

論点整理に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「引当金に関する論点の整理」

2. コメント募集期間

平成 21 年 9 月 8 日～平成 21 年 11 月 9 日

3. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL02	社団法人 生命保険協会 経理部会
CL03	全国銀行協会
CL04	(株)プロネクサス プロネクサス総合研究所
CL05	あらた監査法人 品質管理部 アカウンティングサポートグループ
CL06	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL07	あずさ監査法人 監査実務従事者グループ
CL08	新日本有限責任監査法人 品質管理本部
CL09	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL10	電気事業連合会
CL11	経済産業省
CL12	日本公認会計士協会

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL01	石田 健一	公認会計士（新日本有限責任監査法人）

4. 主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。
 「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
総論			
コンバージェンスを進める方向性に賛成（3件）	<ul style="list-style-type: none"> ・我が国の会計基準で明確でなかった引当金の定義と範囲、測定などの論点について、国際会計基準に準じる形で基準を整備する方向性に異存はない。IAS第37号及び、現在公表されているIAS第37号改定案では、実務面でかなり困難が予想される規定が盛り込まれていることから、当該改訂案の動向について十分注視しつつ検討をお願いしたい。IAS第37号改定案については、年内に基準を確定するか公開草案を再度公表する予定とされているため、その最新の議論を踏まえて、我が国の意見を再度取りまとめることが重要ではないかと考える。 ・このたび公表された論点整理をベースに引当金の会計に関する検討を深め、連結ベースでの財務諸表開示を念頭に、日本基準とIFRSとのコンバージェンスを進めるための努力を続けていくことについて、異論はない。 ・本論点整理は、引当金に関する会計基準の見直しを検討するために、IAS第37号の内容を検討し、IAS第37号の改訂案に基づく改訂作業の動向を注視していくとしている。このような会計基準の開発に当たっての検討内容及び方向性は、会計基準のコンバージェンスの観点から合理的な取組みであり、同意できるものである。 		
連結ベースでの適用を求める（3件）	<ul style="list-style-type: none"> ・これまで通りのコンバージェンスを進めれば、単体の日本基準との関連性の深い会社法上の計算書類や法人税における所得計算などに影響が及ぶ可能性が高く、慎重な検討が必要である。今後のコンバージェンス作業における連結と単体の位置づけに関しての議論を早急に進めていただくとともに、各論となるそれぞれの基準開発においてあくまでも連結ベースでの議論であることを明確化していただきたい。 ・仮にIFRSと同様の内容で、会社法、税法、電気事業会計等の別記事業会計など、伝統的な会計実務と関連の深い単体ベースでの会計処理等の変更を余儀なくされた場合、電力業界は勿論、業界によってはその会計実務に大変大きな影 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>響をうけるところもあるものと推測される。したがって、いわゆる「連結先行」の考え方を今後採っていくことについて検討するのであれば、この引当金の会計基準での議論あたりから検討することが適切ではないかと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・会計基準の連結と単体に関して、単体は、会社法上の分配可能額の計算や、法人税法上の課税所得の計算においても利用されており、我が国固有の商慣行、利害関係者間の調整や会計実務に密接な関わりがある。更に、単体は、料金規制事業において、費用負担の明確化や世代間負担の公平性の確保等に資するコスト計算でも利用されている。単体の会計基準の開発にあたっては、慎重な検討が必要である。したがって、今後のコンバージェンス作業における連結と単体の位置づけに関しての議論を早急に進めていただくとともに、各論となるそれぞれの基準開発において、あくまでも連結ベースでの議論であることを明確化していただきたい。 		
その他（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・引当金について、我が国では「企業会計原則」注解18による期間損益計算の適正化のためのアプローチをとっているが、国際財務報告基準（IFRS）では、まず負債を定義した上で、期末日時点の債務性を必要とした資産・負債アプローチによっている。この両者の差異を公開草案においては「結論の背景」の「経緯」において明示してはどうか。両者の違いを明示させた上で各論点における検討をしてはどうかと考える。 		
【論点1】 定義と範囲			

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
引当金と非金融負債との関係（2件）	<ul style="list-style-type: none"> ・ IAS 第 37 号改訂案で会計基準が設けられようとしている「非金融負債」は、従来からの引当金とは質的に異なっている。それをあえて「引当金」として議論することの妥当性についての追加的な説明が必要であると考えられる。また、その際には「金融負債」と「非金融負債」の定義を明確にすることを検討していただきたい。 ・ 「引当金に関する論点の整理」であるにもかかわらず、評価性引当金をどのように扱うのかについてまったく言及していない。評価性引当金は資産の測定問題として整理される可能性があると考えるのであれば、会計基準の対象は引当金ではなく非金融負債になるべきであるように考えられる。 ・ 我が国において、注解18 に基づいた引当金は広く浸透し、馴染みが深いものであるが、それと大きく異なる概念となるのであれば、他の名称を用いることも実務で混乱を避けるために必要ではないかと考えられる。IFRSに基づいた考え方となる場合、これまでと同じ引当金という名称を用いるのか、IAS第37号改訂案のような非金融負債といった別の名称を用いるのかも検討すべきと考える。 		
負債性引当金のみを検討対象とすることに賛成（3件）	<ul style="list-style-type: none"> ・ IAS37 号の引当金の定義を参考に「現在の債務(法的又は推定的)を有して」いることを引当金の要件に加えることによって、引当金の範囲を明確にして経営者の恣意性の介入を排除し、財務諸表の明瞭性および比較可能性等の有用性を高めることが期待されるため、債務性のある「負債性引当金」のみを検討対象とすることが適当と考える。また、他の会計基準ですでに会計処理が定められている項目については、引当金の会計基準の適用範囲から除外することが適当であることに同意する。 ・ 負債性引当金のみを対象とし、評価性の引当金（貸倒引当金等）や他の会計基準で取り扱われる項目（退職給付引当金等）については本基準の適用外とすることが適当と考える。 ・ 会計基準の適用範囲について、負債性引当金を検討対象とすることについては賛成する。貸倒引当金、投資損失引当金、及び他の会計基準で定められている引当金については、対象外とすることについて賛成であり、収益認識に関連した引当金については、収益認識に関する今後の基準の開発の中で含まれることになると予想される。 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
工事損失引当金及び資産除去債務を適用範囲から除外するか再検討が望ましい（1件）	<ul style="list-style-type: none"> 他の会計基準で会計処理が定められているとして、工事損失引当金および資産除去債務を会計基準の適用範囲から除外することが考えられるとされているが、引当金の要件を見直すことにより、これらについても見直す必要が生じることも考えられるため、適用範囲から除外するか否か再検討することが望ましいと考える。 		
その他論点整理の方向性に賛成（3件）	<ul style="list-style-type: none"> 負債の定義については貴委員会が公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」を参考にするという今後の方向性に賛成する。 収益認識プロジェクトに関連する項目（製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、ポイント引当金等）については、収益認識プロジェクトにおける検討状況等を勘案して判断することに賛成する。 会計基準の適用範囲の検討にあたって、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の負債の定義を参考にすることについては、賛成である。 「企業会計原則」注解18では引当金に関する定義と範囲について明確に定められていないため、国際的な会計基準へのコンバージェンスの観点からも、会計基準で明確に規定する考え方に賛成である。 		
【論点2】 認識要件			
【論点2-1】 認識要件の見直し及び個別項目についての検討			
現行の認識要件を見直すべき（3件）	<ul style="list-style-type: none"> 引当金の会計基準の範囲を債務性のある「負債性引当金」に限定するのであれば、負債の定義を意識した引当金の定義の策定が当然に必要になると考えられる。討議資料「財務諸表の構成要素」5の負債の定義、およびIAS37号の引当金の定義にある「現在の債務を有して」いるという要件を考慮して、従来の企業会計原則注解18にある引当金の要件を変更する必要があると考える。 コンバージェンスの観点から、収益費用アプローチから資産負債アプローチへ考え方を変換することが考えられるため、現行基準の認識要件を見直すことが必要となると考える。 期末日の債務性を必要とする考え方をとる場合、修繕引当金及び特別修繕引当金が認められないこととなるが、IAS第16号「有形固定資産」のコンポーネントアプローチに基づいて、ある程度の損益の影響はカバーできると考えられる 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
討議資料の負債の定義における「同等物」の要件を明確にする必要がある（1件）	<p>ため、引当金を債務性があるものに限定するという方向性は同意する。</p> <p>・役員退職慰労引当金については、その性格上、法的債務ではないが、現行、多くの会社で役員退職慰労金の内規に基づく支給が行われている実務からすれば、当該役員退職慰労引当金は、概念フレームワークの負債の定義にある「その同等物」（法律上の義務に準じるもの）に該当すると考えられる。引当金の範囲を明確にし、実務上の混乱を軽減することができると考えられるため、今後、引当金の対象となる負債を検討するにあたっては、IAS37号の推定的債務の定義を参考に「同等物」の要件を明確することが必要であると考え。</p>		
IFRS の概念フレームワークの負債に相当する定義とすることが適当（1件）	<p>・負債の認識要件そのものが、我が国の会計基準と国際的な会計基準とは基本的に異なっていることから、国際的な会計基準とのコンバージェンスのために「引当金に関する会計基準」を日本に導入する前提として、日本の会計実務慣習においてもIFRSの概念フレームワークの負債に相当する定義付けを行うことが適当と考える。</p>		
推定的債務について詳細な説明が必要（1件）	<p>・「資産除去債務に関する会計基準」においては、法律上の義務に準ずるものも対象としているが、これはIAS第37号の推定的債務よりも範囲が狭いと考えられる。また、リストラクチャリングに係る引当金や訴訟損失引当金などにも、推定的債務に該当するかどうかによって、認識の有無や時期及び測定に影響してくる。役員退職慰労引当金については、株主総会の承認が得られた段階で初めて法律上の債務が生じるとされているが（論点整理第41項）、内規が定められ支給実績があれば、過去の実務慣行や明確な文書により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に惹起しているとして、推定的債務に含まれることになるケースもあると考えられる。</p> <p>推定的債務については実務上の解釈の幅が生じると考えられ、詳細な説明を記載することが必要と考える。</p>		
認識要件の明確化が必要（2件）	<p>・引当金の認識要件の変更に伴い、例えば修繕引当金等は負債に該当しないという理由で引当計上を取り消しすることで良いのか等、現行の実務との比較の観点で十分な実務指針・ガイダンスを提示いただきたい。</p> <p>推定的債務の概念が抽象的であるなど、認識要件の明確化が必要であり、具体的な例示やガイダンスなどの充実を検討いただきたい。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
推定的債務の対象が限定されることに懸念（1件）	・「推定的債務」の定義を論点整理第22項に記載のとおりとする場合、推定的債務の対象範囲は極めて限定され（さらに、IAS第37号改訂案では「推定的債務」の対象範囲が更に限定されようとしている）、発生の可能性が高いものまでが負債として計上されないことになるのではないかと懸念される。		
企業結合時における負債の認識について（1件）	・企業結合時において認識される被取得企業の識別可能負債の範囲は、引当金に関する会計基準で示されるであろう認識要件に従って決定されることとなるのかどうかについて、今後方向性を示していただきたい。		
製品保証引当金について（1件）	・注解18で例示されている引当金の個別検討において、「製品保証引当金は負債に該当すると考えられる」とされているが、収益認識プロジェクトにおいて「履行義務が存在する場合に収益認識すべき」とされている点との整理が必要である。		
売上割戻引当金について（1件）	・売上割戻引当金を検討するに際し、（明示的な契約の有無にかかわらず）販売先と購入先に対してそれぞれ同条件の割戻し契約が存在する取引等、契約関係に於いてリスクの移転がなされているものについては割戻し条件が「不利な契約」になっているかの観点からの負債認識とする必要があると考えられる。		
返品調整引当金について（1件）	・返品調整引当金についてもバーター取引などの買戻の契約形態となっても、一方で買戻した商品の販売が契約により確定している取引も存在するので、単純に負債としての要件を満たすかどうかだけでなく、見合の収益の存在を認識要件として含める必要がある。従って、測定においても同様に見合の収益（もしくは補填）も含めて行うことを検討頂きたい。		
賞与引当金について（1件）	・論点整理第34項で、賞与引当金についてはこれまでどおり負債に該当すると考えられるとしているが、労働協約の約束の内容により、負債計上の可否が変わりうるのではないかと考えている。具体的には、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が、期末日において賞与の支給が決まっていない場合に、賞与引当金の計上が認められるのかどうかを「推定的債務」の定義に照らしてご検討いただきたい。		
修繕引当金・特別修繕引当金について（2件）	・修繕引当金・特別修繕引当金は「将来の特定の費用又は損失」に対するものであっても負債ではなく、基準差異となっていることから廃止の方向で検討願いたい。但し、修繕引当金・特別修繕引当金の中には船舶安全法で義務付けら		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>れている船舶の定期検査費用など法的債務に基づくものもあり、これについては負債に該当し引当金として計上すべきと考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・第37項で「負債に該当しない」とされているが、例えば、船舶安全法上義務付けられている船舶の定期検査費用など、法律上の法的債務に基づく引当金が存在するため、特定法との関係を整理いただきたい。 <p>また、第37項の注釈に「IFRSにおいては、固定資産の取得原価のうち大規模修繕で見込まれる支出に相当する部分については、修繕までの間に減価するものとみてその期間で減価償却し、修繕時の支出はその減価の回復とみて固定資産の取得原価に加算することとしている」とあるが、当該修繕が資本的支出に該当するかは大規模修繕か否かで判断するものではないと考える。さらに、IFRSにおける会計処理と現行の法人税法上の取扱いとの関係についても整理が必要である。</p>		
<p>債務保証損失引当金について（2件）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・現在の我が国の会計基準では、単独の債務保証に関しては偶発債務であるとして注記の対象になる一方、金融資産の譲渡に関連して生じる二次的債務に関しては時価評価のうえ負債として認識されることとなっている。片や、実務上は債務保証損失引当金が計上されるなど、債務保証の取り扱いに首尾一貫性を欠く面がある。よって、この点について検討されることが望ましい。 ・38項では、債務保証損失引当金について、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とされている。これに対し、現行の実務においては、債権者に対する弁済義務の観点というよりは、むしろ求償債権の回収可能性の観点から引当金が計上されているため、本論点整理の考え方は現行の実務の考え方を変更するものなのかどうかについて、明確にするようお願いしたい。また、引当金プロジェクトにおいては、負債性引当金のみが対象とされ、貸倒引当金等の評価性引当金は除外されている（13項）が、両者は類似した性質のものとも考えられるため、今後、債務保証損失引当金をどのような整理で検討するのか、また、貸倒引当金との整合性についても検討することが必要と考える。 		
<p>リストラクチャリングに係</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・「リストラクチャリングに係る引当金」については、我が国の基準において計上のタイミングが明確にされておらず、実務上は多様な処理が行われてきたと 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
引当金について（1件）	考えられる。今後は、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、引当金の定義に「現在の債務(法的又は推定的)を有して」いるという要件を追加して、引当金が「現在の債務」であることを強調することによって、引当金の範囲、および計上のタイミングについても明らかにするよう検討する必要があると考える。		
有給休暇引当金について（4件）	<ul style="list-style-type: none"> ・有給休暇引当金に関しては、論点整理第43項に記載のとおり、我が国における労務制度や慣行の実態を考慮した検討が必要と考えられる。仮に、当該引当金の計上が必要と判断される場合においても、すべての企業が同様の労働慣行にあるとは限らず、また、海外子会社を有する会社の連結決算上の対応もあるため、実務上の観点も踏まえ、重要性に応じて引当金の計上の要否が判断できるよう配慮いただきたい。 ・第43項の文言上にある「我が国における労務制度や慣行の実態を考慮しつつ」の意味合い、および指し示している考慮の程度が不明である。今後公開草案が公表される場合には、この部分をもう少しわかりやすく説明していただきたい。 ・我が国では現金による有給休暇の買い取りは通常行われず、また補完人員の採用を要するほどの長期に渡る有給休暇の取得も稀であり、有給休暇引当金で想定されている Absence Fee は我が国の雇用慣行においては織り込み済みである。その場合、たとえ有給休暇の残日数を翌年度に繰り越せる場合であっても、その有給休暇の使用により経済的資源は企業から流出せず（あるいは無視できるほどにその流出が小さく）、IAS 第37号に従っても、IAS 第37号改定案に従っても、いずれにせよ負債の定義を満たさないと考えられる。従い、有給休暇引当金を計上する方向になるとしても、我が国の労務慣行、有給休暇の制度、及び実際の運用方法に応じて計上の要件を合理的、整合的に整理する必要があるとともに、求められる処理及び考え方については、納得性のある典型的な事例等をもとに、具体的に提示していただきたい。 ・日本の商慣行では、有給休暇の買い取りは一般的ではなく、有給休暇の残日数を繰り越せる場合においても、有給休暇の使用に伴う経済的資源の流出の規模は限定的であることが多い。これらの点に鑑みれば、日本においては有給休暇引当金の計上は不要と考えられる。 		
訴訟損失引当金について（3件）	<ul style="list-style-type: none"> ・論点整理第44項で訴訟損失引当金について、「事実関係や訴訟の進捗状況等を考慮」して引当金の計上要否を決定するとしているが、負債の発生は、過去 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
件)	<p>に訴訟となっている案件と同類の取引の存在の判明、訴訟提起、敗訴の可能性の高まり、敗訴確定等、いくつかの時点が候補として考えられるため、いずれの時点が認識要件を満たすこととなるか、必ずしも明確ではないと考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・訴訟損失引当金について、訴訟等により損害賠償が求められている状況では一般的に負債が存在しているかどうかに関して不確実性があり、事実関係や訴訟の進行状況等を考慮して負債の存在を判断することに賛成する。訴訟においては、訴訟で勝つという意味を持って訴訟を開始又は受けている場合も多いと考えられ、その場合に IAS 第 37 号改訂案にいう無条件債務として訴訟の開始の段階で負債が存在していると考え、引当金の計上が必要となるというのは、一般的に理解を得られない場合も多いと考えられる。国際会計基準審議会（IASB）の訴訟の開始だけでは必ずしも負債が存在しているとはいえないという暫定合意の方向性は適切であると考え。ただし、具体的にどのような状況で負債と認識するのかについて、実務上、推定的債務も含め判断が分かれる可能性が高く、何らかのガイダンスが必要と考えられる。 ・第 44 項に記載されている通り、「負債が存在しているかどうかについて不確実性がある」と考えられ、引当金計上の要否の判断にあたっては、慎重な検討が必要である。 		
環境修復引当金について（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・環境修復引当金の検討に当たっては、資産除去債務との具体的な違いについても明示することが必要と考える。 		
ポイント付与制度及び株主優待制度について（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・「ポイント引当金」の記述の注という取扱いとなっているが、株主優待制度に基づく権利付与を収益の繰延とは解釈できないので、ポイント付与制度とは独立した項目として別途検討するような記述の仕方が適切ではないか。また、我が国の各種ポイント付与制度についても様々な形式のポイント付与制度が存在するので、「ポイント付与制度」とひとくくりせず、様々な実態に応じた検討が望まれる。 		
ポイントについて（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・売上に紐づいていない特定の対象者に対して無償で付与されるポイントや IFRS では債務性がないと判断されるような無差別に付与されるポイント等については、どのような認識・測定方法とすべきなのか、今後も検討の対象とする必要があると考える。 		
不利な契約に	<ul style="list-style-type: none"> ・47項の不利な契約に係る引当金については、当該契約に係る現在の債務を引 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
係る引当金について（1件）	<p>当金として認識するとされているが、「当該契約に係る現在の債務」の具体的な内容として、誰に対してどのような法的債務又は推定的債務（22項参照）を負っているのかが明確でないため、基準化に当たっては明確にするようお願いしたい。</p>		
特別法上の引当金又は準備金について（3件）	<p>・「特別法上の引当金又は準備金」の取扱いについては、現行の監査・保証実務委員会報告第42号において、特別法に表示箇所に係る規定がない場合は、純資産の部に計上することが望ましいとされているものの、業種の公益性の強さや特定の政策目的のもと、特別法において負債の部の次に別の区分を設けて表示する方法を規定されているものもある。このような表示箇所に係る規定のある特別法の引当金又は準備金をどのように整理する方針なのか、当該特別法や一般法たる会社法及び金融商品取引法など関連諸法令との調整も含め、慎重な検討をお願いしたい。</p> <p>・本論点整理においては、特別法上の引当金についての取扱いが明記されていないが、当該取扱いは、各特別法における法令改正等の措置にとどまらず、配当規制等の関係から会社法における措置や、金融商品取引法令における措置にも影響するものであり、会計基準の開発にあたっては、十分な検討をお願いしたい。</p>		
料金規制事業への影響について（1件）	<p>・電気・ガス・熱供給（以下「電気等」という。）事業では、公共料金規制とあわせて、各事業法令に基づいて、電気等会計規則が整備され、電気等事業は財務諸表等規制の別記事業として整理されている。電気等会計規則に基づき、電気等事業の状況の適確な把握、電気等経理、料金の透明性確保、公共料金に対する理解促進等が図られ、ひいては、事業の健全な発達及び電気等使用者の利益保護が図られている。したがって、会計基準の開発にあたっては、電気等事業の状況の適確な把握等に支障をきたす事の無いように、十分な検討をお願いしたい。</p>		
検討の対象に加えるべき（2件）	<p>・利息返還損失引当金の取扱いについても、検討の対象に加えるべきである。ポイント引当金のように収益認識基準に影響することも考えられる。</p> <p>・監査・保証実務委員会報告第42号で取り上げている「利息返還損失引当金」及び「負債計上を中止した項目に係る引当金」についても検討対象とすることが望まれる。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
<p>【論点 2-2】 蓋然性要件</p>			
<p>蓋然性要件の削除に反対（4件）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・発生の可能性が相対的に低い非金融負債については、見積りが困難である場合が多い（特に単一の債務の場合）と考えられる。そのため、結果的に恣意的な見積りにならざるを得ず、情報としての有用性にも欠けることとなる。 ・引当金の認識要件から「発生の可能性が高い」という蓋然性要件を排除すべきではないと考えられる。蓋然性要件を維持する場合であっても、「発生の可能性」について、IFRSで示される「more likely than not」を参考に定義を定めることによって明確にすることが必要であると考ええる。 蓋然性要件を検討するにあたって、そもそも発生の可能性が高くないものが負債として認識されるべきものかが問題となると考えられる。我が国では、偶発損失の考え方にもあるように、従来から「発生の可能性が高くないもの」を負債として認識する実務は存在していなかった。また、実務上、ある程度の発生の可能性が期待できない状況においては、合理性をもってその影響を測定することは困難であると考えられる。さらに、蓋然性に関係なくすべての負債を認識するよう取扱いを変更した場合には、作成者側の混乱および負担増加が懸念される。蓋然性を維持するとした場合、その「発生の可能性」について定義を定めることは、実務上、その解釈の余地が減少し、財務諸表の有用性が高まると考えられる。また、国際的な会計基準のコンバージェンスの観点からも望ましいと考える。 ・蓋然性要件を削除し、債務の要件を満たすものはその発生可能性にかかわらず引当金を計上し、将来の事象に関する不確実性は負債の測定に反映するという提案には、実務上の困難が予想される。また、蓋然性の低いものでも引当金を計上するケースが想定され、情報の有用性にも疑問が残る。従って、蓋然性要件の削除には反対である。 ・蓋然性要件を削除し、将来の事象に対する不確実性を負債に反映させて認識するという処理は、負債の測定の妥当性に問題があり、蓋然性が低いものを認識することによる情報の有用性には疑問があるため、現行 IAS37号のとおり、注記開示で十分と思われる。 		
<p>蓋然性要件の廃止については、慎重に検討</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・蓋然性要件の廃止については、方向性は理解できるものの慎重に検討すべきと考える。何を以って発生の可能性が高い（probable）とするか客観的な判断は困難であり、結果的に恣意性が入る余地が残されているものと思われるため、 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
すべき（1件）	<p>蓋然性要件の廃止により改善される点は評価したい。しかしながら、蓋然性要件の廃止は、信頼性を以って測定できないもの以外のすべての債務をたとえその発生の可能性が1%であっても測定・計上することになるため、企業に多大な負担を強いることになるばかりでなく、将来キャッシュ・フロー予測の有用性をゆがめることになる。これらの点を十分考慮したうえで検討すべきであり、蓋然性要件の存続も排除せずに検討願いたい。IAS第37号改訂案の結論の背景を読む限り、本件は単なる蓋然性要件の削除というものではなく、概念的な大幅な変更とも受け取れ、十分な検討・説明が無い場合、実務への落とし込みにおいて困難が伴うことが予想される。</p>		
IASBの今後の動向に注意して引き続き検討していくことに賛成（1件）	<p>・会計基準の国際的なコンバージェンスの観点からは、IAS第37号の最終的な改訂において、蓋然性要件の代替となるような取扱いが導入されるかどうかも含めて、IASBの今後の動向に注意して引き続き検討していくことに賛成する。</p> <p>蓋然性の認識要件を削除することとした場合、蓋然性がないときに、これまで日本では偶発債務として開示されてきた項目についても信頼できる見積りができない場合以外、負債を認識することになる。このような認識方法で作成された財務情報の有用性や測定における実務上の対応などについて問題があると考えられる。最終的に蓋然性要件が削除されることとなった場合、負債が存在しているかの判断や負債が存在していると判断した場合の測定方法については、実務上はかなりの困難が生じると考えられる。そのため、これまでの会計処理とどのような違いが出てくるのかも含めて、詳細なガイダンスや具体例を会計基準もしくは適用指針に盛り込む必要があると考えられる。</p>		
蓋然性要件の定義の明確化について（1件）	<p>・蓋然性要件を存続させる場合、現行のIAS第37号に定義されている資源の流出する可能性が流出しない可能性よりも高い（probable）のような定義ではなく、発生の可能性のパーセンテージ（例えば50%超）を会計基準の中で明記して定義の解釈を明確にすることが望ましい。なお、蓋然性要件の定義を定めるにあたっては、明確な実務指針・ガイダンスを提示いただくとともに、重要性の基準の設定も検討いただきたい。</p>		
蓋然性要件を削除する場合は認識や測定のガイダンス	<p>・IASBにおいて蓋然性要件を削除することになり、コンバージェンスの観点から同様に蓋然性の要件を削除することとするならば、潜在的債務と負債の認識対象となる「現在の債務」の区分が明確になるような不確実性に関するガイダンスや、測定のガイダンスを充実することが望ましいと考える。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
が必要（1件）			
発生可能性が高いものと低いものとは、勘定科目を分けるべき（1件）	・蓋然性要件の削除をおこなうにしても、仮に非金融負債としてひとくくりとするならば発生可能性が高いものと低いものとは、勘定科目を分けて表示すべきと考える。債務の発生の高いものと低いものとがともに非金融負債として開示されていることについては、注記で対応するのみならず、勘定科目自体を分けておく方が、経営者や投資者の感覚に合致するのではないか。		
【論点3】 測定			
【論点3-1】 測定の基本的な考え方			
基本的な考え方の明記は有用（1件）	・企業会計原則では具体的な測定の考え方が明記されていないので、基本的な考え方を明記することは有用である。		
基本的な考え方だけでなく、具体的な測定方法を設例によって示すべき（1件）	・我が国の会計基準では、引当金の測定に関する規定が一定の考え方に従った測定方法として明示されておらず、合理的な見積りとされていることから、実務慣行として、過去の情報に基づく金額を前提に見積り計上されることが多い。見直し後の引当金は、将来キャッシュ・フロー等、将来の情報の見積りに依存することになる。したがって、今後、会計基準の開発に当たっては、測定に関する基本的な考え方を文章で規定するだけでなく、適用指針において、具体的な測定方法を設例によって可能な限り分かりやすく示すことにより、今後の実務において混乱を招かない配慮が必要と考える。		
不確実性の反映方法のガイダンスが必要（1件）	・蓋然性要件の削除が行われる場合には、実務上の混乱を避けるため、引当金の測定における将来の事象に係る不確実性の反映方法の詳細なガイダンスをご提供いただきたい。		
現時点決済概念より究極決済概念が望ましい（3件）	・我が国の実務においては債務を第三者に譲渡することは一般的ではなく、また引当金のような非金融負債を第三者に譲渡することは考えにくい。したがって、債務を第三者に譲渡する前提で公正価値測定するという考え方に結びつく「現時点決済概念」は、我が国の実務の実態を反映したものとはいえないと考えられる。よって、債務の第三者への譲渡を前提とする「現時点決済概念」よりは、「企業自らの履行による決済」を前提とする「究極決済概念」の方が望ましいと考えられる。		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>・ISA第37号改定案で提起されている「現時点決済概念」は、将来キャッシュ・フロー見込み、貨幣の時間価値、リスクプレミアムを加味して算出するため、実務上の手続きが煩雑となることが予想されること、また、キャッシュ・フローの将来予測の点からは「究極的概念」を用いることに有用性があると考えられることから、「現時点決済概念」の採用は慎重に考えていただきたい。</p> <p>・企業自らの履行による決済が前提となっている場合が多いことを踏まえれば、現時点決済概念よりも究極決済概念の方が整合的である。また、現時点決済概念の下では、決済時期が不確実な引当金に関する割引期間の決定など、見積りに際して実務上の困難が予想され、見積もり結果の情報有用性にも疑問が残る。については、究極決済概念を前提に検討すべきと考える。</p>		
<p>現時点決済概念か、究極決済概念かは、十分に検討すべき（2件）</p>	<p>・現時点決済概念によるべきか、究極決済概念によるべきかは、概念を明確に整理した上で、いずれの方法がより適切な結果となるのかを十分に検討することが望ましいと考える。（あずさ監査法人）</p> <p>・現時点決済概念で測定するのか、究極決済概念とするのか、他の会計基準との整合性や負債の概念に関連して、IASBの測定についてのガイダンスの開発状況も踏まえて、十分に検討する必要があると考える。</p> <p>引当金の測定に関して、我が国では企業自らの履行による決済が前提となっている場合が多いことから、現状では究極決済概念の方が受け入れられやすいものとする。マージンを含む場合は、債務部分が決済された場合にマージン部分が残ってしまい、それをどのように処理するか、さらに、負債全体について、マージンを加えて測定することになるのかという検討が必要となる。この点については、「収益認識に関する論点整理」論点5における不利な契約と判定された場合に計上されることとなる損失額について、履行義務と比較する価格として、見積原価にマージンを加えるかどうかという議論とも整合性をとりつつ検討する必要があると考える。</p>		
<p>収益認識プロセスで発生する非金融負債（繰延収益）の測定との整合性について（1件）</p>	<p>・収益認識プロジェクトで発生する非金融負債（繰延収益）については、「当初取引アプローチ」により、「履行義務が不利とみなされない限り、履行義務の再測定は行わない」（「収益認識に関する論点整理」第37項）ことが提案されている。</p> <p>そのため、引当金としての非金融負債の測定については、「現時点決済概念」が採用され、毎期末日の公正価値で計上されることになると、収益認識プロセスで発生する非金融負債と引当金としての非金融負債との間で測定基準の整合</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	性が確保できるのか否かについても検討していただきたい。		
債務を企業自身が履行すると想定する場合の測定について明確にすべき（1件）	<p>・現時点決済概念であっても、企業自身が債務を履行すると想定することにより測定にマージンを含めないとすることができるという理解でよいか確認したい。すなわち、現時点決済概念により、期末日における債務の測定を行う場合であっても、その時点において債務を企業自身が履行すると可能性と第三者へ移転する可能性を想定し、それに応じた見積もりを行うという理解でよいか。</p> <p>66項の記載のみからは、債務を企業自身が履行すると想定する場合にマージンを含めることまでは読み取れないと思われるため、債務を企業自身が履行すると想定する場合の測定について明確にするようお願いしたい。</p>		
論点 3-2 現在価値への割引			
貨幣の時間価値が重要である場合は、現在価値への割引をするべき（4件）	<p>・引当金の測定では、期末日時点における「現在の債務」の決済に要する支出金額を見積もるため、期末日後における実際の債務の決済時のキャッシュ・フローとの時間差が発生することになる。したがって、期末日後に発生する債務の決済時のキャッシュ・フローを期末日時点にひきなおすために、貨幣の時間的価値を考慮して期末日時点の現在価値に割り引くことが必要と考えられる。この取扱いを明確にするために包括的な定めを策定することが必要であると考える。</p> <p>・貨幣の時間価値が重要である場合には、現在価値への割引が有用であり、他の会計基準と整合するものと考えられる。</p> <p>・現在価値への割引については、我が国の資産除去債務会計基準や国際的な会計基準のように、貨幣の時間価値が重要である場合には現在価値への割引を求める方向で検討することが適切と考える。</p> <p>・貨幣の時間価値の影響が重要な場合は負債を現在価値に割り引くことが理論的と考えられる。実務上、対応可能かどうかという観点からも、資産除去債務や退職給付引当金において負債を現在価値に割り引く実務が浸透してきており、貨幣の時間価値の影響が重要な場合は、現在価値に割り引くことについて賛成する。</p>		
信用リスクを折り込むべきでない（4件）	<p>・引当金の測定については、負債の価値について活発な市場における価格が利用可能な状況を除き、負債測定において信用リスクを折り込むべきではないと考える。企業の主観的な見積もりによって負債測定を行った場合、評価者によ</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>って評価額が異なる懸念があり、会計数値としての比較可能性を損なうことになりかねないからである。さらに、負債の測定に負債固有の信用リスクの変動を単純に反映させることは、自己の信用リスクが悪化した場合に利得が発生する一方で、改善した場合には損失が発生することになり、直観のみならず実態にも反する。このような財務諸表はミスリーディングであり、利用者の意思決定に対して有用ではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・将来において「債務」の決済時に予定される将来キャッシュ・フローについては、【論点3-1】で「企業自らの履行による決済」を前提とする「究極決済概念」をとると、将来キャッシュ・フローの割引に使用する割引率については、自己の信用リスクの影響を反映せずリスク・フリー・レートを使用することが適当であると考えられる。この考え方は、現行の資産除去債務や退職給付債務の割引計算とも整合的であると考えられる。 ・信用リスクの反映については、資産除去債務や退職給付債務の算出との整合性、また、信用リスクの高い企業の債務が低く表示され、財務諸表利用者に誤解を与える可能性があることから、織り込まない方向でご検討いただきたい。 ・退職給付債務の算定に無リスクの割引率を使用されていることや、同一の内容の債務について信用リスクの高い企業の方が高い割引率を用いることにより負債計上額が少なくなる結果は、財政状態を適切に示さないと考えられることなどから、自己の支出見積りのように、割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクによる加算が含まれていない場合、無リスクの割引率を使用することが整合的とする考え方（論点整理第83項）について、賛成する。有利子負債やそれに準ずるものと考えられるリース債務と異なり、明示的な金利キャッシュ・フローを含まない引当金については、退職給付債務と同様に無リスクの割引率を用いることが、現在の我が国の実務においても受け入れられやすいと考えられる。 		
リスクの反映について（1件）	信用リスクの他のリスクは、リスクを割引率に反映することの煩雑性を考慮し、割引前キャッシュ・フローに反映する方向でご検討いただきたい。		
[論点3-1]測定の基本的な考え方と合わせて今後も検討	・仮にIAS第37号改訂案で求められている、より公正価値に近い金額で負債（引当金）の測定を実施しようとするスタンスをとるならば、信用リスクを反映させた割引率を用いるのが整合的となるものと考えられるため、[論点3-1]測定の基本的な考え方をどうするかという点と合わせて今後も検討が必要と考えられ		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
が必要（1件）	る。		
割引率に関して、引当金の性質に基づき適切な取扱いを選択する方法も検討すべき（2件）	<p>・現在価値への割引率については、自己の信用リスクを反映するかどうかを検討の対象となっている。「論点整理」では第82項以降において、これを割引率に反映する考え方と反映させない場合の考え方が紹介されている。この点はIFRSと米国基準とで対応が分かれているように、どちらか一方が望ましいかどうかを画一的に決めることは難しい問題と考える。従って、測定の対象となる引当金の性質に基づき、より適切な取扱いを選択する方法も検討すべきではないかと考える。事後測定において使用する割引率についても同様に、これを当初認識時の割引率に固定するか事後的に変動されるかどうかについても引当金の性質に基づき、より適切な取扱いを選択する方法も検討すべきである。</p>		
事後測定における変動額は当該期間の損益とすることが適当（1件）	<p>・事後測定については、引当金が見積計算に基づくものである以上、状況の変化によって当然にその見積りは変動する。したがって、財務諸表の有用性の観点から各期末日においてこれを見直す必要がある。当該見直しの結果、発生する変動額については当該期間に発生した要因による変動であるから、見積りの修正として当該期間の損益として処理することが適当であると考えられる。</p>		
事後測定における割引率については慎重に検討すべき（2件）	<p>・割引に際して、事後の再測定を行うべきかどうかの論点については、非金融負債の多くは事業投資に関連しており、途中での負債の決済は通常ではないことや、他の負債の取扱いとの整合性の観点から、当初割引率に固定すべきとすることが記載されている（第86項）。金融負債とは異なる引当金のこのような特性を考慮の上、慎重に検討することが必要と考える。</p> <p>・事後測定において使用する割引率については、非金融負債を現時点決済概念により測定することを提案しているIAS第37号改訂案の考え方からは、各期末日の割引率を用いることとなる。一方、非金融負債の多くは事業投資に関連しており、途中での負債の決済は通常ではないことや、資産除去債務のような他の負債の取扱いとの整合性の観点などからは、当初認識時の割引率に固定することになると考える。[論点3-1]測定の基本的な考え方とともに、今後も引き続き検討していく必要があると考えられる。</p>		
貨幣の時間価値が「重要である」場合の解釈について（1件）	<p>・第80項では、貨幣の時間的価値が重要である場合に割引を求める方向が検討されているが、「重要である」状況には、決済時までの期間が長期にわたる場合と、割引率が大きい場合が想定でき、さらに後者は一般的な利子率が高い場合とリスクが高い場合に分けられると考えられる。この場合、「重要である」とは、</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	すべての場合に負債の額を小さくする処理を要求する内容と解釈してよいか。		
論点 3-3 期待値方式			
最頻値方式を削除し、期待値方式に一本化することに反対（4件）	<p>・引当金の測定値を見積もる方法を期待値による方法に一本化するべきではないと考えられ、対象が母集団の件数が多く大数の法則が働く項目と単一の債務である場合に分けて検討が進められるべきと考えられる。</p> <p>期待値方式に一本化した場合、実務上、そこに用いられる確率の決定における客観性を確保することは困難であり、実務上の実効性を担保できないと考えられる。対象となる債務の内容に対応した測定方法が必要であると考えられる。</p> <p>・発生確率を無視して最頻値で引当金を認識する場合には、発生の可能性の異なる負債を同じ金額で認識することとなるため、理論的には期待値方式を採用すべきというのは理解できる。しかしながら、特に母集団が少数の場合は、予想される損失発生パターンごとの損失額と確率を決定するのは実務上極めて困難であり、客観的な検証も難しい。投資家にとっても最終的な損失額として最も起こり得る金額を示す最頻値方式の方が、将来の予想キャッシュ・フローについての有用な情報となると考えられる。従い、期待値方式と最頻値方式のいずれか適切と思われる方式を選択できる方向で議論を進めていただきたい。期待値方式に一本化する場合には実務を踏まえてその根拠を明確にしていきたい。</p> <p>・製品保証のように同質的で母集団の件数が多く、大数の法則が働く場合、期待値方式による測定は合理的な結果となると考える。しかし、単一の債務で、ある程度発生可能性が高い場合は、最も高い可能性で測定する最頻値による測定額のほうが、財務諸表利用者にとって情報の有用性が高い場合もあると考えられる。そのため、単一の債務に関する引当金についても、期待値方式のみを認め最頻値方式を削除することは、情報の有用性や測定の信頼性、あるいは実行可能性等の観点から懸念があると考えられる。したがって、最頻値による測定方法も残すべきではないかと考える。</p> <p>・母集団の件数が多く、大数の法則が働く項目について期待値方式を採用することには異論がないものの、単一の債務などでは信頼できるデータを入手し、蓋然性を考慮した上で合理的に見積もることが実務上難しいと考えられる。また、蓋然性の高い債務については、そもそも最頻値方式の方が期待値方式よりも有用な情報をもたらすと思われる。従って、究極決済概念に基づく最頻値方</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	式を引き続き存置すべきであり、期待値方式への一本化には反対である。		
具体的な事例を用いた整理が必要（1件）	・期待値方式と最頻値方式の考え方を整理するため、訴訟等具体的な事例を用いて、整理をお願いしたい。とくに、訴訟のケースについては、実務上、適用する上での疑問が生じるものと考えられる。		
重要性の原則の適用について（1件）	<p>・期待値方式が重要性の原則と組み合わせられた場合、「蓋然性要件」に代替し得る会計処理が認められることになるのかについての追加的な説明・議論を求めたい。</p> <p>「蓋然性要件」が削除されることによって、「発生の可能性が小さい」ということだけでは引当金（ないし非金融負債）を認識の対象から除外することは認められなくなる。しかし期待値方式であれば、発生の可能性が極めて小さい負債の測定値は極めて小さい値となる可能性が大きい。したがって、財務報告における重要性の原則が今後も有効であるならば、結果として発生の可能性の小さい非金融負債を認識の対象から除外することができるとも考えられる。この考え方は妥当であるのか否か。もし発生の可能性が極めて小さい非金融負債は実質的に認識の対象外となるのであれば、その会計処理と従来からの「蓋然性要件」に基づく会計処理との異同についての説明・議論も求めたい。</p>		
【論点4】 開示			
国際的な会計基準を踏まえた開示の拡充を検討すべき（3件）	<p>・国際的な会計基準との引当金および偶発債務の取扱いについての差異を踏まえた上で、国際的な会計基準を参考に、引当金及び偶発債務について、実務上開示が困難な場合の開示も含め、不確実性に関する情報の開示を拡充することが望まれる。</p> <p>引当金については、その見積もりにあたっては不確実な事項、仮定が多く、経営者の恣意性の介入が懸念されるとともに、十分な情報開示がなされない場合にあっては、財務諸表の透明性を欠く可能性があると考えられる。したがって、財務諸表の有用性および比較可能性の観点から、開示については、偶発債務も含めて、見積もりの要素がある項目については、基本的に開示する方向が望ましいと考える。また、実務上開示が困難な場合の定めについては、これによる悪影響を排除するための規定を整備する必要があると考える。今後、認識要件および測定との関係にも留意した上で、引き続き検討されることが望まれる。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>・引当金の定義と範囲、認識要件及び測定についての見直しについて、どのような方向性が採用されるかにかかわらず、引当金や偶発負債についての開示の拡充について検討することに賛成する。</p> <p>・現在、日本の開示では求められていない金額又は時期に関する不確実性の内容を含む開示や、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をおくことについて、賛成である。</p> <p>IAS 第 37 号改訂案では、蓋然性基準が削除され、これまで偶発負債として開示されていたものが、信頼できる見積りができない場合を除いて、非金融負債として認識されることになるため、財務諸表利用者の理解に資するためには、注記で補足することが必要と考えられる。例えば、訴訟による損害賠償や行政の立入調査による課徴金・罰課金の請求などについてはどの段階で債務として認識されるのか明確でなく、また信頼できる見積りができないとして、認識されない場合もあると考えられ、不確実性に関する注記で内容を説明するのが適当と考えられる。また、IAS 第 37 号や IAS 第 37 号改訂案に沿った開示を行うこととなる場合、我が国の現在の引当金・偶発債務の開示より開示内容が拡大することとなる。開示が拡大することを前提に、実務上の必要性が高いと考えられる「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と予想できる場合」に開示する必要はない場合の定めについても設定の検討をしていくべきと考えられる。</p>		
<p>リストラクチャリング活動の開示について（2件）</p>	<p>・リストラクチャリングを実施するという重い意思決定の背後には各種の計画が立案されているはずであり、その段階で関連するコストについては把握できていると考えられる。そのような情報は、できるだけ速やかに報告することが情報利用者にとって望ましいと考えられる。そのため第 111 項・第 112 項・第 113 項に掲げられている暫定合意に基づき注記をすることに賛成する。その際、リストラクチャリングの実施に着手することの決定や実施案の作成の指示でも注記対象とすることが望ましい。</p> <p>・112 項において、IAS37 号改訂案ではリストラクチャリング活動の開示に関して SFAS146 号を参考に開示事項を定めることが暫定合意されていると記載されているが、基準化にあたっては、当該開示と、IFRS5 号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」に規定されている開示との対象範囲の異同点を明確にするようお願いしたい。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
係争以外でも、開示不要とする検討を望む（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・係争にとどまらず、開示により企業のステークホルダーに対する立場を不利にするような情報（例えば特定の契約における損失等）についても該当の取引が特定されない様、開示不要とする方向で一步踏み込んだご検討をお願いしたい。 		
省略を認めることも検討が必要（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・国際的な会計基準とのコンバージェンスを考慮し、開示の充実を図る方向性に異論はないが、開示項目については、情報の有用性や実務負担軽減の観点から、重要性基準の設定のうえ記載の省略を認めることも検討頂きたい。 		
ガイドラインの検討が必要（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・訴訟損失引当金等、区分して開示を行うだけでも、交渉上、不利な立場となってしまうことも想定されるが、一方で拡大解釈により乱用される危険もあるため、例示による（係争の場合、政府等との秘密保持の場合等）ガイドラインの設定を検討することが必要と考える。 		
企業実務等も十分に勘案した慎重な検討を望む（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・経済的便益の流出が予想される時期を開示することは困難である、割引率の変動による影響額の開示はその有用性が不明確である、偶発債務に係る開示は不利な情報の開示を強いることで企業が不利益を被るリスクがある、といったコメントがある。ついては、開示の検討にあたっては企業実務等も十分に勘案した慎重な検討をお願いしたい。 		
補填についての会計上の取扱いを注記による開示方法と併せて検討すべき（1件）	<ul style="list-style-type: none"> ・補填についての会計上の取扱いを注記による開示方法と併せて検討してはどうかと考える。 <p>IAS第37号においては、引当金の注記の中で、予想補填金額、予想される補填について認識された資産の金額と、偶発負債の注記の中で補填の可能性の開示が求められている。IAS第37号改訂案においては補填を受ける権利に係る金額、当該権利について認識された資産の金額及び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も補填を受ける権利の存在の開示が提案されている。我が国では補填を受ける権利については、あまりなじみのないものであるので、どのような場合に認識されるのか、会計上の取扱いと注記による開示方法を検討すべきと考える。</p>		