

引当金会計規定の検討課題
—企業会計原則注解18、IAS 第37号、IAS 第37号公開草案における引
当金規定を手掛かりとする「引当金に関する論点の整理」について—

望 月 香 苗*

**Issues Under Review in Japanese Accounting
Allowance Regulations**

Kanae Mochizuki*

Abstract

The Accounting Standards Board (ASBJ) of Japan is currently asking for public submissions on accounting allowance regulations. It is considering this issue as part of the international convergence of accounting standards, which the board has already taken some action on.

As we are confronted with global environmental problems which must be addressed, it is likely that various allowances will be appropriated for this purpose and that the amounts involved will increase in future, playing an important part in accounting standards.

This article compares the review of the probability recognition criteria on allowance regulations in Japan, in IAS 37 and in the Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37.

キーワード

引当金、企業会計原則注解18、IAS 第37号、IAS 第37号公開草案
環境対策引当金、収斂しゅうれん (コンバージェンス)、認識

I. はじめに

近年の企業を取り巻く環境は激変している。特に地球環境問題については、世界規模での取り組みがなされており、企業会計における影響もますます大きくなっている。企業活動を記録・報告する会計基準も変化する。我が国において企業の活動を記録する会計として、環境会計が年々、多くの企業で導入されている。環境会計とは、企業の環境に関わる活動および影響を認識して主に貨幣単位で測定・評価し、企業の内部および外部に伝達す

*もちづき かなえ：大阪国際大学短期大学部非常勤講師 (2009.10.9受理)

る行為¹である。我が国における環境会計への関心は、1997年頃の中からISO14001認証取得企業を中心に潜在的に存在し、環境保全活動と経済活動をどのように関係づけるか新たな課題として浮上した。また、環境庁の環境会計ガイドラインにより、企業は、環境報告書で環境会計情報を開示する。企業を取り巻く環境の変化により、企業会計基準も改訂や新設される。環境の影響を企業会計に記録する場合、被害の事後的対策と事前的対策がある。事後的対策は、環境や原状回復等、環境被害の発生後にとられる対策である。事前的対策は、環境負荷の低減や資源循環がある²。事後的対策として公害問題があり、企業会計においては、我が国では公害問題等の訴訟や損害に対する引当金があった。これは、将来発生すると考えられる損失を見積もって設定されるものである。環境保全が、世界的に呼びかけられ、既に、多くの企業で取り組みがなされている。企業会計が費やす現在・将来の環境に関する支出は増加し、引当金も多種多様に設定されると考えられる。環境被害の将来発生程度を見積もり、環境対策の引当金を設定し、将来の支払いに備える必要がある。

企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan 以下、ASBJと略記する)は、日本基準と国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board 以下、IASBと略記する)による国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards 以下、IFRSと略記する)との収斂(コンバージェンス)を2011年6月をまでに達成しようとしている。ASBJは2009年9月8日に、「引当金に関する論点の整理」公表した³。これは、引当金に関する会計基準の見直しを検討するにあたり、我が国の引当金をどのような場合に計上するか(認識)、金額をどのように決定するか(測定)という論点を中心に、引当金の定義および基準の適用範囲、開示などの論点を示し、議論の整理を図ることを目的としたものである。

我が国において企業会計原則注解18に引当金規定がある。引当金は、将来の費用や損失に対し、見積もり計上するという性質から歴史的にその計上論拠を巡って様々な議論が起こり、1982年に企業会計基準注解18は、改正され現在に至っている。以来、30年近く経ち改正がなされていなかったが、現在、その重要性から引当金規定の果たす役割について議論する必要がある。本稿では、企業会計原則注解18、IAS第37号およびIAS第37号公開草案の規定を特に認識について確認・比較し、我が国の今後の引当金規定について考察する。

Ⅱ. 引当金規定の比較

1 企業会計原則注解18における引当金の意義

正しい期間損益計算を行うためには、毎期の収益とそれに対応する費用を正しく把握しなければならない。この費用収益対応の原則に従い設定される我が国の引当金会計基準に、1982年の企業会計原則注解18「引当金について」(以下、注解18と略記する。)がある。

将来の特定の費用または損失であって、その発生原因が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用また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

照表の負債の部または資産の部に記載するものとする。

すなわち、引当金を計上するには、次の条件を満たさなければならない。

1. 将来の特定の費用または損失であること
2. その発生の原因となる事実が当期以前にあること
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もることができること

上記の1は、費用ないし損失が特定されており、その発生が確実に起こることを、2では、将来の費用ないし損失であって、まだ、発生していなくても発生の原因が当期に存在すれば、費用収益対応の原則から当期の損益計算に見越計上することを強調している。条件の3と4は、条件1を限定し、引当金の計上が容易に行われないようにするためのものである⁴。すなわち、条件1と2は、損益計算原理の面から、さらに条件3、4は、条件1と2を限定し、会計報告の信頼性を確保しようとしている。

上記4つの条件を満たしている場合には、必ず引当金を計上しなければならない。注解18では、引当金の具体例として、11項目を例示している。

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

なお、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用または損失については、引当金を計上することはできない。

この注解18は、引当金の計上論拠を示した規定である。企業簿記の基本目的である期間損益計算を適正に行うためには、毎期の収益とそれに対応する費用を正しく認識・測定しなければならない。これを費用収益対応の原則という。しかし、このような対応計算を果たしうるためには、まだ発生していない費用であっても、既に計上されている収益に負担させることが必要となる場合がある。引当金は、この種の見越費用の計上に対する貸方勘定科目として用いられるもの⁵という性質を規定したものである。

2 IAS 第37号における引当金規定

IASにおける引当金規定としては、1998年に公表されたIAS 第37号『引当金、偶発負債および偶発資産 (Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets)』(以下、IAS 第37号と略記する。)がある。IAS 第37号は、IASC 概念フレームワーク⁶による会計基準の影響を受けており、資産、負債以外の構成要素(持分、収益、費用)がすべて資産と負債という2つの構成要素によって定義される資産・負債アプローチを採用している。これは、費用収益対応の観点からという費用収益アプローチに基づく我が国の注解18の引当金規定と対照的な規定となっている。そこでIAS 第37号の引当金規定について確認する。

2.1 IAS 第37号の引当金の定義

IAS 第37号には、引当金、負債、義務発生事象、法的義務、推定的義務、偶発負債、偶発資産、負担付き契約およびリストラについての規定がある⁷。

引当金とは、時期または金額が不確実な負債である。

さらに、負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済には、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想されている（第10項）⁸

引当金は、負債であるから、ある項目を引当金として負債の部に計上するためには、その項目が負債として認識される必要がある。引当金と他の負債が異なるのは、弁済時期と弁済額に不確実性を伴うかどうかという違いとなる。注解18の引当金規定では、貸倒引当金という評価性引当金が含まれるが、IAS 第37号の引当金は、負債としての引当金に限定される。さらに、負債の詳しい説明として、義務発生事象、法的義務、推定的義務の定義がある。

義務発生事象とは、法的義務あるいは、推定的義務を引き起こす事象で義務を決済する以外に現実的な選択肢をもたない。

さらに、法的債務とは、以下の3つのものから発生した義務である。

- (a) 契約
- (b) 新たな法律の制定
- (c) 法律その他の運用

推定的義務とは、次のような企業の行動から発生した義務をいう。

- (a) 確立されている実務慣行、公表されている政策あるいは極めて明確な最近の文書によって、企業が外部者に対し、ある債務を受諾することを表明している場合。
- (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場合（第10項）⁹

この負債の定義は、1. 過去の事象から発生したものであること、2. 現在の義務であること、3. 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想されていることである。

IAS 第37号では、引当金は、決済時期または金額が不確実な負債であるとされ、この3つの要件を備えている必要がある。現在の義務であるということは、偶発事象とは異なり、単に可能性のある債務は、引当金の設定対象とはならない。

2.2 認識

IAS 第37号は、引当金の認識について次のように規定している。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の義務（法的または推定的）を有している。

- (b) 義務を決済する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。
- (c) 義務の金額について信頼できる見積もりができるとき。

これらの条件が満たされない場合、引当金は認識してはならない（第14項）¹⁰。

すなわち、ある項目を引当金として認識するためには、負債の定義を満たしていることが必要であり、現在の債務であること、過去の事象であること、資源流出の可能性が高いこと、信頼性の高い債務を見積もることができるという認識基準を満たす必要がある。

3 IAS 第37号公開草案

IASBは、2005年6月にIAS第37号の改訂案である公開草案¹¹（以下、草案と略記する。）を公表し、認識要件および測定について新たな提案を公表した。この草案は、引当金会計の今後の国際的基準設定になるものと言える。73項からなり、従来のIAS第37号の変更点のうち範囲と定義および認識について確認する。

3.1 範囲と定義

草案の適用範囲は、従来のIAS第37号の表題にある『引当金、偶発負債および偶発資産（Provision, Contingent Liabilities and Contingent Assets）』ではなく、『非金融負債（Non-financial liability）』という用語で引当金を設定しようとする（第2項）ものである。これは、引当金という用語が使用できないというのではなく、企業はある種類の非金融負債を引当金として表示することは可能であるとしている（第9項）。IAS第37号の引当金の規定では、他の負債との区別が明確でないということから、引当金という用語でなく、非金融負債という用語が提案されたのである。

草案では、負債と非金融負債について次のように定義された。

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（第10項）。

非金融負債とは、IAS第32号「金融商品：開示および表示」で定義されている金融負債以外の負債である。

また、偶発負債と偶発資産という用語も削除され、金融負債や他のIFRSで取り扱われる非金融負債を除くすべての負債を非金融負債という用語を用いて定義した。偶発事象という偶発資産は、IAS第38号「無形固定資産」で取り扱われる。草案は「引当金」も「偶発負債」も排し、「非金融負債」を引当金の適用範囲としたものである。

3.2 認識規準

非金融負債は次の2要件が満たされる場合に認識されなければならない（第11項）。

- (a) 負債の定義が満たされている。
- (b) 信頼性をもって当該負債の金額を見積もることが可能である。

フレームワークでの負債の定義を満たす場合、非金融負債として認識する（第12項）。

負債の特徴として、企業が過去の事象から発生した、現在の債務を負っていることが挙げられる（第12、13項）。草案は、IAS第37号の引当金認識条件にあった「当該義務を決

済する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」の部分削除している。これは、製品保証の場合、発生の可能性で判断するのではなく、製品に修繕の必要が生じれば対応するので、発生の可能性が不確かであっても、非金融負債は認識されるというものである。この場合、将来の資源流出の可能性は、非金融負債の測定で判断される。

IAS 第37号にあった偶発資産、偶発負債は削除され、偶発事象として規定された。

偶発事象とは、決済に必要とされる金額が、ひとつあるいは複数の将来の不確実な事象の発生もしくは不発生により負債を有している場合、企業は、過去の事象の結果として、2つの無条件債務と条件付債務を有している（第22項）。

無条件債務から発生する負債は、不確実な将来の事象が発生するかどうかという蓋然性にかかわらず認識される。将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定の中で反映される（第23項）。

将来の不確実な事象の発生もしくは不発生に左右される負債を待機状態にある債務とした。これは、不確実な将来の事象が起こる時に条件付債務を履行するために待機するという無条件債務であり、負債となる（第24項）。待機状態にある債務の例示として、製品保証や訴訟を受けている場合を挙げている（第25、26項）。

また、現在債務を生み出さない事象でも、法律の変化や推定的債務が生じるような企業の行為により、将来事象が生じる場合がある。環境への損傷が発生した時点では、その結果を修復する現在の債務は発生していない。しかし、新しい法律が損傷の修復を求めた場合や推定的債務を負うような修復責任を企業が受け入れた場合、現在の債務が発生する（第20項）。従って、草案において非金融負債として環境対策引当金についても設定されることが考えられる。

Ⅲ. 「引当金に関する論点の整理」

ASBJは2009年9月8日に、「引当金に関する論点の整理」を公表した。これは、2007年のIASBとの東京合意により、会計基準の国際的な収斂（コンバージェンス）に向けた取り組みの一環である。我が国では、企業会計原則注解18「引当金について」があるがその見直しのために、「引当金に関する論点の整理」として次のとおりその目的、背景が示され、広くコメントの募集がなされている。

【論点1】定義と範囲

【論点2】認識要件

〔論点2-1〕認識要件の見直し及び個別項目についての検討

〔論点2-2〕蓋然性要件

【論点3】測定

〔論点3-1〕測定の基本的な考え方

〔論点3-2〕現在価値への割引

〔論点3-3〕期待値方式

【論点4】開示

このうち、本稿では、【論点1】定義と範囲、【論点2】認識要件、〔論点2-1〕認識

要件の見直しおよび個別項目についての検討、〔論点2-2〕蓋然性要件について、企業会計原則注解18、IAS第37号とIAS第37号公開草案を比較し、引当金会計基準の設定について考察する。

1 【論点1】定義と範囲¹²

【論点1】定義と範囲についての検討事項として、引当金に関する会計基準の適用対象を決定するために、定義および会計基準の適用範囲を明確にする必要があるとし(第6項)、「我が国の会計基準の取り扱い」と「国際的な会計基準における取扱い」を比較するものとなっている。

「我が国の会計基準の取り扱い」としては、企業会計原則注解18で引当金計上の要件があり、引当金に該当する項目の例示列挙がある。これら以外にも実務において、役員退職慰労引当金、リストラクチャリング引当金(構造改善引当金等)、ポイント引当金などの計上の事例がみられる(第7~9項)が、定義と範囲について明確には定められていない。

我が国では、実務上、注解18の引当金規定を解釈し、それぞれ該当するふさわしい引当金を設定してきた。

一方、「国際的な会計基準における取扱い」としては、IAS第37号で引当金を「時期または金額が不確実な負債」と定義し、工事契約や従業員給付も含めて、他の基準で取り扱われているものは範囲から除外されている(第10項)ことを挙げている。

IAS第37号の基準にある負債について問題となるが、これは、概念フレームワークにある負債の定義「過去の事象から発生した現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである(第11項)」に従うとしている。また、草案では、タイトル自体から「引当金」の用語を使用せず、また、引当金を定義していないが、財務諸表において引当金を科目名として使用することは禁止されない。負債の定義は、IAS第37号と同じく概念フレームワーク上の定義に従っている(第12項)。IAS第37号、草案ともに資産・負債アプローチに基づいたものである。

そして、「今後の方向性(会計基準の適用範囲)」として、評価性引当金である貸倒引当金は、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」で取り扱われており、投資損失引当金も金融資産の減損処理との関連で検討されるため、負債性引当金のみを検討対象としていること、草案は、引当金を定義せず、非金融負債という用語を使用しているが、負債に該当するかどうかに着目し、引当金が検討の対象とされる(第13、14項)。

IAS第37号における引当金については、負債から定義したものである(第15項)。我が国の引当金規定の検討にあたり、負債の定義について、ASBJの討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の「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¹³。」が参考にされる。1998年のIAS第37号が規定された当時は、我が国には、概念フレームワークがなかったが、2006年に、ASBJの討議資料によって負債の定義がなされた。

また、他の会計基準で取り扱われる項目は、基準の適用範囲から除外される。

(1) 退職給付引当金(退職給付に係る会計基準)

- (2) 工事損失引当金（企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」）
- (3) 資産除去債務（企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」）

債務保証損失引当金は、債務保証契約が金融商品会計基準の対象（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（第15項）とされ、通常の債務保証の会計処理は、監査委員会報告第61号「債務保証及び保証類似行為の会計処理および表示に関する監査上の取扱い」が参照され、実際には注解18の考え方による会計処理が適用されており、検討の範囲とされる（第17項）。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、ポイント引当金など収益認識プロジェクトに関連する項目については、検討の範囲に含めているが、引当金に関する会計基準の対象とするかどうかについては、当委員会の収益認識プロジェクトにおける検討状況及び進捗状況等を勘案して判断する（第18項）。収益認識プロジェクトは、2002年から財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board; FASB）とIASBの共同プロジェクトとして、資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識基準の検討を行っているものである。

2 【論点2】認識要件¹⁴

2.1 【論点2-1】認識要件の見直し

我が国の引当金は、適正な期間損益計算を行うため、将来発生費用のうち、その発生が当期以前の事象に起因するものを対象とし、当期の負担に属する金額の相手勘定として、負債計上される。一方、IAS第37号および草案によると、負債の定義に該当する場合に計上され、検討する必要がある（第19項）。3者の認識要件を比較すると次のとおりとなる¹⁵。

引当金の認識要件の比較

	注解18	IAS第37号	IAS第37号公開草案
(1)	その発生が当期以前の事象に起因	企業が過去の事象の結果として	負債の定義を満たしており(1)(2)の要件についてはIAS第37号と実質的に差はないと考えられるが、(3)の要件は削除が提案されている
(2)	将来の特定の費用または損失	現在の債務（法的または推定的）を有している	
(3)	発生の可能性が高い	当該債務の決済のために、経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高い	
(4)	金額を合理的に見積もることができる	当該債務の金額について信頼できる見積もりができる	信頼できる見積もりができる
偶発事象	発生可能性が低ければ引当金計上不可 偶発債務等は注記	偶発負債は引当金計上不可。発生可能性がほとんどない場合を除き、開示される（注解18の考え方と基本的に差はないと考えられる）	偶発負債の用語を削除 上記の要件を満たしていれば非金融負債として計上し、発生可能性は測定に反映する

出典：企業会計基準委員会「引当金に関する論点の整理」7,8頁より作成

注解18の引当金の計上要件は、次のとおりである。

1. 将来の特定の費用または損失であること
2. その発生の原因となる事実が当期以前にあること
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もることができること

注解18では、引当金として計上できるのは、これら4つの要件を満たした場合であるが、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用または損失については、引当金を計上することはできない。保証債務の偶発債務は、貸借対照表に注記となり、要件を満たしても、金額を合理的に見積もることができない場合は、偶発債務に準じて注記する。注解18の1.その発生が当期以前の事象に起因、2.将来の特定の費用または損失であるの2要件について、IAS第37号では、企業が過去の事象の結果として、現在の債務（法的または推定的）を有しているかどうか判断されるが、草案では、負債であるかどうかの判断を行うことになる。3.の発生の可能性が高いという要件は、IAS第37号では、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かどうか判断されるが、草案では、削除されている。また、同様の負債の定義を用いる場合は、修繕引当金のような将来において自らの行動により回避することが可能なものは、負債に該当しないと考えられるものもある。

2.2 [論点2-1] 個別項目についての検討¹⁶

注解18には、引当金が例示列举されていたが、それ以外の項目で注解18の基準を満たした場合は、該当するのにふさわしい用語を使い、〇〇引当金として実務で計上される。注解18の貸倒引当金以外の負債性引当金について、IAS第37号や草案の定義を採用する場合、負債に該当するか個別の検討が必要となる（第30項）。

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、退職給付引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金は、その性質より、負債に該当するとされる。しかし、修繕引当金、特別修繕引当金は、負債に該当しないとされる（第31～39項）。該当する新規の引当金を設定する場合、個別にその性質の検討を行うことが必要となる。

2.3 検討の範囲に含めるべきその他の引当金¹⁷

役員退職慰労引当金、IAS第37号公開草案の非金融負債が負債に該当する場合のみ設定されるリストラクチャリングに係る引当金や我が国で一般的に計上されてこなかった有給休暇引当金、訴訟損失引当金について検討される（第40～44項）。環境修復引当金については、草案では、環境へのダメージが発生した時点では、その結果を修復する現在の債務は、企業に発生していないが、新しい法律がダメージの修復を求めた場合や推定的債務を負うような修復責任を企業が受け入れた場合、現在の債務が発生するとされる（第45項）。

既に、我が国では、環境対策に関する引当金が多数計上されており、また、2010年4月1日以降開始の事業年度より資産除去債務については、計上が義務付けされることから、今後ますます環境対策引当金が増加すると考えられる。

2.4 特別法上の引当金または準備金¹⁸

特別法上の引当金や準備金についての検討もなされる（第48項）。利益留保性引当金については、負債に該当しないが、注解18に該当する引当金については、計上されることになっており、検討する必要がある。これは、特別の法令により、負債の部に計上することが強制されている準備金である。電気事業法による濁水準備金等で、保険業法による責任準備金、金融商品取引法による証券取引責任準備金や金融商品取引責任準備金等がある。これらの特別法上の準備金のうち、注解18の条件を満たす場合には、表示するが、満たさない場合には、他の法令に取り扱いが委ねられる。

また、租税特別措置法において準備金という言われる引当金と類似する項目として、海外投資損失準備金、電子計算機買戻準備金など、租税特別措置法によって計上が可能とされている準備金のうち、注解18の条件を満たす場合、設定できる。2007年に日本公認会計士協会の監査第一委員会報告第42号「租税特別措置法上の準備金および特別法上の引当金また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」が改正、公表された。ここでは、租税特別措置法上の準備金と特別法上の引当金又は準備金について、注解18の引当金の要件を満たすものは、引当金として負債計上し、それ以外の利益留保性のものは、「特別法で規定する表示箇所に計上することになるが、特別法に表示箇所に係る規定がない場合は、純資産の部に計上することが望ましい」とされた。

3 [論点2-2] 蓋然性要件¹⁹

検討事項として、蓋然性を維持するかどうか挙げられている。我が国の注解18の引当金規定とIAS第37号の引当金規定には、「発生の可能性が高い (probable)」という「蓋然性要件」があり、これにより認識するが、草案では、この蓋然性要件を削除している。

我が国の会計基準の取り扱いとしては、蓋然性要件に該当する発生の可能性が高いということが注解18の計上要件の一つとなっている。また、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用または損失については、引当金を計上することはできない（第50項）。

IAS第37号においても「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」ことを引当金の認識要件の一つとしている。ここでは、probableは more likely than not（起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高い）と解釈されている（第51項）。

一方、草案においては、非金融負債の認識要件から蓋然性要件を削除することが提案されている。これは、負債の定義を満たす現在の債務が存在する場合、資源の流出が発生する蓋然性にかかわらず負債として認識すべきであり、将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定に反映すべきである（第52項）。

情報の有用性や実務上の対応の困難等の観点から反対意見もあったが、草案では、蓋然性が削除されたが、最終的な改訂で蓋然性要件の代替となる取扱いが導入されるかどうかIASBの今後の動向に注意する必要がある（第53項）。この点、発生の可能性が高いかどうかは、計上要件として判断基準であったので、注解18も文言から削除するか、新たに設

引当金会計規定の検討課題

定するか検討しなければならない。損失の発生の可能性が高いという蓋然性が削除されると発生の可能性が低いものも負債と認識され、従来、注記された偶発債務が引当金として計上されることになる。負債の定義を満たしているかどうかにより判断されるようになると、可能性の低いため計上できなかった偶発損失性の引当金が計上できるようになる。この場合、環境対策の引当金がさらに設定されるということになる。引当金計上が増加することで、計上額をどのように設定するかという測定についても問題となる。我が国の引当金基準を改訂するにあたり、[論点3] 測定や[論点4] 開示についても検討する必要がある。

IV. おわりに

現在、多種多様な引当金が設定されている。既に、多くの環境対策引当金が計上されている。産業廃棄物の処理や土壌の原状回復等、将来必要になる環境対策費を引き当てる企業が増えている。2008年度の環境負債といえる引当金の総額は、1,785億円と2007年度より60%増加した。環境関連の引当金額の上位10社のうち、石油関連業界、紙・パルプ業界、電気メーカーが並ぶ²⁰。

環境関連の引当金額の上位10社（単位：百万円）

	社名	計上した項目	金額
1	新日本石油開発帝石	廃鉱費用	24,650
2	国際石油開発帝石	廃鉱費用	14,192
3	古河電気工業	環境対策	13,652
4	三菱マテリアル	環境対策	12,564
5	三井化学	環境対策	11,948
6	西日本旅客鉄道	環境安全対策	10,193
7	NEC	リサイクル費用	6,790
8	日本板硝子	環境対策	6,531
9	富士通	リサイクル費用	5,726
10	石油資源開発	廃鉱費用	5,725

出典：日本経済新聞 2009年8月7日付より作成

我が国では、1949年の企業会計原則制定時より、納税引当金、修繕引当金の例示があり実務において引当金が計上されていた。一方、商法では、債務性があるものは、負債として計上するものであったが、当時、商法には引当金規定がなかった。そこで、商法でも引当金規定の取り組みがなされるようになった。我が国の会計学者が負債の概念を考えるようになったのは、1960年の法務省民事局が発表した商法改正試案の中に「負債たる引当金」示されたことによるものであった。会計学者が負債性引当金と呼んでいたものの中には、法律的にみて負債たるものとそうでないものがあることが明らかになり、会計学でいう負債とは何か商法側から問われた²¹のである。1962年には、商法第287条ノ2の引当金規定が新設された。法律上債務であるものは、負債として計上されるが、法律上債務でないものでも「特定の支出または損失」である場合、引当金として計上するというものであ

た。この「特定の…」という文言を拡大解釈して、利益留保のための特定引当金を容認することになり、引当金論争が起こった。その後、商法、企業会計原則ともに改正され、現行の会社法（会社計算規則第6条第2項第1号）では、「将来の費用または損失（収益の控除を含む）の発生に備えて、その合理的な見積りのうち当該事業年度の負担に属する金額を費用または損失として繰り入れることにより計上すべき引当金」を適正な価格で負債として評価するという引当金規定がある。

今日の会計状況の特徴は、当年度に何らかの原因はあるものの、当年度にまだ現実化していない将来の年度において発生する（と予想される）ある種の会計事象（とりわけ損失と負債の計上をともなう事象）を予測と見積りによって計上する会計領域の概念的拡大²²であるという見解がある。将来の費用発生を認識、計上するために、発生概念の議論や損失性引当金の計上するために、保守主義によるという議論が起こった。従来は、将来発生する費用または損失という借方からアプローチがなされたが、今後、負債の概念についての議論という貸方からのアプローチがなされるといえる。

IASの対象については、IAS第37号のように引当金を定義するアプローチと、IAS37号公開草案のように引当金を定義せず金融負債以外の負債（非金融負債）を対象とするアプローチがある。当該事象が負債に該当するかどうかに着目して対象を決定することとなる。

企業会計基準委員会による「引当金に関する論点の整理」は、土壌汚染やアスベストを始めとした環境分野に関連する項目として注目されている環境修復引当金に関して、我が国でも企業が負うべき現在の債務が発生した時点で環境修復引当金を計上することになる²³と考えられる。今後、費用収益アプローチによる企業会計原則注解18の規定と資産負債アプローチによるIAS第37号およびIAS第37号公開草案の規定とのコンバージェンスをいかに行うのか問題となる。

引当金は、現金の支出を伴わない、企業内部に資金を留保するという財務的效果が期待できることや金額の見積りについて判断の余地がある。そのため、財務的效果を期待して様々な引当金が設定され、引当金規定の歴史上、引当金論争が展開され実務上、混乱がみられた。

環境対策の引当金については、ますますその計上が増加すると考えられる。企業会計原則は、企業会計における包括的なルールであり、実務上混乱を招くことのないよう引当金規定として認識・測定基準を明らかにする必要がある。

今後の引当金会計基準の方向性として、どのように改訂または廃止もしくは新設されるか、さらに、実際に実務で採用されている個々の引当金について適切であるかどうかの検討も必要であると考えられる。

(Endnotes)

¹ 國部克彦 [2006] 『環境会計』 新世社、2頁

² 除本理史 [2007] 『環境被害の責任と費用負担』 有斐閣、1頁

³ 企業会計基準委員会 HP 「『引当金に関する論点の整理』の公表」

https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/provisions/provisions_comments.

引当金会計規定の検討課題

pdf.2009年9月19日最終アクセス

- ⁴ 安平昭二 [1995] 『入門会計学』東京経済情報出版、85頁
- ⁵ 安平昭二 [1983] 『簿記詳論』同文館、111頁
- ⁶ IASC,International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London, U.K.: IASC, 1989
- ⁷ IASC,International Accounting Standards 37” Provision,Contingent, Liabilities and Contingent Assets” International Accounting Standards Committee,September,1998. 日本公認会計士協会国際会計委員会訳 [1998] 「引当金、偶発債務及び偶発資産」『国際会計基準』国際会計基準委員会、IAS 第37号
- ⁸ Ibid.,para.10. 同上、27頁
- ⁹ Ibid.,para.10. 同上、27頁
- ¹⁰ Ibid.,para.14. 同上、33頁
- ¹¹ IASB,International Accounting Standards Board” Exposure Draft, Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits』London, October,2005. 企業会計基準委員会『修正 IAS 第37号第19 号和訳 IAS 第37号修正案公開草案 引当金、偶発負債及び偶発資産 IAS 第19号修正案 公開草案 従業員給付』企業会計基準委員会 HPhttps://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/20050630_2.pdf
- ¹² 前掲、企業会計基準委員会「引当金に関する論点の整理」(第6項～第18項)、3～5頁
- ¹³ 企業会計基準委員会 [2006] 「第3章 財務諸表の構成要素」『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』企業会計基準委員会 HP https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/begriff/begriff_20061228.pdf 15頁
- ¹⁴ 前掲、企業会計基準委員会「引当金に関する論点の整理」(第19項～第48項)
- ¹⁵ 同上、第28項 7,8頁より作成
- ¹⁶ 同上、(第30項～第39項)、8～10頁
- ¹⁷ 同上、(第40項～第47項)、10～12頁
- ¹⁸ 同上、(第48項)、12頁
- ¹⁹ 同上、(第49項～第53項)、12～13頁
- ²⁰ 日本経済新聞 2009年8月7日付より作成
- ²¹ 中村忠 [1997] 『新版財務会計論』白桃書房、71頁
- ²² 加藤盛弘 [2006] 『負債拡大の現代会計』森山書店、1頁
- ²³ 環境新聞2009年09月15日「Daily 環境ニュース」HP http://eco.goo.ne.jp/news/files_daily/daily_20090915_1740.html 最終アクセス2009年9月19日

