

IFRIC® Update

From the IFRS® Interpretations Committee



2023 年 11 月

IFRIC Update 2023 年 11 月

IFRIC Update は IFRS 解釈指針委員会（委員会）が公開の会議で至った決定の要約である。過去の Update は [IFRIC Update アーカイブ](#) で見つけられる。

委員会は [2023 年 11 月 28 日から 29 日](#) に会議を行い、下記について議論した。

[関連情報](#)

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

委員会の暫定的なアジェンダ決定

- 気候関連コミットメント（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）— アジェンダ・ペーパー2
- 報告セグメントに係る収益及び費用の開示（IFRS 第 8 号「事業セグメント」）— アジェンダ・ペーパー4

IASB の検討を求めるアジェンダ決定

- 個別財務諸表における親会社と子会社との合併（IAS 第 27 号「個別財務諸表」）— アジェンダ・ペーパー5

その他の事項

- 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性 — アジェンダ・ペーパー3
- 引当金一的を絞った改善 — アジェンダ・ペーパー6
- 電力購入契約 — アジェンダ・ペーパー7
- 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー8

IFRIC Update への補遺—委員会のアジェンダ決定

- 個別財務諸表における親会社と子会社の合併（IAS 第 27 号「個別財務諸表」）— アジェンダ・ペーパー5

委員会の暫定的なアジェンダ決定

委員会は、以下の事項について議論を行い、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。委員会は、これらの暫定決定（基準設定プロジェクトを追加しない理由を含む）を今後の会議で再検討する予定である。委員会は暫定的なアジェンダ決定に対するコメントを求めている。関心のある関係者は、コメントを [open for comment](#) ページで提出することができる。すべてのコメントは公開の記録に記載されウェブサイトに掲載される。ただし、回答者が機密とすることを要請し我々が

その要請を認めた場合は除く。そうした要請は、十分な理由（例えば、商業上の機密）の裏付けがない限り、通常は認めない。委員会は、締切日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。締切日後に受け取ったコメントは、委員会が検討するアジェンダ・ペーパーにおいては分析されない。

気候関連コミットメント（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）— アジェンダ・ペーパー2

2024年2月5日までコメントを募集

委員会は、次のことを明確化することを求める要望を受けた。

- a. 企業が温室効果ガス排出量を削減又は相殺するというコミットメントは、企業にとっての推定的義務を感じさせているどうか
- b. このようなコミットメントによって生じた推定的義務は、引当金の認識についてのIAS第37号の要件を満たすかどうか
- c. 引当金が認識される場合、それを決済するために要求される支出は、引当金が認識される際に費用又は資産のいずれとして認識されるか

委員会は、この要望を以下の事実パターンを参照して検討した。

事実パターン

20X0年に、家庭用製品の製造者である企業が、次のようなコミットメントを公式に表明する。

- a. 現在の温室効果ガス排出量を20X9年までに少なくとも60%削減する。
- b. 20X9年及びその後における残りの排出量を、カーボン・クレジットを購入してそれをカーボン市場から消却することによって相殺する。

声明とともに、企業は、20X9年までに排出量の60%削減を達成するために、20X1年から20X9年の間に製造方法をどのように徐々に変更するのかを示した詳細計画を公表する。この変更は、エネルギー効率のより高いプロセスへの投資、再生可能な源泉からのエネルギー購入並びに現在の石油ベースの製品成分及び包装資材からより低炭素の代替品への置換えを伴う。経営者は、企業がこれらの変更のすべてを行い、製品を利益の出る形で販売し続けることができると確信している。

企業は推定的義務を有しているか？

IAS第37号の第10項は、推定的義務を、次のような企業の行動から発生する義務として定義している。

- 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て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中に生じさせている。

委員会は、温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという推定的義務は、存在するとした場合、排出によって不利な影響を受けるすべての人々に対するものとなるので、社会全般に拡大すると考えた。委員会はさらに、排出量を削減又は相殺するというコミットメントについての企業の声明が、企業がコミットメントを履行するであろうという妥当な期待を生じさせるかどうか（したがって推定的義務を生じさせるかどうか）は、当該コミットメントについての事実及びそれを取り巻く状況に応じて決まると考えた。経営者は、それらの事実及び状況を考慮して、結論に至るために判断を適用する。

企業の声明が推定的義務を生じさせていない場合、企業は引当金を認識しない。企業の声明が推定的義務を生じさせている場合、検討すべき次の質問は、当該義務が引当金の認識の要件を満たすかどうかである。

推定的義務は引当金の認識の要件を満たすか？

IAS第37号の第14項は、次の場合に引当金を認識することを企業に要求している。

- 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、
- 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、
- 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。

企業は、これら3つの要件のすべてが満たされる場合にのみ、引当金を認識する。

過去の事象の結果としての現在の義務

引当金の認識の第1の要件は、企業が過去の事象の結果として現在の義務を有していることである。

委員会は、企業が現在の法的義務を有するのは法律が適用される行動をとった場合のみであるのと同様に、企業が現在の推定的義務を有するのは公表した方針又は声明が適用される行動をとった場合のみであると考えた。例えば、IAS第37号に付属する設例2Bで例示しているように、自身が汚染する土地を浄化するという広く公表された方針を有する企業には、土地を汚染する場合にのみ現在の義務が発生する。すなわち、方針を公表していることは必要条件ではあるが十分条件ではない。

現在の義務についての要求を説明するにあたり、IAS第37号の第18項は「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」と述べ、IAS第37号の第19項は「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」と述べている。

それらの各項を適用して、委員会は、事実パターンに記述されたコミットメントが企業に推定的義務を生じさせる場合には、次のようにになると結論を下した。

- a. 当該義務は、企業が20X0年にコミットメントを公式に表明する時点では、過去の事象の結果としての現在の義務ではない。その時点では、企業は当該声明が適用される行動をとっていない。企業が製造方法を変更し20X9年以降に排出する温室効果ガスを相殺するために負担する必要のあるコストは、将来において営業を行うために負担する必要のあるコストである。すなわち、当該コストに係る義務は、企業の将来の行動と独立に存在するものではない。
- b. 企業は、製造方法の将来の変更について現在の義務を決して有することはない。当該変更のコストは常に、将来において営業を行うために負担するコストとなるからである。企業はある時点で方法を変更するために購入する資源に対する支払（例えば、新しい工場又は設備に対する支払）をしなければならなくなるが、それは当該資源を受け取る時点のみである。
- c. 企業が相殺することを公約した温室効果ガスを排出した場合にのみ、企業は当該温室効果ガスを相殺するために必要となるカーボン・クレジットを消却する現在の義務を有することになる。企業は、20X9年及びその後の各年度に温室効果ガスを排出する場合及びその時点でのみ、カーボン・クレジットを消却する現在の義務を有することになる。

資源の流出の可能性が高いこと

引当金の認識の第2の要件は、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いことである。

委員会は、事実パターンに記述されたコミットメントが企業に推定的義務を生じさせる場合には、次のようにになると結論を下した。

- a. 企業の温室効果ガス排出量を削減するという義務の決済には、経済的便益を有する資源の流出は必要とされない。企業には製造方法を変更するための支出が生じるが、企業は他の資源（例えば、不動産、工場、設備、エネルギー、製品成分又は包装資材）を当該支出と交換に受け取り、これらの資源を使用して、利益の出る形で販売できる製品を製造することができる。

- b. 企業の残りの温室効果ガス排出量を相殺するという義務の決済には、資源の流出が必要となる。企業はカーボン・クレジットを交換に何も資源を受け取らずに消却することを要求される。

信頼性のある見積り

引当金の認識の最後の要件は、義務の金額について信頼性のある見積りができることがある。

IAS第37号の第25項は、「極めて稀な例外を除き、企業は発生し得る結果をある程度絞り込むことができ、したがって、引当金の認識に使用するのに十分なほど信頼性のある義務の見積りを行うことができる」と述べている。

委員会は、記述された事実パターンにおいて、他の認識要件を満たす推定的義務の金額について企業が信頼性のある見積りを行うことができる可能性が高いと結論を下した。

引当金が認識されるかどうかについての結論

委員会は、記述された事実パターンにおいて、次のようにになると結論を下した。

- a. 温室効果ガス排出量を削減し相殺するというコミットメントについての企業の声明が推定的義務を生じさせるかどうかは、声明についての事実及びそれを取り巻く状況に応じて決まる。
- b. 声明が推定的義務を生じさせる場合、
 - i. 企業は声明を行う時点で引当金を認識しない。その時点では、推定的義務は過去の事象の結果としての現在の義務ではない。
 - ii. 企業が20X9年及びその後に温室効果ガスを排出するにつれて、過去の排出量を相殺するために必要なカーボン・クレジットを消却する現在の義務が生じる。過去の排出量を相殺するために必要なカーボン・クレジットをまだ消却しておらず、義務の金額について信頼性のある見積りを行うことができると仮定した場合、企業は引当金を認識する。

引当金が認識される場合、それを決済するために必要となる支出は、引当金が認識される際に費用又は資産のいずれとして認識されるか？

委員会は、支出は資産ではなく費用として認識されると考えた。ただし、あるIFRS会計基準書に従って資産としての認識の要件を満たす項目を生じさせる（又はそのコストの一部を構成する）場合は除く。

その他の会計上の含意

委員会は、温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントが引当金の認識を生じさせるかどうかに関係なく、企業が当該コミットメントを履行するために行なうことを計画している行動は、さまざまなIFRS会計基準書が要求しているところにより、企業が他の資産及び負債を測定する金額並びにそれらに関して開示する情報に影響を与える可能性があると考えた。

結 論

委員会は、IFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、企業が次のことを決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

- a. 温室効果ガス排出量を削減又は相殺するというコミットメントの履行のコストについて企業が引当金を認識する状況
- b. 引当金が認識される場合に、当該コストは当該引当金の認識時に費用又は資産のいずれとして認識されるのか

したがって、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〕。

報告セグメントに係る収益及び費用の開示（IFRS第8号「事業セグメント」）—アジェンダ・ペーパー4

2024年2月5日までコメントを募集

委員会は、各報告セグメントについてセグメント純損益に関連する所定の金額を開示するために、企業がIFRS第8号の第23項の要求事項をどのように適用するのかに関する要望を受けた。

要望書は次のことを質問していた。

- a. 企業は、IFRS第8号の第23項(a)から(i)で定めている金額が最高経営意思決定者（CODM）によって個別に検討されていない場合に、当該金額を各報告セグメントについて開示することを要求されるかどうか
- b. 企業は、IFRS第8号の第23項(f)で定めている金額をIAS第1号「財務諸表の表示」の第97項以外のIFRS会計基準の要求事項を適用して表示又は開示している場合に、当該金額を各報告セグメントについて開示することを要求されるかどうか
- c. 企業はIFRS第8号の第23項(f)における「重要性がある項目」をどのように決定するか。特に、
 - i. 「重要性がある項目」は質的に重要性がある項目のみであるかどうか
 - ii. 「重要性がある項目」には、個別には量的に重要性がない項目の集約である金額が含まれるかどうか
 - iii. 重要性の評価は純損益計算書のレベルで（全体的な報告企業の視点から）行われるのかセグメントのレベルで行われるのか

委員会は、これらの質問には2つの主要な側面があると考えた。

- a. 各報告セグメントについて、CODMが検討しているセグメント純損益に含まれている所定の金額を開示するというIFRS第8号の第23項の要求事項
- b. IFRS第8号の第23項(f)が参照しているIAS第1号の第97項の文脈における「重要性がある収益及び費用の項目」の意味

所定の金額の開示

IFRS第8号の第23項は、各報告セグメントについて純損益の測定値を報告すること、及び各報告セグメントについて所定の金額を開示することを企業に要求している。第23項は、CODMが検討するセグメント純損益の測定値に含まれている場合、又はセグメント純損益の測定値に含まれていなくても別の方法でCODMに定期的に提供されている場合に、各報告セグメントについて開示することを企業が要求される所定の金額を示している。

委員会は、IFRS第8号の第23項は、所定の金額をたとえCODMが個別に検討していないくとも、CODMが検討しているセグメント純損益の測定値に含まれている場合、又は、たとえセグメント純損益の測定値に含まれていなくても、当該金額がCODMに定期的に提供されている場合には、当該金額を各報告セグメントについて開示することを企業に要求していると考えた。

重要性がある収益及び費用項目

IFRS第8号の第23項(f)は、要求される「所定の金額」の1つ、すなわち、「IAS第1号の第97項に従って開示される重要性がある収益又は費用の項目」を示している。IAS第1号の第97項は、「収益又は費用の項目に重要性がある場合には、企業は、その内容及び金額を個別に開示しなければならない。」と述べている。

「重要性がある」の定義

IAS第1号の第7項は、「重要性がある」を定義して次のように述べている。「情報は、それを省略したり、誤表示したり不明瞭にしたりしたときに、一般目的財務諸表の主要な利用者が特定の報告企業に関する

財務情報を提供する財務諸表に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性がある。」

また、IAS第1号の第7項は次のようにも述べている。「重要性は、情報の性質若しくは規模、又はその両方に依存する。企業は、情報が、単独で又は他の情報との組合せで、財務諸表全体の文脈において重要性があるかどうかを評価する。」

情報の集約

IAS第1号の第30項から第31項は、企業が財務諸表（注記を含む）において情報をどのように集約するのかについての要求事項を示している。IAS第1号の第30A項は次のように述べている。「企業は、重要性がある情報を重要性がない情報で不明瞭にしたり、性質又は機能が異なる重要性がある項目を集約したりすることによって財務諸表の理解可能性を低下させてはならない。」

IFRS第8号の第23項(f)の適用—重要性がある収益及び費用の項目

委員会は、IAS第1号が重要性に言及している場合、それは「情報」に重要性がある文脈においてであると考えた。企業は、財務諸表において情報を開示すること、又は開示しないことが、当該財務諸表の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想し得るかどうかを検討するにあたって判断を適用する。

委員会は、IFRS第8号の第23項(f)を適用するにあたり、企業は次のようにすると考えた。

- IAS第1号の第7項を適用して、情報の開示が財務諸表全体としての文脈において重要性があるかどうかを評価する。
- 財務諸表において情報を集約する方法を考慮するにあたり、IAS第1号の第30項から第31項の要求事項を適用する。
- ある収益及び費用の項目に重要性があるかどうかを評価するにあたり、情報の性質若しくは規模、又はその両方を表す、定性的情報と定量的情報の両方を考慮する。
- ある収益又は費用の項目について、当該項目がIAS第1号の第97項以外のIFRS会計基準における要求事項を適用して表示又は開示されているかどうかを考慮せずに、開示を検討する。

結論

委員会は、IFRS会計基準における諸原則及び要求事項が、企業がIFRS第8号の第23項の開示要求を適用するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

したがって、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〕。

IASB の検討を求めるアジェンダ決定

個別財務諸表における親会社と子会社との合併（IAS 第 27 号「個別財務諸表」）－アジェンダ・ペーパー5

委員会は、2023 年 6 月の IFRIC Update において公表した暫定的なアジェンダ決定に対するフィードバックを検討した。IAS 第 27 号を適用して個別財務諸表を作成する親会社が、個別財務諸表において子会社との合併をどのように会計処理するのかに関するものである。

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。IFRS 財団の「デュー・プロセス・ハンドブック」の 8.7 項に従って、国際会計基準審議会（IASB）はこのアジェンダ決定を 2024 年 1 月の会議で検討する。IASB が当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2024 年 1 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

その他の事項

財務諸表における気候関連及びその他の不確実性 — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性に関する IASB のプロジェクトについて議論した。委員会メンバーは、次のことについてのインプットを提供した。

- a. 企業は、資産の使用価値を計算する際に、長期の時間軸にわたる将来キャッシュ・フローの高い変動可能性をどのように反映するか
- b. そうした変動性を使用価値の計算に反映するにあたって企業が IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項をどのように理解し適用しているのかに関して、多様性があるかどうか

IASBはこのインプットを今後のIASB会議で考慮する。

引当金—的を絞った改善 — アジェンダ・ペーパー6

委員会は、IASB の「引当金—的を絞った改善」プロジェクトについて議論した。委員会メンバーは、次のことについてのインプットを提供した。

- a. IAS 第 37 号における「現在の義務」の認識要件を支える要求事項及び設例の考え方の修正についての初期的な指摘
- b. 企業の活動の測定値（例えば、収益又は炭素排出量）が所定の閾値を上回る場合に支払うべきコストについて、どのような場合に企業が現在の義務を有するのかを定める IAS 第 37 号適用の要求事項に閾値を追加すべきかどうか

IASBは委員会及び他の利害関係者からのインプットを今後のIASB会議で考慮する。

電力購入契約 — アジェンダ・ペーパー7

委員会は、電力購入計画に関する IASB のプロジェクトについて議論した。委員会メンバーは、IFRS 第 9 号の考え方の狭い範囲の修正の範囲及びそれに対するアプローチについての見解を提供した。

IASB は委員会及び他の利害関係者からのインプットを今後の IASB 会議で考慮する。

仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー8

委員会は、2023 年 11 月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでいる。説明的資料は、IFRS 会計基準における諸原則及び要求事項についての企業の理解を変える可能性のある追加の洞察を提供する場合がある。このため、企業がアジェンダ決定の結果として会計方針を変更する必要があると決定する場合がある。企業は、当該決定を行い必要な会計方針の変更を適用するための十分な時間（例えば、企業は変更を適用するために新たな情報の入手やシステムの適用が必要となる場合がある）を与えられることが期待される。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのかの決定は、企業の具体的な事実及び状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に導入するとともに、

重要性がある場合には、当該変更に関する開示が IFRS 会計基準によって要求されるかどうかを検討することを期待される。

委員会は次の事項について議論し、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。

個別財務諸表における親会社と子会社との合併（IAS第27号「個別財務諸表」）— アジェンダ・ペーパー5

2024年1月公表¹

委員会は、IAS第27号を適用して個別財務諸表を作成する親会社が子会社との合併を個別財務諸表においてどのように会計処理するのかに関する要望書を受け取った。

事実パターン

要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 親会社はIAS第27号を適用して個別財務諸表を作成し、子会社に対する投資をIAS第27号の第10項を適用して認識する。
- b. 当該子会社は事業（IFRS第3号「企業結合」で定義）を含んでいる。
- c. 親会社は子会社を合併し、その結果、子会社の事業が親会社の一部となる（合併取引）。

要望書は、親会社が個別財務諸表において合併取引をどのように会計処理すべきかを質問していた。特に、要望書は、親会社の個別財務諸表の文脈において、合併取引が次のいずれであるのかを質問していた。

- a. IFRS第3号で定義されている企業結合を構成するかどうか。したがって、企業はIFRS第3号における取得法（及び関連する要求事項）を適用すべきかどうか。
- b. 企業結合として会計処理すべきではない。この見解を適用すると、親会社は、個別財務諸表において、子会社の資産及び負債を従前の帳簿価額で認識する。

発見事項

委員会が収集した証拠は、IFRS第3号における取得法（及び関連する要求事項）を要望書に記載された合併取引に適用すべきかどうかの判定における不統一を（あるとしても）ほとんど示していない。要望書に記載された合併取引を個別財務諸表において会計処理するにあたり、親会社は一般的に、IFRS第3号における取得法（及び関連する要求事項）を適用していない。

結論

発見事項に基づいて、委員会は、要望書に記載された事項は幅広い影響を有するものではないと結論を下した。したがって、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。

¹ 「デュー・プロセス・ハンドブック」の8.7項に従って、2024年1月の会議で、IASBはこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。