

引当金に関する論点の整理

平成 21 年 9 月 8 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
背 景	2
論 点	6
【論点 1】定義と範囲	6
【論点 2】認識要件	19
[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	19
[論点 2-2] 蓋然性要件	49
【論点 3】測定	54
[論点 3-1] 測定の基本的な考え方	54
[論点 3-2] 現在価値への割引	68
[論点 3-3] 期待値方式	87
【論点 4】開示	100

目 的

1. 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にあたり、引当金をどのような場合に計上するか（認識要件）、金額をどのように決定するか（測定）という論点を中心に、引当金の定義と基準の適用範囲、開示などの論点を示し、議論の整理を図ることを目的としている。当委員会では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、今後、引当金に関する会計基準の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

背 景

2. 我が国では、引当金の認識要件及び具体例が「企業会計原則」注解 18（以下「注解 18」という。）に示されており、それに基づく監査上の取扱いとして、日本公認会計士協会 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」等がある。これらにより実務上定着している引当金項目については、認識の要否についての判断基準が比較的統一されているが、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、引当金の要件に該当する可能性のある項目が新たに発生し、そうした項目に関して認識の要否の判断が分かれることがあるという指摘がある。
3. 国際財務報告基準（IFRS）においては、国際会計基準（IAS）第 37 号「引当金、偶発負債¹及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）で引当金について定めており、その認識の要否について、概念フレームワーク上の負債の定義を基礎とした判断基準が示されている。国際会計基準審議会（IASB）は、平成 17 年（2005 年）6 月に IAS 第 37 号の改訂案の公開草案（以下「IAS 第 37 号改訂案」という。）を公表し、認識要件及び測定について新たな提案を示している²。IASB が公表している作業計画では、この IAS 第 37 号改訂案に基づく改訂を平成 21 年（2009 年）中に確定する予定とされていたが、平成 21 年（2009 年）8 月現在の計画表では、年内に基準を確定するか又は公開草案を再度公表する予定とされている。
4. 当委員会は、平成 19 年（2007 年）8 月の IASB との「東京合意」により会計基準のコンバージェンスに向けた取組みを進めているが、平成 23 年（2011 年）6 月 30 日後に適用となる新たな基準を開発する現在の IASB の主要なプロジェクトにおける差異に係る分野については、新たな基準が適用になる際に日本において国際的なアプローチが受け入れられるように、両者が緊密に作業を行うこととされている。上記の IAS 第 37 号の改訂は、この対象に含まれる可能性もあり、そのような観点からの検討を行う必要がある。また、我が国の実務において計上の要否の判断が分かれるような項目の

¹ 本論点整理では、IAS 第 37 号における「偶発負債」（contingent liability）については、我が国における「偶発債務」とは区別して訳語を用いている。

² 米国会計基準においては、現在のところ、これに対応する基準の見直しの動きはない。

取扱いを改善するための検討を行う上でも、IFRS における引当金の認識要件の検討が有用であると考えられる。

5. このような状況に鑑み、当委員会では、平成 20 年 12 月に引当金専門委員会を設置し、学識経験者を含む専門委員による討議など幅広い審議を経て、引当金に関する論点について検討を重ねてきた。今般、当委員会では、これまでの議論を論点整理として公表し、今後、引当金に関する会計基準等のとりまとめに資するよう、広く意見を求めることとした。

論 点

【論点 1】定義と範囲

検討事項

6. 引当金に関する会計基準の適用対象を決定するために、定義及び会計基準の適用範囲を明確にする必要がある。

我が国の会計基準における取扱い

7. 注解 18 で引当金計上の要件が以下のように定められ、引当金に該当する項目が例示列挙されているが、定義と範囲について明確には定められていない。

「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。」

8. 注解 18 では、具体的項目として、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、貸倒引当金が例示列挙されている。
9. なお、実務的には、注解 18 で列挙されている上記の項目のほか、役員退職慰労引当金、リストラクチャリング引当金（構造改善引当金等）、ポイント引当金などの計上の事例がみられる。

国際的な会計基準における取扱い

10. IAS 第 37 号では、引当金を「時期又は金額が不確実な負債」と定義している。

この定義では、保険契約や繰延税金負債なども、時期や金額に不確実性があることから引当金の定義に該当することとなるが、IAS 第 37 号では、工事契約や従業員給付も含めて、他の基準で取り扱われているものは範囲から除外されている。また、未履行契約に起因するもの（不利な契約³を除く）は、範囲から除外されている。

³ 契約上の義務を履行するための不可避なコストが、受け取れる経済的便益を上回る契約をいう。

11. 負債に該当するかどうかについては、概念フレームワークにおける負債の定義に従って、以下のように定義されている。

「負債とは、過去の事象から発生した現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである。」

12. IAS 第 37 号改訂案では、「引当金」の用語を使用せず、引当金を定義していない。ただし、財務諸表において引当金を科目名として使用することは禁止されない。負債の定義は、IAS 第 37 号と同じく概念フレームワーク上の定義に従っている。

今後の方向性

(会計基準の適用範囲)

13. 会計基準の適用範囲を定めるにあたっては、いわゆる評価性引当金の取扱いが問題となるが、貸倒引当金は企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）で取り扱われており、投資損失引当金も金融資産の減損処理との関連で検討することが適当と考えられることから、負債性引当金のみを検討対象とするのが適当と考えられる。
14. 会計基準の対象については、IAS 第 37 号のように引当金を定義するアプローチ⁴と、IAS 第 37 号改訂案のように引当金を定義せず金融負債以外の負債（非金融負債）を対象とするアプローチ⁵が考えられる。いずれにしても負債に該当するかどうかに着目して対象を決定することとなる。後者の場合にも、引当金が主な対象と考えられることから、本論点整理では、説明の便宜上、検討対象とする項目について「引当金」の名称を用いている。
15. 負債の定義に関して、当委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、「負債とは、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。」（第 3 章「財務諸表の構成要素」第 5 項）としている。会計基準の適用範囲の検討にあたっては、この定義を参考にすることが考えられる。

(他の会計基準との関係)

16. 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、仮に会計基準の対象となる定義に該当しても、会計基準の適用範囲から除外することが考えられる。具体的には、以下のものがこれに該当する。
 - (1) 退職給付引当金（「退職給付に係る会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。））
 - (2) 工事損失引当金（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」）

⁴ この場合、「引当金」のうち「負債性引当金」を定義することとなると考えられる。

⁵ 非金融負債には、前受金や前受収益なども含まれる。繰延税金負債、リース債務、退職給付債務なども非金融負債に該当するが、IAS 第 37 号改訂案では、範囲から除外されている。

- (3) 資産除去債務（企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」（以下「資産除去債務会計基準」という。））
17. 債務保証損失引当金については、債務保証契約が金融商品会計基準の対象とされている（会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 15 項）ものの、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「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。このため、本論点整理の検討の範囲に含めている（IFRS でも、債務保証は金融負債の定義に該当するが、IAS 第 37 号に従って会計処理することが認められている）。
18. 製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、ポイント引当金など収益認識プロジェクトに関連する項目については、本論点整理の検討の範囲に含めているが、引当金に関する会計基準の対象としかどうかについては、当委員会の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して判断する。

【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

検討事項

19. 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、負債として計上されるという位置付けである。これに対し、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、すなわち負債の定義に該当することが求められている。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可否を検討する。

我が国の会計基準における取扱い

20. 注解 18 では、引当金計上の要件として下記の 4 つを挙げている（第 7 項参照）。
- (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

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) から (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、偶発債務に準じ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)

21. IAS 第 37 号は、引当金を「時期又は金額が不確実な負債」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）を有していること
- (3) 当該債務の決済のために、経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高いこと
- (4) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができること

なお、偶発負債は認識してはならないとされており、経済的便益を有する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。

22. 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。それに該当するのは、(a) 法律によって企業に義務の履行を強制する場合又は(b) 義務を履行するであろうという妥当な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、公表されている方針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。

23. 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、法的債務又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期末日⁶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確であるが、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、期末日に現在の債務が存在している可能性の方が高ければ、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 IFRS においては、「貸借対照表日」という用語が使用されていたが、平成 19 年（2007 年）9 月に公表された IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の改訂に伴い、一律に「期末日」に変更されている。その前に公表された IAS 第 37 号改訂案では、従来の用語が使用されている。本論点整理では、便宜上、「期末日」で統一している。

24. 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、極めて稀な例外を除いては、企業は起こりうる結果をある程度絞り込むことができるため、引当金の認識に使用するための十分に信頼性のある債務の見積りを行うことができることとされている。信頼性のある見積りができない場合には、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。

(IAS 第 37 号改訂案における提案)

25. IAS 第 37 号改訂案は、「引当金」を定義せず、非金融負債という用語を用いることを提案しており、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、かつ
 - (2) 当該非金融負債について信頼性のある見積りができる場合
26. IAS 第 37 号改訂案では、「当該債務を決済するために、経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い」という要件（蓋然性要件）の削除が提案されており、その場合、発生に係る不確実性は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、蓋然性要件の適用に代えて、過去の経験や専門家の助言等、期末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に左右される負債は、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。
27. IAS 第 37 号と同様、IAS 第 37 号改訂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ことであるとされている。また、負債の測定において信頼性のある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。
28. 注解 18 における引当金の認識要件と、IAS 第 37 号及び IAS 第 37 号改訂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。

[図表 1] 引当金の認識要件の比較

	注解 18	IAS 第 37 号	IAS 第 37 号改訂案
(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いる
(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	当該債務の決済のために、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	

(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性のある見積りができる ⁷	信頼性のある見積りができる ⁷
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

29. IAS 第 37 号及び IAS 第 37 号改訂案と同様の負債の定義を用いる場合には、修繕引当金のような、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、負債に該当しないこととなると考えられる。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 の認識要件（[図表 1] (2) 参照）について、見直しの要否を検討する必要があると考えられる⁸。なお、「発生の可能性が高い」という要件（[図表 1] (3) 参照）は、[論点 2-2] 蓋然性要件で扱う。

個別の引当金についての検討

30. 以下では、注解 18 で例示されている引当金のうち貸倒引当金（第 13 項参照）を除く 10 項目について、仮に IAS 第 37 号及び IAS 第 37 号改訂案と同様の定義を採用するとした場合に、負債に該当するかどうかについて個別に検討している（第 31 項から第 39 項）。また、それ以外で検討の範囲に含めるべきと考えられる引当金についても個別に検討している（第 40 項から第 48 項）。

（注解 18 において例示されている引当金）

製品保証引当金

31. 期末日現在、製品保証契約等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を計上するものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

売上割戻引当金

32. 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、期末日現在、企業が負っている債務額を引

⁷ 信頼性のある見積りができないのは、極めて稀な場合であるとされている。

⁸ IAS 第 37 号では、資産除去債務のように資産を相手勘定として計上されるものも引当金に含まれている。

当金として計上するものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

返品調整引当金

33. 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戻し特約を結んでいるのであれば、これに基づいて期末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ものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

賞与引当金

34. 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、これに基づいて期末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ものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

工事補償引当金

35. 期末日現在、工事補償契約等によって企業が工事補償義務を負っていれば、これを認識するために引当金を計上するものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

退職給付引当金⁹

36. 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、これに基づいて期末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ものと考えられる。したがって、負債に該当すると考えられる。

修繕引当金・特別修繕引当金

37. IAS 第 37 号及び IAS 第 37 号改訂案によると、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、負債に該当しないとしている¹⁰。

債務保証損失引当金

38. 期末日現在、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、負債に該当すると考えられる。

⁹ 退職給付会計基準において会計処理が定められていることから、本論点整理の対象範囲外となる（第 16 項参照）。

¹⁰ 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。

損害補償損失引当金

39. 期末日現在、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、負債に該当すると考えられる。

(検討の範囲に含めるべきと考えられるその他の引当金)

40. 注解 18 では例示されていない引当金のうち、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等の観点から、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、負債に該当するかどうかについての検討を行う。

役員退職慰労引当金

41. 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承認が条件になっている。したがって、企業にとっては、株主総会の承認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、我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 号の定め等を踏まえ、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

42. IAS 第 37 号改訂案においては、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債務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述されている。

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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費用、設備の統合又は閉鎖の費用、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とき（一般に財又はサービスを受け取った時）に認識する。

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

当金が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

43. 企業と従業員との間の契約により、従業員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、期末日時点で従業員が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。このため、国際的な会計基準では負債に該当するとされている。これまで我が国においては、一般的に有給休暇引当金は計上されてこなかったが、我が国における労務制度や慣行の実態を考慮しつつ、国際的な会計基準とのコンバージェンスも勘案して取扱いを検討する必要があるものと考えられる。

訴訟損失引当金

44. 訴訟等により損害賠償を求められている状況においては、損害補償契約が前もって結ばれている場合（第 39 項参照）と異なり、一般的に、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る¹¹。事実関係や訴訟の進行状況等を考慮して、負債が存在しているかどうかの判断に基づき、引当金の計上の要否を決定することになると考えられる。

環境修復引当金

45. IAS 第 37 号改訂案では、環境へのダメージ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、新しい法律がダメージ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。

ポイント引当金

46. 我が国においては「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みられる。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、企業に現在の債務を負わせるものであり、

¹¹ IAS 第 37 号改訂案では、訴訟が開始されていれば負債が存在しているという考え方が示されていたが、コメントを受けての IASB の再審議の中で、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考え方が暫定合意されている。

一般的には負債に該当すると考えられる¹²。

「不利な契約」にかかる引当金

47. IAS 第 37 号改訂案にもあるように、企業が、いわゆる「不利な契約」（脚注 3 参照）を有している場合には、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¹³。

特別法上の引当金又は準備金

48. いわゆる利益留保性の引当金は、当然に負債には該当しないと考えられるが、監査・保証実務委員会報告第 42 号における「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に該当するものと該当しないものとに分かれると考えられる。

【論点 2-2】蓋然性要件

検討事項

49. 我が国の会計基準及び国際的な会計基準では、引当金の認識要件の中に、蓋然性要件、すなわち発生の可能性が高いという要件を設けている。しかしながら、IAS 第 37 号改訂案においては、蓋然性要件を削除することが提案されている。

IAS 第 37 号改訂案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、蓋然性要件を維持するかどうかについて検討する。

我が国の会計基準における取扱い

50. 注解 18 で掲げられている引当金の認識要件の 1 つに、いわゆる蓋然性要件にあたる発生の可能性が高いことが明記されている。また、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も明記されている。

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）

51. IAS 第 37 号では、「当該債務を決済するために、経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い(probable)」ことを引当金の認識要件の 1 つとしている¹⁴。なお、

¹² 株主優待制度に基づき株主に財貨又はサービスを提供する企業において、すでに権利を付与している場合には、同様に負債に該当すると考えられる。

¹³ 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ときには、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（注 8））

¹⁴ IFRS 第 3 号「企業結合」（2008 年改訂）では、企業結合時の偶発負債の認識においては、probable の要件を外して認識することとされている。

“probable”は、“more likely than not”（起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高い）と解釈するものとされている¹⁵（第24項参照）。

（IAS第37号改訂案における提案）

52. IAS第37号改訂案においては、非金融負債の認識要件から蓋然性要件を削除することが提案されている¹⁶（第26項参照）。これは、負債の定義を満たす現在の債務が存在する場合には、資源の流出が発生する蓋然性にかかわらず負債として認識すべきであり、将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定に反映すべきであるという考え方によるものである。この点についてIAS第37号での取扱いと比較して示すと、[図表2]のとおりである。

[図表2] IAS第37号とIAS第37号改訂案における蓋然性要件の取扱いの比較

IAS第37号での引当金と偶発負債の分類	IAS第37号	IAS第37号改訂案
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)	該当なし ¹⁷

今後の方向性

53. IAS第37号改訂案における蓋然性要件の削除については、当委員会からのコメントも含めて、情報の有用性や実務上の対応の困難などの観点からの反対意見も多かった。しかしながら、IASBはコメント受領後の再審議においても蓋然性要件を削除する方針を変更していない¹⁸。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

¹⁵ 米国会計基準では、SFAS第5号「偶発事象の会計」において、偶発損失の発生可能性を高い順に probable、reasonably possible、remote に区分し、可能性が高い (probable) ものでその金額が合理的に見積ることができる場合には、これを損益にチャージすることにより引当を行わなければならないとされている。

¹⁶ なお、IASBの概念フレームワークでは、「負債とは、過去の事象から発生した現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果になることが予想されるもの (expected to) である。」と定義されているが、IASBの議論では、ここでの expected to は蓋然性要件を意味するものではないことが確認されている。

¹⁷ IAS第37号改訂案では、潜在的債務という概念は必要ないとしていたが、IASBは、コメント募集後の検討の中で、現在の債務が存在するか否かが不確実な項目で現在の債務が存在しないと判断した場合について、開示を求めることを暫定合意している（第113項参照）。

¹⁸ IASBは再審議の上、平成20年（2008年）2月の会議において、蓋然性要件を削除するという

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いく必要がある¹⁹。

蓋然性要件を削除する場合には、期待値方式による測定に結びつくと考えられるとともに、現状では注記とされている発生可能性の低い偶発債務を負債に認識することとなるため、【論点 3】測定及び【論点 4】開示との関係にも留意する必要がある。

【論点 3】測定

【論点 3-1】測定の基本的な考え方

検討事項

54. 我が国の会計基準では、引当金全般に関する測定の基本的な考え方は明記されていない。これに対して、IAS 第 37 号では「期末日における現在の債務の決済に要する支出の最善の見積り」によるとしており、IAS 第 37 号改訂案では、「期末日において現在の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」によるとして、現時点決済概念（current settlement notion）の考え方を強調している。
55. IASB での IAS 第 37 号改訂プロジェクト²⁰の動向を踏まえ、我が国の引当金に関する会計基準の見直しを検討するにあたり、測定に関する基本的な考え方を定めることを検討する。

我が国の会計基準における取扱い

56. 注解 18 では、将来の特定の費用又は損失が合理的に見積ることができる場合における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負債の部又は資産の部に記載することが定められている（第 7 項参照）。しかしながら、「合理的に見積ること」に関する基本的な考え方が定められているわけではなく、この点は実務に委ねられていると考えられる。
57. 資産除去債務会計基準では、見積った割引前将来キャッシュ・フローの割引価値で資産除去債務を算定するとされている。その場合、割引前将来キャッシュ・フローは自己の支出見積りによること、最頻値と期待値のいずれかによること、割引率は無リスクのものを使用することとされている。（資産除去債務会計基準第 6 項）

従来の決定を確認している。

¹⁹ IAS 第 37 号改訂案は、現在の債務の存在に関する不確実性を取り扱うガイダンスを十分には提供していなかったことから、IASB は当該ガイダンスについて検討し、最終基準では指標（類似の事象に対する過去の経験、同一又は類似の事象に対する他社の経験、専門家の意見等）を用いて債務の有無を判断することを暫定合意している。

²⁰ IASB での正式の名称は、「負債プロジェクト」となっているが、本論点整理では「IAS 第 37 号改訂プロジェクト」と呼ぶ。

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)

58. IAS 第 37 号では引当金の認識金額は、「期末日における現在の債務の決済に要する支出の最善の見積り」とされている。ここでいう現在の債務の決済に要する支出の最善の見積りとは、次のいずれかとされている。
- (1) 債務を決済するために企業が合理的に支払う金額
 - (2) 債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額

(IAS 第 37 号改訂案における提案)

59. IAS 第 37 号改訂案では、「期末日において現在の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」により非金融負債を測定するとしている。これは、IAS 第 37 号で使用されていた「最善の見積り」という表現を削除し、説明に用いられていた表現を採用したものである。この金額の決定については、多くの場合、観察可能な市場における証拠がなく、見積りを行う必要があると説明されている。
60. IASB は、IAS 第 37 号の測定目的に対する根本的な変更は適切ではないと判断したものの、現行の定めが必ずしも整合的でなく、さまざまな解釈が生じる可能性があるため、若干の修正を行ったとしている。

(IAS 第 37 号改訂プロジェクトの動向)

<現時点決済概念と究極決済概念>

61. IAS 第 37 号改訂プロジェクトの議論の中では、第 59 項で記述した「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を、「現時点決済概念」による金額と呼んでいる。これに対して、「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を「究極決済概念」による金額と呼んでいる。
62. この議論においては、IAS 第 37 号改訂案で提案されている期待キャッシュ・フロー・アプローチが現時点決済概念の基礎であるとされている。これに対して、究極決済概念は、最頻値など可能性のある単一の金額に結びつくこととなるとされている。
63. 例えば、X 社と Y 社が、それぞれ単一の負債を負っていて、期末日現在の見積りでは、X 社は 60%の確率で金額 100 の請求があり、40%の確率で請求がないと予想しており、Y 社は 90%の確率で金額 100 の請求があり、10%の確率で請求がないと予想していると仮定する。この場合、究極決済概念では、X 社も Y 社も 100 の負債を認識するのに対し、現時点決済概念では、X 社は 60、Y 社は 90 の負債を認識することになるというのが、IASB における解釈である。
64. IAS 第 37 号改訂案に対するコメントでは、多くの回答者が IAS 第 37 号の測定目的は究極決済概念であると理解していたが、IASB では、コメントに対応する審議の中で、IAS 第 37 号の測定目的は現時点決済概念に基づくという IAS 第 37 号改訂案における理

解を再確認している。

＜測定のガイダンス＞

65. IAS 第 37 号改訂案に対するコメントにおいて、提案されている測定の定めを実務上適用することが難しいという懸念が寄せられたため、IASB では、測定についてのガイダンスを開発中である²¹。そこでは、負債の金額の見積りの際に、①負債を履行するために見込まれる将来キャッシュ・フロー、②貨幣の時間価値、③将来キャッシュ・フローに関する不確実性の効果（リスクプレミアム）の3つの構成要素（ビルディング・ブロック）を考慮するとされている。
66. IASB の現時点の暫定合意では、企業が債務を履行するためにサービスを引き受けなければならない場合、関連するキャッシュ・フローは、サービスを引き受ける第三者に企業が合理的に支払う金額であり、当該サービスの十分な市場がない場合には、当該企業自身が当該サービスを遂行するために第三者に請求する金額により見積ることもできるとされている。この金額には、当該企業が債務を履行するために発生すると予想される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。

今後の方向性

67. IASB の議論では、引当金の測定に関する基本的な考え方は究極決済概念ではなく現時点決済概念であるとしている。しかし、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と考えられることを踏まえれば、究極決済概念の方が整合的とも考えられる。また、IASB の暫定合意では、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（第 66 項参照）が採られている。こうした点を考慮しつつ、測定の基本的な考え方について、〔論点 3-3〕期待値方式との関連にも留意しながら、引き続き検討する。

〔論点 3-2〕 現在価値への割引

検討事項

68. 我が国の会計基準では、退職給付会計基準や資産除去債務会計基準において負債を現在価値に割引く定めが個別に設けられているが、引当金の現在価値への割引に関する包括的な定めは存在しない。我が国の引当金に関する会計基準の見直しを検討す

²¹ IASB では、負債の測定に関して、収益認識、保険契約、公正価値測定といった関連するプロジェクトでの議論との整合性の問題が意識されており、例えば保険契約のプロジェクトでは、IAS 第 37 号改訂プロジェクトにおける測定に関する暫定合意と整合するような保険負債の測定方法が候補の 1 つとして議論されている。なお、IAS 第 37 号の改訂を先行して行う方向で、現時点決済概念に基づく測定に関するガイダンスを IAS 第 37 号の最終版に織り込むこととされている。

るにあたり、引当金の測定における現在価値への割引の取扱いを検討する。

我が国の会計基準における取扱い

69. 注解 18 では、合理的に見積ることができる場合における当期の負担に属する金額と定められているのみであり、「合理的に見積られた当期の負担に属する金額」に現在価値への割引が求められるのかは明らかでない。
70. 資産除去債務会計基準では、見積った割引前将来キャッシュ・フローの割引価値で資産除去債務を算定するとされている（第 57 項参照）。その場合の割引率は無リスクのものを使用し（資産除去債務会計基準第 6 項(2)）、割引前の将来キャッシュ・フローに見積りから乖離するリスクを勘案するとされている（企業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」第 3 項）。
71. また、資産除去債務会計基準では、割引前の将来キャッシュ・フローが増加する場合、その時点の割引率を適用するが、当該キャッシュ・フローが減少する場合には、負債計上時の割引率を適用するとされている（資産除去債務会計基準第 11 項）。

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）

72. IAS 第 37 号では、貨幣の時間価値の影響が重要な場合に現在価値への割引が求められる。使用される割引率には貨幣の時間価値以外に、その負債に特有のリスクを税引前で反映させることが定められているが、当該リスクが将来のキャッシュ・フローの見積りの中で調整されている場合には、割引率には反映させない。なお、この負債に特有のリスクに信用リスクが含まれているかは、明記されていない。
73. 引当金は、各期末日に再検討し、現在の最善の見積りを反映するよう修正しなければならないとされている。しかし、各期末日に割引率を見直すかどうかは明確ではなく、IAS 第 37 号改訂案の結論の根拠では、IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」公表前までは、実務上、IAS 第 37 号が事後測定においても現時点の割引率を使用するかどうかについて混乱があったことを認めている。

（IAS 第 37 号改訂案における提案）

74. IAS 第 37 号改訂案では、非金融負債を将来キャッシュ・フローの予測を含む見積り方法を使用して評価する場合に現在価値への割引計算を行うことを提案している。負債に特有のリスクに関する現時点での市場の評価を反映させる方法に関しては、キャッシュ・フローの見積り又は割引率の調整による反映方法の両方を認めている。ここでも負債に特有のリスクに信用リスクが含まれているかは、明記されていない²²。

²² IASB では、負債の現時点測定における信用リスクに関しては、プロジェクトを横断する論点

75. このリスク調整に関しては、IASB で現在検討中の負債の測定に関するガイダンス案にも、①キャッシュ・フローの調整、②割引率の調整、及び③現在価値計算した後の金額に対するリスク調整の加算の 3 つが示され、どの方法が最も適切であるかはリスクの性質と見積将来キャッシュ・フローのパターンによるとされている。
76. IAS 第 37 号改訂案では、負債の事後の再測定に関して、割引率の変動を反映させることを明確にすることを提案している。

(米国会計基準における取扱い)

77. 米国会計基準における負債の現在価値による評価については FASB 概念書第 7 号において概念上の整理がなされている²³ほか、米国財務会計基準書 (SFAS) 第 143 号「資産除去債務」(以下「SFAS 第 143 号」という。)などの個別の会計基準で定められている。
78. SFAS 第 143 号は、割引率は信用リスク調整後のものを用いると定めている²⁴が、この考え方は FASB 概念書第 7 号にも整合的であるとされている。なお、その他のリスクはキャッシュ・フローの見積りにおいて反映する。
79. 負債の事後測定に用いる割引率に関して、SFAS 第 143 号では、見積キャッシュ・フローが増加する場合にはその時点の信用リスク調整後のものを割引率として用い、減少する場合には当初認識時の割引率を用いると定めている。

今後の方向性

(現在価値への割引に関する定め)

80. 我が国で引当金に関する会計基準の見直しを検討するにあたり、資産除去債務会計基準や国際的な会計基準にあるように、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ことについて検討する。

(リスクの反映)

81. 我が国で引当金に関する会計基準の見直しを検討するにあたり、見積値から乖離するリスクの調整は、資産除去債務会計基準や SFAS 第 143 号と同様に割引前の将来キャッシュ・フローに勘案する方法、又は IAS 第 37 号と同様にキャッシュ・フローと割引

ととらえ、平成 21 年 (2009 年) 6 月 18 日にコメント募集のためのディスカッション・ペーパーを公表した。

²³ FASB 概念書第 7 号では、会計における現在価値の唯一の目的は公正価値の見積りであると述べられている。企業の信用力は、通常、金利に反映されるが、その一方で、企業の信用力が期待キャッシュ・フローの計算に入れられることが有効となりうる状況も紹介されている。さらに、信用リスクを負債の当初認識 (及び事後の再測定) に反映させることの当否に関して両方の主張を紹介し、当初認識 (及び事後測定) において市場に存在する価格以外の要素を反映させることの合理性が見出せないと結論付けている。

²⁴ 企業の信用力は割引率とキャッシュ・フローの見積りのいずれかに反映させればよいが、多くの場合、信用リスクを割引率に反映させる方が実務的と考えられるからであるとされている。

率のいずれかに反映してもよいとする2つの方法が、検討の対象として考えられる。

82. 信用リスクを割引率に反映させるか否かに関しては、資産除去債務会計基準と同様に反映させない割引率、又はSFAS第143号と同様に反映させた割引率の2つの方法が、検討の対象として考えられる。
83. 自己の支出見積りのように、割引前の将来キャッシュ・フローとして自己の信用リスクによる加算が含まれていない場合には、無リスクの割引率とすることが整合的であるという考え方がある。この考え方は、①退職給付債務の算定において自己の信用リスクを含まない割引率を使用されていることとの整合性、②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という結果は、財政状態を適切に示さないと考えられること、などの観点から支持され、資産除去債務会計基準では、この考え方を採っている。
84. 一方、割引前の将来キャッシュ・フローの見積額に自己の信用リスクの影響が反映される場合には、信用リスクを反映させた割引率を用いることが整合的である。また、割引前の将来キャッシュ・フローに信用リスクの影響が含まれていない場合であっても、翌期以降に資金調達と同様に利息費用を計上することを重視する観点からは、信用リスクを反映させた割引率を用いる考え方もある。(資産除去債務会計基準第40項)

(事後測定において使用する割引率)

85. 事後測定において使用する割引率に関しては、IAS第37号改訂案のように各期末日の割引率を用いる方法と、米国会計基準及び資産除去債務会計基準のように、見積キャッシュ・フローの増加の場合にはその時点の割引率を用い、減少の場合には当初認識時の割引率を用いる方法が考えられる。
86. 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(資産除去債務会計基準第49項)などからは、当初認識時の割引率に固定することが考えられる。一方、IFRSとのコンバージェンスの観点からは、各期末日時点でその時の状況を反映するように修正することも考えられる。その場合には、修正額を当期の損益とするか将来にわたって反映するかという点も検討が必要となる。

[論点3-3] 期待値方式

検討事項

87. IAS第37号では、引当金の測定値を見積る方法として、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)のほか、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)も状況により認められている。しかしながらIAS第37号改訂案においては、最頻値方式を削除のうえ、期待値方式に一本化することが提案されている。

一方、我が国においては、一般的な引当金に関する取扱いとしては、測定方法そのものが明示されていない。我が国の引当金に関する会計基準の見直しを検討するにあたり、引当金の見積り方法である期待値方式と最頻値方式について検討する。

我が国の会計基準における取扱い

88. 我が国における引当金一般の会計処理に関する基本的な考え方は注解 18 に定められているが、その測定に関しては、合理的な見積りを基礎とすることが示唆されているのみで、具体的な測定方法に関する記述はない。
89. 資産除去債務会計基準においては、資産除去債務を現在価値により見積る際には、最頻値方式、期待値方式のいずれを使用することもできるとしている（資産除去債務会計基準第 6 項）。

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)

90. IAS 第 37 号においては、測定対象の引当金が母集団の大きい項目に関係している場合には、債務はすべての起こり得る結果をそれぞれの関連する確率により加重平均して見積るとし、このような場合には期待値方式により測定を行うものとされている。一方、単一の債務が測定される場合は、原則として見積られた個々の結果のうち最頻値が負債に対する最善の見積りとなるとされている。

(IAS 第 37 号改訂案における提案)

91. IAS 第 37 号改訂案においては、非金融負債の見積りの基礎は期待値であり、不確実性によって加重平均された予想値の幅を反映した、複数のキャッシュ・フローに関するシナリオを含んでいるとされている。また、IAS 第 37 号で引当金の認識要件となっている蓋然性要件を削除することを提案するとともに、将来の不確実な事象の発生（又は不発生）により左右される非金融負債を企業が見積る場合、負債の測定において将来の事象に関する不確実性を反映することを提案している。
92. IAS 第 37 号改訂案では、同種の債務の集合に関する負債のみならず、単一の債務の場合においても期待値により測定することが提案されている。その理由は、この金額が、企業が債務の決済又は移転に際して第三者に支払う期末日現在での合理的な金額の基礎である可能性が高いためであるとされ、最頻値に基づき測定された単一の債務に関する負債は、企業が債務の決済又は移転のために支払う合理的な金額を必ずしも表現しないとされている。
93. 単一の債務についても最頻値による測定を用いるべきではないとする根拠として、支出の発生なしに解消する可能性がある場合には、その債務の決済にあたり、経営者が潜在的な結果の期待値を考慮するはずであること、最頻値によって負債が測定される場合、

異なるリスク及び不確実性をもつ2つの債務が同じ金額で測定される可能性があることを指摘している。

(IAS 第 37 号改訂プロジェクトの動向)

94. IAS 第 37 号改訂案に対するコメントとして、多くの回答者は、大数の法則により、製品保証のような同質的で数の多い母集団を測定する場合には期待値方式が適切であることに同意している。しかしながら、結果的に発生する可能性のある金額が 2 通りしかない場合、測定値が決して実際のキャッシュ・フローを表さない、発生値が正規分布に従わない場合に期待値方式が適切ではない、実際の適用には複雑なモデルが必要である、訴訟など十分に客観的な証拠がない場合には信頼できるデータの入手が困難である等の理由から、単一の債務に期待値を使用することに反対するコメントも多かった。
95. IAS 第 37 号改訂案に対して、平成 17 年に当委員会の国際対応専門委員会にてとりまとめたコメントでは、単一の債務を最頻値で測定する方が、場合によっては期待キャッシュ・フロー法よりも適切と考えるとしている。資産の流出が 80%程度である場合、現行の基準のように 100%の金額で測定する方が、情報の有用性が高いということも考えられるという例を挙げ、発生の可能性が比較的高いケースにおいては、むしろ最頻値に基づく測定の方が有用な情報の提供となるとも考えられるとしている。
96. 単一の債務に期待値を使用することに反対するこれらのコメントに対して、IASB は次の 2 つの点を指摘している。第 1 に、測定の原則は最終的な決済金額を示すことではなく、期末日に存在する不確実性を捕捉することであり、それによって最頻値から乖離する可能性を反映することであるということ、第 2 に、最頻値による測定を行う場合であっても、最も起こりうる事象以外の事象の発生確率を考慮することが多いのではないかと思われることから、IAS 第 37 号改訂案に対するコメントはモデルの複雑さを過大評価しているということである。
97. しかしながら、IASB では、期待値方式の使用を実際に機能させるためには、説明が必要であると認識しており、測定についてのガイダンスを開発中である（第 65 項参照）。

(米国会計基準の取扱い²⁵)

98. SFAS 第 143 号では、単一の見積キャッシュ・フローを使用する伝統的アプローチと、複数のキャッシュ・フローのシナリオを使用する予測キャッシュ・フロー・アプローチの 2 つの現在価値技法のうち、資産除去債務に関しては、通常、予測キャッシュ・フロー・アプローチが唯一の適切な技法であるとしている。

²⁵ なお、SFAS 第 5 号「偶発事象の会計」の解釈指針である FASB 解釈指針第 14 号「損失額の合理的見積り」においては、金額の見積りがある範囲で示される場合、その範囲の中で最善の金額により引当金を計上し、最善の金額が不明であるときは、その範囲における最少額を計上するものとされているが、見積りに現在価値を使用する際の具体的な算定方法についての言及はない。

今後の方向性

99. 母集団の件数が多く、大数の法則が働く項目の場合、母集団全体の合計については、期待値と最頻値があまり相違しないことが多いと考えられる。しかし、単一の債務に関する引当金の測定について、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する意見も多い。この論点は、[論点 2-2] 蓋然性要件や [論点 3-1] 測定の基本的な考え方など他の論点とも結びついており、IASB における審議を注視しつつ検討を行う必要がある。

【論点 4】開示

検討事項

100. 国際的な会計基準においては引当金及び偶発負債に関する幅広い開示が要求されており、それらは我が国で求められている開示内容との差異もある。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、開示の取扱いをどのようにするかについて、IAS 第 37 号改訂案及び今後の動向も踏まえて検討する。

我が国の会計基準における取扱い

(引当金に係る注記)

101. 我が国の会計基準では、引当金の計上基準を重要な会計方針として注記すべきことが定められている（「企業会計原則」注解 1-2）。

また、財務諸表等規則では、引当金の計上基準²⁶を重要な会計方針として記載し、引当金明細表を作成して引当金の期首残高、当期増減額、期末残高等を注記すべきことが規定されている（財務諸表等規則第 8 条の 2、第 121 条）。

なお、連結財務諸表でも、重要な引当金の計上基準を記載しなければならないとされているが（連結財務諸表規則第 13 条）、引当金明細表の開示は求められていない。

(偶発債務の注記)

102. 我が国の会計基準では、保証債務等の偶発債務等は、貸借対照表に注記すべきとされている（「企業会計原則」第三 貸借対照表原則 1 C）。

また、財務諸表等規則では、偶発債務（債務の保証²⁷（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

²⁶ 引当金の計上基準については、各引当金の計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠を記載するものとされている（財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2-6）。

²⁷ 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。

金額を注記すべきことが規定されている（財務諸表等規則第 58 条）。

なお、連結財務諸表についても、財務諸表等規則と同様に規定されている（連結財務諸表規則第 39 条の 2）。

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）

＜引当金に係る注記＞

103. IAS 第 37 号では、引当金の種類ごとに以下の事項を開示するものとされている。

- (1) 期首と期末における引当金の計上金額
- (2) 既存の引当金の増加も含む、期中の引当金増加額
- (3) 期中に使用された金額（発生し、引当金と相殺された額）
- (4) 期中に未使用で振り戻された金額
- (5) 現在価値で計上されている引当金につき、時間の経過によって発生した期中増加額及び割引率の変更による影響額
- (6) 債務の内容についての簡潔な説明及び結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期
- (7) これらの流出の金額又は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な場合には、将来の事象に関連する重要な仮定。
- (8) 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

＜偶発負債に係る注記＞

104. IAS 第 37 号では、[図表 2]で分類したように、偶発負債を以下の(1)又は(2)として定義している。

- (1) 過去の事象から発生する潜在的債務で、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もの
- (2) 過去の事象から発生した現在の債務であるが、以下の理由により認識されていないもの
 - ① 債務決済のために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高くない、又は、
 - ② 債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない

105. 決済にあたって経済的便益が流出する可能性がほとんどない場合を除き、期末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とされている。

さらに、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とされている。

- (1) 財務上の影響の見積額

- (2) 流出の金額又は時期に関する不確実性の内容
- (3) (第三者からの) 補填の可能性

<開示が実行不可能な場合等>

106. 一方、開示が実行不可能であるとの理由で、前項の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。

また、IAS 第 37 号では、引当金及び偶発負債に係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は、その情報を開示する必要はない。しかし、係争の一般的内容を、情報が開示されなかった旨及びその理由とともに開示しなければならない。

(IAS 第 37 号改訂案における提案)

107. IAS 第 37 号改訂案では、認識した非金融負債は種類ごとに、期末の計上価額及びその債務の性質を開示しなければならないとされている。また、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。

(1) 期首及び期末計上金額の調整

- ① 当期発生額
- ② 当期決済額
- ③ 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
- ④ 負債の額に関するその他の調整

(2) 経済的便益の流出が予想される時期

(3) これらの流出の金額又は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な場合には、将来の事象に関する重要な仮定。

(4) 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

108. なお、IAS 第 37 号改訂案においては、偶発負債の定義及び取扱いは削除されているが、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、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。

109. 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には、その旨を以下の項目とともに開示する必要がある。

(1) 債務の性質に関する記述

(2) 信頼可能な測定ができなかった理由

(3) 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

(4) 補填を受ける権利の存在

110. また、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、その情報を開示する必要はない。しかし、係争の一般的内容を、情報が開示されなかつ

た旨及びその理由とともに開示しなければならない。

(IAS 第 37 号改訂プロジェクトの動向)

111. IASB は再審議において、IAS 第 37 号改訂案における開示の定めに対しては、リストラクチャリング活動の詳細の開示、及び、企業が負債を負っていないと判断したものの、その判断が間違っているかもしれないという不確実な状況（例えば、裁判、仲裁、行政手続等の継続・未決状態）に関する情報の開示を追加することを暫定合意している。
112. リストラクチャリング活動の開示に関しては、対応する米国会計基準である SFAS 第 146 号「退出又は処分活動に関連するコストに関する会計処理」を参考に、次の開示を求めることを暫定合意している。
- (1) 予想される活動につながる事実や状況及び予想される完了日を含むリストラクチャリング活動の説明
 - (2) 報告セグメントごとに、当該活動に関連して発生することが予想されるコストの総額、当期発生額、及び累計発生額
 - (3) 経済的便益の流出が予想される時期
113. 現在の債務は存在しないと判断したが、存在するか否かが不確実である場合の開示に関しては、経済的便益の流出の可能性がほとんどない場合を除き、以下の開示を求めることを暫定合意している。
- (1) 状況に関する記述
 - (2) 財務上の影響の内容
 - (3) 経済的便益の流出の金額又は時期に関する不確実性の内容
 - (4) (第三者からの) 補填の可能性

今後の方向性

114. IAS 第 37 号では、引当金や偶発負債について、金額又は時期に関する不確実性の内容を含む開示のほか、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。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²⁸、あるいは、実務上開示が困難な場合の定めを置くかなど開示の拡充について検討することが考えられる。
- また、割引に関する開示、リストラクチャリング活動の開示、偶発負債の開示等については、【論点 2】認識要件及び【論点 3】測定との関係にも留意して検討していく必要がある。

²⁸ 資産除去債務会計基準第 59 項では、支払金額及び支払時期に関する不確実性の内容について注記を求めるべきだとする見方もあったものの、その有用性には疑問があることから、むしろその見積りに関する情報の開示を行うことがより有用であるといった考えを踏まえ、「支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件」の注記を求めることとした旨が示されている。

以 上