

引当金、偶発負債及び偶発資産に関する国際会計基準の一考察

狩野 一久

基礎教育課程

A Consideration of IFRS for Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

KANO Ikkyu

Division of Liberal Art and Science

(Received November 4, 2011 ; Accepted January 12, 2012)

1. はじめに

わが国では現在、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : 以下「IFRS」という) の導入をめぐる動向が注目されている¹⁾。

とりわけ2009年6月、金融庁企業会計審議会より「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」が公表され、2010年3月期から、一定の要件を満たした上場企業の連結財務諸表にIFRSの任意適用を認めることや、2012年を目途にIFRSの強制適用の判断をどうするか等、今後のわが国に与える影響を考えた議論が盛んに行われている。

これまで国際会計基準 (International Accounting Standards : 以下、「IAS」という) を公表してきた国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下、「IASC」という) は、2001年4月に、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : 以下、「IASB」という) に改組及び改称され、新たに9基準のIFRS (国際財務報告基準) を制定し、公表している。またIASBは、公表されたIASを引き続き効力を有すると決議し、現在29基準のIASがIFRSにより修正され採用されている²⁾。

本稿では、IASCからIASBに移行され現在に至る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) の基準に関する考察を行う。

引当金、偶発負債及び偶発資産に関する項目は、1998年9月にIASCによってIAS第37号として公表された³⁾。このIAS第37号は、IAS第10号 (偶発事象及び後発事象) (1978年公表、1994年リフォーマット) が部分的に修正され、1996年11月に公表の原則書案 (引当金及び偶発事象) が基本となり、その後1997年8月に公開草案第59号 (引当金、偶発負債及び偶発資産) が公表され、修正前のIAS第37号に至る経緯がある。

さらにその後、IAS第37号は、2003年12月に公表されたIAS第8号 (会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬)、同第10号 (後発事象)、同第16号 (有形固定資産)、同第39号 (金融商品 : 認識及び測定)、2004年3月に公表されたIFRS第3号 (企業結合)、同第4号 (保険契約)、同第5号 (売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業)、2005年8月公表の「金融保証契約」 (IAS第39号及びIFRS第4号の修正)、2007年7月公表のIAS第1号 (財務諸表の表示)、2008年1月改訂のIFRS第3号 (企業結合) の改善により修正されている。

現行のIAS第37号は、すべての引当金、偶発負債及び偶発資産についての会計処理、並びに開示を求めており (ただし、公正価値で計上されている金融商品に起因するもの、不利な契約でない未履行の契約に起因するもの、及び保険企業が保険契約者との保険契約により発生したものを除く) (in1)、各項目の定義、認識、測定等に関して細部にわたり規定している。

また、IAS第37号では、わが国の基準と比較しても大変多くの注記を要求している。開示していなかった事項について詳細な内容の情報を新たに開示しなければならない。したがって、引当金、偶発負債、及び偶発資産に関しては、財政状態計算書に計上できなかった事項について、注記による開示が特に多く求められている。

なお現在、IASBによって、2005年6月にIAS第37号の改訂の公開草案 (Exposure Draft Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets : 以下、「IAS第37号改訂案」という) が公表され、各国のコメントを集約しており、現在このコメントを分析中である。それに伴い、わが国においても企業会計基準委員会は、2009年9月8日に「引当金に関する論点の整理」 (以下、「引当金の論点整理」という) を公表し、特にこれまでの引当金に関するその論点の整理を行っている。

したがって、今後の方向性を見てみると、IAS 第37号の改訂版が公表されるに伴い、またその基準内容とわが国の基準に影響を与えることになるが、本論稿においては、現行の内容を吟味し、その問題点を考察しながら、上記「引当金の論点整理」についても考察したい。

なお、本稿では、2010年1月1日現在公表のIFRSの資料を用いており、IAS 第37号基準における引当金、偶発負債及び偶発資産について、それぞれの基準化の目的と範囲、定義と認識、測定、及び開示に関する内容について考察する。また、わが国の引当金、また偶発事象に係わる会計基準、税法基準等との制度的な違いなど検討し、各項目に関する問題点を明らかにしていきたいと考えている。さらに前述の改訂公開草案について論及し、今後の方向性を探りたい。

2. 「引当金、偶発負債及び偶発資産」基準の目的と適用範囲

IAS 第37号の目的は、引当金、偶発負債及び偶発資産に対する認識基準、並びに測定基準が適切に行われ、財務諸表の利用者が、その内容、時期及び金額について理解できるように、十分な情報等が注記に開示されることを確実にすることである。

また、IAS 第37号は、引当金、偶発負債及び偶発資産を会計処理するにあたり、また開示にあたっては、次の項目を除き、すべての企業に適用されなければならないとしている (in1)。

- (a) 公正価値で計上されている金融商品に起因するもの。
- (b) 不利な契約を除き、いずれの当事者もその債務をまったく履行していないか、あるいは双方ともそれらの債務を部分的な程度でしかない履行状態にある未履行契約に起因するもの。
- (c) 保険会社が保険契約者との保険契約において発生したもの。

また企業が、特定の種類の引当金、偶発負債及び偶発資産を他の基準が取り扱っている場合には、IAS 第37号に代えて当該他の基準を適用する。具体的には、工事契約 (IAS 第11号)、法人所得税 (IAS 第12号)、リース (IAS 第17号)、従業員給付 (IAS 第19号)、保険契約 (IFRS 第4号) に該当するものである。ただし、上記(c)に示したように保険契約については、IFRS 第4号の範囲に含まれるもの以外に起因する保険者の引当金、偶発負債及び偶発資産に適用される。

法人所得税 (IAS 第12号) では、引当金の税効果について取り扱っている。さらに引当金には、収益の認識に関するものがある (IAS 第18号「収益」)。

たとえば企業が保証料を得て他企業の保証を行った場合、IAS 第37号は収益の認識について規定していないが、実務指針によりその状況を識別し適正に処理しなければならない。

3. 引当金、偶発負債及び偶発資産の定義及び認識

IAS 第37号では、引当金、偶発負債及び偶発資産をそれぞれ次のように定義及びその認識について規定している。

(1) 引当金の定義及び認識

IAS 第37号は、引当金を「支払時期又は金額が不確実な負債である」と定義し (para.10)、この引当金を負債として位置付けるためには、次のすべてに該当する場合にのみ認識すべしとしている (in2, para.14)。

- (a) 企業が過去の事象の結果として、現在の債務 (法的あるいは推定的) を有していること。
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源 (resources) の流出が必要となる可能性が高いこと。
- (c) 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。

また、負債とは何かについて、IAS 第37号は、次の定義を行っている。

「負債とは、過去の事象から生じた企業の現在の債務であり、その決済により、経済的便益をもつ資源が企業から流出する結果となることが予測されるものである」 (para.10)。

この負債の定義における現在の債務とは、その債務を決済する以外に現実的な選択肢がなく、法的債務、又は推定的債務を引き起こす事象のことである (para.10)。この場合の法的債務とは、契約 (明示され絶対的なもの) によるもの、法律の制定によるもの、及び法律上のその他の運用として生じた債務のことである。また推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行や、公表されている方針あるいは最近の具体的な声明によって、企業が外部者に対して責務を受諾することを表明しており、その結果、企業がこれらの責務を果たすであろうことが外部のものに期待させることができるものである。

要するに、引当金は不確実な負債として取り扱われるが、現在の債務性が問題になる。引当金として計上され得る債務は、現在の債務として明確なものに限り、資源の流出の可能性が高いものである。また推定的な債務の場合においても、企業が、過去の実務慣行が確立されており、公表や声明などによって外部の者に対して責務を果たすことが妥当性を有している場合に判断されるもの

である。

具体的に想定されている引当金には、環境破壊修復引当金、不利な契約引当金、リストラクチャリング引当金、製品保証引当金（顧客に対する製造上の欠陥に対する修理費用の見積りの引当…PL法など、車の欠陥に対するリコールの修繕費用）・工事補償引当金などあげられている。

わが国の引当金に関しては、周知のとおり企業会計原則注解18（以下、「注解18」という）に定められている。「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」。

これを整理すると、引当金の要件は次のすべてに叶っている必要がある。

- ①将来の特定の費用又は損失であること。
- ②その発生が当期以前の事象に起因すること。
- ③その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。

IAS 第37号（para.10）と比較してもその認識はおおむね同じである。

次いでわが国の注解18にある引当金には、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、貸倒引当金が該当するとして例示列挙されている。

また、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」では、実務上に定着している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事例があげられている。

上記に見られるように、注解18では、各引当金等をそのまま例示列挙しているだけで、その内容については吟味をしていない。

また、同注解では、また引当金の要件としてあげられている上記③の、「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している。これは引当金には該当しないが、偶発負債などとして扱われることになる。

以上のようにわが国の引当金においては、注解18にあるように、資産の部に記載される評価性引当金（貸倒引当金）と、負債の部に記載される負債性引当金の2つに分類される⁴⁾。

貸倒引当金に代表される評価性引当金は、受取手形や売掛金等の特定資産の価値減少額を控除するもので資産控除項目として資産の部に記載される。すなわち評価性引当金は、近い将来における特定の資産の未確定減少額を意味し、その不確実性の解消は、実際にその資産の減少により確認されることになる。

それに対して負債の部に計上される負債性引当金は、将来の支出の確率が高いということに鑑みた場合、通常の負債との類似性が見られる。しかしこの負債性引当金は、将来の発生可能性の高い費用又は損失であるが、未だ発生していない見積費用又は損失であり、かつ支払時期、支払先が未確定なものである。すなわち将来の支出見積額を意味し、その不確実性の解消は負債としての増加によって確認される。

この負債性引当金は、さらに、債務性が存在するかどうかの観点から見た場合、下記のように、①債務性のある引当金と、②債務性のない負債に分類することができる。債務性のある負債については、条件付債務（条件の成就によって金額と相手方が確定する債務）として捉えられ、債務性のない負債は、条件付債務以外のものとして注解18に列挙されているものである⁵⁾。

- ①債務性のある負債性引当金には、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、退職給与引当金など
- ②債務性のない負債性引当金には、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などがある。

さらに、この負債性引当金を損益計算の見地から分類してみると、次のような費用性引当金と収益控除性引当金、及び損失性引当金の3種類にも分けることができる。

- ①費用性引当金は、収益に対応し費用計上するもので、賞与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金などが該当する。
- ②収益控除性引当金は、収益から控除されるべき性質を有するものであり、売上割戻引当金、返品調整引当金、などが該当する。
- ③また損失性引当金は、将来において発生の高い損失に備えるものであり、損害補償損失引当金、債務保証損失引当金などがあげられる。

このように各観点から負債性引当金を見た場合の分類は、それぞれの観点の違いによって、同質性と異質性がそれぞれ明らかにされてくる⁶⁾。

わが国の旧商法287条ノ2においては引当金の規定を行っていたが、会社法の制定により、廃止された⁷⁾。旧商法上の引当金には、負債性引当金のうち修繕引当金など条件付債務以外のもので法律上の債務でないものが該

当する。また、負債性引当金以外のいわゆる利益留保性の引当金も適法とされていたが、排除されている。

さらには、租税特別措置法上の準備金で特別の法令で負債の部に計上することが強制されるものを除いた他の準備金についても企業会計原則の本旨にそわないとしている⁸⁾。

企業会計原則の他に、旧商法より代った会社法においては、第432条1項の会計帳簿作成にあたり、会社計算規則第6条1項・2項で負債の評価の規定を制定した(平成18年2月7日法務省令第13号)。

この負債の評価にあたり、期末日におけるその時の時価又は適正な価格を付すことができるとしている。同条2項では、退職給付引当金、返品調整引当金の他に、「将来の費用又は損失(収益の控除を含む)の発生に備えて、その合理的な見積額のうち、当該事業年度の負担に属する金額を費用又は損失として繰り入れることにより計上すべき引当金」(株主に対して役務を提供する場合において計上すべき引当金を含む)の設定を容認している。

この退職給付引当金とは、使用人が退職した後に、当該使用人に退職一時金、退職年金その他これらに類する財産の支給をする場合における期末日において繰り入れるべき引当金をいう。

次いで返品調整引当金とは、常時、販売する棚卸資産につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約を結んでいる場合、期末日において繰り入れるべき引当金をいう。

なお、会社法では、上記負債に掲げられる引当金の中には、資産に係る引当金(すなわち貸倒引当金のような評価性引当金)と1年以内に使用されないものと認められる引当金は除かれる。

上記のように会社法上、旧商法の特殊規定と違い引当金は負債として認識されている。

したがって会社法上の引当金には、わが国企業会計原則の注解18に列挙されている製品保証引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給付引当金等は、会社法上の引当金というより、負債として捉えられるものである。

会社計算規則は、旧商法規定の「特定の支出、又は損失に備える為」ではなく、「将来の費用又は損失(収益の控除を含む)の発生に備えて」となっており、注解18と同じ内容になっている。

また2009年9月8日に公表された企業会計基準委員会の引当金の論点整理は、IASBが2005年6月に公表したIAS第37号改訂案に基づき、その後の一連の公開草案公表後の審議における論点等に対応したものである。

この引当金の論点整理では、引当金の認識要件と測定のために定義、適用範囲、開示について論点の整理が行わ

れている⁹⁾。

IAS第37号改訂案では、引当金の用語を使用せず、引当金の定義をしないうで、金融負債以外の負債(非金融負債)として捉えようとする。今までこの引当金の対象としてきた項目が、負債に該当するかどうかに着目したものとといえる。

ただしこの場合、非金融負債に該当する前受金、前受収益、繰延税金負債、リース負債、退職給付債務などは、IAS第37号改訂案からは除外される。なお、ここでは引当金という科目名の使用は禁じていない。

(2) 偶発負債の定義及び認識

IAS第37号は、偶発負債を次のように定義している(in18, para.10)。

- (a) 過去の事象から生じうる債務のうち、企業がその支配可能な範囲外において、将来、一つ以上の不確実な事象の発生、あるいは不発生によってのみ、その存在が確認される債務。
- (b) 過去の事象から生じた現在の債務であるが、次の理由によって認識されていないものである。
 - (i) 債務決済に必要な経済的便益をもつ資源流出の確実性が低いこと。
 - (ii) 債務の金額が十分な信頼性に基づいた測定ができないこと。

引当金と偶発負債との違いは、引当金は、現在の債務であり、債務決済のため経済的便益をもつ資源流出の可能性が高いものであるのに対し、偶発負債は、可能性のある債務であるが経済的便益の資源流出の確認ができないもの、又は債務金額が、信頼性のある見積り計上ができないことで、認識基準に合致していないため、負債として認識されないものである。

企業は、偶発負債を認識してはならないとしており、経済的便益をもつ資源の流出の可能性が極めて少ない場合を除き、脚注において必要な開示(para.86)を合理的にすることが求められている(in19, para.27・28)。例えば、企業がある一つの債務を共同で連帯責任を負っている場合、他の企業が決済すると見込まれる部分は、偶発負債として扱われる。しかし当該企業が、信頼性のある見積りができない稀な例を除き、経済的便益をもつ資源流出の可能性が高い債務については引当金の認識を行う(para.29)。

この偶発負債は、当初予想していなかった方向に進展する可能性がある。以前に偶発負債として扱っていたものが、その後将来の経済的便益をもつ資源流出の可能性が高くなり、かつ信頼できる見積りができる場合は、その可能性の変化した時期の財務諸表の中で引当金として認識することになる(para.30)。

わが国では、財務諸表等規則第58条（偶発債務の注記）で、次のように偶発債務を規定している。偶発債務は、債務の保証（債務の保証と同じ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（財務諸表等規則取扱要領第146）。

その他には、手形の裏書又は割引による償還義務等がある。偶発債務は、現在確定した債務ではないが、過去の取引あるいはその他の事象に関連して生じる可能性があるとして現在考えられるもので、必ずしも発生するとは限らない将来の一定事象から生じる債務である¹⁰⁾。偶発債務は、負債性引当金と類似しているが、将来発生の可能性はあるが、その可能性が極めて低く、現在の負債として認められないものである。

しかし将来現実に負債として発生したならば、事業に重要な影響が出ると考えられるので、貸借対照表に注記する必要がある。

以上のように、IAS 第37号の当該規定とわが国の規定と大きな相違は認められない。偶発事象に係る事業の負担の発生の可能性がかなり低い段階では負債としての認識はできないが、その発生の可能性が高くなった場合は、引当金としての認識を持たなければならない。またさらには負債としての認識が必要となる¹¹⁾。

（3）偶発資産の定義及び認識

企業が法律手続きによって訴訟中であるが、その結果は不確定だが請求権が発生することがある。IAS 第37号では、偶発資産とは、このような過去の事象から生じる資産のうち、企業側にとって管理可能な範囲にあるとはいえないが、将来の1つ以上の不確定な事象として発生するか、又は発生しないまでもその存在が確認されるものであると定義している（in20、para.20）。

そしてこの偶発資産を企業は認識してはならないとしている。それは偶発資産が、通常、計画外あるいは予想外の事象から発生し、企業に経済的便益の流入の可能性をもたらすからである。したがってこの場合、実現しない収益を認識することになるため、財務諸表上では偶発資産を認識しない。

しかし、収益実現がほとんど確実になった場合には、関連する資産をもはや偶発資産としてではなく財務諸表上で認識することが適切である（paras.31-33）。

また、偶発資産は、経済的便益の流入の可能性が高い場合には、財務諸表に開示される（para.34・89）。この場合、進展状況が適切に財務諸表に反映されるようになるため継続的に評価され、経済的便益の流入が確実になった場合は、資産と関連する収益が当該事業年度の財務諸表に認識計上されることになる（para.35）。

4. 引当金の測定

（1）最善の見積り

IAS 第37号では、引当金として認識される金額は、期末日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積り（best estimate）でなければならないとしている（para.36）。

現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積りは、期末日現在における債務の決済、又は第三者に移転するために、たびたび不可能な事態や法外な費用がかかることがあるが、企業が合理的に支払う金額のことである。

引当金として認識されるべき金額に係る不確実性は、状況に応じて様々な方法で取り扱われる。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、債務は、すべて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られる。

この統計的見積り方法の名称を「期待値」という。したがって引当金はある金額の損失の確率が、例えば60%か、あるいは90%かによって異なってくる。起こり得る結果が連続した範囲にあり、その範囲内の各点の発生確率が他のどの点とも同程度である場合には、その範囲の中間点を使用する（para.39）。

単一の債務が測定される場合は、見積られた個々の結果のうち、最も起こりそうなものが負債に対する最善の見積りとなる。しかし、そのような場合にも企業は他の起こり得る結果を考慮する。他に起こり得る結果が大半の場合に、その最も起こりやすい結果よりも高いか、あるいは低い場合には、最善の見積りは、後者の低い金額になる場合がある。

例えば、企業が顧客に対して建設した大型工場の重大な欠陥を修復しなければならない場合、修理に関する個別の最も起こり得るものとして、最初の修理費用が1,000となるかもしれない。しかし、追加的修理が必要とされる可能性がかなり高い場合は、より多額の引当金を計上することになる（para.40）。また、車のリコールの適用により、自動車メーカーは、多額の修理費用がかかるケースがある。販売台数全車の費用のみならず、事故等の発生などによりその他の費用が生じる可能性も考えられる。トヨタ自動車のアメリカにおけるリコール問題はこの事例にあたるのではないかと思われるが、その引当金相当額の計上はあったのかどうか、このような場合の検証として調べてみる必要があるだろう。

（2）リスクと不確実性

最善の見積りに到達する過程には、多くの事象や状況に関連する必然的なリスクと不確実性を考慮しなければ

ならない (para.42)。

リスクによって結果が変動するため、リスクに対する修正は、負債の測定金額を増加させることもある。この判断を行うにあたり、不確実な状況下では、収益又は資産を過大に計上することや、費用又は負債を過小に計上しないように注意する必要がある。しかし不確実性があるという、過大な引当金の設定あるいは負債の過大表示を正当化するものではない。リスクと不確実性に対する二重の修正に基づき引当金の過大計上を回避する注意が必要である。

(3) 現在価値

引当金額は、貨幣価値変動の影響が重大である場合には、債務の決済における必要な支出の見込額を現在価値で行わなければならない (para.45)。

この考え方は、時間的経過による貨幣価値変動の影響がある場合、割引処理によって現在価値を見積らなければならないということである。引当金計上後、現金支出が期末日の直後に発生する引当金決済と比べ、同額の現金支出が、遅く発生する引当金決済の方が重大な貨幣価値変動の影響が生じる場合、割引処理を施すことが求められる。この割引率は、貨幣の時間的価値の現在の市場価値と、その負債に固有のリスクを反映した税引前の割引率を適用しなければならない。リスクが将来のキャッシュ・フローの見積りで修正されている場合は、この割引率に反映させてはいけない (para.46・47)。

引当金の測定にあたって、債務の決済金額に影響を与える将来の予想される事象は重要である。起こり得る将来事象に十分な客観的証拠がある場合、引当金の金額に反映しなければならない。

たとえば、企業は、用地の使用期間終了時点における浄化費用は、将来の技術の向上によって減少するかもしれない。この場合、浄化作業実施時において技術的に適格と認められた客観的な証拠により合理的な予想が求められる。

また、引当金を発生させた事象と密接に係った資産を処分した時の利得は、引当金の測定にあたり考慮してはならない。その一方で、資産の予想される処分利得を認識しておくことが求められる (para.51・52)。

(4) 第三者からの補填

企業は、引当金を決済するために必要な支出の一部あるいは全部を、第三者から補填を受けることが予想できた場合、債務を決済すれば補填を受けられることが確実になった時、補填を認識しなければならない。具体例としては、保険契約、損害賠償の条項、あるいは製造業者の保証などがあげられる。この補填金は別個の資産として処理をしなければならないが、補填として認識される

金額は、引当金の額を超えてはならない (para.53・55)。

上記において第三者が何らかの理由で支払いをしなかった場合でも、責任として企業がその金額を全額決済しなければならない。この状況下では、全額引当金は負債として認識される。逆に当該状況で企業に責任がない場合は、支払の義務はないので負債に該当せず、引当金とはしない (para.57)。

また共同連帯責任を負っている債務は、他の者がその債務を決済してくれる状況下では、偶発負債として扱わねばならない (para.29・58)。

(5) その他の事項

引当金の変動した場合には、期末日現在において、新たな最善の見積りを反映する金額に修正しなければならない。たとえば経済的価値をもつ資源流出の可能性が低くなった場合には、引当金を振り戻すことが求められる (para.59)。

また、引当金の使用にあたっては、対象とされた引当金についてのみ支出が認められる (para.61)。

さらには、引当金の認識・測定の適用にあたり、将来の営業損失は、営業用資産の減損が見込まれるということがあり、この場合は引当金の認識規準には適合しない。それらはIAS第36号「資産の減損」の規定に対応して検討しなければならない (paras.63-65)。

5. IAS第37号、及びわが国の各種引当金の個別検討

IAS第37号の基準に規定している引当金と、同基準の付属書類(別冊)に設例として列挙してある引当金について言及したい。それによって引当金の定義及び認識に適合する各種引当金、並びに引当金までに至らない状況にある水準にあるものを検討することによってIASやわが国の引当金事情を比較検証する。

(1) IAS第37号の引当金

IAS第37号の基準にある引当金は、企業の将来の活動とは関係なく、過去の事象から発生した債務のみが認識され、現在の債務性を有しているものである。その引当金には、環境破壊修復引当金、不利な契約引当金、リストラチャリング引当金、製品保証引当金が明文上あげられている。わが国引当金の規定と併せて考察する。

1) 環境破壊修復引当金

違法な環境破壊に対する罰金又は浄化費用は、過去の事象から発生した債務として引当金の認識をする。両方とも決済に対して経済的便益をもつ資源の流出をもたらす。同様に石油装置又は原子力発電所の撤収費用に対して、すでに発生した被害の修復に、企業の責任の範囲までの引当金を認識する。またこの引当金として認識され

る債務の金額測定には、信頼性の高い最善の見積り算定が求められる（para.19・21）。

この環境破壊に伴う修復費用は、過去の事象から発生しているものであるが、わが国の注解18には列挙されておらず、実務においても考慮されていない。

しかし2011年3月11日に起きた東日本大震災に伴う地震・津波の襲来により東京電力の福島原子力発電所が破壊され、大変な放射能被害が福島を中心とし各地に拡大した。この放射能被害により東京電力は莫大な損害補償金と共に原状回復に莫大な額の除染費用が見込まれている。日本国政府からの支援も期待されているが、一企業の想定外の地震により生じたこの災害（人災ともいわれている）は、確実な債務として捉えられねばならない。したがって今後はわが国において、とりわけ原子力発電所の閉鎖等にあたり、すでに発生していると思われる環境汚染に対する浄化費用が問題となるであろうし、この引当金の認識を新たにし、IAS第37号基準と同様の引当金を設定することが求められる。

2) 不利な契約引当金

不利な契約とは、契約により債務を履行するための不可避的な費用が、経済的便益の受取見込み額を超越している契約である（para.10）。

たとえば企業がオペレーティング・リースで借りている工場を操業しており、利益もあげていたが、事業年度中に新しい工場に移転した。しかし、現工場の賃貸借契約がまだ継続中であり、解約は不可能かつ他の利用者に転貸しもできない場合には、過去の債務発生事象に起因した現在債務として法的債務を発生させる。このように賃貸借契約が不利になった時に、経済的便益をもつ資源の流出の可能性は高い。したがって、この避けられない賃借料支払い額の最善の見積りに対する引当金を認識することになる（ex.8）。

わが国では、注解18に例示列挙されている引当金に該当するものはないが、実務上ではこのような引当金の認識とその計上が行われている。

3) リストラクチャリング引当金

リストラクチャリングとは、経営者によって事業の範囲や事業の運営方法を大きく変更させるものである（para.10）

リストラクチャリングの事象例には、一事業部門の売却や撤退、事業所の閉鎖又は事業活動の移転、経営管理構造の変更、事業運営の性格など根本的再編成などがあげられる。この事例におけるリストラクチャリング費用の引当金は、当然過去の事象の結果としての債務を有しており、債務決済の経済的便益をもつ資源流出の可能性が高く、また債務金額の見積りが信頼性のある条件で満

たされた場合に認識される（para.14）。

具体的には、リストラクチャリング引当金は、リストラクチャリングが発生すると必然的に伴うもので、企業の継続的活動に関連しない過去事象の直接的支出のみを対象としなければならない。

したがって、将来の事業遂行に関連する継続雇用の従業員再教育や配置転換の費用、及び販売費用、あるいは新しいシステムなどの流通組織への投資はこのコストには含ませない。これらは期末日現在のリストラクチャリングに対する負債でなないからである。なお、資産の予想される処分から生ずる利得は、資産売却がリストラクチャリングの一部であっても引当金の測定において考慮してはならない。

わが国では、このリストラクチャリング引当金は、注解18に例示列挙されている引当金の中にはないが、実務上の事業再構築引当金等の引当金が該当すると思われる。このリストラクチャリングは、現実の経営改善における必要な事項である。当該引当金の計上には、法的債務のものと推定的債務のものがそれぞれ存在している。したがって、債務性の強い場合と弱い場合の処理については個々に対応しなければならない。

4) 製品保証引当金・工事補償引当金

企業の販売した物品が、顧客が購入した後の一定期間中、製造上の欠陥が明らかになったものは、修理費用を負担することを保証している。この時同種の債務が多数ある場合、決済に要するであろう資源流出の可能性が、同種の債務全体から見て高いことがある（para.24では事例によって説明している）。この製品保証債務に対する流出の確率を全体で評価する（para.39）。

またIAS第37号に係る付属文書の設例1においても次の製品保証の認識設例を記している。

製造業者は、購入者が製品を購入した時点から、購入者に対する製品保証を行うものである。販売契約の条件は、販売日後3年以内に明らかになった当該製品の欠陥を、製造業者が修理あるいは取替えをしたりする保証である。この場合、保証請求がなされる可能性が高いこと（されない可能性よりも高い）があげられる。この債務発生事象の起因は、保証付きの製品の販売にあり、販売時点の過去事象である。すなわち過去の債務発生事象に起因して現在の法的債務の認識があり、保証等の決済時において経済的便益をもつ資源流出の可能性が高い。

結論として、期末日において、それ以前に販売された製品の修復等の保証コストの最善の見積りを行い、その製品保証の引当金を認識することになる（ex.1）。

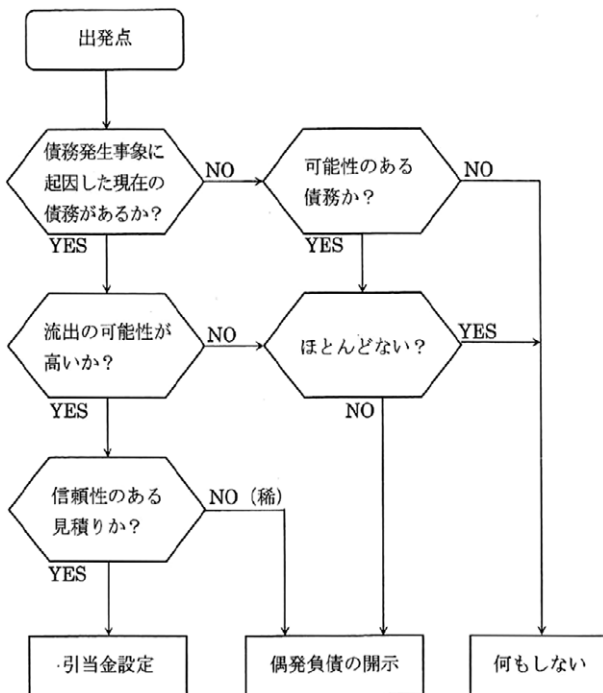
また工事補償引当金は、名称が異なっているが建設業や造船業などに多く見られるもので製品保証引当金と同

じ性格を有している。

わが国では、注解18で製品保証引当金、並びに工事補償引当金を列挙しており、債務性のある負債性引当金として同様に捉えられている。

IAS 第37号の基準では、引当金及び偶発負債の主たる認識要件の判定に関する図を次のように示している (IAS 第37号付属文書 (B) p.1180)。

判定図



(2) IAS 第37号付属文書 (C) の引当金の設例

IAS 第37号は、付属文書 (C) において具体的な引当金の事例を挙げている。ただしこの付属文書は、IAS 第37号の基準の構成ではない旨を断っている (IAS 第37号付録 C、以下設例)。この IAS 第37号基準の付属文書の設例に対して、次にわが国の引当金と対応させてその比較検討をする。

1) 汚染された土地

① 土地汚染に対する法律制定が確実にされた場合

石油産業に属する企業は、汚染を発生させているが、操業しているその国の法律で汚染の浄化が要求されている場合に土地の浄化を行っている。

しかし、現在法律が成立していないが期末日までに汚染の浄化を求める法律案が成立することがほぼ確実な場合、すでに発生している土地の汚染に対する浄化コストという過去の債務発生事象に起因した現在債務を認識することになる。それは決済時における経済的便益をもつ資源流出の可能性が高いからである。結論として浄化コストの最善の見積りに対して引当金を認識することにな

る (ex.2A)。

② 土地汚染に対する自主的対応 (推定的債務)

上記①と同じく石油企業が汚染を発生させているが、環境保護法のない国での操業の場合、当該石油企業が、発生した汚染を浄化する責任を負うことを公言し、また環境保護の方針に基づき浄化を実行している実績がある場合がある。この場合、浄化することの法制化はないが、債務発生事象は土地の汚染であり、汚染の影響を受ける人々が、企業側が浄化を行うという期待を持っているものであり、汚染浄化することの推定的債務を発生させている。

そのことは、決済時における経済的便益をもつ資源流出の可能性が高い。したがって浄化コストの最善の見積りに対して、引当金を認識することになる (ex.2B)。

この汚染された土地に関する事項は、前述した環境破壊修復と同様の内容を持っている。石油・ガス田など開発行為を行っている場合、その事業活動中の採掘にあたり、汚染物質の除去、浄化が求められる。

わが国においては、環境破壊修復引当金の場合と同じく考慮されていない。

2) 海中油田

海中油田の掘削事業を行っている企業は、海中油田掘削の認可契約終了時に石油掘削装置の撤去と海底の原状回復を要求される。最終コストの90%は石油掘削装置の撤去と掘削装置の建設により生じた損害の回復に関するもので、残りの10%は石油採掘によって発生する。期末日現在、掘削装置が建設されているが、石油はまだ採掘されていない、という事例を次に見てみる。

上記の契約の下では、掘削装置の建設は法的債務を創出するので債務発生事象として捉えられる。この決済時における経済的便益をもつ資源の流出は高い。

したがって、石油掘削装置の撤去及び掘削装置建設が原因となる損害回復に係る90%の最終コストは、最善の見積りを行った引当金を認識する。一方、石油採掘によって発生する10%のコストは、石油が採掘された時に負債として認識される (ex.3)。

これは前述1)の土地汚染の場合と同じことがいえる。わが国は、特に海外において他国から海中油田掘削の許可をもらい、契約によりその権利を購入している。したがって石油掘削装置の撤去や掘削装置建設に伴う損害回復の資源流出の可能性が考えられ、引当金の認識並びに計上も生じることが予想される。

3) 返金の方針

小売店は、法律上返金する義務はないが顧客が満足しなかった購入品に対して、払い戻す方針をとっている。この場合、商品の販売により債務発生事象として捉えら

れ、推定的債務を発生させる。なぜなら顧客が小売店の方針により購入品の返金に応じてくれるとの妥当な期待を抱かせているからである。決済時における経済的便益をもつ資源の流出の可能性は高い。この払戻金コストの最善の見積りに対して、引当金を認識することになる (ex.4)。

わが国でもこのような商慣習が普通に行われているので、推定的債務を発生するケースも実際生じていると思うが、金額や発生頻度から鑑みると重要性が乏しいと思われる。

4) 事業部の閉鎖

①期末日前は未実行

ある企業の取締役会が一事業部の閉鎖を決議した場合、期末日前には、その影響を及ぼす人々の誰にも通知されていないので、債務発生事象は存在しないし、債務も存在しない。したがって、引当金を認識することはない (ex.5A)。

②期末日前に伝達並びに実行

上記①と同じくある製品を製造している事業部の閉鎖を決議し、顧客へ代替の供給業者を探すことの警告通知や従業員に解雇通知した場合、顧客並びに従業員への決定通知が、債務発生事象となり、通知された日から推定的債務を発生する。その決済時における経済的便益をもつ資源の流出の可能性は高い。したがって、事業部閉鎖のコストの最善の見積りに対して引当金が認識される (ex.5B)。

これは IAS 第37号における基準のリストラクチャリングの範疇に属するものといえる。したがって将来の発生事象に該当するものは除かれるが、過去事象に起因する債務は、リストラクチャリング引当金に含めることができる。

わが国では、前述したとおり注解18には列挙されていないが、実務上においては考慮されている。

5) 排煙濾過装置を設置することの法律による要請

排煙濾過装置を設置することの新しい法律が制定された時には、排煙濾過装置を工場に設置することを要求される。この濾過装置を設定していない企業には、債務発生事象は濾過装置の設置コストの債務が存在しないため発生していない。しかし、現実として工場の法令違反のため罰金等を支払う義務が発生することが予想される。この場合、当該法律の厳格性の高い低いによって、決済時における経済的便益をもつ資源の流出が決まってくる。したがって、排煙濾過装置設置のコストに対しては、引当金の認識はしない。しかし、罰金等が課せられる可能性が高い場合、その最善の見積りに対する引当金の認識を行う (ex.6)。

6) 所得税制度の変更による従業員の再教育

政府が所得税制度を変更した場合、金融サービス関連法規に変動を生じさせることがある。金融サービス分野における企業は、事業の継続を行うにあたり管理部・営業部の従業員の再教育をする必要に迫られる。しかし、期末日現在に従業員の再教育が行われていない場合には、過去の債務事象に起因した債務が存在しないため、引当金の認識はされない (ex.7)。

7) 単一の保証

企業が他の企業の借入金について単一の保証を行った場合、借入金をした他の企業の財政状態が良い時は問題がないが、財政状態が悪化した時には、保証供与という過去の債務発生事象に起因した現在債務が生じる。期末日現在、債務を決済するために、経済的便益をもつ資源流出の可能性が高い。保証は事後的に債務の最善の見積りと、当初に認識した金額から収益に従って認識された償却累計額を控除した金額とのうち、いずれか大きい方で測定する (ex.9)。

わが国の注解18では、この場合、列挙している債務保証損失引当金が該当する。債務性のない負債性引当金に属するもので、損失性引当金の性格を有する。

8) 訴訟事件

たとえばある企業が、自企業の販売した製品によって食中毒が発生し、数人が食中毒により死亡する可能性があるとして、死亡した相手側から損害賠償の訴訟手続きが行われたとする。訴訟裁判の経過の中、縷々当該企業の責任があるかどうかの裁判が進展するうちに、当初認識されなかった債務性が、自企業の責任があるとされる可能性が高いと見られる時点に至れば、過去の債務事象に起因する現在債務として捉えられる。この場合、決済時における経済的便益をもつ資源流出の可能性が高く、債務を決済するための最善の見積りに対する引当金を認識することになる (ex.10)。

わが国の注解18では、債務補償損失引当金が例示列挙されている。債務保証損失引当金は、債務性のない負債性引当金に属しており、将来において発生する恐れのある損失保証であるため、IAS 第37号の引当金には該当しない。

9) 修繕及び保守

資産の中には、通常の保守に加えて数年おきに大修繕、大改装、又は主要構成部品の取替のために多額の支出が必要となる。

①法律上の要請がない改装コストのケース

たとえば、炉の内張りには、技術上の理由で5年ごとに取り替える必要がある場合、3年経過中のものには、内張りの取替コストの認識はされない。3年目の期末日現

在、将来どのようになるかわからないため、内張りを取り替える義務はない。それは、支出を行う意図があるのか、炉の操業を継続するのか、あるいは内張りを取り替えるのかは会社の決定に係わってくるからである。したがって、引当金の認識はされない。引当金を認識しない代わりに、内張りの消耗は5年間の減価償却を行うことによって、発生した内張りの張替コストが回収されることになる(ex.11A)。

②法律上の要請がある改装コストのケース

航空会社は、法律によって航空機を3年ごとに点検整備することが要求されている(人命の危険をもたらす車両の等輸送用機器に対する点検整備が強要される)。しかし結論として、法律上の要請のない①と同じく現在の債務性がないと捉えられ、したがって引当金の認識はされない。

たとえ上記点検整備が法律上の要請であっても、点検整備のコストは負債にならない。なぜなら、航空機の点検整備義務は、将来、企業が航空機の売却行為によって将来支出を回避したりすることができ、関係がなくなることも想定されるからである。この場合、①と同じく引当金の認識をしない代わりに、航空機の減価償却によって将来の保守費用を考慮する(ex.11B)。

わが国の注解18では、修繕引当金及び特別修繕引当金が列挙されているが、IAS第37号と同様に債務性のない負債性引当金として捉えられる。これは費用性引当金の性格を有しているが、将来の必要な時点において修繕を行うため、当該期末日現在の債務として捉えられない。したがってIAS第37号の引当金の認識から外れてしまうことになる。

(3) その他の引当金

1) 賞与引当金

引当金の論点整理では、企業が労働協約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は、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ている。企業は以前、法人税法施行令によって所定の計算規定に基づく限度額以内の損金算入金額は、損金として益金から控除できたが、同法令が廃止された。したがって実務上では旧法人税法施行令廃止のため計上が認められなくなっている。

賞与は、企業の業績に左右されることが一般的であり、合理的に見積ることが可能かどうか、というところである。当然期末時点で賞与支給額が確定しているが未払いの場合は、未払費用として処理されるべきものである。

IFRSでは、この賞与引当金に関する項目は、当該IAS第37号ではなく、IAS第19号「従業員給付」¹²⁾のところに移行されている。

IAS第19号では、企業は、利益の分配及び賞与の支払いの予想費用が、過去の事象の結果その支払いが現在の法的債務又は推定的債務を有し、また信頼性の高い見積りが可能な場合には、未払費用として認識しなければならない。また、企業では、賞与制度の下、正式の規約で給付額の算定が規定されており、支払金額の決定、財務諸表の公表、及び過去の慣行による推定的債務額の明確な証拠がある場合には、法的債務及び推定的債務の見積りができる。

この内容は、IAS第37号の引当金の内容と同様であるが、未払費用か、賞与引当金かIFRSでは明確にしていないと思える。

2) 退職給付引当金

退職給付制度とは、退職時に又はその後に退職年金・退職一時金の形式で、事業主が従業員に対して給付を行う取り決めをしており、退職事由が生じた場合、従業員に退職金を支給する。これは従業員の勤務期間にわたって労働の提供により発生したものであり、その発生が、当期末以前の過去の事象に起因した将来の特定の費用支出であるため、引当金が設定される。

わが国では、注解18において退職給付引当金が例示列挙されている。しかし現在は、退職給付引当金ではなく新しい概念に基づく退職給付引当金の制度が規定されている。企業会計審議会が公表した「退職給付に係る会計基準」(「同注解」を含む)(1998年6月)を、新たに2005年3月16日、企業会計基準委員会によって企業会計基準第3号「退職給付に係る会計基準」の一部改正が行われた。

同基準における退職給付引当金は、退職給付債務に未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額から、年金資産の額を控除した額を退職給付に係る負債として計算される。ただし、年金資産については、その金額が企業年金制度に係る退職債務に、当該企業年金制度に係る未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額を超える場合には、当該超過額を退職給付債務から控除することはできず、前払年金費用として処理するものとしている。

この退職給付債務は、退職時に見込まれる退職給付の総額である退職給付見込額のうち、当期末までに発生していると認められる金額を、一定の割引率、及び予想される退職時から現在までの残存勤務期間に基づき割り引いて計算する(「退職給付基準」二・2・(1))。また退職給付見込額は、合理的に見込まれる退職給付の変動要因を考慮して見積ることが必要である。

従来の会計処理方法は、将来支給予測方式、期末要支給額計上方式、及び現価方式が認められていたが、現在

の退職給付基準では、退職給付負債を算定する場合、現価方式（退職給付債務の割引計算）と時価評価（年金資産の評価）が導入された。

なお、IAS 第26号「退職給付制度の会計及び報告」においては、約束された退職給付の保険数理による現在価値（受給権確定給付と受給権未確定給付の区分を行う）を計算書に示さねばならない。退職給付制度の財務諸表には、期末日までに生じた給付に係る債務を明示するため、現在給与に基づく約束された退職給付の保険数理によって現在価値が開示されることになる¹³⁾。

IAS 第37号においても、期末日現在において労働協約等の契約による法的債務を負っているため、引当金の要件を満たせば負債に該当する。したがってわが国と同様の基準内容になっていると考えられる。

3) 損害補償引当金・訴訟損失引当金

企業が、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た場合、その債務の確実性が高くかつ支払義務等の金額が明確な場合には、法的債務を認識することができる。したがってこの場合 IAS 第37号の引当金の要件を満たせば、負債として計上される。

しかし、損害補償契約がない場合、訴訟等により損害賠償が要求されている状況においては、不確実な展開があると思われるため、負債の存在を確認することはできない。訴訟が開始された段階では、まだ補償の内容や金額が未確定であるため、引当金の要件を満たしていないと思われる。その後、裁判等で事実関係や訴訟の進行状況によって補償の有無や程度が確認されるため、その内容によって引当金の計上の要否が判断される。したがってこの場合は、期末日における訴訟等の実態を見分けることが重要である。

4) ポイント引当金

わが国においては、「ポイント引当金」等の名称により、期末日において未使用のポイント残高に対する引当金を計上する実務が行われている。ポイントの付与には、約款や公に周知する手法を用いており、事実上回避できない取引に基づいている。したがって企業側に期末日現在の債務を負わせる一面もあるが、これは実際には値引処理と同じ効果になると思われる。すなわち、ある商品等の販売に伴い顧客にポイントが付与され、その後当該顧客が新しい商品等の購買をした場合、その商品について値引が行われる。ポイントを付与したことにより、その後の現金等の支払義務が発生するというよりも、次回来店時に販売した商品等の値引として考えることの方が妥当と思える。したがって引当金としての捉え方が適正であるかどうか疑問と思われる。

なお、株主優待制度についても、同様に株主への権利

付与は、現金等以外の財貨又はサービスの提供で行われるため、企業にとっては、支払義務の発生ではなく財貨の減少や無償サービスを行うことになり、事実上は、当該部分に関しては売上の減少に繋がるものといえる。

IFRIC 第13号では、航空会社のマイレージや小売店のポイント制度について、企業は顧客へのインセンティブを与えるために行っているものであり、特典の提供のために将来の見積りコストを引き当てるということではなく、販売取引で受領したか、あるいは対価の一部を特典クレジットに配分し、収益の認識を繰延べるものとしている（IFRIC13:5）。

したがって過去の事象に起因しているが経済的便益をもつ資源流出がないため（キャッシュ・フローの入金が減少はするが）、引当金の債務性が乏しいと思われる。

5) 売上割戻引当金

わが国の注解18において例示列举されており、債務性のある負債性引当金として捉えられている。また引当金の論点整理では、顧客との契約で、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、請求額を割り引くことになっている約定により、期末日現在において企業が負っている債務額は売上割戻引当金として計上できるとしている。したがって期末日現在、契約により法的債務を負っているため負債として認識される。またこの場合、引当金の要件を有しておれば財政状態計算書へ計上されることになる。

実務のケースでは、車両メーカーとディーラーとの間でこのような契約関係が実施されている。

しかし、IAS 第18号「収益」においては、企業は、収益を受領した額又は受領可能な対価の公正価値で測定しなければならないとしている（IAS 第18、para.9）。

その時に生じた値引及び割戻しの額を収益の額から考慮した後、受領した額又は受領可能な対価の公正価値により測定される（IAS 第18、para.10）¹⁴⁾。

この場合の収益の金額は、リベート等を控除して計算することが規定されている。したがってこの割戻額を売上から減額して計上されることになる。

6) 資産除去引当金

わが国では、2008年3月31日に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準委員会）、及び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」の両方が制定されている。

この資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して、法令または契約で要求される法律上の義務等を有する場合である。会計処理上、資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用に発生

したときに負債として計上する。この場合、負債の計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上されたこの資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用の配分を行う。

これまでわが国では、電力業界で原子力発電の解体費用につき発電実績に応じて解体引当金を計上するような特定事例がみられたが、国際会計基準に見られる資産除去債務を負債計上すると同時に対応する除去費用を有形固定資産として資産計上する会計処理は行われていなかった。

企業会計基準委員会は、将来負担すべき除去債務を財務諸表に反映させることは投資情報等に役立つとして検討を重ねてきた。その結果、公開草案公表後、審議のうえ当該基準が制定されたものである（「資産除去債務に関する会計基準」1、2、3、4、7、22）。これは平成22年4月1日以後開始事業年度から適用される（ただし平成22年3月31日以前に開始する場合も認められる）。

このことからわが国の会計基準は、IFRS（IAS第16号）と基本的に同様の会計処理を求めていると理解される¹⁵⁾。

（4）わが国の税法基準との関係

わが国の法人税法では、引当金として容認されているのは、貸倒引当金（法第52条）と返品調整引当金（法第53条）の2つである。貸倒引当金は、資産の評価勘定として借方側の控除科目として表示されるため、負債として計上される引当金は、返品調整引当金のみである。

また引当金ではないが、租税特別措置法において準備金として認められているのは、海外投資等損失準備金（措法第55条）、金属鉱業等公害防止準備金（措法第55条の5）、特別災害防止準備金（措法第55条の6・7）、特定都市鉄道整備準備金（旧措法56条、平成17年改正法附則第34条②）、新幹線鉄道大規模改修準備金（措法第56条）、使用済燃料再処理準備金（措法第57条の3）、原子力発電施設解体準備金（措法第57条の4）、保険会社等の異常危険準備金（措法第57条の5）、原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金（措法第57条の6）、関西国際空港整備準備金又は中部国際空港整備準備金（措法第57条の7）、特別修繕準備金（措法第57条の8）、社会・地域貢献準備金（措法第57条の9）、炭鉱準備金又は海外炭鉱準備金（措法第58条）、農業経営基盤強化準備金（措法第61条の2）の14の規定である。

税務上、引当金は損金経理が要件となり確定申告書に明細書の添付が求められる。また準備金は、青色申告法人のみが認められ、損金経理か剰余金の処分経理のいずれかでもよく、明細書の添付が必要である。

なお、現在は法改正により廃止されたが、過年度にお

いて認められていた引当金には、退職給与引当金、製品保証引当金、賞与引当金、特別修繕引当金がある。

退職給与引当金の制度は、旧法人税法第54条で認められていたが、その後の税制改正で廃止された（平成14年7月）。したがって旧法により引き当てられた金額を法人の規模等に応じた区分により、各事業年度において一定額を取り崩して益金に算入する必要がある（同改正法附則8条2項）。

製品保証引当金、賞与引当金、特別修繕引当金は、平成10年度改正法により廃止された。

なお、製品保証引当金など税法基準では認められなくなったが、企業会計では引当金の要件を満たしている場合は、債務性が存在するとして負債に計上することが求められる。しかしこの場合税法基準では、引当金への損金繰入額は損金不算入となるため有税引当金となる。

1) 返品調整引当金

返品調整引当金を計上できる企業は、出版業その他一定の事業を営むものを対象としており、常時、その販売する棚卸資産（延払基準の適用を受ける長期割賦販売等に係る資産の販売等、又はリース譲渡をした棚卸資産を除く）の大部分について、買戻し特約を締結している場合に申告要件を条件として認められている。販売価格によりその買戻しに係る損失の見込額として損金経理した一定の金額を損金の額に算入できる制度である。

対象事業は、出版業、出版に係る取次業、医薬品・医薬部外品・農薬・化粧品・既製服・蓄音器用レコード（CD）等の製造業及び卸売業である。

返品調整引当金とは、当期の売上に起因して、翌期以降の返品に対して発生する利益減少額の見込額を引き当てることである。見積計算方法は、

$$\text{期末売掛金} \times \text{返品率} \times \text{売買利益率} \quad (\text{または期末以前} \\ 2 \text{カ月の販売高} \times \text{返品率} \times \text{売買利益率})$$

によって算定された金額（繰入限度額）が損金算入できる。

この場合の返品率は、当期及び前期の売上高に対する買戻し実績率の平均であり、売買利益率は、売上高から売上原価と販売手数料の合計を差し引いた売上利益額を売上高で割った率のことである。

わが国の注解18では例示列举されているだけで、税法基準のように明文化された基準はない。

2) 海外投資等損失準備金

この制度は、青色申告法人が定められた指定期間中の一定の要件を満たす場合において、海外における資源開発事業への投資リスクに備えるため、投資金額の一定割合について準備金の積み立てることを認め、損金算入ができる。資源開発事業法人、資源探鉱事業法人等の特定

法人の特定株式等を取得し、かつこれを取得年度末日まで有している場合は、特定株式等の取得価額に一定割合を掛けて算定される海外投資等損失準備金を積み立てることができる。

3) 特別修繕準備金

青色申告法人が、船舶、溶鉱炉、ガスホルダー、貯油槽について周期的に大規模修繕を要し、かつその周期が相当の期間にわたると認められる場合、特定の固定資産の大規模修繕に要する費用に備えるため、損金経理により特別修繕準備金として積み立てた時は、一定限度以下の金額について損金算入が認められる（また、決算確定日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によって特別修繕準備金として積み立てた時を含む。この制度は、平成10年4月1日以後開始する事業年度から適用できる。：租税特別措置法第55条）。

この場合の対象資産の船舶は、船舶安全法により定期検査を受けなければならないものであり、義務化された特別修繕である。また炉の場合も使用する煉瓦の過半を取り替えるための修繕であり、その他のものも法律等の規定によって定期的検査が義務付けられている。

この特別修繕準備金は、法人税法で認められていた特別修繕引当金の廃止に伴い、政策的な処置として特別措置法において制定されたと考えられる。

6. 財務諸表上の開示

IAS 第37号の目的として示唆されているように、財務諸表の利用者が、引当金、偶発負債及び偶発資産の内容、時期及び金額について理解できるように、十分な情報が財務諸表上、注記等に開示されることを確実にすることが求められている。

(1) 引当金の開示

過去の事象を起因として、将来の経済的便益をもつ資源流出が、必要となる可能性が高い場合、現在の債務として引当金が認識されるため、開示が必要である。IAS 第37号では、引当金を種類ごとに次の事項について開示しなければならない（para.84）。

- (a) 期首と期末における引当金の計上額
- (b) 既存の引当金の増加も含む期中の引当金増加額
- (c) 期中に使用された金額（発生した金額、また相殺された金額）
- (d) 期中に未使用で取り崩された金額
- (e) 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

なお、上記の比較情報は要求されていない。

また、さらに引当金の種類ごとに、次の事項について

開示しなければならない。

- (a) 債務の内容の簡潔な説明及びその結果として生じる経済的便益の流出が予測される時期
- (b) これらの流出の金額又は時期についての不確実性の内容。適切な情報を提供するために、企業は、将来の事象に関連する重大な仮定について開示しなければならない（para.48）。
- (c) 予想されている補填金額、予想されている補填について認識されている資産の金額

次いで経済的便益をもつ資源流出が必要となる可能性が高くはないが、必要となるかもしれない可能性のある債務がある場合、又は現在の債務がある場合は、引当金は認識されないが、この偶発負債についても開示が必要である。また、経済的便益をもつ資源流出がほとんどない債務又は現在の債務がある場合は、引当金は認識しないし、開示も必要ではない（para.86）。

(2) 偶発負債の開示

企業は、決済における経済的便益の流出の可能性がほとんどない場合を除き、決算日における偶発負債を種類ごとにその内容を簡潔に説明するための開示をしなければならない。そして、実行可能であれば、偶発負債の財務上の影響の見積額、流出の金額又は時期に関する不確実性の内容、及び補填の可能性の情報を開示しなければならない（para.86）。

さらには開示の実行が不可能であるため開示しない場合にはその趣旨を示さなければならない。

また、どの偶発負債が同一種類のものとして合算できるかを決定するには、上記の偶発負債の財務上の影響の見積額、流出の金額又は時期に関する不確実性の内容の開示要求を、単一の記述で開示できる程度に合算できるか十分に考慮する必要がある。たとえば、通常の製品保証に係る金額と訴訟によって左右される保証金額とを単一に取り扱うことができないように、不適切な合算を行ってはいけない（para.87）。

わが国では、財務諸表等規則第58条において債務の保証（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を有する偶発債務がある場合には、その種類・保証先等、その内容及び金額を注記しなければならないとしている。ただし重要性のないものは注記の省略ができる。この点に関してはIASと同様と思われるが、IAS 第37号の方が詳細な内容を求めており、開示できない場合の理由等細かなところまで開示要求が規定されている。

(3) 偶発資産の開示

偶発資産の表示・開示には、経済的便益の流入の可能

性が高い場合、決算日における偶発資産の簡潔な内容を開示しなければならない。また実行可能な場合、偶発資産の財務上の影響の見積額を開示しなければならない(para.89)。

経済的便益の流入の可能性が高いが、確実であるといえない場合は、資産として認識されないがその開示が必要である。また経済的便益の流入の可能性が高くない場合は、資産として認識されないため開示は必要とされない。

偶発資産の開示には、収益発生の可能性の兆候との誤解を避けることが求められる。また、開示することが実行不可能か、あるいは開示によって企業側の立場を著しく不利になると予測される場合には、その情報を開示しなくてもよい。その場合には、その開示しなかった旨及び理由を開示しなければならないことになる(paras.90-92)。

7. わが国の引当金、偶発負債及び偶発資産会計の対応と問題点—むすびとして—

(1) わが国の会計基準との比較検討

IAS 第37号では、包括的な基準となっているが、わが国の場合には、注解18、及び会社計算規則第6条第1項・2項1号等にみられるように、退職給付引当金、返品調整引当金の他、将来の費用又は損失の発生に備えて、当該事業年度の負担に属する金額で合理的な見積りができる費用・損失計上による引当金を負債として、その評価について規定している。

また企業会計審議会の「引当金の論点整理」では、現行のIAS 第37号はじめIAS 第37号改訂案についても細部にわたり言及している。

IAS 第37号2010年1月1日現在公表に基づく規定と、わが国の会計基準等について比較検討と相違点を次にまとめてみる。

①引当金、偶発負債及び偶発資産の定義と認識

IAS 第37号では、引当金、偶発負債及び偶発資産の定義と認識を明確にしているが、わが国の場合、引当金の定義は、特に明らかにしていないが、認識においては同様の内容のものとみられる。また、IASは、過去の事象としての現在債務を決済する経済的便益をもつ資源流出の可能性が高いものに負債性があるとしており、評価性引当金、並びに修繕引当金等を認めていない。

これらは、将来事象のものとして除外しているのに対して、わが国の注解18では、評価引当金(貸倒引当金)や非負債性引当金債務の修繕引当金も引当金として列挙している。しかも列挙しているだけで

その内容の吟味を行ってはいない。

上記のようにIAS 第37号では、現在における債務を引当金として認識しており、将来のものは認めていない。

わが国では、現在債務でないものも引当金計上の要件を満たしておれば引当金として認められている。
②推定的債務等

IASでは、債務には法的債務と推定的債務が含まれるが、わが国の場合の会計基準では推定的債務については示されていない。

IASでは、過去の事象から発生し得る債務のうち、企業の管理上可能とはいえない不確実要素の多い状況下でその存在が確認される債務、また過去の事象から発生した債務であるが、決済の必要の可能性の高くないもの、あるいはその金額が十分信頼可能な測定ができないものは偶発負債として定義されている。

わが国では、現実に発生していない債務であるが、将来において企業の負担となる可能性の高いものとして捉えられている。したがって、現在の債務性の有無の理解に相違が認められる。

また偶発資産においても、IASでは、過去の事象から発生し得る資産のうち、将来の不確実な発生の有無によってのみ、その存在が確認される資産として定義されているが、わが国では、偶発資産についての規定はない。

③引当金の測定及び測定値の見積り方法

IAS 第37号では、引当金の測定は、期末時現在における債務を決済するために必要となる支出の最善の見積りでなければならないとして、測定に関して詳細な規定を行っている(para.36)。また、この最善の見積りを行うには、企業経営者の判断や起こり得る債務に対するそれぞれ関連する確率によって加重平均を行う(para.39)。さらには見積りに際しては不確実性に対するリスク修正や貨幣価値変動に対する測定値修正のため現在価値への割引計算を行うことなどを求めている(paras.45-47)。

このようにIAS 第37号には詳細な規定があるのに対して、わが国の会計基準では、①に見られるように引当金の認識要件について規定しているが、測定については言及していない。

④修繕費・特別修繕費

IAS 第16号では、未だ行われていない有形固定資産の大規模検査に係る将来の修繕費用については引当金の認識を認めていない。これらの支出が行われた場合は、資本的支出と捉えられ当該資産の追加取

得として帳簿価額に計上される。したがって有形固定資産の減価償却の方法で費用化処理を求めている。(IAS 第16号、para.16・17)。IAS 第37号の引当金の定義は、期末日現在の負債として捉えられているため、将来において資産の売却・廃棄等が行われることが想定されるので、負債の回避を考慮したものである。

わが国の注解18では、修繕引当金・特別修繕引当金が例示列挙されており、当期の負担に属する金額を費用又は損失として計上できる。しかし、修繕引当金・特別修繕引当金に対して、損金経理による引当金計上の税法基準が廃止されたことに伴い、損金経理による実務処理が実質的にできなくなっている。

⑤不利な契約

不利な契約とは、契約により債務を履行するための不可避的な費用が、契約上、経済的便益の受取見込み額を超越している契約である (para.10)。したがって IAS 第37号では、不利な契約をしている場合、当該契約による期末時現在の債務を引当金として認識しなければならない (paras.66-69)。

わが国の注解18では、不利な契約に対する引当金の例示列挙に該当するものはなく、規定も存在しない。

しかし、実務上では引当金の認識とその計上が行われている。たとえば、企業がオペレーティング・リースで借りている機器が災害等により業務廃止を余儀なくされた場合、機器の賃貸借契約がまだ継続中であり、解約は不可能でかつ他の利用者に転貸しできない場合には、過去の債務発生事象に起因した現在債務として、法的債務を発生させている。

⑥リストラクチャリング

リストラクチャリングとは、経営者によって事業の範囲や事業の運営方法を大きく変更させるものである (para.10)。IAS 第37号では、リストラクチャリング費用の引当金は、当然過去の事象の結果としての債務を有しており、債務決済の経済的便益をもつ資源流出の可能性が高く、また債務金額が信頼性のある見積りができる条件が満たされた場合に認識されるとしている (para.14)。

わが国では、注解18の各引当金の例示列挙の中にはないが、実務上、事業再構築引当金等の引当金が該当すると思われる。このリストラクチャリングは、現実の経営改善において必要な事項である。当該引当金の計上には、法的債務のものと推定的債務のものがそれぞれ存在している。したがって、債務性の強い場合と弱い場合の処理について個々に対応しな

ければならない。

⑦環境及び除去に関する費用

IAS 第37号では、違法な環境破壊に対する罰金又は浄化費用は、過去の事象から発生した債務として引当金の認識をする。両方とも決済に対して経済的便益をもつ資源の流出をもたらす。同様に石油装置又は原子力発電所の撤収費用に対して、すでに発生した被害の修復に、企業の責任の範囲までの引当金を認識する。

このような環境破壊修復引当金として認識される債務の金額測定には、信頼性の高い最善の見積り算定が求められる (para.19・21)。

この環境破壊に伴う修復費用は、過去の事象から発生しているものであるが、わが国の注解18には列挙されておらず、実務においても考慮されていない。

しかし、2011年3月11日に起きた東日本大震災に伴う地震・津波の襲来により東京電力の福島原子力発電所が破壊され、大変な放射能被害が福島を中心として各地に大災害が起きた。この放射能被害により東京電力は莫大な損害補償金とともに原状回復に莫大な額の除染費用が見込まれている。日本国政府からの支援も期待されているが、東京電力側の想定外の地震により生じたこの災害（人災ともいわれている）による損害補償金は、確実な債務として捉えられねばならない。福島原発の環境破壊修復における引当金の認識を新たに行い、IAS 第37号基準と同様の引当金設定を規定することが求められる。

次いで、除去に関する費用に関しては、IFRS では、2003年改訂 IAS 第16号から、取得時にこの解体費用・除去費用の見積額を取得原価に算入するとともに、この費用の債務は、引当金、偶発負債及び偶発資産 (IAS 第37号) により認識及び測定が行われる (para.18)。

IAS 第37号においては、過去の事象だけでなく、将来の支出に備えた引当金は現在において認識されない (para.19)。

しかし債務をただちに生じさせない事象であっても、たとえば環境破壊など損害の発生により、企業が、新法律の制定や損害を修復するという推定的債務費用の修復責任を受諾した時点で債務発生事象の引当金を認識する (para.21)。

わが国では、前述したように有形固定資産の解体費用・除去費用及び敷地の原状回復費用に係る「資産除去債務に関する会計基準」(企業会計基準第18号)、さらには「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第21号)が制定

されている。

このわが国基準の除去債務の内容は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して、法令または契約で要求される法律上の義務等を有する場合である。解体、除去及び敷地の原状回復費用の支出額が、現在価値の債務として認識するところでIFASとわが国の基準は、ほぼ相違点が生じなくなった。

この問題点としては、取得時点における将来の解体、及び除去費用、並びに敷地の原状回復費用の当初見積額を測定することは大変難しいと言わざるを得ないことである。それゆえに測定の信頼性に問題があると言える。

⑧開示

IAS第1号「財務諸表の表示」において、引当金に係る理解のために必要な会計方針を記載することを求めている（IAS第1号、para. 117・126）¹⁰⁾。

わが国の場合も同様に、企業会計原則注解1-2、及び財務諸表等規則第8条の2第6号、同ガイドラインにおいて重要な会計方針の記載を行う必要がある。この会計方針に関しては差異は認められない。

IAS第37号では、引当金に関する開示は、種類ごとに期首・期末の引当金計上額、既存の引当金の増加額、また使用額、及び期中の未使用で振り戻した金額をそれぞれ行うことが求められている（para. 84）。それに対してわが国の場合、引当金に計上したものを同様の内容で期首・期末の残高、及び期中増加額・期中減少額の明細表をそれぞれに開示しなければならない（財規様式第11号）。

相違が見られるところは、IAS第37号では、引当金の種類ごとに債務の内容の簡潔な説明と経済的便益の資源流出の予測時期、経済的便益の資源流出金額とその予測時期が不確実でもその内容について、及び予測された補填金額と予期された補填に係る資産の金額を、それぞれ開示しなければならないところである（para.85）。この開示内容については、わが国では規定していない。

偶発負債に関する開示に関しては、IAS第37号では、期末日における偶発負債を簡潔な説明で開示しなければならない。

IAS第37号の方が、わが国の規定に較べ、経済的便益の流出金額又は時期に関する不確実な内容等詳細なものまで開示を求めており、また、開示できない場合の趣旨等、細部にわたるまで開示の要求が行われている。

また偶発資産に関しては、IAS第37号では、偶発

資産の期末日現在の内容について開示しなければならない（para.89）。また、開示可能な場合の財務上の影響の見積額や開示不可能な場合のその事実等の記述が求められる。

それに対してわが国では偶発資産の規定は存在しない。

以上、現行IAS第37号とわが国の会計基準等の差異と比較検討を行ったが、次節では、IAS第37号改訂案としての公開草案についてその内容を検討する。

(2) 今後の課題（IAS第37号改訂案）と検討

今後のIAS第37号の方向性を見てみると、2005年6月に当該第37号を改訂するために公表されたIAS第37号改訂案（このIAS第37号改訂案の改訂に関するコメント期間は、すでに2005年10月に締め切られたが、その後IASBと各国との間で現在審議継続中である）がある。この公開草案における主要な改訂案は、以下のとおりである。

- ①引当金、偶発負債、偶発資産という用語の廃止。また偶発資産を現行のIAS第38号「無形資産」で取り扱うことを予定している。
- ②待機債務の概念の導入
- ③推定的債務の定義の見直し（今までの債務の範囲を狭める）
- ④債務を決済する経済的便益をもつ資源流出が生じる可能性が高いという要件を認識から削除し、資源流出の可能性は負債の測定にあたって期待値を用いる場合考慮しなければならない。
- ⑤リストラクチャリングに関する規定の変更

以上の方向性は、①では、用語と認識要件の見直しをしている。改訂案では、引当金を「非金融負債」という用語を提案している。その認識要件は、負債の定義を満たしていること、また、この非金融負債が信頼性のある見積りができること、としており、④に見られる債務を決済するための経済的便益をもつ資源流出が生じる可能性が高いという蓋然性要件を削除している。

わが国の会計基準では、引当金の認識要件の中には、発生の可能性が高いものという蓋然性要件が規定されているが、IAS第37号改訂案のこの蓋然性要件の削除の提案に対処しなければならない。しかし、委員会においては、情報の有用性や実務上の対応の困難性の観点から反対の意見も多く出ており、IASBの今後の動向に注意しなければならない。

さらには現行IAS第37号の負債認識を上記③のとおり狭めることになり、一部の引当金が認められなくなる。特に推定的債務の定義を狭くし、現在の認識されている項目がなくなることが想定される。

一方では引当金の中に、認識要件を満たさなかった項目が、経済的便益をもつ資源流出の可能性を測定上の考慮により認識されることも想定される。

上記のまとめとして企業会計基準委員会の引当金の論点整理で示されている引当金の認識要件と偶発事象の考え方を比較表にして次に掲載する。

【引当金の認識要件と偶発事象の考え方の比較】

注解18	IAS 第37号	IAS 第37号改定案
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
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	(IAS 第37号と実質的に差はないと考えられる)
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	削除
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	信頼性のある見積りができる
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	偶発債務は引当金計上不可 発生可能性がほとんどない場合を除き、開示される (日本基準の注解18の考え方と基本的に差はないと考えられる)	偶発債務の用語を削除 上記の認識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

「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)

IAS 第37号改訂案が現行規定と同義の負債の規定を用いた場合、修繕引当金のように将来において企業が自ら回避する可能性がある項目は、負債から除かれる。したがって、これによりわが国の「将来の特定の費用又は損失」という注解18の認識要件の見直しなど検討する必要があるとしている。

次に、第4節「引当金の測定」で記述したように、わが国の引当金の測定に関して具体的な測定方法の記述はない。

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しているのに対して、IAS 第37号改訂案では、引当金すなわち非金融負債の測定は、「期末日における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」としている。したがって改訂案は、現行IAS 第37号基準の測定規定の「最善の見積り」(para.36)という用語を削除している。

また、わが国の会計基準では、引当金の現在価値への

割引に関する包括規定は存在しないが、退職給付引当金や資産除去債務引当金の個別引当金における負債を現在価値で割り引く規定になっている。したがってこの引当金測定における現在価値への割引に関する処置について検討することになっている。

次いで現行IAS 第37号の測定値の見積り方式には、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、債務は、すべて起こり得るそれぞれのキャッシュ・フローの確率で加重平均した金額で見積られる、期待値方式をとっている (para.39)。

また、同時にIAS 第37号は、単一の債務が測定される場合は、見積られた個々の結果のうち、最も起こりそうなものが負債に対する最善の見積りとなる。したがって最も発生する可能生の高い単一の金額による方法である、最頻値方式も認めている。

しかし、IAS 第37号改訂案では、後者の最頻値方式を削除しており、前者の期待値方式のみ認めることを提案している。この場合もわが国では、情報の有用性、測定の信頼性、あるいは実行可能性などの観点から懸念する意見もあり、今後、この両測定方式についても検討が求められる¹⁷⁾。

開示に関しては、IAS 第37号改訂案は、認識した非金融負債について現行基準と同様、種類ごとに期末の計上価額及びその債務の性質の開示が求められるが、不確実性に関する非金融負債についても以下の具体的な開示が求められる¹⁸⁾。

(1) 期首及び期末の計上金額の調整

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

なお、信頼可能な測定ができないため認識されていない非金融負債は、その旨を以下の項目について開示が求められている。

(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な内容

(4) 補填を受ける権利の存在

IAS 第37号改訂案では、現行基準において偶発負債とされてきた大部分の項目が、今後負債とみなされること

により、偶発負債の定義とその取扱いについて削除されている。

また、開示が他者との係争において企業が立場上著しく不利になることが予想できる場合、その情報を開示する必要はないが、係争内容等の情報が開示されなかったその旨と理由をともに開示しなければならないと提案している。

さらに IASB は、再審議を行い、リストラクチャリング活動の詳細を開示することや、企業は負債を負っていないと判断したが、その判断に誤りがあるかもしれない不確実な状況、たとえば裁判、仲裁、行政手続き等の継続・未決状態に関する情報を追加して開示することを暫定的に合意している。

わが国では、企業会計原則注解 1-2 において、引当金の計上規準を重要な会計方針として注記することが規定されている。また財務諸表等規則第 8 条の 2 第 6 号(引当金の計上基準)では、同様に引当金の計上基準を重要な会計方針として注記することや¹⁹⁾、第 121 条五(引当金の明細表)²⁰⁾では、引当金の期首残高、当期増減額、及び期末残高等の明細表を注記として作成しなければならない。

このようにわが国会計基準の場合、基本的な考え方が規定されており、具体的内容には及んでいない。しかし、IAS 第 37 号改訂案では、上記に見られるように、現行の第 37 号基準よりもさらに多くの開示が要求されており、今後、わが国においてもその対応が望まれる。

以上、わが国の会計基準は、IAS との調和 (harmonization) の方向で検討されてきたが、現在は、IAS を含む IFRS に収斂 (convergence) され、さらには、周知のとおり 2012 年 9 月までにアドプションに向けて進まなければならない状況下である。すなわち、2009 年 6 月に金融庁企業会計審議会より公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」は、その途中経過を報告しているものであり、今後、2012 年以降において IFRS を採用するかどうか、決定しなければならない。採用の決定をしたならば、2015 年もしくは 2016 年に IFRS が適用されることになるが、現在慎重にこれらが検討されているところである。

以上のとおり、わが国では、IAS を含む IFRS を選択適用するか、強制適用するか等、難しい選択が迫られている。したがってその意味で本稿における会計基準への考察も一つの足がかりであると思料する。今後ともわが国において、上記に示した相違点に係る実務の実態及び現状の問題点を探り、企業はもとより会計情報の利用者により有用な情報を提供するために考察と議論を重ねていかなければならない。

〔注〕

- 1) International Accounting Standards Board, *2010 International Financial Reporting Standards PART A (IFRS)*, 2010 年 1 月 1 日。
International Accounting Standards Board, *2010 International Financial Reporting Standards PART B (IFRS)*, 2010 年 1 月 1 日。
IASB 財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『2010 国際財務報告基準』、中央経済社、(2010 年 11 月 20 日)。
新日本有限責任監査法人、河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン (2010 年 2 月)。
International Accounting Standards Board, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*
現在、国際会計に関する基準は、周知のとおり国際会計基準 (International Accounting Standards, 「IAS」) と、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 「IFRS」) の 2 つの基準によって構成されている。また、IFRS だけでは解釈が不明瞭であるため、国際財務報告解釈指針 (書) (International Financial Reporting Standard Interpretations Committee ((以下「IFRIC」という) (解釈指針))、そして IFRIC の前身である解釈指針 (書) (Standing Interpretations Committee (「SIC」) が公表され、実務上の解釈の論点整理を目的とし、会計基準を補う役割がもたされている。したがって IFRSs の名称の下に IAS と IFRS の両基準、並びに解釈指針としての IFRIC・SIC がおかれている。
本稿においては、一般に公表されている国際会計基準は、『IFRS』(『財務報告会計基準』) と『IAS』(『国際会計基準』) を一つにまとめられて『IFRSS』として公表されているが、そのまま IFRS として記述する。
また上記の文献の他、下記の文献においても「引当金、偶発負債及び偶発資産に関する国際会計基準」に関して参照している。
新日本有限責任監査法人 (日本語版監修) 『IFRS 国際会計の実務 International GAAP (中巻)』「第 22 章 引当金、偶発負債及び偶発資産」pp. 581-692、雄松堂書店、(2010 年 9 月 17 日)。
新日本有限責任監査法人、河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』「第 19 章 引当金、偶発債務及び偶発資産」pp. 676-703、レクシスネクシス・ジャパン (2010 年 2 月)。
監修者古賀智敏、鈴木一水・國部克彦・安井一浩・有限会社あずさ監査法人編著『IFRS 国際会計基準と日本の会計実務 [三訂補正版]』「第 15 章 引当金、偶発債務及び偶発資産」pp. 315-354、同文館、(2011 年 8 月)。
- 2) これまで IASC により 41 基準の IAS を公表・統廃合してまとめられてきたが、2003 年 12 月 IASB は、EU はじめ各国の要望を取り入れ、公表された IAS を引き続き効力を有すると決議した。各基準を新たに再編・改訂し、現在 29 基準の IAS (国際会計基準) と、新たに 9 基準の IFRS (国際財務報告基準) を制定し、公表している。
- 3) International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standards 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"*
- 4) わが国では、注解 18 の他に、1963 年 11 月大蔵省令第 59 号、最終改正 2006 年 12 月、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下、「財務諸表等規則」という) 第 20 条・47

条・52条及びガイドラインでは引当金について以下のように規定している。

貸倒引当金は、流動資産に属する売上債権資産科目に対する控除科目として計上する（一括掲記方式、直接控除方式等）。

また固定負債における引当金では、1年以内にその一部の金額の使用が見込まれるものであっても、1年以内の使用額を正確に算定できないものについては、その全額を固定負債として記載するものとする。ただし、確実に1年以内に使用されることが見込まれる場合は、流動資産の引当金として記載する。

- 5) 武田隆二著『会計学一般教程』（第6版）、PP. 239-252、中央経済社（2004年3月）。

貸倒引当金は、評価性引当金として資産である受取手形、売掛金等から控除する形で表示されるため、負債項目から外されることになる。

菊谷正人著『ゼミナール財務諸表論』pp. 176-178、中央経済社（1992年9月）。

- 6) 武田隆二著『前掲書』p. 248。

- 7) 旧商法上の引当金の規定の内容について見てみる。「特定の支出又は損失に備えるための引当金は、その営業年度の費用又は損失とすることができる」（商法287条ノ2、商法施行規則43条）としていた。商法規定においては、引当金の特性が、特定の費用ではなく、特定の支出と規定し、また、引当金の注解18のような計上の条件が規定されていない。この点に関して武田隆二教授は、商法施行規則における「特定の支出又は損失」とは、特定の費用支出となる「現金の支出」、又は、「特定の損失を導く現金以外の資産の減少又は減失」を意味しているとされる。具体的な現金の減少又は現金以外の資産の減少ないし減失（具体的な計算量）を指示する表現となっているが、企業会計原則では、収益から控除されるべき費用・損失（抽象的計算量）を指示する表現となっている、とされる。この表現の違いは、企業会計原則の指向が、期間損益計算の体系であるのに対して、商法の計算規定の指向が、決算日の財産有高の評価規定を中心とした体系との差異を表していると捉えられている（武田隆二著『会計学一般教程』（第6版）、PP. 239-252、中央経済社（2004年3月））。

また、注解18のように引当金の条件規定がないことに対しては、技術的な色彩の強い引当金の要件については、「公正な会計慣行」、すなわち、企業会計原則の注解18に委ねている。

さらに商法規定によれば、特別な支出をもたらす準備金の引当も想定されていた（たとえば海外投資損失準備金、電子計算機買戻し損失準備金、プログラム準備金、あるいは特別法で負債に計上することが強制される濁水準備引当金、責任準備金、またその他に特別償却準備金等がある）。

- 8) 企業会計審議会「負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針」（1982年4月20日）、同審議会「引当金の部に存置しないことを可とする企業会計審議会意見の理由について」（1982年2月3日）。
- 9) 当委員会は、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の進展に伴い、新たな基準が適用になる際に日本における国際的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している。
- 10) 武田安弘著『基礎会計学』pp. 194-201、税務経理協会（1994年2月）。

債務は法律用語、負債は会計用語としての認識があるが、わが国ではContingent Liabilitiesを偶発債務と訳している論者も多い。本稿では、Contingent Liabilitiesを偶発負債、Obligationを債務と訳しているが、偶発負債と偶発債務を同義として捉えている。

- 11) IAS 第37号では、債務の決済に必要となる金額に影響を与える将来の事象は、それらが起こるであろうという十分な客観的証拠がある場合には、引当金の金額に反映しなければならないとしている（para.48）。
- 12) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards 19 "Employee Benefits"* para.17・20
- 13) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards 26 "Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans"* para.17・26
- 14) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards 18 "Revenue"* para.9・10
- 15) International Accounting Standards Board [2010] *International Accounting Standards 16 "Property, Plant and Equipment"*
- 16) International Accounting Standards Board, *International Accounting Standards 1 "Presentation of Financial Statement"* para.117・126
- 17) わが国の資産除去債務会計基準では、当該資産除去債務の現在価値による見積額額は、期待値方式の他に最頻値方式のいずれを使用してもよい（第6項）。
- 18) 企業会計基準委員会「引当金に関する論点の整理」を参照
- 19) 同規則ガイドラインでは、引当金の計上基準については、各引当金の計上理由、計算の基礎その他の設定の根拠を記載するものとする、と規定されている。また、同規則第54条の3第1項の特別法上の準備金等についてもこれに準じて記載するものとされている。
- 20) 同規則ガイドラインでは、規則様式第12号の引当金明細表における同一の引当金の当期増加額と当期減少額は相殺せずにそれぞれ記載するものとされている。

参考文献

- International Accounting Standards Board, 2010 *International Financial Reporting standards (IFRS) PART A・PART B*, 2010年1月1日。
- IASC 財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『2010国際財務報告基準』、中央経済社、(2010年11月)。
- 新日本有限責任監査法人（日本語版監修）『IFRS 国際会計の実務 International GAAP（中巻）』「第22章 引当金、偶発負債及び偶発資産」、雄松堂書店、(2010年9月)。
- 新日本有限責任監査法人、河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン（2010年2月）。
- 監修者古賀智敏、鈴木一水・國部克彦・安井一浩・有限会社あずさ監査法人編著者『国際会計基準と日本の会計実務 [三訂補正版]』、同文館、(2011年8月)。
- International Accounting Standards Committee [1998], *International Accounting Standards 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"*
- International Accounting Standards Committee, *Comparability of Financial Statements (Revised International Accounting Standards 1993)*
- 日本公認会計士協会・国際会計基準委員会（訳）『国際会計基準財務諸表の比較可能性 改訂国際基準（1993年）』。
- 菊谷正人編著『IFRS IAS（国際財務報告基準・国際会計基準）徹底解説』税務経理協会、2009年11月。
- International Accounting Standards Board [june 2005] Exposure Draft Proposed Amendments to IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- 企業会計基準審議会「引当金に関する論点の整理」2009年9月8日。

- Ernst & Yung, *International Accounting Standards* 1999
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standards 8 "Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors"* (IAS8 (2003年改訂))
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standards 16 "Property, Plant and Equipment"* (IAS16 (2003年改訂))
- International Accounting Standards Committee [1993] *International Accounting Standard 16 (revised 1993) "Property, Plant and Equipment"* (IAS16 (1993年改訂))
- Barry j. Epstein & Abbas ali Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards 2002* WILEY
- 桜井久勝編著『テキスト国際会計基準』第5版、白桃書房(2010年12月)。
- 太陽 ASG 有限責任監査法人編著『実務に役立つ IFRS 主要基準ガイド』税務研究会出版局(2011年3月)。
- 平松一夫監修、日本会計士協会兵庫会、谷保廣編著『IFRS (国際財務報告基準) と引当金会計』清文社(2009年4月)。
- 稲垣富士男編著、『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』(三訂版) 同文館(1996年)。
- 朝日監査法人編『国際会計基準ガイドブック』中央経済社(1994年)。
- 日本公認会計士協会東京会編者『国際会計基準・国際監査基準入門』新日本法規出版(1994年)。
- 黒川保美編著『総解説・国際会計基準』日本経済新聞社(1994年)。
- 中央監査法人編『国際会計基準実務ハンドブック』中央経済社(1999年)。
- 中央経済社編『IFRS 37基準のポイント解説』中央経済社(2010年)。
- 菊谷正人・石山宏著『新会計基準の読み方 第4版』税務経理協会(2008年)。
- 青木茂男監修『国際会計実務ハンドブック』中央経済社(1987年)。
- 税務経理協会『税経通信 最新 IFRS 完全詳解 国際財務報告基準特集』(2009,8臨時増刊) 税務経理協会(2009年)。
- 中央経済社『企業会計2002年1月号』「日本の企業会計制度とIFRS (国際財務報告基準)」pp. 18-107。
- 中央経済社編『企業会計小六法』中央経済社(2010年)。
- 武田隆二著『会計学一般教程』(第6版)、PP. 239-252、中央経済社(2004年3月)。
- 菊谷正人著『ゼミナール財務諸表論』pp. 176-178、中央経済社(1992年9月)。
- 嵩村剛雄著『体系会計諸則精説』中央経済社(1985年2月)。
- 武田安弘著『基礎会計学』pp. 194-201、税務経理協会(1994年2月)。
- 井上良二著『新版財務会計論』pp. 166-187、税務経理協会(2008年11月)。
- 松本善夫編著『平成23年版図解法人税法』pp. 381-412、大蔵財務協会(2011年11月)。
- 税務経理協会『税経通信臨時増刊 法人税別表作成例111』(2010年)。