

In depth

A look at current financial reporting issues

October 2014
No.INT 2014-09

目次

要点.....	1
背景.....	1
適用範囲.....	2
IAS 第 37 号「引当金」 による考察.....	3
IFRIC 第 21 号における 新たな明確化.....	4
賦課金支払負債を生じ させる債務発生事象 とはどのようなものか.....	4
賦課金支払負債は いつ認識されるか.....	4
最低限の閾値.....	5
将来の期間において 営業を継続するという 経済的強制は、推定的 債務を創出するか.....	6
前払いしている賦課金.....	6
負債.....	7
発効日および経過措置.....	7

IFRIC 第 21 号 — 賦課金

要点

IFRIC 解釈指針 (IFRIC) 第 21 号「賦課金」は、法人所得税以外の賦課金支払負債の認識に関するガイダンスを提供しています。本解釈指針の公表により、とりわけ、特定の日の状況が契機となる賦課金に係る負債の認識は、これまでよりも遅くなる可能性があります。

背景

IFRS 解釈指針委員会 (IFRS IC) は、2013 年 5 月、IFRIC 第 21 号「賦課金」を公表しました。本解釈指針は、2014 年 1 月 1 日 (EU の企業については、2014 年 6 月 17 日) 以後開始する事業年度から適用されます。本資料 (*In depth*) では、本解釈指針の公表による主要な会計処理上の影響を要約しています。

IFRS 解釈指針委員会は、賦課金支払負債の認識における実務上の不統一に対処するために IFRIC 第 21 号を公表しました。本解釈指針は、賦課金を支払う債務の発生日よりも前の期間に関連する情報に基づいて賦課金が測定される場合、または特定の閾値が満たされたとき (例えば、収益が特定金額を超過したとき) にのみ賦課金を支払わなければならない場合の会計処理に焦点を当てています。

IFRIC 第 21 号は、賦課金支払負債が資産と費用のどちらを発生させるかについては扱っていません。企業は、費用の会計処理を決定するためには他の基準を適用する必要があります。

次の場合には引当金を認識しなければなりません。

- 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、
- 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合。

IFRIC 第 21 号はこれらの要件を変更しませんが、賦課金に対する債務発生事象が支払債務を発生させる事象であることを明確にしました。また、IFRIC 第 21 号は、最低限の閾値を適用する際の債務発生事象についても明確にしています。したがって、本解釈指針により、特定の日の状況が契機となって発生する賦課金に係る負債の認識は、今までよりも早まる、または遅くなる可能性があります。

本解釈指針は、2013 年 5 月に公表され、2014 年 1 月 1 日 (EU 企業の場合は 2014 年 6 月 17 日) より発効し、遡及的に適用されます。

適用範囲

IFRIC 第 21 号は、国際会計基準 (IAS) 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って認識される賦課金支払負債、ならびに、時期および(または)金額が確実な賦課金を支払う負債の会計処理を扱っています。

本解釈指針は、以下を除外しています。

- IAS 第 12 号「法人所得税」の適用範囲に含まれる法人所得税
- 法令違反に対して課せられる罰金または反則金
- 資産(の取得)またはサービス(の提供)との引き換えとなる支払い

排出権取引スキームから生じる負債への IFRIC 第 21 号の適用は任意です。これは、国際会計基準審議会 (IASB) が、リサーチ・アジェンダにこのトピックに関する包括的プロジェクトを含めており、そこで排出権取引スキームから生じる負債の会計処理に対処することが予定されているためです。

IFRIC 第 21 号の適用範囲には、他の基準の適用範囲に含まれない政府によって課せられる課徴金が含まれています。以下の取引は、IFRIC 第 21 号の適用範囲に含まれる可能性があります。

- 受取に対する賦課金
- 資本税
- 固定資産税
- 生産税
- 控除対象外の付加価値税 (VAT)
- 還付不能の輸入税
- 石油汚染税
- 銀行賦課金
- 資産、負債、または物理的基準に基づくその他の税金

どの項目が本解釈指針の適用範囲に含まれるかを検討する上での難しさのひとつは、「賦課金」が、税金、賃借料、ロイヤリティ、拠出金、手数料など、さまざまに異なる名称で呼ばれることが多いことによるものです。

設例 1: 固定資産税

企業は、道路の保守などの公共サービスへの資金供給を目的とする固定資産税を支払っています。このような税金は IAS 第 37 号および IFRIC 第 21 号の適用範囲に含まれますか。

分析: ほとんどの固定資産税は IFRIC 第 21 号の適用範囲に含まれます。このような固定資産税への本解釈指針の適用にあたり、債務の認識時期を決定するためには、通常、税金に関する取決めの詳細な分析が必要となります。一部の支払には、政府との契約上の取決めから生じるものや、政府から受ける特定のサービスに関連するものがありますが、こうした取引は IFRIC 第 21 号の適用範囲に含まれません。

設例 2: 給与税

企業は、従業員に支払う賃金を基準にして政府に税金を支払います。この税金は、年間賃金が最低金額を超過している場合にのみ課税されます。この税金は、IAS 第 37 号および IFRIC 第 21 号の適用範囲に含まれますか。

分析: 従業員給付に課せられる賦課金は、本解釈指針の適用範囲から明示的に除外されているわけではありません。しかし、IAS 第 37 号は、他の基準が取り扱う引当金を適用範囲から除外しています。IAS 第 19 号「従業員給付」は、従業員が提供した勤務と引き換えに企業から付与されるすべての形の対価を取り扱っています。これには、従業員に対する直接の支払またはその他の者に対する支払によって決済される給付金を含んでいます。IAS 第 19 号の適用範囲は広いので、給与税の大部分は IAS 第 19 号の適用範囲に含まれることになり、したがって、IAS 第 37 号および IFRIC 第 21 号の適用範囲からは除外されることとなります。

設例 3: 第三者に対する支払

政府によって課せられ、第三者に支払われる支払は、本解釈指針の適用範囲に含まれますか。

分析: IFRIC 第 21 号の適用範囲には、政府に対する支払われる賦課金だけでなく、政府によって「課せられた」賦課金に適用されます。第三者に対するこのような支払(例えば、国営放送局に対して世帯が支払うテレビ税)は、本解釈指針の適用範囲に含まれることになります。

IAS 第 37 号「引当金」による考察

引当金は、決済時に必要とされる将来の支出の時期と金額に不確実性があるため、買掛債務や未払費用などの他の負債とは区別することができます。

IAS 第 37 号は、引当金を認識するために満たさなければならない以下の 3 つの要件を定めています。

- 過去の事象の結果としての現在の債務
- 経済的便益を有する資源の流出の可能性が高いこと
- 信頼性のある見積り

過去の事象の結果としての現在の債務

現在の債務を生じさせる過去の事象は、債務発生事象と呼ばれます。これは、企業がその債務を決済する以外に現実的な選択肢を有していない、法的または推定的債務を生じさせる事象です。

稀な場合において、現在の債務があるかどうか明確でないことがあります。このような場合に、利用可能なすべての証拠を考慮した上で、貸借対照表日時点において現在の債務が存在している可能性の方が(存在していない可能性よりも)高いときは、過去の事象が現在の債務を生じさせているとみなされます。

貸借対照表日時点で存在する負債のみを認識することができます。企業が将来の行為によって将来の支出を回避することができる場合には、企業は現在の債務を有しておらず、したがって引当金は認識しません。

法律や規制の存在が自動的に債務発生事象を生じさせるわけではありません。企業は、事業ラインの閉鎖や事業内容の変更により、将来の事業に影響する特定の法律の影響回避を選択することがあります。

経済的便益を有する資源流出の可能性が高いこと

発生する確率の方が発生しない確率よりも高い場合に、資源の流出が発生する可能性が高くなります。

信頼性のある見積り

企業は、通常、発生し得る結果をある程度絞り込むことができ、引当金の認識に使用するのに十分なほど信頼性のある債務の見積りを行うことができます。

IFRIC 第 21 号における新たな明確化

IFRIC 第 21 号は、以下の論点に対応しています。

賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象とはどのようなものか

賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象とは、法令により特定された、賦課金を支払う債務の契機となる事象のことです。

設例 4: 債務発生事象 — 収益の発生

ある企業は毎年 12 月 31 日に財務報告を行っています。企業が 20X1 年に収益を生み出すと同時に賦課金全額が発生します。賦課金は、20X0 年に企業が生み出した収益の特定の割合に基づいて算出されます。企業は、20X0 年に収益を発生させており、20X1 年は、20X1 年 1 月 3 日に収益を発生し始めています。この場合の債務発生事象は何ですか。

分析: 債務発生事象、および賦課金支払の契機となる活動は、20X1 年における収益の最初の発生です。20X0 年における収益の発生は、賦課金の支払および負債の認識の契機となる活動ではありません。これは、認識のための必要条件ですが十分条件ではありません。20X0 年に発生した収益の金額は、負債の測定のみに影響を与えます。

設例 5: 債務発生事象 — 特定日の営業活動

企業が報告年度末に営業していると賦課金が発生するとします。この賦課金は、企業の報告年度末時点の財政状態計算書における資本合計に基づいて算出されます。企業の報告年度末は、20X1 年 12 月 31 日です。この場合、賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象は何ですか。

分析: 債務発生事象は、企業が報告年度末時点で営業していることです。その時点より前は、たとえ将来において経済的に営業の継続を強制されているとしても、企業は賦課金を支払う現在の債務を有していません。

賦課金支払負債はいつ認識されるか

賦課金支払負債は、債務発生事象が発生した時点で認識されます。これは一時点で発生するかもしれませんが、一定の期間にわたり徐々に発生するかもしれません。

設例 4 において、債務発生事象は、20X1 年における収益の最初の発生です。そのため、負債は、1 月 3 日に全額認識されます。期中財務報告(がある場合)においては、負債は、1 月 3 日が属する期中報告期間に全額認識されます。すなわち、企業が四半期財務報告を発行している場合には、負債は第 1 四半期に全額認識されることを意味します。

設例 5 において、債務発生事象は、特定の日付において営業していることであり、そのため、企業は 20X1 年 12 月 31 日に負債を認識します。すなわち、企業が四半期財務報告書を発行している場合、負債は 20X1 年 12 月 31 日に全額認識されるため、当事業年度の第 4 四半期に全額認識されます。

一時点で認識される賦課金のもうひとつの一般的な設例は以下のとおりです。

設例 6: 固定資産税 — 一時点での認識

法令は、企業が 12 月 31 日時点において固定資産を所有している場合には賦課金を支払うことを要求しています。固定資産税は、直近の不動産評価額の 1% であり、12 月 31 日時点の不動産所有者がこれを支払わなければならない。直近の不動産評価は、同年の 6 月 30 日のものです。この場合、負債はいつ認識されますか。

分析: 債務発生事象は、12 月 31 日時点における固定資産の所有です。固定資産の所有者は 12 月 31 日より前に固定資産を売却することができ、また法律が変更される可能性があるため、所有者は、当年度中には賦課金を支払う現在の債務を有していません。そのため、負債は、12 月 31 日に認識されます。不動産評価の日付は関連性がありません。不動産評価は、負債の測定にのみ使用されます。

しかし、一部の賦課金の債務発生事象は、一時点ではなく、一定の期間にわたって発生することもあります。

設例 7: 一定の期間にわたる認識

政府は当事業年度の収益の 1% の賦課金を課しています。負債はいつ認識されますか。

分析: 債務発生事象は、徐々に発生する収益です。当事業年度中のどの時点でも、企業は、その時点までに発生した収益に対する賦課金を支払う現在の債務を有しています。したがって、負債は収益の発生と同時に徐々にかつ徐々に認識されます。

設例 8: 不動産税 — 一定の期間にわたる認識

事実関係は設例 6 と同じですが、債務発生事象が法律で規定されていない事案を想定します。企業は、税金の支払を年 1 回または毎月のいずれかとする選択肢を有しています。当事業年度中に不動産を売却した企業は売却までの期間についての税金を支払うことが要求されます。この場合、月次の認識は適切でしょうか。

分析: 法令が債務発生事象を明確にしていない場合、支払条件が指標となることがあります。企業が年 1 回支払いを行う選択肢を有しているとしても、この事案における複数の支払条件は、一定の期間にわたる認識を裏付けることとなります。

設例 9: 一定の期間にわたる認識か

事実関係は設例 5 と同じですが、法令に当事業年度中に事業活動を停止する企業に関する特定の条項が含まれている事案を想定します。この場合、企業に対する賦課金は、例えば 6 か月経過時点においては事業年度末における資本合計の 1% ではなく資本合計の 0.5% とするなど、比例的に算出されます。この修正により、すべての企業において、たとえ当事業年度中を通して事業を継続する企業であっても、認識のパターンを変えることとなりますか。

分析: IFRS 解釈指針委員会は、類似の論点について議論を行い、所定の状況を満たすまで閾値の比例的な減少は適用されないことに留意しました。この設例において、企業は、当事業年度中に営業を停止しない限り、12 月 31 日より前に負債を認識できません。

最低限の閾値に達したことを契機とする賦課金支払負債の認識を生じる債務発生事象とは何か

一部の賦課金は、(例えば、閾値を含んでいる場合には)より複雑になる可能性があります。IFRIC 第 21 号は、最低限の閾値のある債務にも同じ原則を適用しなければならないと明示しています。以下に設例を示します。

設例 10: 閾値

事実関係は設例7と同じですが、当事業年度の収益がCU20 百万を上回った場合にのみ、当事業年度の収益の1%が支払われる事案を想定します。

分析: この設例において、収益が CU20 百万を超えると債務発生事象が発生します。そのため、最初の CU20 百万の賦課金に対する引当金は、一時点において認識されることになります。すなわち、企業の収益が第3 四半期にCU20 百万を上回る場合、この閾値に達した時点でCU200,000 のキャッチ・アップ修正を認識します。その後、CU20 百万を上回る収益の発生に合わせ、負債が再測定され、一定の期間にわたって徐々に認識されます。

将来の期間において営業を継続するという経済的強制は、推定的債務を創出するか

企業が将来期間において営業を継続することを経済的に強制されている、あるいは、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成しているという事実は、将来期間の営業から生じる賦課金を支払う債務を発生させません。

本解釈指針は、企業の将来の活動とは独立に存在している過去の事象から発生する債務のみを引当金として認識すべきであることを明確にしています。継続企業の前提は、財務諸表の作成の根本的な基礎であり、IAS 第 37 号の定義および認識要件を満たさない負債を認識することはありません。

IFRS 解釈指針委員会は、企業が賦課金の支払を回避するために非現実的な行動をとる必要がある場合（例えば、あと1 日営業するだけで支払の契機が生じる賦課金）について検討しました。IFRS 解釈指針委員会は、賦課金を支払う推定的債務が存在するかどうかを検討し、推定的債務の存在を論拠にすれば IAS 第 37 号の適用範囲に多くの種類の将来の支出が含まれることになることに留意して、推定的債務は存在しないと結論付けました。

設例 6 を検討してみましょう。この例では、継続企業の前提に基づき、企業は固定資産を保有し続け営業を継続する以外に現実的な選択肢を有していませんが、そのことにより負債を認識することはありません。所有者が 12 月 31 日時点で固定資産を所有していることを予期しているにもかかわらず、固定資産の所有者は当事業年度中においては賦課金を支払う現在の債務を有していません。そのため、負債は 12 月 31 日時点で認識されることになります。

企業は前払いしている賦課金をどのように会計処理しなければならないか

企業が債務発生事象の前に賦課金を支払っているものの、その賦課金を支払う現在の債務を有していない場合には、資産を認識しなければなりません。

企業は負債を認識する場合の「借方」をどのように会計処理しなければならないか

IFRIC 第 21 号は、賦課金支払負債の認識から生じるコストの会計処理を扱っていません。本解釈指針は、負債の認識により資産と費用のどちらが発生するかの決定について、他の基準を参照しています。

設例 11: IAS 第 2 号に基づく資産の認識

あるメーカー企業は製造に使用する原材料を年に 1 度輸入しています。この輸入には輸入関税が課せられます。企業はこの輸入関税をどのように会計処理しなければなりませんか。

分析: 棚卸資産の購入コストの定義には、還付不能の輸入関税が含まれています。そのため、企業は、債務発生事象の発生時、すなわち、輸入日に当該賦課金の負債を認識する必要があります。しかし、企業は、このコストを購入した棚卸資産の一部として認識しなければなりません。その後、これは製造コストの一部となり、棚卸資産の販売に合わせて徐々に取り崩されます。

設例 12: IAS 第 16 号に基づく資産の認識

政府は固定資産が購入される度に税金を課しています。買手はこの賦課金をどのように会計処理しなければなりませんか。

分析: 有形固定資産の購入価格の定義には、還付不能の取得税が含まれています。IFRIC 第 21 号は、債務発生事象の発生時、すなわち不動産の移転日における負債の認識を要求しています。買手は賦課金を固定資産の取得原価の一部として認識し、固定資産の償却期間にわたってその費用を認識する必要があります。

一部の場合では、資産の認識は単純なものであるかもしれませんが、多くの場合においては、賦課金に伴うコストは、これらの基準における資産の認識要件を満たさない可能性があります。

発効日および経過措置

企業は、2014 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に IFRIC 第 21 号を適用しなければなりません。早期適用は認められています。本解釈指針をそれより前の期間に適用する場合、企業はその事実を開示しなければなりません。

本解釈指針の最初の適用による会計方針の変更は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及的に会計処理されることになります。

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2015 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.