

「引当金に関する論点の整理」に関するコメント

平成 21 年 11 月 9 日
あずさ監査法人 監査実務従事者グループ

平成 21 年 9 月 8 日付で公表されました「引当金に関する論点の整理」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

【論点 1】定義と範囲

1. 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。
2. 16 項では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。工事損失引当金は、現行の引当金の要件に照らして規定されており、また、資産除去債務は現行の引当金の要件に合致しないものとして別個の基準として定められているが、論点 2-1 1. で記載のとおり、引当金の要件の見直しの検討をすすめることが考えられるため、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あ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。

【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

1. 注解 18 の引当金は、期間損益計算の適正化の観点に基づき計上されるものという整理においては、「将来の特定の費用又は損失」という認識要件が適当なものと思われるが、コンバージェンスの観点から、15 項に記載されている事項も参考にしながら、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。このことから、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。
2. 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、日本公認会計士協会・監査委員会報告第 61 号によれば、債務保証損失引当金は、主たる債務者の財政状態の悪化等により債務不履行となる可能性があり、その結果、保証債務の履行に伴う求償債権が回収不能となる可能性が高い場合に、求償債権の回収不能額を計上するとされている。
このように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。

なお、債務保証契約は金融商品会計基準の対象とされているが、通常の債務保証の会計処理については、監査委員会報告第 61 号が参照されており、実際には注解 18 の考え方による会計処理が適用されていることから、本引当金プロジェクトにおいて対象範囲に含まれている（17 項）。一方、貸倒引当金等の評価性引当金は金融商品会計基準の枠内で整理されるものとして、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、評価性引当金は除外されている（13 項）。

しかしながら、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。

3. 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。

【論点 2-2】 蓋然性要件

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。

しかし、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。

【論点 3】 測定

【論点 3-1】 測定の基本的な考え方

61 項では、現時点決済概念を、期末日において債務の決済又は第三者への移転のために合理的に支払う金額とし、究極決済概念を、将来において債務を消滅させるために要求されることが見積られる金額としている。これによると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。

66 項では、「企業が債務を履行するためにサービスを引き受けてもらわなければならない場合」の第三者に請求する金額の見積りにあたっては、コストの見積りに加えて、当該企業がサービスを提供するにあたって要求するマージンを含むこととなる、とされている。一方 67 項では、「現時点決済概念においては、債務を企業自身が履行すると想定する場合でも測定にマージンが含まれるという考え方が採られている。」とされている。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。

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。

【論点 3-2】 現在価値への割引

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当と考える。

また、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考え方が記載されている（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。

【論点 3-3】 期待値方式

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。

【論点 4】 開示

1. 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、今後どのような検討の方向性を採用するのかは、論点整理の段階では定まっていないように思われるが、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。
2. 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 号を参考の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。

以上