

【論点Ⅴ（1）】開示の見直しの要否

検討事項

我が国の会計基準においては、適正な期間損益計算の観点から引当金が捉えられているのに対し、国際的な会計基準においては貸借対照表日における適正な負債の残高という観点から引当金が捉えられている。このような考え方の違いは我が国で求められている開示の内容とIAS第37号改訂EDで提案されている開示の内容との間の差異にも反映されている。したがって、引当金に関する我が国の開示の内容を見直す場合には、財務報告の目的として何に重点を置くかという観点から、あるいは財務諸表の利用者にとっての情報の有用性等の観点から、現行の開示内容を拡充あるいは整理・縮小することを検討する必要がある。

現行の会計基準における取扱い**（企業会計原則注解）**

引当金の開示について現行の会計基準は、企業会計原則注解1-2において重要な会計方針の開示の一部として包括的に規定している。しかし、引当金の計上基準としてどのような内容を記載すべきかについては明らかにされていない。

企業会計原則注解1-2 重要な会計方針の開示について

財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない。

会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。

会計方針の例としては、次のようなものがある。

- イ 有価証券の評価規準及び評価方法
- ロ たな卸資産の評価規準及び評価方法
- ハ 固定資産の減価償却方法
- ニ 繰延資産の処理方法
- ホ 外貨建資産・負債の本邦通貨への換算基準
- ヘ 引当金の計上基準
- ト 費用・収益の計上基準

代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。

（財務諸表等規則及び同ガイドライン）

引当金の計上基準として開示すべき内容に触れているのは財務諸表等規則（「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）及び同ガイドライン（「『財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則』の取扱いに関する留意事項について」）である。財務諸表等規則第8条の2において、引当金の計上基準は会計方針としてキャッシュ・フロー計算書の

次に記載しなければならないと規定されており、同ガイドライン 8 の 2-6 は引当金の計上基準について、「各引当金の計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠を記載するもの」としている¹。

また、財務諸表等規則第 121 条は、引当金明細表を附属明細表として作成すべきことを規定しており、引当金明細表のさらに詳細な記載方法は様式第 11 号の「記載上の注意」に示されている。目的使用による減少額を区分掲記させ、さらに目的使用以外の減少についてはその理由を注記させることによって、引当金を当初の計上目的とは異なる別の支出に充当することでその支出を隠ぺいすることが牽制されており、この点は以下で触れるように現行 IAS 第 37 号第 84 項(c)が意図している効果と同じであると考えられる。

財務諸表等規則 様式第十一号

【引当金明細表】

区 分	前期末残高 (円)	当期増加額 (円)	当期減少額 (目的使用) (円)	当期減少額 (その他) (円)	当期末残高 (円)

(記載上の注意)

1. 前期末及び当期末貸借対照表に計上されている引当金（退職給付引当金を除く。）及び第 54 条の 3 第 1 項に規定する準備金等（以下「引当金等」という。）について、各引当金等の設定目的ごとの科目の区分により記載すること。
2. 「当期減少額」の欄のうち「目的使用」の欄には、各引当金等の設定目的である支出又は事実の発生があったことによる取崩額を記載すること。
3. 「当期減少額」の欄のうち「その他」の欄には、目的使用以外の理由による減少額を記載し、減少の理由を注記すること。

(連結財務諸表規則及び同ガイドライン)

連結財務諸表においても、引当金について、財務諸表等規則と同様の規定がされている。連結財務諸表規則（「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」）第 13 条は、連結の範囲に関する事項及びその他連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項として、会計処理基準に関する事項の開示を求めており（第 1 項第四号）、この中には重要な引当金の計上基準も含まれる（第 5 項第三号）。重要な引当金の計上基準として記載すべき内容については、財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-6 の規定を準用する旨が定められている（連結財務諸表規則ガイドライン 13-5）。すなわち、連結財務諸表に記載すべき重要な引当

¹ 財務諸表等規則第 54 条の 3 第 1 項の規定による準備金（いわゆる特別法上の準備金）等についてもこれに準じて記載するものとされている。

金の計上基準とは、財務諸表の注記と同様、各引当金の計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠である。

連結附属明細表の種類は、社債明細表、借入金等明細表及び資産除去債務明細表とされており（連結財務諸表規則第 92 条）、引当金明細表は含まれていない。したがって、財務諸表の附属明細表で開示される引当金の期首及び期末残高並びに期中増減の内訳に関する情報の開示は、連結財務諸表では求められていない。

（偶発債務の注記）

財務諸表等規則第 58 条及び同ガイドライン 58 は、偶発債務の内容及び金額の注記を求めている。偶発債務の内容として記載すべき事項は、債務の保証であればその種類及び保証先等、係争事件に係る賠償義務であれば当該事件の概要及び相手方等であるとされている。

連結財務諸表に係る偶発債務の注記についても、財務諸表等規則と同様の規定がされている（連結財務諸表規則第 39 条の 2）、具体的な記載内容については財務諸表等規則ガイドライン 58 の取扱いを準用するとされている（同ガイドライン 39 の 2）。

財務諸表等規則

第 58 条 偶発債務（債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいう。）がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。

58 規則第 58 条の規定による注記は、当該偶発債務の内容（債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）については、その種類及び保証先等、係争事件に係る賠償義務については、当該事件の概要及び相手方等）を示し、その金額を記載するものとする。

国際的な会計基準における取扱い

（現行 IAS 第 37 号における取扱い）

現行 IAS 第 37 号においても、期首と期末における引当金の残高だけではなく、期中に使用された金額や未使用で振り戻された金額等の期中変動額についても開示が求められている。特に第 84 項(c)の規定は、引当金は当初計上した目的のためだけに使用しなければならないとする規定（第 61 項）と併せて、引当金を当初の計上目的とは異なる別の支出に充当することでその支出を隠ぺいすることを防ぐために設けられているとされている²。

² アーンスト・アンド・ヤング（新日本監査法人監訳）『国際会計の実務【下巻】International GAAP® 2007/8』（レクシスネクシス・ジャパン、2008 年）594 頁。

現行 IAS 第 37 号

84. 企業は、引当金の種類ごとに以下の事項を開示しなければならない。
- (a) 期首と期末における引当金の計上金額；
 - (b) 既存の引当金の増加も含む、期中の引当金増加額；
 - (c) 期中に使用された金額（発生し、引当金と相殺された額）；
 - (d) 期中に未使用で振り戻された金額；並びに
 - (e) 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。
- 比較情報は要求されない。

また、引当金の種類ごとにその内容や時期などの定性的な情報の開示も求められている。これらは日本の財務諸表等規則における「引当金の計上基準」に相当するものであるが、経済的便益の流出が予測される時期、不確実性の内容、重大な仮定等の開示を明示的に求めている点で日本基準よりも踏み込んだ要求となっている。

現行 IAS 第 37 号

85. 企業は引当金の種類ごとに、下記の事項を開示しなければならない。
- (a) 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；
 - (b) 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。適切な情報を提供するために、必要な場合には、企業は第 48 項に取り上げられているように、将来の事象に関連する重大な仮定について開示しなければならない；並びに
 - (c) 予想されている返済金額、予想されている返済について認識されている資産の金額。

現行 IAS 第 37 号はまた、引当金に加えて偶発負債及び偶発資産についての開示も規定している。

現行 IAS 第 37 号

86. 決済における流出の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しなければならない。そして、実行可能な場合には、次の事項も開示しなければならない。
- (a) 第 36 項から第 52 項に基づいて測定された、偶発負債の財務上の影響の見積額；
 - (b) 流出の金額又は時期に関する不確実性の内容；及び
 - (c) 返済の可能性。
89. 経済的便益の流入の可能性が高い場合、企業は貸借対照表日における偶発資産の簡潔な内容を開示し、実行可能な場合には、第 36 項から第 52 項に説明されている引当金に

ついで原則を用いて測定された、偶発資産の財務上の影響の見積額を開示しなければならない。

さらに、開示することが実行上不可能である場合又は開示することによって企業の立場を著しく不利にすると予測できる場合の例外規定が置かれている。なお、係争事件において企業の立場を著しく不利にすると予測できる場合に情報開示の差し控えを許容する第92項の規定は、IAS第37号改訂EDにおいても引き続き存続している（IAS第37号改訂ED第71項）。

現行IAS第37号

91. 開示することが実行上不可能であるとの理由で、第86項及び第89項で要求されている情報が開示されていない場合には、その旨を記述しなければならない。
92. 極めて稀ではあるが、第84項から第89項で要求されている情報の一部又は全部を開示することが、引当金、偶発負債あるいは偶発資産の対象となる事項について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がある。このような場合には、企業はその情報を開示する必要はない。しかし企業は、係争の一般的内容を、情報が開示されなかった事実及びその理由とともに開示しなければならない。

（IAS第37号改訂EDにおける取扱い）

IAS第37号改訂EDは、「引当金」の用語を改め「非金融負債」という用語の導入を提案している³。また、「偶発資産」及び「偶発負債」という用語を削除し、非金融負債を決済するために必要となる経済的便益に対して補填の権利を有する場合にそれを資産として認識することなどが提案されている。また、非金融負債の測定は貸借対象日において債務を決済若しくは第三者に移転するために支払う合理的な金額により行うことが提案されており、期待キャッシュ・フロー・アプローチが同種の複数の債務に関する負債と単一の債務に関する負債の両方に適する方法であるとされている。

このような変更の提案に合わせて開示に関する規定も再整理されている。開示の内容は大きく2つに分けられ、信頼性のある測定が可能であるため財務諸表に認識されている非金融負債に係るものの開示（par. 68）と、信頼性のある測定ができないため認識されていない非金融負債に係るものの開示（par. 69）が規定されている。いずれの場合にも含まれる開示の内容は、債務の性質、経済的便益の流出時期、不確実性の内容及び補填を受ける権利である。

現行のIAS第37号の開示と比較した場合、改訂EDにおいては引当金が当初の設定目的のために充当されたかどうかにはあまり関心が払われず、貸借対照表日に存在している負

³ その後、2006年3月のボード会議で「非金融負債」の用語ではなく「負債」の用語を使用することを決定している。

債が正しい測定値によって認識されているかどうかに力点が置かれているという印象を受ける。

IAS 第 37 号改訂 ED

67. 企業は、認識した非金融負債は種類ごとに、期末の計上価額及びその債務の性質を開示しなければならない。
68. 不確実性に関する見積りを使用している非金融負債については、以下の項目も開示しなければならない。
- (a) 期首及び期末計上価額の調整
 - (i) 当期発生額；
 - (ii) 当期決済額；
 - (iii) 時間の経過や割引率の変動による影響から生じた割引額の変動；
 - (iv) 負債の額に関するその他の調整（例. 負債の決済に必要と見積もられたキャッシュ・フローの改訂）。
 - (b) 経済的便益の流出が予想される時期
 - (c) これらの流出の金額や時期に関する不確実性の内容。適切な情報を提供するために、必要がある場合には、第 41 項で述べられているように、企業は将来の事象に関する重要な仮定を開示しなければならない。
 - (d) 補填を受ける権利に係る金額及び、この権利に関して認識される資産の金額
69. 非金融負債が、信頼可能な測定ができないことにより認識されていない場合には、企業はその事実を以下の項目とともに開示する必要がある。
- (a) 債務の性質に関する記述；
 - (b) 信頼可能な測定ができなかったことに関する理由；
 - (c) 経済的便益の流出の金額及び時期に関する不確実性の内容；
 - (d) 補填を受ける権利の存在。
70. （省略）
71. 極めて稀ではあるが、第 68 項から第 70 項で要求されている情報の一部又は全部を開示することが、非金融負債に関する他の者との係争において、企業の立場を著しく不利にすると予測できる場合がある。このような場合には、企業はその情報を開示する必要はない。しかし企業は、係争の一般的内容を、情報が開示されなかった事実及びその理由とともに開示しなければならない。

（IAS 第 37 号改訂 ED に対するコメント）

改訂 ED の開示規定に対しては次のようなコメントが寄せられている⁴。

⁴ IASB “Amendments to IAS 37 and IAS 19—Comment Letter Summary” (February 2006)
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/69877304-54A9-44B4-AADF-9BE2E32B5C45/0/0602CommentLetterSummary>

- 認識される負債、認識されない負債、ビジネスリスクの開示が拡散してしまい、明瞭性が損なわれるのではないか。
- 偶発負債の用語を削除することにより、潜在的に重要なリスクが開示されなくなるのではないか。
- 従前は認識されていなかった負債が認識されるようになるけれども、主観的すぎて信頼できないのではないか。
- 不確実性の開示は個々の負債についてではなく負債の種類ごとに行われるため、1つの種類の中に含まれる様々な要素をすべて明瞭に表現することは難しく、利用者は財務諸表に対する影響を理解するのに苦勞するのではないか。
- 期待キャッシュ・フロー・アプローチを用いる場合には追加の開示が提供されるべきではないか。
- 訴訟に関する情報の追加的な開示は、訴訟の結果に不当な影響を及ぼすのではないか⁵。

（IAS 第 37 号改訂 ED に対するコメント受領後における再審議）

ボードはコメント・レターを受けての再審議の過程で、次の2つを開示規定に追加することを暫定的に決定している⁶。

- リストラクチャリング活動の詳細の開示。(2008年4月会議)
- 企業が負債を負っていないと判断したものの、その判断が間違っているかもしれないという不確実な状況(例えば、裁判、仲裁、行政手続等の継続・未決状態)に関する情報の開示。(2008年12月会議)

リストラクチャリング活動の開示に関しては2009年4月のボード会議において規定の内容及び文言が審議されており、対応する米国会計基準であるSFAS第146号「退出又は処分活動に関連するコストに関する会計処理」を参考に次の開示を求めることを暫定的に決定した⁷。

- 予想される活動につながる事実や状況及び予想される完了日を含むリストラクチャリング活動の説明。
- 報告セグメントごとに、当該活動に関連して発生することが予想されるコストの総額、当期発生額、及び累計発生額。
- 経済的便益の流出が予想される時期。

また、これらの開示が求められる期間の始点と終点に関して両ボードは、「企業が最初に

Appendix.pdf] pars.74-81.

⁵ 現行のIAS第37号第97項と同様、IAS第37号改訂EDにおいても「極めて稀 (extremely rare)」な場合において、企業の立場を著しく不利にする情報の開示を免除する規定は存続している。しかし、改訂EDの設例1「係争中の訴訟」及び設例2「潜在的な訴訟」に示されているように、蓋然性の認識規準を排除し、不確実性を測定で反映することの帰結として、係争事件に係る負債はより早い段階で(例えば、その内容にかかわらず訴状提出の段階で)認識され得る。こうしたことが、不確実性を測定に反映させることの困難さと併せて、追加的な開示負担になると多くの作成者から懸念が示されている。

⁶ IASB "Liabilities—Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS19 Employee Benefits" Project Updates (Latest revision: February 2009)
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/B2EE99F3-C48E-40A1-8827-5137C92C0EF4/0/LiabIAS37UpdateFeb09.pdf>

⁷ IASB Update (April 2009)
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/3DCDB895-C801-43F7-92F8-3880F91B5037/0/IASBUpdateApril09.pdf>

リストラクチャリング契約を実施（implement）又はリストラクチャリングの影響を受ける人々にその主要な特徴を公表した期」から開示を開始し、以後「リストラクチャリングが完了するまで」の期間にわたって開示を継続するよう求めることを暫定的に決定している。

SFAS 第 146 号の開示規定

退出又は処分活動を開始した時期（第 21 項参照）及びその後当該活動が完了するまでの期間を含む財務諸表注記に、次の情報を開示しなければならない。

- a. 予測される活動及び予測される完了日に至る事実及び状況を含む退出又は処分活動の記述
- b. 当該活動に関連する個々の主要なコストの種類（例えば、一度限りの解雇給付、契約終結コスト、及び他の関連コスト）について、
 - (1) 当該活動に関係して発生すると予測される総額、当期間に発生した金額及びそれまでに発生した累積額
 - (2) 発生し費用として賦課したコスト、支払又は他の方法により決済したコスト、当該負債へのすべての修正に帰属させ得る当期間の変動を個別に示した期首及び期末の負債残高の調整及び当該負債への修正に関する理由の説明
- c. 上述 b のコストが集約されている損益計算書又は活動報告書の（単数又は複数の）行項目
- d. 各報告セグメントについて、当該活動に関係して発生すると予測されるコストの総額、負債へのいずれの修正額も控除した後の、当期間に発生した金額及びそれまでに発生した累積額及び当該負債への修正に関する理由の説明
- e. 公正価値を合理的に見積り得ないために退出又は処分活動に関連するコストを認識していない場合には、その事実及びその理由

このような開示規定を置く趣旨は、財務諸表の利用者がリストラクチャリング活動の総規模を理解できるようにする情報を提供することである。IAS 第 37 号改訂 ED は現行のリストラクチャリング引当金の規定を廃止し、リストラクチャリング関連のコストから生じる負債は、信頼性をもって測定可能となった時点で認識することを提案している⁸。このため開示は、リストラクチャリングの際に発生することが予想されるすべてのコストではなく、当該コストの総額の極めて限定された部分となり得る。したがって、負債として認識されていないコストを含めて、リストラクチャリング活動の全体を把握することを可能とするような情報を注記として開示することが財務諸表の利用者にとって有用であると考えられた⁹。

⁸ リストラクチャリング活動から発生する各個別コストが負債の認識規準を満たすまでは財務諸表に認識されないため、現行の日本基準における引当金計上の時期よりもタイミングは遅くなると考えられ、かつリストラクチャリング関連コストの総額を把握することは、（個々の負債が異なったタイミングで認識されるため）難しくなると思われる。

⁹ アジェンダ・ペーパー8C、IASB 会議（2009 年 5 月）

ここで、どのような活動がリストラクチャリングに含まれるのかが問題となる。リストラクチャリング活動について、現行 IAS 第 37 号はこれを定義しているものの、IAS 第 37 号改訂 ED においてはこの定義が削除され、リストラクチャリングの定義に含まれる事象が例示されているに過ぎない。

現行 IAS 第 37 号

10. (途中省略)

リストラクチャリングとは、経営者によって企画され、かつ支配されている計画で、次のいずれかを大きく変更させるものである。

- (a) 企業が従事している事業の範囲 (scope of a business) ; 又は
- (b) 事業を運営している方法 (manner)。

IAS 第 37 号改訂 ED

60. 下記は、リストラクチャリングの定義に含まれる事象の例である。

- (a) 一事業部門の売却又は撤退 ;
- (b) 国若しくは地域における事業所の閉鎖、又はある国若しくは地域から他の国若しくは地域への事業活動の移転 ;
- (c) 経営管理構造の変更、たとえば管理階層の削減 ; 及び
- (d) 企業の事業運営の性格と重点に重要な影響を及ぼす根本的な再編成。

検討の方向性

(1) 引当金の計上基準等の内容として、より具体的な開示規定を設けるか。

現行の基準で「計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠」とされている中身について、国際的な会計基準の定めにならってより具体的に規定することが考えられる。その際、米国会計基準も考慮しつつ検討された企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」の開示規定を参考とすることも考えられる。

企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」

16. 資産除去債務の会計処理に関連して、重要性が乏しい場合を除き、次の事項を注記する。

- (1) 資産除去債務の内容についての簡潔な説明
- (2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
- (3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
- (4) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額
- (5) 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積ることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積ることができない旨及びその理由

当該基準の結論の背景では、支払金額及び支払時期についての不確実性の内容を、米国会計基準の定めにならって注記を求めるべきだとする見方もあったものの、その有用性には疑問があることから、むしろその見積りに関する情報の開示を行うことがより有用であると考え上記第16項（2）の規定を置いた旨が示されている（第59項）。

（2）リストラクチャリング活動に関する開示を具体的に規定するか。

改訂 ED 及び SFAS 第 146 号に合わせてリストラクチャリング活動に関する開示規定を具体的に定めることが考えられる。その場合、次のような観点から開示の対象となる範囲あるいは内容を慎重に検討する必要があると思われる。

- （a） リストラクチャリング活動の定義
- （b） リストラクチャリング活動に関連するコストが負債として認識されている場合における開示の内容
- （c） リストラクチャリング活動に関連するコストが、負債の認識規準を満たしていないため、負債として認識されていない場合における開示の内容

（3）訴訟等のセンシティブな内容について、開示の例外規定を設けるか。

改訂 ED に対して寄せられているコメントの懸念にあるように、訴訟に関する開示が訴訟の結果に不当な影響を及ぼすことのないよう例外規定を設けるかどうか。

すでに述べたように（脚注 5 参照）、企業の立場を著しく不利にする情報の開示が免除されるのは「極めて稀（*extremely rare*）」な場合に限られているため、改訂 ED で提案されている係争事件に係る情報の開示に対しては多くの作成者から懸念が表明されている。

一方米国会計基準では、偶発事象の会計処理を定めている SFAS 第 5 号「偶発事象の会計処理」について、公開草案「特定の偶発損失の開示—FASB 基準書第 5 号および第 141 号（R）の修正」が公表されている。その中で、企業の立場を不利にする情報については、不利にならないように情報を集約した上で開示することとしており、それでもなお不利な「稀な場合（*rare instances*）」（例えば、係争事件が 1 件しかない場合）には、その特定の情報についてだけ開示を差し控えることが認められるとしている（第 11 項及び A27 項）。FASB は現行 IAS 第 37 号の「極めて稀（*extremely rare*）」という表現に合わせるかどうかも検討したが、実務においてそれがどのように解釈されるかが懸念されたことから「稀（*rare*）」という表現を選択したことが示されている（A28 項及び A29 項）。

我が国において開示の例外規定を検討するにあたっては、IAS 第 37 号改訂 ED 及び米国会計基準の動向も踏まえ、どのような場合に例外を認めるか、例外が適用される場合にどのような開示を求めるかなどの論点について議論する必要があると思われる。

以 上