

IASB「2018年概念フレームワーク」による負債の定義と3要件の適用  
—IAS第37号とその解釈指針の適用対象となる項目への全面適用についての予備的検討—

赤塚尚之

目次

1. はじめに
2. IFRS 基準における債務の識別
  - 2.1 3つの見解
  - 2.2 3つの見解の比較
3. IAS 第37号における債務の識別
  - 3.1 2つの見解
  - 3.2 見解A（＝見解1）の適用例
    - 3.2.1 IFRIC 第6号
    - 3.2.2 IFRIC 第21号
  - 3.3 見解B（＝見解2）の適用例
4. 問題の所在
  - 4.1 基準内・基準間の整合性
  - 4.2 基準適用の首尾一貫性
  - 4.3 IFRIC 第21号をめぐる問題
    - 4.3.1 費用の配分
    - 4.3.2 基準間の整合性
5. 2018年概念フレームワークによる負債の定義と3要件
  - 5.1 負債の定義と特徴
  - 5.2 負債の3要件
    - 5.2.1 要件(a)：債務が存在すること
    - 5.2.2 要件(b)：経済的資源を移転する債務であること
    - 5.2.3 要件(c)：過去の事象の結果として存在する現在の債務であること
    - 5.2.4 負債の3要件のまとめ
6. 負債の3要件の適用①
  - 6.1 賦課金①：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース
  - 6.2 賦課金②：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース
  - 6.3 賦課金③：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース
  - 6.4 賦課金④：一定額（閾値）を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース
    - 6.4.1 基本型（閾値を超える収益額を基礎として賦課金額を算定する場合）

- 6.4.2 修正型（収益総額を基礎として賦課金額を算定する場合）
- 6.4.3 図示による負債の認識パターンの比較
  - 6.4.3.1 基本型
  - 6.4.3.2 修正型
- 6.5 債務発生事象の解釈が変化することによる影響
  - 6.5.1 見積りの必要性
  - 6.5.2 費用の平準化
  - 6.5.3 費用の期間帰属（年次報告期間のズレ）
- 7. 負債の3要件の適用②
  - 7.1 一般家庭からの過去廃棄物の処理
  - 7.2 リストラクチャリング
    - 7.2.1 計画を通達している場合（従業員の解雇給付・関連する法的費用）
    - 7.2.2 計画を通達していない場合（従業員の解雇給付）
- 8. 負債の3要件の適用③
  - 8.1 製品保証
  - 8.2 土壌汚染（法の制定がほぼ確実）
  - 8.3 土壌汚染（推定的債務）
  - 8.4 海底油田
  - 8.5 返金方針
  - 8.6 法に基づく排煙濾過装置の設置
  - 8.7 所得税制の改正に伴う従業員の再研修
  - 8.8 訴訟
  - 8.9 炉の内張りの取替え
  - 8.10 航空機の法定点検整備
- 9. おわりに
- 補遺1 その他のテスト項目
  - 補. 1.1 長期有給休暇
  - 補. 1.2 繰延税金
    - 補. 1.2.1 未収収益
    - 補. 1.2.2 繰延税金負債
  - 補. 1.3 競業禁止
  - 補. 1.4 政府補助金
- 補遺2 判定結果一覧
- 参考文献

## 図表目次

- 図 1 基本型 (IFRIC 第 21 号を適用した場合)
- 図 2 基本型 (「2018 年概念フレームワーク」を適用した場合)
- 図 3 修正型 (IFRIC 第 21 号を適用した場合)
- 図 4 修正型 (「2018 年概念フレームワーク」を適用した場合)
- 表 1 負債の 3 要件を適用する項目の整理
- 表 2 7 つのシナリオ
- 表 3 見解 1・見解 2・見解 3 による判定
- 表 4 判定結果の比較
- 表 5 賦課金の設例：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース
- 表 6 賦課金の設例：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース
- 表 7 賦課金への当てはめ①：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース
- 表 8 賦課金への当てはめ②：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース
- 表 9 賦課金の設例：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース
- 表 10 賦課金への当てはめ③：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース
- 表 11 賦課金の設例：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース (基本型)
- 表 12 賦課金への当てはめ④：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース (基本型)
- 表 13 賦課金の設例：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース (修正型)
- 表 14 賦課金への当てはめ⑤：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース (修正型)
- 表 15 負債の認識時点 (期間) および認識パターンの比較
- 表 16 表 5 の設例における負債および費用の認識時点 (期間) および認識パターンの比較
- 表 17 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ①：測定期間の占有率が 0% のケース
- 表 18 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ②：測定期間前の占有率が 3% のケース
- 表 19 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ③：測定期間の占有率が 3% のケース
- 表 20 リストラクチャリングの設例①：従業員に対する解雇給付のケース (計画通達済)
- 表 21 リストラクチャリングへの当てはめ (従業員に対する解雇給付のケース・計画通達済)
- 表 22 リストラクチャリングの設例②：従業員に対する解雇給付のケース (計画未通達)
- 表 23 リストラクチャリングへの当てはめ (従業員の解雇給付のケース・計画未通達)
- 表 24 製品保証の設例
- 表 25 製品保証への当てはめ
- 表 26 土壌汚染 (法の制定がほぼ確実) の設例
- 表 27 土壌汚染 (法の制定がほぼ確実) への当てはめ

- 表 28 土壌汚染（推定的債務）の設例
- 表 29 土壌汚染（推定的債務）への当てはめ
- 表 30 海底油田の設例
- 表 31 海底油田への当てはめ①：石油リグの設置に伴う修復（費用総額の 90%相当）
- 表 32 海底油田への当てはめ②：石油の産出に伴う修復（費用総額の 10%相当）
- 表 33 返金方針の設例
- 表 34 返金方針への当てはめ
- 表 35 法に基づく排煙濾過装置の設置の設例
- 表 36 法に基づく排煙濾過装置の設置への当てはめ①：排煙濾過装置の設置
- 表 37 法に基づく排煙濾過装置の設置への当てはめ②：罰金の支払い
- 表 38 所得税制の改正に伴う従業員の再研修の設例
- 表 39 所得税制の改正に伴う従業員の再研修への当てはめ
- 表 40 訴訟の設例
- 表 41 訴訟への当てはめ
- 表 42 炉の内張りの取替えの設例
- 表 43 炉の内張りの取替えへの当てはめ
- 表 44 航空機の法定点検整備の設例
- 表 45 航空会社の法定点検整備への当てはめ
- 表 46 長期有給休暇への当てはめ（勤続年数 9 年の従業員（グループ））
- 表 47 長期有給休暇への当てはめ（勤続年数 2 年の従業員（グループ））
- 表 48 繰延税金（未収収益）への当てはめ
- 表 49 繰延税金（繰延税金負債）への当てはめ
- 表 50 競業避止への当てはめ
- 表 51 政府補助金への当てはめ
- 表 52 判定結果一覧

## 1. はじめに

IASB は、2018 年 3 月に新概念フレームワーク「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、「2018 年概念フレームワーク」）を公表した。本稿は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債、および偶発資産」とその解釈指針が提示する設例に「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の定義とそれに基づく負債の 3 要件を適用することによって、「2018 年概念フレームワーク」が債務の識別をはじめとする負債の定義の充足を判定するプロセスと判定結果に及ぼす影響を詳らかにすることを主な目的としている。

これについて、「2018 年概念フレームワーク」の公表を受けて 2018 年 12 月に再開された「引当金プロジェクト」は、この問題を「プロジェクトの対象とすべき論点」に分類することを提案している。そして、新しい負債の定義と 3 要件を適用することにより IFRIC 第 21 号「賦課金」を廃止し<sup>1</sup>、賦課金に関する規定と設例を IAS 第 37 号に新設することを提案している（IASB 2019d, p. 7）。引当金プロジェクトは、新しい負債の定義と 3 要件を適用することにより債務発生事象の解釈が変化し、それに伴い負債の認識時点と認識パターンが変化する賦課金に特化した最小限の修正を想定している。

これに対し、本稿は、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる現在の債務の識別に関する見解の多様性による諸問題（第 4 節を参照）を解決できる可能性があることをふまえて、IAS 第 37 号とその解釈指針の適用対象となる項目に新しい負債の定義と 3 要件を全面的に適用することを念頭に置いている<sup>2</sup>。

新しい負債の定義と 3 要件の適用について、本稿は、「概念フレームワークプロジェクト」の一環として行われた概念フレームワークの「公開草案」（2015 年 5 月）に基づく定義案の運用テスト（2016 年 9 月～10 月）を参照している<sup>3</sup>。運用テストは、IAS 第 37 号とその解釈指針が提示する設例のすべてを網羅していないが、本稿は、上述の目的に照らして、すべての項目を網羅して検討を行っている。そこで、無用な誤解を招かぬよう、運用テストと本稿が検討対象とする項目を対照表示すれば、表 1 のとおりである。なお、「公開草案」が提示する負債の定義案（IASB 2015a, par. 4.24）の文言は、「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と同一である。もっとも、「公開草案」は 3 要件を明示していないため、運用テストにおける判定プロセスについては、3 要件に即して筆者が適宜補正を行っている。

---

<sup>1</sup> IAS 第 37 号は、2010 年 9 月公表の概念フレームワーク（以下、「2010 年概念フレームワーク」）による負債の定義を参照している。なお、「2018 年概念フレームワーク」の公表に際し、IAS 第 37 号は、2020 年 1 月 1 日以降も引き続き「2010 年概念フレームワーク」による負債の定義を参照することとされている。具体的には、「IFRS 基準における概念フレームワークの参照についての修正」は、IAS 第 37 号パラグラフ 10 に転載された「2010 年概念フレームワーク」の負債の定義に「当基準における負債の定義は、2018 年に公表された『財務報告に関する概念フレームワーク』により改訂された負債の定義を反映するよう修正しない。」という脚注を付すこととしている（IASB 2018c, p. 17）。そこで、まず、IAS 第 37 号が参照する負債の定義を「2018 年概念フレームワーク」の定義に差し替える必要がある（IASB 2019d, p. 7）。

<sup>2</sup> もちろん、概念フレームワークは、会計基準ではなく、それに優先するものではない（IASB 2018a, par. SP1.2）。また、概念フレームワークが現行基準の改訂を自動的に促すことはない（IASB 2018b, pars. BC0.24 and BC0.25）。

<sup>3</sup> 「2018 年概念フレームワーク」は、運用テストの実施について、「結論の基礎」において言及している（IASB 2018b, pars. BC0.24, BC0.25, and BC4.19-BC4.22）。

表 1 負債の 3 要件を適用する項目の整理

基準・設例番号	項目・ケース名称	運用テスト	本稿	
IAS 第 37 号	1	製品保証	○	8.1
	2A	土壌汚染（法の制定がほぼ確実）	—	8.2
	2B	土壌汚染（推定的債務）	○	8.3
	3	海底油田	—	8.4
	4	返金方針	—	8.5
	5A	リストラクチャリング（解雇給付・計画未通達）	○	7.2.2
	5B	リストラクチャリング（解雇給付・計画通達済）	○	7.2.1
	6	法に基づく排煙濾過装置の設置	○	8.6
	7	所得税制の改正に伴う従業員の再研修	—	8.7
	10	訴訟	○	8.8
	11A	炉の内張りの取替え	—	8.9
	11B	航空機の法定点検整備	○	8.10
IFRIC 第 6 号		測定期間の占有率が 0% のケース	—	7.1
		測定期間前の占有率が 3% のケース	—	7.1
		測定期間の占有率が 3% のケース	—	7.1
IFRIC 第 21 号	1	収益を計上するにつれて賦課金が発生	—	6.1
	2	収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生	○	6.2
	3	所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生	○	6.3
	4	閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生（閾値を超える収益額を基礎として賦課金額を算定）	○	6.4.1
		閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生（収益総額を基礎として賦課金額を算定）	—	6.4.2
その他		長期有給休暇	○	補. 1.1
		繰延税金（未収収益）	○	補. 1.2.1
		繰延税金（繰延税金負債）	○	補. 1.2.2
		競業禁止	○	補. 1.3
		政府補助金	○	補. 1.4

(注)

- ・現行 IAS 第 37 号（2019 年）は、設例 8（不利な契約）および設例 9（単一の保証）を削除している。
- ・リストラクチャリングについては、IAS 第 37 号が提示する前提条件を大幅に変更し、従業員の解雇給付について検討を行っている。
- ・訴訟については、最終的な判定結果に影響を及ぼさないかたちで運用テストの判定結果を修正している。
- ・IFRIC 第 6 号は、「結論の基礎」において言及されている具体例をもとに検討を行っている。
- ・運用テストの対象となったその他の項目については、補遺において言及している。
- ・判定結果については、補遺 2（表 52）を参照。

（筆者作成）

## 2. IFRS 基準における債務の識別

### 2.1 3 つの見解

「2010 年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想されるもの」（IASB 2010b, par. 4.4 (b)）と定義している。つまり、負債は、過去の事象の結果として生じる「現在の債務（present obligation）」<sup>4</sup>である。

これに関して、報告主体（entity）に経済的資源の移転を求めうる事象が過去に生じてい

<sup>4</sup> 本稿は、便宜上、“obligation”を一律に「債務」と訳出する。

るものの、報告主体が将来行動をつうじて経済的資源の移転を回避する何らかの(少なくとも理論上の)能力を有する、つまり、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合がある。この場合における現在の債務の識別について、概念フレームワークプロジェクトの「討議資料」(2013年7月)は、次に示す3つの見解が基準(および解釈指針)レベルで適用されていることを指摘している(IASB 2013, pars. 3.72-3.89; IASB 2015b, pars. BC4.52-BC4.55; IASB 2018b, par. BC4.51)。つまり、現状、すべての基準(および解釈指針)がひとつの見解を適用しているわけではない。

見解1: 報告主体は、将来における経済的資源の移転を回避するいかなる能力も有してはならない。

見解2: 報告主体は、将来における経済的資源の移転を回避する「実質的な能力」を有してはならない。

見解3: 報告主体が将来における経済的資源の移転を回避する能力について、特段の制限を設ける必要はない。

見解1は、現在の債務は過去の事象の結果として生じ、かつ、「厳密に無条件(strictly unconditional)」であることを求めるものである。見解1によれば、たとえ理論上のものであっても、報告主体が将来における経済的資源の移転を回避する能力を有すれば、現在の債務は存在しない。見解1は、IAS第37号の解釈指針であるIFRIC第6号「特定の市場への参入によって生じる負債—電気・電子機器廃棄物」およびIFRIC第21号「賦課金」に適用されている(3.2を参照)。債務が「厳密に」無条件であることを求める見解1を適用すれば、比較可能性の担保に資する(IASB 2015b, par. BC4.57)。しかし、付帯条件のように、経済的資源の移転が無条件に求められる以前に要する一連の行動のなかで、最終行動の重要性が相対的に低い場合がある。このとき、最終行動をメルクマールとする見解1は、報告主体の財政状態を忠実に表現するとは言い難い(IASB 2013, pars. 3.77 and 3.78)。

そこで、見解2は、報告主体が将来における経済的資源の移転を回避する「実質的な能力(practical ability)」を有していなければ、(最終行動以前の時点において)現在の債務が存在すると解する。つまり、見解2は、現在の債務は過去の事象の結果として生じ、かつ、「実質的に無条件(practically unconditional)」であることを求めるものである。見解2は、IAS第34号「期中財務報告」に適用されている。IAS第34号は、所定の年次売上水準の達成を条件とする変動リース料について、条件の達成が予想される場合、借手が将来にリース料を支払うこと以外に現実的な選択肢を有しない(no realistic alternative)ことから、条件を達成する以前の期中報告期間に債務(法的債務または推定的債務<sup>5</sup>)が生じうるとしている(IAS 34,

---

<sup>5</sup> 周知のとおり、リース債務は、契約に基づく債務(法的債務)である。したがって、本来、リース契約によって推定的債務が生じることはないはずである。そうすると、IAS第34号は、契約に基づく債務が無条件の債務となる以前の時点において負債を認識することを正当化すべく、推定的債務という用語を便宜的に用いていると解される(IASB 2013, par. 3.47)。

par. B7)。また、見解 2 は、IAS 第 37 号（リストラクチャリングによって生じる推定的債務）にも適用されている（3.3 を参照）。

見解 1 および見解 2 は、債務が厳密または実質的に無条件であることを求める。したがって、過去に経済的資源を受け取るかまたは将来可能性のある移転額が決定されるよう行動しただけでは、債務の範囲を画定することはできても、現在の債務が存在するには十分であるとは認められない。

それに対し、見解 3 は、現在の債務は、過去の事象の結果として生じることが求められるものの、報告主体の将来行動によって条件付きとなってもよいとする。つまり、債務が無条件であるかを問わず、過去の事象の結果として所定の追加条件を充足することにより、①過去に経済的資源の受取りまたは行動がなければ求められなかったであろう経済的資源の移転が求められるか<sup>6</sup>、または②過去に経済的資源の受取りまたは行動がなければ求められたであろう条件よりも不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換することが求められれば、債務が存在すると解する。当該債務は、将来における経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなっているものの、過去の事象の結果として生じる現在の債務であることに変わりない（IASB 2013, pars. 3.85 and 3.86）。

見解 3 は、IAS 第 19 号「従業員給付」に適用されている。権利未確定の従業員給付（将来の雇用を条件とする給付）について、報告期間の終了日ごとに従業員が受給権を獲得するために提供すべき将来の労働力は減少する。そこで、IAS 第 19 号は、従業員が労働力を提供することによって、雇用主に確定給付制度に基づく推定的債務が権利確定日前に生じるとしている（IAS 19, par. 72）。つまり、雇用主は、従業員から労働力の提供を受けたこと（過去の事象）により、従業員の受給権が確定すれば（勤続年数等の追加条件の充足）、労働力の提供を受けなければ求められなかったであろう経済的資源の移転が求められる。したがって、従業員から労働力の提供を受けたことにより、雇用主には権利確定日前の時点において従業員に対する給付債務が存在する。

### 2.2 3 つの見解の比較

上記 3 つの見解について、「討議資料」は、表 2 に示す 7 つのシナリオを用いて比較を行っている。

表 2 7 つのシナリオ

シナリオ		前提条件
1	権利確定条件付き 従業員賞与	雇用主は、雇用契約に基づき、5 年間勤務した従業員に賞与を支払う。従業員の受給権が確定するまでに雇用契約を終了すれば、賞与を支払う必要はない。従業員は、報告期間の終了日時点において、2 年間勤務した。
2	閾値を超える収益 に対する賦課金 (鉄道会社)	政府は、国内に鉄道を敷設して列車を運行する鉄道会社に賦課金を課している。賦課金は、各暦年末（12 月 31 日）に課される。賦課金額は、年間に CU500 百万を超えて計上された収益額に 1% を乗じることによって算定する。鉄道会社は、1 月 1 日から 6 月 30 日までに CU450 百万の収益を計上している。また、12 月 31 日までに

<sup>6</sup> 報告主体は、経済的資源を受け取るかまたは行動することにより、将来における経済的資源の移転を完全に回避する裁量を喪失する（IASB 2013, par. 3.85）。

		CU900 百万の収益を計上することにより、本年度の賦課金額が CU4 百万 ((CU900 百万-CU500 百万) ×1%) となると予想している。 鉄道会社は、6 月 30 日時点の期中財務諸表を作成する。
3	収益に対する賦課金 (電力会社)	政府は、各年度の 4 月 1 日以降に国内エネルギー市場に電力を供給する電力会社に賦課金を課している。賦課金は、電力会社が 20X1 年 4 月 1 日に市場に電力を供給することをもって課される。賦課金額は、前年度に計上した収益額を基礎として算定する。電力会社は、20X0 年度に CU100 百万の収益を計上した。 電力会社は、20X0 年 12 月 31 日に終了する年次財務諸表を作成する。
4	報告期間にわたり 累積する賦課金 (銀行)	政府は、銀行に賦課金を課している。賦課金は、報告期間の終了日 (12 月 31 日) に銀行として営業することをもって課される。賦課金額は、12 月 31 日時点において保有する負債に一定割合 (1 月から 6 月までは 1 カ月あたり 0.1%、7 月から 12 月までは 1 カ月あたり 0.2%) を乗じることによって算定する。銀行の報告期間は、20X2 年 4 月 1 日に開始している。 銀行は、20X2 年 9 月 30 日時点の期中財務諸表を作成する。
5	市場占有率に基づく 賦課金 (過去廃棄物)	法は、電子機器メーカーに対し、将来における「過去廃棄物」(法の施行前に製造した機器) の処理費用を負担することを求めている。具体的には、各メーカーは、20X4 年における市場占有率に基づき、処理費用を比例的に負担することとされている。 当該メーカーは、20X3 年 12 月 31 日時点で終了する年次財務諸表を作成する。
6	変動リース料	小売業者 (借手) は、ショッピングモール内の店舗区画のリース契約を締結した。契約に基づき、借手は、変動賃借料として、月次売上高の 1% を貸手に毎月支払う。当該契約は、借手の年次報告期間の終了日に開始する。初回のリース料額は、翌期の最初の月次売上高を基礎として算定する。
7	条件付対価	事業の売却契約には、事業の取得者に対し、取得事業が取得後 3 年以内に所定の利益目標を達成した場合、売手に CU5 百万を追加的に支払うことが盛り込まれている。入手可能な証拠によれば、取得事業が利益目標を達成する可能性は極めて高い状況にある。 取得者は、取得日時点の財務諸表を作成する。

(IASB 2013, par. 3.73 をもとに筆者作成)

そして、7つのシナリオにそれぞれ3つの見解を適用して債務の存在を判定すれば、表3のとおりとなる。

表3 見解1・見解2・見解3による判定

見解	シナリオ	判定	説明
1	1	×	雇用主は、権利確定日前に雇用契約を終了することができる。
	2	×	鉄道会社は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
	3	×	電力会社は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
	4	×	銀行は、賦課金が課される以前に事業活動を停止することができる。
	5	×	メーカーは、費用負担が求められる以前に事業活動を停止することができる。
	6	×	借手は、当該店舗において売上を一切計上しないことができる。
	7	×	取得者は、取得事業が利益目標を下回るように調整することができる。
2	1	状況に応じて○	賞与は労働の対価として支払うものであり、その額は従業員が提供した労働力を基礎として算定する。雇用主は、報告期間の終了日時点において、2年分の労働力の提供を受けている。賞与の支払いを回避するためには、従業員との雇用契約を受給権が確定する前に終了する必要がある。通常、雇用主は、賞与の支払いを回避すべくそのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
	2	大多数の状況において○	鉄道会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を受け取った (収益を計上した)。賦課金の支払いを回避するためには、鉄道事業を大幅に縮小する必要がある。大多数の状況において、鉄道会社は、賦課金の支払いを回避すべくそのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
	3	大多数の状況において○	電力会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を受け取った (収益を計上した)。賦課金の支払いを回避するためには、翌期の 4 月 1 日以前に市場か

			ら撤退する必要がある。大多数の状況において、電力会社は、賦課金の支払いを回避すべくそのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
	4	大多数の状況において○	銀行は、賦課金が累積する期間にわたり銀行として営業を行った。賦課金の支払いを回避するためには、報告期間の終了日までに銀行としての営業を停止する必要がある。大多数の状況において、銀行は、賦課金の支払いを回避すべくそのように行動する実質的な能力を有しないであろう。
	5	×	費用負担は、20X4 年における市場への参入というひとつの行動によってのみ求められる。メーカーは、報告期間の終了日時点において市場に参入していない。したがって、債務の発生原因となる過去の事象が存在しない。
	6	借手が将来の売上を計上することを回避する実質的な能力を有しなければ○	借手は、使用権資産と交換に、リース期間中の売上高の1%相当額を貸手に支払わなければならない。大半の状況において、借手は、何らかの売上を計上することを回避する実質的な能力を有していない。 (注) これは、借手の使用権と計上した収益の一定割合を移転する債務を、資産と負債として別個に処理することを前提としている。
	7	おそらく状況に応じて○	取得者は、事業を取得したことによって、当該事業が利益目標を達成した場合に CU5 百万を支払わなければならない。CU5 百万の支払いを回避するためには、利益目標を下回る必要がある。それが可能であるかは、具体的な事実や状況による。
3	1	○	賞与は労働の対価として支払うものであり、その額は従業員が提供した労働力を基礎として算定する。雇用主は、報告期間の終了日時点において、2年分の労働力の提供を受けている。
	2	○	鉄道会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を受け取った（収益を計上した）。
	3	○	電力会社は、賦課金額を算定する基礎となる便益を受け取った（収益を計上した）。
	4	○	銀行は、賦課金が累積する期間にわたり銀行として営業を行った。
	5	×	費用負担は、20X4 年における市場への参入というひとつの行動によってのみ求められる。メーカーは、報告期間の終了日時点において市場に参入していない。したがって、債務の発生原因となる過去の事象が存在しない。
	6	○	借手は、使用権資産と交換に、リース期間中の売上高の1%相当額を貸手に支払わなければならない。 (注) これは、借手の使用権と計上した収益の一定割合を移転する債務を、資産と負債として別個に処理することを前提としている。
	7	○	取得者は、事業を取得したことによって、当該事業が利益目標を達成した場合に CU5 百万を支払わなければならない。

(IASB 2013, pars. 3.76 (Table 3.1) , 3.81 (Table 3.2) , and 3.87 (Table 3.3) をもとに筆者作成)

さらに、シナリオごとに判定結果を比較して整理すれば、表4のとおりである。

表4 判定結果の比較

シナリオ	見解1	見解2	見解3
1	×	状況に応じて○	○
2	×	大多数の状況において○	○
3	×	大多数の状況において○	○
4	×	大多数の状況において○	○
5	×	×	×
6	×	借手が将来の売上を計上することを回避する実質的な能力を有しなければ○	○
7	×	おそらく状況に応じて○	○

(筆者作成)

### 3. IAS 第 37 号における債務の識別

#### 3.1 2つの見解

IAS 第 37 号は、「引当金 (provision)」を時期または金額に不確実性を有する負債<sup>7</sup>と定義している (IAS 37, par. 10)。そして、過去の事象の結果として現在の債務 (法的債務または推定的債務) が存在することを、引当金の認識要件のひとつ<sup>8</sup>としている (IAS 37, par. 14 (a))。

IAS 第 37 号は、報告主体に現在の債務が生じる原因となった過去の事象を、債務発生事象とよぶ。ここに「債務発生事象 (obligating event)」とは、「報告主体を、債務を決済すること以外に現実的な選択肢を有しない (no realistic alternative) 状況に置く法的債務または推定的債務を生じさせる事象」(傍点筆者) をいう (IAS 37, par. 10)。また、IAS 第 37 号は、過去の事象の結果として生じ、報告主体の将来行動とは関係なく存在する債務を、引当金として認識すべきとしている (IAS 37, par. 19)。そうすると、表現は紛らわしくなるものの、IAS 第 37 号は、経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について、次に示す 2 つの異なる見解を併記していることが分かる (IASB 2015c, par. 1.1 ; IASB 2015d, par. 1.1)。

見解 A (パラグラフ 19) : 経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が非現実的であっても、報告主体が移転を回避する理論上の能力を有していれば、債務は存在しない。

見解 B (パラグラフ 10) : 経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が非現実的であれば、報告主体は移転を回避する実質的な能力を有しないから、債務が存在する。

IFRIC 第 6 号と IFRIC 第 21 号は、ともに見解 A に基づく解釈を示している。また、IAS 第 37 号パラグラフ 72 は、リストラクチャリングにかかる推定的債務の識別について、見解 B に基づく解釈を示している。前節において言及した 3 つの見解との関係でいえば、見解 A は見解 1 に、見解 B は見解 2<sup>9</sup>にそれぞれ該当する。

#### 3.2 見解 A (=見解 1) の適用例

##### 3.2.1 IFRIC 第 6 号

EU の「電気・電子機器廃棄物指令 (WEEE 指令)」(2012 年改正) は、2005 年 8 月 13 日

<sup>7</sup> 「2010 年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想されるもの」(IASB 2010b, par. 4.4 (b)) と定義している。

<sup>8</sup> 引当金の認識要件は、次の 3 要件である (IAS 37, par. 14)。

- (a) 過去の事象の結果として、現在の債務 (法的債務または推定的債務) が存在すること。
- (b) 債務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高い (probable) こと。
- (c) 信頼性をもって債務額を見積もることができること。

<sup>9</sup> IAS 第 34 号パラグラフ B7 と IAS 第 37 号パラグラフ 72 は、ともに「現実的な選択肢を有しない (no realistic alternative)」と表現している。これは、「回避する実質的な能力を有しない (no practical ability to avoid)」と同義とされる (IASB 2015b, pars. BC4.70 and BC4.71)。

以前に市場に投入された電気・電子機器の廃棄物のうち、一般家庭から生じるもの（「一般家庭からの過去廃棄物」）について、処理費用の発生時点に市場に参入しているメーカーが個々の市場占有率等に応じて当該費用を比例的に負担することを求めている（第 12 条第 4 項）。費用負担が求められるメーカーには、一般家庭からの過去廃棄物処理債務が生じ、それを負債として認識する必要がある。

これについて、IFRIC 第 6 号は<sup>10</sup>、「債務は将来行動によってのみ生じる」とし、「測定期間（市場占有率を決定する期間）における市場への参入」を債務発生事象とする解釈を示している（IFRIC 6, par. 9）。いいかえれば、「将来の測定期間に市場に参入する」という明確な意思によって、推定的債務が生じることはないということである（IFRIC 6, pars. BC9 and BC10）。

そうすると、例えば、2004 年に 4% の占有率を有する家庭用機器メーカーが市場から撤退し、測定期間に設定された 2007 年の占有率が 0% であれば、当該メーカーに一般家庭からの過去廃棄物処理債務は存在しない。他方、2004 年の占有率が 0%、つまり、測定期間以前に市場に参入していなかったメーカーが、市場に参入して 2007 年に 3% の占有率を有していれば、当該メーカーには一般家庭からの過去廃棄物処理債務（処理費用総額の 3% 相当）が存在する（IFRIC 6, par. BC5）。

### 3.2.2 IFRIC 第 21 号

IFRIC 第 21 号は、賦課金<sup>11</sup>の支払債務について、「法が定めた賦課金を支払う契機となる報告主体の行動」を債務発生事象とする解釈を示している（IFRIC 21, par. 8）。例えば、法が当該行動を「当期における収益の計上」と定め、かつ、前期に計上した収益額を基礎として賦課金額を算定するよう定めている場合、「当期における収益の計上」が債務発生事象に該当する（表 5 の設例を参照）。つまり、「前期における収益の計上」は、現在の債務が存在するための必要条件ではあるものの、十分条件であるとはいえないということである（IFRIC 21, par. 8）。

あわせて、IFRIC 第 21 号は、将来期間に事業を継続することを経済的に強制されることによって、将来期間の事業活動を支払いの契機とする賦課金にかかる推定的債務は生じないという解釈を示している（IFRIC 21, par. 9）。

### 3.3 見解 B（＝見解 2）の適用例

IAS 第 37 号によれば、リストラクチャリングにかかる推定的債務<sup>12</sup>は、次の 2 要件を充

<sup>10</sup> IFRIC 第 6 号は、2012 年改正前 WEEE 指令（第 8 条第 3 項）をふまえて公表されている。一般家庭からの過去廃棄物の処理規定については、2012 年改正前後で相違はない。

<sup>11</sup> 「賦課金（levy）」とは、政府が法令（法または規制）に基づいて報告主体に課すことにより生じる、経済的便益を意味する資源の流出（IAS 第 12 号「法人所得税」の適用対象となる法人所得税等、他の基準の適用対象となるものや法令違反によって科される罰金等を除く）をいう（IFRIC 21, par. 4）。

<sup>12</sup> 「推定的債務（constructive obligation）」とは、次に示す報告主体の行動により生じる債務をいう（IAS 37, par. 10）。

足する場合に生じる (IAS 37, par. 72)。

- (a) 少なくとも、リストラクチャリングに関連する次の諸事項について、詳細かつ正式な計画を有すること。
  - (i) 関連する事業または事業の一部
  - (ii) 影響を受ける主たる事業所
  - (iii) 補償対象となる従業員の勤務地、職種、おおよその人数
  - (iv) 支出額
  - (v) 計画の実行時期
- (b) 計画の実行に着手するかまたは計画の要諦を通達することによって、リストラクチャリングが実施されるであろうという妥当な期待を、影響を受ける関係者が抱くこと。

要件 (a) に加えて要件 (b) を充足することにより、報告主体は、リストラクチャリング計画を実施すること以外に現実的な選択肢を有しない (計画の実施に伴う経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない) ということになる。したがって、リストラクチャリング計画の実行の着手または通達が、債務発生事象に該当する。

#### 4. 問題の所在

##### 4.1 基準内・基準間の整合性

経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について、IAS 第 37 号 (とその解釈指針) が項目によって異なる見解を適用していることにより、整合的に関する次の 3 つの問題が指摘されている。

- ・ 基準内の整合性 : IFRIC 第 6 号および IFRIC 第 21 号の解釈 (見解 A) と、IAS 第 37 号パラグラフ 72 の解釈 (見解 B) が整合的ではない (IASB 2010c, pars. 5 and 6 ; IASB 2015c, par. 1.2 (a) ; IASB 2015d, par. 1.12 (c))。
- ・ 基準間の整合性 : IFRIC 第 21 号の解釈と、IFRS 第 2 号「株式報酬」の解釈 (現金決済型株式報酬取引) が整合的ではない (4.3.2 を参照)。
- ・ 米国基準との整合性 : リストラクチャリングに関する IAS 第 37 号の解釈と米国基準の解釈が整合的ではない (IASB 2010c, par. 6)。ASC 420「撤退または処分費用にかかる債務」は、撤退または処分計画を通達することによって現在の債務は生じない<sup>13</sup>としている (ASC 420-10-25-2)。

---

(a) 確立された過去の慣習、公表済の方針、または十分に明確な最新の声明により、他の主体に対して特定の責任を果たすであろうことを示唆しており、

(b) その結果、責任を履行するであろうという妥当な期待を他の主体が抱くに至ったこと。

<sup>13</sup> コード化以前の基準書第 146 号も、ASC と同様の解釈を示していた。

## 4.2 基準適用の首尾一貫性

経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における債務の識別について、IAS 第 37 号（とその解釈指針）がいずれの見解を適用すべきか明確にしている項目は、前節において言及した 3 項目にとどまる。しかも、IFRIC 第 6 号と IFRIC 第 21 号が見解 A を適用する一方で IAS 第 37 号パラグラフ 72 が見解 B を適用すること、つまり、2 つの見解を使い分ける論拠が明確ではなく、使い分けについての規則性を見出すことは難しい。そうすると、3 項目以外の多様な項目に対していずれの見解を適用すべきかについて、財務諸表作成者の判断に委ねることとなる。したがって、基準適用の首尾一貫性が担保されない（IASB 2015c, par. 1.2 (a) ; IASB 2015d, par. 1.2）。

## 4.3 IFRIC 第 21 号をめぐる問題

### 4.3.1 費用の配分

IFRIC 第 21 号は、表 5 に示すとおり、収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生する設例を提示している。

表 5 賦課金の設例：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース

<b>【前提条件】</b> <ul style="list-style-type: none"><li>・年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li><li>・法によって、20X1 年度に最初に収益を計上することをもって、賦課金の全額が課される。</li><li>・賦課金額は、20X0 年度（前期）に計上した収益額を基礎として算定する。</li><li>・20X0 年度には、収益を計上している。</li><li>・20X1 年度は、20X1 年 1 月 3 日に最初の収益を計上する。</li></ul>
<b>【結論】</b> <ul style="list-style-type: none"><li>・20X1 年 1 月 3 日に賦課金の支払いにかかる負債の全額を認識する。</li></ul>
<b>【論拠】</b> <ul style="list-style-type: none"><li>・法によって、20X1 年度に最初に収益を計上することが債務発生事象に該当する（20X0 年度に収益を計上することは賦課金の支払いの契機となる活動に該当しない）ことが明確にされている。</li><li>・20X1 年 1 月 3 日以前に、現在の債務は存在しない。</li><li>・20X0 年度に収益を計上することは、現在の債務が存在するための必要条件であるものの、十分条件であるとはいえない。</li><li>・20X0 年度に計上した収益は、負債の測定額にのみ影響を及ぼす要因となる。</li></ul>
<b>【期中報告】</b> <ul style="list-style-type: none"><li>・20X1 年度の最初の期中報告期間（第 1 四半期）に負債の全額を認識する。</li></ul>

（IFRIC 21, Example 2 をもとに筆者作成）

IFRIC 第 21 号によれば、20X1 年 1 月 3 日に収益を計上することが債務発生事象に該当し、20X1 年 1 月 3 日に賦課金の全額を負債として認識する<sup>14</sup>。そして、それと同時に、同額の費用を認識することとなる。そうすると、とくに期中報告における損益計算に及ぼす影響から、負債相当額を何らかのかたちで借方側においていったん資産計上できるかが問題となる<sup>15</sup>。これについて、IFRIC 第 21 号は、借方側の会計処理については他の諸基準を参照

<sup>14</sup> 当該設例は、引当金の認識要件をすべて充足すると認められる。

<sup>15</sup> これに関連して、IFRIC 第 21 号の公表後、IFRS-IC は、「上申書」を受けて製造用有形固定資産に課される賦課金の借方側の会計処理の明確化について検討を行ったものの、2015 年 1 月にアジェンダ却下を決定した（IFRS-IC 2015, pp. 8 and 9）。

することとしている (IFRIC 21, par. 3)。

なお、賦課金を支払うことと引換えに何らかの資産を獲得することを識別し、他の諸基準を適用してそれを認識することは<sup>16</sup>、実務上不可能とされる (IASB 2015d, par. 1.11)。したがって、表 5 の設例においては、賦課金の全額に相当する額を 20X1 年 1 月 3 日に費用計上する。しかし、「賦課金の対象となる期間にわたって事業活動を遂行するために支払う」という、反復的に生じる賦課金の経済的実質に鑑みれば、賦課金の対象となる 20X1 年度の各期中報告期間 (四半期) に費用を (均等) 配分すべきであろう (IFRIC 21, par. BC14 ; IASB 2015c, par. 1.2 (b) ; IASB 2015d, par. 1.12 (a))。

ちなみに、表 5 の設例については、「特定の時点における収益の計上」という法形式に即して 20X1 年 1 月 3 日以前に債務が存在しないと解することに対する疑問もあろうが、筆者が各種資料を渉猟した限りにおいて、借方側の問題に焦点が当てられている。

#### 4.3.2 基準間の整合性

IFRIC 第 21 号の解釈 (見解 A) は、「現金決済型株式報酬取引」<sup>17</sup>によって生じる負債の認識を規定する IFRS 第 2 号の解釈と整合的ではないことが指摘されている。

IFRS 第 2 号は、株式報酬取引によって財または用役を獲得した時点において、当該財または用役を (資産または費用として) 認識することとしている。そして、現金決済型株式報酬取引によって財または用役を獲得した場合には、それに伴う貸方増加分を負債として認識することとしている (IFRS 2, pars. 7 and 8)。これは、権利未確定の状況 (つまり、所定の「業績条件」<sup>18</sup>を充足せず、少なくとも理論上は将来の支払いを回避できる状況) にあっても現在の債務が存在するという解釈を基礎とするものである (IASB 2015c, par. 1.2 (c) ; IASB 2015d, par. 1.12 (b))。

### 5. 2018 年概念フレームワークによる負債の定義と 3 要件

#### 5.1 負債の定義と特徴

「2018 年概念フレームワーク」は、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転する、報告主体の現在の債務 (present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events)」と定義している (IASB 2018a, par. 4.26)。

「過去の事象の結果として生じる現在の債務であり、決済に際し経済的便益を意味する

---

<sup>16</sup> ちなみに、IFRS-IC によるアジェンダ却下に至る検討において、資産処理の方法として、賦課金の性質に即して①棚卸資産の一部 (IAS 第 2 号「棚卸資産」)、②前払費用、③固定資産の購入価格または稼働に要する費用の一部 (IAS 第 16 号「有形固定資産」)、および④無形資産の一部 (IAS 第 38 号「無形資産」とする方法が識別されている (IFRS-IC 2014, par. 27)。

<sup>17</sup> 「現金決済型株式報酬取引 (cash-settled share-based payment transaction)」とは、自己または自己のグループの持分金融商品 (株式またはストックオプションを含む) の価格 (または価値) を基礎とする額によって財または用役の提供者に現金その他の資産を移転することと引換えに、財または用役を獲得する株式報酬取引をいう (IFRS 2, Appendix A)。

<sup>18</sup> 「業績条件 (performance condition)」とは、所定の期間にわたる用役提供 (勤務条件) の完了と当該期間中に所定の業績目標の達成を求める権利確定条件をいう (IFRS 2, Appendix A)。

資源が流出することが予想されるもの」(IASB 2010b, par. 4.4 (b)) という「2010年概念フレームワーク」の負債の定義と比較すると、「2018年概念フレームワーク」の負債の定義は、次の4つの特徴を有する。

- (a) 「経済的便益を意味する資源」が「経済的資源 (economic resource)」に置き換えられ、「経済的便益を創出する潜在能力を有する権利 (right that has the potential to produce economic benefits)」(IASB 2018a, par. 4.4) と別個に定義されたこと。
- (b) 「予想される (expected)」という文言が削除されたこと。
- (c) 「過去の事象の結果として」という文言が削除されなかったこと。
- (d) 「現在の」という文言が削除されなかったこと。

(a) は、「債務」と「債務から生じる経済的便益を意味する資源の流出」が明確に区別されていないという「2010年概念フレームワーク」の定義に対する指摘に対処すべく、「負債は債務である」ことを強調することを目的としている。また、経済的資源を別個に定義して定義本体をシンプルにすることにより、資産の定義<sup>19</sup>との対称性(資産は経済的資源であり、負債は債務であること)を強調することに資する (IASB 2018b, pars. BC4.3 (b), BC4.6, and BC4.7)。

(b) は、「予想される」という文言が定義の充足を判定する際に蓋然性の閾値と解される可能性があること<sup>20</sup>、および認識要件<sup>21</sup>との関係が明確ではないという「2010年概念フレームワーク」の定義に対する指摘に対処すべく、当該文言を削除し、「負債は債務である」とする定義をより適切に運用することを目的としている。これにより、保険負債や不確実な将来事象を条件として経済的資源を移転する債務(いわゆる待機債務<sup>22</sup>)が負債の定義を充足することが明確となる。また、(存在および結果の)不確実性を認識または測定において勘案すべきことがより明確となる (IASB 2015b, par. BC4.14 (b); IASB 2018b, pars. BC4.3 (a) and BC4.9)。ちなみに、「予想される」という文言を削除しても、負債の範囲は広くも狭く

---

<sup>19</sup> 「2018年概念フレームワーク」は、資産を「過去の事象の結果として報告主体が支配する、現在の経済的資源 (present economic resource controlled by the entity as a result of past events)」と定義している (IASB 2018a, par. 4.3)。

<sup>20</sup> 負債プロジェクトは、「予想される」という文言について、定義の充足を判定するに際し資源の流出について一定水準の確実性を求めるものではないと解釈することを提案していた (IASB 2010a, par. 19)。

<sup>21</sup> 「2010年概念フレームワーク」は、負債の定義を充足することを前提として、次に示す2要件を負債の認識要件としている (IASB 2010b, pars. 4.38 and 4.46)。

(a) 現在の債務を決済することにより、経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高い (probable) こと。

(b) 信頼性をもって決済額(原価または価値)を測定することができること。

<sup>22</sup> 負債プロジェクトは、契約を基礎とする待機債務 (stand ready obligation) の例として、製品保証を挙げている。製品保証を付したメーカーは、契約に基づき、製品に不具合が生じた場合に製品の修理または交換を行うことを待機する債務を負う。しかし、実際には、時の経過以外の事象(保証対象となる具体的な不具合が生じたことによる請求)が生じない限り、製品の修理または交換を行う必要はない。したがって、メーカーが負う製品保証債務は、条件付きの債務となる。条件付きの債務は、現在の債務ではないから、負債の定義を充足しない。もっとも、メーカーは、条件付きの債務とともに、保証期間にわたりカバレッジを提供するという無条件の債務を負うことにより、負債の定義を充足する (IASB 2005, pars. 25 and BC24)。

もならないとされる (IASB 2015b, par. BC4.17)。

(c) は、①「過去の事象の結果として」という文言が深刻な問題を引き起こしているわけではないこと、および②債務の識別について見解 2 を採ることにより (5.2.1 を参照)、過去の事象の結果として債務が生じることを明確にする必要があること (5.2.3 を参照) が論拠とされる (IASB 2018b, pars. BC4.17 and BC4.67)。

(d) は、①過去の事象の結果として債務が生じたという事実だけでは、今もなお債務が存在することを担保できないこと、および②資産の定義にも「現在の」という文言を追加することにより (注 19 を参照)、資産と負債の定義の対称性を強調することが論拠とされる (IASB 2018b, par. BC4.18)。

## 5.2 負債の 3 要件

「2018 年概念フレームワーク」は、負債となる項目が次に示す 3 要件のすべてを充足することを求めている (IASB 2018a, par. 4.27)。

要件 (a) : 報告主体に債務が存在すること。

要件 (b) : 経済的資源を移転する債務であること。

要件 (c) : 過去の事象の結果として存在する現在の債務であること。

### 5.2.1 要件 (a) : 債務が存在すること

「2018 年概念フレームワーク」は、債務を「報告主体が回避する実質的な能力を有しない義務または責任 (a duty or responsibility that an entity has no practical ability to avoid)」（傍点筆者）としている (IASB 2018a, par. 4.29)。なお、相手方として特定の主体を識別する必要はない (IASB 2018a, par. 4.29)。

要件 (a) は、例えば、次のとおり運用する (IASB 2018a, pars. 4.31-4.34)。

- ・自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明に反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、債務が存在する (推定的債務)。
- ・経済的資源を移転する義務または責任が、自身の将来行動 (将来における特定の事業の遂行、市場への参入、契約に基づくオプションの行使) によって条件付きとなる場合、当該行動を回避する実質的な能力を有しなければ、債務が存在する (将来の行動によって条件付きとなる債務)。つまり、「2018 年概念フレームワーク」は、債務の識別について見解 2 (=見解 B) を採用している<sup>23</sup>。
- ・経済的資源の移転を回避できても、そうすることによって著しく不利な経済的帰結がも

<sup>23</sup> 見解 1 と見解 3 を採用しなかった理由は、それぞれ次のとおりである (IASB 2015b, par. BC4.61 ; IASB 2018b, par. BC4.52)。

- ・経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない場合に債務の存在を否定すると、財務諸表利用者にとって有用な情報が提供されない。また、法形式を過度に強調することにより、法と同等の強制力を有するという債務の実質を忠実に表現できない (見解 1)。
- ・「債務」という用語は、経済的資源の移転を回避する報告主体の能力に相応の制限があることを意味する (見解 3)。

たらされるならば、経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない可能性がある（経済的強制に基づく債務）。ただし、単に経済的資源を移転するという意思を有することや移転の蓋然性が高いだけでは、移転を回避する実質的な能力を有しないと認めるには十分ではない<sup>24</sup>。

- ・「ゴーイングコンサーン」を前提とすると、清算または取引を停止することによってしか経済的資源の移転を回避することができなければ、経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない。

なお、「2018年概念フレームワーク」は、「推定的債務」と「経済的強制」を用いないこととした（IASB 2018b, par. BC4.58）。

### 5.2.2 要件 (b) : 経済的資源を移転する債務であること

「2018年概念フレームワーク」は、「債務は、他の主体に経済的資源を移転することを報告主体に求める潜在能力を有していなければならない」としている。なお、ここにいう「潜在能力 (potential)」については、経済的資源を移転することが確実である (certain) 必要も、また、起こりうる (likely) 必要もない。すでに債務が存在し、少なくともあるひとつの状況において経済的資源の移転が求められれば足りる。つまり、たとえ経済的資源の移転が求められる蓋然性が低くとも、要件 (b) を充足するということである。経済的資源の移転に関する蓋然性は、認識または測定において勘案する（IASB 2018a, pars. 4.37 and 4.38）。

「2018年概念フレームワーク」は、経済的資源を移転する債務の例として、次のものを挙げている（IASB 2018a, par. 4.39）。

- (i) 現金を支払う債務
- (ii) 財を移転するかまたは用役を提供する債務
- (iii) 不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する債務
- (iv) 将来の不確実な事象の発生によって経済的資源の移転を求められる債務（待機債務）
- (v) 金融商品を発行する債務

(iii) について、不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換することによって、経済的資源の移転が生じることに留意を要する（8.9 および 8.10 を参照）。なお、(iv) に関して、「2018年概念フレームワーク」は、「待機債務」を用いないこととした（IASB 2018b, par. BC4.63）。

---

<sup>24</sup> 要するに、経済的強制は、将来における経済的資源の移転を回避する実質的な能力を減じる要因となりうるが、現在の債務が存在する直接的な要因となるわけではないということである（IASB 2015b, par. BC4.75）。

### 5.2.3 要件 (c) : 過去の事象の結果として存在する現在の債務であること

「2018年概念フレームワーク」は、債務の識別について見解2(=見解B)を採る。つまり、債務は、「厳密に」ではなく、「実質的に」無条件であればよい。そうすると、債務が厳密に無条件となる以前の時点において、未発生 of 事象を回避する実質的な能力を有しなければ債務が存在すると判定されることとなろう。しかし、当該債務は、過去の事象の結果として存在する現在の債務であることまではいえない(IASB 2018b, par. BC4.66 and BC4.67)。

そこで、「2018年概念フレームワーク」は、過去の事象の結果として現在の債務が存在するための要件として、次の2要件を提示した(IASB 2018a, par. 4.43)。

- (i) すでに経済的便益を獲得するかまたは行動していること。
- (ii) (i)の結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があること。

(i)について、獲得する経済的便益としては、例えば、財または用役が該当する。また、行動としては、例えば、特定の事業活動または特定の市場における事業活動が該当する。なお、経済的便益の受取りや行動が一定期間にわたり継続する場合、それによって生じる現在の債務は、当該期間にわたって累積していく(IASB 2018a, par. 4.44)。

上記2要件は、例えば、次のとおり運用する(IASB 2018a, pars. 4.45-4.47)。

- ・新法が成立した場合、当該法を適用して経済的便益を受け取るかまたは行動した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転が求められる可能性がある場合、現在の債務が生じる。つまり、法が成立しただけでは、現在の債務が生じるに十分とはいえない(新法の制定)。
- ・自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明によって経済的便益を受け取るか、またはそれらに基づき行動した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転が求められる可能性がある場合、現在の債務が存在する(推定的債務)。

また、契約上、将来の一定時点まで相手方から経済的資源の移転(現金の支払いや用役の提供)を求められなくとも、契約に基づく債務は存在しうる。さらに、従業員から労働力の提供を受けるまで、給与の支払いにかかる債務は生じない(未履行契約)。

### 5.2.4 負債の3要件のまとめ

以上、要件(c)の具体化をふまえて負債の3要件を整理すれば、次のとおりである。

要件(a) : 報告主体に債務(回避する実質的な能力を有しない義務または責任)が存在すること。

要件(b) : 経済的資源を移転する債務であること。つまり、他の主体に経済的資源を移転することを報告主体に求める潜在能力を有すること。

要件(c) : 過去の事象の結果として存在する現在の債務であること。具体的には、

- (i) すでに経済的便益を獲得するかまたは行動していること。
- (ii) (i) の結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があること。

## 6. 負債の 3 要件の適用①

本節から第 8 節（さらには補遺）にかけて、「2018 年概念フレームワーク」が負債の識別をはじめとする負債の定義の充足を判定するプロセスと判定結果に及ぼす影響を具体的に確認していく。本節は、負債の識別について IFRIC 第 21 号によって見解 A（＝見解 1）を適用することが明確にされている賦課金を取り上げる。なお、賦課金については、表 6 の設例を除き債務発生事象の解釈が変化する（しうる）ことから、認識に及ぼす影響についても言及する。

### 6.1 賦課金①：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース

IFRIC 第 21 号は、表 6 に示すとおり、収益を計上するにつれて賦課金が発生する設例を提示している。

表 6 賦課金の設例：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li> <li>・法によって、賦課金は、報告主体が 20X1 年度に収益を計上するにつれて課される。</li> <li>・賦課金額は、20X1 年度に計上した収益額を基礎として算定する。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・20X1 年度に収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・法によって、20X1 年度に収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされている。</li> <li>・20X1 年度のいかなる時点においても、その時点まで収益を計上したことを根拠とする債務が存在する。</li> <li>・将来に収益を計上することを根拠とする債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【期中報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・20X1 年 1 月 1 日から期中報告期間の終了日まで収益を計上したことを根拠とする債務が存在する。したがって、収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>

(IFRIC 21, Example 1 をもとに筆者作成)

IFRIC 第 21 号によれば、20X1 年度に収益を計上することが債務発生事象となり、期中報告期間の終了日まで収益を計上したことを根拠とする賦課金の支払債務が存在する。いいかえれば、将来に収益を計上することを根拠とする債務は存在しない。しかも、債務は、収益を計上する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、認識する負債額は、収益を計上するにつれて増加する<sup>25</sup>。

それをふまえて、例えば、期中報告期間（第 2 四半期）の終了日である 20X1 年 6 月 30 日時点における賦課金の支払いについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 7 のとおりとなる。

<sup>25</sup> 当該設例は、引当金の認識要件のすべてを充足すると認められる。

表7 賦課金への当てはめ①：収益を計上するにつれて賦課金が発生するケース

要件	判定		説明
(a)	○		20X1年1月1日から同年6月30日まで収益を計上しており、賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。
(b)	○		賦課金は、政府に現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○	20X1年1月1日から同年6月30日まで収益を計上した。
	(ii)	○	20X1年1月1日から同年6月30日まで収益を計上した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる。

(筆者作成)

以上、20X1年6月30日時点において、3要件のすべてを充足する賦課金の支払債務が存在する。要件(c)は、20X1年6月30日まで収益を計上したことをもって充足すると判定される。つまり、3要件を適用しても、IFRIC第21号と同様、20X1年度に収益を計上することが債務発生事象となる。そして、負債は、20X1年1月1日から6月30日まで収益を計上するにつれて認識する<sup>26</sup>。20X1年6月30日時点における負債額は、20X1年6月30日までに計上した収益額を基礎として算定する。なお、7月1日以降に収益を計上することを根拠とする賦課金の支払債務は存在しない。

## 6.2 賦課金②：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース

IFRIC第21号によれば、表5の設例について、20X1年1月3日に収益を計上することが債務発生事象となる。いいかえれば、それ以前の時点において、賦課金の支払債務は存在しない。

それをふまえて、前年度の年次報告期間の終了日である20X0年12月31日時点における20X1年度の賦課金の支払いについて、負債の3要件の充足を判定すれば、表8のとおりとなる。

表8 賦課金への当てはめ②：収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生するケース

要件	判定		説明
(a)	状況による (おそらく○)		20X1年度に収益を一切計上しないことによってでしか、賦課金の支払いを回避することができない。また、20X1年度に収益を一切計上しなければ、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされることが予想される。
(b)	○		賦課金は、政府に現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○	20X0年度に収益を計上した。
	(ii)	○	20X0年度に収益を計上した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016, p. 20 をもとに筆者作成)

要件(a)について、報告主体は、通常、清算または取引を停止することによってでしか、20X1年度に収益を計上することを回避できない。したがって、大多数の状況において、報告主体は、賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しないといってよい。そうすると、20X0年12月31日時点において、3要件のすべてを充足する20X1年度の賦課金の支払債務が存在する。要件(c)は、20X0年度に収益を計上したことをもって充足すると判定され

<sup>26</sup> 引当金の認識要件のすべてを充足すると認められる。

る。つまり、3要件を適用すると、IFRIC 第 21 号とは異なり、20X0 年度に収益を計上することが債務発生事象となる。しかも、債務は、収益を計上する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、負債は、20X0 年度に収益を計上するにつれて認識<sup>27</sup>する (IASB 2016, p.20)。その結果、20X0 年 12 月 31 日の時点において、20X1 年 1 月 3 日に収益を計上することによって課される賦課金の全額が、負債として認識される。

### 6.3 賦課金③：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース

IFRIC 第 21 号は、表 9 に示すとおり、所定の日に銀行として営業する場合に賦課金の全額が発生する設例を提示している。

表 9 賦課金の設例：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、銀行である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li> <li>・ 法によって、年次報告期間の終了日に銀行として営業することをもって、賦課金の全額が課される。</li> <li>・ 賦課金額は、年次報告期間の終了日に有する負債額に 0.1%を乗じることにより算定する（必要に応じて月割計算を行う）。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>20X1 年 12 月 31 日に負債の全額を認識する。</u></li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法によって、年次報告期間の終了日に銀行として営業することが債務発生事象となることが明確にされている。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日以前の時点において、将来に銀行として営業することを経済的に強制される状況にあっても、現在の債務は生じない。</li> <li>・ 賦課金を支払う契機となるのは、法が定めるとおり、年次報告期間の終了日に銀行として営業することである。それは、20X1 年 12 月 31 日まで行われない。かかる結論は、賦課金額について月割計算を行う場合であっても変わらない。</li> </ul>
<p><b>【期中報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>20X1 年 12 月 31 日を含む期中報告期間（第 4 四半期）に負債の全額を認識する。</u></li> </ul>

(IFRIC 21, Example 3 をもとに筆者作成。賦課金額の算定については、IASB 2016, p.21 により追加。)

IFRIC 第 21 号によれば、20X1 年 12 月 31 日に銀行として営業することが債務発生事象となる。いいかえれば、それ以前の時点において、賦課金の支払債務は存在しない。

それをふまえて、例えば、期中報告期間（第 2 四半期）の終了日である 20X1 年 6 月 30 日時点における賦課金の支払いについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 10 のとおりとなる。

表 10 賦課金への当てはめ③：所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生するケース

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	20X1 年 12 月 31 日までに、銀行としての営業を停止するかまたは負債額（顧客からの預金を含む）をゼロにすることによってでしか、賦課金の支払いを回避することはできない。また、銀行としての営業を停止するかまたは負債額をゼロとすれば、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な経済的帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	賦課金は、政府に現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i) ○	20X1 年 1 月 1 日から同年 6 月 30 日まで銀行として営業した。

<sup>27</sup> 引当金の認識要件のすべてを充足すると認められる。

	(ii)	○	20X1年1月1日から同年6月30日まで銀行として営業した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。
--	------	---	---

(IASB 2016, p. 21 をもとに筆者作成)

要件 (a) について、報告主体は、通常、清算または取引を停止することによってでしか、20X1年12月31日までに銀行としての営業を停止するかまたは負債額をゼロにすることができない。したがって、大多数の状況において、報告主体は、20X1年6月30日時点において、賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しないと見てよい。そうすると、20X1年6月30日時点において、3要件のすべてを充足する賦課金の支払債務が存在する。要件 (c) は、20X1年度に銀行として営業すること（1月1日から6月30日まで）をもって充足すると判定される。つまり、3要件を適用すると、IFRIC 第21号とは異なり、20X1年度に銀行として営業することが債務発生事象となる。しかも、債務は、銀行として営業する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、負債は、20X1年度に銀行として営業するにつれて認識<sup>28</sup>する（IASB 2016, p. 21）。最終的な賦課金額は、20X1年12月31日に確定する。

#### 6.4 賦課金④：一定額（閾値）を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース

##### 6.4.1 基本型（閾値を超える収益額を基礎として賦課金額を算定する場合）

IFRIC 第21号は、表11に示すとおり、一定額（閾値）を超える収益を計上した場合に賦課金が発生する設例を提示している。

表11 賦課金の設例：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース（基本型）

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>法によって、20X1年にCU50百万を超える収益を計上することをもって、賦課金が課される。</li> <li>賦課金額は、CU50百万を超える収益額に2%を乗じることにより算定する。</li> <li>20X1年7月17日、収益計上額がCU50百万に到達した。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日から同年12月31日にかけて、(CU50百万を超える)収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>法によって、閾値(CU50百万)を超える収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされている。</li> </ul>
<p><b>【期中報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日から同年12月31日(第3四半期および第4四半期)にかけて、(CU50百万を超える)収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>

(IFRIC 21, Example 4 をもとに筆者作成)

IFRIC 第21号によれば、収益計上額がCU50百万に到達した20X1年7月17日以降に(CU50百万を超える)収益を計上することが債務発生事象となる。いいかえれば、それ以前の時点において、賦課金の支払債務は存在しない。

それをふまえて、収益計上額がCU50百万に到達する以前の期中報告期間(第2四半期)

<sup>28</sup> 期中報告に際し新たに見積りを要するものの、引当金の認識要件をすべて充足すると認められる。

の終了日である 20X1 年 6 月 30 日時点における賦課金の支払いについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 12 のとおりとなる。

表 12 賦課金への当てはめ④：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース（基本型）

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	20X1 年度に CU50 百万を超える収益を計上しないことによってでしか、賦課金の支払いを回避することはできない。また、CU50 百万を超える収益を計上しなければ、賦課金を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	賦課金は、政府に対して現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	基準（解釈指針） レベルで決定する	(i) の判定対象を「閾値（CU50 百万）を超える収益の計上」と「賦課金が課される要因となる収益の計上」のいずれとすべきか、基準（解釈指針）レベルで決定する必要がある。

(IASB 2016, p. 22 をもとに筆者作成)

要件 (a) について、20X1 年 7 月 17 日に収益計上額が CU50 百万に到達した事実をふまえれば、20X1 年 6 月 30 日時点において、20X1 年度の収益計上額が CU50 百万を超えることが確実とされる状況にあると見てよい。かかる状況において、報告主体は、通常、20X1 年 7 月 17 日までに清算または取引を停止することによってでしか、CU50 百万を超える収益を計上することを回避できない。したがって、大多数の状況において、報告主体は賦課金の支払いを回避する実質的な能力を有しないと見てよいから、要件 (a) を充足する。

そして、要件 (c) (i) の判定対象を「閾値を超える収益の計上」とすれば、20X1 年 7 月 17 日まで要件 (c) を充足しないから、20X1 年 6 月 30 日時点において、3 要件のすべてを充足する賦課金の支払債務は存在しない (IASB 2016, p. 22)。つまり、3 要件を適用しても、IFRIC 第 21 号と同様、閾値を超える収益を計上することが債務発生事象となる。

他方、要件 (c) (i) の判定対象を「賦課金が課される要因となる収益の計上」とすれば、(i) 20X1 年 6 月 30 日までに (CU50 百万未満の) 収益を計上し、(ii) その結果、移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。したがって、20X1 年 6 月 30 日時点において要件 (c) を充足し、3 要件のすべてを充足する賦課金の支払債務が存在する (IASB 2016, p. 22)。要件 (c) は、賦課金が課される要因となる収益を計上することをもって充足すると判定される。つまり、3 要件を適用すると、IFRIC 第 21 号とは異なり、20X1 年度に収益を計上することが債務発生事象となる。しかも、債務は、収益を計上する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、負債は、20X1 年 1 月 1 日から同年 6 月 30 日にかけて収益を計上するにつれて認識する<sup>29</sup>。最終的な賦課金額は、20X1 年 12 月 31 日までに計上された収益額に基づき確定する。

#### 6.4.2 修正型（収益総額を基礎として賦課金額を算定する場合）

また、IFRIC 第 21 号は、表 13 に示すとおり、表 11 の設例の前提条件を修正した設例をあわせて提示している。表 13 の設例は、20X1 年度に計上した収益総額を賦課金額の算定基

<sup>29</sup> 期中報告に際し新たに見積りを要するものの、引当金の認識要件をすべて充足すると認められる。

礎とする点において、表 11 の設例と異なる。

表 13 賦課金の設例：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース（修正型）

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>法によって、20X1年にCU50百万を超える収益を計上することをもって、賦課金が課される。</li> <li>賦課金額は、20X1年度に計上した収益総額に2%を乗じることにより算定する。</li> <li>20X1年7月17日、収益計上額がCU50百万に到達した。</li> </ul>
<p><b>【結論①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日に、それまでに計上した収益額CU50百万を基礎とする負債CU1百万（CU50百万×2%）を認識する。</li> </ul>
<p><b>【論拠①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>法によって、閾値（CU50百万）に到達する収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされている。そして、20X1年7月17日に収益計上額がCU50百万に到達した。</li> </ul>
<p><b>【期中報告①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日を含む期中報告期間（第3四半期）に、収益額CU50百万を基礎とする負債CU1百万を認識する。</li> </ul>
<p><b>【結論②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日から同年12月31日にかけて、（CU50百万を超える）収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>
<p><b>【論拠②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>法によって、閾値（CU50百万）を超える収益を計上することが債務発生事象となることが明確にされている。そして、20X1年7月17日に収益計上額がCU50百万に到達した。</li> </ul>
<p><b>【期中報告②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>20X1年7月17日から同年12月31日（第3四半期および第4四半期）にかけて、（CU50百万を超える）収益を計上するにつれて負債を認識する。</li> </ul>

（IFRIC 21, Example 4 をもとに筆者作成）

IFRIC 第 21 号によれば、①20X1年7月17日に収益計上額がCU50百万に到達することが第1の債務発生事象となり、同日に負債CU1百万を認識する。そして、②収益計上額がCU50百万に到達した20X1年7月17日以降に（CU50百万を超える）収益を計上することが第2の債務発生事象となり、収益を計上するにつれて負債を認識する。いいかえれば、それ以前の時点において、賦課金の支払債務は存在しない。

それをふまえて、上記①について、収益計上額がCU50百万に到達する以前の期中報告期間（第2四半期）の終了日である20X1年6月30日時点における賦課金の支払いの負債の3要件の充足を判定すれば、表14のとおりとなる<sup>30</sup>。

表 14 賦課金への当てはめ⑤：閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケース（修正型）

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	20X1年度にCU50百万未満の収益を計上することによってでしか、賦課金CU1百万の支払いを回避することができない。また、20X1年度に計上する収益をCU50百万未満に制限すれば、賦課金CU1百万を支払うことよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされることが予想される。
(b)	○	賦課金は、政府に現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	基準（解釈指針） レベルで決定する	(i)の判定対象を「閾値（CU50百万）に到達する収益の計上」と「賦課金が課される要因となる収益の計上」のいずれとすべきか、基準（解釈指針）レベルで決定する必要がある。

（筆者作成）

<sup>30</sup> 上記②については、表12と同様に判定することができるため、割愛する。

要件 (a) について、20X1 年 7 月 17 日に収益計上額が CU50 百万に到達した事実をふまえば、20X1 年 6 月 30 日時点において、20X1 年度の収益計上額が CU50 百万に到達することが確実とされる状況にあるとよい。かかる状況において、報告主体は、通常、20X1 年 7 月 17 日までに清算または取引を停止することによってでしか、収益計上額が CU50 百万に到達することを回避できない。したがって、大多数の状況において、報告主体は賦課金 CU1 百万の支払いを回避する実質的な能力を有しないとよいから、要件 (a) を充足する。

そして、要件 (c) (i) の判定対象を「閾値に到達する収益の計上」とすれば、20X1 年 7 月 17 日まで要件 (c) を充足しないから、20X1 年 6 月 30 日時点において、3 要件のすべてを充足する賦課金の支払債務は存在しない。つまり、3 要件を適用しても、IFRIC 第 21 号と同様、収益計上額が閾値に到達することが債務発生事象となる。

他方、要件 (c) (i) の判定対象を「賦課金が課される要因となる収益の計上」とすれば、(i) 20X1 年 6 月 30 日までに (CU50 百万未満の) 収益を計上し、(ii) その結果、移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。したがって、20X1 年 6 月 30 日時点において要件 (c) を充足し、3 要件のすべてを充足する賦課金の支払債務が存在する。要件 (c) は、賦課金が課される要因となる収益を計上することをもって充足すると判定される。つまり、3 要件を適用すると、IFRIC 第 21 号とは異なり、20X1 年度に収益を計上することが債務発生事象となる。しかも、債務は、収益を計上する期間にわたって累積するという性質を有する。そこで、負債は、20X1 年 1 月 1 日から同年 6 月 30 日にかけて収益を計上するにつれて認識する<sup>31</sup>。なお、賦課金額 CU1 百万は、収益計上額が CU50 百万に到達する 7 月 17 日に確定する。

#### 6.4.3 図示による負債の認識パターンの比較

閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生するケースはやや複雑であるため、負債の認識パターンを図示しておこう。なお、図示に際し、20X1 年 12 月 31 日までに計上した収益総額を CU100 百万とし、便宜上収益は規則的に計上することとする。

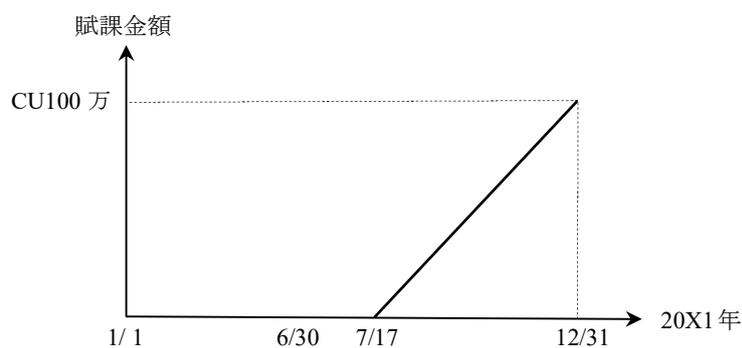
##### 6.4.3.1 基本型

表 11 の設例について、IFRIC 第 21 号を適用した場合における負債の認識パターンは、図 1 のとおりである。なお、最終的な賦課金額は、CU100 万 ((CU100 百万 - CU50 百万) × 2%) となる。

---

<sup>31</sup> 期中報告に際し新たに見積りを要するものの、引当金の認識要件をすべて充足すると認められる。

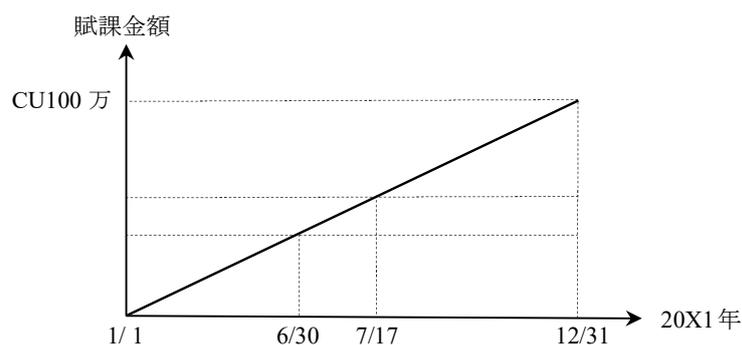
図1 基本型 (IFRIC 第21号を適用した場合)



(筆者作成)

次に、表11の設例に「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の3要件を適用し、要件(c)(i)の判定対象を「閾値を超える収益の計上」とした場合における負債の認識パターンは、図1と同様となる。他方、要件(c)(i)の判定対象を「賦課金が課される要因となる収益の計上」とした場合における負債の認識パターンは、図2のとおりである。

図2 基本型 (「2018年概念フレームワーク」を適用した場合)

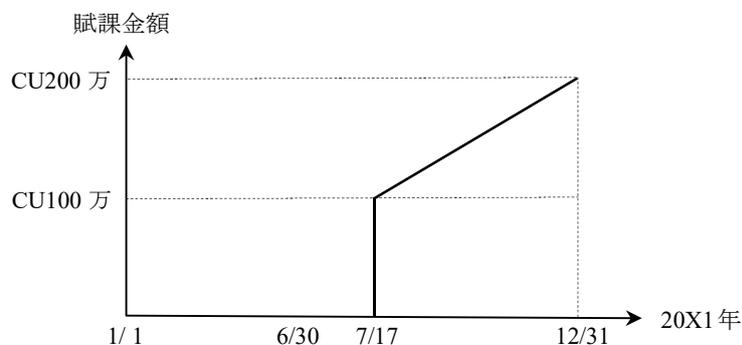


(筆者作成)

#### 6.4.3.2 修正型

表13の設例について、IFRIC 第21号を適用した場合における負債の認識パターンは、図3のとおりである。なお、最終的な賦課金額は、CU200万 (CU100百万×2%) となる。

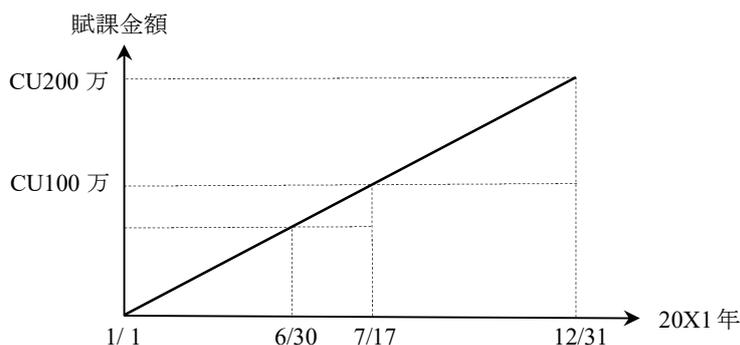
図3 修正型 (IFRIC 第21号を適用した場合)



(筆者作成)

次に、表 13 の設例に「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の 3 要件を適用し、要件 (c) (i) の判定対象を「①閾値に到達する／②閾値を超える収益の計上」とした場合における負債の認識パターンは、図 3 と同様となる。他方、要件 (c) (i) の判定対象を「賦課金が課される要因となる収益の計上」とした場合における負債の認識パターンは、図 4 のとおりである。

図 4 修正型（「2018 年概念フレームワーク」を適用した場合）



(筆者作成)

### 6.5 債務発生事象の解釈が変化することによる影響

賦課金の設例（表 5、表 6、表 9、表 11、および表 13）について、IFRIC 第 21 号と「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の 3 要件を適用した場合における負債の認識時点（期間）と認識パターンを比較すれば、表 15 のとおりである。なお、表 11 および表 13 の設例については、要件 (c) (i) の適用対象に応じて「2018 年概念フレームワーク」を適用した場合の認識時点（期間）と認識パターンを 2 とおり示している。

表 15 負債の認識時点（期間）および認識パターンの比較

表	IFRIC 第 21 号		2018 年概念フレームワーク	
	認識時点（期間）	認識パターン	認識時点（期間）	認識パターン
6	20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識	20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識
5	20X1 年 1 月 3 日	全額認識	<del>20X0 年</del> 20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識
9	20X1 年 12 月 31 日	全額認識	20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	銀行として営業するにつれて 認識
11	20X1 年 7 月 17 日～ 同年 12 月 31 日	閾値を超える収益を計上する につれて認識	20X1 年 7 月 17 日～ 同年 12 月 31 日	閾値を超える収益を計上する につれて認識
			20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識
13	20X1 年 7 月 17 日	閾値に到達する収益を計上し た時点において全額認識	20X1 年 7 月 17 日	閾値に到達する収益を計上し た時点において全額認識
			20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識
	20X1 年 7 月 17 日～ 同年 12 月 31 日	閾値を超える収益を計上する につれて認識	20X1 年 7 月 17 日～ 同年 12 月 31 日	閾値を超える収益を計上する につれて認識
			20X1 年 1 月 1 日～ 同年 12 月 31 日	収益を計上するにつれて認識

(筆者作成)

表 15 に示すとおり、債務発生事象の解釈が変化することに伴い、負債の認識時点（期間）と認識パターンが変化することにより、次の変化や問題が生じる。

### 6.5.1 見積りの必要性

いずれの設例においても、IFRIC 第 21 号を適用すれば、負債を認識する時点において賦課金額が確定しており、賦課金額の見積りを要しない<sup>32</sup>。しかし、すでに脚注において言及しているとおり、「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の 3 要件を適用すると、賦課金額を見積もる必要が新たに生じる。具体的には、次のとおりである。

- ・表 9 の設例に 3 要件を適用すると、負債は、20X1 年度中に銀行として営業するにつれて認識する。したがって、期中報告に際し、賦課金額を算定するために年次報告期間の終了日に銀行が有する負債額を見積もる必要がある。
- ・表 11 および表 13 の設例に 3 要件を適用すると（要件 (c) (i) の判定対象は「賦課金が課される要因となる収益の計上」とする）、負債は、20X1 年 1 月 1 日から収益を計上するにつれて認識する（図 2 および図 4 を参照）。したがって、期中報告に際し、賦課金額を算定するために 20X1 年度に計上する収益総額を見積もる必要がある<sup>33</sup>。

なお、3 要件の適用に伴い新たに見積りを要することとなっても、引当金の認識要件を充足すると考えられる<sup>34</sup>。

### 6.5.2 費用の平準化

負債を認識すると同時に同額の費用を認識することを前提とすれば（4.3.1 を参照）、表 5 および表 9 の設例に 3 要件を適用すると、特定の時点ではなく、20X1 年 1 月 1 日から 12 月 31 日にかけて費用を認識することとなる。同様に、表 11 および表 13 の設例に 3 要件を適用すると（要件 (c) (i) の判定対象は「賦課金が課される要因となる収益の計上」とする）、特定の時点または特定の期間ではなく、20X1 年 1 月 1 日から 12 月 31 日にかけて費用を認識することとなる。そうすると、IFRIC 第 21 号を適用した場合と比べて、各期中報告期間に計上される費用額が平準化される。

### 6.5.3 費用の期間帰属（年次報告期間のズレ）

表 5 の設例に 3 要件を適用すると、費用を認識する年度が前倒しされることに留意を要する<sup>35</sup>。例えば、表 5 の設例における賦課金額を 20X0 年度に計上した収益総額 CU10,000 の

<sup>32</sup> また、支払時期（納期限）についても別途法によって定められるはずであるから、認識する負債は、引当金というよりも未払金としての性質を有するといつてよい。

<sup>33</sup> 期中報告における賦課金額は、次のとおり算定すればよいであろう。

賦課金額＝収益総額の見積額×2%×（その時点までの収益計上額÷収益総額の見積額）

<sup>34</sup> IAS 第 37 号は、信頼性を有する見積りが不可能となる状況は「極めて稀」であるとしている（IAS 37, par. 26）。

<sup>35</sup> 表 9、表 11、および表 13 の設例については、20X1 年度に費用を認識することには変わらない。

1% (=CU100) とし、収益が四半期ごとに CU2,500 ずつ計上されたとすれば、IFRIC 第 21 号と「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の 3 要件を適用した場合における負債および費用 CU100 の認識時点（期間）と認識パターンは、表 16 のとおりとなる。

表 16 表 5 の設例における負債および費用の認識時点（期間）および認識パターンの比較  
(単位：CU)

報告期間	IFRIC 第 21 号		2018 年概念フレームワーク		
	費用	負債	費用	負債	
20X0	1Q	—	—	25	25
	2Q	—	—	25	25
	3Q	—	—	25	25
	4Q	—	—	25	25
20X1	1Q	100	100	—	—
	2Q	0	0	—	—
	3Q	0	0	—	—
	4Q	0	0	—	—

(IASB 2019b, p. 7 and IASB 2019c, p. 7 をもとに筆者作成)

表 16 のとおり、3 要件を適用すると、20X0 年度に費用も四半期ごとに CU25 ずつ計上される<sup>36</sup>こととなる (IASB 2019b, p. 6)。そこで、賦課金が 20X1 年度の事業活動を対象とするものであり、費用を 20X1 年度の各四半期に帰属させようとするのであれば、負債を認識する 20X0 年度に費用を計上しないための措置を講じる必要がある。これについて、「2018 年概念フレームワーク」は、収益と費用の対応は概念フレームワークの目的ではなく、資産、負債、または持分の定義を充足しない項目の認識を認めないとしている (IASB 2018a, par. 5.5)。したがって、「2018 年概念フレームワーク」を適用すれば、20X0 年度に計上した費用を前払費用として 20X1 年度に繰り延べることは、事実上不可能である。

## 7. 負債の 3 要件の適用②

本節は、債務の識別について、IFRIC 第 6 号によって見解 A (=見解 1) を適用することが明確にされている一般家庭から生じる過去廃棄物の処理と、IAS 第 37 号パラグラフ 72 によって見解 B (=見解 2) を適用することが明確にされているリストラクチャリング（従業員の解雇給付）を取り上げる。

### 7.1 一般家庭からの過去廃棄物の処理

IFRIC 第 6 号によれば、債務は将来行動によってのみ生じるから、2004 年に 4% の市場占有率を有する家庭用機器メーカーが市場から撤退し、測定期間に設定された 2007 年の占有率が 0% であれば、当該メーカーに一般家庭からの過去廃棄物処理債務は生じない (IFRIC 6, par. BC5)。

それをふまえて、当該メーカーの 2007 年の年次報告期間の終了日における費用負担につ

<sup>36</sup> 表 16 には示していないが、「2018 年概念フレームワーク」を適用した場合、20X1 年度には、20X2 年度の賦課金にかかる負債と費用が計上される。

いて、負債の3要件の充足を判定すれば、表17のとおりとなる。

表17 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ①：測定期間の占有率が0%のケース

要件	判定	説明
(a)	×	測定期間までに撤退しており、費用負担を回避する能力を有する。
(b)	×	WEEE指令（とそれに基づく国内法）は、撤退したメーカーに費用負担を求める潜在能力を有しない。
(c)	(i)	測定期間に市場に参入していない。
	(ii)	

(筆者作成)

表17においては、測定期間に市場に参入していないことから、要件(c)を充足しない。また、すでに市場から撤退していることから、要件(a)および要件(b)も充足しない。したがって、年次報告期間の終了日に一般家庭からの過去廃棄物処理債務は存在しない。

また、IFRIC第6号によれば、2004年の占有率が0%、つまり、測定期間以前に市場に参入していなかったメーカーが測定期間である2007年に3%の占有率を有していれば、当該メーカーに一般家庭からの過去廃棄物処理債務（処理費用総額の3%相当）が生じる（IFRIC 6, par. BC5）。

それをふまえて、当該メーカーが2006年に市場に参入したとして、2006年および2007年の年次報告期間の終了日における費用負担について、負債の3要件の充足を判定すれば、表18および表19のとおりとなる。

表18 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ②：測定期間前の占有率が3%のケース

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	2006年度内に市場から撤退することによってでしか、費用負担を回避することができない。通常、市場に参入した同一年度内に市場から撤退すれば、費用負担を回避することよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	WEEE指令（とそれに基づく国内法）は、メーカーに費用負担を求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	測定期間に市場に参入していない。
	(ii)	

(筆者作成)

表19 一般家庭からの過去廃棄物処理への当てはめ③：測定期間の占有率が3%のケース

要件	判定	説明
(a)	○	測定期間に市場に参入しており、費用負担を回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。
(b)	○	WEEE指令（とそれに基づく国内法）は、メーカーに費用負担を求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	測定期間に市場に参入した。
	(ii)	測定期間に市場に参入した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる。

(筆者作成)

表18においては、測定期間外であるから要件(c)を充足しない。したがって、報告期間の終了日において、3要件のすべてを充足する一般家庭からの過去廃棄物処理債務は存在しない。

他方、表 19 においては、測定期間に市場に参入していることから、要件 (c) を含む 3 要件のすべてを充足する。したがって、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する一般家庭からの過去廃棄物処理債務が存在する。なお、当該債務は、特定の相手方が存在しない社会全般に対する債務である。

## 7.2 リストラクチャリング

### 7.2.1 計画を通達している場合（従業員に対する解雇給付・関連する法的費用）

IAS 第 37 号（パラグラフ 72）によれば、表 20 の設例において、リストラクチャリング計画を解雇対象となる従業員に通達することが債務発生事象に該当し、計画を通達した時点において従業員に対する解雇給付債務が存在する。

表 20 リストラクチャリングの設例①：従業員に対する解雇給付のケース（計画通達済）

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・雇用主たる報告主体は、従業員との雇用契約を終結する場合、法によって解雇給付の支払いを義務づけられている。</li> <li>・解雇給付額は、従業員の勤続年数を基礎として算定する。通常の事業を遂行するうえで、雇用主が従業員を解雇して解雇給付を支払うことはほとんどない。しかし、直近の買収によって生産能力が過剰となり、ある工場の閉鎖および当該工場に勤務する従業員全員の解雇に関する詳細かつ正式な計画を立案し、それを解雇対象となる従業員に通達した。</li> <li>・リストラクチャリング計画を通達された従業員らは、計画が実施されるであろうという妥当な期待を抱いている。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・リストラクチャリング計画を従業員に通達することが債務発生事象に該当し、解雇給付に関する推定的債務が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・報告主体は、工場の閉鎖および当該工場に勤務する従業員の解雇に関する詳細かつ正式な計画を有している。</li> <li>・報告主体が解雇の対象となる従業員に当該計画を通達したことにより、従業員は、リストラクチャリングが実施されるであろうという妥当な期待を抱いている。</li> </ul>

(IAS 37, par. 72 and Example 5B ; IASB 2015d, par. 1.25 ; IASB 2016, p. 23 をもとに筆者作成)

それをふまえて、リストラクチャリング計画を通達した時点における従業員に対する解雇給付の支払いについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 21 のとおりとなる。

表 21 リストラクチャリングへの当てはめ（従業員に対する解雇給付のケース・計画通達済）

要件	判定	説明
(a)	○	特定の工場の閉鎖および当該工場に勤務する従業員全員の解雇を含むリストラクチャリング計画を従業員に通達するという行為は、工場の閉鎖以外の選択肢を採ればより不利な経済的帰結をもたらされること、および買収の結果として雇用主たる報告主体が解雇給付の支払いを回避する実質的な能力を有しないことの証左となる。
(b)	○	労働力の提供は、従業員に解雇給付を支払うことを雇用主たる報告主体に求める潜在能力を有する。なお、解雇給付を支払うことによって、従業員から新たに労働力の提供を受けることはない。
(c)	(i)	○ 従業員から労働力の提供を受けた。
	(ii)	○ 従業員から労働力の提供を受けた結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016, p. 23 をもとに筆者作成)

以上、従業員から労働力の提供を受けたことによって要件 (b) および要件 (c) を充足し、

さらにリストラクチャリング計画を通達したことにより要件 (a) を充足する。したがって、リストラクチャリング計画を通達した時点において、3 要件のすべてを充足する従業員に対する解雇給付債務が存在する。

なお、IAS 第 37 号と同様、たしかに従業員にリストラクチャリング計画を通達することが債務発生事象に該当するものの、リストラクチャリング計画を通達することのみをもって 3 要件を充足するわけではないことに留意を要する。要件 (b) および要件 (c) の判定対象は、従業員からの労働力の提供である<sup>37</sup>。つまり、リストラクチャリング計画を通達しただけでは、債務の範囲は画定しないということである<sup>38</sup>。そうすると、「2018 年概念フレームワーク」が提示する負債の 3 要件を適用することにより、米国基準との差異が緩和される<sup>39</sup>といえよう (IASB 2015d, par. 1.24)。

また、当該設例に関連して、個々の従業員の解雇給付額を算定すべく労働法を専門とする弁護士と顧問契約を締結し、現時点において顧問弁護士から助言を受けていないとする。このとき、報告主体は、経済的便益 (法的サービス) を受け取っていない。したがって、顧問料の予想支払額それ自体は要件 (c) を充足せず (要件 (a) および要件 (b) は充足する)、3 要件のすべてを充足する顧問料の支払債務は存在しない。顧問料の予想支払額は、解雇給付債務の測定額に反映する (IASB 2016, p. 24)。

## 7.2.2 計画を通達していない場合 (従業員の解雇給付)

IAS 第 37 号によれば、表 22 の設例において、リストラクチャリング計画を解雇対象となる従業員に通達していないから、解雇給付債務は存在しない。

表 22 リストラクチャリングの設例②: 従業員に対する解雇給付のケース (計画未通達)

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・雇用主たる報告主体は、従業員との雇用契約を終結する場合、法によって解雇給付の支払いを義務づけられている。</li> <li>・解雇給付額は、従業員の勤続年数を基礎として算定する。通常の事業を遂行するうえで、雇用主が従業員を解雇して解雇給付を支払うことはほとんどない。しかし、直近の買収によって生産能力が過剰となり、ある工場の閉鎖および当該工場に勤務する従業員全員の解雇に関する詳細かつ正式な計画を立案した。</li> <li>・当該計画は、解雇対象となる従業員に通達していない。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・債務発生事象は存在しない (リストラクチャリング計画を従業員に通達していない)。</li> </ul>

(IAS 37, Example 5A ; IASB 2015d, par. 1.25 ; IASB 2016, p. 23 をもとに筆者作成)

<sup>37</sup> 要件 (c) は、従業員が労働力を提供する期間にわたり充足する (IASB 2016, p. 23)。

<sup>38</sup> 概念フレームワークの「公開草案」は、ある事象が将来の移転額または移転額を算定する基礎となる場合、当該事象は債務の範囲を画定するとしている (IASB 2015a, par. 4.36)。ここにいう「事象」は、リストラクチャリング計画の通達ではなく、従業員からの労働力の提供である。

<sup>39</sup> 「負債プロジェクト」においては、米国基準を採り入れるかたちで、リストラクチャリング計画を通達することによって推定的債務は生じないと解することが提案されていた (IASB 2005, pars. 62 and BC68 ; IASB 2010a, par. C4)。

それをふまえて、リストラクチャリング計画を通達していない時点における従業員に対する解雇給付の支払いについて、負債の3要件の充足を判定すれば、表23のとおりとなる。

表23 リストラクチャリングへの当てはめ（従業員の解雇給付のケース・計画未通達）

要件	判定	説明
(a)	×	雇用主たる報告主体は、リストラクチャリング計画を従業員に通達していないから、解雇給付の支払いを回避する能力を有する。
(b)	○	労働力の提供は、従業員に解雇給付を支払うことを雇用主たる報告主体に求める潜在能力を有する。なお、解雇給付を支払うことによって、従業員から新たに労働力の提供を受けることはない。
(c)	(i)	○ 従業員から労働力の提供を受けた。
	(ii)	○ 従業員から労働力の提供を受けた結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(筆者作成)

以上、リストラクチャリング計画を通達していない時点においては、要件(a)を充足せず、従業員に対する解雇給付債務は存在しない。なお、要件(b)および要件(c)の判定対象は従業員からの労働力の提供であり、これら2要件は充足している。

### 8. 負債の3要件の適用③

本節は、IAS第37号が設例として提示する諸項目（リストラクチャリングを除く）を取り上げる。

#### 8.1 製品保証

IAS第37号によれば、表24の設例において、保証を付した製品を販売することが債務発生事象に該当し、製品保証債務が年次報告期間の終了日に存在する<sup>40</sup>。

表24 製品保証の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>メーカーは、顧客に製品を販売する際、製品保証を付している。</li> <li>メーカーは、保証契約に基づき、販売日から3年以内に生じた製品の製造上の不具合について、修理または交換を行う。</li> <li>メーカーは、保証を付して製品を販売した。</li> <li>年次報告期間の終了日において、保証対象となる請求は行われていない。なお、過去の実績によれば、今後、保証対象となる何らかの請求が行われる可能性が高い。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>製品の修理または交換にかかる法的債務が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>保証を付した製品を販売したことが、債務発生事象に該当する。</li> </ul>

(IAS 37, Example 1 をもとに筆者作成)

表24における製品保証について、負債の3要件の充足を判定すれば、表25のとおりとなる。

<sup>40</sup> IAS第37号の適用対象となる製品保証は、IFRS第15号「顧客との契約によって生じる収益」をつうじて、顧客が当該保証を分離して購入するオプションを有しないものに限定されている(IFRS 15, par. B30)。

表 25 製品保証への当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	○	保証を付した製品を販売しており、契約に基づく保証請求が行われた場合に製品の修理または交換を回避する実質的な能力を有しない（契約に基づき強制される）。	
(b)	○	製品保証契約は、製品の修理または交換をメーカーに求める潜在能力を有する。	
(c)	(i)	○	保証を付した製品を販売した。
	(ii)	○	保証を付した製品を販売した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性が高い。

(IASB 2016, p. 16 をもとに筆者作成)

以上、IAS 第 37 号と同様、保証を付した製品を販売したことが債務発生事象となり、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する製品保証債務が存在する。

## 8.2 土壌汚染（法の制定がほぼ確実）

IAS 第 37 号によれば、表 26 の設例において、土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象に該当し、汚染した土地の浄化債務が年次報告期間の終了日に存在する<sup>41</sup>。

表 26 土壌汚染（法の制定がほぼ確実）の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、石油会社である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li> <li>・ 石油会社は、環境法が未制定のある国において操業し、土壌汚染を引き起こしている。</li> <li>・ 石油会社は、操業する国の法が義務づける場合にのみ、自身が汚染した土地の浄化を行っている。</li> <li>・ 当該国において、土壌汚染の浄化を義務づける新法（遡及適用あり）が報告期間の終了日後まもなく成立することが、ほぼ確実な状況にある。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象に該当し、土地の浄化債務が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ すでに引き起こした土壌汚染の浄化を定める法の制定が、ほぼ確実となった。</li> </ul>

(IAS 37, Example 2A をもとに筆者作成)

表 26 における土地の浄化について、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 27 のとおりとなる。

表 27 土壌汚染（法の制定がほぼ確実）への当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	○	新法の適用対象となる土壌汚染を引き起こしており、土地の浄化を回避する実質的な能力を有しない（早晚、法的に強制される）。	
(b)	○	新法は、汚染した土地の浄化を石油会社に求める潜在能力を有する。	
(c)	(i)	○	土壌汚染を引き起こした。
	(ii)	○	土壌汚染を引き起こした結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性が高い（ほぼ確実である）。

(筆者作成)

以上、IAS 第 37 号と同様、土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象となり、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する土地の浄化債務が存在する。なお、当

<sup>41</sup> IAS 第 37 号は、法の制定が「ほぼ確実（virtually certain）」となった時点において債務が生じるとしている（IAS 37, par. 22）。

該債務は、特定の相手方が存在しない社会に対する債務である。

### 8.3 土壌汚染（推定的債務）

IAS 第 37 号によれば、表 28 の設例において、土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象に該当し、汚染した土地の浄化債務（推定的債務）が年次報告期間の終了日に存在する。

表 28 土壌汚染（推定的債務）の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、石油会社である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・ 石油会社は、環境法が未制定のある国において操業し、土壌汚染を引き起こしている。</li> <li>・ 石油会社は、自身が引き起こしたすべての土壌汚染の浄化を行うという環境保護方針をひろく公表し、これまで当該方針を遵守してきた。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象に該当し、土地の浄化に関する推定的債務が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 自身が公表した環境保護方針は、汚染による影響を受ける主体に報告主体が浄化を行うであろうという妥当な期待を抱かせる。</li> </ul>

(IAS 37, Example 2B をもとに筆者作成)

表 28 における土地の浄化について、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 29 のとおりとなる。

表 29 土壌汚染（推定的債務）への当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	状況による (おそらく○)	浄化費用を上回る水準でレピュテーションの毀損が生じる等、自身が公表した環境保護方針に反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、土地の浄化を回避する実質的な能力を有していない。また、環境保護方針を遵守してきたという実績は、当該方針に反する行動を採る実質的な能力を有しないことの証左となる。	
(b)	○	自身が公表した環境保護方針は、汚染した土地の浄化を自身に求める潜在能力を有する。	
(c)	(i)	○	土壌汚染を引き起こした。
	(ii)	○	土壌汚染を引き起こした結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016, p. 17 をもとに筆者作成)

要件 (a) について、通常、これまで遵守してきた環境保護方針に反する行動を採るとは考えにくく、大多数の状況において要件 (a) を充足すると認められる。したがって、IAS 第 37 号と同様、土壌汚染を引き起こしたことが債務発生事象となり、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する土地の浄化債務が存在する。当該債務は、特定の相手方が存在しない社会に対する債務である。

### 8.4 海底油田

IAS 第 37 号によれば、表 30 の設例において、石油リグを設置したことが債務発生事象に該当し、最終的に生じると予想される修復費用総額の 90%に相当する修復債務が年次報告期間の終了日に存在する（結論①）。なお、年次報告期間の終了日において石油を産出して

いないことから、修復費用総額の10%に相当する債務は存在しない（結論②）。

表 30 海底油田の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・報告主体は、石油会社である。</li> <li>・年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・石油会社は、海底油田の操業終了時に石油リグを撤去することと海底を原状回復することを条件として、操業許可を取得している。</li> <li>・最終的に生じると予想される修復費用総額のうち、90%は石油リグの設置に伴い生じるものであり、残りの10%は石油の産出に伴い生じるものである。</li> <li>・報告期間の終了日において、石油リグの設置を完了している。</li> <li>・報告期間の終了日において、石油を産出していない。</li> </ul>
<p><b>【結論①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・石油リグの設置に伴う修復債務（法的債務）が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・石油リグを設置したことが、債務発生事象となる。</li> </ul>
<p><b>【結論②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・石油の産出に伴う修復債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・報告期間の終了日において、石油を産出していない。</li> </ul>

(IAS 37, Example 3 をもとに筆者作成)

表 30 における石油リグの設置に伴う修復と石油の算出に伴う修復について、負債の3要件の充足を判定すれば、それぞれ表 31 および表 32 のとおりとなる。

表 31 海底油田への当てはめ①：石油リグの設置に伴う修復（費用総額の90%相当）

要件	判定	説明
(a)	○	石油リグを設置しており、石油リグの設置に伴う修復を回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。
(b)	○	操業許可は、石油リグの設置に伴う修復を石油会社に求める潜在能力を有する。
(c)	(i) ○	操業許可を取得して、石油リグを設置した。
	(ii) ○	操業許可を取得して石油リグを設置した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる。

(筆者作成)

表 32 海底油田への当てはめ②：石油の産出に伴う修復（費用総額の10%相当）

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	石油を産出しないことによってではか、石油の産出に伴う修復を回避することができない。石油リグを設置したにもかかわらず石油を産出しなければ、産出に伴う修復を回避することよりも著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	操業許可は、石油の産出に伴う修復を石油会社に求める潜在能力を有する。
(c)	(i) ×	石油を産出していない。
	(ii) ×	

(筆者作成)

表 31 のとおり、石油リグの設置に伴う修復については、IAS 第 37 号と同様、石油リグを設置したことが債務発生事象となり、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する石油リグの設置に伴う修復債務が存在する。当該債務は、特定の相手方が存在しない社会全般に対する債務である。

他方、表 32 のとおり、石油の産出に伴う修復については、石油を産出していないことか

ら、要件 (c) を充足しない。したがって、IAS 第 37 号と同様、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する石油の産出に伴う修復債務は存在しない。

## 8.5 返金方針

IAS 第 37 号によれば、表 33 の設例において、商品を販売したことが債務発生事象に該当し、年次報告期間の終了日に商品代金の返金にかかる推定的債務が存在する。

表 33 返金方針の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、小売店である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li> <li>・ 小売店は、法の定めがなくとも、顧客が購入した商品に満足しなければ商品代金を顧客に返金するという方針を採っている。</li> <li>・ 当該方針は、ひろく知られている。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 商品代金の返金にかかる推定的債務が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 小売店の返金方針は、返金を行うであろうという妥当な期待を顧客に抱かせる。</li> <li>・ 商品を販売したことが、債務発生事象に該当する。</li> </ul>

(IAS 37, Example 4 をもとに筆者作成)

表 33 における商品代金の返金について、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 34 のとおりとなる。

表 34 返金方針への当てはめ

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	顧客からの請求に応じないかまたは返金方針を撤回することによってでしか、商品代金の返金を回避することができない。また、顧客の請求に基づき返金を行ってきたという実績は、返金以外の行動を採る実質的な能力を有しないことの証左となりうる。
(b)	○	自身の返金方針は、顧客に対して商品代金を返金することを自身に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 商品を販売した。
	(ii)	○ 商品を販売した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(筆者作成)

要件 (a) について、通常、返金方針に反する行動を採るとは考えにくく、大多数の状況において要件 (a) を充足すると認められる。したがって、IAS 第 37 号と同様、商品を販売したことが債務発生事象となり、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する返金債務が存在する。

## 8.6 法に基づく排煙濾過装置の設置

IAS 第 37 号によれば、表 35 の設例において、20X1 年 12 月 31 日には、排煙濾過装置の設置債務と罰金の支払債務のいずれも存在しない。

表 35 法に基づく排煙濾過装置の設置の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・新法は、20X1年6月30日までに工場に排煙濾過装置を設置するよう求めている。</li> <li>・新法は、20X1年6月30日までに工場に排煙濾過装置を設置しなければ罰金を科すこととしている。</li> <li>・報告主体は、20X0年12月31日時点において、排煙濾過装置を設置していない。</li> </ul>
<p><b>【結論①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・排煙濾過装置の設置債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠①】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・20X0年12月31日時点において、排煙濾過装置の設置に関する債務発生事象は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【結論②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・罰金の支払債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠②】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・20X0年12月31日時点において、罰金の支払いに関する債務発生事象は存在しない。</li> </ul>

(IAS 37, Example 6 をもとに筆者作成)

表 35 における排煙濾過装置の設置と罰金の支払いについて、負債の3要件の充足を判定すれば、それぞれ表 36 および表 37 のとおりとなる。

表 36 法に基づく排煙濾過装置の設置への当てはめ①：排煙濾過装置の設置

要件	判定	説明
(a)	○	期日までに排煙濾過装置を設置しなければ、操業停止等、設置費用を上回る水準の著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想されるから、期日までに排煙濾過装置を設置することを回避する実質的な能力を有しない。
(b)	○	新法は、排煙濾過装置の購入を報告主体に求める潜在能力を有する。なお、排煙濾過装置の購入は、交換取引（現金と排煙濾過装置の交換）となる。排煙濾過装置を設置することによって工場の用役提供能力が回復し、工場の資産価値が向上するわけではないから、当該取引は、報告主体にとって不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する（経済的資源の移転が生じる）取引に該当する。
(c)	(i)	20X0年12月31日時点において、排煙濾過装置を購入していない（経済的便益を受け取っていない）。
	(ii)	

(IASB 2016, p. 26 をもとに筆者作成)

表 37 法に基づく排煙濾過装置の設置への当てはめ②：罰金の支払い

要件	判定	説明
(a)	○	期日までに排煙濾過装置を設置しなければ、罰金の支払いを回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。
(b)	○	新法は、報告主体に罰金を科す潜在能力を有する。
(c)	(i)	20X0年12月31日時点において、罰金の対象となる行動（期日までに排煙濾過装置を設置しない）を採っていない。
	(ii)	

(IASB 2016, p. 26 をもとに筆者作成)

以上、表 36 および表 37 のいずれにおいても要件 (c) を充足せず、IAS 第 37 号と同様、年次報告期間の終了日において、3 要件のすべてを充足する排煙濾過装置の設置債務と罰金の支払債務のいずれも存在しない。ちなみに、要件 (c) を充足しないことは、新法が成立しただけでは現在の債務が存在するに十分とはいえないことを意味する (5.2.3 を参照)。

## 8.7 所得税制の改正に伴う従業員の再研修

IAS 第 37 号によれば、表 38 の設例において、年次報告期間の終了日に従業員の再研修に関する債務は存在しない。

表 38 所得税制の改正に伴う従業員の再研修の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、金融サービス業である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・ 政府が所得税制を改正したことに伴い、金融サービス規制を継続的に遵守すべく管理部門と営業部門に所属する大多数の従業員を対象とした再研修を実施する必要性が生じている。</li> <li>・ 報告期間の終了日において、再研修は実施されていない。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 再研修を実施しておらず、債務発生事象は存在しない。</li> </ul>

(IAS 37, Example 7 をもとに筆者作成)

表 38 における従業員の再研修の実施に伴う費用負担について、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 39 のとおりとなる。

表 39 所得税制の改正に伴う従業員の再研修への当てはめ

要件	判定	説明
(a)	状況による (おそらく○)	再研修を実施しなければ、金融サービス規制の不遵守に伴う著しく経済的に不利な帰結がもたらされると予想される。
(b)	○	再研修の実施は、それに伴う費用負担を報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	再研修を実施していない。
	(ii)	

(筆者作成)

以上、再研修を実施していないことから要件 (c) を充足せず、IAS 第 37 号と同様、年次報告期間の終了日において、再研修に関する債務は存在しない。

## 8.8 訴訟

IAS 第 37 号は、表 40 に示す訴訟の設例を提示している。

表 40 訴訟の設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・ 結婚式の後、10名が死亡した。</li> <li>・ 死亡原因は、報告主体が販売した食品が引き起こした食中毒である可能性がある。</li> <li>・ 遺族は、損害賠償訴訟を提起した。</li> <li>・ 訴訟においては、死亡原因について争いがある。</li> </ul>
---

(IAS 37, Example 10 をもとに筆者作成)

IAS 第 37 号は、①被告側の弁護人が報告主体に責任はない（食品が死亡原因となったとはいえない）と裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、それを入手可能な証拠としたうえで年次報告期間の終了日に賠償金の支払債務が存在しないと判断し、②弁護人が報告主体に責任があると裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、それを入手可能な証拠としたうえで年次報告期間の終了日に賠償金の支払債務が存在すると判断することとしている。つまり、これは、債務の存在の不確実性の問題である<sup>42</sup>。

<sup>42</sup> IAS 第 37 号は、入手可能なすべての証拠に照らして、報告期間の終了日に現在の債務が存在する蓋然性

表 40 における賠償金の支払いについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 41 のとおりとなる。

表 41 訴訟への当てはめ

要件	判定	説明
(a)	状況による	敗訴が濃厚であるかまたは最終的に敗訴が確定すれば、賠償金の支払いを回避する実質的な能力を有しない。ただし、死亡原因について争いがあり、裁判所がいかなる判決を言い渡すか不明である。
(b)	状況による	裁判所の判決（被告側の敗訴）は、遺族（原告）に賠償金を支払うことを報告主体（被告）に求める潜在能力を有する。ただし、死亡原因について争いがあり、裁判所がいかなる判決を言い渡すか不明である。
(c)	(i)	○ 死亡原因となった可能性がある食品を販売した。
	(ii)	○ 死亡原因となった可能性がある食品を販売した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016, p. 18 をもとに筆者作成)

以上、要件 (a) および (b) の充足を判定できず<sup>43</sup>、IAS 第 37 号と同様、債務の存在の不確実性の問題として対処する（債務の存在を判断する）こととなる<sup>44</sup>。

## 8.9 炉の内張りの取替え

IAS 第 37 号によれば、表 42 の設例において、前回の取替えから 3 年を経過した年次報告期間の終了日に内張りの取替債務は存在しない。

表 42 炉の内張りの取替えの設例

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>年次報告期間の終了日は、12 月 31 日である。</li> <li>報告主体は、炉を操業している。</li> <li>炉の内張りは、技術上の理由により、5 年ごとに取り替える必要がある。</li> <li>前回の取替えから、3 年を経過している。</li> <li>5 年ごとに内張りを取り替えることを義務づける法は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>債務は存在しない。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>報告期間の終了日において、報告主体の将来行動とは関係なく存在する債務は存在しない。</li> <li>取替支出を行うこと、炉の操業を継続すること、または内張りを取り替えることは、報告主体の意思決定に依存する。</li> </ul>

(IAS 37, Example 11A をもとに筆者作成)

表 42 における内張りの取替えについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 43 のと

が高ければ (more likely than not)、現在の債務が存在するとみなすこととしている (IAS 37, pars. 15 and 16)。

<sup>43</sup> 運用テストにおいては、要件 (a) を充足し、要件 (b) については「? (不明)」と判定されている。しかし、事実認定に関する条件が設定されていないことから、本稿は、いずれも「状況による」とした。

<sup>44</sup> 例えば、次のとおり判定すればよいであろう。

- 要件 (a) について、被告側の弁護人が報告主体に責任はないと裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、賠償金の支払いを回避する実質的な能力を有すると判定する。また、弁護人が報告主体に責任があると裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、賠償金の支払いを回避する実質的な能力を有しないと判定する。
- 要件 (b) について、被告側の弁護人が報告主体に責任はないと裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、裁判所の判決は遺族に賠償金を支払うことを報告主体に求める潜在能力を有しないと判定する。また、弁護人が報告主体に責任があると裁判所が判断する蓋然性が高いと助言した場合、裁判所の判決は遺族に賠償金を支払うことを報告主体に求める潜在能力を有すると判定する。

おりとなる。

表 43 炉の内張りの取替えへの当てはめ

要件	判定		説明
(a)	状況による		期日までに、対象となる炉の操業を停止する実質的な能力を有するかによる。
(b)	×		内張りの取替えによって、炉の用役提供能力が回復し、炉の資産価値が向上する。そこで、経済的資源の交換を求める債務が生じるとも考えられる。しかし、報告主体にとって不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換するものでなければ、経済的資源の移転が生じない。
(c)	(i)	○	過去3年間にわたり、炉を操業した。
	(ii)	×	経済的資源の移転が生じない。

(筆者作成)

以上、前回の取替えから3年を経過した年次報告期間の終了日において、3要件のすべてを充足する内張りの取替債務は存在しない。なお、最終的な判定結果はIAS第37号と変わらないが、論拠が変化することに留意を要する。表43においては、要件(b)、つまり、内張りの取替えによってそもそも経済的資源の移転が求められないことが、3要件のすべてを充足する債務が存在しない直接的な論拠となる。要件(b)を充足しないことにより、要件(c)(ii)も充足しない。

#### 8.10 航空機の法定点検整備

IAS第37号によれば、表44の設例において、年次報告期間の終了日に航空機を点検整備する債務は存在しない。

表 44 航空機の法定点検整備の設例

<b>【前提条件】</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告主体は、航空会社である。</li> <li>・ 年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・ 法によって、航空会社は、運用する航空機を3年ごとに点検整備することが義務づけられている。</li> <li>・ 前回の点検整備から、2年を経過している。</li> </ul>
<b>【結論】</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 債務は存在しない。</li> </ul>
<b>【論拠】</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 航空機を点検整備する債務は、航空会社の将来行動とは関係なく存在する必要がある。航空会社は、航空機を売却することによって、将来の点検整備にかかる支出を回避することができる。</li> </ul>

(IAS 37, Example 11B をもとに筆者作成。経過年数に関する前提条件は、IASB 2016, p. 27 により追加。)

表44における航空機の点検整備について、負債の3要件の充足を判定すれば、表45のとおりとなる。

表 45 航空会社の法定点検整備への当てはめ

要件	判定		説明
(a)	状況による		期日までに、対象となる航空機の運用を取り止める実質的な能力を有するかによる。
(b)	×		点検整備によって、航空機の向こう3年間の用役提供能力が回復し、航空機の資産価値が向上する。そこで、法によって、経済的資源の交換を求める債務が生じるとも考えられる。しかし、報告主体にとって不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換するものでなければ、経済的資源の移転が生じない。
(c)	(i)	○	過去2年間にわたり、航空機を運用した。
	(ii)	×	経済的資源の移転が生じない。

(IASB 2016, p. 27 をもとに筆者作成)

以上、前回の点検整備から2年を経過した年次報告期間の終了日において、3要件のすべてを充足する点検整備債務は存在しない。なお、最終的な判定結果はIAS第37号と変わらないが、論拠が変化することに留意を要する。表44においては、要件(b)、つまり、点検整備によってそもそも経済的資源の移転が求められないことが、3要件のすべてを充足する債務が存在しない直接的な論拠となる。要件(b)を充足しないことにより、要件(c)(ii)も充足しない。

## 9. おわりに

「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と3要件をIAS第37号とその解釈指針の適用対象となる諸項目に全面的に適用することにより、債務の識別をはじめとする負債の定義の充足の判定を統一的に説明することができる。これにより、IAS第37号に関していえば、基準内の整合性の問題と基準適用の首尾一貫性の問題を解消することができる。また、米国基準との関係でいえば、リストラクチャリングに関する債務発生事象の解釈の相違を緩和することに資する。さらには、本稿において検討は行っていないが、他のIFRS基準にも「2018年概念フレームワーク」が提示する負債の定義と3要件を適用することにより、基準間の整合性の問題を解消することにも資するであろう。

また、IAS第37号とその解釈指針が提示するすべての設例に3要件を実際に当てはめることによって、次の点が明らかとなった。

- (a) 賦課金(表6の設例を除く)について、債務発生事象の解釈が変化する。これにより、
  - (i) 期中報告期間において、新たに賦課金額の見積りが必要となる(表9、表11、および表13)。
  - (ii) 期中報告期間に計上される費用が平準化される(表5、表9、表11、および表13)。
  - (iii) 費用の期間帰属にズレが生じる(表5)。しかし、前払費用として繰り延べることは、事実上不可能である。
- (b) 一般家庭からの過去廃棄物処理について、債務の識別について見解2(=見解B)を適用しても、見解1(=見解A)を適用した場合と同様、測定期間における市場への参入が債務発生事象に該当する。
- (c) リストラクチャリングの設例(計画通達済)について、従業員から労働力の提供を受けたことを前提として、リストラクチャリング計画を通達することが債務発生事象に該当する。
- (d) 炉の内張りの取替えおよび航空機の法定点検整備の設例について、経済的資源の移転が生じないことが、負債の定義を充足しない直接的な論拠となる。
- (e) その他の設例については、特段変化は生じない。

さらに、判定結果をみると(補遺2(表52)を参照)、リストラクチャリング(表23)を

除き、3 要件のすべてを充足しない設例のすべてが、要件 (c) に抵触していることが分かる。そこで、要件 (c)、とくに要件 (c) (i) を充足しないこと（過去の事象が存在しないこと）が確認されれば、個々の状況に即して経済的資源の移転を回避する実質的な能力の有無を判定する必要がある要件 (a) の充足を判定する必要がなくなるから、実務上、要件 (c) の充足をまず確認することが合理的となろう。

もっとも、要件 (c) の判定対象について留意する必要がある。例えば、リストラクチャリングの設例においては、従業員からの労働力の提供が要件 (c) の判定対象となる。また、賦課金については、一定額（閾値）を超える収益を計上すれば賦課金が発生する設例において、基準（解釈指針）レベルで判定対象を決定する必要がある。そこで、IAS 第 37 号とその解釈指針の適用対象となる諸項目への適用に際しては、要件 (c) の判定対象を明確にする指針を策定することが、不可欠かつ有益な方策となるであろう。

## 補遺 1 その他のテスト項目

運用テストの対象とされているものの、IAS 第 37 号とその解釈指針の設例ではないことから本文において言及しなかったその他のテスト項目について言及しておくこととする。

### 補. 1.1 長期有給休暇

長期有給休暇の前提条件は、次のとおりである（IASB 2016, p. 19）。

- ・従業員は、10 年間勤務すれば 2 カ月間の長期有給休暇を取得する法的権利を獲得する。
- ・勤続年数が 5 年以上 10 年未満の従業員との雇用契約を終結する場合（従業員の責めに帰すべき理由ではない場合）、従業員は、長期有給休暇を取得する権利を喪失する代わりに、勤続年数に応じた補償を受け取る権利を獲得する。
- ・雇用主たる報告主体は、勤続年数 9 年の従業員（グループ）と勤続年数 2 年の従業員（グループ）を雇用している。

勤続年数 9 年の従業員（グループ）と勤続年数 2 年の従業員（グループ）に対する給付について、負債の 3 要件の充足を判定すれば、それぞれ表 46 および表 47 のとおりとなる。

表 46 長期有給休暇への当てはめ（勤続年数 9 年の従業員（グループ））

要件	判定	説明
(a)	○	報告主体は、勤続年数 9 年の従業員に対する給付（長期有給休暇の取得または雇用契約の終結に伴う補償）を回避する実質的な能力を有していない（法的に強制される）。
(b)	○	労働力の提供は、従業員に対する給付を雇用主たる報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 9 年間にわたり、従業員から労働力の提供を受けた。
	(ii)	○ 9 年間にわたり従業員から労働力の提供を受けた結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる。

(IASB 2016, p. 19 をもとに筆者作成)

表 47 長期有給休暇への当てはめ（勤続年数 2 年の従業員（グループ））

要件	判定	説明
(a)	基準レベルで決定する	報告主体は、勤続年数 2 年の従業員に対する給付を回避する実質的な能力を有する可能性もあるし、有しない可能性もある。そこで、基準レベルにおいて、従業員の勤続年数が 5 年を経過するまでに雇用契約を終結する実質的な能力を報告主体が有するか判断するための要件を提示する必要がある。 なお、判定結果は、基準が指示する会計単位の影響を受ける可能性がある。勤続年数 9 年の従業員グループと勤続年数 2 年の従業員グループに対する給付を別々に取り扱えば、勤続年数 2 年の従業員に対する給付を回避する実質的な能力を報告主体が有すると判定される可能性がある。
(b)	○	労働力の提供は、従業員に対する給付を雇用主たる報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 2 年間にわたり、従業員から労働力の提供を受けた。
	(ii)	○ 2 年間にわたり従業員から労働力の提供を受けた結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある。

(IASB 2016, p. 19 をもとに筆者作成)

以上、勤続年数 9 年の従業員（グループ）については、3 要件を充足する。また、債務は、従業員が労働力を提供する期間にわたって累積するという性質を有する (IASB 2016, p. 19)。

他方、勤続年数 2 年の従業員（グループ）については、基準レベルでの検討を要する。ちなみに、運用テストの時点においては、勤続年数 9 年と勤続年数 2 年の従業員に対する給付をグルーピングしてひとつの単位として取り扱う（長期有給休暇を取得する権利を獲得する従業員数の予想は、負債の測定額に反映する）ことが最も有用な情報を提供するとされている (IASB 2016, p. 19)。

## 補. 1.2 繰延税金

### 補. 1.2.1 未収収益

繰延税金（未収収益）の前提条件は、次のとおりである (IASB 2016, p. 28)。

- ・ 報告主体は、報告期間の終了日に収益を計上した。
- ・ 計上した収益は、未回収の状態である。報告主体は、財務業績計算書に収益を計上するとともに、財政状態計算書に未収入金を計上した。
- ・ 収益は、現金を受け取った時点で課税される。

これについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 48 のとおり 3 要件のすべてを充足する。これは、IAS 第 12 号「法人所得税」による取扱いと整合的である (IASB 2016, p. 28)。

表 48 繰延税金（未収収益）への当てはめ

要件	判定	説明
(a)	○	収益を計上することにより、税金の支払いを回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。
(b)	○	税金は、政府に対して現金を移転することを報告主体に求める潜在能力を有する。
(c)	(i)	○ 収益を計上した。
	(ii)	○ 収益を計上した結果、そうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を近々に求められる。

(IASB 2016, p. 28 をもとに筆者作成)

### 補. 1.2.2 繰延税金負債

繰延税金（繰延税金負債）の前提条件は、次のとおりである（IASB 2016, p. 29）。

- ・ 報告主体は、年次報告期間の開始日に設備を CU10,000 で購入した。
- ・ 当該設備は、定額法（耐用年数 5 年・残存価額ゼロ）で減価償却を行う。したがって、年次報告期間の終了日において、当該設備の会計上の簿価は CU8,000 となる。
- ・ 税務上、設備の取得原価 CU10,000 は、購入年度の課税所得から全額控除が認められている。したがって、年次報告期間の終了日において、当該設備の税務上の簿価はゼロとなる。
- ・ 当該設備を稼働することにより当該年度に獲得した収益（減価償却費控除前）は、課税対象となる。
- ・ 当該設備を売却する場合、売却益は課税対象となる。

これについて、負債の 3 要件の充足を判定すれば、表 49 のとおりとなる。

表 49 繰延税金（繰延税金負債）への当てはめ

要件	判定	説明
(a)	○	報告主体が課税対象となる利益を将来獲得するであろうことを前提とすれば、当該設備の使用または売却をつうじて回収された簿価に課される税金の支払いを回避する実質的な能力を有しないであろう。当該設備の会計上の簿価を CU8,000（つまり回収可能）とするにもかかわらず、報告主体が簿価を回収することを回避する実質的な能力を有すると結論づけることは、矛盾である。
(b)	?	・ 税額控除という経済的便益を受け取った結果、当該設備の簿価を回収することによる追加課税が求められる可能性がある。つまり、税額控除は、報告主体に追加課税に伴う経済的資源の移転を求める潜在能力を有する。したがって、要件 (b) および要件 (c) を充足する。
(c)	(i)	?
	(ii)	?

(IASB 2016, p. 29 をもとに筆者作成)

以上、税額控除に関して複数の解釈が存在することにより、要件 (b) および要件 (c) を判定できない。

### 補. 1.3 競業避止

競業避止の前提条件は、次のとおりである（IASB 2016, p. 30）。

- ・ ある地域においてレストランチェーンを経営する報告主体は、当該地域のある市内のレストラン店舗を売却した。
- ・ 店舗の売却に際し、向こう 5 年間、同市内においてレストランの新規出店を行わないという契約（競業避止契約）を買手と締結している。

これについて、負債の3要件の充足を判定すれば、表50のとおりとなる。

表50 競業避止への当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	○	競業避止契約を締結しており、向こう5年間、同市内において新規出店を行わないことを回避する実質的な能力を有しない（契約に基づき強制される）。	
(b)	×	競業避止契約は、店舗を売却した市内において新規出店を行う権利を向こう5年間放棄することを報告主体に求めるものであり、経済的資源の移転を報告主体に求める潜在能力を有するものではない。	
(c)	(i)	○	店舗を売却して対価を受け取り、競業避止契約を締結した。
	(ii)	×	店舗を売却して対価を受け取り、競業避止契約を締結した結果、ある市内において向こう5年間新規出店する権利を放棄した。これによって、経済的資源の移転が求められることはない。

(IASB 2016, p. 30 をもとに筆者作成)

以上、競業避止契約によって経済的資源の移転は求められないから、要件 (b) および要件 (c) (ii) を充足しない。

#### 補. 1.4 政府補助金

政府補助金的前提条件は、次のとおりである (IASB 2016, p. 31)。

- ・ 政府は、失業率が高い地域に投資を行う場合に補助金を交付している。
- ・ 報告主体は、当該地域における工場の建設費用に対する補助金の交付を受けた。
- ・ 補助金は、向こう10年間にわたり当該工場に地域住民1万人を雇用することが交付要件となっている（法的に強制可能）。
- ・ 交付要件に反すれば、補助金の返還が求められる。返還額は、実際に雇用した人数と雇用年数を基礎として算定される（法的に強制可能）。

これについて、負債の3要件の充足を判定すれば、表51のとおりとなる。

表51 政府補助金への当てはめ

要件	判定	説明	
(a)	○	報告主体は、向こう10年間にわたり地域住民1万人を雇用するかまたは交付された補助金を返還することを回避する実質的な能力を有しない（法的に強制される）。	
(b)	?	報告主体は、向こう10年間にわたり地域住民1万人を雇用するかまたは交付された補助金を返還しなければならない。地域住民の雇用は、経済的資源の交換取引（現金と従業員が提供する労働力との交換）である。経済的資源の移転は、当該取引が報告主体にとって不利な条件によって他の主体と経済的資源を交換する場合にのみ生じる。補助金の交付を受けたという事実は、投資を促進するために補助金が不可欠であり、交換取引が不利な条件のもとで行われないことの証左とされる可能性がある。	
(c)	(i)	○	政府から補助金の交付を受けた。
	(ii)	?	政府から補助金の交付を受けた結果、必ずしもそうしなければ移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性があるとはいえない。

(IASB 2016, p. 31 をもとに筆者作成)

以上、当該設例については、要件 (b) および要件 (c) (ii) が判定不能とされる。

## 補遺 2 判定結果一覧

補遺 1 において言及した項目を含む、3 要件の充足の判定結果は、表 52 のとおりである。

表 52 判定結果一覧

項目・ケース名称	表	3 要件の判定			
		(a)	(b)	(c)	
				(i)	(ii)
製品保証	25	○	○	○	○
土壌汚染（法の制定がほぼ確実）	27	○	○	○	○
土壌汚染（推定的債務）	29	状況による （おそらく○）	○	○	○
海底油田（石油リグの設置に伴う修復）	31	○	○	○	○
海底油田（石油の産出に伴う修復）	32	状況による （おそらく○）	○	×	×
返金方針	34	状況による （おそらく○）	○	○	○
リストラクチャリング（解雇給付・計画未通達）	23	×	○	○	○
リストラクチャリング（解雇給付・計画通達済）	21	○	○	○	○
法に基づく排煙濾過装置の設置（装置の設置）	36	○	○	×	×
法に基づく排煙濾過装置の設置（罰金の支払い）	37	○	○	×	×
所得税制の改正に伴う従業員の再研修	39	状況による （おそらく○）	○	×	×
訴訟	41	状況による	状況による	○	○
炉の内張りの取替え	43	状況による	×	○	×
航空機の法定点検整備	45	状況による	×	○	×
一般家庭からの過去廃棄物処理 測定期間の占有率が 0% のケース	17	×	×	×	×
一般家庭からの過去廃棄物処理 測定期間前の占有率が 3% のケース	18	状況による （おそらく○）	○	×	×
一般家庭からの過去廃棄物処理 測定期間の占有率が 3% のケース	19	○	○	○	○
賦課金（収益を計上するにつれて賦課金が発生）	7	○	○	○	○
賦課金（収益を計上すると同時に賦課金の全額が発生）	8	状況による （おそらく○）	○	○	○
賦課金（所定の日に銀行として営業すれば賦課金の全額が発生）	10	状況による （おそらく○）	○	○	○
賦課金（閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生・閾値を超える収益額を基礎として賦課金額を算定）	12	状況による （おそらく○）	○	○/×	○/×
賦課金（閾値を超える収益を計上すれば賦課金が発生・収益総額を基礎として賦課金額を算定）	14	状況による （おそらく○）	○	○/×	○/×
長期有給休暇（勤続年数 9 年）	46	○	○	○	○
長期有給休暇（勤続年数 2 年）	47	基準レベルで 決定する	○	○	○
繰延税金（未収収益）	48	○	○	○	○
繰延税金（繰延税金負債）	49	○	?	?	?
競業禁止	50	○	×	○	×
政府補助金	51	○	?	○	?

（筆者作成）

## 参考文献

- FASB. 2019. *Accounting Standards Codification*. Viewed at 15 July 2019 through Basic View.
- IASB. 2005. *Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. Exposure Draft.
- . 2010a. *Liabilities*. Working Draft.
- . 2010b. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2010c. *What's Wrong with IAS 37? Staff Paper 7 (Appendix B)* .
- . 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper DP/2013/1.
- . 2015a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3.
- . 2015c. *Possible Problems with IAS 37*. Staff Paper 14B.
- . 2015d. *Implications of Conceptual Framework Proposals*. Staff Paper 14C.
- . 2016. *Testing the Proposed Asset and Liability Definitions—Illustrative Examples*. Staff Paper 10C.
- . 2018a. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- . 2018b. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions.
- . 2018c. *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards: Amendments to IFRS Standards*. Part A.
- . 2019a. *International Financial Reporting Standards*. Issued at 1 January 2019 (Red Book) .
- . 2019b. *Provisions*. Agenda Paper 5. CMAC Meeting, 21 March 2019.
- . 2019c. *Provisions*. Agenda Paper 4. GPF Meeting, 22 March 2019.
- . 2019d. *Provisions*. Agenda Paper 6. ASAF Meeting, 1 April 2019.
- IFRS-IC. 2014. *Levies Raised on Production Property, Plant, and Equipment*. Staff Paper 9.
- . 2015. *IFRIC Update*. January 2015.
- 赤塚尚之. 2018. 「IASB『2018年概念フレームワーク』と引当金会計(1) —経済的資源の移転が報告主体の将来行動によって条件付きとなる場合における現在の債務の識別に及ぼす影響について—」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 279.
- . 2019. 「IASB『引当金プロジェクト』の論点詳解」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 289.