

企業会計基準委員会(ASBJ)から 2009 年 9 月 8 日に「引当金に関する論点の整理」(以下、本論点整理)が公表され、本稿は、本論点整理と公表日以降の ASBJ における検討内容も含め解説をするものです。

なお、本稿の意見に関する部分は私見であることをあらかじめ申し添えます。

1. 目的と背景

わが国の引当金に関する会計基準としては、引当金の認識要件および具体例を示した「企業会計原則」注解 18(以下、注解 18)があり、それに基づく監査上の取り扱いとして、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第 42 号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」などがあります。これらにより実務上定着している引当金項目については、認識の要否についての判断基準はおおむね統一されていますが、経済的・法的環境の変化や新しい取引形態の普及などにより、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されています。

また、国際財務報告基準(IFRS)では、国際会計基準(IAS)第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下、IAS 第 37 号)で引当金について定めていますが、2005 年 6 月に公表された IAS 第 37 号の改訂案の公開草案(以下、IAS 第 37 号改訂案)で、認識要件および測定について新たな提案(認識要件における蓋然(がいぜん)性要件の削除、測定における期待値方式への一本化)が示されています。IAS 第 37 号改訂案に対するコメント受領後の国際会計基準審議会(IASB)の会議では、IAS 第 37 号の改訂ではなく、新たな IFRS に置き換えることが決定されました。2010 年 1 月 5 日に、負債の測定に関する部分を改訂する IAS 第 37 号の再公開草案(以下、再公開草案)が IASB から公表され、2010 年 2 月 19 日に「Liabilities」(「負債」)として、新基準全体のワーキングドラフトが公表されています。最終基準の公表予定は、2010 年 7 月のワークプランでは 2011 年第 1 四半期及び第 2 四半期となっています。

このような状況のもと、本論点整理では引当金に関する会計基準の見直しを検討するに当たり、引当金をどのような場合に計上するか(認識要件)、金額をどのように決定するか(測定)という論点を中心に、引当金の定義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ています。

なお、ASBJ における 2010 年 4 月現在のプロジェクト計画表では、2011 年上期に「検討状況の整理」を、下期に公開草案を提案する予定となっていますが、IASB の最終基準の公表時期に応じて、延期される可能性もあると考えられます。

2. 定義と範囲【論点 1】

引当金に関する会計基準の適用対象を決定するために、論点整理ではまず、定義および基準の適用範囲を検討しています。

注解 18 では、引当金の計上要件を定め、具体的な項目が例示列挙されています。一方、国際的な会計基準においては、IAS 第 37 号では、引当金を「時期又は金額が不確実な負債」と定義し、他の基準で取り扱われているもの（保険契約、繰延税金負債、工事契約、従業員給付による負債など）は適用範囲から除外しています。さらに、IAS 第 37 号改訂案では、引当金を定義せず金融負債以外の負債（非金融負債）として検討され、その後の IASB の審議では、Liabilities として負債全般（ただし、他の会計基準の定めがあるものは除く）について検討されています。2010 年 1 月に IASB より公表された再公開草案では、他の IFRS が対象としない負債を適用対象としており、その結果、例えば、資産の廃棄、環境保全、原状回復、不利な契約及び訴訟により発生する債務が適用対象となることとなります。詳細については「第 65 号 2010 年 1 月 IFRS outlook 増刊号」をご参照ください。

◆ 今後の方向性

① 会計基準の適用範囲

本論点整理では、貸倒引当金や投資損失引当金といった評価性引当金は対象外とし、負債性引当金のみを検討対象として、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されています。

② 他の会計基準との関係

他の会計基準ですでに会計処理が定められている項目（退職給付引当金、工事損失引当金、資産除去債務）については、会計基準の適用範囲から除外することが考えられるとされています。

製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、ポイント引当金など収益認識プロジェクトに関連する項目については、本論点整理の対象とされていますが、最終的には、同プロジェクトにおける検討状況および進捗（しんちよく）状況を勘案して引当金に関する会計基準の対象とするかどうかを判断するとされています。

3. 認識要件【論点 2】

注解 18 においては、将来発生費用のうち、期間損益計算の観点から、その発生が当期以前の事象に起因するものだけが引当の対象とされるとともに、引当金は当期の負担に属する金額の相手勘定として負債に計上されています。

国際的な会計基準では、引当金の認識要件として、企業が過去の事象の結果として現在の債務を有していること、すなわち、負債の定義に該当することが求められています。

今後は、これまでの実務慣行や国際的な会計基準の動向等を踏まえたうえで、「将来の特定の費用又は損失」という注解 18 の引当金の認識要件について見直しの要否を検討する必要があると考えられますが、「発生の可能性が高い」といういわゆる蓋然性要件は、IAS 第 37 号では認識要件から削除することが提案されており、本稿では重要な検討項目であるため、次回第 2 回で内容を解説する予定です。

また、IAS 第 37 号や IAS 第 37 号改訂案と同様の負債の定義を用いる場合、修繕引当金のような将来において自らの行動により回避することが可能なものは、負債に該当しないことになると考えられます。修繕引当金を含め、個別の引当金の詳細な検討内容については第 3 回で解説する予定です。

4. 測定【論点 3】

(1) 測定の基本的な考え方

注解 18 では、引当金全般に関する測定の基本的な考え方は明記されていません。一方、IAS 第 37 号では、「期末日における現在の債務の決済に要する支出の最善の見積り」によるとしており、IAS 第 37 号改訂案では、「現時点決済概念」の考え方が強調されています。

この「現時点決済概念」とは、期末日において現在の債務の決済または第三者への移転のために合理的に支払う金額により測定する考え方で、将来において債務を消滅させるために要求されることが見積もられる金額に基づいて測定する考え方である「究極決済概念」と対比されています。また、「現時点決済概念」の基礎は期待値（生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額）とされています。

IAS 第 37 号改訂案においては、引当金の認識要件から蓋然性要件を削除し、将来の事象に関する不確実性は負債の測定に反映させるという考え方に基づいているため、期待値方式と結び付く現時点決済概念が整合すると考えられています。

測定についての詳しい解説は、認識要件における蓋然性要件とともに、第 2 回で行う予定です。

(2) 本論点整理の検討状況

上述したように、IAS 第 37 号改訂案では、現時点決済概念が提案されていますが、本論点整理においては、実務上、企業自らの履行による決済が前提となっている場合が多いと考えられることを踏まえれば、究極決済概念の方が整合的とも考えられると言及しています。

さらに、IAS 第 37 号改訂案に対するコメント受領後の IASB の暫定合意では、現時点決済概念においては、債務を企業自身が履行すると想定する場合でも測定にマージンが含まれるという考え方が採られていることを考慮しつつ、測定の基本的な考え方について、期待値方式との関連にも留意しながら検討するとされています。この点に関して、2010 年 1 月に公表された再公開草案における測定の考え方は第 2 回で紹介しています。

5. 開示【論点 4】

(1) 国際的な会計基準においては、引当金および偶発負債に関する幅広い開示が要求されており、それらはわが国で求められている開示内容との差異もあるため、開示の取り扱いをどうするかについても検討することとされています。

(2) IAS 第 37 号では引当金、偶発負債に関する金額または時期に関する不確実性の内容を含む開示のほか、開示が不可能な場合および開示する必要がない場合の定めも置いています。不確実性に関する情報の開示がどのようになされるべきか、あるいは、実務上開示が困難な場合の定めを置くかなど、開示の拡充について検討することが考えられるとされています。

(3) IAS 第 37 号改訂案では、引当金の認識要件から蓋然性要件を削除することが提案され、現状では注記とされている発生可能性の低い偶発債務を負債に認識することになるため、偶発負債の注記は IAS37 号改訂案から削除されました。しかし、その後の IASB の再審議において、企業が現在の債務は存在しないと判断したが現在の債務の有無が不確実である(潜在的債務)場合について、偶発負債の注記と同様の開示を求めることが決定され、2010 年 2 月の新基準全体のワーキングドラフトにも反映されています。

前回は「引当金に関する論点の整理」の全体像を紹介しました。今回は、IAS 第 37 号改訂案で提案されている認識要件における蓋然性基準の削除と測定方法についての検討内容を解説します。

1. 認識要件

本論点整理では、これまでの実務慣行や国際的な会計基準の動向等を踏まえた上で、注解 18 の認識要件について、見直しの要否を検討する必要があると考えられるとしています。

「企業会計原則」注解 18 のわが国の会計基準における取り扱いと、IAS 第 37 号および IAS 第 37 号改訂案における引当金の認識要件を比較すると以下ようになります。

【引当金の認識要件の比較】

	注解 18	IAS第37号	IAS第37号改訂案
(1)	その発生が当期以前の事象に起因	企業が過去の事象の結果として	負債の定義を満たしており (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可能
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。

- 注解 18 では(2)の要件において、将来の特定の費用または損失としていますが、IAS 第 37 号および IAS 第 37 号改訂案では、負債の本質的な特徴は、企業が過去の事象から生じた現在の債務を負っていることであるとされており、負債の定義を満たすことは IAS 第 37 号の(1)と(2)の要件を満たすことと同じと考えられます。
- そのため、IAS 第 37 号および IAS 第 37 号改訂案と同様の負債の定義を用いる場合には、修繕引当金のような、将来において自らの行動により回避することが可能なものは負債に該当しないことと考えられることとなります。

- IAS 第 37 号改訂案においては、(3)の「発生の可能性が高い」という注解 18 の要件および IAS 第 37 号の「資源の流出が必要となる可能性が高い」という、蓋然性要件の削除が提案されていることが大きな相違点となっています。

2. 蓋然性要件

わが国の会計基準および国際的な会計基準では引当金の認識要件の中に、発生の可能性が高いという要件(蓋然性要件)を設けていますが、IAS 第 37 号改訂案では、蓋然性要件を削除することが提案されているため、検討してみたいと思います。

- わが国の注解 18 では、蓋然性要件に当たる発生の可能性が高いことが明記されているとともに、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とされています。
- IAS 第 37 号改訂案では蓋然性要件の削除を提案しています。これは、「①負債の定義を満たす現在の債務が存在する場合には、資源の流出が発生する蓋然性にかかわらず負債として認識すべきであり、②将来の事象に関する不確実性は、認識される負債の測定に反映すべきである」という考え方によるものです。

この点についての取り扱いを比較して示すと以下の表のようになります。

IAS第37号での引当金と偶発負債の分類	IAS第37号	IAS第37号改訂案
現在の債務(present obligation)		
発生の可能性が高い(probable)もの	引当金	非金融負債
発生の可能性が低いもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債
信頼性をもって測定できないもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債 (注記開示)
潜在的債務(possible obligation)	偶発負債 (注記開示)	該当なし(*1)

(*1)IASB では、コメント募集後の審議において、現在の債務が存在するか否かが不確実な項目で現在の債務が存在しないと判断した場合、開示を求めることを合意しています(本論点整理第 113 項参照)。

◆今後の方向性

- 蓋然性の削除については、情報の有用性や実務上の対応の困難などの観点から反対意見が多く出されていましたが、IASB ではコメント受領後の再審議においても蓋然性要件を削除する方針を再確認しており、2010 年 2 月に公表された新基準全体のワーキングドラフトにおいても変更されていません。本論点整理では IAS 第 37 号の最終的な改訂において、蓋然性要件の代替となるような取り扱いが導入されるかどうかも含めて IASB の今後の動向に注意していく必要があるとしています。

- 蓋然性基準を削除する場合、期待値方式による測定に結び付くと考えられ、また現状では注記とされている発生可能性の低い偶発債務を負債に認識することとなるため、測定や開示の論点との関係にも留意する必要があるとされています。

3. 測定

(1) 測定の基本的な考え方

わが国の会計基準では、引当金全般に関する測定の基本的な考え方は明記されておらず、注解 18 の引当金の計上要件の一つである「合理的に見積ること」に関する基本的な考え方が定められているわけではなく、実務に委ねられていると考えられます。

これに対して、IAS 第 37 号では、「期末日における現在の債務の決済に要する支出の最善の見積り」によるとしており、IAS 第 37 号改訂案では「期末日において現在の債務の決済又は第三者への移転のために合理的に支払う金額」により非金融負債を測定することを提案しており、現時点決済概念の考え方を強調しています。

なお、依然として測定方法が不明確とする IAS 第 37 号改訂案に対するコメントを受けて、再公開草案では負債の測定について「企業が債務から解放されるために合理的に支払う額」で測定することとされ、債務をキャンセル又は移転することができる場合など、債務の履行以外の方法が存在するときも含めて、測定方法を詳細に定めています。詳細については、IFRS 実務講座 IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の改訂案をご参照ください。

(2) 現時点決済概念と究極決済概念

IAS 第 37 号改訂プロジェクトの議論の中では上述した「期末日において債務の決済又は第三者への移転のために合理的に支払う金額」を現時点決済概念による金額とし、「将来において債務を消滅させるために要求されることが見積られる金額」を究極決済概念による金額として、両者を対比しています。

ここでは、現時点決済概念の基礎は期待値であり、究極決済概念では最頻値など可能性のある単位の金額に結び付くことになるとされています。

現時点決済概念と究極決済概念について、数値例を用いて比較してみます。

【数値例】

X 社と Y 社がそれぞれ単一の債務を負っており、期末日現在の見積もりでは、以下のように予想しているとします。

X 社：60%の確率で 100 の請求があり、40%の確率で請求がないと予想

Y 社：90%の確率で 100 の請求があり、10%の確率で請求がないと予想

この場合、

究極決済概念によると、X 社、Y 社ともに 100 を認識します。

現時点決済概念によると、X 社は $60(100 \times 60\%)$ 、Y 社は $90(100 \times 90\%)$ の負債を認識することになります。

◆ 今後の方向性

IASB の議論では、引当金の測定に関する基本的な考え方は究極決済概念ではなく現時点決済概念であるとしています。しかし、本論点整理においては、企業自らの履行による決済が前提となっている場合が多いことを踏まえれば、究極決済概念の方が整合的とも考えられるとしています。また、IASB のコメント受領後の暫定合意では、現時点決済概念において債務を企業自身が履行すると想定している場合でも測定にマージンが含まれるという考え方(*2)が採られているため、本論点整理ではこうした点も考慮しつつ、期待値方式との関連にも留意しながら引き続き検討するとしています。

(*2)なお、「債務を企業自身が履行すると想定している場合でも測定にマージンが含まれるという考え方」に関して、再公開草案では、以下のように整理されています。

①負債の測定は、(a)債務を履行するために必要な資源の現在価値の見積り (b)債務をキャンセルするために必要な支出額 (c)債務を第三者に移転するために必要な支出額 の中で最も小さい金額となります。

②負債の測定に(a)を使用する場合、債務を履行するために「相手方に支払うことにより履行される場合」と「サービスを提供することにより履行される場合」に区分します。さらに後者を当該サービスに「市場がある場合」と「市場がない場合」に分けて、市場がない場合に、将来の時点において企業が当該サービスを提供したときに、第三者に請求するであろう金額を見積り、当該金額には企業に発生すると予想される原価のほか、企業が第三者に請求する際に上乗せするマージンが含まれるものとなっています。詳細については、IFRS 実務講座 IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の改訂案をご参照ください。

(3) 期待値方式

IAS 第 37 号改訂案では 2. 蓋然性要件で解説したように、蓋然性要件を削除することが提案されているため、期待値方式による測定に結び付くと考えられています。IAS 第 37 号改訂案では、引当金の測定値を見積もる方法を、生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額(期待値)による方法に一本化し、最も生起する可能性が高い単一の金額(最頻値)による方法を削除することが検討されており、本論点整理でも検討がされています。

数値例を用いて考えてみます。

【数値例】

負債の定義を満たす債務が A、B、C と 3 種類ありそれぞれ、期末日現在の見積もりでそれぞれ以下の請求があると予想されているとします。なお、A、B、C いずれも近い将来発生する事象で、発生時期が長期と見込まれるものはないという前提とします。

	発生可能性	請求額	
A	85%	100	85
B	10%	50	5
C	5%	20	1
			合計91 (引当金の計上額)

IAS 第 37 号改訂案で提案されている考え方に基づく場合、負債の定義を満たす現在の債務が存在すれば、発生可能性の高低にかかわらず負債として認識し、将来の事象に関する不確実性は測定に反映させることになります。そのため、B や C の債務のように発生可能性が低いものも負債として認識します。また、その場合、私見ですが、期待値方式を採用して測定することになるので、生起し得る A、B、C のキャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均して、期末の引当金計上額を算定することになると考えられます(上記の数値の例の場合、計上額は 91 となります)。

仮に最頻値により測定するとすれば、85%と最も生起する可能性が高い A の将来において決済される債務額 100 で引当金を計上することになると考えられます。

◆ 今後の方向性

単一の債務に関する引当金の測定について、期待値方式のみを認め、最頻値方式を削除することは、情報の有用性や測定の信頼性、あるいは実行可能性等の観点から懸念があるとする意見も多く、本論点整理では、蓋然性要件や測定の基本的な考え方などの他の論点とも結び付いているため、IASB による審議(*3)を注視しつつ検討を行う必要があるとしています。

(*3)再公開草案では、自社の履行を前提として、「債務の履行時に必要な資源の現在価値の見積り」を行う場合(上述(2)*2 参照)、期待現在価値法(Expected present value technique)を用いることと求めています。この期待現在価値の見積りには以下のプロセスを考慮することになります。

- ① 起こり得る複数の結果を明らかにする。
- ② 起こり得る複数の結果について資源の流出金額と時期を見積もる。
- ③ それぞれの結果の現在価値を計算する。
- ④ それぞれの結果の発生可能性を見積もる。
- ⑤ 計算された複数の将来のキャッシュ・フローを発生確率で加重平均する。

この期待現在価値を算定する際に、以下の計算要素を考慮して見積ることとされています。

- 貨幣の予想流出額(将来キャッシュ・フローの金額)
- 貨幣の時間価値(支払時期)
- 資源の実際の流出額が予測と異なるリスク

仮にIASBで現在提案されている再公開草案の考え方が、日本の会計基準において導入される場合、企業は負債の測定に当たって、起こり得る複数の結果とそれぞれキャッシュ・フローと発生確率等に関する情報を集めることが必要となり、事象の発生時期が長期と見込まれる場合は割引計算が必要となるため、これまでより複雑な見積り計算が必要となると考えられます。詳細については、IFRS 実務講座 IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」の改訂案をご参照ください。

今回は、「引当金に関する論点の整理」における個別の引当金の検討状況を解説します。

1. 検討対象となっている引当金

本論点整理では、注解 18 で例示されている引当金のうち貸倒引当金を除く 10 項目について、IAS 第 37 号および IAS 第 37 号改訂案と同様の定義を採用するとした場合に負債に該当するかどうかを個別に検討しています。また、注解 18 では例示されていない引当金のうち、わが国の実務慣行や国際的な会計基準とのコンバージェンス等の観点から、検討の範囲に含めるべきと考えられるその他の引当金についても負債に該当するかどうかについて検討しています。これらは、以下のように区分されると考えられます。

	注解18に例示されている引当金	注解18に例示されていないその他の引当金
負債に該当すると考えられる引当金	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	有給休暇引当金、ポイント引当金、株主優待引当金
負債に該当しないと考えられる引当金	修繕引当金、特別修繕引当金	役員退職慰労引当金(株主総会で承認が得られていないもの)

上記以外に、負債に該当する場合と負債に該当しない場合のある引当金として以下のものがあります。

- リストラクチャリングに係る引当金
- 訴訟損失引当金
- 環境修復引当金
- 「不利な契約」に係る引当金
- 特別法上の引当金または準備金

2. 個別の引当金についての検討

実務上影響が大きいもので今後検討が必要となる引当金や、わが国の実務では計上されてこなかった引当金について、ここでは取り上げたいと思います。

(1) 修繕引当金・特別修繕引当金

修繕引当金および特別修繕引当金は IAS 第 37 号および IAS 第 37 号改訂案によると、固定資産の大規模修繕が法律上の要請に基づくか否かにかかわらず、操業停止や対象設備の廃棄をした場合には

不要となることから、負債に該当しないとされています。このため、IAS 第 37 号や IAS 第 37 号改訂案と同様の負債の定義を用いる場合、負債に該当しないこととなり、わが国において、引当金として計上認められなくなることを考えられます。

ただし、IAS 第 16 号「有形固定資産」において、固定資産の取得原価のうち大規模修繕で見込まれる支出に相当する部分については、修繕までの間に減価するものとみてその期間で減価償却し、修繕時の支出はその減価の回復とみて固定資産の取得原価に加算することとされています。

すなわち、わが国における修繕引当金および特別修繕引当金による実務においては、実際の修繕が発生するまで、事前に段階的に引当金（費用）計上されますが、IAS 第 16 号による処理を行う場合は、固定資産の取得時に取得原価に含まれる大規模修繕費部分を見積もり、修繕以外の部分は固定資産の耐用年数にわたって減価償却を行い、修繕費相当分は当該修繕のサイクル期間に応じて別個に減価償却され、費用として計上されることとなります。

(2) リストラクチャリング引当金

わが国では、「構造改革費用」等さまざまな名称でリストラクチャリング関連の引当金の実務上計上されていますが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点からは、IAS 第 37 号改訂案における以下のガイダンス等を参考に、企業が現在の債務を負ったと認められた時点でリストラクチャリングに係る引当金を計上していくことになるものと考えられます。

IAS 第 37 号改訂案では、リストラクチャリング費用に関する非金融負債は負債の定義を満たしたときのみ認識されるとされ、負債は、企業が他者に対する債務の決済をほとんど免れることができないような現在の債務を必然的に伴っているとされており、以下の点に留意することとされています。

- リストラクチャリングを実施する経営者の決定は、リストラクチャリングの実施期間中に見込まれる費用に関する他者への現在の債務を生み出さない。
- 契約終結費用に係る負債については、契約条項に従い企業が実際に契約を終結する時点で認識する。
- リストラクチャリングに関するその他の費用としては、雇用を継続する従業員の再教育費用、設備の統合または閉鎖の費用、新しいシステムおよび流通組織への投資等が挙げられており、企業はこれらの負債を負ったとき（一般に財またはサービスと受け取ったとき）に認識する。

(3) 有給休暇引当金

有給休暇制度は入社してから一定期間勤務することによって、従業員に対して与えられる権利です。従業員が有給休暇を消化した期間中は、企業が従業員から労働サービスを受けていないにもかかわらず、従業員が取得した日数分の給与を支払うこととなります。これは、企業は、従業員が有給休暇を取得する権利を有している部分に対して債務を負っているために行われ、国際的な会計基準では負債に該当するとされており、有給休暇引当金を計上する実務が定着してきています。

これまで、わが国においては、未消化の有給休暇を買い取る制度が定着していないということもあり、有給休暇が労働サービスの提供に対する対価（コスト）としてあまり認識されておらず、有給休暇引当金は計上されてこなかった実態があります。本論点整理では、わが国のこうした労務制度や慣行の実

態を考慮しつつ、国際的な会計基準とのコンバージェンスも勘案して取り扱いを検討する必要があるとされていますが、今後、計上が求められる可能性があるということは留意が必要と考えられます。

(4) 訴訟損失引当金

IAS 第 37 号改訂案では、当初、訴訟が開始されていれば負債が存在しているという考え方が示されていましたが、コメントを受けての IASB の再審議において、訴訟の開始だけでは必ずしも負債が存在しているとはいえないという考え方が合意されています。

本論点整理においても、訴訟等により損害賠償を求められている状況においては、損害補償契約が前もって結ばれている場合と異なり、一般的に負債が存在しているかどうかについて不確実性があると考えられるとされています。この場合、事実関係や訴訟の進行状況、専門家の助言等を考慮して、負債が存在しているかどうかの判断に基づき、引当金の計上の要否を決定することになると考えられます。

(5) 環境修復引当金

IAS 第 37 号改訂案では、環境へのダメージが発生した時点では、その結果を修復する現在の債務は企業に発生していませんが、新しい法律がダメージの修復を求めた場合や、推定的債務を負うような修復責任を企業が受け入れた場合には、現在の債務が発生するとされています。このため、本会計基準においても、企業が負うべき現在の債務が発生した時点で環境修復引当金を計上することになると考えられるとしています。

なお、推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行、公表されている方針または極めて明確な最近の文書によって、企業が他者に対しある責務を受託することを表明しており、かつ、その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を他者の側に引き起こしているような企業の行動から発生した債務をいうとされています。

【資産除去債務との違い】

資産除去債務に関する会計基準による資産除去債務の計上が求められる場合と、環境修復引当金が計上される場合の区別が問題となります。

まず、資産除去債務に関する会計基準では、資産除去債務を有形固定資産の除去にかかわるものと定義しているため、有形固定資産の使用期間中に実施する環境修復や修繕は対象とはなりません（資産除去債務に関する会計基準第 24 項）。

また、資産除去債務は資産の除去に関する法律上の義務のみでなく、それに準ずるものも対象としており、法律上の義務に準ずるものとは、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指し、法律上の解釈、過去の判例や行政当局の通達等のうち、法令または契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可避的な義務がこれに該当するとされています（同会計基準第 28 項）。このため、社会的な要請により自発的に資産を除去する場合は、同会計基準の適用対象とはならないと考えられます。

しかし、有形固定資産の使用を終了する前後において、除去費用の発生の可能性が高くなった場合には、減損会計基準の対象となるほか、引当金の対象となる場合があります。

以上から、資産除去債務の会計基準の適用対象とならない場合でも、環境修復引当金の計上が求められる場合があるため留意が必要と考えられます。