

平成21年11月6日

企業会計基準委員会 御中

株式会社 プロネクサス
プロネクサス総合研究所

「引当金に関する論点の整理」に対する意見

平成21年9月8日に公表されました標記論点の整理について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出致しますので宜しくお願い申し上げます。

記

【論点1】定義と範囲

IAS第37号改訂案で会計基準が設けられようとしている「非金融負債」は、従来からの引当金とは質的に異なっている。期間損益計算とは切り離して議論される独立した負債であり、その金額も、将来時点ではなく、あくまで現時点（期末日時点）を基準とした測定が求められる。少なくとも、現在もわが国の会計学教育で用いられている多くのテキストで採用されている費用収益対応の原則に基づいた引当金計上の妥当性に関する説明を、非金融負債である引当金に対しては用いることができない。そのような質的な転換が求められる以上、それをあえて「引当金」として議論することの妥当性についての追加的な説明が必要であると考えられる。また、その際には「金融負債」と「非金融負債」の定義を明確にすることを検討していただきたい。

さらに、第13項では、負債性引当金のみを対象とすることが提案されているが、「引当金に関する論点の整理」であるにもかかわらず、評価性引当金をどのように扱うのかについてまったく言及していない。評価性引当金は資産の測定問題として整理される可能性があると考えるのであれば、第14項にあるとおり、会計基準の対象は引当金ではなく非金融負債になるべきであるように考えられる。

【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

〈債務保証損失引当金〉

現在の我が国の会計基準では、単独の債務保証に関しては偶発債務であるとして注記の対象になる一方、金融資産の譲渡に関連して生じる二次的債務に関しては時価評価のうえ負債として認識されることとなっている。片や、実務上は債務保証損失引当金が計上されるなど、債務保証の取り扱いに首尾一貫性を欠く面がある。よって、この点について検討されることが望ましい。

〈有給休暇引当金〉

第 43 項の文言上にある「我が国における労務制度や慣行の実態を考慮しつつ」の意味合い、および指し示している考慮の程度が不明である。今後公開草案が公表される場合には、この部分をもう少しわかりやすく説明していただきたい。

脚注 12 株主優待制度について

12 ページの注 12 にある「株主優待制度に基づき株主に財貨又はサービスを提供する企業において、すでに権利を付与している場合」の処理について、第 46 項の「ポイント引当金」の記述の注という取扱いとなっている。

顧客に対する各種ポイント付与制度について、「引当金の計上処理」ではなく、ポイント付与の元となる財貨又はサービスの提供に基づく収益を分割して、「ポイント利用による財貨又はサービス提供からの収益を認識する処理」にした場合、株主優待制度に基づく権利付与を収益の繰延とは解釈できないので、ポイント付与制度とは独立した項目として別途検討するような記述の仕方が適切ではないか。

また、我が国の各種ポイント付与制度についても様々な形式のポイント付与制度が存在するので、「ポイント付与制度」とひとくくりにせず、様々な実態に応じた検討が望まれる。

脚注 14 企業結合時における負債の認識について

企業結合時において認識される被取得企業の識別可能負債の範囲は、引当金に関する会計基準で示されるであろう認識要件に従って決定されることとなるのかどうかについて、今後方向性を示していただきたい。

〔論点 2-2〕 蓋然性要件

蓋然性要件の削除をおこなうにしても、仮に非金融負債としてひとくくりとするならば発生可能性が高いものと低いものとは、勘定科目を分けて表示すべきと考える。債務の発生の高いものと低いものとがともに非金融負債として開示されていることについては、注記で対応するのみならず、勘定科目自体を分けておく方が、経営者や投資者の感覚に合致するのではないか。

【論点 3】 測定

- 第 80 項では、貨幣の時間的価値が重要である場合に割引を求める方向が検討されているが、「重要である」状況には、決済時までの期間が長期にわたる場合と、割引率が大きい場合が想定でき、さらに後者は一般的な利率が高い場合とリスクが高い場合に分けられると考えられる。この場合、「重要である」とは、すべての場合に負債の額を小さくする処理を要求する内容と解釈してよいか。
- 測定に関しては究極決済概念から現時点決済概念への転換が議論の中心になっているが、この点についても認識の問題と同様に、理念的な問題としてだけでなく、現実の会計処理の問題としても具体的に検討する必要があると考えられる。

特に、期待値方式が重要性の原則と組み合わせられた場合、「蓋然性要件」に代替し得る会計処理が認められることになるのかについての追加的な説明・議論を求めたい。

「蓋然性要件」が削除されることによって、「発生の可能性が小さい」ということだけでは引当金（ないし非金融負債）を認識の対象から除外することは認められなくなる。しかし期待値方式であれば、発生の可能性が極めて小さい負債の測定値は極めて小さい値となる可能性が大きい。したがって、財務報告における重要性の原則が今後も有効であるならば、結果として発生の可能性の小さい非金融負債を認識の対象から除外することができるとも考えられる。この考え方は妥当であるのか否か。

また、もし発生の可能性が極めて小さい非金融負債は実質的に認識の対象外となるのであれば、その会計処理と従来からの「蓋然性要件」に基づく会計処理との異同についての説明・議論も求めたい。

【論点 4】 開示

リストラクチャリングを実施するという重い意思決定の背後には各種の計画が立案されているはずであり、その段階で関連するコストについては把握できていると考えられる。そのような情報は、できるだけ速やかに報告することが情報利用者にとって望ましいと考えられる。そのため第 111 項・第 112 項・第 113 項に掲げられている暫定合意に基づき注記をすることに賛成する。

その際、リストラクチャリングの実施に着手することの決定や実施案の作成の指示でも注記対象とすることが望ましい。

【その他】 収益認識プロセスで発生する非金融負債（繰延収益）の測定との整合性について

収益認識プロジェクトで発生する非金融負債（繰延収益）については、「当初取引アプローチ」により、「履行義務が不利とみなされない限り、履行義務の再測定は行わない」（「収益認識に関する論点整理」第 37 項）ことが提案されている。

そのため、引当金としての非金融負債の測定については、「現時点決済概念」が採用され、毎期末日の公正価値で計上されることになると、収益認識プロセスで発生する非金融負債と引当金としての非金融負債との間で測定基準の整合性が確保できるのか否かについても検討していただきたい。

以上