

第10章 負債の会計

負債の会計情報はどのように活用されるのか？

- ①純資産を計算する上でのマイナス項目として
- ②企業の存続可能性を判断する時の指標として
 - ・資産総額>負債総額の時 → 資産超過
 - ・現有の資産すべてを換金処分すれば負債を返済できる状態
 - ・資産総額<負債総額の時 → 債務超過
 - この状態が1年間続くと上場廃止
- ③企業の財務の安定性の指標として
 - ・流動比率 (= 流動資産 / 流動負債)
 - ・当座比率 (= 当座資産 / 流動負債)

負債の認識要件

—どのような時に負債を認識するのか—

- ①将来、他の経済主体に資産を引き渡さなければならない義務が存在すること
- ②その義務を回避することが事実上、不可能なこと
- ③義務を負う原因となる取引、事象が既に発生していること
- ④その義務の大きさを合理的に見積もれること

資産を引き渡す義務をめぐって

負債の第1要件：

資産の引き渡しによって決済しなければならない義務

設問：

自社株式を対象にしたプット・オプションの売り建て（一定の価格で自社株式を買い取る義務の販売）は負債か株式持分か？（前提：自社株式=資本の減少≠資産）

- ①現物決済の場合 → 現金で買い取り → 負債
- ②純額現金決済 → 差益相当を現金で支払い → 負債
- ③純額株式決済 → 差益相当の自社株を引き渡し → 負債とせず

<実例>デル・コンピュータ社、2001年に時価25ドルの自社株式を47ドルで買い取り → 純額株式決済 → 負債とせず

義務の拘束性をめぐって

*法的拘束性

- ・労働協約に基づく退職給付債務
- ・環境保護法令・条例に基づく環境負債

*推定的債務 (constructive obligations)

- ①定着した慣行、公式文書等で企業が対外的に特定の責務を受諾していること
 - ②企業はその債務を履行すると外部者が合理的に期待できる状況にあること
- ①②の条件が満たされる場合は準法律的債務として負債に計上

限界的事例 → p.220, p.242のケース1, 2で考える。

原因事象発生の時制をめぐって

*なぜ原因の既発生を要件にするのか？

- ・原因（犠牲）の発生 = 当期費用
- ・犠牲を見返りにした成果の発生 = 収益



収益・費用対応の原則

*事例：製品のアフターサービス・コスト (p.225)

- (a) 保証事故の発生 = 「原因」の発生とみなすと、将来事象に依存する将来債務 ≠ 現在の負債
- (b) 保証付き製品販売 = 「原因」の発生とみなすと、過去事象に依存する現在の債務 = 現在の負債

負債認識の2つの会計方式

*引当金方式

将来の特定の支出を見越費用として前倒して漸進的に費用として配分し、それを負債性引当金として累積していく方式（詳しくは、「退職給付債務」を例に説明）
費用 → 負債 → 支出

*資産・負債両建て方式

負債の認識要件を満たす将来の支出の割引現在価値を現在の負債として計上。それと同額を資産として計上する方式（詳しくは、「資産除去債務」を例に説明）
資産 → 費用（減価償却費）→ 支出（負債の決済）

引当金方式	資産・負債両建て方式
費用の認識と連動した負債の認識	費用の認識から独立した負債の認識
<配分の論理に立脚>	<評価の論理に立脚>
将来支出の原因が資産の稼働等により漸進的に発生する場合に適合	将来支出が、特定の資産の取得そのものに原因する場合に適合
(適用例) 退職給付引当金	(適用例) リース負債

新株予約権付社債 －複合金融商品の一例として－

- * 複合金融商品とは？ (p.189参照)
複数種類の金融資産・金融負債が組み合わさった金融商品 → 株式と債券の性格を兼備した金融商品
- * 新株予約権とは？ (p.229参照)
社債権+新株予約権 (一定の価格で社債発行企業の株式を購入できる権利) を兼備した金融商品
- * 一括法と区分法
 - ・ 一括法：社債権と新株予約権を区分しない会計方法
 - ・ 区分法：社債権と新株予約権を区分する会計方法
 → 2つの権利をどう区分するか？ p.230の数値例で

負債性引当金 (1)

引当金の種類 (pp.231～232)

- ・ 負債性引当金
将来の特定の支出または損失を費用として見越し計上する時の貸方科目
- ・ 評価性引当金
特定の資産 (あるいは負債) の価値の変動を表すための評価勘定 (通常はマイナスの評価勘定)
<例> 貸倒引当金 (債権の回収不能見込み額を控除する勘定)
<注> 「減価償却累計額」と呼んで「減価償却引当金」と呼ばないのはなぜか？

負債性引当金 (2)

認識要件

- ① 将来の特定の支出または損失が想定されること、
- ② その支出または損失が発生する可能性が高いこと、
- ③ その原因が当期以前に発生した事象にあること、
- ④ その支出または損失額を合理的に見積もれること、

会計処理

- 設定：上の要件がすべて満たされる時、計上
(○引当金繰入) ×× (○引当金) ××
取崩し：当該支出または損失が発生した時、取崩す。
(○引当金) ×× (現預金等) ××

退職給付引当金 (1)

－負債性引当金としての適格性－

退職給付債務：4つの要件をすべて満たす

- 要件1：退職時一時金、退職後年金として条件付債務
- 要件2：労働協約で拘束され、回避不可能
- 要件3：在職中の勤務を原因とする後払いの賃金
- 要件4：労働協約で算定基準明記
当期末に在職する全従業員が退職した場合の要支給額



4つの要件をすべて満たす典型的な負債性引当金

退職給付引当金 (2)

－退職給付債務の算定方法－

- ① 退職時に見込まれる給付債務の総額の見積もり
 - * 累積給付債務 (accumulated benefit obligations)
期末時までの勤務に基づく債務
 - * 予測給付債務 (projected benefit obligations)
過去の勤務に基づく債務+将来の昇給の跳ね返り債務
<注> PBOは負債性引当金の要件 (原因事象の既発生要件) を満たすか？ (pp.237～238の【研究】参照)
- ② 上記①を勤務期間基準等で将来勤務分と過去勤務分に按分
- ③ 過去勤務分を当期末時点の現在価値に割引き

退職給付引当金 (3) —退職給付引当金の算定方法—

退職給付引当金＝退職給付債務±未認識過去勤務債務±未認識数理計算上の差異－会計基準変更時差異－年金資産の公正価値

退職給付債務≠退職給付引当金となる理由

- ①認識を繰延べる（遅延認識）過去勤務債務等の存在
- ②年金資産が控除される（純額表示）。

過去勤務債務：給与水準の改訂に伴って発生する既存の債務額と改定後の債務額との差額

数理計算上の差異：

- ①年金資産の期待運用収益と実績収益との差異
- ②退職率、死亡率、割引率等の見積もりと実績の差異

退職給付引当金 (4) —退職給付費用の算定方法—

退職給付費用＝勤務費用＋利息費用－期待運用収益＋遅延認識債務の償却費用

勤務費用＝毎期の勤務に応じて追加的に発生する給付債務

利息費用＝期首退職給付債務×割引率
(後払いの賃金に対する利子)

期待運用収益＝期首年金資産額×期待運用収益率
(年金資産の運用による収益)

遅延認識債務の償却費用：繰延べられた過去勤務債務等の償却額（費用配分額）

製品保証引当金 (1) —負債性引当金としての適格性—

特約した販売後の補修・交換に要する費用の見越し計上

要件1：特約付販売により支出は特定されている。

要件2：過去の実績に基づき確率的に発生が見込まれる。

要件3：特約付で販売した過去の事象に起因

要件4：過去の実績からコストの算定可能

製品保証引当金 (2) —2つの会計方式—

* 負債性引当金方式

(製品保証引当金繰入) ×× (製品保証引当金) ××
収益(当期の売上)と費用(販売促進費)の対応を重視

* 前受金(繰延収益)方式

(売掛金) ×× (製品売上高) ××
(前受金) ××

(前受金) ×× (製品保証サービス売上) ××
(製品保証サービス原価) ×× (現金預金等) ××

売価には保証サービス・コストが織り込まれているとみなし、売上高を製品のサービスの売上高と保証サービスの売上高に分解

資産除去債務

* 特定の有形固定資産（原子力発電施設等）の撤去時に見込まれる特別な処理費用に係る回避できない負担額

* 2つの会計方式

①引当金方式

使用(稼働)に伴って排出される物質等が将来の処理費用を生む原因と捉え、その配分額を費用として見越し計上する方式

②資産・負債両建て方式

特定の資産を取得し設置したことを将来の処理費用の発生原因と捉え、処理費用を取得に要する付随費用として取得原価に算入