

## 第2章 引当金会計をめぐる負債の諸相

挽 直 治

### 要旨

本章の主題は、制度、歴史、企業の会計行動のなかで「負債」のオンバランス・オフバランス化の対象として、長きにわたり着目されてきた引当金会計に焦点をあてて、その現況について明らかにすることにある。

概念フレームワークが唱えている資産負債観は、現代の会計基準に少なからぬ影響を及ぼしてきた。会計基準の国際標準化を指向して、わが国では会計ビッグバンと呼ばれるように、多くの会計基準が新たに開発され、企業の競争力、事業構造にまで多岐にわたる変革を迫る契機となった。とくにこれまでオフバランスされてきた項目がオンバランス化すべきものと捉えられるようになったことから、会計理論とともにディスクロージャーの拡充も叫ばれ、その基本的な考え方は現在に受け継がれているといえる。

企業活動を写す出す会計基準という「鏡」が変化するのであれば、それに伴い経営者は企業行動を一定の方向に転換しなければならない状況を認識し適切に対応することが求められている。

引当金会計を考察の対象にするのは、過去から現在に至るまで、会計実務において多様な動向がみられるとともに、会計理論上でもその捉え方に異同がみられてきたからである。

まず、特定引当金の設定論拠が広狭に分かれ混乱を招いていた当時の状況を確認する。次に退職給付に関する会計基準が未整備であった環境のもとで、税法基準を逆手に取り妥当な会計処理を怠った事例を分析する。さらに東京証券取引所上場会社の中から、鉄鋼業を中心として、実務慣行として定着してきた特別修繕引当金の設定に関して、過去と現在について比較検討し、現状を検証する。最後に退職給付債務を分離する企業行動とその課題について検討する。

### 1. はじめに

1970年以降、FASB（財務会計基準審議会）が概念フレームワークの中で展開している資産負債観（Asset Liability View）は、そののち開発された会計基準に少なからぬ影響を及ぼしてきた。21世紀に入り、わが国では会計基準の標準化を指向して、会計ビッグバンと呼ばれるように、退職給付会計基準をはじめとする会計基準の国際化が押し進められることとなり、企業の競争力、事業構造にまで多岐にわたる変革を迫る契機となった。さらに会計ビッグバン以降では、これまでオフバランスされてきた項目がオンバランス化すべきものと捉えられるようになったことから、「市場規律が働くような十分なディスクロージャーが大

前提」(伊藤・上村編, 1998年, p.13)とみなされ, その基本的な考え方は現在に受け継がれているといえる。

企業活動を写す出す会計基準という「鏡」が変化するのであれば, それに伴い経営者は企業行動を一定の方向に転換しなければならない状況を認識し適切に対応することが求められている。

本章では, 個々の会計基準の開発過程について考察するのはなく, 制度, 歴史, 企業の会計行動を「負債」のオンバランス・オフバランス化の対象として着目されてきた引当金会計に焦点をあてて検討する。引当金会計は過去から現在に至るまで, 会計実務において多様な動向がみられるとともに, 会計理論上でもその捉え方に異同がみられてきたからである。

まず, 特定引当金の設定論拠が広狭に分かれ混乱を招いていた当時の状況を確認する。次に退職給付に関する会計基準が未整備であった環境のもとで, 税法基準を逆手に取り妥当な会計処理を怠った事例を分析する。さらに東京証券取引所上場会社の中から, 鉄鋼業を中心として, 実務慣行として定着してきた特別修繕引当金の設定に関して, 過去と現在について比較検討し, 現状を検証する。最後に退職給付債務を分離する企業行動とその課題について検討する。

## 2. 負債に関する議論の起点

### 2.1 会計制度・基準の視点

近年の負債会計を概観するならば, リース会計, 退職給付会計, 資産除去債務会計, 債務未履行契約など, 従来の会計観のもとでは, 貸借対照表に計上されなかった項目について検証の対象とされ, 貸借対照表の貸方にも注目されるようになってきている。未履行契約を会計上の認識対象とすることについての議論(田中, 1991, 第6章)や隠れ年金負債の顕在化と年金負債の測定に伴う基礎率の妥当性問題に関する議論(今福, 1996, 2011), さらに, IASBがIAS37号の中で提起した新たな債務概念の議論にまで展開してきている(今福, 2001)。

ここでは従来の会計処理において, 貸借対照表に計上される対象となるものの, 計上の根拠として, 損益法のもと借方に焦点があてられ, 費用計上の結果としての, 貸方項目—オンバランス—となった引当金会計について, 旧商法と会計学との理論的な背景を探ることとする。まず, わが国の引当金会計が辿ってきた道程を時間軸に沿って, 確認しておきたい。

わが国において, 資産の認識・測定に係る論議が活発に行われてきたのとは対照的に, 負債に関する議論が本格的に始まったのは, 法務省が1960年に公表した民事局試案の中で「負債たる引当金」に限定して引当金の計上を容認する旨の文言が使われたことがきっかけであったといわれている<sup>1)</sup>。「試案」における負債たる引当金の議論を整理するならば, 以下のとおりである。

(1) 現行商法は負債たる引当金について, 明文規定を設けていないが, 現行法の解釈とし

て、法律上の債務でないものを負債とすること、および法律上の債務であるものを負債としないことを容認しない、(2)「企業会計原則」では、負債たる引当金の中に、法律上全く債務といえないものと条件付債務であるものが含まれている、(3) 負債たる引当金のうち、退職給与引当金と納税引当金を負債として明示すべきとした内容である。

すでに『企業会計原則』（1954年、昭和29年）では注解17において、引当金が列挙されており、会計実務として、その適用は次第に浸透していくことになる。そこでの引当金計上の根拠は、損益計算書に計上される借方項目としての費用性と対応関係を重視したものであり、貸方項目の債務性はとくに考慮すべき問題として取り上げられていない。一例をあげるならば、武田（1977、p.8）は次のように指摘している。

「会計の基本的課題である期間損益計算という観点からすると、当期収益に適正に対応する当期費用の期間限定計算との関連で引当経理を理解すべきものである。」

1962年（昭和37年）施行の商法のもとでは、わが国の会計実務において、利益留保性引当金、いわゆる特定引当金の設定が広汎に行われていた。その背景には、昭和37年改正商法が完全な形ではないにせよ、財産法から損益法へと歩み寄ったことがあげられよう。

会計基準が未整備の状況で、折しも高度経済成長が進行する中、将来かかるであろう費用の貸方項目として、特定引当金は貸借対照表に計上することが容認されていた。『企業会計原則』も1974年の修正において、注解14を新設し、当時の会計実務を追認する形となった。

注解14は、「負債性引当金以外の引当金を計上することが法令によって認められているときは、当該引当金の繰入額または取崩額を税引前当期純利益の次に特別の科目を設けて記載し、税引前当期純利益を表示する。なお、……貸借対照表の負債の部に特定引当金の部を設けて記載する。」と規定されていたものの、1982年『企業会計原則』から削除されている。なお、特定引当金に係る議論はこののち終息し、過去の実務上の負の問題となった。

## 2.2 退職給与引当金の設定不足—税法の規定

上述したように、特定引当金の会計は引当金の設定自体に広狭の見解がみられ、会計実務が混乱した経緯がある。その一方で、負債としての退職給与引当金の計上をめぐる会計処理に関して妥当な会計処理を行わず、公認会計士が限定付適正意見を表明した例がみられた。ここで公認会計士が意見表明の際に監査判断を下したその判断の拠り所は税法の規定にあったのである。そもそも企業会計と税法の目的・職能は異なっているため、本来ならば企業が税法に規定されている会計処理を行わなくともそれは除外事項になることはないと考えられる。しかしながら、退職給与引当金の規定についての会計基準（退職給与引当金会計）が未整備であったことから、税法の規定がいわば代替する会計処理基準になっていたことが実情であった。

例えば、退職給与引当金の設定額についての除外事項としては次のような記載がなされている。なお、除外事項を付された日本特殊鋼は1年後の昭和39年（1964年）11月30日に

会社更生法の適用を申請することになった。

(中略) 従って、上記の財務諸表は、会社の昭和 38 年 9 月 30 日現在の財政状態および同日をもって終了する第 50 期事業年度の経営成績をおおむね適正に表示していると認める。

記

会社は当期において退職給与引当金繰入額 24,800 千円を計上しているが、これは期末要引当金繰入額 39,632 千円に比し 14,832 千円不足している。而して、その期末退職給与引当金残高は 126,336 千円で税法の基準による繰入累積引当限度額 210,560 千円に対し 60%に当たる。

出所) 日本特殊鋼、昭和 38 年 9 月期の監査報告書をもとに筆者作成。

次に、東京証券取引所第 2 部上場会社であったネコスの退職給与引当金に関する会計処理を概観することにより、引当金に関する会計基準が未整備であった当時の混乱状況を明らかにしたい。ネコスは昭和 27 年、資本金 250 万円で設立された、主に鋼製家具、事務機器の製造販売を行っていた企業である。同社は昭和 39 年 3 月期決算(第 34 期)に対し、10 にも及ぶ除外事項を指摘され、公認会計士より不適正意見が表明された直後の昭和 39 年 6 月 29 日、会社更生法適用の申請を行った。

ネコスの第 18 期(昭和 36 年 4 月 1 日～昭和 36 年 9 月 30 日)の貸借対照表の脚注には、次の記述がみられることが着目される。

「退職給与引当金繰入額は法人税施行規則第 15 条の 7、第 1 項の当期繰入限度額に対する割合は 133.4%である。又退職給与引当金残高は同規則 15 条の 7 第 3 項の期末引当金累積限度額に適合するために当期に当たり、従来までの税務否認額 568,220 円、自己否認額 1,020,920 円、(計 1,589,140 円)を利益剰余金(前期損益修正勘定)に戻し入れ、新たに当期繰入額 75 万円を計上した為、当該累積限度額に対し 91.6%となる。」

明らかにされている第 18 期の監査報告書は 2 通存在している。1 つは無限定適正意見が表明されているものであり、もう 1 つは引当金の会計処理に対し、公認会計士の除外事項の記載がなされ、限定付適正意見が表明されたものである。

貴社は退職給与引当金について法人税施行規則第 15 条の 7 第 3 項に適合せしめるため、退職給与引当金の内 1,589 千円の利益剰余金に振り替えている。退職給与引当金は貴社の退職給与規定により、計上したものであって、**負債の性格を持つものであり、上記の会計処理は妥当性を欠くものと認める。**

出所) ネコス昭和 37 年 2 月、監査報告書をもとに筆者作成。なお、強調は筆者。

監査報告書の作成日時が同一である（昭和 37 年 2 月 10 日付）が、後に会社更生法適用の申請を行ったことから後者の監査報告書を修正版とみなすことができよう。除外事項には次の記述がみられる。

また、第 20 期（昭和 37 年 4 月 1 日～昭和 37 年 9 月 30 日）に対しても公認会計士は監査報告書に次のような除外事項を記載し、限定付適正意見を表明している。

貴社は当事業年度において退職給与引当金を 561 千円繰入計上しているが、貴社の基準によれば、同引当金の要支給額は 4,120 千円となり、3,559 千円の計上不足となる。従って、当期純利益は同額だけ減少することになる。

出所) ネコスネコス昭和 37 年 9 月、監査報告書をもとに筆者作成。

第 18 期に行ったネコスの会計処理はあたかも税法が規定する累積限度額の超過分を前期損益修正として留保利益に振り替えた体裁をとるものである。しかし、第 18 期期末時点において税法上の期末要支給額に達していないことを勘案すると、当該処理は妥当な会計処理ではない。

退職給与引当金の設定に関しての除外事項としては、上述した日本特殊鋼およびネコス第 20 期の監査報告書の記載にみられるように当期引当金の繰入過不足、繰入累積過不足に関するものが多い。企業が労働協約、就業規則などにに基づき、従業員に対して退職時に退職一時金を支払う旨の取決めがある場合、旧商法の議論では、退職給与引当金が条件付債務であること、会計上の理論では負債性引当金であることに異論がないにもかかわらず、当時の会計実務では税法の規定が念頭に置かれていたため、退職給与引当金の累積限度額として、要支給額の 2 分の 1 を繰入する企業が多かったのである。しかもかかる繰入額が不足した場合においても、監査人が不適正意見を表明することは稀であり、監査報告書に除外事項が付されるにとどまっていたのが現状であった。

これは別の視点からみると、一部の経営者は監査人の助言・指導に対して積極的に受け入れる姿勢を示さなかったことであり、また条件付適正意見が表明されることに対する危機感が欠落していたといえよう。こうして引当金会計を取り巻く環境と状況は新たな方向へ展開していくのである。

### 3. 特別修繕引当金会計の過去と現在

IASB が 1998 年に公表した IAS37 号「引当金、偶発債務および偶発資産」<sup>2)</sup> はわが国のこれまでの引当金会計に大きな波紋を投げかけている。IAS37 号では債務でない引当金の計上を認めていないからである。

溶鉱炉の修繕に備え、会計実務慣行として特別修繕引当金を設定してきたのが鉄鋼業である。わが国の鉄鋼業の特徴として、「好不況の波が激しい業種であり、経済環境の変化に対

応するために会計政策を発動する余地が大きい」と指摘されている（伊藤，1996，p.573）ことからその動向を観察することは意義があると思われる。以下では，こうした特別修繕引当金の設定根拠がIFRSと日本基準との間で乖離がみられる状況のもとで，主要鉄鋼業5社（統合後，高炉3社）は引当金の設定に関して，会計方針を変更したかどうかを明らかにする。また次の内容についても検討しなければならないであろう。

特別修繕引当金の設定を見送る他の要因も考えられる。それは上述したように，これまで税法では，引当金の見積額に対し限度額が設定されていることから，その限度額を超える額に対しては，損金算入することを容認しない改正が段階的に行われてきたことである。

表1に示したように，当初IFRSを適用していなかった鉄鋼業の5社において，会計実務のなかで継続的に採られてきた会計方針を変更する会計行動はみられなかった。ところが，神戸製鋼所は2003年度以降，新日鐵住金（現，日本製鉄）は2015年度以降，最も遅いのがJFEホールディングスで2016年度以降，新たに特別修繕引当金の計上は行っていないことが判明する。

表1. 特別修繕引当金の計上金額（3月期）

単位：百万円

	2001	2002	2003	2012	2013	2014	2015	2016
新日鐵住金					10,449	8,607	—	—
（新日本製鐵）				18,003				
（住友金属）				220				
JFEホールディングス				33,298	33,919	25,981	26,015	—
（日本鋼管）								
（川崎製鐵）								
神戸製鋼	5,597	6,061	—	—	—	—	—	—

出所） 有価証券報告書をもとに筆者作成。

2021年3月期第1四半期の決算報告において，わが国のIFRSの適用会社は197社にのぼる。そのうちの3社，すなわち日本製鉄（2019年3月期より適用），JFEホールディングス（2019年3月期より適用），日立金属（2015年3月期より適用）が鉄鋼業に分類される。

IFRSの適用を行った高炉2社が日本基準を適用している神戸製鋼所よりも特別修繕引当金設定の廃止時期が遅く<sup>3)</sup>，また設定を取りやめた根拠は有価証券報告書の連結財務諸表の作成にかかる記載事項から見出すことはできなかった。

ただし，注目すべきは，設定を取りやめる会計方針の変更よりも以前から，少なくとも2005年3月期から2015年3月期までにおいて，新日鐵住金・新日鐵（単体）の貸借対照表（利益剰余金）の内訳項目として，特別修繕準備金が計上されていることである。また，株主資本等変動計算書（2015年3月期）によれば，会計方針の変更により，その一部の金額（4,057百万円）が繰越利益剰余金に振り替えられていることが判明する。さらに統合会社の

一方の住友金属では2006年3月期より特別修繕準備金が計上されている。

それでは、こうした鉄鋼業における特別修繕引当金の設定に関わる会計行動は他の鉄鋼会社においてもみられたのであろうか。以下では、上記高炉3社以外の東証1部上場会社のうち30社の鉄鋼業について検証する。

表2はわが国において鉄鋼業に分類される会社（上記高炉3社を除く上場会社30社）が設定している引当金を示したものである。

なお、表の作成にあたっては各社のIRの姿勢をうかがい知ることができる。有価証券報告書のバックナンバーを何年分掲載しているかにより、比較可能な情報として投資家に提供しているかが一つの指標となりうる。

検証結果として高炉3社を除く鉄鋼業の各社は、2020年3月期において、特別修繕引当金を1社が計上していることが判明した。それでは他の会計期間において計上したことがあるのであろうか。各企業がIR情報として開示している最も古い年度の有価証券報告書にもとづいて、特別修繕引当金の計上の有無を確認した。過年度の引当金設定の実務において、2020年3月期に計上を行っていない企業の中に、1社が特別修繕引当金の設定を行っていたことが判明した。

以上みてきたように、これまで行われてきた特別修繕引当金設定の実務は高炉大手をはじめ、他の鉄鋼業においても現在ではほとんど実施されていないことが明らかになった。その一方で、引当金の設定は多様な側面がみられるものの、多数の企業が役員退職慰労金に係る引当金を設定していたことがわかる。次節では大半の企業が計上している退職給付引当金会計について、その近年の新たな動向に関して検討したい。

表2. 鉄鋼業界の引当金の開示科目・特別修繕引当金の計上の有無  
東証一部二部上場会社（証券コード順：2020年3月期）

企業名 *は退職給付引当金の計上のない企業	○は特別修繕引当金を計上した会計期間が存在していることを示す。	引当金の開示科目名 (注)賞与引当金は多数の企業が計上していたため、除外した。(流)は流動負債として計上したことを示す。
日本製鉄 (IFRS)	○	
神戸製鋼所	○	
中山製鋼所	○	環境対策引当金, 解体撤去引当金, 災害損失引当金 (流), 関係会社事業損失引当金
合同製鐵		環境対策引当金, 退職慰労引当金
JFEホールディングス (IFRS)	○	
東京製鐵		資産除去債務

共英製鋼		役員退職慰労引当金
大和工業		役員退職慰労引当金
東京鐵鋼		役員退職慰労引当金，役員株式給付引当金，資産除去債務，環境対策引当金
北越メタル		執行役員退職慰労引当金，役員株式給付引当金
大阪製鐵		修繕引当金（流），事業構造改善引当金
淀川製鋼所		役員退職慰労引当金
東洋製罐グループホールディングス		特別修繕引当金，汚染負荷量賦課金引当金，役員退職慰労引当金
高砂鐵工		役員退職慰労引当金，資産除去債務
丸一鋼管		株式給付引当金，役員退職慰労引当金
モリ工業		役員退職慰労引当金，環境対策引当金
大同特殊鋼		役員退職慰労引当金，環境対策引当金
日本高周波鋼業		役員退職慰労引当金
日本冶金工業		環境対策引当金，金属鉍業等鉍害防止引当金
山陽特殊製鋼		役員退職慰労引当金，債務保証損失引当金，環境対策引当金
愛知製鋼		役員退職慰労引当金，資産除去債務
日立金属（IFRS）		環境対策引当金，資産除去債務
日本金属		環境対策引当金，資産除去債務
大太平洋金属		環境対策引当金，訴訟損失引当金，契約損失引当金
新日本電工		なし
栗本鐵工所		工事損失引当金（流），災害損失引当金（流），環境対策引当金，資産除去債務
虹技		なし
日本鑄造		役員退職慰労引当金，PCB 処理引当金
大和重工		役員退職慰労引当金，資産除去債務
日本鑄鉄管		役員退職慰労引当金
川金ホールディングス		役員退職慰労引当金，株式役員給付引当金
日本製鋼所		完成工事補償引当金（流），工事損失引当金（流），風力事業損失引当金（流），事業再構築引当金（流），役員退職慰労引当金，資産除去債務
三菱製鋼		役員退職慰労引当金，役員株式給付金引当金

出所） 有価証券報告書をもとに筆者作成



#### 4. 退職給付債務の分離問題

周知のように、わが国の引当金に係る会計処理において重要な転換をもたらした、他の会計基準よりもいち早く国際標準を遂行したのは退職給付引当金会計である。わが国の退職給付会計基準の根底となった SFAS87 号「事業主の年金会計」（1985 年）が適用された当時、アメリカ企業が運営・管理する確定給付年金制度（Defined Benefit Pension Plan）が積立超過の状況にあったことはよく知られている。年金資産が退職給付債務を超過している状況のもとで、保険会社と年金契約を締結することにより、負債を弁済するとともに年金利益（清算益）を計上する企業が散見されていた。アメリカの年金会計を追求した今福（1992, pp.216-218）はこうした会計行動を会計政策と捉え、年金負債の完済と年金利益の計上の是非を問うている。

確かにそのような当時の状況が継続的に実施されることはなかった。ところが時を経て、イギリスにおいてそうした手法は年金バイイン、年金バイアウトと名称がつき、それらがもたらした影響がいま改めて問われている（今福，2013）。またこうした事例がイギリスだけに留まらず、アメリカにおいて生じたことは注目に値する。アメリカにおいては、連邦法である ERISA（従業員退職所得保障法）が厳格な信託義務（fiduciary obligation）を年金制度の管理者に対し、課しているからである。詳細については、挽（2020）で検討されているが、年金制度を運営・管理してきた企業が年金受給者により訴求された例がみられる。原告の主張は、2012 年に Verizon 社が年金バイアウト（退職従業員 41,000 人、74 億ドル）を実施したものの、ERISA による厳格なフィディシャリーの受託者責任に抵触するという根拠とするものであった。連邦地裁において原告の請求は棄却されたが（Lee v. Verizon commc'ns Inc., 954F. Supp.）、続く連邦控訴裁判においても提訴されている。

会計（学）の視点からみて、年金バイアウトにより退職給付債務が年金制度を運営・管理してきた企業の貸借対照表から除かれ（オフ・バランス化）、保険会社に年金の支払に係る責任とリスクが移転することをどのように捉えることが妥当といえるか。とくにアメリカでは給付債務の分離の是非と企業の受託者責任の関係が問題視されたといえる。もっとも、企業が年金制度の運営・管理にかかるリスクを戦略的に低減することを評価することもできよう。ただし、その条件としては制度加入者に対しての説明責任を十分に果たすことが肝要であり、事業主と制度加入者との意識的な関係構築が必要である（挽，2016）。

また、わが国においても確定給付年金制度の新たな設計が可能となりその運用が一部の企業で行われている。年金制度の運用リスクを事業主と制度加入者との双方で柔軟に分担しようとするものである。そこにおいても従来の年金制度からの変更に伴う給付額への影響などを受託機関（信託銀行等）は制度加入者に対し、シミュレーションを含む説明が求められよう（挽，2017）。わが国では、年金バイアウトおよび年金バイインの導入は、さしあたり確定給付企業年金法の改正が前提となる。すでにわが国の上場会社の在外子会社が年金バイア

ウトを実施した例がみられており、確定給付年金制度の清算に伴うディスクロージャーの整備が急務となろう。

## 参考文献

- 伊藤邦雄（1996）『会計制度のダイナミズム』岩波書店。
- 伊藤邦雄・上村達男編著（1998）『金融ビッグバン 会計と法』中央経済社。
- 今福愛志（1992）『会計政策の現在』同文館。
- 今福愛志（1996）『企業年金会計の国際比較』中央経済社。
- 今福愛志（2000）『年金の会計学』新世社。
- 今福愛志（2001）『労働債務の会計』白桃書房。
- 今福愛志（2011）「受給権保護と年金会計」安藤英義・古賀智敏・田中建二編著『体系現代会計学 第5巻 企業会計と法制度』中央経済社，pp.545-560。
- 今福愛志（2013）「年金制度をめぐるバイアウトの会計問題—年金負債の売却と会計基準」『会計』第184巻第4号，pp.109-120。
- 武田隆二（1977）「特定引当金設定の論理」『産業経理』pp.7-14。
- 田中建二（1991）『オフバランス取引の会計』中央経済社。
- 徳賀芳弘（2011）「負債と経済的義務」斎藤静樹・徳賀芳弘編著『体系現代会計学 第1巻 企業会計の基礎概念』中央経済社，pp.113-163。
- 中村忠（1997）『新版財務会計論』白桃書房。
- 挽 直治（2016）「退職給付会計の期末報告—経営者による脱リスク戦略の会計問題—」『会計』第190巻第1号，pp.56-66。
- 挽 直治（2017）「リスク分担型・新年金制度の展開と課題—退職給付会計基準との整合性の視点から—」『会計』第192巻第4号，pp.40-50。
- 挽 直治（2018）「新年金制度会計への対応の模索—リスク対応掛金相当額の妥当性—」『会計』第194巻第4号，pp.40-50。
- 挽 直治（2020）「退職給付債務の分離をめぐる現状と課題」『会計』第198巻第1号，pp.15-27。
- IASB（1998）International Accounting Standard Board No.37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

## 注

- 1) 「試案」の正式名称は「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」である。その後、「試案」第2次修正案が公表された。中村（1997，p.218）によれば、「試案」の引当金規定を契機にして、わが国の会計学者は会計上の負債とはいかなるものかを考える必要に迫られたという。
- 2) IASB, International Accounting Standard Board No.37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.
- 3) 日本製鉄は2019年3月期、JFEホールディングスは2019年3月期にそれぞれIFRSを適用した。