

# IFRS と引当金

石川 雅之

## I はじめに

日本取引所グループによれば、平成29年4月現在で、IFRS適用済会社数は125社、IFRS適用決定会社数は13社、合計138社がIFRSを採用することになる<sup>1</sup>。IFRSを採用する会社は約3,500社ある上場会社のうち、わずか4%弱でしかないということになるが、IFRSの影響力は決して小さくはない。もっとも、日本の会計基準とIFRSには大きな差がいくつもあるわけではなく、多くの部分で同じようになってきていることも事実である。

日本の会計基準とIFRSの差異のなかで、もっとも影響が大きいのはのれんの償却についてであることは誰もが認めるところであろう。日本基準では、のれんを20年以内の期間で均等に償却することになっているが、IFRSでは減損テストをし、減損の兆候がなければ、費用を計上することはない。近年では、企業経営の手段として、企業自体の売買がますます活発となっているが、被買収企業の価値を超えて、買収に支払った金額であるのれんは、優良企業を買収した際には巨額となる傾向があり、したがって、のれんの償却の有無は、企業の毎期の損益に大きな影響を与えることは間違いない。もちろん、日本基準であっても減損が適用されないわけではない。明らかな減損の兆候が見られる場合には日本基準であっても、減損を行わなければならないはずである。しかしながら、減損の兆候が見られなくとも、のれんを毎期定額償却しなければならない日本基準とIFRSとでは、企業の毎期の損益に与える影響が大きく異なることになる。そのため、日本の会計基準とIFRSの差異のなかでも、特にのれんの償却の有無が注目されることは、ある種当然といえるであろう。

だが、日本の会計基準とIFRSの相違はそれだけではない。収益の認識について、日本基準では実現主義に基づいているが、IFRSは取引のタイプを「物品の販売」「役務の提供」「企業資産の第三者の利用」に分け、タイプ別に収益の認識要件を設けている点も見逃せない差異といえるであろう。また、損益計算書の表示についても、日本基準は営業外損益項目と特別損益項目とを区別しているが、IFRSにはそのような区別はないし、日本基準とIFRSとでは営業利益を構成する内容も異なっている。

日本の会計基準とIFRSの差異の中で、興味深いものの一つに引当金がある。IFRSは原則主義であるから、どの項目が負債の部に計上しうるかを具体的に明示することはない。IFRSを採用する企業は、IFRSが提示する原則を解釈して、引当金の処理を行わなければならない。だが、原則の解釈というのは誰もが同じとは限らない。企業ごとに異なる解釈を行うこともあ

りうるわけである。もちろん、解釈の余地の少ない原則もありうるであろう。

かつて、減価償却方法に関する原則の解釈をめぐって、定率法は使用できないという解釈が広まり、IFRS財団が「教育文書」なるものを公表する事態になったことがある。IFRS財団は2010年11月19日付で「減価償却とIFRS」<sup>2</sup>を公表したが、「教育文書」は、IFRSの教育や訓練を行う人々を支援するため、IFRS財団教育イニシアチブが必要に応じて、個別テーマに関するIFRSの要求について説明するために発行する資料である。

本来、日本基準もIFRSも、固定資産の減価償却は経済的実態に即したものでなければならぬとしているので、固定資産の減価償却に対する考え方に差はないはずである。ただし、日本では、法人税法上の減価償却が企業会計上問題のないものとして受け入れられていることから、実質的に税法上の減価償却が認められる方法として認知されている。そのため、定率法を採用する企業がかなり多いというのが実際であったようである。

IAS第16号で示されている減価償却に関する原則は、減価償却方法は資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映するものでなければならない、というものであるが、この解釈にさして、ヨーロッパでは定額法が減価償却方法として採用されているケースが非常に多いことから、IFRSでは定率法は認められないという解釈が日本で広まったようである。その結果、IFRSにおいては減価償却は定額法と決められているというのは誤解であり、IFRSにおいて「定率法」に対して「定額法」が優先されているというようなことはないことが強調されるに至ったわけである<sup>3</sup>。

これに関して興味深いことは2点ある。1つは、定率法は、資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映するものではないと多くの人が判断したということである。つまり、定率法は原理的には適切でない方法と考えている人が多くいるということになる。もう1つは、原則主義のもとでは、採用した会計方法の適切さを合理的に説明できなければならないとされるが、採用できる会計方法の合理性に対して日本企業がかなり厳密もしくは神経質に捉えていたということである。

原則主義のもとでは、企業経営者は、採用した会計方法の適切さを合理的に説明できなければならないと考えているのであれば、IFRS採用企業で設定される引当金は、日本基準のもとで採用されている引当金とは大きく異なることが予想される。なぜなら、IFRSのもとで認められる引当金は現在の債務または債務に類推されるものでなければならないが、日本基準では、必ずしも債務である必要はないからである。

もしも、原則主義に対する日本企業の神経質ともいえるような対応が続いていれば、日本基準のもとで採用されている引当金と異なるであろうが、原則主義に対する態度が変わってしまえば、日本基準のもとでは認められるが、IFRSでも認められるか微妙であるような処理が行われるかもしれない。そこで、IFRSを採用する企業が設定している引当金がどのようなものであるか、また、日本のIFRS採用企業が設定している引当金が原則に照らして適切といえるものばかりであるのかを検討してみることとする。

## II 引当金に関する会計基準

IFRS においては、引当金についてはIAS 第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」で規定されている。これに対して、日本基準には、引当金に関する会計基準という個別の会計基準は存在していない。税効果会計に係る会計基準や研究開発費等に係る会計基準など、個別の会計基準設定が本格化したのが1998年ごろであるから、それから20年近くがたっており、2002年に企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」が公表されてからでも15年を経ている。そう考えると、引当金に関する会計基準が設定されているもよいように思うが、そのような動きすらないのが現実である。

国内の現行の法令のもとでは、会社計算規則が引当金についてふれている。会社計算規則第6条は、負債については、別段の定めがある場合を除いて、会計帳簿に債務額を付さなければならないとしており、さらに退職給付引当金および返品調整引当金のほか、収益の控除を含む将来の費用または損失の発生に備えて、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については、事業年度の末日においてその時の時価または適正な価格を付することができる、としている。この規定は、負債の評価に係る規定であり、負債の定義についてはふれていないものの、引当金の条件として、法的債務性を有するか否かは問わないものと解される。

また、本規則では、これらの引当金に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とされているが、これはいわゆる株主優待引当金を指すものと捉えることができる。したがって、会社計算規則では、負債の部の引当金として、退職給付引当金と返品調整引当金を明確に例示するとともに、明示的に株主優待引当金を例示しているといえよう。株主優待が株主に対する役務の提供を約束したものであるならば、債務性があると考えられ、したがって、会社計算規則で取り立てて例示する必要性があるわけではない<sup>4</sup>。もちろん、退職給付引当金と返品調整引当金についても明示する必要があったのかは疑問である。

ただし、返品調整引当金が債務であるのか否かについては両論ある。企業会計基準委員会が公表した「引当金に関する論点の整理」<sup>5</sup>では、返品調整引当金は得意先との間で、販売した製品を当初の販売価額で引き取る買戻し特約を結んでいるのであれば、これに基づいて期末日現在で企業が負っている債務額を引当金として計上するものと考えられるので負債に該当すると考えられるとしている。ただし、この説明では、返品調整引当金は債務なので負債に該当するといっているにすぎない。返品調整引当金を債務と捉えるのは、返品に関する契約に着目しているからであろう。

だが、そもそも返品調整引当金は、当期に売り上げた商品につき、契約に基づき次期以降に買戻しを行う場合において、返品が予想される商品の利益部分について設定される引当金であって、返品に応じる義務そのものを対象としているわけではない。米国の会計学テキストでは返品引当金を売掛金の評価勘定とすることが当たり前らしいが<sup>6</sup>、商品が返品されることによって減少する利益額を引当金として認識するのであれば、現在の債務とはいえない<sup>7</sup>。

いずれにせよ、引当金に債務性を求めないことは、旧商法時代の下位規定である商法施行規則でも同様である。旧商法施行規則第43条は、「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を相当とする額に限り、貸借対照表の負債の部に計上することができる」としていたが、この引当金は債務性がなくとも将来の特定の支出または損失に備えるための引当金であれば、負債の部に計上できるものと解されていた。

そもそも、旧商法は1962年の改正時まで引当金に関する規定はなく、債務でないものは負債に計上することはできないという立場であった<sup>8</sup>。だが、1962年の改正では、企業会計の要望に応じて第287条ノ2を新設し、引当金に関する規定とした。しかし、第287条ノ2の解釈をめぐっては、いわゆる負債性引当金以外の引当金の計上を認めるものとして受け取られ、留保利益の性格をもつ引当金として理解されることとなった。第287条ノ2では「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債の部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明カニスルコトヲ要ス」と規定したが、これは債務性の有無にかかわらず、将来の未確定の支出額が引当金として計上されている企業会計の慣行を取り入れようとした1962年の改正過程において、債務ではない負債性引当金とされている修繕引当金等も計上しうるようにすることを意図したものが、広く解釈されて税法上認められる引当金・準備金も含まれるものとして解釈されるようになったようである<sup>9</sup>。

日本における、引当金に関する独立の会計基準はないが、引当金については企業会計原則注解18で定められている。注解18によれば、「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」とされる。注解18では、続けて、「製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する」としているが、「貸倒引当金等がこれに該当する」ということから明らかなように、これは例示であって、これ以外に引当金に該当するものがないということの意味するわけではない。むしろ、会計基準の規定の曖昧さ、あるいは会計基準が厳密でないことを利用して、さまざまな実務が行われていると考えられる。この点については、日本公認会計士協会も「相当程度幅のある実務が行われている」<sup>10</sup>と認めている。

注解18では、資産の控除科目である貸倒引当金も含めているため、「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」としているが、負債の部に記載する引当金について、債務であることという限定はついていない。この点は国際基準と異なる点である。国際基準では後に触れるが、負債の部に計上できる項目は現在の債務およびそれらに類するものとされている。

今日でも参照されることのある企業会計原則では、引当金規定は注解18で規定されていると述べたが、現在の注解18の形になったのは1982年の改正のときである。最初に引当金が規定されたのは、1954年の注解17である。ただし、1954年の注解17では、どのようなものを

引当金として計上できるかについてはふれられておらず、短期間に使用される見込みのものは流動負債とし、長期間を経て実際に支出が行われることが予定されているものは固定負債とすることが指示されているにすぎなかった。1963年の改正では注解16となったが、内容はほとんど変わっていない。1974年の改正では、注解18となり、「将来において特定の費用（又は収益の控除）たる支出が確実に起ると予想され、当該支出の原因となる事実が当期において既に存在しており、当該支出の金額を合理的に見積ることができる場合には、その年度の収益の負担に属する金額を負債性引当金として計上し、特定引当金と区別しなければならない」と改定された。このときには「負債性引当金」という用語が用いられていたが、この年の改正で注解14として新設された規定により、「負債性引当金以外の引当金」として利益留保性の引当金など負債としての性格をもたないと考えられる項目を「特定引当金」として負債の部に計上することが認められたことにより、それらと区別するために設けられたものである<sup>11</sup>。「特定引当金」の主なもの海外市場開拓準備金、研究開発引当金、為替変動準備金など留保利益といつてよいものであった。次の1982年の改正が最後の改正であるが、この改正はその前年に改正された商法に対応した改正であり、商法が特定引当金規定を削除したため、注解14は廃止され「特定引当金」問題は解消されることとなった。

負債という言葉からわれわれは容易に「債務」という言葉を連想することができる。しかし、最も基本的な点に立ち返ってみると、負債は複式簿記に基づく残高表の貸方項目の一つであって、収益でも資本でもないものということができるかもしれない。いや、貸方を負債、資本、収益からなるものとすれば、消極的な定義といえなくもないが、負債の最もプリミティブな形はこのようなものとならざるをえない。つまり、近代会計においては、負債の認識はそもそも債務を認識・記録することから始まったと考えるよりも、計算構造上、貸方側に来るが資本ではない性格のものとして認識されるのかもしれない。この考え方によれば、債務は負債であるが負債が必ずしも債務であるとは限らないということになるであろう。

従来、日本では負債を定義してはこなかったもので、新しい会計基準の設定によって新しい負債項目が誕生したり負債の認識・測定が従来と異なったものとなったりする場合であっても特段不都合は感じられなかったといえる。しかし、概念フレームワークのような定義をもつ場合にはそうはいかない。概念フレームワークをもつ場合には、本来、会計基準の改廃や設定は概念フレームワークに反しないようになされなければならないはずである。とはいえ、概念の解釈にあいまいさがある場合には、概念フレームワークだけでは、減価償却問題のようなことが生じないとも限らないであろう。

ただし、本稿の目的は引当金概念の問題そのものを検討することではなく、IFRS企業が計上している引当金が、IFRSの概念規定に合っているのか、引当金に関する解決すべき問題はないのかということを確認することにあるので、引当金概念の問題自体の検討には踏み込まないことにする。

### Ⅲ IFRS を採用した場合の引当金

確認だけしておくが、IFRSでは、1998年9月に公表されたIAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」で、引当金を「時期また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。(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)を有しており、(b)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く(必要とならない可能性よりも高い)、(c)債務の金額について信頼性のある見積りができること。

(a)に示された「現在の債務」とは、法的債務あるいは推定的債務であることが要求されているが、法的債務とは法律や契約により発生した債務であり、推定的債務とは、企業が外部に対して履行することを公表したことにより、企業がその責務を果たすということを外部に期待させることによって生じる行為義務である。したがって、企業の今後の経営意思決定によって回避することが可能な支出については、「現在の債務」にはあたらないので、引当金として認識することはできないことになる。たとえば、修繕引当金は、企業が当該有形固定資産を売却あるいは除却した場合には修繕する必要がなくなるため、「現在の債務」とは認められず、引当金として負債の部に計上することはできないことになる。

IFRSの引当金は先にもふれたとおり、「時期または金額が不確実な負債」であるが、負債は現時点での法的債務または債務履行義務の存在が推定されるものである。IASBは一時期、IFRSから「引当金」という語を廃止する提案をした<sup>12</sup>。2005年6月、国際会計基準審議会(IASB)は、国際会計基準(IAS)第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」の改訂公開草案を公表した。この草案が確定すれば、負債は実質的に金融負債と非金融負債とに分類されることになる予定であった。この草案の主たる狙いは、金融負債以外の負債について統一的な認識・測定方法を確認しようとすることにあり、引当金そのものを廃止しようというものではなかった。具体的には、蓋然性の認識規準としての経済的便益をもつ資源の流出が、引当金の決済に求められる可能性が高い場合引当金は認識されなければならないとする蓋然性規準を変えたかったと考えられる。蓋然性の低い偶発事象についても公正価値で負債認識することを求めた他の基準案とIAS第37号との整合性がとれなくなっていたからである。この草案は結局採用されず、2010年に再公開草案が公表されたが<sup>13</sup>、再公開草案も、測定に関しては、依然あいまいな部分が残っていたため基準の改定は行われず、さらに概念フレームワークの改定作業に引き継がれる形となっている。

改定されなかったとはいえ、引当金に対するIFRSの姿勢は明らかである。明らかに支出義務が認められるもの、IFRSの用語でいえば経済的便益をもつ資源流出の可能性のあるものは貸借対照表に負債として認識すべきであり、蓋然性の高低によって認識すべきか否かを判断するのではなく、蓋然性の高低は評価の中に組み込むべきであるというものである。この案は採用されていないとはいえ、IFRSの姿勢は貸借対照表中心である。

それに対して、日本基準は費用・損失の計上を中心にしている。したがって、日本基準採用

企業が貸借対照表に計上しうる引当金と IFRS 採用企業が貸借対照表に計上しうる引当金とは同一のものとなりえないのは明らかである。とはいえ、債務でないものは IFRS では認められないというだけであるから、大部分の引当金が両基準で認められうるであろう。だが、日本基準では認められても IFRS では認められない引当金が存在するというのは、本当は困ったことでもある。

日本国内での IFRS の採用はあくまで例外的に認められているわけである。金融商品取引法会計においては、金融商品取引法第 193 条に基づき、連結財務諸表規則第 1 条の 2 により、「指定国際会計基準特定会社」となる一定の要件を満たした会社は、「指定国際会計基準」として連結財務諸表について IFRS の適用を選択することができることになっている<sup>14</sup>。2013 年までは国際的に活動していることや外国の法令または市場の規則に基づいて IFRS による書類を開示しているか、資本金 20 億円以上の子会社を外国に有しているなど満たすべき要件があったが、今日では IFRS で財務諸表を適切に作成・開示できる体制が整っていれば、「指定国際会計基準特定会社」となることができる。ただし、連結財務諸表を作成している企業の場合、連結財務諸表については IFRS を採用することができるが、連結財務諸表について IFRS を採用した場合には、個別財務諸表は国内基準によらなければならないという制約がある<sup>15</sup>。したがって、連結財務諸表と個別財務諸表の両方を IFRS で作成することはできない。

だが、個別財務諸表を国内基準で作成し、連結財務諸表を IFRS で作成しても、特段の問題が起きないこともあるだろう。たとえば、商品販売時の収益認識に関しては、IFRS は原則して検取基準であるのに対して、日本では多くの場合が出荷基準または引き渡し基準であるから、多少の差があることになる。ただし、日本基準でも検取基準によることはできるので、このような場合には、両基準で認められる方法を採用すればよいことになる。ところが、企業合併時ののれんの処理については、IFRS は減損処理であるのに対して、日本基準では 20 年以内の償却である。

同様なことは引当金についても起こりうる。すでに述べたように、日本基準で認めているが IFRS は認めていない引当金がありうる。そのような場合にどうすればよいのであろうか。厳密に考えれば、日本基準で行った処理を連結に際して取消して財務諸表を作成することになる。しかし、実際がどのようなになっているのかは明らかではない。

#### IV IFRS 採用企業に見られる引当金

今日、日本基準における引当金と IFRS で認められる引当金に大きな差があるわけではない。もちろん、まったく同じなのではない。その典型は修繕引当金であるが、修繕引当金は企業会計原則に明記されているものの、引当金としての性質を備えているのか疑わしいともいえる。その問題はここでは触れないが、日本基準と IFRS に大きな差がないとすれば、実際に IFRS を採用している企業がどのような引当金を計上しているのか、興味のわくところである。

ただし、引当金に対するアプローチが日本基準と IFRS とではまったく異なるという点には

注意が必要であろう。日本基準では、将来の支出を当期に認識するための項目として引当金が使われている。そのため、当期の費用性が疑わしいものまで引当金として計上される可能性がある。一方、IFRSは将来の支出義務ないし支出の可能性に注目し、債務として捉えようとする。ただし、債務には法的に確定した債務以外に推定的債務、つまり客観的に支出すべき状況が認められるものについても認識しようとしている。そのため、IFRSにおいても、債務性の希薄なものが推定的債務として扱われる危険性があると考えられる。

まだIFRSの採用企業が少なかったころには、IFRSは原則主義であるため、採用した会計手続きについて、その採用理由を十分に説明できなければ、適正とみなされないという強迫観念めいたものがあつたように思われる。その典型がIFRSでは定率法は認められないという思い込みである。しかし、IASBが減価償却に関する教育文書を公表して以来、そのような思いはなくなっただけではなく、穿った見方をすれば、原則主義の曖昧な部分については理由さえ用意しておけばなんとかなるといふ考えに変わっているのではないかとさえ思われる。もしも、そのような考え方が広まったとして、最も裁量の余地が大きいものが引当金ではないだろうか。

今日では、本決算でIFRSを適用している企業が100社を超えるに至っており、それぞれの企業が実際にどのような引当金を計上しているのかを確認するには良い時期であると考え、今回、2017年3月末時点で本決算においてIFRSを適用している117社について、どのような引当金を計上しているのかをサーベイしてみた。

ただし、計上とはいっても、貸借対照表には「引当金」としか示されていないものや、「その他」と表示されているものもある。IFRSでは引当金が注記で示されるので、注記を頼りにどのような引当金が計上されているのかを調べたが、リストラクチャリング関係の引当金と考えられるものに、リストラクチャリング引当金のほか、事業構造再編に係る引当金、事業再編引当金、事業再編損失引当金、事業構造改善引当金、構造改革引当金、構造改革費用引当金などがみられ、これらのうちほぼ同一と考えてよいものもあるが、同じ名称でないものは別物として表示したものが表1である<sup>16</sup>。

なお、注記にみられる引当金の認識についての多くの企業の説明は、過去の事象の結果として現在の法的または推定債務を有しており、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、その金額について信頼性をもって見積ることができる場合に引当金を認識するというものである。もちろんこの説明はIFRSをなぞったものである。

表1を見る限り、計上科目に特別な傾向があるようには思われない。最も多かったものは「資産除去債務」で、90社以上が計上している。資産除去債務の処理は資産・負債の両建て処理であり、引当金といえるのか疑問が残らないではない。その次に多かったものは製品保証引当金である。

その他には、リストラクチャリングに関するものも多い。名称に多少の相違はあるが、リストラクチャリングに関するものは事業構造再編あるいは構造改革という文字を含むものが多い。この手のものについては、たいてい、詳細な公式計画を有していること、計画の実施や公表を通じて影響を受ける関係者にリストラクチャリングが確実に実施されると予期させている



表 1 IFRS 採用企業が計上した引当金

資産除去債務	HIV 訴訟健康管理手当等引当金	アフターコスト引当金
資産除去債務引当金	HCV 訴訟損失引当金	売上割戻引当金
資産除去費用引当金	請求及び訴訟引当金	売上割戻・控除引当金
製品保証引当金	和解費用引当金	売上値引引当金
完成工事補償引当金	独占禁止法関連損失引当金	割戻引当金
工事補償引当金	独占禁止法関連費用引当金	返品調整引当金等
保証工事引当金	賦課引当金	ポイント引当金
リストラクチャリング引当金	課徴金引当金	モニタポイント引当金
構造改革費用引当金	化粧品関連損失引当金	有給休暇引当金
事業構造改善引当金	環境引当金	従業員給付引当金
事業構造再編引当金	環境対策引当金	従業員有給休暇債務
事業再編損失引当金	不利なリース契約に備えた引当金	賞与引当金
事業再編引当金	受注損失引当金	事務委託契約解約引当金
アクロス訴訟填補引当金	契約損失引当金	債務保証損失引当金
訴訟関連費用引当金	貸貸事業損失引当金	製品自主回収関連損失引当金
訴訟損失引当金	工事契約等損失引当金	利息返還損失引当金
訴訟等に係る引当金	工事損失引当金	利息返還損失引当金
損害補償損失引当金	販売促進引当金	
スモン訴訟補填引当金	販売関連引当金	

状況にあるという説明がなされている。ただし、当該リストラクチャリングを中止した場合に、第三者に対して損害を及ぼすものであるのかどうかを判断できるような記述があるはずはなく、ただ、引当金を認識しなければならないケースにあたるということが記述されているにすぎない。

IAS 第 37 号改訂案では、リストラクチャリングを実施するという経営者の決定は、リストラクチャリングの実施期間中に見込まれる費用に関する他者への現在の債務を生み出すものではないから、経営者がリストラクチャリング実施を決定したとしても、それだけでは負債として認識しなければならないわけではないとされる。影響を受ける関係者にリストラクチャリングが確実に実施されると予期させている状況が必要とされるが、単にリストラクチャリングの実施を予期させただけでは、引当金を計上する理由にはならないはずである。リストラクチャリングに伴う雇用を継続する従業員の再教育費用のように、支出しなければ関係者に影響を与えることになるようなものについてのみ認識すべきということになるであろう。たとえば、商業施設の統廃合を決めたため、一部の入居店舗が移転しなければならない、そのために新しい店舗に合わせた設備を調達しなければならないような場合が想定されるであろう。あるいは、従業員解雇による割増退職金が必要となる場合も支出義務と考えられるのではないだろうか。

そのほか、訴訟で敗訴した場合の賠償にかかわる支出義務や罰課金の支払義務、販売にともなうアフターコスト関連の支出や売上割戻・控除、契約を遂行することによって損失が生じるものなどがみられる。どれも一定の条件の下で支出義務を負うものであり、引当金として問題があるとは思えないものがほとんどである。ただし、損害賠償金の支払義務については、訴訟の成り行きに左右されることになるし、引当金を計上してしまうと、負けを認めたようにとられ、裁判上不利に働くこともありうるので、支出義務の確実性について慎重な判断が求められる。

るであろう。

日本基準採用企業に多くみられる役員退職慰労引当金を計上している企業はみあたらなかった。IFRSでは役員に対する給付も従業員に対する給付同様IAS第19号「従業員給付」が適用される。役員に対する退職金については通常の雇用契約に基づいて支給されるのではなく、株主総会の決定により支給されるため、株主総会で決定されるまでは、契約上の債務になることはない。したがって、IFRSでは役員在任期間中に役員退職慰労金を引当金として計上することはできないことになる。

この点について、「引当金に関する論点の整理」は、「企業にとっては、株主総会の承認が得られた段階で初めて法律上の債務が生じるものと考えられるが、我が国の企業において、役員退職慰労引当金が幅広く計上されている現状や、監査・保証実務委員会報告第42号の定め等を踏まえ、今後、その取扱いについて検討する必要があるものと考えられる」<sup>17</sup>とだけ述べている。「我が国の引当金に関する研究資料」も、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」<sup>18</sup>とだけ述べて、明確な結論は出していない。

国内では、役員退職慰労引当金を計上しなければならない場合として、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」は、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、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場合を挙げている。

だが、この考え方をそのままIFRSに適用することは無理があるであろう。第一に、内規に基づいて支給見込額が合理的に算出されているとしても、単に計算できるというだけであって、株主総会が認めるまでは支払義務が生じるわけではない。第二に、内規に基づく支給実績があるとしても、過去の事実でしかなく、株主総会が否認した場合にそれを覆す効力があるわけではない。したがって、株主総会において役員退職慰労金支給の議案が否決または減額された実績が皆無である場合であっても、企業側の意思によって役員退職慰労金の支給をやめることができるはずであるから、推定的債務があるとするのはむしろかしいのではないかと、筆者は考えている。

そのほかの項目の中には、よくわからない引当金がいくつか見受けられた。たとえば、ある会社は資産除去債務とは別に形固定資産の解体撤去に係る引当金を計上しているが、有形固定資産の解体撤去に係る引当金は資産除去債務にあたらないのであろうか。そうであるとすれば、任意で有形固定資産を解体撤去するための費用を前もって見積もり計上するものなのであろうか。当該有形固定資産を解体撤去する義務があるのであれば、資産除去債務として認識しなければならないはずである。任意で行うのであれば、解体する義務はないが、企業の自由意思として来期に解体するので、その費用を当期にも負担させたということかもしれない。その

場合、IFRS に従う限り引当金として計上することはできないはずである。

また、ある会社は販売促進に係る引当金として、販売諸施策に基づき、流通過程における商品等の販売促進に係る総費用を見積って引当計上しているとのことだが、これが法的または推定的債務なのか疑問である。販売促進のためのポイントや景品の提供義務であるならば、支出義務があるといえるが、販売促進に係る総費用では曖昧すぎるといふべきであろう。また、他の会社は、将来発生する可能性があると思込まれる商品及び製品の売上値引等に備えるため、その見込額を売上値引引当金として計上しているが、売上値引は企業の自由意思で決めるものであり、条件付債務とは考えにくい。将来の売上値引に備えるための引当金が現在の債務であるとするのには無理があるように思われる。

## V 博覧会等への出展義務の認識

企業がすでに行った契約等により、将来的に、経済的便益をもつ資源の流出が必要となることが確実であり、その金額について信頼性のある見積りができるものに、何年か後に開催される催し物への参加がある。たとえば、政府は2017年4月11日の閣議で、2025年国際博覧会の大阪誘致をめざす方針を了解し、「2025日本万博誘致委員会」が立ち上げられ、招致活動を行っているが、仮に国際博覧会への出展を企業が開催委員会と正式に調印した場合、当該企業は将来的に、経済的便益をもつ資源を流出させることが確実となる。その場合、当該企業は国際博覧会出展費用引当金を負債として認識すべきなのであるか。日本基準採用企業とIFRS採用企業とで取り扱いが異なることになるのであろうか。

この点は、非常に興味のあるところである。むしろ、本稿の隠れた狙いはこの引当金計上の可否を検討することにあるといってもよいかもしれない。

かつてはこのような博覧会等への出展費用の処理は明確であった。それは、公認会計士協会が2度にわたってこの種の出展費用についてどのように処理すべきかを示していたからである。最初にどのように処理すべきかが示されたのは、1983年のことで、審理室情報第1号として「国際科学技術博覧会出展費用の会計処理について」が公表されている。ただし、これはもともと税法との関連で生じた疑問に答えたものであった。すなわち、租税特別措置法は、出展参加を促進するという政策的配慮から、一時的に発生する出展費用の平準化を図ることによって国際科学技術博覧会への参加を応援するため、前もって見積った費用の一部の損金算入を認めたのであり、それを受けて、上場企業等の監査上どう取り扱うかわれるのかについての疑問が寄せられ、公認会計士協会が監査上の取り扱いを示したのである。そして、「国際科学技術博覧会出展費用の会計処理について」では出展費用は企業会計原則注解18の引当金の四つの設定要件を満たすものであり、商法287条ノ2の引当金として記載しなければならないとした。つまり、税法上の恩典を受けるための特別な措置ではなく、負債性引当金の一つであったのである。企業会計原則注解18の引当金の四つの設定要件を満たすものであるということとは、引当金の計上は任意ではなく、引当金として計上しなければならないということになる。

同様のものは、4年後の1987年にも示されている。それは、審理室情報第7号として公表された「国際花と緑の博覧会出展費用の会計処理について」である。ここでも、この種の費用は企業会計原則注解18の引当金の四つの設定要件を満たすものであり、商法287条ノ2の引当金として記載しなければならないとされている<sup>19</sup>。参加企業は多くが2年で費用処理したようであるが、早くから参加を決定していた企業は、4年間で費用を均等配分したところもある。

国際科学技術博覧会についていえば、決定したのが、1981年4月、開催されたのが4年後の1985年3月から9月までの半年間である。早くから準備にとりかかっていたら、当然、そのための費用が発生するであろうが、費用の多くは、建設が始まる開催前の年に発生すると考えられる。その見積額を4年間で均等配分するのが適切であるのかについては疑問の余地がある。少なくとも今日のIFRSでは認められない処理である。

だが、この種の出展費用は、企業会計原則注解18の引当金の四つの設定要件を満たすもので、商法287条ノ2の引当金に相当するという見解である以上、支出時に費用として計上することは認められないわけである。したがって、これ以後の同様な博覧会への出展費用も当然のことながら引当経理しなければならないことになる。「国際花と緑の博覧会」以後、とりたてて、出展費用の会計処理についての通知は出されてはいないが、「イベリア万博出展費用引当金」を設定しているものが数社みられたし、「横浜博覧会出展費用引当金」も数社にみられた。2005年の愛・地球博の際には、多くの企業が博覧会出展費用を引当処理していた。

ただし、審理室情報第1号「国際科学技術博覧会出展費用の会計処理について」と審理室情報第7号「国際花と緑の博覧会出展費用の会計処理について」は、ともに2011年に取り消されることとなった。この引当金の特徴は、出展費用を単年度の費用とするのではなく、数年間の費用として配分するところにあった。

その後、登録博覧会としては、2010年に中国の上海博、2015年にイタリアのミラノ博が開催されている。また、2020年にはアラブ首長国連邦でドバイ国際博覧会が開催されることが決定している。開催期間や規模の大きくない認定博覧会も、2012年に韓国でヨス博、2017年にはカザフスタンのアスタナ博が開催されている。だが、これらの博覧会への出展費用引当金を計上している企業は、筆者が探した限りではみつからない。

だが、この種の費用はIFRSに照らすならば、現在の債務として認識するのが妥当なのではないだろうか。すなわち、出展契約をしたのであれば、あとで出展を取りやめた場合の補償あるいは違約金がどのようになっているかにかかわらず、多くの人々に出展するであろうという妥当な期待を惹起するに十分である。そうであるならば、出展契約をした時点で出展に係ると予想される金額は推定的債務ということになりはしないだろうか。

近年行われた万博に出展した日本企業で、そのような引当金を計上していた企業は見つからなかったが、金額的重要性の点から単に独立した項目年は説明されていなかっただけという可能性もある。ただし、近年で行われた博覧会は外国で開催されたものであるため、日本企業が単独で出展していないであろうから、金額の点でも、参加数の点でも大きくはないため、開示する企業がなかったのかもしれない。いずれにせよ、この種のイベント等への参加費用ないし

出展費用が IFRS における債務にあたるのかどうか、明確にする必要があると思われる。

## VI おわりに

IFRS 採用企業といえども、個別財務諸表は日本基準に従って作成しなければならない。日本基準に従って財務諸表を作成した場合は、引当金明細表の作成が求められることから、親会社がどのような引当金を計上していることが明らかになる。しかし、連結財務諸表では親会社が個別財務諸表で計上していた引当金がすべて表示されるわけではない。単に、重要性の乏しいものとしてその他に含まれてしまっているのか、あるいは、連結財務諸表では個別で行った引当金処理を取り消しているのか、企業外部のものにはわからない。

今回調べた限りでは、IFRS で認められない引当金が計上されている明確な例は見られなかった。筆者は、役員退職慰労引当金を計上している企業がいくつかあるであろうという予想をしていたが、その予想は完全に外れることとなった。現時点で IFRS を採用しようという企業はまだ少数派であるだけに、IFRS に対する意識が高いからかもしれない。

とはいえ、類推的債務については解釈の余地があるし、2005 年に IAS 第 37 号の改定案が示されたものの、その後改定が行われるのかどうか不透明なまま時間が経過している。改定が行われるとすれば、債務の評価にリスクの勘案が導入されるのかもしれない。また、「将来的に、経済的便益をもつ資源を流出させる可能性」を追求するならば、数年後に支出が必要となるような契約をどのように認識すべきかどうかといったことも解決すべき問題となるのではないだろうか。だが、「将来的に、経済的便益をもつ資源を流出させる可能性」から負債にアプローチするのがよいかどうか、疑問でもある。

## 注

- 1 <http://www.jpax.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>
- 2 Depreciation and IFRS「減価償却とIFRS(仮訳)」<https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20101203.pdf>
- 3 この文書は、IASB 国際活動担当ディレクターとしてこの文書を執筆者した Wayne Upton の個人的見解であって、IFRS の公式見解ではないとされている。
- 4 本来、引当金に該当するものであれば、負債の部に適切な価額で計上しなければならないはずであるが、株主優待引当金については、実務上、引当金を計上するかどうかについて企業間で処理に差があることが指摘されていた。「株主優待引当金計上企業が増加、企業間で処理に差、ルール設定の必要も」『日本経済新聞』2008年6月10日16面。
- 5 企業会計基準委員会「引当金に関する論点の整理」 para. 33.
- 6 松本敏史「返品調整引当金の貸借対照表上の性格」『同志社商学』、第58巻第6号（2007年）、226ページ。
- 7 IFRS の引当金規定である IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」では、売上総利益だけを控除する返品調整引当金の設定は認められないが、将来の支出（売掛金の減少）総額を表す返

- 品引当金を負債として計上しなければならないと考えられる。IAS第37号の規定を返品特約付販売に当てはめるならば、そこには特約の締結という「過去の事象の結果」として「法的」な債務が存在し、そしてこの場合には返品がほぼ確実に予想されることから、「当該債務を決済するために」売上債権や金銭などの「経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性」がきわめて高いため、「当該債務の金額について信頼できる見積りができる場合」にはIAS第37号に従って返品引当金を設定する必要があると解される。『同上』、228ページ。他方、返品調整引当金を返品という事象が生じたことにより発生する損失として説明しているものもある。新日本監査法人編『こんなとはどうする？ 引当金の会計実務』中央経済社、2014年、174ページ。
- 8 税法では1950年に船舶修繕引当金が、1951年には特別修繕引当金、1952年には退職給与引当金の設定が認められていた。
  - 9 内川菊義「商法上の引当金規定と会計実務上の引当金」『同志社商学』第31巻第4号（1980年）。
  - 10 日本公認会計士協会会計制度委員会研究資料第3号『我が国の引当金に関する研究資料』（2013年）、2ページ。
  - 11 1974年の改正企業会計原則注解14では、当時、租税特別措置法で認められていた価格変動準備金や公害防止準備金、海外市場開拓準備金等の「負債性引当金以外の引当金」を「特定引当金の部」を設けて記載することを認めたが、「特定引当金」は当期の費用性の点で問題ありというのが、企業会計原則の立場であった。特定引当金が認められるようになったのは、1962年の商法改正においてである。1962年の改正商法は第287条ノ2で「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債の部ニ計上スルトキハ其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明カニスルコトヲ要ス」と規定した。この中には、「企業会計原則」が掲げる引当金の定義を満たさないものも含まれるが、国法である当時の商法が特定引当金を認めていたため、企業会計原則としても特定引当金を認めざるをえなかったことは周知のとおりである。
  - 12 公開草案「IAS37およびIAS19の修正案」Exposure Draft, Proposed Amendments to IAS37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*, 2005.
  - 13 Proposed amendments to IAS 37, *Measurement of Liabilities in IAS 37*. 2010.
  - 14 会社法会計においても、「指定国際会計基準特定会社」は、IFRSに従って連結計算書類を作成することが可能である。（会社計算規則第120条1項）
  - 15 金融商品取引法会計においては、連結財務諸表を作成していない「指定国際会計基準特定会社」に限って、IFRSに基づく個別財務諸表の作成が認められている。「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第1条の2の2。
  - 16 リストラクチャリング引当金の内容が主として、ネットワーク閉鎖引当金とバックホール回線接続契約引当金であるというように、貸借対照表に計上されている項目について詳細な項目を注記しているものもあるが、そうした詳細な項目は含めていない。また、従業員給付に係る引当金としか記載のないものは従業員給付引当金と同じと考え、「従業員給付に係る引当金」とはしていない。販売促進に係る引当金や販売に関する引当金なども同様である。
  - 17 「引当金に関する論点の整理」 para. 41.
  - 18 「我が国の引当金に関する研究資料」7ページ。
  - 19 参加企業の中には、引当金として計上せずに、「国際花と緑の博覧会出展準備金」を任意積立金に計上している企業もあった。