

【論点●】 引当金の認識要件の見直しの要否及び個別項目への当てはめ

検討事項

1. 我が国の会計基準においては、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、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とともに、引当金は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付けであるのに対し、国際的な会計基準では、引当金の認識要件として、企業が過去の事象の結果として現在の債務を有していること、すなわち負債性が求められている。ここでは、国際的な会計基準における取扱い及びその動向を踏まえ、引当金の認識要件の見直しの要否を検討する。

我が国の会計基準における取扱い

2. 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。

国際的な会計基準における取扱い

IAS 第 37 号における取扱い

3. これに対して、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号という」）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、次のような引当金の認識要件を定めている。

- (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
- (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。

4. ここで過去の事象とは、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に抱かせた場合であるとされている。

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とされている。

5. 我が国の注解 18 の場合、将来の費用のうち、期間損益計算の観点から必要性を認められた特定のものが引当の対象とされるのに対し、IAS 第 37 号では、引当金計上の要件の 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。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とされている。

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ことになる。

6. IAS 第 37 号では、「資源の流出が必要となる可能性が高い(probable)」とは、資源が流出しない可能性よりも流出する可能性が高い(more likely than not)場合をいうとしている。また、極めてまれな例外を除いては、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とされている。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

修正 IAS 第 37 号公開草案における取扱い

7. 2005 年 6 月に公表された修正 IAS 第 37 号公開草案「非金融負債」（以下「公開草案」という。）¹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²。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。

- (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

8. 公開草案では、「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」という要件（蓋然性規準）は削除することが提案されており、その場合、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。

なお、現在の債務を有しているかどうかの不確実な場合には、蓋然性規準の適用に代えて、過去の経験や専門家の助言等、貸借対照表日現在入手可能なすべての証拠を織り込んだ上で判断することが提案されている。

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。

9. IAS 第 37 号と同様に、公開草案においても負債の本質的な特徴は、企業が過去の事象から生じ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、負債の測定において信頼可能な見積りが使用できない場合は極めて稀であるとされている。

10. 注解 18 における引当金の計上要件と、IAS 第 37 号、並びに修正 IAS 第 37 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 | IAS 第 37 号 | 修正 IAS 第 37 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 IAS 第 37 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 | |

¹ 現在は「負債」プロジェクトと名称が変更されている。

² 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)。

| | | | |
|------|-----------------------------|--|--|
| (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 | 信頼できる見積りが可能 |
| 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。 |

今後の方向性

11. IAS 第 37 号及び公開草案では、引当金（非金融負債）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、修繕引当金のような負債性のない引当金（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、IAS 第 37 号及び公開草案のもとでは、計上認められないものと考えられる。また、貸倒引当金のような資産の評価性引当金も、同様に IAS 第 37 号及び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。貸倒引当金や修繕引当金はこれまでわが国の実務において幅広く計上されてきているが、これまでの実務慣行や国際的な会計基準の動向等を踏まえた上で、「将来の特定の費用又は損失」という注解 18 の引当金の計上要件について、見直しの要否も含めて検討する必要があるものと考えられる。
12. また、我が国では、経済的・法的環境の変化や新しい取引形態の普及等により、引当金の計上要件に該当する可能性のある項目が新たに発生しており、そうした項目に関して計上の要否の判断が分かれる事例も実務において見られるという指摘がある。さらに、IASB の直近のワークプランでは、公開草案は 2009 年中に最終基準とすることが見込まれていることから、東京合意に基づくコンバージェンスに向けた取り組みの加速化という観点から、上述の「将来の特定の費用又は損失」のみならず、「発生の可能性が高い」という注解 18 の要件についても、IASB において検討されている認識要件を念頭に置きつつ、見直しの検討対象とする必要があるものと考えられる。

個別の引当金についての負債性の有無の検討

13. 仮に我が国において、公開草案と同様の基準を導入することとした場合には、引当金（非金融負債）の認識要件として、負債の定義を満たしていること、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（法的債務又は推定的債務）を負っていることが求められることになると考えられる。以下では、注解 18 で例示されている 11 項目の引当金

について、負債性の有無について個別に当てはめを行うこととする。

（注解 18 において例示されている引当金）

製品保証引当金³

14. 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れば、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ことから、負債性が認められると考えられる。

売上割戻引当金⁴

15. 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。

返品調整引当金⁵

16. 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。

賞与引当金

17. 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。

工事補償引当金

18. 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れば、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。

³ 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（第●項参照）。

⁴ 脚注 3 参照。

⁵ 脚注 3 参照。

退職給付引当金⁶

19. 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。

修繕引当金

20. 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、IAS第37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。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⁷。

特別修繕引当金

21. 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。

債務保証損失引当金

22. 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れば、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。

損害補償損失引当金

23. 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れば、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。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⁸。

⁶ 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（第●項参照）。

⁷ このほかに、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。

⁸ 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。

貸倒引当金⁹

24. 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。

（検討の範囲に含めるべきと考えられるその他の引当金）

25. 注解 18 では例示されていない引当金のうち、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等の観点から、論点整理での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も、IASB において検討されている認識要件を念頭に置きつつ、負債性の有無についての検討を行うこととする。

役員退職慰労引当金

26. 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。

リストラクチャリングに係る引当金

27. 公開草案においては、リストラクチャリング費用に関する非金融負債は、負債の定義を満たしたときにのみ認識されるとされている。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、留意すべき事項が以下のように記されている。

- ・ リストラクチャリングを実施するという経営者の決定は、リストラクチャリング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クチャリング実施の決定は、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。
- ・ リストラクチャリング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

⁹ 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（第●項参照）。

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クチャリング関連の引当金の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クチャリングに係る引当金を計上していくことになるものと考えられる。

有給休暇引当金

28. 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。

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、我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。

環境修復引当金

29. 公開草案では、環境への損傷が発生した時点では、その結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、我が国においても、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。

特別法上の引当金又は準備金

30. 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かないものに分けられると考えられる。

ポイント引当金¹⁰

31. 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、IFRIC 第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」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。

「不利な契約」にかかる引当金¹¹

32. 公開草案にもあるように、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¹²。

¹⁰ 脚注3参照。

¹¹ 脚注3参照。

¹²例えば、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おり、買付契約評価引当金として流動負債に計上するとされている。（連続意見書第四 「棚卸資産の評価について」第一三 1 原価時価比較低価法）