

賦課金の新解釈指針

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツ IFRS センター・オブ・エクセレンス

本IFRS in Focusは、先日公表されたIFRIC解釈指針IFRIC第21号「賦課金」(以下、「本解釈指針」という)の要求事項を要約している。

要点

- 賦課金とは、企業が特定の財又はサービスを受けることのない、政府への支払いである。
- 債務発生事象は、通常、賦課金を制定する法律で規定されている、賦課金の支払いの義務を企業に負わせる活動である。
- 政府に賦課金を支払う負債は、債務発生事象が起きた時点でのみ認識されなければならない。賦課金が(収益を得ることなどの)過去の業績に基づいて計算される場合があるが、それ自体は、負債を認識するための「必要な」条件であるが「十分な」条件ではない。
- 本解釈指針は、2014年1月1日から発効する。

本解釈指針がなぜ公表されたのか？

本解釈指針は、賦課金の支払いをもたらす活動が発生する期間とは異なる期間の財務データに基づいている賦課金についての会計処理をどのようにするのかという懸念に対処するために開発された。その懸念とは、「翌期に支払われる (payable) 賦課金について、企業はいつ負債を計上すべきなのか」である。負債の認識を生じさせる債務発生事象とは何か、特に、経済的強制について検討するべきかどうかについて、見解が分かれた。また、最低限の閾値 (threshold) を満たした場合、又は特定の日に企業が営業していることによって(徐々に又は全額の) 賦課金が課される場合の債務発生事象についての疑問が提起された。さらに、徐々に賦課金が課される場合、その期間に発行された期中財務報告において、その負債をどのように計上するのかというような疑問も提起された。

「賦課金」とは何か？

本解釈指針は、賦課金を「法律に従って政府により企業に課される、将来の経済的便益を具現化する資源の流出」と定義している。IAS第12号「法人所得税」の範囲内の「税金」及び「罰金と料料」は除外される。また、契約上の取決めに基づくサービス又は資産の購入に対する政府への支払いも、範囲外となる。すなわち、賦課金は、賦課金を支払う企業がそれと交換に特定の商品及びサービスを受領することはないというような、相互交換でない (non-reciprocal) 政府との取引でなければならない。本解釈指針において、「政府」は、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に従って定義されている。企業が代理人として政府のために賦課金を回収する場合、当該代理人のキャッシュ・フローは、本解釈指針の範囲外である。

特筆すべきは、本解釈指針が、IAS第37号に基づいて引当金を生じさせる賦課金のみを取り扱っているのではなく、時期と金額が確実である (certain) 賦課金についても取り扱っていることである。

見解

IAS第12号の範囲の「税金」とIFRIC第21号で取り扱っている「賦課金」の違いは、必ずしも明確ではない。IAS第12号では「法人所得税」を定義していないが、IFRIC第21号の「結論の根拠」において、IFRS解釈指針委員会は、法人所得税は、純額(通常は課税所得)を基礎としたものであると考えていることを、これまでの概念として記載している。そのため、結果として、賦課金がその他の相互交換でない政府への支払いを対象としている。

排出量取引スキームについて、企業は、本解釈指針の適用を要求されないが、会計方針の選択として、当該スキームに適用することも可能である。

本解釈指針は賦課金の会計処理にどのような影響を及ぼすのか？

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」と一貫して、負債は、債務発生事象が発生した時点で認識される。債務発生事象とは、賦課金の支払いを生じさせる活動である。通常、これは、賦課金を課す法律で規定されている。例えば、企業が(20X1年)1月1日に営業している場合にのみ、前期(20X0年)の収益に基づいて賦課金を支払う場合がある。その場合の債務発生事象は、1月1日に営業していることであり、その日まで賦課金は計上されるべきではない。この論理は、前年に収益が生じていることは、負債の認識を生じさせる「必要な」条件であるが、「十分な」条件ではないことを意味している。

見解

本解釈指針は、当該負債の認識に対して、借方の相手勘定を何にするかについては明示していない。多くの場合、資産として繰延べできる前払いの要素があることを証明できる場合を除いて、相手勘定は、その期間の費用として認識することになる。

また、本解釈指針は、一連の様々な賦課金の取決めについて検討している。下表は、本解釈指針で取り扱われている様々なタイプの賦課金の取決めについての要約である。

表

賦課金の取決め	いつ負債を認識するのか？
企業が収益を得るにつれて、徐々に賦課金が発生する。	債務発生事象は、法律で規定されている収益を得ることである。企業が収益を得るにつれて、賦課金を支払う負債を計上する。
規定されている年に、企業が収益を得るとすぐに、賦課金の全額が発生する。	債務発生事象は、企業が得た当初の収益である。当該取決めにおいて、通常、賦課金は前期の収益に基づいて支払われる。そのため、前期に収益を得ることは、賦課金の支払う負債を認識するための「必要な」条件ではあるが、「十分な」条件ではない。
規定されている日に、企業が営業している場合、賦課金の全額が発生する。	債務発生事象は、規定されている日に営業していることであり、企業は、その日まで、賦課金の支払いを回避できる。この場合、賦課金の金額は、前期の残高を基礎として計算されるが、規定された日が到来するまで、債務は発生しない。
企業が、規定されている最低限の金額を超える収益を得ている場合に、賦課金が発生する。	債務発生事象は、トリガー・レベル(trigger level)を超える収益を得ることである。その事象が起こる可能性に関係なく、そのトリガー・レベルに到達するまで、負債は発生しない。そのため、每期、常に最低限の金額に到達して、今期にその閾値を到達することが合理的に確実であったとしても、債務発生事象が達成されるまで、負債は計上されない。

見解

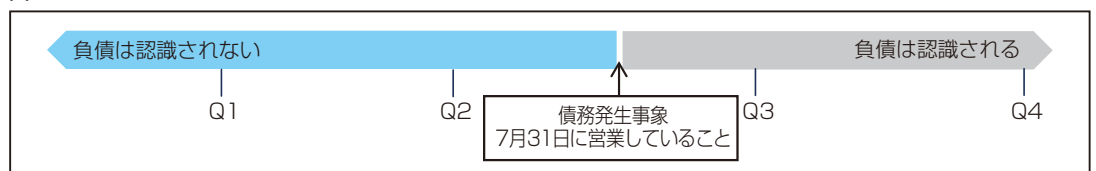
本解釈指針の範囲内となる賦課金の設例として、以下が含まれている。

- (a) 英国の銀行税：報告期間の末日に銀行として活動している企業に課される。報告期間の末日における資本及び負債の帳簿価額に基づいて課される。
- (b) フランスのC35税：年次報告期間の初日に特定の市場に参加している場合、トリガーとなる前報告期間の年度の収益の割合で税額が計算される。

いつ期中財務諸表に賦課金を支払う債務を認識しなければならないのか？

本解釈指針は、債務発生事象が起こった時点の期中報告でのみ、賦課税を支払う負債が認識されると明示している。下図は、暦年決算の企業に関する期中財務諸表への影響を説明したものである。

図



見解

IFRIC第21号の「結論の根拠」は、IAS第34号「期中財務報告」の16A項に従って、期中財務報告において、現在又は将来に認識される賦課金についての開示を提供する必要となる場合があることを示している。

見解

既存の会計方針がIFRIC第21号の要求事項を満たしているかどうかについて評価するために、企業は、これまでに支払った賦課金のすべてを見直す必要がある。

以上

いつ本解釈指針は適用になるのか？

本解釈指針は、2014年1月1日以後開始する事業年度から適用される。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、本解釈指針は遡及適用される。

トーマツ Webサイトのご案内 US/米国会計基準

<http://www.tohmatsu.com/us/>

Heads Upニュースレター

デロイト米国税務所が最新の会計・開示情報や規制動向について解説するニュースレター（随時発行・日本語翻訳も掲載）

EITF Snapshotニュースレター

発生問題専門委員会（EITF）ミーティングについて解説したニュースレター。原則、EITFミーティング（2ヵ月毎）開催後に発行（重要なテーマについては、日本語翻訳を掲載）

Accounting Roundupニュースレター

— 米国の会計基準の要約及び関連資料へのリンクを掲載するニュースレター（月次、四半期、年次で発行。特別版は随時発行）
— FASBとIASBの共同プロジェクト及びFASBの単独プロジェクトの動向をまとめた特別版は、日本語翻訳も掲載

Audit Committee Briefニュースレター

米国の会計・監査について、監査委員会が知っておくべき情報を解説したニュースレター（月次発行）

その他

— デロイト米国税務所が発行した、「SEC Comment Letters（米国登録会社に関するSECコメント・レター）」（日本語翻訳も掲載）等の重要なニュースやスペシャル・レポート等を掲載
— 「US GAAP/SECに関するセミナー」（年2回開催）の概要と関連資料等

お問合せ先 監査ERS審査室（監査国際） Tel:03-6213-1110 E-mail:jp_us_contact@tohmatsu.co.jp