

【論点Ⅲ（１）】企業会計原則注解 18 の要件の見直しの要否**現行の会計基準における取扱い**

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、そこでは引当金計上の要件として、下記の４つを挙げている。

- (1) その発生が当期以前の事象に起因すること。
- (2) 将来の特定の費用又は損失であること。
- (3) 発生の可能性が高いこと。
- (4) その金額を合理的に見積ることができること。

上記の要件がすべて満たされた場合には、当期の負担に属する金額を費用又は損失として引当金に繰り入れ、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している。そして、注解 18 では引当金に該当するものとして、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、貸倒引当金が列挙されている。

なお、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とされており、保証債務等の偶発債務は、貸借対照表に注記しなければならないとされている（企業会計原則第三 貸借対照表原則 1C）。また、(1)～(3)の要件を満たすものの金額を合理的に見積ることができない場合には、偶発債務として注記の対象になると考えられる。

注解 18 によれば、将来発生費用のうち、期間損益計算の観点から必要性を認められた「特定の」将来発生費用、すなわち、その発生が当期以前の事象に起因するものだけが引当の対象とされる。これは財貨、用役の消費時点で費用を計上するのではなく、その消費を引き起こす原因事象が発生した時点で費用を計上するという思考に立っていることを示している。なお、注解 18 では、「当期の負担に属する金額」すなわち引当金繰入額の認識要件が示されており、引当金は費用（当期の負担に属する金額）の相手勘定として、負債又は資産として計上されるという位置づけとなっている。既発生の費用を計上する場合には、仕訳の相手勘定は費消された財貨・役務に相当する資産の減少、あるいは負債の発生となるが、未（将来）発生費用の場合には相手勘定として擬制された引当金勘定が用いられる。

引当損費を計上する眼目は、第一に適正、妥当な期間損益計算を行い、その報告を行うことにある。適正な期間損益計算を行うためには、当年度に行われた取引、生じた事象に起因して当決算日後に発生する将来損費でその発生可能性が高く、かつ金額の合理的な見積りができるという条件を満たすものの当年度負担額は、これを必ず当年度の損費として会計処理することを要する。

過年度の事象に基づく見積り損費の当年度における引当経理は、収益費用対応の原則にのっとり、当年度の期間損益を合理的に行うという根拠から説明されうるものではなく、損失発生 of 報告を速やかに行おうという保守主義思考によるものと考えらるべきである。

（番場嘉一郎著 「詳説 企業会計原則」）

国際的な会計基準における取扱い

① IAS37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

IAS37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は、引当金を「支払時期または金額が不確定な負債」と定義するとともに(Par. 10)、次のような引当金の認識規準(Par. 14)を定めている。

- (1) 企業が過去の事象の結果として
- (2) 現在の債務（法的又は推定的）を有している
- (3) 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となる可能性が高い¹
- (4) 当該債務の金額について信頼できる見積りができる

なお、偶発負債は認識してはならないとされており、経済的便益を持つ資源の流出の可能性がほとんどない場合を除き開示される取扱いとなっている(Par. 27, 28)。

(1) 過去の事象

過去の事象とは法的債務や推定的債務を発生させた事象（債務発生事象）をいい、その事象によって発生した義務を履行する以外に企業が取べき現実的な選択肢がないことが前提である。それが該当するのは、(a) 法律によって企業に義務の履行を強制しうる場合 (b) 義務を履行するであろうという確固たる期待を企業が他者(other parties)に抱かせた場合 である(Par. 17)。

なお、法的債務とは、契約、法律の制定又は法律のその他の運用から生じた債務のことをいい、推定的債務とは、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、企業が他者に対しある責務を受諾することを表明しており、かつ、その結果、企

¹ IAS37号では「可能性が高い(probable)」を「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い(more likely than not)」と解釈しているが、この解釈は必ずしも、他の基準書には適用されないとされている(Par.23注1)。

業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を他者の側に惹起しているような企業の行動から発生した債務をいう(Par. 10)。

(2) 現在の債務

注解 18 の場合、費用の発生を誘発する原因事象の存在が将来発生費用を当期に計上する根拠とされたが、IAS37 号の場合、債務発生事象の存在だけではなく、貸借対照表日に既に義務を負っていることが引当金認識の前提条件である。なぜなら貸借対照表が表示しようとするのは期末の財政状態であり、未来の財政状態ではないからである。したがって、貸借対照表に負債として認識されるものは、貸借対照表日に存在する負債に限定され、将来の事業活動に関する費用について、引当金が認識されることはない。

ほとんどの場合、過去の事象が現在の債務を発生させたかどうかは明白であるが、稀に明確でない場合には、利用可能なすべての証拠を考慮した上で、貸借対照表日に現在の債務が存在している可能性が、存在しない可能性よりも高ければ、過去の事象により現在の債務が発生したとみなされる(Par. 15, 16)。

(3) 可能性が高い

資源が流失しない可能性よりも流出する可能性が高い場合をいうとされている(Par. 23)。

(4) 信頼できる見積り

極めてまれな例外を除き、企業は起こりうる結果をある程度絞り込むことができ、したがって、引当金の認識に使用するための十分に信頼できる債務の見積りを行うことができる(Par. 25)。

信頼できる見積りができない場合には、存在している負債を認識することはできず、偶発負債として開示されることになる(Par. 26)。

② 修正 IAS37 号公開草案

2005 年 6 月に公表された修正 IAS37 号公開草案「非金融負債」²は、定義のための用語として「引当金」を用いず、他の負債と同様に引当金として従来記述された項目も含み、非金融負債という用語を用いることを提案している³。そして、企業は次の場合に非金融負債を認識しなければならないとしている(Par. 11)。

² 現在は「負債」プロジェクトと名称が変更されており、IASB のプロジェクト・プランでは 2009 年後半に最終基準化される予定とされている。

³ 引当金という用語は用いないものの、企業が非金融負債をどのように表示するかを規定するものではないため、企業はある種類の非金融負債を「引当金(provision)」として表示することは可能であるとしている(Par.9)。

- (1) 負債の定義を満たしており
- (2) 当該非金融負債について信頼できる見積りが可能な場合

「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となる可能性が高い」という第三の要件（蓋然性規準）は削除することが提案されており、発生に係る不確実性は非金融負債の認識ではなく測定に反映されることになる。

また、偶発負債という用語も削除することが提案されており、その結果、決済金額が１つ又は複数の不確実な将来事象を条件とする負債は、不確実な将来事象が発生する（又は発生しない）蓋然性とは無関係に認識されることになる。

(1) 負債の定義を満たしていること

負債の本質的な特徴は、企業が過去の事象から発生した現在の債務を負っているということであるとされており、現在の債務を発生させる過去の事象により、企業はその債務を決済することから逃れることは殆どできないとされている(Par. 13)。

大半の負債は法的債務より発生するが、推定的債務より発生した負債もあるとされ(Par. 14)、法的債務の定義は IAS37 号と同一であるが、推定的債務の定義を若干（範囲を狭める方向で）改訂することが提案されるとともに、推定的債務の判断にあたっての指針が Par. 15 で新たに示されている。

また、Par. 16～Par. 20 において、負債となるのは、企業の将来の行動や経済的便益を流出させようという企業の意図とは独立して存在する現在の債務のみであり、考慮されるべき証拠は貸借対照表日に存在した状況に関する状況に限られる旨が記述されている。

(2) 信頼できる見積りが可能であること

極めて稀な例外を除き、信頼可能な負債の測定において見積りを使うことができる (Par. 27) とされているほか、見積りができないという極めて稀な場合には開示を要求している (Par. 28, 69)。また、非金融負債は信頼しうる測定が可能になった時に初めて認識されるとされている (Par. 28)。

現行の会計基準における取扱いと国際的な会計基準における取扱いとの間の相違点

注解 18 における引当金の計上要件と、IAS37 号、並びに修正 IAS37 号公開草案におけるそれとを比較対照させて示すと、次のとおりである。

	企業会計原則注解 18	IAS37 号	修正 IAS37 号公開草案
(1)	その発生が当期以前の事象に起因	企業が過去の事象の結果として	負債の定義を満たしており
(2)	将来の特定の費用又は損失	現在の債務（法的又は推定的）を有している	(1)(2)の要件についてはIAS37号と実質的に差はないと考えられるが、(3)の要件は削除が提案されている。
(3)	発生の可能性が高い	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い	
(4)	金額を合理的に見積ることができる	当該債務の金額について信頼できる見積りができる	
偶発事象	発生可能性が低ければ引当金計上不可。偶発債務等は注記。	偶発負債は引当金計上不可。発生可能性がほとんどない場合を除き、開示される（注解 18 の考え方と基本的に差はないと考えられる）。	偶発負債の用語を削除。上記の要件を満たしていれば非金融負債として計上し、発生可能性は測定に反映する。

- ① IAS37 号では、企業が現在の債務を有しているかどうかの判断、及び債務の決済のための経済的便益を持つ資源の流出についての判断について、いわゆる「more likely than not」規準が存在するのに対し、わが国の会計基準においては「発生の可能性が高い」という規準となっている。

なお、修正 IAS37 号公開草案においては、「more likely than not」規準の削除が提案されており、現在の債務を有しているかどうかの判断は過去の経験や専門家の助言等の指標を基に行い、経済的便益をもつ資源の流出の可能性は、認識ではなく測定に織り込むことが提案されている。

- ② IAS37 号及び修正 IAS37 号公開草案では、引当金（非金融債務）計上の要件の 1 つとして、単に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、法的債務または推定的債務の存在が要求されている。そのため、債務性のない引当金（将来において自らの行動により、回避することが可能なもの）は、IAS37 号及び修正 IAS37 号公開草案のもとでは、計上

が認められないと考えられる。また、貸倒引当金のような資産の評価性引当金も、IAS37号及び修正IAS37号公開草案のもとでは引当金として計上することは認められず、資産の評価勘定として取り扱われるものと考えられる。

- ③ 修正IAS37号公開草案と我が国の会計基準のコンバージェンスを図るのであれば、注解18の要件(2)に加えて、要件(3)も見直し（削除）を行う必要があると考えられる。

以 上