

平成 21 年 11 月 6 日

企業会計基準委員会 御中

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「引当金に関する論点の整理」に対するコメント

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 21 年 9 月 8 日付で公表されました標記論点の整理（以下「論点整理」）について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

1. 【論点 1】定義と範囲

(意見)

論点整理 13 項に記載のとおり、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。また論点整理 15 項に記載されているとおり、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」（以下、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。また、論点整理 16 項から 17 項に記載のとおり、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とするに同意する。

この他、論点整理 18 項に記載のとおり、収益認識プロジェクトに関連する項目については、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。

(理由)

我が国の会計基準で、企業会計原則注解 18 が引当金について「将来の特定の費用又は損失であって、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も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。」としている。このように、我が国では、従来、費用収益対応の原則に基づく適正な期間損益計算の観点から、引当金を「将来の特定の費用又は損失」の相手科目として、修繕引当金のように将来の事業活動にかかる費用の性格を持つ債務性のない引当金も貸借対照表に負債として計上されてきたと考えられる。しかしながら、このような債務性のない引当金の認識・測定にあっては、経営者の恣意性の介入する余地が大きく、また、その計上にあたっては予測可能な近い将来の状況の検討など、実務上判断が困難な事項も多く、時として財務諸表の有用性を低下させる要因にもなっていたと考えられる。

そこで、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。

2. 【論点 2-1】 認識の見直し及び個別項目についての検討

(意見)

【論点 1】で述べたように、引当金の会計基準の範囲を債務性のある「負債性引当金」に限定すれば、概念フレームワークにおいて負債を「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう。」(概念フレームワーク 討議資料「財務諸表の構成要素」5)と定義していること、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。

また、論点整理 42 項 (3) に記載されている「リストラクチャリングに係る引当金」については、現状、我が国においてもすでに計上される実務が存在するが、引当金の定義の見直しと合わせて個別の検討が必要であると考ええる。

さらに、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。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える。

なお、【論点 1】で述べたとおり、収益認識プロジェクトに関係する製品保証引当金、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及び進捗状況等を勘案することが必要であると考ええる。

(理由)

企業会計原則注解 18にある引当金の要件は、適正な期間損益計算の観点から「将来の特定の費用又は損失」をその対象としており、【論点 1】で述べたとおり、従来は費用の性格を持つ債務性のない「負債性引当金」が計上されてきた。しかしながら、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。

また、「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。

さらに、負債の定義における「同等物」の要件について明らかにすることで、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。

3.【論点2-2】 蓋然性要件

(意見)

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られる。(理由)

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、実務において、認識における蓋然性要件の適用が定着している中で、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。

4.【論点3-1】 測定的基本的な考え方

(意見)

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。

(理由)

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、「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。

5. 【論点3-2】 現在価値への割引

(意見)

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、引当金の現在価値への割引に関する包括的な定めを策定することが必要であると考える。また、この場合、使用する割引率については、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。

事後測定については、各期末日時点の状況等を反映するために、将来キャッシュ・フローを再度見積もり、期末日時点のリスク・フリー・レートを使用して割引計算を行うとともに、当該変動額については、その期の損益とすることが適当であると考えられる。

(理由)

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られる。

また、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。

さらに、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。

6. 【論点3-3】 期待値方式

(意見)

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。

(理由)

【論点2-2】において述べたように、認識における蓋然性の維持が必要であると考えられ、認識における蓋然性を排除するIAS37号改定案に従って、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。

現行の実務において、認識の蓋然性要件を前提に、引当金の測定値を見積もる方法として、訴訟案件のように単一の債務を測定する場合には最も生起する可能性が高い単一の金額による方法(最頻値方式)が、一方、多数の製品に係る製品保証引当金のように多くの項目がありそれぞれが類似の特徴を有している母集団については、生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額による方法(期待値方式)が用いられているが、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。

7. 【論点4】開示

(意見)

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。

(理由)

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。

以上