

【論点Ⅲ（２）】負債性の有無についての判断規準及び個別項目への当てはめ
--

修正 IAS37 号公開草案における非金融負債の認識規準

修正 IAS37 号公開草案（以下「公開草案」という。）は、現行基準における引当金や偶発債務を含んだかたちで、「非金融負債(non-financial liabilities)」を基準の適用範囲とすることを提案している。

■ 非金融負債の認識

公開草案では、次の場合に非金融負債を認識しなければならないとされている（par. 11）。

- ・ 負債の定義¹を満たしており
- ・ 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

✓ 従来の IAS37 号では存在していた蓋然性基準の削除が提案されている。

✓ なお、負債の定義を満たすものでも信頼できる見積りが出来ない極めて稀な場合には、注記情報を開示するよう要求している（par. 28）

■ 現在の債務

公開草案では、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ことであり、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ほとんどできないとされている（Par. 13）。

■ 推定的債務の範囲

公開草案では、大半の負債は法的債務より発生するが、推定的債務から発生する負債もある。推定的債務は、第三者との明示的な同意又は法律により発生するのではなく、企業の過去の行動により生成又は推定されるものである²と述べられている（par. 14）。

推定的債務において、現在の債務の決済を免れることがほとんどできないかどうかの判断は、以下の３つの要件をすべて満たすようなケースに限られるとされている（par. 15）。

- ・ 企業が他者(other parties) に対して、特定の責務を負うことの受入れを過去に示したことがある

¹ 過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものをいう。（par. 10）

² 推定的債務もある法域では司法により強制執行される場合がある。例えば、米国の約束手続の法的原理や同様の効力を有する他の法的システムの原理に従った場合などがある（par. 14）。

- ・ 企業がこれらの責務を履行することについて、他者が合理的に期待できる。
- ・ 他者が企業の債務の履行から便益を得るか、または不履行から損害を被るかのいずれかである。

現行の IAS37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」においても、引当金認識の要件として「企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有している」ことを求めており、この点については公開草案の考え方と基本的に相違はない（ただし、次に記載する蓋然性認識規準の有無という点では相違している）。

■ 偶発債務の取扱い

現行の IAS37 号では、資源の流出の可能性が高くない偶発債務はこれを負債と認識せず、オフバランスの開示項目としている。

公開草案は、従来の偶発債務について、蓋然性とは無関係に負債として認識されるものと考え、次の論理の下で、「偶発負債」という用語を削除することを提案している。(par. 23-25)

- ・ 決済に必要とされる金額が、複数の将来の不確実な事象により左右される負債を企業が有している場合、企業は過去の事象の結果として、無条件債務と条件付債務とを有している。
- ・ 将来の不確実な事象に左右される負債は、不確実な将来の事象が起るとき（もしくは起こらないとき）に条件付債務を履行するために待機するという債務（待機債務）を有しており、これは経済的便益の流出を伴う無条件債務である。
- ・ 無条件債務から発生する負債は、不確実な将来の事象の蓋然性にかかわらず認識され、将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定の中で反映される。



したがって、精算の時期や方法が将来事象の条件付であるが、その活動自体は無条件の債務であると考えられる場合、負債の要件を満たしており、公開草案の下において非金融負債として認識しなければならない。

■ 公開草案と同様の基準を我が国において導入とした場合の認識規準

- ✓ コンバージェンスの観点から、わが国においても公開草案と同様の基準を導入とした場合には、非金融負債（引当金）として認識されるためには、現在の債務、すなわち企業が貸借対照表日現在で、自らの裁量では回避できない債務（法的または推定的債務）を負っていること（すなわち、負債の定義を満たしていること）が要件として求め

られることとなると考えられるがどうか。

- ✓ すなわち、企業会計原則注解 18 をよりどころとするこれまでの我が国の引当金計上の実務においては、「借方項目が費用又は損失であること」が必要とされたが、公開草案とのコンバージェンスの観点からは、「貸方科目が負債であること」を認識のための要件とする必要があり、その結果として、負債性のない引当金の計上は認められなくなると考えられるがどうか。
- ✓ 一方で、蓋然性基準や偶発負債という用語が削除されることに伴い、わが国においてこれまで負債として認識されてこなかった項目（たとえば負債性はあるが、発生可能性が高くないもの）が新たに非金融負債として認識される可能性がある点に留意が必要と考えられるがどうか。

■ 資産除去債務に関する会計基準において示された考え方

当該要件（負債性）の検討にあたっては、企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」第 28 項において示されている「法律上の義務及びこれに準ずるもの」についての考え方が参考になるものと考えられるがどうか。

本会計基準では、資産除去債務を法令又は契約で要求される法律上の義務及びこれに準ずるものと定義している。企業が負う将来の負担を財務諸表に反映させることが投資情報として有用であるとするれば、それは法令又は契約で要求される法律上の義務だけに限定されない。また、資産除去債務は、国際的な会計基準においても必ずしも法律上の義務に限定されていないことから、本会計基準では、資産除去債務の定義として、法律上の義務に準ずるものも含むこととした。

本会計基準における法律上の義務に準ずるものとは、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指し、法令又は契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可避的な義務が該当する。具体的には、法律上の解釈により当事者間での清算が要請される債務に加え、過去の判例や行政当局の通達等のうち、法律上の義務とほぼ同等の不可避的な支出が義務付けられるものが該当すると考えられる。したがって、有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合は、法律上の義務に準ずるものには該当しないこととなる。

個別項目への当てはめ**(1) 企業会計原則注解 18 において例示されている引当金**

ここでは、企業会計原則注解 18 において、引当金の例として挙げられている項目について、負債性の有無について検討を行う。

① 製品保証引当金

貸借対照表日現在、製品保証契約によって企業が製品保証債務を負っている場合、これを認識するために引当金が計上されるものと考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

なお、製品保証引当金については、今後収益認識プロジェクトで取り扱われる可能性があることから、同プロジェクトの進展に合わせて判断することになると考えられる。

② 売上割戻引当金

一定期間の売上数量や売上金額が所定の数値を超えた場合、顧客との契約に基づいて請求額を割り引くこととなっていれば、貸借対照表日現在、企業が負っている債務額を引当金として計上することになると考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

なお、売上割戻引当金については、今後収益認識プロジェクトで取り扱われる可能性があることから、同プロジェクトの進展に合わせて判断することになると考えられる。

③ 返品調整引当金

得意先との間で、販売した製品を当初の販売価額で引き取る買い戻し特約を結んでいるのであれば、これに基づいて貸借対照表日現在で企業が負っている債務額を引当金として計上することになると考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

なお、返品調整引当金については、今後収益認識プロジェクトで取り扱われる可能性があることから、同プロジェクトの進展に合わせて判断することになると考えられる。

④ 賞与引当金

企業が労働協約等によって賞与の支給を従業員に対して約束している場合、これに基づいて貸借対照表日現在で企業が負っている債務額を引当金として計上することになると考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

⑤ 工事補償引当金

貸借対照表日現在、工事補償契約によって企業が工事補償債務を負っている場合、これを認識するために引当金が計上されるものと考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

⑥ 退職給付引当金

企業が労働協約等によって退職給付の支給を従業員に対して約束している場合、これに基づいて貸借対照表日現在で企業が負っている債務額を引当金として計上することになると考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるかどうか。

なお、退職給付引当金については、退職給付会計基準において会計処理が規定されていることから、論点整理の対象範囲外となるものと考えられる。

⑦ 修繕引当金

修繕は、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要となることから負債性はなく、IAS37号及び公開草案のもとでは修繕引当金の計上は認められていない（IAS37号設例11及び公開草案設例15参照）。

修繕や特別修繕のための支出は資本的支出とされ、減価償却の対象となる。

（上記のほか、収益的支出として期間費用処理される修繕費もあるものと考えられる。）

【参考】

有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕も、資産の使用開始前から予想されている将来の支出であり、資産除去債務と同様に扱わないことは整合性に欠けるのではないかとの見方がある。しかし修繕引当金は、収益との対応を図るために当期の負担に属する金額を計上するための貸方項目であり、債務ではない引当金と整理されている場合が多いことや、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には不要となるという点で資産除去債務と異なる面があることから、本会計基準では取り扱わないものとした。

（資産除去債務に関する会計基準 第25項）

⑧ 特別修繕引当金

修繕引当金と同様の理由により、負債性はなく、IAS37号及び公開草案においては特別修繕引当金の計上は認められていない。

⑨ 債務保証損失引当金

貸借対照表日現在、債権者との間の債務保証契約によって企業が債務の弁済義務を負っている場合は、当該債務額を引当金として計上するものと考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるがどうか。

⑩ 損害補償損失引当金

貸借対照表日現在、損害補償契約によって企業が補償義務を負っている場合は、当該債務額を引当金として計上するものと考えられる。したがって、負債性が認められると考えられるがどうか。ただし、損害補償契約が前もって結ばれておらず、訴訟等により事後的に損害補償を求められたようなケースは、「現在の債務、すなわち負債が存在しているかどうか不明確な場合」に該当すると考えられるがどうか。

⑪ 貸倒引当金

貸倒引当金は、対象となる資産から控除すべき評価性引当金である。企業が貸借対照表日現在で負っている債務を表すものではないため負債性はなく、負債性引当金には該当しないと考えられるがどうか。

なお、貸倒引当金については、金融商品会計基準において会計処理が規定されていることから、論点整理の対象範囲外となるものと考えられる。

(2) その他の引当金

国際的な会計基準とのコンバージェンス等の観点から、検討の範囲に含めるべきと考えられるその他の引当金について、公開草案の規定を念頭に置きつつ、負債性の有無等についての検討を行う。

① 役員退職慰労引当金

役員退職慰労金は法律や契約に基づいて支給されるものではなく、またその支給は株主総会の議決が条件になっている。したがって企業にとっては、株主総会の議決が得られた段階で初めて法律上の債務が生じるものと考えられるが、わが国の企業において、役員退職慰労引当金が幅広く計上されている現状や、監査・保証実務委員会報告第42号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」の規定等を踏まえ、今後、その取扱いについて検討する必要があるものと考えられるがどうか。

② リストラ引当金

公開草案においては、リストラ費用に関する非金融負債は、負債の定義を満たしたときのみ認識されるとされている(Par. 61)。負債は、企業が他者に対する負債の決済をほとんど免れることができないような、現在の債務を必然的に伴っているとされており(Par. 62)、留意すべき事項が以下のように記されている。

- ✓ リストラを実施するという経営者の決定は、リストラの実施期間中に見込まれる費用に関する他者への現在の債務を生み出さない。
- ✓ したがって、経営者によるリストラ実施の決定は、負債の認識に必要な過去の事象ではない。
- ✓ 契約終結費用に係る負債については、契約条項に従い企業が実際に契約を終結する時点で認識する。例えば、契約により特定された通知期間内に企業が相手方に文書で通知した時や、相手方と契約の終結に関して交渉を行った時が契約の終結時点である。
- ✓ リストラに関するその他の費用としては、雇用を継続する従業員の再教育費用、設備の統合若しくは閉鎖の費用、新しいシステム及び流通組織への投資等が挙げられており、企業はこれらの負債を負った時（一般に財又はサービスを受け取った時）にこれを認識するとされている。

我が国においては、「構造改革費用」等様々な名称でリストラ関連の引当金が実務上計上されているが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点からは、上記のガイダンス等を参考に、企業が現在の債務を負ったと認められた時点でリストラ引当金を計上していくことになるものと考えられるがどうか。

③ 有給休暇引当金

企業と労働者との間の契約により、労働者が有給休暇を消化した場合にも対応する給与を企業が支払うこととなっている場合には、企業は、貸借対照表日までに労働者が既に提供した労働に基づき、将来有給休暇を取る権利を有している部分について債務を負っている。したがって、有給休暇引当金には負債性が認められると考えられるがどうか。

これまで我が国においては、有給休暇の買い取りが労働基準法上禁止されていることもあり、一般的に有給休暇引当金は計上されてこなかったが、国際的な会計基準(IAS19号、SFAS43号)では、有給休暇引当金の計上が求められている。今後は我が国においても有給休暇引当金を計上する必要があるかどうか、わが国における実務慣行や国際的な会計基準とのコンバージェンスを勘案しつつ、検討する必要があるものと考えられるがどうか。

⑤ 環境修復引当金

公開草案 Par. 20 では、環境への損傷が発生した時点では、その成果を修復する現在の債務は企業に発生していないが、新しい法律が損傷の修復を求めた場合や、推定的債務を負うような修復責任を企業が受け入れた場合には、現在の債務が発生するとされている。したがって、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点からは、わが国においても、企業が負うべき現在の債務が発生した時点で、環境修復引当金を計上することになると考えられるがどうか。

⑥ 特別法上の引当金又は準備金

いわゆる利益留保性の引当金は、当然に負債性はないと考えられるが、監査・保証実務委員会報告第 42 号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」における「企業会計原則注解 18 の要件を満たす引当金」については、その内容によって負債性のあるものとならないものに分かれると考えられるがどうか。

⑦ ポイント引当金

ポイントの付与は、約款や広く周知された撤回不可能な方針等に基づいて行われるために、企業に現在の債務を負わせるものであると考えられ、我が国の実務においては「ポイント引当金」等の名称により、期末の未使用ポイント残高に対して引当金を計上する実務が見られる。しかしながら国際的な会計基準とのコンバージェンスを勘案すると、IFRIC13 号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」（2008 年 7 月 1 日以後開始する事業年度より適用）の取扱いを踏まえて、販売時点における対価を、販売時に引き渡された商品又はサービスの価値に見合う額と、付与されたポイントの価値に見合う額の 2 つの構成要素に区分し、前者は販売時点で収益計上するとともに、後者はポイントについての債務を履行するまでは非金融負債として繰り延べる処理を行う必要があるものと考えられるがどうか。

また、ポイント引当金については、今後収益認識プロジェクトで取り扱われる可能性があることから、同プロジェクトの進展に合わせて判断することになると考えられる。

⑧ 「不利な契約」にかかる引当金

企業がいわゆる「不利な契約」（契約上の義務を満たすための不可避なコストが受け取れる経済的便益を超えるような契約）を有している場合、当該契約に係る現在の債務を引当金として認識しなければならないと考えられるがどうか。また、「不利な契約」にかかる引当金については、今後収益認識プロジェクトで取り扱われる可能性があることから、同プロジェク

トの進展に合わせて判断することになると考えられる。

【参考】（公開草案の「不利な契約」に関連する規定）

55. もし、企業が不利な契約（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）を有しているならば、当該契約による現在の債務を負債として認識しなければならない。企業自身の結果として契約が不利になることが見込まれる場合、企業は行動を実際に起こすまで負債を認識してはならない。
56. 多くの契約（例えば、日常的な購買注文）は、相手への補償金の支払いなしで解約することができ、したがって債務ではない。それ以外の契約は、それぞれの契約当事者に権利と義務の双方をもたらす。契約がある事象によって不利な契約となる場合には、当該契約は本基準書の適用を受け、認識されるべき負債が存在する。未履行契約で不利な契約でないものは、本基準書の適用を受けない。

【参考】（連続意見書第四 「棚卸資産の評価について」）

第一 三 低価基準

低価基準を採用する限り、棚卸資産の全品目にわたって低価評価を実施することを建前とするが、重要な品目を選択し、これについてのみ低価評価を行い、また時価低落の著しい品目に限って評価切下げを行うことも、実務の便宜として許される（注8）。

（注8）

棚卸資産の確定買付契約が存在する場合において、契約上の代価より時価が低落しており、かつ、その回復が見込まれない時には、これに対して、評価切下げを行うことが是認されている。この見解に従えば、いまだ買手側の現実の棚卸資産を構成していない確定買付契約につき右の事情が確認された時に、将来当該棚卸資産を入手した時に現実化する回収不能原価部分を切捨て、費用に計上することが許されるのである。借方「評価損」に対する貸方項目はこれを「買付契約評価引当金」として流動負債に計上する。買付契約評価引当金は、買掛金の一部の事前計上を意味する債務と解されるのである。

その他に、国際的な会計基準とのコンバージェンス等の観点から、検討の範囲に含めるべきと考えられる引当金はあるか。

以 上