

---

プロジェクト IFRS のエンドースメント手続  
検討が必要な項目の候補に関する論点の検討  
項目 -賦課金の会計処理 (IFRIC21) -

---

## 1. 本資料の目的

1. 本資料は、第 23 回 IFRS のエンドースメントに関する作業部会（2015 年 10 月 27 日開催）及び第 323 回企業会計基準委員会（2015 年 11 月 6 日）で検討が必要な項目の候補として抽出された IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」（以下「IFRIC 第 21 号」という。）について、「削除又は修正」の必要性について検討することを目的とする。
2. IFRIC 第 21 号については、前項の作業部会及び企業会計基準委員会の検討を踏まえて、第 24 回作業部会（2015 年 11 月 19 日開催）で検討を行っている。

## II. 検討が必要な項目の候補に関する IFRS と日本基準の取扱いの概要

### （IFRS）

3. IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」（以下「IFRIC 第 21 号」という。）は、政府が企業に課す賦課金の支払負債が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）の範囲に含まれる場合の会計処理を扱っている。また、時期及び金額が確定している賦課金支払負債の会計処理も扱っている（IFRIC 第 21 号第 2 項）。具体的には、IAS 第 37 号に従って賦課金支払負債をいつ認識すべきかに関するガイダンスを提供している。
4. IFRIC 第 21 号において、賦課金とは、経済的便益を含んだ資源の流出であって、政府が法令（すなわち、法律又は規則）に従って企業に課すものである。ただし、IAS 第 12 号「法人所得税」等他の基準の範囲に含まれる資源の流出や法令違反に対して課される罰金又は他の反則金は除かれる（IFRIC 第 21 号第 4 項）。
5. IFRIC 第 21 号では、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動（債務発生事象）が生じた場合、賦課金支払負債を認識するとされている（IFRIC 第 21 号第 8 項）。そのため、債務発生事象が生じる前に債務を認識することはできない。
6. 一方、IFRIC 第 21 号は賦課金支払負債の認識により生じる借方項目の会計処理を取り扱っておらず、他の基準を適用して、資産か費用かを決定すべきとしている（IFRIC 第 21 号第 3 項）。

### （日本基準）

7. 我が国の場合、第4項に示される政府が企業に課す賦課金の例としては、固定資産税、特別土地保有税、自動車取得税などが挙げられる。
8. 日本基準において諸税金に関する会計処理については、監査・保証委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取り扱い」があるが、ここでは第4項に示される政府が企業に課す賦課金に該当すると考えられるものとしては特別土地保有税しか扱われておらず、特別土地保有税についても固定資産税の処理（土地保有の場合）や不動産取得税の処理（土地取得の場合）に準ずるとのみ記載されている。そのため、実務上は、賦課金ごとに賦課方法を勘案した会計処理が行われていると考えられる<sup>1</sup>。

### III. 検討が必要な項目の候補とした理由

9. IFRIC第21号では債務発生事象が生じた時点で負債を認識することとされている一方、借方項目の会計処理は定められていない。しかしながら、賦課金を負債に計上すべき時期が、結果的に費用の計上時期に影響を与えることがあると考えられ、その場合には純損益の有用性に影響を与える可能性がある。

## IV. 当委員会事務局による分析及び評価

### (内容及び背景)

#### 負債の認識時点

10. IFRIC第21号では、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動（債務発生事象）が生じた場合、賦課金支払負債を認識するとしている（IFRIC第21号第8項）。
11. IFRIC第21号の結論の根拠では、IAS第37号の第10項の定義によれば、債務発生事象とは、その債務を決済する以外に企業に現実的な選択肢がないこととなる法的債務又は推定的債務を生じさせる事象であるとされており、IAS第37号の第14項(a)によれば、引当金は企業が過去の事象の結果として現在の債務を有する場合にのみ認識すべきであることから、債務発生事象は法令により賦課金の支払の契機と

---

<sup>1</sup> なお、平成4年に施行され平成10年に凍結された地価税の会計処理については、日本公認会計士協会からリサーチセンター審理情報No4「地価税等の会計処理及び表示について」が公表された。同審理情報では(1)申告時期（10月1日から10月31日）を基準に計上する方法（当該申告日を含む事業年度に全額計上する方法等）、(2)課税時期（1月1日）を基準日とする方法（当該課税時期を含む事業年度に全額を計上する方法等）が考えられるとしつつ、それ以外にいくつかの方法が考えられるがそれぞれの企業の実情に合った合理的な方法により処理することとなるとされていた。

なる活動であるとの結論を下したとされている(IFRIC第21号BC12項及びBC13項)<sup>2</sup>。

### 借方項目の取扱い

12. IFRIC 第 21 号は賦課金の支払債務に関する負債の認識により生じる借方項目の会計処理を取り扱っておらず、他の基準を適用して、資産か費用かを決定すべきとしている(IFRIC 第 21 号第 3 項)。
13. IFRIC 第 21 号の結論の根拠では、公開草案に対するコメントで、負債が一時点で認識され費用が生じる場合に、反復的な賦課金の経済的影響の適正な表現を提供しないという意見があったが、IFRIC 第 21 号は、実務の不統一に対処するために賦課金を支払う企業の義務(負債)に関する首尾一貫した情報を提供するものと位置付け、賦課金支払負債の認識から生じる借方項目の会計処理を扱わないとされている(IFRIC 第 21 号 BC14 項)。
14. 借方項目の会計処理について規定されていないことに関連して、IFRIC 第 21 号の公表後にフランスの事業会社 2 社から、特定の日に保有する設備に対して賦課金を支払っているケースに関して、借方に計上される項目で実務にばらつきが生じる可能性があるとして IFRS 解釈指針委員会に論点の提出が行われた。IFRS 解釈指針委員会は当該論点の提出を踏まえ、2014 年 9 月の会議において本件について議論を行っており、当該議論において、考えられる会計処理として、費用に一括計上、棚卸資産の一部、前払費用、固定資産(購入価格の一部若しくは直接起因するコスト)、無形資産の一部に認識する方法が可能性のある会計処理として検討されていた。
15. しかし、IFRS 解釈指針委員会は、同会議における議論の結果、特定の場合においてコストをどのように認識すべきかについて合意に至る可能性は低いであろうと考えられること、また、個々の事実パターンについてケースバイケースのガイダンスを示すことは効率的でないことから、本件について、今後、議題としないことを暫定決定している(アジェンダ却下通知:別紙)。この結果、実務においては、個々の状況を踏まえ、関連する会計基準や概念フレームワークにおける資産の定義<sup>3</sup>等を参照のうえ、借方項目の会計処理について適宜判断がされているものと考えられる。

---

<sup>2</sup> IASB が 2015 年 5 月に公表した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」では、負債の定義の改訂が検討されており、負債を生じさせる現在の義務について「企業が経済的資源を移転を回避する実際上の能力を有していない」ことを条件としている。この改訂案は、一定期間にわたり累積するが追加的な条件に該当した場合(例えば、企業がその後のある日に依然として市場で営業している場合)にのみ支払われる特定の賦課金に影響を与えるとされている。このような負債は、IFRIC 第 21 号を適用すると、すべての条件が満たされた時点でのみ識別されるが、提案しているアプローチを適用すると、負債は一定期間にわたり発生するものとして識別されることになる。とされている。

<sup>3</sup> 現行の概念フレームワークに置いては、資産の定義は、次のように定められている。

資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有する場合に、貸借対照表に認識される。

### 他国における適用状況

16. IFRS 財団が公表している 140 の国又は地域における IFRS の使用状況を取り纏めた「法域プロファイル (Jurisdiction Profile)」では、IFRIC 第 21 号に関する規定を「削除又は修正」している国又は地域は見受けられなかった。

### **(第 323 回企業会計基準委員会で示した当委員会事務局による分析)**

17. 第 323 回企業会計基準委員会では、IFRIC 第 21 号に関する次の 2 点について、本資料第 18 項から第 22 項のように、当委員会事務局による分析及び評価を示した。
- (1) 負債の認識時点
  - (2) 借方項目の取扱い

### 負債の認識時点

18. 本資料第 11 項に記載のとおり、IFRIC 第 21 号は、IAS 第 37 号における定めを基礎として、法令で定められている賦課金の支払いを生じさせる活動を「債務発生事象」とし、当該事象に基づいて負債を認識するとされている。この点、我が国の企業会計原則注解注 18 は、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しており、賦課金の支払債務に関する付する負債の認識時点について、必ずしも IFRS の規定と同じではないと考えられる。
19. しかしながら、この点については、IAS 第 37 号において「債務発生事象」に基づいて負債を認識するとされていることに起因するものであり、IAS 第 37 号における引当金の認識に関する論点は、初度エンドースメント手続で「削除又は修正」されていないことを考えると、今回の IFRIC 第 21 号の検討においても、重要な論点として識別する必要性は大きくないと考えられる。

### 借方項目の取扱い

20. 本資料第 12 項に記載のとおり、IFRIC 第 21 号は、賦課金の支払債務に関する負債の認識により生じる借方項目の会計処理を取り扱っておらず、他の基準を適用して、資産か費用かを決定すべきとしている。ただし、基本的には、IFRIC 第 21 号は債務性に基づいた貸借対照表における認識から出発して費用の認識を考えていると思われるのに対し、日本基準では、損益計算における収益費用対応の観点をより考慮する点においてアプローチが異なり、会計基準に係る基本的な考え方に差異がある可能性がある。
21. ある賦課金に関する債務発生事象が一時点における事象（例：特定日における資産

の保有) の場合において、IFRIC 第 21 号に基づく場合、当該一定時点で未払計上することになり、それよりも前の時点で費用を認識することはできないことが考えられ、その場合、認識される純損益に影響がある可能性があると考えられる。また、前項のように、負債の認識時点が特定され、賦課金に関する費用を認識する時期が変わる結果として、経営管理に対しても一定の影響を与える可能性があると考えられる。

22. これらの懸念については、一般的には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を損なうほどの重要性はないと考えられるが、一部の企業では重要性がある可能性がある。しかしながら、初度エンドースメント手続においては、IFRS を可能な限り受け入れることとし、「削除又は修正」については、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみとすることが適切であって必要最小限とすることとされており、特に受け入れ難いと考えられたもののみを「削除又は修正」(のれんの非償却及びノンリサイクリング) 又は公表にあたってにおいて記載(公正価値測定範囲、開発費の資産計上、機能通貨) している。

この必要最小限にするとの観点からは、第 20 項の我が国における会計基準に係る基本的な考え方との相違や第 21 項の経営管理への影響は、受け入れ難いと判断する程度まで大きいとはいえないと考えられるがどうか。

### (第 323 回企業会計基準委員会で聞かれた意見の要約)

23. 本資料第 18 項から第 22 項で示した当委員会事務局の分析及び評価について、第 323 回企業会計基準委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 「削除又は修正」の閾値は高いと考えており、IFRIC 第 21 号はその対象にならないことについては理解しているが、収益費用対応の観点から IFRIC 第 21 号と我が国の考えに相違があると考えられ、企業によっては固定資産税が重要な影響を与えることもあるのではないかと。
- (2) IFRIC 第 21 号については各国で様々な制度があり、それぞれ実態が異なるため、借方項目を取り扱っていないと理解しており、そのような経緯からは各国の実態を考慮すればよいと考える。固定資産税の支払がインフラの使用料と考えると、ある特定の四半期にのみ費用が計上されることは経済的実態を表していないのではないかと。
- (3) 固定資産を持つ企業すべてに影響があり、企業によっては重要な影響になるため、当期純利益の有用性を損なう可能性がある可能性がある。その点を考慮した表現が必要である。

### (第 24 回作業部会で示した追加の分析及び評価)

24. 第 323 回企業会計基準委員会で聞かれた意見に対応するために、第 24 回作業部会では、どのような範囲で影響が生じるかについて追加的な分析を示した。その結果、IFRIC 第 21 号に関する固定資産税の影響は幅広い企業に及ぶと考えられ、今後、IFRS の任意適用の拡大に伴い、さらなる検討が必要となる可能性があるものの、現時点では、「削除又は修正」が必要とされるほどの実務上の困難さはないと考えられることを示した。第 24 回作業部会では、審議事項(2)-4 に示された意見が聞かれているが、結論については特に異論は聞かれていない。

### 全体的な評価

25. 負債の認識時点、借方項目の取扱いの両面の評価、前項の追加的な分析を踏まえて、「削除又は修正」を必要最小限にするとの観点では IFRIC 第 21 号の取扱いは「削除又は修正」をしないことが考えられるがどうか。

#### ディスカッション・ポイント

当委員会の事務局による分析及び評価について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙

解釈指針委員会の暫定的なアジェンダ決定：IFRIC第21号「賦課金」—製造用有形固定資産に対して課される賦課金（アジェンダ・ペーパー9）

解釈指針委員会は、製造用有形固定資産（PPE）に対して課される賦課金に関する2件の要望書を受け取った。

IFRIC第21号「賦課金」は、賦課金の認識により生じるコストの会計処理についてのガイダンスを示していない。当該解釈指針は、企業は賦課金に係る義務の認識が資産を生じさせるのか費用を生じさせるのかを決定するためには他の基準を適用すべきであると述べている。要望提出者（両者ともサービス事業者）は、製造用資産に係る賦課金のコストは次のどちらなのかを質問した。

- (a) 発生時に費用として認識すべき管理コスト
- (b) IAS第2号「棚卸資産」に従って企業の棚卸資産の原価の一部として認識すべき固定製造間接費

解釈指針委員会は、解釈指針を開発した際に賦課金に係る負債の認識から生じるコストの会計処理を議論したことに留意した。その時点では、そうしたコストが、費用、前払費用、又はIAS第2号、IAS第16号「有形固定資産」若しくはIAS第38号「無形資産」に従って認識される資産のいずれとして認識されるのかを検討した。解釈指針委員会は、その時点ではこの事項についてガイダンスを示さないことを決定した。賦課金に基づく取引のコスト側の会計処理についての一般的な原則を識別できなかったからである。

これを踏まえて、解釈指針委員会は、この特定の場合においてコストをどのように認識すべきかについて合意に至る可能性は低いであろうと結論を下した。また、個々の事実パターンについてケースバイケースのガイダンスを示すことは効率的でないことにも留意した。

したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを〔決定した〕。

しかし、解釈指針委員会は、これらの要望書が、年間を通じて不規則に発生する年次コストに関する幅広い論点を提起したと考えた。委員会の考えでは、これらの種類のコストについての議論は、費用収益対応の概念と資産の定義との間の根底にある緊張関係を強調するものである。

解釈指針委員会はスタッフに、この事実パターンを要約した簡潔なメモを作成し、それをIASBの「概念フレームワーク」担当チームに検討のため提出するよう依頼した。

以上