

<b>【論点 V（2）】開示に関する論点－偶発債務の取扱い</b>
-----------------------------------

**検討事項**

我が国の会計基準及び国際的な会計基準はともに、偶発債務について開示が必要としている。しかしながら現在 IASB において議論が続けられている改訂 IAS 第 37 号の公開草案(ED)においては、偶発負債という用語を削除することが提案されている。

改訂 IAS 第 37 号の公開草案(ED)の今後の動向も踏まえ、我が国の引当金に関する会計基準を見直す場合においては、偶発債務の開示の取扱いをどのようにするかについて、検討しておく必要がある。

**我が国の会計基準における取扱い**

我が国では、偶発債務がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならない（財務諸表等規則第 58 条）。偶発債務は、引当金として計上することも考えられるが、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ことが明記されている（企業会計原則注解 18）。

**財務諸表等規則 第 58 条<sup>1</sup>**

偶発債務（債務の保証<sup>2</sup>（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。

**財務諸表等規則第 58 条の 2**

受取手形を割引に付し又は債務の弁済のために裏書譲渡した金額は、受取手形割引高又は受取手形裏書譲渡高の名称を付して注記しなければならない。

<sup>1</sup> 会社計算規則では、「保証債務、手形遡及義務、重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務（負債の部に計上したものを除く。）があるときは、当該債務の内容及び金額」の注記が規定されている（第 134 条第 5 号）。

<sup>2</sup> 債務保証等に関しては、監査委員会報告第 61 号「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」が示されている。

**企業会計原則 注 18<sup>3</sup>**

将来の特定の費用又は損失であつて、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、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する。

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、貸倒引当金等がこれに該当する。

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ない。

**国際的な会計基準における取扱い**

**現行 IAS 第 37 号**

現行 IAS 第 37 号では、偶発負債を定義し（第 10 項）、偶発負債は認識してはならないとしている（第 27 項）。そして、偶発負債の決済にあたって経済的資源が流出する可能性がほとんどない場合を除き、偶発負債の内容等について開示が求められている<sup>4</sup>（第 86 項）。

また、どの偶発負債が同一種類として合算可能かは第 86 項(a)及び(b)を単一の記述として開示できる程度に性質が十分類似しているかどうかを考慮する必要があるとされている（第 87 項）

なお、引当金と偶発負債が同じ状況から発生している場合には、引当金と偶発負債の関連性を明確にしなければならない（第 88 項）

<sup>3</sup> 企業会計原則において、受取手形の割引高又は裏書譲渡高、保証債務等の偶発債務等の注記についても定めがある（第三貸借対照表原則 1 C）。

<sup>4</sup> 米国会計基準では、SFAS 第 5 号「偶発事象の会計」において、損失発生の可能性が合理的な（reasonably possible）場合には当該偶発事象の性質、見込まれる損失額又は損失の上下限額の見積り、そのような見積りができない場合はその旨を示すべきとされている（第 10 項）。また、損失発生の可能性がほとんどない（remote）場合でも、債務保証、スタンバイ信用状に対する商業銀行の義務、売却債権の買戻しに対する保証等の保証の性質及び金額を開示すべきとされている（第 12 項）。

**現行 IAS 第 37 号**

**第 10 項** 偶発負債(contingent liability)とは：

- (a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、企業が必ずしも支配可能な範囲にあるとはいえない将来の1つ又は複数の不確実な事象が発生するか、又は発生しないことによるのみその存在が確認される潜在的な債務(possible obligation)；あるいは
- (b) 過去の事象から発生した現在の債務(present obligation)であるが、以下の理由により認識されていないもの：
  - (i) 債務決済の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くない；又は
  - (ii) 債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

**第 86 項**

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) 補填の可能性。

**第 87 項**

どの引当金又はどの偶発負債が同一種類のものとして合算できるのかを決定するに当たっては、第 85 項(a), (b)及び第 86 項(a), (b)の開示要求を単一の記述で開示できる程度に合算される項目の性質が十分に類似しているか否かを考慮する必要がある。したがって、異なった製品の保証にかかわる金額も単一の引当金として取り扱うことが適切なこともあるが、通常保証にかかわる金額と訴訟によって左右される保証の金額とを単一種類として取り扱うことは適切ではない。

**第 88 項**

引当金と偶発負債が同じ状況の組み合わせから発生している場合には、企業は第 84 項から第 86 項で要求されている開示を引当金と偶発負債の関連を示すような方法で行う。

一方、開示が不可能な場合と開示が他者との係争における企業の立場を著しく不利にする場合についても定められている（第 91 項、第 92 項）

**現行 IAS 第 37 号**

**第 91 項**

開示することが実行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。

**第 92 項**

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。

**付録 D 設例：開示**

**設例 3 開示免除**

企業は、特許権を侵害したと主張し、100百万の損害賠償を求めている競争相手との係争に巻き込まれている。企業は、債務の最善の見積りに対し引当金を認識したが、基準の第84項及び第85項に要求されている情報は何も開示していない。下記の情報が開示されている。

会社が特許権を侵害したと主張し、100百万の損害賠償を求めている競争相手との係争に関連して、会社に対する訴訟が進行中である。IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」で、通常要求されている情報は、訴訟の結果を著しく不利にするものと予想されるとの理由で開示されていない。取締役の意見では、会社は、賠償請求に対し十分に対抗できる。

**改訂 IAS 第 37 号 ED**

改訂 IAS 第 37 号 ED においては、引当金の認識要件とされていた蓋然性については、非金融負債全般について削除し、認識でなく測定の問題として整理しており、蓋然性の認識規準及び偶発債務の定義及び取扱いは削除されている。

**改正 IAS 第 37 号 ED 第 11 項**

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。

- (a) 負債の定義を満たしており、
- (b) 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。

偶発負債が開示されなくなる点については、現行 IAS 第 37 号において偶発負債とされてきた大部分の項目が、今後は負債とみなされることとなり、第 68 項で求められる負債の開示により、従来偶発負債として表示されていた情報が捕捉されることになる」と説明されている。なお、現行 IAS 第 37 号において偶発負債とされてきた項目であって無条件債務を含まないものはビジネスリスクであると判断した旨が説明されている<sup>5</sup>(BC 第 32 項)。

〔図表〕 IAS 第 37 号と IASB の ED との関係

IAS 第 37 号に基づく引当金と偶発負債の分類	IAS 第 37 号	IASB の ED
現在の債務 (present obligation)		
発生の可能性が高い (probable) もの	引当金	非金融負債
発生の可能性が低いもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債
信頼性をもって測定できないもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債 (注記開示)
潜在的債務 (possible obligation)	偶発負債 (注記開示)	

— 5

**改訂 IAS 第 37 号 ED 第 68 項**

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. 負債の決済に必要なと見積られたキャッシュ・フローの改訂)。

<sup>5</sup> しかし、開示情報が失われるのを回避するため、IASB の平成 20 年(2008 年)12 月の会議において、法律、調停、又は政府による手続きにより、企業が現在係争中であるか脅威にさらされているような潜在的な債務(possible obligation)に関する開示情報を求める方向の暫定合意がなされている。

- (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

一方、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、どの非金融負債が合算可能かを決定する際の指針及び開示が他者との係争における企業の立場を著しく不利にする場合についても定められている（第69項～第71項）

## 改正 IAS 第 37 号 ED

### 第 69 項

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。

### 第 70 項

どの非金融負債が同一種類のものとして合算できるのかを決定するに当たっては、第67～69項の開示要求を単一の記述で開示できる程度に、合算される項目の性質が十分に類似しているか否かを考慮する必要がある。したがって、異なった製品の保証に係わる非金融負債も単一の種類として取り扱うことが適切なこともあるが、通常のコピー保証にかかわる金額と訴訟によって左右される保証の金額とを単一の種類として取り扱うことは適切ではない。

### 第 71 項

極めて稀ではあるが、第68～70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、係争の一般的な内容を、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。

### 今後の検討

我が国の取扱いと現行 IAS 第 37 号における偶発債務の開示内容については、その内容等（我が国は内容及び金額、現行 IAS 第 37 号は内容及び実行可能な場合には財務上の影響の見積額等を開示）とする定めがあるが、現行 IAS 第 37 号は、開示が不可能な場合及び開示する必要がない場合の定めも置いている。一方、改訂 IAS 第 37 号 ED においては、偶発負債の取扱いは削除されているものの、その多くは負債とみなされ、従来偶発負債として開示されてきた情報は、非金融負債の開示により捕捉されると説明されている。

偶発債務の開示について検討するにあたっては、会計基準の国際的なコンバージェンスの観点から、改訂 IAS 第 37 号 ED に係る今後の動向に注意していく必要がある。認識される引当金（非金融負債）の見直しや偶発負債の削除に係る検討と併せて、不確実性に関する情報の開示がどのようになされるべきか、あるいは、実務上開示が困難な場合の定めを置くかなどの議論を進めていくことが考えられる。

以 上