会計監査→ブライズウォーターハウスコンサルタント(株) 経営コンサルタント、取締役→トランス・コスモス(株) 経理部長、事業企画推進本部長、取締役→ジャスネットコミュニケーションズ(株) 設立

ジャスネット
 コミュニケーションズ 株式会社

〒150-0042
 東京都渋谷区宇田川町33-7
 都民興業渋谷ビル

【HR事業部】

TEL 03-5458-7266

FAX 03-5458-7225

E-MAIL haken@jusnet.co.jp

URL http://www.jusnet.co.jp/sa/

用(資産)を計上(原則)
 ・ 敷金のうち、回収が見込めない金額を費用計上(容認)

VI 不利な契約(赤字契約)

本稿はIAS第37号に関して、資産除去債務の取扱いを中心として解説をするものであるが、この他、我が国の実務にあまりない考え方として、不利な契約に対する引当金の計上というものがあるので、簡単に紹介する。

IAS第37号では、不利な契約とは、契約による債務を履行するための不可避的な費用が、契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約と定義されている。契約による不可避的な費用とは、契約から解放されるための最小コストを指す。言い換えれば、契約を履行するための費用と、契約不履行の場合に課される補償・違約金のいずれか低い方である(IAS 37.68)。企業がこのような不利な契約を有している場合、当該契約による現在の債務を引当金として測定し、認識しなければならない(IAS 37.66)。すなわち、契約時に損失がロックインされるような契約については、発生が予想される損失の全額を、契約締結の時点で引当金として計上するという処理であり、上述のIAS第37号の認識と測定に関する規定に従えば、損失発生事象は契約の締結そのものであるという考え方に立脚している。いわば、我が国における工事損失引当金的な考え方を広く通常の赤字契約にも当てはめるものといえる。なお、不利な契約に対する引当金を設定するに先立って、専ら当該契約に用いるために保有する資産がある場合には、これに

関する減損を認識する必要がある(IAS 37.69)。

VII 開示

IAS第37号では、引当金の種類ごとに、下記の事項を開示することを求めている(IAS 37.84)。

- ・ 期首と期末における計上金額
- ・ 既存の引当金の増加も含む、期中に追加された引当金
- ・ 期中に使用された金額
- ・ 期中に未使用で振り戻された金額
- ・ 現在価値で計上されている引当金につき、時間の経過によって発生した期中増加額及び割引率の変更による影響額

これらの事項については、比較年度分の開示は必要とされない。

さらに、以下の事項についても、同様に引当金の種類ごとに開示が求められる(IAS 37.85)。

- ・ 債務の内容についての簡潔な説明及び結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期
- ・ これらの流出の金額又は時期についての不確実性の内容。必要であれば、将来の事象に関連する重要な仮定について開示しなければならない
- ・ 予想されている補填金額及びそれについて認識されている資産の金額

また、IAS第37号では、決済時に支出が行われる可能性がほとんどない場合を除き、企業は貸借対照表日における偶発負債の種類ごとに偶発負債の内容についての簡潔な説明を開示することが求められる。また、実務的に可能な場合には、次の事項も開示しなければならない(IAS 37.

86)。

- ・ 引当金に関する測定要件を当てはめた場合における、偶発負債の財務上の影響の見積額
- ・ 支出の金額又は時期に関する不確実性の内容
- ・ 補填されるの可能性。

引当金について信頼性をもって債務を見積もることができない極めて稀なケースにあっては、これを偶発負債として開示することが必要となる (IAS 37.26)。

また、同様に極めて稀なケースとして、上記の一部又は全部を開示することが、他の者との係争における、企業の立場を著しく不利にすると予測できる場合には、当該情報の開示は免除される。ただし、その場合は係争の基本的内容を、情報が開示されなかった旨及びその理由とともに開示しなければならない (IAS 37.92)。

(日本基準との差異)

資産除去債務の開示に関していえば、債務を合理的に見積もることができない場合について、当該資産除去債務の概要及びこれを合理的に見積もることができない旨のほか、それが合理的に見積もれない理由の開示も求められる (資産除去債務会計基準16項 (5))。

また、日本基準では資産除去債務の履行に関連して法的に制限された資産がある場合 (資産除去債務の履行のための資金が積み立てられている場合等) であっても、特段の注記は求められない。すなわち、そのような資産の存在が重要であれば、追加情報として記載することが適当とされているに過ぎない。これに対し、IFRSでは、IFRIC第5号「廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じ

る持分に対する権利」に基づき、企業は、廃棄、原状回復及び環境再生ファンドに対する持分の内容及びファンドの資産へのアクセスに対する制限についての開示が求められるため、在外子会社等がこうしたスキームに参加している場合などには注意を要する。

Ⅷ 今後の方向性

IASBは、2005年6月にIAS第37号の改訂に関する公開草案を公表し、債務の発生に関する蓋然性を負債の認識要件とせず、これを負債の測定に反映させるアプローチの導入を骨子とする提案を行った。これにより、引当金と偶発負債の垣根が取り払われ、両者とも非金融負債として発生確率を反映した金額で貸借対照表に計上されることになる。

その後、公開草案に対して寄せられたコメント及びラウンドテーブルでの議論を受け、IASBは非常に慎重に本プロジェクトに関する検討を進めている。現在のスケジュールによれば、改訂基準は2009年後半に最終化の予定である。

教材コード	J 0 2 0 4 7 8
研修コード	2 1 0 3 1 4
履修単位	1単位



人と企業に、答えを。

経理・会計に特化した 公認会計士の 転職支援

Human Capital Service

現在ご紹介できる案件

<外資系製造業>
世界で最も国際的な企業の中でマーケット・シェア第2位のグループです。2002年に創立100周年を迎えたグループは、現在55,000人を超える従業員とともに世界180の市場で事業を展開しています。グループ全体の総売上は約6兆円常に高品質の製品を追及している。
求 人：マーケティングファイナンス (戦略予算の策定と分析、マーケティング営業部門への財務的アドバイス。)
待 遇：～1,300万円

<コンサルティング会社>
米国大手財務・経営コンサルティングサービス会社 (NASDAQ上場、コンサルタント数約1000名) の第1号海外拠点法人。◆M&A関連コンサルティング ◆財務戦略、グループ再編、再構築、再生関連コンサルティング ◆評価サービス ◆会計アドバイザリーサービス
求 人：コンサルタント
待 遇：～1,500万円
※その他案件につきましては下記HPをご覧ください

ジャズネット

公認会計士の方々へ

キャリアアップ、キャリアチェンジをお考えの方で登録をお待ちしています。転職活動をお手伝いするコンサルタントは、監査法人をはじめ大手金融・商社・メーカー出身者など、何れも著名企業の幹部経験者で「良い人材を良い会社に」をモットーに丁寧に対応させて頂いております。

Just Solution Network

人と企業に価値のある「情報」と、その解決に取り組む「人」を通して、無限の選択肢から、的確な解決策を提案する。これが社名に込めた想いです。



**ジャズネット
コミュニケーションズ** 株式会社

■東京本社 〒150-0042
東京都渋谷区宇田川町33-7 都民興業渋谷ビル
TEL 03-5458-0361 FAX 03-5458-7225
E-MAIL jinzai@jusnet.co.jp

■関西支社 〒530-0001
大阪市北区梅田1-1-3 大阪駅前第三ビル
TEL 06-6348-0361 FAX 06-6348-0365
E-MAIL kansai@jusnet.co.jp

URL <http://www.jusnet.co.jp/cc/>