

---

プロジェクト IFRS 解釈指針委員会

項目 【審議事項】 マイナスの低排出車クレジット (IAS 第 37 号)

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2021 年 11 月及び 2022 年 2 月の IFRS 解釈指針委員会 (以下「IFRS-IC」という。) において議論された「マイナスの低排出車クレジット (IAS 第 37 号)」に関するアジェンダ・ペーパーをご説明すること及び当委員会の対応 (案) についてご意見をいただくことを目的としている。
2. 2021 年 11 月の IFRS-IC において審議が行われ、本件について基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを暫定的に決定したが、アジェンダ決定案の文言については、当審議の内容を踏まえ修正することとされていた。
3. なお、2022 年 2 月の IFRIC Update の「アジェンダ決定案」は別紙 1 に、IASB スタッフによる IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」(以下「IFRIC 第 6 号」という。) の追加分析は別紙 2 に、2021 年 11 月の IFRS-IC における IASB スタッフの分析の概要及び結論は別紙 3 に、関連する IFRS 基準 (抜粋) は別紙 4 に、それぞれ示している。

## II. 背景及び経緯

4. IFRS-IC は、乗用車を生産又は輸入する企業に対して、エネルギー効率を促進し、二酸化炭素の排出量を削減するための措置を導入した法域において、マイナスの低排出車クレジットを保有する企業が、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。) の負債の定義を満たす現在の義務を有しているか否かに関する要望書の提出を受けた。
5. アジェンダ・ペーパーによると、要望書に記述された内容は以下のとおりである。
  - (1) 政府がエネルギー効率を促進し、二酸化炭素の排出量を削減するための措置が記載されており、この措置は政府が発行する命令に含まれるものである。
  - (2) この措置は、特定の市場で販売される乗用車を生産又は輸入する企業に適用され、これらの企業に義務付けられている。この措置の下では、ある暦年において、二酸化炭素の平均排出量が政府の設定した目標値よりも少ない車両を生産又は輸入した場合にはプラスのクレジットを、二酸化炭素の平均排出量が目標値よりも多い車両を生産又は輸入した場合にはマイナスのクレジットを受け取る。

- (3) この措置では、1年間にマイナスのクレジットを受け取った企業は、他の企業からプラスのクレジットを購入するか、翌年に自らプラスのクレジットを創出する（低排出車をより多く生産又は輸入する）ことで、そのマイナスのクレジットを解消することが求められる。この2つの方法のどちらか一方でもマイナスのクレジットを解消できなかった場合、政府はその企業に制裁を加えることができ、その企業の市場へのアクセスを制限することも含まれる。

### III. 2021年11月のIFRS-IC会議

#### 議論の概要

6. IASB スタッフの結論は次のとおりであった（詳細は、別紙3参照。）。

マイナスのクレジットを有する企業は、経済的な制裁を受け入れることが、義務の決済を回避できる現実的な選択肢であるという（おそらく稀な）状況を除き、IAS 第37号の負債の定義を満たす現在の義務を有する。

7. ほとんどの委員はスタッフの結論に大筋で同意し、IFRS-IC は作業計画に基準設定プロジェクトを追加しないことを暫定的に決定した。しかし、数名の委員からアジェンダ決定案の文言を修正するよう提案があり、IFRS-IC は IASB スタッフに対し、今後の会議で IFRS-IC の承認を得るためにアジェンダ決定案の文言を修正するよう指示した。
8. IFRS-IC 会議での議論では、主に以下の項目が論点となった。
- (1) 現在の義務を決済するために、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果が予想されるか（IAS 第37号第10項の定義を満たす負債が存在するか）
- (2) マイナスのクレジットを有する企業の義務は法的義務か、あるいは推定的義務か
9. また、一部の委員からは、IFRIC 第6号の合意事項を考慮すべきであるとの意見があった。

### IV. 2022年2月のIFRS-IC会議

#### IASB スタッフの追加分析及び結論

10. 2021年11月のIFRS-IC会議を受けて、特に以下のようにアジェンダ決定案を見直し、IFRIC 第6号の追加分析も行った。なお、事実パターンにおける企業にとって、制裁を受け入れることがその企業にとってマイナスのクレジットを解消するための現実的な選択肢でない限り、IAS 第37号の負債の定義を満たす法的義務を有するという結論に変更はない。

- (1) マイナスの低排出車クレジットを保有する企業は、「政府目標よりも二酸化炭素の平均排出量の多い自動車を生産又は輸入」した企業であって、マイナスのクレジットを「生成」又は「受領」した企業ではない。この変更の目的は、義務発生事象が生産又は輸入活動であり、年度末にマイナスのクレジットポジションになったことや、年度末以降にマイナスのクレジットを受け取ったことではないことを明確にすることにある。
- (2) 企業の法的義務の本質とその執行可能性に関する議論を、以下のように拡大した。
  - ① 法的義務と推定的義務の区別については IAS 第 37 号第 10 項を、また法的義務の決済が法律によって強制できることについては IAS 第 37 号第 17 項を参照している。
  - ② 企業のマイナスのクレジットを解消する義務と義務を決済しないことに対する政府による制裁が、法の運用に起因することを述べている。
  - ③ この見解を適用して、義務は法的義務であり、制裁は義務の決済を強制する法的手段であると説明している。これらの説明は、義務を決済しないことによる制裁を受け入れることが現実的な選択肢でない限り、企業は IAS 第 37 号の負債の定義を満たす法的義務を有しているという結論を明確にすることを目的としている。
- (3) 企業が法的義務を負っていないにもかかわらず（制裁を受け入れることがその企業にとって現実的な決済の選択肢であるため）、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす推定的義務を負うことがあることを認めた。そのような義務を負うのは、企業がマイナスのクレジットを解消するという妥当な期待を外部者の側に生じさせるような活動（たとえば、公的な声明を発表すること）をとった場合である。
- (4) 制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢である状況を「おそらく稀」と表現する記述を削除した。そのような状況は比較的稀である可能性が高いという証拠を IASB スタッフは有しているものの、その事実を確信することはできず、そのような状況があっても分析や結論に変更はない。
- (5) 要望書に記載されている事実パターンが、IAS 第 37 号第 19 項の適用を説明又は解説している他の例示、例えば IAS 第 37 号の設例 6「排煙濾過装置を設置することの法律による要請」や IFRIC 第 6 号及び IFRIC 第 21 号「賦課金」の設例 2 の事実パターンとどのように異なるかを説明している。
- (6) IFRS-IC はこの措置から生じる負債の認識及び測定に関連する要望は議論しなかったことを明示している。

## IFRS-IC 会議での議論の結果

11. 本論点を基準設定アジェンダに追加せず、IASB スタッフが提案したアジェンダ決定案に対し、IFRS-IC の結論は事実パターンにおける義務発生事象や推定的義務の説明等の修正を加えたうえでアジェンダ決定案を公表することについて、決定された。

以 上

## 別紙1 2022年2月のIFRIC Updateの「アジェンダ決定案」の仮訳

注：下線はASBJ事務局が、2021年11月にIASBスタッフが提案した「アジェンダ決定案」ドラフトに対して特に見直された箇所を強調するために付したものである。

### マイナスの低排出車クレジット（IAS第37号「引当金、偶発的負債及び偶発的資産」）について

IFRS解釈指針委員会（委員会）は自動車の二酸化炭素排出量の削減を奨励する特定の措置が、IAS第37号の負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかについての質問を受けた。

#### 要望書

この要望書は、特定の市場で販売される乗用車を生産又は輸入する企業に適用される政府の措置について述べたものである。この措置では、ある暦年において、二酸化炭素の平均排出量が政府の目標値よりも少ない自動車を生産又は輸入した場合にはプラスのクレジットを、二酸化炭素の平均排出量が目標値よりも多い自動車を生産又は輸入した場合にはマイナスのクレジットを受け取ることになる。

この措置では、ある年にマイナスのクレジットを受け取った企業は、他の企業からプラスのクレジットを購入するか、翌年に自らプラスのクレジットを創出し（低排出車の生産又は輸入を増やす）、そのプラスのクレジットをマイナスのクレジットに充当し、マイナスのクレジットを解消することが求められている。これら2つのいずれかの方法でマイナスのクレジットを解消できなかった場合、政府は企業に対し制裁を科す、例えば企業の市場への参加を制限することができる。

この要望書では、二酸化炭素の平均排出量が政府の目標値よりも多い自動車を生産又は輸入した企業はIAS第37号の負債の定義を満たす現在の義務を有しているかどうかを問うている。

#### 適用要件

IAS第37号第10項では、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの」と定義している。IAS第37号第10項では、法的義務（法律の運用に起因するもの）と推定的義務（企業の活動に起因するもの）を区別し、義務発生事象を「企

業に現実的な選択肢がないこととなる法的又は推定的義務を生じさせる事象」と定義している。IAS 第 37 号第 17 項では、義務を決済する以外に現実的な選択肢を企業が有していないのは、決済が法律によって強制できる場合か、推定的義務の場合で、ある事象（企業の行動かもしれない）によって外部の人々に対して企業が当該義務を果たすであろうとの妥当な期待を生じさせる場合に限られることを明確にしている。また、IAS 第 37 号第 19 項では、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生じた義務のみが、負債の定義を満たすことを明確にしている。

### 委員会の結論

委員会は、二酸化炭素の平均排出量が政府目標を上回る自動車を生産又は輸入した企業は、政府が科すことのできる制裁を受け入れることがその企業にとってマイナスのクレジットを解消するための現実的な選択肢でない限り、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす法的義務を有すると結論付けた。委員会の論拠は以下の通りである。

- マイナスのクレジットを解消する義務を生じさせる可能性のある活動は、自動車を生産又は輸入することである。報告期間末まで、企業が二酸化炭素の平均排出量が政府の目標値を上回る自動車を生産又は輸入している限り、その義務は過去の事象から発生している。
- 義務を発生させ、政府に制裁を科す権限を与える措置は法の運用に起因する。したがって、義務は法的義務であり、政府が科すことのできる制裁は決済を法で強制することができる手段である。義務を決済しないことによる制裁を受け入れることが現実的な選択肢でない限り、義務の決済は法律によって強制できるという要件は満たされる。
- 企業は他の企業からプラスのクレジットを購入するか、翌年に自らプラスのクレジットを創出し、マイナスのクレジットを解消するためにそのプラスのクレジットを使うことで、義務の決済をすることができる。いずれの場合も、決済には経済的便益を有する資源の流出が企業に伴う。前者の場合、資源は現金であり、後者の場合、資源は、企業が翌年度に受け取り、現在のマイナスのクレジットを解消するために放棄することになるプラスのクレジットである。このように自ら創出したプラスのクレジットについて、企業は他の目的に（例えば、マイナスのクレジットを持つ他の企業に販売するために）使用することができたはずである。
- 義務は過去の事象から生じており、そして企業の将来の活動（将来の事業活動）とは独立に存在している。措置の下では、義務が生じるために必要な唯一の行

為は政府の目標値よりも二酸化炭素の平均排出量が多い自動車を生産又は輸入することであり、この活動は既に行われている。企業の将来の活動は、企業が現在の義務を決済するための手段、つまり他の企業からクレジットを購入するか、さらに低排出な自動車を生産又は輸入することで自らプラスのクレジットを創出するかのみを決定する。要望書に記載されている事実パターンは IAS 第 37 号第 19 項の適用を説明又は解説し、現在の義務は存在しないと結論付けている他の例示、例えば IAS 第 37 号の設例 6「排煙濾過装置を設置することの法律による要請」や IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」及び IFRIC 第 21 号「賦課金」の設例 2 の事実パターンとは異なる。これらの他の例示では、企業は適用される法の下で義務が生じるために必要な行動をまだとっていない。

委員会は、以下のような立場の企業について検討した。

- (a) 政府の目標よりも二酸化炭素の平均排出量が多い自動車を生産又は輸入しているが、
- (b) 制裁を受け入れることがその企業にとって現実的な選択肢であるため、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす法的義務を有さない。つまり、その義務は法律によって強制することができない。

委員会は、そのような企業であっても、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす推定的義務を有すると結論付けた。企業が過去の生産又は輸入活動から生じたマイナスのクレジットを解消するという妥当な期待を外部者の側に生じさせるような活動（たとえば、十分に具体的な現在の声明を発表すること）を行ったならば、企業はそのような義務を有する。

要望書は、政府の措置が IAS 第 37 号の負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかのみを問うものであった。委員会は、企業がそのような義務を識別した場合、負債をどのように測定するかを決定するために、IAS 第 37 号における他の要求事項を適用することに留意した。

委員会は、IFRS 基準書の諸原則及び要求事項は、要望書に記載されている事実パターンにおいて、企業が IAS 第 37 号の負債の定義を満たす義務を有しているかどうかを判断するための十分な基礎を提供していると結論付けた。その結果、委員会は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

## 別紙2 追加分析－IFRIC 第6号の考察

- B1. IFRIC 第6号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」には、電気・電子機器廃棄物（WE&EE）に関する欧州連合（EU）指令の要件が記載されている。この指令では、「過去」の家庭用機器（2005年8月13日以前に販売された機器）の廃棄物管理費用は、各加盟国の適用法が定める（後の）期間（測定期間）の間、市場に存在する当該種類の機器の製造者が負担することになると定められている。
- B2. IFRIC 第6号の合意事項は、測定期間中の市場への参加がIAS 第37号第14項(a)に従った義務発生事象であり、過去の機器の生産又は販売は義務発生事象ではないというものである。
- B3. IFRIC 第6号の合意事項は、マイナスの低排出車クレジットに関するスタッフの結論（自動車の生産又は輸入が義務発生事象であるというスタッフの結論）とは異なる。この違いは事実パターンの違いを反映しているとスタッフは考えている。IFRIC 第6号における事実パターンでは、企業の義務は将来の測定期間における市場シェアにのみ関連しており、企業の過去の活動には全く影響されない（過去の義務発生事象はない）。逆に、要望書に記載されている事実パターンでは、負債は政府の目標値よりも二酸化炭素の平均排出量が多い自動車を過去に生産又は輸入したことに関連しており、企業の将来の活動は、義務を生じさせる事象ではなく、過去の事象から生じた義務を決済する手段を決定するだけである。



### 別紙 3 2021 年 11 月の IFRS-IC 会議における IASB スタッフの分析の概要及び結論

IASB スタッフは、以下のような分析を踏まえて、マイナスのクレジットを有する企業は、経済的な制裁を受け入れることが、義務の決済を回避できる現実的な選択肢であるという（おそらく稀な）状況を除き、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす現在の義務を有すると結論付けている。また、現在の義務を有すると結論付けているため、拘束力のある契約の締結は、分析に影響を与えないと結論付けている。

- (1) マイナスのクレジットを有する企業の義務はマイナスのクレジットを解消することであり、事業を継続する多くの企業にとっては、経済的な制裁を受け入れることは考え難く、マイナスのクレジットを解消する義務を決済する以外に現実的な選択肢を有していないと考えられる。当該義務を決済するため、①他の企業からプラスのクレジットを購入する、あるいは②改善計画を提出して翌年度に受け取るプラスのクレジットを充当するという 2 つの手段が存在し、いずれの手段による場合においても、経済的便益を有する資源（①であれば現金、②であれば翌年度に受け取るプラスのクレジット）が企業から流出することになる。
- (2) マイナスのクレジットを解消する義務の契機となる企業の活動（自動車の生産や輸入）は報告期間の末日までにはすでに行われているため、義務は将来の活動とは独立に存在している過去の事象から生じたものであるといえる。
- (3) マイナスのクレジットを解消する義務は、法律の運用（政府による措置）に由来する義務であって、任意ではないため、法的義務を負っていると考えられる。また、推定的義務と考えるのであれば、企業が責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に生じさせることが必要になるが、企業が如何に義務を決済するかは都度判断しており、過去にクレジットを購入した実績だけでは十分とはいえない。

## 別紙 4 関連する IFRS 基準（抜粋）

### IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

#### 定義

10 次の用語は、本基準書では特定された意味で用いている。

引当金とは、時期又は金額が不確実な負債をいう。

負債とは、過去の事象【参照：第17項から第22項】から発生した企業の現在の義務【参照：第15項及び第16項】で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである。<sup>1</sup>

義務発生事象とは、その義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義務又は推定的義務を生じさせる事象をいう。

法的義務とは、次のいずれかから発生する義務である。

- (a) 契約（明示的又は黙示的な条件を通じて）
- (b) 法律の制定
- (c) 法律のその他の運用

推定的義務とは、次のような企業の行動から発生する義務をいう。

- (a) 確立されている過去の実務慣行、公表されている方針又は十分に具体的な最近の声明によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、
- (b) その結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に生じさせている。

**【参照：適用ガイダンスのパートC設例2B、4及び5B】**

偶発負債とは、次のいずれかの義務をいう。

- (a) 過去の事象【参照：第17項から第22項】から発生し得る義務のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によって

<sup>1</sup> 本基準書における負債の定義は、2018年公表の「財務報告に関する概念フレームワーク」における負債の定義の改訂を受けての改訂はされていない。

のみである義務

(b) 過去の事象から発生した現在の義務【参照：第15項及び第16項】であるが、次のいずれかの理由で認識されていないもの

(i) 義務決済のために経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる可能性が高くない。

【参照：第23項及び第24項】

(ii) 義務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。【参照：第25項及び第26項】

偶発資産とは、過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるものをいう。<sup>E3</sup>

不利な契約とは、契約による義務を履行するための不可避的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約をいう。

リストラクチャリングとは、経営者が立案し統制している計画であって、重要性がある変更を次のいずれかについて行うものである。

(a) 企業が従事する事業の範囲

(b) 事業を運営する方法

## 認 識

---

### 引当金

14 引当金は、次の場合に認識しなければならない。

(a) 企業が過去の事象の結果として現在の義務（法的又は推定的）を有しており、

【参照：第17項から第22項】

(b) 当該義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、【参照：第23項及び第24項】

(c) 当該義務の金額について信頼性のある見積りができる場合【参照：第25項及び第26項】

【参照：適用ガイダンスのパートC設例1から4、5B、8及び10(b)】

これらの条件が満たされない場合には、引当金を認識してはならない。

【参照：適用ガイダンスのパートC設例5A、6、7、10(a)、11A及び11B】

## 現在の義務

- 15 稀な場合において、現在の義務があるのかが明確でないことがある。このような場合に、利用可能なすべての証拠を考慮したうえで、報告期間の末日において現在の義務が存在している可能性の方が高いときは、過去の事象が現在の義務を生じさせているものとみなされる。
- 16 ほとんどの場合、過去の事象【参照：第17項から第22項】が現在の義務を生じさせているのかどうかは明白である。稀な場合、例えば、訴訟問題においては、ある事象が発生しているのか否かや、当該事象が現在の義務を生じさせているのか否かが議論となることもある。このような場合には、企業は、すべての利用可能な証拠（例えば、専門家の意見を含む）を考慮したうえで、報告期間の末日において現在の義務が存在しているのか否かを決定する。考慮される証拠には、報告期間後の事象【参照：IAS第10号】により提供された追加的な証拠も含まれる。そのような証拠を基準にして、次のように扱う。
- (a) 報告期間の末日において現在の義務が存在している可能性の方が高い場合には、企業は引当金を認識する（認識規準が満たされている場合）。
  - (b) 報告期間の末日において現在の義務が存在していない可能性の方が高い場合には、企業は、経済的便益を有する資源の流出の可能性がほとんどない場合を除き、偶発負債を開示する（第86項参照）。

## 過去の事象

【参照：適用ガイダンスのパートC設例6】

- 17 現在の義務【参照：第15項及び第16項】を生じさせる過去の事象は、義務発生事象と呼ばれる。ある事象が義務発生事象であるためには、当該事象により生じた義務を決済する以外に現実的な選択肢を企業が有していないことが必要である。これは、次のいずれかの場合にのみ該当する。
- (a) 義務の決済が法律によって強制できる場合  
【参照：適用ガイダンスのパートC設例1、2A、3、6及び10】
  - (b) 推定的義務の場合で、当該事象（企業の行為である場合もある）が、外部の人々に対して、企業が当該義務の履行をするであろうとの妥当な期待を生じさせる場合  
【参照：適用ガイダンスのパートC設例2B、4及び5B】
- 【参照：義務発生事象が存在しない例について、適用ガイダンスのパートC設例5A、6、7、10(a)、11A及び11B】
- 18 財務諸表が取り扱うのは、企業の期末の財政状態であり、将来において生じ得る財政状態ではない。したがって、将来において営業を行うために発生する必要のあるコストについては、引当金を認識しない。企業の財政状態計算書に認識される負債は、報告期間の末日現在で存在する負債のみである。

- 19 引当金として認識されるのは、企業の将来の活動（すなわち、将来における事業の遂行）とは独立に存在している過去の事象から生じた義務のみである。このような義務の例としては、違法な環境破壊に対する罰金又は浄化費用がある。両方とも、企業の将来の行動に関係なく、決済時に経済的便益を有する資源の流出を生じる。同様に、企業は、石油装置又は原子力発電所の解体コストについて、すでに発生した損傷の修復に企業が責任を負う範囲まで引当金として認識する。これと対照的に、商売上の圧力又は法律上の要求により、企業が、将来において特別な方法で営業活動をするために支出を行うことを意図しているか又はその必要がある場合がある（例えば、ある種の工場に排煙濾過装置を取り付ける）。当該企業は、将来の行為（例えば、操業方法の変更）によって将来の支出を回避することができるので、その将来の支出についての現在の義務【参照：第15項及び第16項】を有しておらず、引当金は認識しない。
- 20 義務には、常に当該義務の相手方が関係する。しかし、義務の相手方の身元が分かっている必要はない。実際、義務は社会全般に対するものである場合もある。義務は常に他人に対するコミットメントを伴うので、経営者又は会社機関の決定のみでは、報告期間の末日現在の推定的義務は生じない。ただし、当該決定について、影響を受ける人々に対して、報告期間の末日前に、企業が責任を果たすであろうという妥当な期待を生じさせるのに十分なほど具体的な方法で伝達している場合は別である。
- 21 義務を直ちに生じさせない事象であっても、法律の変更により、又は企業の行為（例えば、十分に具体的な公式文書）が推定的義務を生じさせることにより、後日において義務を生じる場合がある。例えば、環境破壊が発生した時点では損傷を修復する義務はないかもしれない。しかし、損害の発生は、新しい法律により既存の損傷の修復が要求された時点、又は企業が推定的義務を生じさせるような方法での修復の責任を公的に受諾した時点で、義務発生事象となる。
- 22 提案中の新しい法律の詳細が未確定の場合には、法案が原案どおりに制定されることがほぼ確実になった時点で、はじめて義務が生じる。本基準書の目的上、こうした義務は法的義務として扱われる。法律の制定をめぐる状況はそれぞれ異なるため、法律の制定をほぼ確実なものとする単一の事象を明示することは不可能である。多くの場合、法律が制定されるまでは、当該法律の制定がほぼ確実であるとはいえない。
- 【参照：適用ガイダンスのパートC設例2A】**

## 開 示

---

- 84 企業は、引当金のクラス【参照：第87項】ごとに次の事項を開示しなければならない。
- (a) 期首と期末における引当金の帳簿価額
  - (b) 当期中の引当金増加額（既存の引当金の増加も含む）【参照：第59項】

- (c) 当期中に使用した金額（発生し、引当金と相殺した額）【参照：第61項及び第62項】
- (d) 当期中に未使用で取り崩した金額【参照：第59項】
- (e) 当期中に割引後の金額について時の経過により生じた増加額【参照：第60項】及び割引率の変更の影響額

比較情報は要求されない。

85 企業は引当金のクラス【参照：第87項】ごとに、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 義務の内容についての簡潔な説明及びそれにより生じる経済的便益の流出が見込まれる時期
- (b) 当該流出の金額又は時期についての不確実性の指標。適切な情報を提供するために必要な場合には、企業は、第48項で扱っている将来の事象に関する重大な仮定について開示しなければならない。【参照：適用ガイダンスのパートD設例1及び2】
- (c) 予想される補填の金額（その予想される補填について認識した資産の金額を記述）【参照：第53項から第58項】

86 決済における流出の可能性がほとんどない場合を除き、企業は、報告期間の末日における偶発負債のクラス【参照：第87項】ごとに、偶発負債の内容についての簡潔な説明を開示し、実務上可能な場合には、次の事項も開示しなければならない。

- (a) 偶発負債の財務上の影響の見積額（第36項から第52項に基づいて測定）
- (b) 流出の金額又は時期に関する不確実性の指標
- (c) 補填の可能性

87 どの引当金又は偶発負債が一つのクラスを構成するものとして合算できるのかを決定する際には、当該各項目の性質が十分に類似していて、それらについての単一の記載で第85項(a)及び(b)並びに第86項(a)及び(b)の開示要求が満たされるのかどうかを考慮する必要がある。したがって、異なる製品の保証に係る金額を単一のクラスの引当金として扱うことが適切となる場合もあるが、通常保証に係る金額と訴訟手続の対象となっている保証の金額とを単一のクラスとして扱うことは適切ではない。

88 引当金と偶発負債が同じ状況の組合せから発生している場合には、企業は、第84項から第86項で要求している開示を、引当金と偶発負債との関連性を示すような方法で行う。

89 経済的便益の流入の可能性が高い場合には、企業は報告期間の末日における偶発資産の簡潔な内容を開示するとともに、実務上可能なときには、偶発資産の財務上の影響の見積額（第36項から第52項で引当金について示した原則を用いて測定）を開示しなければならない。

90 偶発資産の開示は、収益が発生する可能性の徴候であるという誤解を与えるのを避けることが重要である。

91 第86項及び第89項で要求している情報を、開示が実務上不可能であるとの理由で開示していない場合には、その旨を記述しなければならない。

92 極めて稀な場合において、第84項から第89項で要求している情報の一部又は全部を開示すると、引当金、偶発負債又は偶発資産の対象事項についての他者との係争における企業の立場が著しく不利になると予想できることがある。このような場合には、企業は当該情報を開示する必要はないが、係争の全般的な内容を、情報を開示しなかった旨及びその理由とともに、開示しなければならない。

**【参照：適用ガイダンスのパートD設例3】**

## 設例6 排煙濾過装置を設置することの法律による要請

新しい法律の下では、企業は、20X1年6月30日までに排煙濾過装置を工場に設置することを要求されている。当該企業は、排煙濾過装置を設置していない。

(a) 20X0年12月31日（報告期間の末日）現在

**過去の義務発生事象に起因した現在の義務**——義務は存在しない。なぜなら、排煙濾過装置のコストについても、法律による罰金についても、義務発生事象は存在しないからである。

**結論**——排煙濾過装置の設置のコストには、引当金は認識しない（第14項及び第17項から第19項参照）。

(b) 20X1年12月31日（報告期間の末日）現在

**過去の義務発生事象に起因した現在の義務**——排煙濾過装置設定のコストについては未だ義務が存在しない。なぜなら、義務発生事象（濾過装置の設置）が発生していないからである。しかし、法律に基づく罰金等を支払う義務は発生するかもしれない。なぜなら、義務発生事象（工場の法令違反操業）は発生しているからである。

**決済時における経済的便益をもつ資源の流出**——法令違反操業による罰金等の発生する確率の評価は、法律の細目と法律の運用体制の厳格性にかかっている。

**結論**——排煙濾過装置設置のコストについては、引当金は認識しない。しかし、罰金等が科される可能性の方がより高いならば、それらの最善の見積りについて引当金を認識する（第14項及び第17項から第19項参照）。

## IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物」

### 背景

---

- 1 IAS 第37号の第17項は、義務発生事象とは、企業が決済する以外に現実的な選択肢がない現在の義務を発生させた過去の事象であると定めている。
- 2 IAS 第37号の第19項は、「企業の将来の活動とは関係なく存在する過去の事象から生じる義務」に対してのみ、引当金を認識することになる、と説明している。
- 3 電気・電子機器廃棄物（WE&EE）に関する欧州連合（EU）指令は、廃棄機器の回収、処理、回復及び環境に優しい処分について定めているが、WE&EEの廃棄に関する負債について、いつの時点で認識すればよいのかという疑問が生じている。同指令は、「新規」と「過去」の廃棄物、及び個人家庭からの廃棄物と個人家庭以外からの廃棄物について区分している。新規廃棄物は、2005年8月13日より後に販売された商品に関連する。その日より前に販売されたすべての家庭用機器は、同指令では、過去の廃棄物を生じさせることになる。
- 4 同指令には、過去の家庭用機器の廃棄物管理費用は、各加盟国の適用法が定める期間（測定期間）の間、市場に存在する当該種類の機器の製造者が負担することになると定められている。同指令では、各加盟国は、製造者が、「例えば、機器の種類ごとのマーケット・シェアに応じて」費用を按分したうえで負担するような制度を確立しなければならないと定めている。
- 5 「マーケット・シェア」及び「測定期間」などの本解釈指針で使用されている複数の用語が、個々の加盟国の適用法で、大きく異なって定義されるかもしれない。例えば、測定期間は1年又は1か月のみとなっている場合がある。同様に、マーケット・シェアの測定及び義務を計算するための公式も、個々の国の法令では異なるものとなっている。しかし、こうした例のすべては、負債の測定のみに影響を与えるもので、そうした負債は本解釈指針の範囲に含まれない。

## IFRIC 第 21 号「賦課金」

### 合意事項

---

- 8 賦課金支払負債を生じさせる義務発生事象は、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動である。例えば、賦課金の支払の契機となる活動が、当期における収益の生成であり、当該賦課金の計算が過去の期間に生成された収益を基礎とする場合には、当該賦課金についての義務発生事象は、当期



における収益の生成である。過去の期間における収益の生成は、現在の義務を生じさせるための必要条件ではあるが、十分条件ではない。

**【参照：結論の根拠BC12項からBC13項】**

- 9 企業は、将来の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ても、それにより、将来の期間における営業を契機とする賦課金を支払う推定的義務を有するものではない。

**【参照：結論の根拠BC15項からBC19項】**

- 10 継続企業の前提による財務諸表の作成は、企業が将来における営業を契機とする賦課金を支払う現在の義務を有することを含意するものではない。**【参照：結論の根拠BC20項からBC22項】**

- 11 賦課金支払負債は、義務発生事象が一定期間にわたって生じる場合（すなわち、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動が、一定期間にわたって行われる場合）には、徐々に認識される。例えば、義務発生事象が一定期間にわたる収益の生成である場合には、対応する負債は、企業が当該収益を生み出すにつれて認識される。**【参照：結論の根拠BC23項からBC26項】**

- 12 賦課金を支払う義務が、最低限の閾値に達した場合に発生する場合には、当該義務から生じる負債の会計処理は、本解釈指針の第8項から第14項（特に、第8項及び第11項）に定める原則と整合したものとしなければならない。例えば、義務発生事象が、最低限の活動閾値（最低限の生成された収益若しくは売上金額又は生産高など）に達することである場合には、対応する負債は、当該最低限の活動閾値に達した時点で認識される。<sup>E2</sup> **【参照：結論の根拠BC27項及びBC28項】**

- 13 企業は、期中財務報告書において、年次財務諸表に適用するのと同じ認識の原則を適用しなければならない。その結果、期中財務報告書では、賦課金支払負債について次のようにしなければならない。

- (a) 期中報告期間の末日現在で賦課金を支払う現在の義務がない場合には、認識してはならない。
- (b) 期中報告期間の末日現在で賦課金を支払う現在の義務が存在する場合には、認識しなければならない。**【参照：結論の根拠BC29項】**

- 14 企業は、賦課金を前払いしているが当該賦課金を支払う現在の義務をまだ有していない場合には、資産を認識しなければならない。

## 設例2 企業が収益を生み出すと同時に賦課金の全額が発生

企業Bの事業年度は12月31日に終了する。法令に従って、賦課金は企業Bが20X1年に収益を生み出すと同時に全額が発生する。賦課金の金額は、企業Bが20X0年に生み出した収益を参照して計算される。企業Bは20X0年に収益を生み出しており、20X1年には20X1年1月3日に当該市場で収益を生み出し始める。

この設例では、負債は20X1年1月3日に全額が認識される。法令により特定された義務発生事象は20X1年に

における収益の最初の生成だからである。20X0 年における収益の生成は、賦課金を支払う現在の義務を生じさせるための必要条件であるが、十分条件ではない。20X1 年 1 月 3 日の前には、企業 B は賦課金を支払う現在の義務を有していない。言い換えれば、法令により特定された賦課金の支払の契機となる活動は、企業 B が 20X1 年に最初に収益を生み出した時点である。20X0 年における収益の生成は、賦課金の支払の契機となる活動ではない。20X0 年に生み出した収益の金額は、負債の測定に影響するだけである。

期中財務報告書（作成する場合）においては、負債は 20X1 年の最初の期中報告期間に全額が認識される。負債の全額が 20X1 年 1 月 3 日に認識されるからである。

以 上