

我が国の引当金に関する研究資料

平成25年6月24日  
日本公認会計士協会

<目次>

1. はじめに.....	1
(1) 検討の経緯.....	1
(2) 本研究資料で対象とした引当金.....	2
2. 具体的事例の考察.....	3
(1) 従業員・役員への給付（従業員への退職給付引当金を除く。）.....	3
【ケース1：賞与引当金】.....	3
【ケース2：役員賞与引当金】.....	4
【ケース3：役員退職慰労引当金】.....	6
(2) 収益認識に関連する引当金.....	7
【ケース4：製品保証引当金】.....	7
【ケース5：返品調整引当金】.....	8
【ケース6：売上値引引当金・売上割戻引当金】.....	9
【ケース7：ポイント引当金】.....	9
(3) 不利な契約に関連する引当金.....	10
【ケース8：工事損失・受注損失引当金】.....	10
【ケース9：買付契約に関連する引当金】.....	11
【ケース10：転貸損失引当金】.....	12
(4) 訴訟・法令違反等に関連する引当金.....	13
【ケース11：訴訟損失引当金】.....	13
【ケース12：独占禁止法等の違反に関連する引当金】.....	14
【ケース13：リコール損失引当金】.....	15
(5) 債務保証に関連する引当金.....	16
【ケース14：債務保証損失引当金】.....	16
(6) 将来の費用又は損失に関連する引当金.....	17
【ケース15：修繕・特別修繕引当金】.....	17
【ケース16：将来の営業損失】.....	17
(7) 環境対策及びリサイクルに関連する引当金.....	18
【ケース17：環境対策引当金、環境安全対策引当金】.....	18
【ケース18：リサイクル費用引当金・再資源化費用等引当金】.....	20
(8) リストラクチャリングに関連する引当金.....	21

【ケース19：事業構造改善引当金、事業撤退損失引当金、事業整理損失引当金等】	21
【ケース20：本社移転損失引当金、移転費用引当金、店舗閉鎖損失引当金等】	22
【ケース21：リストラクチャリングに伴う割増退職金等】	24
(9) 業界特有の引当金	26
【ケース22：利息返還損失引当金】	26
(10) 負債の認識の中止に関連する引当金	27
【ケース23：睡眠預金に対する引当金】	27
【ケース24：商品券・旅行券等に対する引当金】	28
(11) その他	29
【ケース25：株主優待引当金】	29
【ケース26：災害損失引当金】	30
3. 引当金の開示	32
(1) 我が国の現状	32
(2) 引当金の開示に関する考察	40
付録：我が国の会計基準とIAS37の比較	42
1. 引当金の定義	42
2. 引当金の認識	42
3. 引当金の測定	45
4. 引当金の表示	45

## 1. はじめに

### (1) 検討の経緯

我が国では、引当金について、企業会計原則注解【注18】<sup>1</sup>（以下「注解18」という。）にその計上基準<sup>2</sup>が示されており、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）及び当協会から、個別の会計事象等について、会計基準や監査上の取扱い等が公表されているが<sup>3</sup>、引当金に関する包括的な会計基準は設定されていない。

このような状況下、我が国の引当金の実務においては、経済環境の変化や企業の事業内容の多様化・複雑化などを背景として、認識又は測定に係る判断が容易ではない場合があるとの指摘が従来から見られ、監査実務においても論点となることが多い。

このため、当協会は、平成22年10月に会計制度委員会に引当金専門委員会<sup>4</sup>を設置し、有価証券報告書の財務諸表の重要な会計方針に記載されている「重要な引当金の計上基準」の開示状況の調査や主要な業種別委員会関係者からのヒアリング等により、主として、次の検討を行った。

- ・ 我が国企業における「引当金の計上基準」の開示状況等による引当金に関する個別論点の洗い出し
- ・ 具体的な会計処理（主に注解18に基づく）及び開示についての考察

引当金の計上基準に係る多様な実務慣行から、必ずしも一つの見解や結論を見出すことは困難であったが、これまでの検討経過を研究資料<sup>5</sup>として公表することは意義のあることと考え、ここに、会員が引当金の計上基準を検討する上での一助となるような資料を提供することとした。したがって、本研究資料では、具体的事例における会計処理の考え方を示しているが、あくまでも現時点での考え方の一つを示しているものであり、実務上の指針として位置付けられるものではなく、実務を拘束するものでもない。また、国際財務報告基準（以下「IFRSs」という。）に照らした考察を参考として行っているが、

<sup>1</sup> 注解18では、「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。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、貸倒引当金等がこれに該当する。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。」とされている。

<sup>2</sup> 本研究資料は、引当金をどのような取引又は事象が発生したときに、どのようなタイミングで認識するか（認識）金額をどのように決定するか（測定）という論点に分けて検討を行っているが、我が国の実務慣行等を踏まえ、便宜上、認識及び測定を併せて計上と呼ぶこととし、注解18を計上基準として取り扱っている。

<sup>3</sup> ・ 「退職給付に係る会計基準」（平成10年6月16日）（企業会計審議会）、企業会計基準第26号「退職給付会計に関する会計基準」（平成24年5月17日最終改正）等  
・ 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」（平成17年11月29日）  
・ 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年3月31日）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」（平成23年3月25日最終改正）  
・ 監査・保証実務委員会実務指針第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」（平成23年3月29日最終改正）  
・ 監査・保証実務委員会実務指針第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」（平成23年3月29日最終改正）

<sup>4</sup> 平成22年9月2日「引当金の計上基準について調査研究されたい。」との諮問事項が発出された。

<sup>5</sup> 「日本公認会計士協会が公表する委員会報告等の公表物の体系及び名称について」（平成22年8月11日）

同様に我が国の引当金に関する考察を深める目的で行ったものであり、あくまでも現時点における考え方の一つを示したものに過ぎず、IFRSsの解釈を示すものでもない。

なお、我が国の会計基準設定主体であるASBJは、平成21年9月8日に、「引当金に関する論点の整理」を公表している。公表の背景として、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こと、及び平成19年8月の国際会計基準審議会との「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ることが示されているが、現在、引当金に関する検討は進んでいない。本研究資料は、この会計基準の開発にも資すると考えられる。本研究資料に記載しているように、現在、相当程度幅のある実務が行われていることも踏まえ、将来的に引当金の会計基準の整備が進められることを期待する。

## (2) 本研究資料で対象とした引当金

本研究資料では、我が国の実務において計上されている引当金、すなわち、注解18で例示列挙された引当金、及び我が国企業の有価証券報告書の事例分析において検出された主な引当金のうち、貸倒引当金及び投資損失引当金などの評価性引当金を除く負債性引当金(将来の支出に備えて計上する引当金)を対象とした。なお、退職給付引当金(一部、リストラクチャリングに関連するものを除く。)及び資産除去債務については本研究資料の対象としていない。

## 2. 具体的事例の考察

### (1) 従業員・役員への給付（従業員への退職給付引当金を除く。）

#### 【ケース1：賞与引当金】

##### (a) 具体的事例

我が国では、多くの企業において、労働協約、就業規則、給与規程等に基づいて、賞与の支給見込額のうち支給対象期間に対応して当期の負担に属する金額が賞与引当金として計上されている。

しかし、以下のような事例については、賞与引当金の計上の有無、又は計上方法に差異が生じている可能性があるといわれる。

支給対象期間中に在籍していたとしても、支給日現在での在籍が賞与支給の条件となる例

労働協約等に支給時期や支給額の算定式の定めのない賞与（いわゆる決算賞与）を期末日後に支給する例

期末日をまたぐ一定期間の成果（例えば、対象期間中の売上累積額に応じて支給額の算定式が異なる。）に基づいて支給額が算定される賞与のうち、期末日現在では成果が達成されていないが、対象期間満了時には成果の達成が見込まれる例

##### （検討のポイント）

- ・ 期末日後の支給日に在籍することが賞与支給の条件となっている場合には、期末日時点で引当金の認識が必要となるか。
- ・ いわゆる決算賞与を支給する場合には、期末日時点で引当金の認識が必要となるか。
- ・ 期末日をまたぐ一定期間の成果に基づいて支給額が算定される賞与のうち、期末日現在では成果が達成されていないが、対象期間満了時には成果の達成が見込まれる場合には、期末日現在の賞与引当金はどのように測定すべきか。

##### (b) 会計処理の考え方

支給日に在籍することが賞与支給の条件となっている場合、将来の賞与支給の全部又は一部が当期末までの従業員による勤務に起因しているか否か、賞与支給の可能性等を検討して引当金を認識することになると考えられる。

いわゆる決算賞与については、支給理由、支給額の算定方法、支給時期などを総合的に勘案する必要があるが、例えば、当該賞与の支給が当期における一定の業績達成を根拠とし、当期における従業員による勤務に起因している場合には引当金を認識することになると考えられる。

期末日をまたぐ一定期間の成果に基づいて支給額が算定される賞与については、例えば、対象期間中の売上累積額のように成果が累積的に測定され、当期末までの従業員による勤務が対象期間満了時の成果の一部を構成する場合には、期末日までの実績を踏まえた成果の達成可能性を合理的に見積もった上で、支給対象期間に対

応して当期の負担に属する金額を引当金として計上することになると考えられる。

(参考) 国際会計基準(以下「IAS」という。)第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS37」という。)<sup>6</sup>に照らして

IAS37では、従業員給付に関連する引当金についてはIAS第19号「従業員給付」(以下「IAS19」という。)<sup>7</sup>を適用するとされている( IAS37.5(d)<sup>8</sup> )。IAS19では、賞与の認識について、法的債務又は推定的債務の存在を求めており、企業が支払を行う以外に現実的な選択肢を有しない場合にのみ、現在の債務(法的又は推定的)が存在するとされている( IAS19.19 )。我が国における賞与は、多くの場合、労働協約、就業規則、給与規程等に基づいており、企業が一方的に従業員に不利益な変更を行うことは認められないため、一般的には、現在の債務が存在することが多いといわれる。支給日に在籍することを支給要件とする賞与制度においても同様であるが、賞与引当金の測定に当たっては支給日までの従業員の退職の可能性を反映させることとなる( IAS19.21 )。

いわゆる決算賞与については、その支給と当期における従業員による勤務との関連性に加えて、一定の業績を達成した場合に決算賞与を支払う慣行があるか否かなどを検討することとなる。なお、IAS19では、賞与の認識に当たり信頼性ある見積りが可能な場合とは、(a)当該制度の正式な規約に給付額を決定する算式が含まれている場合、(b)支払うべき金額を、財務諸表の発行が承認される前に企業が決定する場合、又は(c)過去の慣行が企業の推定的債務の金額の明確な証拠を示している場合とされており( IAS19.22 )、決算賞与については、その認識に当たり上記(b)又は(c)のいずれかを満たしているか否かを検討することとなる。

IAS19では、賞与の支払の予想コストを認識するとされている( IAS19.19 )。このため、期末日をまたぐ一定期間の成果に基づいて支給額が算定される賞与については、例えば、給付額を決定する算式が労働協約等に定められているケースでは、引当金を認識することになると考えられる。

## 【ケース2：役員賞与引当金】

### (a) 具体的事例

我が国では、多くの企業において、役員賞与の支給見込額のうち当期に負担すべき金額が役員賞与引当金として計上されている。役員賞与の支給には、会社法上、定款に定めがないときは株主総会決議(委員会設置会社においては執行役等について報酬委員会の決定)が求められる(会社法第361条、第379条、第387条、第404条第3項及び第409条)。実務上、役員賞与の支給額について、業績連動型役員報酬に含める等の方法により期末日前(前期以前の株主総会等)に株主総会で決議をし

<sup>6</sup> 本研究資料に記載のIFRSsの翻訳は、「国際財務報告基準(IFRS®)2012」(编者:IFRS財団、監訳者:企業会計基準委員会、公益財団法人 財務会計基準機構)に掲載されている翻訳である。

<sup>7</sup> 本研究資料はIAS19(2011年)に基づいて作成している。

<sup>8</sup> 関連するIFRSsを参照する場合、次のように記載することとする。

ている事例、 期末日後に株主総会で役員賞与の支給額を決議する事例などが見られる<sup>9</sup>。

(検討のポイント)

- ・ 期末日後に役員賞与の支給額を株主総会で決議する場合に、期末日現在で引当金の認識が必要となるか。

(b) 会計処理の考え方

業績連動型役員報酬に含める等の方法により期末日前に役員賞与の支給額を株主総会で決議している場合には、役員賞与の支給が当期の役員としての職務に起因しており、その支給が確実であり、その金額を合理的に見積もることができるため、未払役員報酬等の科目で認識されていることが多いと考えられる。

一方、期末日後に株主総会で役員賞与の支給額を決議する場合には、役員賞与引当金の認識の要否を検討することが必要となる。これについて、企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」(以下「役員賞与会計基準」という。)においては、当期の職務に係る役員賞与を期末日後に開催される株主総会の決議事項とする場合であっても、当該決議事項とする額又はその見込額(当期の職務に係る額に限るものとする。)を、原則として、引当金に計上するとされている(役員賞与会計基準第13項)。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、従業員給付に関連する引当金についてはIAS19を適用するとされており( IAS37.5(d) )、IAS19の基準の目的上、従業員には取締役も含まれるとされている( IAS19.7 )。IAS19では、企業が支払を行う以外に現実的な選択肢を有しない場合にのみ、現在の債務が存在するとされている( IAS19.19 )。

業績連動型役員報酬に含める等の方法により期末日前に役員賞与の支給額を株主総会で決議している場合には、企業は法的債務を負っていることが多いと考えられる。これに対して、期末日後に役員賞与の支給額を株主総会で決議する場合には、一般的に、期末日時点において企業は法的債務を負っていないと想定される。一方で、株主総会において役員賞与支給の議案が否決される可能性が残されているとしても、過去から役員賞与の支給慣行があり、過去の株主総会において役員賞与支給の議案が否決又は減額された実績がほとんどない場合には、推定的債務があるか否かを検討することとなると考えられる。

---

例) IAS第37号第5項(d)を参照する場合は、( IAS37.5(d) )と記載する。

<sup>9</sup> 役員賞与の具体的な算定方法において、一定期間の成果に基づいて支給額が算定される場合には、将来における成果の達成可能性に係る不確実性の程度によっては、役員賞与引当金の認識の判断や合理的な見積りが困難な場合がある。

### 【ケース3：役員退職慰労引当金】

#### (a) 具体的事例

我が国では、多くの企業において、役員退職慰労金の支給に関する内規に基づく期末要支給額が役員退職慰労引当金として計上されているが、役員退職慰労金の支給に当たっては、内規が存在するか否かに関わらず、会社法上、定款に定めがないときは株主総会決議（委員会設置会社においては執行役等について報酬委員会の決定）が求められる（会社法第361条、第379条、第387条、第404条第3項及び第409条）。また、役員退職慰労金支給に際しては、功労加算金が加算される事例もある。

#### (検討のポイント)

- ・ 期末日後に役員退職慰労金の支給額を株主総会で決議する場合には、期末日現在で引当金の認識が必要となるか。
- ・ 在任期間や担当職務等に基づく通常の支給算定額に加えて、功労加算金も役員退職慰労引当金（測定額）に含めることになるか。

#### (b) 会計処理の考え方

将来の役員退職慰労金の支給の全部又は一部が当期末までの役員による職務に起因しており、役員退職慰労金支給の可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、役員退職慰労引当金を認識することになると考えられる。

監査・保証実務委員会実務指針第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」（以下「監保実第42号」という。）においても、会計上は、注解18に示されるいわゆる負債性引当金の性格を有するものとした上で、以下の留意事項を満たす場合には、各事業年度の負担相当額を役員退職慰労引当金に繰り入れなければならないことに監査上留意することとされている。

3. 引当金に関する事項 (1) 役員退職慰労引当金 役員退職慰労引当金の計上  
(ア) 役員退職慰労金の支給に関する内規に基づき（在任期間・担当職務等を勘案して）支給見込額が合理的に算出されること  
(イ) 当該内規に基づく支給実績があり、このような状況が将来にわたって存続すること（設立間もない会社等のように支給実績がない場合においては、内規に基づいた支給額を支払うことが合理的に予測される場合を含む。）

これに対して、功労加算金については、一般的に、随時的な報奨としての性格をもつことから、役員退職慰労引当金（測定額）には含まれないことが多いと想定される。

（参考）IAS37に照らして

IAS37では、従業員給付に関連する引当金についてはIAS19を適用するとされており



( IAS37.5(d) )、IAS19の基準の目的上、従業員には取締役も含まれるとされている ( IAS19.7 )。IAS19では、企業が支払を行う以外に現実的な選択肢を有しない場合にのみ、現在の債務が存在するとされている ( IAS19.19 )。

このため、期末日後に役員退職慰労金の支給額を株主総会で決議する場合には、一般的には、期末日時点において企業は法的債務を負っていないと想定される。一方で、株主総会において役員退職慰労金支給の議案が否決される可能性が残されているとしても、過去から役員退職慰労金の支給慣行があり、過去の株主総会において役員退職慰労金支給の議案が否決又は減額された実績がほとんどない場合には、推定的債務があるか否かを検討することとなると考えられる。

## (2) 収益認識に関連する引当金

### 【ケース4：製品保証引当金】

#### (a) 具体的事例

製造業や小売業等において、販売した製商品に瑕疵が生じた際に、顧客との間で販売後の一定期間、製商品の修理又は交換に無償で応じるといった無償保証契約を締結している場合、当該契約の履行に要する支出に備え、製商品の販売時に製品保証引当金等の科目で引当金が計上されている事例が見られる。また、製商品の販売後、無償保証期間を過ぎた製商品等について、顧客との間で別途有償の保証契約を締結している場合にも、当該契約の履行に要する支出に備えて、製商品の販売時に製品保証引当金等の科目に含めて引当金を計上している事例が見られる。

#### (検討のポイント)

- ・ 製商品の修理又は交換による費用の発生見込額を合理的に見積もることができる場合は、製商品の販売時に製品保証引当金等を認識することが必要か。
- ・ 契約内容が無償保証契約か有償保証契約かによって、製品保証引当金等の認識の要否と認識時期に影響は生じるか。

#### (b) 会計処理の考え方

過去に販売した製商品に瑕疵が生じた際に、販売後の一定期間、製商品の修理又は交換に無償で応じる契約に基づいて負担する費用は、その発生が当期以前の事象に起因すると考えられるため、過去の経験等から費用の発生見込額を合理的に見積もることができる場合には、製商品の販売時に引当金を認識することになると考えられる。

一方、有償での保証契約に基づく製商品の修理又は交換によって生じる費用は、製商品の販売時には発生していないと考えられるため引当金を認識することにはならず、その発生時、すなわち、有償での保証期間に応じて認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

過去に販売した製商品に瑕疵が生じた際に、販売後の一定期間、製商品の修理又は交換に無償で応じる契約に基づいて負担する費用は、企業の過去の事象の結果として生じており、契約に基づく法的債務を有しているため、一般的には、製商品販売時に引当金を認識することが想定される。

一方、有償での保証契約に基づく製商品の修理又は交換によって生じる費用については、上記の「(b) 会計処理の考え方」と特段異なる点はないと考えられる。

## 【ケース5：返品調整引当金】

### (a) 具体的事例

法人税法において返品調整引当金の計上が認められている 出版業、出版に係る取次業、医薬品（医薬部外品を含む）農薬、化粧品、既製服、蓄音器用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業、及び上記の物品の卸売業（法人税法施行令第99条）に加え、顧客との取引条件として販売価格での無条件の返品を容認している業種では、返品調整引当金が計上されている。

### (検討のポイント)

- ・ 将来の返品が予想される場合であって、その額を合理的に見積もることができる場合は、販売時点で収益を認識し、将来の返品に対する返品調整引当金を認識することが適切か。

### (b) 会計処理の考え方

一般的には、将来返品が予想される場合であって、過去からの商慣習や口頭等による事実上の合意等に基づき将来の返品の額を合理的に見積もることができる場合は、販売時点で収益を認識し、返品調整引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、IAS第18号「収益」（以下「IAS18」という。）では、所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合には、返品に係るリスクを信頼性をもって見積もった金額で負債として認識することを条件に、販売時点で収益を認識するとされている（IAS18.14、16及び17）。

したがって、過去の実績等を勘案して将来の返品を合理的に見積もることができる場合は、販売当初時点で将来の返品の額を控除した金額で収益を認識するとともに、返品に係る負債を認識することになる。

## 【ケース6：売上値引引当金・売上割戻引当金】

### (a) 具体的事例

小売業や製造業等において、製商品の引渡し後に発生が見込まれる販売先に対する売上値引等に備えるため、売上値引引当金を計上する事例が見られる。また、製造業や卸売業において、一定額又は一定数量の売上を達成した販売先に対し売上割戻が行われており、その割戻見込額を売上割戻引当金として計上する事例が見られる。

### (検討のポイント)

- ・ 製商品の引渡し後に販売先に対する売上値引や売上割戻が予想される場合で、将来の売上値引額や売上割戻額を合理的に見積もることができるときには、売上値引引当金や売上割戻引当金を認識すべきか。

### (b) 会計処理の考え方

一般的には、例え書面による契約がない場合でも、過去からの商慣習等による事実上の合意等に基づき、販売先に対する将来の売上値引額や売上割戻額を考慮した後の売上金額を合理的に見積もることができるときには、収益を認識することになると考えられる。この際に、販売先に対する将来の売上値引額や売上割戻額の見積額として計上される売上値引引当金や売上割戻引当金については、対価である売掛金等の売上債権から控除して表示されることが一般的であるが、売買契約上の金額をもって売掛金等の売上債権を表示し、売上値引引当金や売上割戻引当金については負債性引当金として表示されている場合もある。

### (参考) IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、IAS18では、収益の額を信頼性をもって測定できることを物品の販売に係る収益認識の条件の一つとして求めていることから（IAS18.14）売上値引額や売上割戻額を合理的に考慮した後の売上金額を信頼性をもって測定できる場合には、その時点で合理的に見積もった販売先に対する将来の売上値引額や売上割戻額を考慮した後の金額をもって収益を認識することになると考えられる。

## 【ケース7：ポイント引当金】

### (a) 具体的事例

我が国では、小売、通信、航空、サービス等の業種において、企業の販売促進の手段の一つとしてポイント制度が採用されている。ポイント制度は、商品の購入又はサービスの利用の都度ポイントが付与され、次回以降の商品の購入又はサービスの利用時にポイントを使用できることが一般的である。このような商品又はサービスと交換されるポイントの未使用残高に対して、ポイント引当金等として引当金が

計上されている事例が見られる。

(検討のポイント)

- ・ 企業の顧客に対するポイントの付与は、顧客への商品又はサービスの販売促進に資するためのものであり、将来の商品又はサービスとの交換時に費用を認識すればよく、付与するポイントについて引当金を認識する必要はないとの考え方は採用できるか。

(b) 会計処理の考え方

商品やサービスと交換可能なポイントの付与が、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ており、将来の商品又はサービスとの交換時に通常取引価格を下回る価格での提供又は一定の支出が見込まれている場合には、通常、ポイントの付与時に引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」(以下「IFRIC13」という。)は、企業が顧客に対して付与するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会計処理を取り扱っている。カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとは、顧客が商品又はサービスを購入した場合に企業は売上取引の一環として顧客に対して一定のポイントが付与し、顧客がそのポイントと交換に商品又はサービスを無料又は割引額で購入できるようにすることにより、企業が自社の商品又はサービスを購入するよう顧客に対してインセンティブを与えるために利用するプログラムとされている(IFRIC13.1)。したがって、我が国で普及しているポイント制度の多くはこのプログラムに相当するものと考えられる。

IFRIC13では、付与したポイントを、そのポイントが付与される元となった当初売上取引の独立した識別可能な構成要素として会計処理し、当初売上に関して受領したか又は受領し得る対価の公正価値を、そのポイントと当該販売のその他の構成要素との間で配分しなければならないとしている(IFRIC13.5)。これは、そのようなポイントは当初売上取引の一環として顧客に対して付与されたものであり、売上取引と独立して発生するマーケティング費用とは相違するものであるため、販売費として処理することは適切ではないとの考え方に基づいている(IFRIC13.BC7(a))。このため、結果として、元となった当初の売上は減額されることになると考えられる。

(3) 不利な契約に関連する引当金

【ケース8：工事損失・受注損失引当金】

(a) 具体的事例

我が国では、建設業やソフトウェア開発会社を中心に、工事損失引当金や受注損失引当金が計上されている。これらは、工事契約や受注制作のソフトウェアなどが

ら損失が見込まれる場合に、その工事損失見込額や受注損失見込額に対して計上されている。

(検討のポイント)

- ・ 工事契約や受注制作のソフトウェア以外の受注契約について損失が見込まれる場合に、工事損失引当金や受注損失引当金を認識することが適切か。

(b) 会計処理の考え方

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下「工事契約会計基準」という。)では、工事契約や受注制作のソフトウェアについて損失が発生する可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合に引当金の計上を求めている(工事契約会計基準第19項)。特定の工事契約の履行により発生すると見込まれる損失は将来の特定の損失に当たり、契約締結当初から損失が見込まれる場合、又は契約締結後の環境変化によって損失が見込まれる場合のいずれであっても、その発生は過去の事象に起因すると考えることができるとされている(工事契約会計基準第63項)。このため、工事損失の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、引当金を認識することとなると考えられる。

この考え方は、工事契約や受注制作のソフトウェア以外の受注契約についても、同様に当てはまると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

工事契約は、IAS37の適用範囲から除外されており、IAS第11号「工事契約」(以下「IAS11」という。)で取り扱われる。IAS11では、工事契約に係る損失の発生可能性が高い場合には、費用として認識するとともに( IAS11.36 ) 対応する負債を認識することが必要となる。

また、工事契約以外の受注契約について、IAS第2号「棚卸資産」(以下「IAS2」という。)では、保有在庫量を超える確定販売契約又は確定購入契約からは、引当金が発生することがあり、そのような引当金は、IAS37により処理するとされている( IAS2.31 )。IAS37では、不利な契約について、当該契約による現在の債務を引当金として測定し、認識することが求められている( IAS37.66 )。このため、IAS37に照らした場合には、工事契約以外の受注契約についても、契約による債務を履行するための不可避的な費用が契約上の経済的便益の受取見込額を超過している場合には、引当金の計上が求められると考えられる。

【ケース9：買付契約に関連する引当金】

(a) 具体的事例

我が国では、原材料等の買付契約に関連する引当金を買付契約評価引当金などの名称で計上されている事例がある。例えば、メーカーなどが、仕入価格の低減や仕入数量の確保を図るために原材料等の棚卸資産について解約不能の長期買付契約を締結する場合に、契約締結後に販売市場価格が下落し、販売市場が縮小すると、棚

卸資産の正味売却価額が将来の引取見込原価を下回ることがある。このようなときに、買付契約による棚卸資産の購入に伴って発生する損失に備えて、買付契約に関連する引当金が計上されている事例が見られる。

(検討のポイント)

- ・ 買付契約について損失が見込まれる場合には、買付契約に関連する引当金を認識することが適切か。

(b) 会計処理の考え方

将来の棚卸資産の購入に伴って生じる損失が、当期以前の解約不能の買付契約の締結及び当期末までの事業環境の変化に起因しており、損失の発生の可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、確定買付契約に関連する引当金を認識することになると考えられる。

連続意見書第四「棚卸資産の評価について」においても、棚卸資産の確定買付契約が存在する場合において、契約上の代価よりも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、この見解によれば、いまだ買手側の棚卸資産を構成していない確定買付契約に係る評価損に対して「買付契約評価引当金」を流動負債に計上することとされている。(連続意見書第四 第一 三 1(注8))

(参考) IAS37に照らして

IAS2では、確定販売契約又は確定購入契約からは、引当金が発生することがあり、そのような引当金は、IAS37により処理するものとされている( IAS2.31 )。IAS37では、不利な契約について、当該契約による現在の債務を引当金として測定し、認識することが求められている( IAS37.66 )。このため、IAS37に照らした場合には、買付契約についても、契約による債務を履行するための不可避的な費用( 契約履行の費用と契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方の額 ) が契約上の経済的便益の受取見込額を超過している場合には、引当金の計上が求められると考えられる( IAS37.66及び68 )。

【ケース10：転貸損失引当金】

(a) 具体的事例

我が国では、小売業などで、賃借契約の解約不能期間に発生する損失に備えるため、支払義務のある賃借料総額( 賃借契約解除に伴う違約金も含む。 ) から転貸による見積賃料収入総額を控除した金額を転貸損失引当金として計上している事例がある。

(検討のポイント)

- ・ 転貸損失が見込まれる場合には、転貸損失に関連する引当金を認識することが適切か。

(b) 会計処理の考え方

当期以前に締結した解約不能の賃借契約を原因とした転貸損失の発生する可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。

例えば、解約不能期間が残っている賃借店舗を閉店する場合に、解約不能期間にわたって賃借料を下回る条件で転貸契約を締結したときなどにおいては、支払義務のある賃借料総額(賃借契約解除に伴う違約金も含む。)から転貸による見積賃料収入総額を控除した金額について、引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、不利な契約について引当金の計上が求められている( IAS37.66)。不利な契約とは、契約による債務を履行するための不可避免的な費用(契約履行の費用と契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方の額)が契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約( IAS37.10及び68)とされている。このため、過去に締結した解約不能の賃借契約が不利な契約に該当する場合には、転貸損失について引当金を認識することになると考えられる。

(4) 訴訟・法令違反等に関連する引当金

【ケース11：訴訟損失引当金】

(a) 具体的事例

訴訟が進行中であっても敗訴の可能性が高まっており、支払総額を合理的に見積もることができる場合に、訴訟損失引当金が計上されている事例がある。

(検討のポイント)

- ・ 訴訟が提起された後、第一審から最高裁までのいずれの段階の判決の時点で訴訟損失引当金を認識すべきか。

(b) 会計処理の考え方

訴訟が過去の事象を対象としており、訴訟損失が発生する可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、訴訟損失引当金を認識することになると考えられる。

訴訟の前提となる事実関係が他の訴訟と同一であることは少なく、その進行状況も様々であるが、監査報告書の提出日までに敗訴又は支払を伴う和解が確定した場

合には、期末日において引当金を認識することになると考えられる。また、監査報告書の提出日までに敗訴又は支払を伴う和解が確定しない場合であっても、裁判のいずれかの段階で敗訴した場合には、一般的には訴訟損失の発生可能性が高まっていると考えられるため、通常、期末日において引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37においては、訴訟のように、ある事象が発生しているか否か、あるいはそれらの事象が現在の債務を生じさせているか否かについて議論となる場合には、企業は、例えば、専門家の意見も含む全ての利用可能な証拠を考慮した上で、報告期間の末日において現在の債務が存在しているか否かを決定するとされている。また、考慮される証拠には、報告期間後の事象によってもたらされた追加的証拠も含まれる。

その上で、そのような証拠を基準にして、(a)報告期間の末日において現在の債務が存在している可能性の方が存在していない可能性よりも高い場合には、引当金を認識する(認識要件が満たされている場合)、(b)報告期間の末日において現在の債務が存在していない可能性の方が存在している可能性よりも高い場合には、経済的便益をもつ資源の流出の可能性がほとんどない場合を除き、偶発負債を開示するとされている( IAS37.16)。

なお、IAS37では、信頼性のある見積りを行うことができないことは極めてまれとされている( IAS37.25)。

## 【ケース12：独占禁止法等の違反に関連する引当金】

### (a) 具体的事例

独占禁止法等に関連した課徴金又は制裁金の支払に備えて、科目名は様々であるが、独占禁止法等の違反に関連する引当金が計上されている事例がある。

### (検討のポイント)

- ・ 課徴金等の支払の可能性がどの程度まで高まった段階で引当金を認識すべきか。

### (b) 会計処理の考え方

独占禁止法等の違反については、当期以前の事象に起因して課徴金等が発生する可能性が高く、その金額を合理的に見積もることができる場合には、独占禁止法等の違反に関連する引当金を認識することになると考えられる。

関連損失の発生可能性については、案件ごとの事実と状況に照らして個別に判断することとなるが、独占禁止法等の違反が指摘される局面においては、課徴金等の納付命令に先立って行われる立入調査等により事前に調査の内容等を把握できていることから、立入調査以降、課徴金等の納付命令を受けるまでのいずれかの段階で関連損失の発生可能性に応じて引当金を認識することになると考えられる。



(参考) IAS37に照らして

IAS37においては、独占禁止法等への抵触の有無のように、ある事象が発生しているか否か、あるいはそれらの事象が現在の債務を生じさせているか否かについて議論となる場合には、企業は、例えば、専門家の意見も含む全ての利用可能な証拠を考慮した上で、報告期間の末日において現在の債務が存在しているか否かを決定するとされている( IAS37.16)。なお、引当金の認識や認識しない場合の開示については、【ケース11：訴訟損失引当金】と同様の取扱いになると考えられる。

### 【ケース13：リコール損失引当金】

#### (a) 具体的事例

製造業や小売業においては、製商品の販売後に安全上の問題等が判明した場合、当該販売済みの製商品を回収することがある(リコール)。このリコールには、法令に基づく回収と、企業の自主的な判断による回収が存在するが、企業は、リコールにより生じる費用に備えて引当金を計上することがある。

本事例で取扱うリコールは、当初の設計・仕様では想定していなかった要因により、事後的に安全上の問題等が判明した場合を想定している。一般に、販売後ある程度の期間が経過した後に発覚するものを想定しており、販売後すぐに発覚した不具合で、一部の製商品が当初の設計・仕様通りに機能しないような場合は、当初の収益認識の適切性に関する論点と考えられる。

#### (検討のポイント)

- ・ 法令に基づく回収か、企業の自主的な判断による回収かによって、引当金の認識に差異が生じるか。

#### (b) 会計処理の考え方

当期以前に販売済みの製商品に安全上の問題等が発生したことを原因として、将来当該製商品を回収するために費用が発生する可能性が高く、その金額を販売数量や過去の経験値等に基づき合理的に見積もることができる場合には、法令に基づく回収か、企業の自主的な判断による回収かに関わらず、引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識要件として、企業が現在の債務を有していることを求めている( IAS37.14(a) )。

企業が成立している法令に基づいて製商品を回収する場合には、企業は法的債務を有すると考えられる( IAS37.22)。一方、企業の自主的な判断により回収を行うことを決定した場合には、当該決定のみでは推定的債務を発生させたことにはならない。しかし、企業が当該製商品を回収する責任を遂行するであろうという妥当な期待を惹起させるように、

十分かつ詳細な方法で、その決定が影響を受ける人々に伝達されている場合には、企業は推定的債務を有することになると考えられる（IAS37.20）。

#### (5) 債務保証に関連する引当金

##### 【ケース14：債務保証損失引当金】

###### (a) 具体的事例

債務保証に係る損失に備えるため、被保証先の財政状態等を勘案し、損失負担見積額を債務保証損失引当金等として計上する実務が、業種を問わず広く行われている。

###### (検討のポイント)

- ・ 被保証先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る場合には、保証債務の履行前であっても引当金を認識することになるか。

###### (b) 会計処理の考え方

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」（以下「金融商品会計実務指針」という。）では、債務保証については、金融資産又は金融負債の消滅の認識の結果生じるものを除いて時価評価は行わず、監査・保証実務委員会実務指針第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」（以下「監保実第61号」という。）によって処理するとされている（第137項）。監保実第61号では、「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、保証人が保証債務を履行し、そ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で、かつ、これによって生ずる損失額を合理的に見積もることができる場合には、保証人は、当期の負担に属する金額を債務保証損失引当金に計上する必要がある。」とされている（監保実第61号4．(1)）。

###### (参考) IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」（以下「IAS39」という。）（又はIFRS第9号「金融商品」（以下「IFRS9」という。））では、金融保証契約は「特定の債務者が負債性金融商品の当初又は変更後の条件に従った期日の到来時に支払を行わないことにより保証契約保有者に発生する損失を、その保有者に対し補償することを契約発行者に要求する契約」と定義されている（IAS39.8）<sup>10</sup>。企業がIFRS第4号「保険契約」を適用することを主張していない限り、IAS39が適用される（IAS39.2(e)）。

IAS39では、当初認識は金融負債として公正価値で測定し、事後的な測定は、IAS37により測定された金額、又は当初認識額から累積償却額（IAS18によって認識）を控除した金額のいずれか高い金額で測定される（IAS39.AG4）。

<sup>10</sup> IFRS9付録A 参照

したがって、債務保証に係る負債は当初契約時に公正価値で測定され、IAS18に基づいて毎期末に戻し入れられるが、IAS37により測定された金額のほうが大きくなる場合には、当該金額で再測定が行われる。

#### (6) 将来の費用又は損失に関連する引当金

##### 【ケース15：修繕・特別修繕引当金】

###### (a) 具体的事例

我が国では、石油元売業、鉄鋼メーカー、船舶業、ガス業等を中心に、修繕引当金や特別修繕引当金が計上されている。これらは、法律に基づく定期点検や大型設備に係る定期的な修繕に要する費用の支出に備えて計上されている事例が多い。

###### (検討のポイント)

- ・ 法律に基づく定期点検か企業の自主的な点検か、あるいは、大型設備に係る定期的な修繕かそれ以外の修繕かによって、引当金の認識に差異が生じるか。

###### (b) 会計処理の考え方

現在の当該設備の利用によって、次回の修繕や特別修繕が必要となり、その際には費用が発生する可能性が高く、その金額を過去の経験等に基づいて合理的に見積もることができる場合には、定期点検が法律に基づくものであるかどうか、あるいは、大型設備に係る定期的な修繕に該当するかどうかに関わらず引当金を認識することになると考えられる。

###### (参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識要件として、現在の債務を有していることを求めている (IAS37.14(a)) が、多くの場合、修繕や特別修繕は、例え特定の修繕及び保守活動の実施が法律上要請されている場合であっても、対象設備について操業停止や廃棄をした場合には修繕が不要となることから、現在の債務を負っていないといわれる。現在の債務を負っていない場合には、引当金は認識されないこととなる (IAS37.設例11A及び設例11B)。

一方で、IAS第16号「有形固定資産」(以下「IAS16」という。)では、大規模修繕に要する支出については、認識要件が満たされる場合には、固定資産の取得原価に加算した上で、次回の修繕や特別修繕までの間に減価するものと判断し、次回の修繕や特別修繕までの期間で減価償却することを求めている (IAS16.14及び43)。

##### 【ケース16：将来の営業損失】

###### (a) 具体的事例

企業が、事業部門や子会社・関連会社の売却又は撤退等のリストラクチャリングを進める際、その意思決定後の営業期間において追加的な損失が発生する可能性がある。我が国では、意思決定後、最終的な売却又は撤退までに生じる営業損失をリス

トラクチャリングに関連した引当金に含めているように見受けられる事例がある。

(検討のポイント)

- ・ 保守主義の観点から、将来の営業損失をリストラクチャリングの意思決定時に認識することは容認されるか。

(b) 会計処理の考え方

過去の不利な契約の締結により生じる損失を除く、実際に営業活動を行わなければ発生しない将来の営業損失については、その発生が当期以前の事象に起因しているとはいえないことから、引当金の認識要件を満たさないと考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、将来の営業損失に対しては、引当金を認識してはならないとされている (IAS37.63)。これは、将来の営業損失は、負債の定義と引当金に関する一般的な認識要件に適合しないことによる (IAS37.64)。

(7) 環境対策及びリサイクルに関連する引当金

【ケース17：環境対策引当金、環境安全対策引当金】

(a) 具体的事例

「ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法」によって処理することが義務付けられているポリ塩化ビフェニル (以下「PCB」という。) の処理費用の支出に備えるために引当金を計上する事例が見られる。

また、セメント、樹脂、化学繊維、自動車部品等を製造している会社において、産業廃棄物や有害物質の処分に要する費用の見込額を引当金に計上している事例、及び石油化学製品、樹脂、農薬、電子機器等を製造している会社において、環境対策に伴う支出に備えるために引当金を計上している事例が見られる。さらに、土壌浄化対策や土壌改良工事等の支出に備えるために引当金を計上している事例もある。

(検討のポイント)

- ・ PCBを含む産業廃棄物について企業は適正に処理する義務があることから (廃棄物の処理及び清掃に関する法律第3条等) 引当金を認識することが適切か。
- ・ 工場等からの臭気や騒音等に対処するための費用については、法的義務がある場合と法的義務がない場合が考えられるが、これにより引当金の認識に違いが生じるか。
- ・ 土壌浄化対策や土壌改良工事等のうち、その対策が法令等で要求されない場合や、建物等の有形固定資産も存在しない場合には、これらに要する費用について、資産除去債務ではなく、引当金として認識すべきか。

(b) 会計処理の考え方

製造活動等に伴って生じる産業廃棄物については、企業に適正に処理する義務があることから、損失の発生する可能性が高く、金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。なお、使用中の設備に含まれるPCB等の処理費用は、資産除去債務に計上され、処理に関する契約等が完了し処理待ちの状態となっているPCB等の処理費用については、実務上、引当金等の科目で計上されていることが多いと考えられる。

工場等からの臭気や騒音等に対処するための費用については、法的義務がある場合だけでなく法的義務がない場合であっても、実際に周辺住民に被害が発生しており、損失の発生する可能性が高く、かつ金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。

また、土壌浄化対策や土壌改良工事等のうち、その対策が法令等で要求され、建物等の有形固定資産が存在する場合には、資産除去債務を認識することになる。一方、その対策が法令等で要求されない場合や、建物等の有形固定資産が存在しない場合には、資産除去債務を認識することにはならないが、損失の発生の可能性が高く、金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識要件として、現在の債務を有していることを求めている (IAS37.14(a))。また、環境対策引当金等の認識が必要となる状況として以下の二つの設例が挙げられている。

- ・ 汚染された土地の浄化を義務付ける法律の制定がほぼ確実な状況である (IAS37.50 及び付録C 設例2 A)。
- ・ 汚染された土地の浄化を義務付ける法律上の義務はないが、土地浄化に関する推定的債務を有する状況である (付録C 設例2 B)。

これらの二つの設例によれば、産業廃棄物等の処理については、法的債務が存在することから、引当金の認識要件を満たしていると考えられる。また、土壌浄化対策や土壌改良工事等の環境対策費用については、法的債務が存在する場合には引当金が認識されるほか、法的債務が存在しない場合でも、企業が影響を受ける近隣住民等に対して工場等からの臭気や騒音等に対処することを表明している場合には、推定的債務が存在するか否かを検討することになると考えられる。

## 【ケース18：リサイクル費用引当金・再資源化費用等引当金】

### (a) 具体的事例

「特定家庭用機器再商品化法」(家電リサイクル法<sup>11</sup>)、「資源の有効な利用の促進に関する法律」及び「パーソナルコンピュータの製造等の業務を行う者の使用済みパーソナルコンピュータの自主回収及び再資源化に関する判断の基準となるべき事項を定めた省令」(PCリサイクル法<sup>12</sup>)、又は原付を含む二輪車についての業界の自主的な取り組みである二輪車リサイクルシステム<sup>13</sup>等に基づいて、販売した製品を回収した際のリサイクル費用の支出に備えるために、引当金を計上している事例が見られる。

### (検討のポイント)

- ・ 法的義務に該当するか否かについて、家電リサイクル法、PCリサイクル法及び二輪車リサイクルシステムで違いがあるが、これにより引当金の認識に違いが生じるか。
- ・ 消費者から徴収する料金との関係で、どのように引当金を測定すべきか。

### (b) 会計処理の考え方

家電リサイクル法、PCリサイクル法及び二輪車リサイクルシステムでは、法的義務の有無に違いはあるが、いずれの場合にも、当期以前のリサイクル対象物の販売に起因し、将来のリサイクル費用の発生する可能性が高いと考えられることから、その金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる<sup>14</sup>。

引当金の認識に当たっては、通常、リサイクル対象物の販売時又は引取時に消費

<sup>11</sup> 家電リサイクル法に基づいて、消費者は、特定家庭用機器廃棄物を製造業者等に引き渡す時に料金の支払に応じることにより、当該法律の目的を達成するための措置に協力しなければならないとされている。なお、製造業者等は再商品化等に要する料金を消費者に請求することができない場合や、料金を超える費用が発生する場合には、再商品化等の費用を負担する法律上の義務を有している。

<sup>12</sup> PCリサイクル法では、事業者等が再生資源及び再生部品を利用すること、及び使用済みパーソナルコンピュータを自主回収することが努力義務とされており、PCリサイクル法適用後に新規に販売されたパーソナルコンピュータについては、販売価格にリサイクル費用が含まれ廃棄時に無償で引き取られているが、適用前に販売されたパーソナルコンピュータについては、廃棄時に料金を消費者から徴収するとされている。

<sup>13</sup> 二輪車については、車両登録制がないことや海外輸出により再資源化事業が少ないこと等の自動車とは異なる点があることから、自動車のリサイクル法と異なり、二輪車リサイクルシステムは業界の自主規制として策定されたと考えられる。平成16年10月から、二輪車リサイクル参加事業者は、再資源化費用を販売価格に含めて販売し、廃棄時に所有者から料金を徴収せず再資源化を行っている。一方、二輪車リサイクルシステムの運用開始前に販売した製品については、廃棄時に料金を徴収していたが、平成23年10月から料金を徴収することなく再資源化されている。

<sup>14</sup> PCリサイクル法及び二輪車リサイクルシステムの適用後に販売された製品は、販売価格にリサイクル費用が含まれる。その一方、PCリサイクル法及び二輪車リサイクルシステムの適用前に販売された製品及び家電リサイクル法の対象となる製品については、原則として、廃棄時に消費者からリサイクル料金が徴収されることから、製造業者等は当該金額を引当金から控除せず消費者に対する未収入金等の資産として計上することも考えられる。

者から料金を徴収することから、製造業者等の実質的な費用負担額として、将来のリサイクル費用から消費者負担額を控除した額をもって引当金を測定することも考えられる。この場合、消費者から徴収した料金は、将来のリサイクル費用支出時まで預り金等として計上することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識要件として、現在の債務を有していることを求めている (IAS37.14(a))。家電リサイクル法及びPCリサイクル法が適用される場合には、事業者等は製品の回収時にリサイクルを行う法的債務を負っていると考えられることから、通常、引当金の認識要件を満たすと考えられる。一方、二輪車リサイクルシステムは法的義務ではないが、業界の多くの企業が当該システムに基づいてリサイクルを行っている事実を照らして、推定的債務を負っていると考えられる場合には、引当金の認識要件を満たすこととなる。

また、引当金を決済するのに必要な支出の一部又は全部を他人から補填されることがほぼ確実な場合には、当該補填は、引当金の金額を限度として、別個の資産として認識しなければならない (IAS37.53)。リサイクル費用については、通常、消費者が負担することが法律で定められているため、消費者から徴収する金額は、引当金とは別個の資産として認識する。なお、損益については、引当金に関する費用と補填による収益を相殺した純額で表示することが認められている (IAS37.54)。

## (8) リストラクチャリングに関連する引当金

【ケース19：事業構造改善引当金、事業撤退損失引当金、事業整理損失引当金等】

### (a) 具体的事例

リストラクチャリングの手段として、事業の整理（譲渡、統合、撤退等）や子会社等の整理（売却、清算等）、事業所の統廃合、工場の閉鎖及び縮小、不採算店舗の閉鎖、従業員の配置転換、子会社等への転籍、希望退職者の募集等が行われることがある。

これらにより生じる費用又は損失については、個々の会計事象ごとに異なる会計基準が適用されることになるが、実務上、リストラクチャリングという目的に関連付けて、一括して事業構造改善引当金、事業撤退損失引当金、事業整理損失引当金等の名称で引当金が計上・表示されている事例も見られる。

本事例では、このうちのみを取扱い、については【ケース20】、については【ケース21】で取り扱っている。なお、リストラクチャリングに伴う将来の営業損失の取扱いについては、【ケース16】に既述のとおりである。

### (検討のポイント)

- ・ リストラクチャリングという目的に関連付けて、固定資産の減損損失や未払退職金等を一括して事業構造改善引当金、事業撤退損失引当金、事業整理損失引当

金等の名称で引当計上することは適切か。

- ・ リストラクチャリング等の計画の決定・公表・実施のどの時点で引当金を認識すべきか。

(b) 会計処理の考え方

リストラクチャリングに伴い発生する費用又は損失については、原則として、固定資産の減損損失、投資有価証券の減損、貸倒引当金、未払退職金等のそれぞれの内容に応じた会計基準を適用して会計処理し、表示することになると考えられる。その上で、会計基準では直接規定されていない費用又は損失のうち、その金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。

この場合、引当金の認識時期は、リストラクチャリング計画の決定・公表後、その実施前の引当金の認識要件を満たした時点になると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

リストラクチャリング費用に対する引当金については、引当金の一般的な認識要件と同様に、現在の債務を有していることが求められる。IAS37では、リストラクチャリングとは、経営者によって企画され統制されている計画で、(a)企業が従事する事業の範囲、又は、(b)事業を運営する方法のいずれかを大きく変更させるものとされている( IAS37.10)。リストラクチャリングによる推定的債務は、単に経営者の決定では発生せず、(a)企業がリストラクチャリングに関する詳細かつ具体的な公式計画を有しており、(b)リストラクチャリング計画の実施や主要な特徴の公表により、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起させる場合にのみ発生する( IAS37.72及び75)。

なお、リストラクチャリング費用に対する引当金に含まれるのは、リストラクチャリングから発生する直接支出のみである。それらは、リストラクチャリングに必然的に伴うものであり、かつ企業の継続的活動には関連しない費用であり、将来の事業遂行に関するものは含まれない( IAS37.80及び81)。このため、事業又は子会社等の売却については、拘束力ある売却契約が締結されるまで、売却についての債務は発生しない( IAS37.78)。さらに、資産の予想される処分から生じる利益は、当該資産の売却がリストラクチャリングの一部とみなされる場合にも、リストラクチャリング費用に対する引当金の測定において考慮されない( IAS37.51及び83)。

**【ケース20：本社移転損失引当金、移転費用引当金、店舗閉鎖損失引当金等】**

(a) 具体的事例

リストラクチャリングに伴い発生する本社、事業所、工場及び店舗等の移転又は閉鎖等に伴う費用又は損失の見込額を、本社移転損失引当金、店舗閉鎖損失引当金



等の名称で引当金に計上している事例が見られる<sup>15</sup>。

移転又は閉鎖等の対象は、本社、事業所、工場、店舗等であり、当期中に移転又は閉鎖等の意思決定がなされたことにより引当金が計上されている。引当金には、移転又は閉鎖等に関する次のような費用又は損失が含まれている事例が見られる。なお、賃借物件からの退去に伴う原状回復義務は資産除去債務として計上されている。

- ・ 固定資産除却損（解体費用を含む）又は固定資産売却損
- ・ 賃借契約に基づく原状回復費用
- ・ 賃借契約の解約に伴う中途解約違約金
- ・ 移転費用

（検討のポイント）

- ・ 移転又は閉鎖等に伴い、固定資産の減損損失の認識の要否の検討や固定資産の耐用年数及び残存価額の見直しが行われる。また、賃借物件からの退去に伴う原状回復義務は資産除去債務として計上される。これらはそれぞれの会計基準に従って会計処理されるが、これらのほかどのような費用又は損失が引当金の対象となるか。
- ・ 移転又は閉鎖等に関して、どのタイミング（検討段階、意思決定の時点、外部への公表時点、貸主への通知時点等）で引当金を認識すべきか。

(b) 会計処理の考え方

固定資産については、その後の用途（除却、売却、転用等）に応じて、減損損失の認識の要否の検討並びに耐用年数及び残存価額の見直しを通じて費用又は損失処理が行われる。また、賃借物件の原状回復義務は資産除去債務として計上される。したがって、移転又は閉鎖等の場合に引当金の計上対象となり得るその他の費用又は損失としては、賃借契約の解約に伴う中途解約違約金や、オペレーティング・リース取引に係る未経過リース料が考えられる。

移転費用については、期末日までに移転が行われている場合には未払金等として計上されるが、移転又は閉鎖等の方針を決定しただけで期末日までに移転が行われていない場合には、一般的には、費用の発生が当期以前の事象に起因しているとは判断されないため、引当金の認識要件を満たしている場合は多くないものと考えられる。

（参考）IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、本社、事業所、店舗等の移転又は閉鎖等の際、固定資

<sup>15</sup> このほか、固定資産撤去費用引当金、固定資産解体損失引当金、移転費用引当金、退店損失引当金、事業撤退損失引当金、事業整理損失引当金、事業再編損失引当金、事業再構築引当金、事業構造改善引当金、工場再編損失引当金等の引当金の中に、事業所等の移転又は閉鎖等に伴う費用の見込額が計上されている事例が見られる。

産については、その後の用途（除却、売却、転用等）に応じて、減損損失の認識の要否の検討並びに耐用年数及び残存価額の見直し等を通じて費用又は損失処理が行われる（IAS36.12(f)、IAS16.50及び51、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」.15）。また、賃借物件の原状回復義務は、資産除去債務として負債計上される（IAS37.14(a)、IAS16.16(c)）。

移転又は閉鎖等が企業の自発的な意思により行われる場合には、企業は現在の債務を有していないと考えられるが、賃借契約の解約に伴う中途解約違約金は、期末日までに賃貸人にその旨と時期を通知した場合には、不利な契約に該当することから、一般的には、引当金の認識要件を満たすものと考えられる（IAS37.66から68）。

移転費用は、実際に移転が行われるときに発生すると考えられるため、移転又は閉鎖等の方針を決定しただけで期末日までに移転が行われていない場合には、一般的には、引当金は認識されないと考えられる（IAS37.14(a)）。

資産の予想される処分による利得は、引当金を発生させた事象に密接に関係している場合でも、引当金の測定に当たって考慮しないとされているため（IAS37.51及び52）処分時に認識することになると考えられる。

#### 【ケース21：リストラクチャリングに伴う割増退職金等】

##### (a) 具体的事例

リストラクチャリングに伴う人員整理の一環として、従業員の配置転換、子会社等への転籍、希望退職者の募集に伴う割増退職金の支払等が行われることがある。こうしたリストラクチャリングに伴い発生が見込まれる費用又は損失を、事業構造改善引当金、退職給付引当金等として計上する事例が多く見られる。

##### (検討のポイント)

- ・ 人員整理に伴って発生する、どのような費用又は損失を引当金の対象とすべきか。
- ・ リストラクチャリング等の計画の決定・公表・実施のどの時点で引当金を認識すべきか。

##### (b) 会計処理の考え方

事業又は子会社等の整理に伴い従業員の早期退職の募集が行われる場合には、退職給付会計において、割増退職金の費用処理は、従業員が早期退職制度に応募し、当該金額が合理的に見積もられる時点で行われるとされている（企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第10項、実務対応報告第2号「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」Q3 A なお書き）。

早期退職制度に係る割増退職金が引当金の要件を満たすかどうかについては、期末日までのリストラクチャリング計画の進捗状況に応じて、次のように整理するこ

とが考えられる。

- ・ リストラクチャリング計画を経営者が決定したのみの段階では、従業員にも知らされていないことから、リストラクチャリングの実行可能性が不透明な場合や合理的な見積りが困難な場合が多く、一般的には、引当金の認識要件を満たさないと考えられる。
- ・ 人員整理の規模・金額の概要を含むリストラクチャリング計画が従業員に周知された段階では、リストラクチャリングの実行可能性が高まり、金額の合理的な見積りも可能となるケースもあると想定されるため、引当金の認識要件を満たすことがあると考えられるが、労使関係等の状況によって慎重な判断が必要となる。
- ・ 早期退職の募集が開始された場合には、募集期間が終了していない段階であっても、リストラクチャリング計画が従業員に周知された段階と同様に、応募人員や金額の合理的な見積りが可能となるときもあると想定されるため、引当金の認識要件を満たすことがあると考えられる。
- ・ 早期退職の募集期間が終了し、早期退職者が確定した段階では、割増退職金は債務として確定していることから、未払退職金等として計上される。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、従業員給付に関連する引当金についてはIAS19を適用するとされている( IAS37.5(d) )。IAS19では、(a)企業が、解雇給付の申し出を撤回できなくなった時、又は、(b)企業が、IAS37の範囲内であり解雇給付の支払を伴うリストラクチャリング費用を認識した時のいずれか早い方の日に、解雇給付に係る負債及び費用を認識しなければならない( IAS19.165 )。また、申し出を撤回できなくなる時とは、次の規準の全てを満たす解雇計画を、影響を受ける従業員に企業が通知した時である( IAS19.167 )。

- ・ その計画を完了するのに必要となる行動が、計画の重大な変更が行われる可能性が低いことを示している
- ・ その計画が、雇用を終了する従業員の数、職種又は職能及び勤務地(ただし、個々の従業員を特定する必要はない)並びに予想される完了日を特定している
- ・ その計画が、従業員が受け取る解雇給付を十分に詳細に定めていて、従業員が自らの雇用が終了した場合に受け取る給付の種類と金額を算定できる

なお、企業が解雇給付を認識する場合には、他の従業員給付の制度改訂又は縮小に関する会計処理も行わなければならないことがある( IAS19.168 )。

また、解雇給付の測定に当たっては、解雇給付の当初認識時の測定及びその後の変動の認識及び測定を、従業員給付の性質に従って行わなければならないとされている。解雇給付が退職後給付の引上げである場合には、企業は退職後給付の要求事項を適用しなければならない。そうでない場合、(a) 解雇給付が認識される年次報告期間の末日後12か月以内に、全てが決済されると予想される場合には、企業は短期従業員給付の要求事項を適用しなければならない。また、(b) 解雇給付が認識される年次報告期間の末日後12か月以内に、全てが決済されると予想されない場合には、企業はその他の長期従業員給付の要求事項を適用し

なければならない( IAS19.169 )

(9) 業界特有の引当金

【ケース22：利息返還損失引当金】

(a) 具体的事例

消費者金融会社を中心に、「出資の受入れ、預り金及び金利等の取締りに関する法律」の範囲内にありながら、利息制限法の上限を超えて収受したいいわゆる「グレーゾーン金利」の返還請求による損失に対して利息返還損失引当金が計上されている。これらの引当金は、一般的に、当協会が公表している業種別委員会報告第37号「消費者金融会社等の利息返還請求による損失に係る引当金の計上に関する監査上の取扱い」(平成24年5月15日最終改正)(以下「業種別委員会報告第37号」という。)に基づいて計上されている。

(検討のポイント)

- ・ 利息制限法の上限金利を超過して支払った利息の返還については、返還請求を受けている、返還請求を受けて和解が成立し返還金額が確定している、又は未だ返還請求を受けていないといったそれぞれの状況に応じて、異なる会計処理をすることになるか。

(b) 会計処理の考え方

業種別委員会報告第37号では、債務者等から利息制限法の上限金利を超過して支払った利息の返還の請求を受けている、返還請求を受けて和解が成立し返還金額が確定している、又はこれから受ける可能性がある等といったそれぞれの状況に応じて、以下のように会計処理が定められている(業種別委員会報告第37号2.引当金の計上の要否)。

- ・ 債務者等から利息制限法の上限金利を超過して支払った利息の返還の請求があり、決算日現在において、和解が成立する等により返還金額が確定している場合においては、当該返還金額は未払金として計上することになる。
- ・ 債務者等から利息制限法の上限金利を超過して支払った利息の返還の請求があるが和解に至っていないものが存在する場合及び請求はないが過去に返還実績がある等により今後返還の請求が見込まれる場合においては、当該見積返還額を引当計上することになる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識に当たり、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を求めている( IAS37.14(a) )。このため、利息返還の対象となる収益を過去に認識しており、利息返還の請求を受けて和解が成立して返還金額が確定している場合には、企業は法的債務を負っており、かつ返還金額も確定しているため、未払金を計上すること

になると考えられる。一方、返還請求は受けているが和解が成立していない場合及び未だ返還請求を受けていない場合には、企業が法的債務を負っているかどうかは必ずしも明確ではない。しかし、過払利息の返還請求に応じている場合など、債務者等に企業が返還請求に応じる期待を惹起していると思われる場合には、企業は、IAS37 に照らして推定的債務を負っているか否かを検討することとなると考えられる。

#### (10) 負債の認識の中止に関連する引当金

##### 【ケース23：睡眠預金に対する引当金】

###### (a) 具体的事例

我が国の銀行業においては、顧客から預かっている預金口座が長期間使用されていない場合（いわゆる「睡眠預金」）には、負債計上を中止して収益を認識することが一般的に行われている。ただし、長期間使用されていない預金口座の残高について負債計上を中止して収益を認識するものの、預金者からの将来の払戻請求に備えるため、払戻請求に応じることによって発生する損失を見積もって、必要と認められる額を引当計上している。

###### (検討のポイント)

- ・ 預金債務の契約上の義務（払戻義務）が消滅するのはどの時点か。
- ・ 契約上の義務（払戻義務）の消滅について、法律上の解釈が定まっていない場合、債務履行の可能性を考慮して負債の消滅を認識することは適当か。
- ・ 法的な債務が消滅したと判断される場合であっても、預金者からの払戻請求に応じているときには、引当金を認識すべきか。

###### (b) 会計処理の考え方

睡眠預金は金融負債に該当するため、顧客に対して契約上の義務（払戻義務）が残っているのであれば負債の認識を中止することはできない（金融商品会計実務指針第43項）。

一方、監保実第42号は、法律上の債務性が残っている可能性があるものでも、債務履行の可能性を考慮して一定の要件を満たす場合に負債計上を中止（利益計上）する会計処理を行う場合があるとしている。具体的には、法律上の債務性の争点があるものの、債権者から返還（支払）請求を受けた場合は、それに応じて返還（支払）している実務があり、負債計上の上で中止処理自体容認できるかどうかの問題はあるが、実務慣行として定着している場合は、最終的に債権者から返還（支払）請求されず、債務を履行する可能性が低い場合も想定されるため、負債計上の上で中止処理自体を否定する必要はないと考えられるものとしている。しかし、負債計上の上で中止処理後、将来の返還（支払）請求に応じた場合、費用が発生することになるため、引当金の認識要件を満たしている可能性があるものとし、将来の返還（支払）リスクに対する備えとして注解18の引当金計上の要否を検討する必要があるとしている。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では規定されていないが、睡眠預金であっても他の者に現金又はその他の金融資産を支払う契約上の義務はあり、金融負債に該当すると考えられる( IAS32.11)。このため、顧客に対して契約上の義務( 払戻義務)が残っているのであれば、負債の認識を中止することはできない( IFRS9.3.3.1)。また、顧客に対する払戻義務が消滅している場合であっても、顧客からの返還請求に応じて返還している実務がある場合は、推定的債務があるか否かを検討することとなると考えられる。

## 【ケース24：商品券・旅行券等に対する引当金】

### (a) 具体的事例

我が国の小売業や旅行業などにおいては、将来の商品やサービスの提供の対価として金銭で決済されない商品券や旅行券等を発行しており、その発行時には現金受領額等に基づき負債計上している。ただし、商品券や旅行券等が長期間使用されていない場合には、例え使用期限が定められていない場合であっても、負債計上を中止し、収益を認識することが一般的に行われている。その一方で、長期間使用されていない商品券や旅行券等に係る負債について、一定期間経過後にその計上を中止するものの、将来の使用に備え必要と認められる額を引当計上している事例が見られる。

### (検討のポイント)

- ・ 商品券や旅行券等が長期間使用されていない場合に、民法上又は会社法上の時効期間等に基づいて負債計上を中止し、収益を認識することは認められるか。
- ・ 負債計上を中止した商品券や旅行券等のうち、将来の使用が見込まれる額について引当金を認識することは合理的か。

### (b) 会計処理の考え方

監保実第42号では、法律上の債務性が残っている可能性があるものでも、債務履行の可能性を考慮して、一定の要件を満たす場合に負債計上を中止(利益計上)する会計処理を行う場合があるとしている。

この考え方を金銭で決済されない商品券や旅行券等に当てはめると、顧客が商品券や旅行券等を使用するという経済実態を踏まえ、負債計上の中止処理自体を容認できるかどうかの問題はあるものの、実務慣行として定着している場合は、最終的に顧客が商品券や旅行券等を使用しない場合も想定されるため、負債計上の中止自体を否定する必要はないと考えられる。

しかし、負債計上の中止処理後、顧客が商品券や旅行券等を使用した場合には、商品を引渡したり、旅行を提供することから、引当金の認識要件を満たしている可能性があるため、将来の使用に対する備えとして注解18の引当金計上の要否を検討

する必要があると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では直接は規定されていないが、将来の商品やサービスの提供の対価として発行された、金銭で決済されない商品券や旅行券等の契約債務が残っているのであれば、一般的に負債の認識を中止することはできないことが多いと考えられる。したがって、商品券や旅行券等の契約債務が解消されたと認められた時点で負債の認識を中止し、収益を認識することが考えられる。

(11)その他

【ケース25：株主優待引当金】

(a) 具体的事例

我が国では、一定数以上の自社の株式を基準日に保有している株主に対して、株主優待制度を採用している企業が少なくない。具体的には、株主優待として自社製品やサービスに利用できる株主優待券（商品券、割引券、無料券）等が提供されることが多い。

自社製品やサービスに利用できる株主優待券等を株主に提供している場合に、株主優待券等の利用による費用負担に備えるため、利用実績に基づき翌事業年度以降の利用により発生する費用の見積額を株主優待引当金として計上している事例が見られる。

(検討のポイント)

- ・ 株主優待は所有株数に応じて優待内容が変わるものの、その内容は所有株数に完全には比例しないことが一般的であるが、株主優待は費用又は配当のいずれとして処理すべきか。
- ・ 株主優待にかかる費用は、基準日、株主優待券等の発行日又は自社製品やサービスの提供日のいずれの時点で認識すべきか。

(b) 会計処理の考え方

株主優待は、会社法第454条等の定めに基づく剰余金の配当手続によるものではなく、また、その内容は所有株数に完全には比例しないことが一般的である点で配当とは異なっていることから、配当ではなく、費用として処理することになると考えられる。

株主優待券等の利用により企業に費用負担が生じる場合であって、その内容が期末日以前に株主に公表されており、利用実績に基づき翌事業年度以降の利用により発生する費用を合理的に見積もることができる場合には、株主優待引当金を認識することになると考えられる。ここで、株主優待制度は、基準日現在の株主に対して自社製品やサービスを提供することを約するものであることから、当該時点におい

て引当金を認識することになると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では直接は規定されていないが、製品又はサービスなどの非現金資産が全ての株主に平等に分配される場合には、IFRIC第17号「所有者に対する非現金資産の分配」に基づいて、当該分配は配当として取り扱われる。しかし、我が国で行われている株主優待制度においては、優待内容が所有株数に完全には比例しないことが一般的であり、これを前提にすれば、一般的には、配当ではなく費用として処理されるものと考えられる。

株主優待制度は、企業が任意に内容の変更や中止をすることができるものの、通常、基準日以前に周知された優待内容の変更は行われないと考えられ、これを前提にすれば、基準日の到来時に現在の債務が生じる可能性があり、現在の債務が存在する場合には、引当金を認識することになる。

IAS37では、引当金として認識される金額は、報告期間の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とされている( IAS37.36)。このため、株主優待券等を提供する場合には、製品又はサービスの提供に要する支出、すなわち見積原価を基礎として引当金を測定することになると考えられる。

#### 【ケース26：災害損失引当金】

##### (a) 具体的事例

地震、洪水、火災等の災害や事故を原因として、企業の建物や設備等が滅失又は損壊する場合がある。これらの被災した建物や設備等に関して、将来発生する撤去・取壊費用、復旧・原状回復や修繕に要する費用、又は移転に要する費用等について、災害損失引当金等の科目により引当金が計上されている事例が見られる。

また、被災した取引先や従業員に対し、企業が見舞金や復旧支援費用を支払う、又は被災した取引先について汚損・破損した製品の返品等を特別に受け入れる場合がある。これらに要する費用についても、同様の科目により引当金が計上されている事例が見られる。

さらに、被災した販売用不動産の復旧費用、又は棚卸資産の損傷や廃棄等に伴う支出についても、同様の科目により引当金が計上されている事例が見られる。

##### (検討のポイント)

- ・ 期末日以前に発生した災害対応に要する、期末日後に発生する費用について、期末日時点で引当金を認識すべきか。
- ・ 保険契約等により災害による損失の一部又は全部が補填される場合、当該補填分を差し引いた純額で引当金を測定すべきか、又は当該補填分は別に資産として計上し、総額で引当金を測定すべきか。



(b) 会計処理の考え方

注釈18の考え方に照らせば、当期以前に発生した災害を直接の原因とする費用については、他の要件を満たす限り引当金を認識することになると考えられる。このため、将来の建物や設備等の撤去・取壊費用については、撤去・取壊を行う以外に選択肢がない場合には、引当金を認識することになると考えられる。また、将来の復旧・原状回復や修繕に要する費用についても、関連する支出が原状回復や修繕を超えて価値を増加させる場合、すなわち、資本的支出となる額を除き、引当金を認識することになると考えられる。この考え方は、固定資産に限らず、販売用不動産やその他の棚卸資産に関する原状回復又は廃棄等に要する費用についても同様と考えられる。

一方、災害を受けて本社等を移転する場合、期末日に移転していない場合の移転費用については、引当金の要件を満たさないのが一般的と考えられるため、実際の移転時に認識することになると考えられる。これは、一般に移転するか否かは経営上の判断によるところが大きく、災害の発生との因果関係が必ずしも直接的とはいえないためである。同様に、取引先や従業員に対する見舞金、復旧支援費用又は返品受入に要する費用等についても、一般に災害の発生との因果関係が必ずしも直接的とはいえないため、期末日までに現金支出等の額を社内で意思決定し、これを取引先や従業員等に通知しているような場合を除き、費用は未だ発生していないと考えられることから、引当金の要件を満たさないのが一般的と考えられる。

なお、被災した資産に対して損害保険が付保されている場合の保険金の取扱いに関して我が国では詳細な規定は存在しないが、受取保険金が確定していない場合には、その金額を合理的に見積もることができないため、これを収益又は費用若しくは損失の補填として認識することは一般に困難と考えられる。受取保険金が確定した場合には、当該補填分を差し引いた純額で引当金を測定する処理、又は当該補填分を資産として別に計上する処理のいずれの方法もあると考えられる。

(参考) IAS37に照らして

IAS37では、引当金の認識要件の一つとして、過去の事象の結果として現在の債務を有していることを求めている (IAS37.14(a))

期末日までに実行されていない将来の建物や設備等の撤去・取壊費用、復旧・原状回復や修繕に要する費用については、仮に当該建物や設備等を放置すれば不要となるため、期末日前に災害が発生したが、未だ実行されていない災害対応に要する費用については、通常は現在の債務は存在しないものと考えられ、一般的には、引当金の認識要件は満たさないものと考えられる。

また、本社等の移転費用についても、災害そのものによって生じた事象ではないため、過去の事象には該当しないことから、通常は引当金の認識要件は満たさないと考えられる。取引先や従業員に対する見舞金、復旧支援費用又は返品受入に要する費用等についても同様である。ただし、期末日までに取引先や従業員に対する見舞金、復旧支援費用又は返品

受入に要する費用等に関する現金支出等の額を社内で意思決定し、これを取引先や従業員等に通知している場合には、企業がその費用を負担するであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起させており、推定的債務を負っていると判断されるため、引当金を認識することになると考えられる。

なお、IAS37では、引当金の決済に当たり補填を受けることがほぼ確実と認められる場合に限り、当該補填は別個の資産として認識される（IAS37.53）。

### 3. 引当金の開示

#### (1) 我が国の現状

##### 引当金の開示規則

引当金の計上基準は、重要な会計方針として注記が求められる（企業会計原則注解【注1 - 2】「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8条の2第6号）。引当金の計上方法としては、計上の理由、計算の基礎その他の設定の根拠の記載が求められているが（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（以下「財務諸表等規則ガイドライン」という。）8の2 - 6）詳細な定めはなく、具体的な事例を分析した結果においても、定型的な記述が多く見られた。

個別財務諸表においては、引当金明細表の開示が求められ（財務諸表等規則第121条第1項第5号）引当金の設定目的ごとの科目について、当期末残高、当期増加額、当期減少額（目的使用、その他）当期末残高が記載される（財務諸表等規則様式第十四号）。一方、連結財務諸表においては、重要な引当金の計上基準は、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項の会計処理基準に関する事項として記載が求められる（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第13条第5項第三号）が、引当金明細表の開示は求められない。

保証債務等の偶発債務等については、貸借対照表に注記することが求められている（企業会計原則 第三 - C）。財務諸表等規則第58条では、偶発債務（債務の保証、係争事件に係る賠償義務等で現実の債務ではないが、将来において事業の負担となる可能性のあるもの）がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならないとされている。具体的には、債務保証の場合には、その種類、保証先等及び金額、係争事件については、事件の概要、相手方等及び金額を記載することになる（財務諸表等規則ガイドライン58-1）。また、手形割引高及び裏書譲渡高についても、その額面金額を記載することが求められている（財務諸表等規則ガイドライン58-2）。

## 引当金の開示例

我が国の引当金の開示例を有価証券報告書における開示状況に基づいて分析した結果、多くは一般的な会計方針の定型的な記述にとどまっていることが明らかになった。

例えば、東日本大震災後の平成23年3月期の有価証券報告書において災害損失引当金を計上している417社について会計方針等の記載内容を調査したところ、このような未曾有の状況においても、次の図表に示した事例1から事例3の定型的な記述にとどまる事例が94%に達していた。

【図表】災害損失引当金に関する会計方針の記載分析

事例	会計方針等の記載内容	会社数
1	東日本大震災により被災した資産の復旧費用等の支出に備えるため、当該損失見積額を計上しております。	245社 (58.8%)
2	東日本大震災により被災した資産の撤去、修繕費用及び原状回復費用等に備えるため、将来の支出見込額を計上しております。	126社 (30.2%)
3	東日本大震災に伴い、今後発生が見込まれる費用及び損失について合理的に見積もった金額を計上しております。	21社 (5.0%)
4	重要な会計方針に加え、追加情報を記載している事例	9社 (2.2%)
5	引当金の設定対象となった項目を、より具体的に記載している事例	16社 (3.8%)
	合計	417社 (100%)

### (参考) IFRSs における取扱い

IAS第1号「財務諸表の表示」(以下「IAS1」という。)では、財務諸表の表示の基礎及び採用している具体的な会計方針に関する情報を開示することが求められる(IAS1.112及び117)。重要な会計方針の開示に当たっては、見積りを伴う判断とは別に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断で、かつ財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響をもたらす判断について開示することが求められている(IAS1.122)。

また、引当金については、その種類ごとに、(a)期首と期末における引当金の計上金額、(b)既存の引当金の増加を含む期中の引当金増加額、(c)期中に使用された金額、(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を開示しなければならない(IAS37.84)。このほか、引当金の種類ごとに、(a)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、(b)流出の金額又は時期についての不確実性の内容及び必要な場合には、将来の事象に関連する重要な仮定、(c)予想されている補填金額及び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を開示しなければならない(IAS37.85)。

さらに、決済における流出の可能性がほとんどない場合を除き、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とともに、実行可能な場合には、(a)偶発負債の財務上の影響の見積額、(b)流出の金額又は時期に関する不確実性の内容、(c)補填の可能性を開示しなければならない( IAS37.86 )。

以上を踏まえ、IFRSsを採用しているいくつかの欧州企業の開示例を見ると、定型的な開示内容ではなく、各社の実情に応じてより詳細な開示がなされている。

一例を挙げれば、以下のとおりである。

(7) R社(2011年12月31日終了事業年度)の事例

**B – Estimates and judgments**

In preparing its financial statements, Company R has to make estimates and assumptions that affect the book value of certain assets and liabilities, income and expense items, and the information disclosed in certain notes. Company R regularly revises its estimates and assessments to take account of past experience and other factors deemed relevant in view of the economic circumstances. If changes in these assumptions or circumstances are not as anticipated, the figures reported in Company R's future financial statements could differ from the estimates established at the time the financial statements were finalised.

The main items in the financial statements that are sensitive to estimates and judgments at December 31, 2011 are the following:

- provisions, particularly vehicle warranty provisions (note 2-G), provisions for pensions and other long-term employee benefit obligations (note 21-C) and provisions for workforce adjustment measures (note 7-A).

**R – Provisions**

**Pensions and other long-term employee benefit obligations (Abbreviation)**

**Restructuring measures/Termination benefits**

The estimated cost of restructuring and the cost of workforce adjustment measures is recognised as soon as a detailed plan has been defined and is either announced or in progress.

**NOTE 21 – PROVISIONS**

**A – Provisions at December 31**

<b>(€million)</b>	<b>DECEMBER 31, 2011</b>	<b>DECEMBER 31, 2010</b>
<b>Provisions (other than provisions for pension and other long-term employee obligations)</b>	<b>1,743</b>	<b>1,962</b>
Provisions for restructuring and workforce adjustment costs	368	544
Provisions for warranty costs	675	728
Provisions for tax risks and litigation	284	311

Other provisions	416	379
<b>Provisions for pension and other long-term employee benefit obligations</b>	<b>1,350</b>	<b>1,246</b>
<b>TOTAL PROVISIONS</b>	<b>3,093</b>	<b>3,208</b>
<i>Provisions – long-term</i>	2,227	2,243
<i>Provision – short-term</i>	866	965

All known litigation in which Company R or Group companies are involved is examined at each closing. After seeking the opinion of legal advisors, any provisions deemed necessary are set aside to cover the estimated risk.

**B – Changes in provisions (other than provisions for pension and other long-term employee obligations)**

<b>(€million)</b>	<b>RESTRUCTURING PROVISIONS</b>	<b>WARRANTY PROVISIONS</b>	<b>TAX RISKS AND LITIGATION PROVISIONS</b>	<b>OTHER PROVISIONS</b>	<b>TOTAL</b>
<b>At December 31, 2010</b>	<b>544</b>	<b>728</b>	<b>311</b>	<b>379</b>	<b>1,962</b>
Increases	26	410	64	126	626
Reversals of provisions for application	(85)	(363)	(60)	(37)	(545)
Reversals of unused balance of provisions	(117)	(94)	(22)	(54)	(287)
Changes in scope of consolidation	-	-	-	2	2
Translation adjustments and other changes	-	(6)	(9)	-	(15)
<b>At December 31, 2011</b>	<b>368</b>	<b>675</b>	<b>284</b>	<b>416</b>	<b>1,743</b>

In 2011, increases to restructuring provisions essentially comprise the effect of workforce adjustment measures in Europe (note 7-A).

Most of the reversals of unused provisions for restructuring reflect the discontinuation in 2011 of the Group's plan to reorganise its establishments in the Paris area, and the updating of the provision for workforce adjustment measures in France, reflecting the options chosen in 2011 by employees eligible for these measures (note 7-A).

At December 31, 2011, other provisions included €35 million of provisions established in application of environmental regulations (€40 million at December 31, 2010). These provisions include environmental compliance costs for industrial land that the Group intends to sell (particularly on the Boulogne-Billancourt site) and expenses related to the EU directive on end-of life vehicles (note 29-A2). They also include technical provisions established by the Sales Financing segment's insurance companies, amounting to € 105 million (€52 million at December 31, 2010).

As greenhouse gas emissions were lower than the Group's allocated quotas, no associated provisions were booked at December 31, 2011.

**B. 見積り及び判断**

R社は財務諸表の作成にあたり、特定の資産・負債の簿価、収益・費用項目、特定の注記に開示している情報に影響する見積りを行い、前提を設けている。R社では見積りや査定を定期的に見直し、過去の実績やその他、経済環境に関連する要素を反映させている。こうした前提や環境に変化が生じた場合、当期財務諸表作成時の見積りとその後の財務諸表の数字との間に差異が生じることもありうる。

2011年12月31日現在での見積り及び判断に対して感応度が高い項目は以下のとおりである。

- ・ 引当金、とりわけ製品保証引当金（注2-G）、退職給付その他の長期従業員給付債務に対する引当金（注21-C）及び従業員数調整措置費用に対する引当金（注7-A）  
（他の項目は略）

**R. 引当金**

**退職給付及びその他の従業員長期給付債務（略）**

**組織再編/雇用契約終了に係る手当**

組織再編及び従業員数調整措置に係る見積費用は、その手続の詳細を公表、又は開始したときに費用計上される。

**21 - 引当金**

**A. 12月31日現在の引当金**

(単位：百万ユーロ)	2011年12月31日現在	2010年12月31日現在
引当金(退職給付及びその他の長期従業員給付債務引当金以外)	1,743	1,962
組織再編及び従業員数調整措置費用に対する引当金	368	544
製品保証引当金	675	728
税務・訴訟リスクに対する引当金	284	311
その他の引当金	416	379
退職給付及びその他の長期従業員給付債務引当金	1,350	1,246
引当金合計	3,093	3,208
長期引当金	2,227	2,243
短期引当金	866	965

R社又はR社グループ会社が関与している全ての既知の訴訟について毎年度末に調査が実施され、法律顧問の意見を考慮し、必要と考えられる引当金が適宜、見積もられたリスクに対応して設定されている。

**B. 引当金の増減(退職給付及びその他の長期従業員給付債務引当金以外)**

(単位：百万ユーロ)	組織再編費用	製品保証	税務・訴訟リスク	その他	合計
2010年12月31日現在残高	544	728	311	379	1,962

繰入	26	410	64	126	626
目的使用による引当金取崩	(85)	(363)	(60)	(37)	(545)
引当金未使用部分の戻入	(117)	(94)	(22)	(54)	(287)
連結 範囲の変更に伴う増減	-	-	-	2	2
為替換算調整及びその他の増減	-	(6)	(9)	-	(15)
2011年12月31日現在残高	368	675	284	416	1,743

2011年度の組織再編費用引当金の増加は、大部分がヨーロッパで導入した従業員数調整制度に係るものである。

組織再編費用未使用引当金の戻入の大部分は、2011年のR社グループによるパリを中心とした地域の事業所の再編計画中止によるものであり、フランスの従業員数調整制度の引当金更新は、当該制度に対して資格を有する従業員による2011年度オプション選択によるものである。

2011年12月31日現在のその他引当金の残高は、環境規制への適合に係る引当金35百万ユーロを含む（2010年12月31日現在40百万ユーロ）。この引当金は、R社グループが予定している売却（特に、ブローニュ・ビヤンクール土地）や使用済み車両に関するEU指令に係る環境保全関連の法令遵守費用を含むものである。またこの引当金は、販売金融部門の保険会社による責任準備金105百万ユーロ（2010年12月31日現在52百万ユーロ）を含むものである。

温室効果ガスの排出量がR社グループへの割当量を下回ったため、これに係る引当金は2011年12月31日現在では計上されていない。

(1) N社（2011年12月31日終了事業年度）の事例

## Notes

### 1. Accounting policies

#### Provisions

Provisions comprise liabilities of uncertain timing or amount that arise from restructuring plans, environmental, litigation and other risks. Provisions are recognised when there exists a legal or constructive obligation stemming from a past event and when the future cash outflows can be reliably estimated. Obligations arising from restructuring plans are recognised when detailed formal plans have been established and when there is a valid expectation that such plans will be carried out by either starting to implement them or announcing their main features. Obligations under litigations reflect Group Management's best estimate of the outcome based on the facts known at the balance sheet date.

#### Contingent assets and liabilities

Contingent assets and liabilities are possible rights and obligations that arise from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not fully within the control of the Group. They are disclosed in the notes.

#### Post-employment benefits (Abbreviation)

#### 10. Employee benefits (Abbreviation)

#### 12. Provisions and contingencies

##### 12.1 Provisions

In millions of CHF					
	Restructuring	Environmental	Litigation	Other	Total
<b>At 1 January 2010</b>	730	30	2 694	411	3 865
Currency retranslations	(115)	1	(183)	(35)	(332)
Provisions made during the year (a)	433	6	633	280	1 352
Amounts used	(224)	(3)	(242)	(126)	(595)
Unused amounts reversed	(26)	(5)	(131)	(25)	(187)
Modification of the scope of consolidation	—	—	2	6	8
<b>At 31 December 2010</b>	<b>798</b>	<b>29</b>	<b>2 773</b>	<b>511</b>	<b>4 111</b>
of which expected to be settled within 12 months					601
Currency retranslations	(33)	-	(39)	(16)	(88)
Provisions made during the year (a)	115	5	194	162	476
Amounts used	(187)	(5)	(85)	(146)	(423)
Unused amounts reversed	(61)	(2)	(327)	(34)	(424)
Modification of the scope of consolidation	—	—	18	-	18
<b>At 31 December 2011</b>	<b>632</b>	<b>27</b>	<b>2 534</b>	<b>477</b>	<b>3 670</b>
of which expected to be settled within 12 months					576

(a) Including discounting of provisions (refer Note 13).

### Restructuring

Restructuring provisions arise from a number of projects across the Group. These include plans to optimise production, sales and administration structures, mainly in Europe. Restructuring provisions are expected to result in future cash outflows when implementing the plans (usually over the following two to three years).

### Litigation

Litigation provisions have been set up to cover tax, legal and administrative proceedings that arise in the ordinary course of the business. These provisions cover numerous separate cases whose detailed disclosure could be detrimental to the Group interests. The Group does not believe that any of these litigation proceedings will have a material adverse impact on its financial position. The timing of outflows is uncertain as it depends upon the outcome of the proceedings. In that instance, these provisions are not discounted because their present value would not represent meaningful information. Group Management does not believe it is possible to make assumptions on the evolution of the cases beyond the balance sheet date.

### Other

Other provisions are mainly constituted by onerous contracts and various damage claims having occurred during the year but not covered by insurance companies. Onerous contracts result from unfavourable leases, breach of contracts or supply agreements above market prices in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contracts exceed the economic benefits expected to be received or for which no benefits are expected to be received.



## 12.2 Contingencies

The Group is exposed to contingent liabilities amounting to a maximum potential payment of CHF 1363 million (2010: CHF 1121 million) representing potential litigations of CHF 1344 million (2010: CHF 1110 million) and other items of CHF 19 million (2010: CHF 11 million). Potential litigations relate mainly to labour, civil and tax litigations in Latin America.

Contingent assets for litigation claims in favour of the Group amount to a maximum potential recoverable of CHF 281 million (2010: CHF 247 million).

(抄訳)

注記

1. 会計方針

<引当金>

引当金は、リストラ計画、環境問題、訴訟及びその他のリスクから生じる、時期又は金額が不確実な負債から構成されている。引当金は、過去の事象に起因する法的又は推定的な債務が存在し、将来のキャッシュ・アウトフローが信頼性をもって見積ることができる場合に認識される。リストラから生じる債務は、詳細で公式なリストラ計画が策定され、そのような計画の実施が開始されるか、又はそれらの主要な特徴が公表されることによって、そのような計画が実行されるだろうという妥当な期待が存在する場合に認識される。訴訟に関する債務は、貸借対照表日時点において知り得た事実に基づき、訴訟の結果に関する当社グループ経営陣による最善の見積りを反映している。

<偶発資産及び偶発負債>

偶発資産と偶発負債は、過去の事象から発生し得る権利及び債務であり、当社グループが完全に支配可能ではない一つ以上の不確実な将来の事象の発生又は不発生によってのみ、その存在が確認されるものである。それらは注記で開示される。

<退職後給付> (略)

12. 引当金及び偶発事象

12.1 引当金

(単位: 百万スイス・フラン)

	リストラ	環境	訴訟	その他	合計
2010年1月1日現在	730	30	2,694	411	3,865
貨幣の再換算	(115)	1	(183)	(35)	(332)
当期繰入られた引当金	433	6	633	280	1,352
引当金使用額	(224)	(3)	(242)	(126)	(595)
未使用の戻入額	(26)	(5)	(131)	(25)	(187)
連結範囲の修正による増減	-	-	2	6	8
2010年2月31日現在	798	29	2,773	511	4,111
12か月以内に決済予定のもの					601
貨幣の再換算	(33)	-	(39)	(16)	(88)
当期繰入られた引当金	115	5	194	162	476
引当金使用額	(187)	(5)	(85)	(146)	(423)
未使用の戻入額	(61)	(2)	(327)	(34)	(424)
連結範囲の修正による増減	-	-	18	-	18

2011年12月31日現在	632	27	2,534	477	3,670
12か月以内に決済予定のもの					576

#### リストラクチャリング

リストラクチャリング引当金は、当社グループ内の多数のプロジェクトから生じる。それらには、主に欧州における生産、販売及び管理の構造を最適化するためのプランが含まれる。リストラクチャリング引当金は、計画実施(通常は今後2～3年にわたる)時の将来キャッシュ・アウトフローにつながると予測される。

#### 訴訟

訴訟引当金は、通常の事業の過程において生じる税務、法律及び行政上の訴訟手続をカバーするように設定されている。これらの引当金は多数の個別案件をカバーしており、それらの詳細な開示は当社グループの利益を損ねる可能性がある。当社グループは、これらの訴訟手続のいずれも、当社グループの財政状態に重大な悪影響を及ぼすとは考えていない。訴訟手続の結果によるため、アウトフローが生じる時期は不確実である。この場合、現在価値は意味のある情報を表さないため、これらの引当金は割り引かれていない。当社グループの経営陣は、貸借対照表日後の訴訟の展開を仮定することは不可能であると考えている。

#### その他

その他の引当金は、主に不利な契約と、年度中に発生した様々な損害賠償請求のうち保険会社によりカバーされていないものから構成されている。不利な契約は、不利なリース、契約不履行又は市場価格を上回る価格での調達契約(契約による債務を履行するための不可避的な費用が経済的便益の見込額を超過しているか、又はもはや便益の享受が見込まれていないもの)から生じる。

#### 偶発事象

当社グループは、最大の潜在的支払額が1,363百万スイス・フラン(2010年度は1,121百万スイス・フラン)である偶発負債にさらされている。その内訳は、潜在的な訴訟に係るもの1,344百万スイス・フラン(2010年度は1,110百万スイス・フラン)とその他項目19百万スイス・フラン(2010年度は11百万スイス・フラン)である。潜在的な訴訟は主にラテンアメリカにおける労働訴訟、民事訴訟及び税務訴訟に関連するものである。

当社グループに有利な訴訟請求に係る偶発資産について、最大の潜在的回収額は281百万スイス・フラン(2010年度は247百万スイス・フラン)である。

## (2) 引当金の開示に関する考察

上記「(1) 我が国の現状」に記載のとおり、我が国では、有価証券報告書等においては、財務諸表等規則などにより、重要な会計方針として、「引当金の計上基準」の記載が要求されているものの、詳細な定めはない。また、具体的な事例を分析した結果においても、定型的な記述が多く、訴訟や偶発事象の開示についても、内容を詳細に記述した事例は多くない。

これに対して、IAS37では、重要な会計方針の開示に当たっては、見積りを伴う判断とは別に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断で、かつ、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響をもたらす判断について開示することが求められているほか、原則として、引当金の種類ごとに、債務の内容についての簡潔な説明や経済的便益の流出が予測される時期を含めた詳細な開示が要請されている。

引当金の計上基準を重要な会計方針として具体的に開示することや、重要な訴訟や偶

発事象について詳細に開示することは、財務諸表利用者が企業の経営状況を理解し、投資意思決定を行う上で重要であると考えられるため、我が国における引当金の開示が財務諸表利用者にとって十分なものとなっているかについて、改めて検討されることを期待する。

## 付録：我が国の会計基準とIAS37の比較

### 1. 引当金の定義

我が国では、引当金は、注解18に以下のように定義されている。また、負債については会計基準上の定義は明示されていない<sup>16</sup>。

【注18】 引当金について（貸借対照表原則四の（一）のDの1項、（二）のAの3項及びBの2項）

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。

一方、IAS37では、引当金及び負債の定義について、以下のように定めている。

10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

引当金とは、時期又は金額が不確実な負債をいう。

負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、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。

### 2. 引当金の認識

#### (1) 我が国の現状

注解18では、引当金計上の要件として以下の四つを挙げている。

将来の特定の費用又は損失であること

その発生が当期以前の事象に起因すること

発生の可能性が高いこと

その金額を合理的に見積ることができること

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 — C）

また、 から の要件を満たすものの金額を合理的に見積も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とすることなどが考えられる。

#### (2) IAS37における取扱い

IAS37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、次のように引当金の認識要件を定めている（IAS37.14）

<sup>16</sup> 平成18年12月にASBJから討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表された。討議資料では、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 本文第5項）としている。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており、
- (b) 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く、
- (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場合

なお、偶発負債は認識してはならないとされており（IAS37.27）、経済的便益をもつ資源の流出の可能性がほとんどない場合を除き、開示することが求められる（IAS37.28）。

上記(a)の過去の事象とは、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債務を決済する以外に企業が取るべき現実的な選択肢がないことが前提とされる。それに該当するのは、債務の決済が法律によって強制できる場合、又は推定的債務の場合で、当該事象（企業の行為のこともある）が外部の人々に対して、企業が当該債務の履行をするであろうとの妥当な期待を惹起させる場合のみであるとされている（IAS37.17）。

上記の法的債務及び推定的債務の定義について、IAS37では以下のように定めている。

10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

法的債務とは、次のものから発生した債務である。

- (a) 契約（明示的又は黙示的な条件を通じて）
- (b) 法律の制定
- (c) 法律のその他の運用

推定的債務とは、次のような企業の行動から発生した債務をいう。

- (a) 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十分に具体的な最近の声明によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
- (b) その結果、企業はこれらの債務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している。

上記(b)の「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)場合をいうとされている（IAS37.23）。

上記(c)の「債務の信頼性のある見積り」については、極めてまれな例外を除いては、企業は起こり得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とされている（IAS37.25）。信頼性のある見積りができないという極めてまれな場合には、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（IAS37.26）。

### (3) IAS37に照らした考察

引当金の認識要件について注解18とIAS37を比較すると以下のとおりである。

(引当金の認識要件の比較)<sup>17</sup>

	注解18	IAS37
	その発生が当期以前の事象に起因する	企業が過去の事象の結果として (IAS37.14(a))
	将来の特定の費用又は損失である	現在の債務(法的又は推定的)を有している (IAS37.14(a))
	発生の可能性が高い	当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高い (IAS37.14(b))
	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 (IAS37.14(c))
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

の要件については、注解18とIAS37に基本的な差異はないものと考えられる。

の要件については、注解18は将来の特定の費用又は損失であることのみを要件としているのに対し、IAS37は、将来において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あり、現在の債務の存在を要求している。したがって、IAS37では、現在の債務を有していない場合には、例え将来において費用又は損失の発生が予想されていたとしても、引当金は認識されないことになる。なお、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、まれに明確でない場合には、利用可能な全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 (IAS37.15)。

の要件については、注解18は発生の可能性が高いことを要求しているものの、蓋然性の水準については明記していないが、一般的には、発生の確率がかなり高い場合を示していると解される<sup>18</sup>。これに対し、IAS37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)場合をいうとしており (IAS37.23) 蓋然性の水準として一般的には50%超を示すものと解される。

の要件については、注解18では金額を合理的に見積もることができる場合としているが、IAS37は、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を要件としながら、信頼性のある見積りができないことは極めてまれであるとしている (IAS37.25)。

<sup>17</sup> 「引当金に関する論点の整理」[図表1]一部抜粋)

<sup>18</sup> 「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」(企業会計審議会 昭和57年4月20日)―企業会計原則注解十八に定める「負債性引当金について」の修正については、「企業会計原則」の一部修正の理由として、修正前の注解では、負債性引当金の設定要件の一つとして「将来において特定の費用たる支出が確実に起こると予想され」としていたが、この文意は、発生の確率がかなり高いという意味であるので、その文意を明確にするため、「発生の可能性が高く」に修正した、とされている。このため、注解18では、発生の確率が確実ではないものの、発生の確率がかなり高いと解釈されている。

### 3．引当金の測定

#### (1) 我が国の現状

注解18では、将来の特定の費用又は損失が合理的に見積も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ることが求められているが、具体的な測定方法は示されていない。また、現在価値への割引が求められるのかも明らかではない。

#### (2) IAS37における取扱い

IAS37では引当金の認識金額は、「報告期間の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」とされている（IAS37.36）。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、以下のいずれかとされている（IAS37.37）。

報告期間の末日現在で債務を決済するために企業が合理的に支払う金額、又は報告期間の末日現在で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  
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、債務は全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もった期待値により測定を行う（「期待値方式」）とされており（IAS37.39）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（「最頻値方式」）とされている（IAS37.40）。

また、IAS37では、貨幣の時間的価値の影響が重要な場合に現在価値へ割り引くことが求められている（IAS37.45）。使用される割引率は貨幣の時間的価値以外に、その負債に固有のリスクについての現在の市場評価を反映した税引前の割引率であ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修正されている場合には、割引率には反映させない（IAS37.47）。なお、IAS37ではこの負債に固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。

#### (3) IAS37に照らした考察

我が国の会計基準では、期待値方式や最頻値方式などの具体的な測定方法、現在価値への割引の要否など、引当金の測定に関する基本的な考え方は明記されていない。

これに対して、IAS37では、期待値方式や最頻値方式などの具体的な測定方法や現在価値への割引も定められている。

### 4．引当金の表示

#### (1) 我が国の現状

我が国における引当金に関する表示については、その一部は個別の会計基準で定められているが、一般的な取扱いは、企業会計原則及び財務諸表等規則等で定められている。

貸借対照表における流動固定分類

「引当金のうち、賞与引当金、工事補償引当金、修繕引当金のように、通常1年以

内に使用される見込みのものは流動負債に属するものとする。」とされている(企業会計原則 第三 四 (二) A、財務諸表等規則第47条第1項第4号参照)。一方、「引当金のうち、退職給与引当金、特別修繕引当金のように、通常1年を超えて使用される見込みのものは、固定負債に属するものとする。」とされている(企業会計原則 第三 四 (二) B、財務諸表等規則第47条第1項第4号ただし書き及び第52条第1項第6号参照)。

なお、1年内に一部の金額の使用が見込まれる場合であっても、1年内に使用される金額を正確に算定できない場合には、全額を固定負債として記載するものとされているが、その全部又は大部分が1年内に使用されることが確実に見込まれる場合には、その全部又は1年内の使用額を適当な方法で算定し、流動負債として記載することになる(財務諸表等規則ガイドライン52-1-6)。

#### 損益計算書における表示

損益計算書においては、「引当金繰入額は、その設定目的及び引当金繰入額であることを示す名称を付した科目をもって別に掲記しなければならない。」とされている(財務諸表等規則第98条)。

引当金繰入額の表示区分については、その性質に応じて、営業損益、営業外損益又は特別損益のいずれかとなる。例えば、工事損失引当金繰入額は売上原価に含め(工事契約会計基準第21項)売上原価に含まれている工事損失引当金繰入額は、その金額を注記することが求められている(財務諸表等規則第76条の2)。また、特別法上の準備金等の繰入額又は取崩額は特別損益に記載することになる(財務諸表等規則第98条の2)。

なお、引当金の見積差額については、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当期中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行った時の差額、又は実績が確定したときの見積金額との差額は、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識することになる(企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第55項)。

## (2) IFRSsにおける取扱い

#### 財政状態計算書における表示

財政状態計算書に掲記しなければならない項目として、引当金が挙げられている(IAS1.54(1))。また、財政状態計算書において、以下の場合には流動負債に分類し、それ以外は非流動負債に分類しなければならない(IAS1.69)。

- (a) 当該負債を企業の正常営業循環期間において決済する予定である場合
- (b) 主に売買目的で当該負債を保有している場合
- (c) 当該負債が報告期間後12か月以内に決済されることになっている場合
- (d) 負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり繰り延べることのできる無条



件の権利を有していない場合。相手方の選択により資本性金融商品で決済される可能性があるという負債の条件は、その分類に影響を与えない。

#### 包括利益計算書における表示

費用の項目が重要な場合には、その内容及び金額を個別に開示しなければならないとされており（IAS1.97）、包括利益計算書又は注記のいずれかに個別に開示しなければならない状況として、リストラクチャリング費用の引当金の戻入れ及び引当金のその他の戻入れが挙げられている（IAS1.98(b)及び(g)）。

以 上