



IFRS[®]

Accounting

2024年11月

公開草案

IFRS[®]会計基準書

結論の根拠
引当金一時的を絞った改善

IAS第37号の修正案

コメント期限：2025年3月12日

公開草案に関する結論の根拠
引当金一的を絞った改善
IAS 第 37 号の修正案

コメント期限：2025 年 3 月 12 日

Basis for Conclusions on Exposure Draft IASB/ED/2024/8/BC is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **12 March 2025** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the Foundation expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© 2024 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®', 'SIC®', 'ISSB™' and 'SASB®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

公開草案に関する結論の根拠
引当金一的を絞った改善
IAS 第 37 号の修正案

コメント期限：2025 年 3 月 12 日

公開草案に関する結論の根拠 IASB/ED/2024/8/BC は、国際会計基準審議会（IASB）がコメント募集のみを目的に公表したものである。コメントは 2025 年 3 月 12 日までに到着する必要がある、commentletters@ifrs.org への電子メール又は <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> でのオンラインで提出されたい。

回答者が秘密扱いの要求をしない限り、すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、国際会計基準審議会（IASB）及び当財団は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、明白に拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

© 2024 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の permissions@ifrs.org に連絡されたい。

IASB の公表物のコピーは、customerservices@ifrs.org への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’、‘IASB®’、IASB® ロゴ、‘IFRIC®’、‘IFRS®’、IFRS® ロゴ、‘IFRS for SMEs®’、IFRS for SMEs® ロゴ、‘Hexagon Device’、‘International Accounting Standards®’、‘International Financial Reporting Standards®’、‘NIIF®’、‘SIC®’、‘ISSB™’ 及び‘SASB®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

	開始する項
背 景	BC1
定義及び現在の義務という認識規準	BC3
修正案の理由	BC4
「概念フレームワーク」の改訂	BC17
IAS 第 37 号の修正案	BC21
IAS 第 37 号に関する適用ガイダンスの修正案	BC55
測定—義務を決済するために必要となる支出	BC63
測定—割引率	BC67
割引率の決定	BC67
適用指針	BC81
開示—割引率	BC83
IFRIC 第 6 号及び IFRIC 第 21 号の廃止	BC86
経過措置	BC87
IFRS 会計基準を適用する企業	BC87
IFRS 会計基準の初度適用企業	BC99
開示—公的説明責任のない子会社	BC101
他の IFRS 会計基準書の結果的修正	BC106
IFRS 第 3 号の結果的修正	BC107
修正案のコストと便益	BC111
付録 A—第 14A 項から第 16 項における提案の機能及び出典	
付録 B—不履行リスク—概念的検討	

結論の根拠

公開草案「引当金—的を絞った改善」

この結論の根拠は、公開草案「引当金—的を絞った改善」に付属しているが、その一部を構成するものではない。本公開草案を開発した際の国際会計基準審議会（IASB）の検討事項を要約している。個々のIASBメンバーにより、各要因への重点の置き方は異なっていた。

背景

- BC1 2020年にIASBは作業計画に基準設定プロジェクトを追加した。目的はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に3つの的を絞った改善を加えることである。
- (a) 負債の定義及び当該定義を適用する認識規準を2018年公表の「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）に合わせること
 - (b) 引当金の測定に関する要求事項の2つの側面を定めること
 - (i) 企業が現在の義務を決済するために必要となる将来の支出の見積りに含めるコスト
 - (ii) 企業が将来の支出を現在価値に割り引くために用いる率
- BC2 それぞれのトピックについて、IASBは考え得る修正の選択肢を開発し、本公開草案に含めた提案に関して暫定的な決定を行う前に利害関係者と協議した。これらの利害関係者には次の者が含まれていた。
- (a) 財務諸表利用者（投資者）（IASBの資本市場諮問委員会並びに株式及び債券のアナリストのその他のグループを含む）
 - (b) 財務諸表の作成者（IASBの国際作成者フォーラム及び修正案の影響を最も大きく受ける可能性がある企業（賦課金の対象となっているセクターで事業を行っている企業及び多額の長期の資産廃棄の義務又は環境修復債務を報告している企業）の財務諸表の作成者を含む）
 - (c) 各国及び各地域の基準設定主体（IASBの会計基準アドバイザー・フォーラム及び新興経済圏グループを含む）
 - (d) IFRS解釈指針委員会のメンバー

定義及び現在の義務という認識規準

- BC3 IASBは次のことを修正することを提案している。
- (a) IAS第37号における負債の定義
 - (b) 当該定義を用いているIAS第37号における認識規準
 - (c) IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関する適用ガイダンス（「IAS第

引当金—的を絞った改善

37号適用ガイダンス」)における補強的なガイダンス

修正案の理由

- BC4 IAS 第 37 号における引当金の認識のための規準の 1 つは、企業が負債の定義を満たす義務を有していることである。IAS 第 37 号の第 14 項(a)は、企業が過去の事象の結果として現在の義務（法的義務又は推定的義務）を有していることを要求している（現在の義務という認識規準）。
- BC5 IAS 第 37 号の第 17 項から第 22 項は企業がそのような義務を有している場合を識別するための要求事項を示しており、「IAS 第 37 号適用ガイダンス」における設例は当該要求事項の適用を例示している。
- BC6 IASB は要求事項及び現在の義務という認識規準を支える設例を修正することを提案している。その理由は次のことである。
- (a) 財務諸表の作成者が当該規準の中で 2 つの別個の条件を整理する上で直面する困難 (BC8 項から BC12 項)
 - (b) 現在の義務という認識規準を解釈している IFRIC 第 21 号「賦課金」に対する利害関係者の不満 (BC13 項から BC14 項)
 - (c) 要求事項を新奇な執行メカニズム又は決済の選択肢を含んだ法令に適用する上での困難 (BC15 項から BC16 項)
- BC7 修正案は、現在の義務という認識規準のみに影響を与えることとなる。IAS 第 37 号における他の 2 つの認識規準には影響を与えず、それらは引き続き企業が引当金を次の場合にのみ認識することを要求する。
- (a) 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要求される可能性が高い (IAS 第 37 号の第 14 項(b))。
 - (b) 当該義務の金額について信頼性のある見積りができる (IAS 第 37 号の第 14 項(c))。

現在の義務という認識規準の中で 2 つの別個の条件を整理する上での困難

- BC8 IAS 第 37 号の第 17 項から第 22 項は、現在の義務という認識規準の中の 2 つの条件を識別している。
- (a) 義務という条件—企業に責任を課し、特定の事象が発生した場合に当該責任を履行する以外に現実的な選択肢を企業に残さないメカニズム（例えば、法律又は企業が公表した方針）が存在すること
 - (b) 過去の事象という条件—特定の事象が発生しており、したがって当該義務が現在の義務であること
- BC9 義務という条件と過去の事象という条件は別個のものである。すなわち、義務という条件は、現在の義務が生じた場合に現在の義務を決済することを企業に要求するメカニズムの強さに関するものであるが、過去の事象という条件は、現在の義務を生じさせる事

象の時期に関するものである。ただし、義務という条件と過去の事象という条件は別個のものではあるが、IAS 第 37 号はそれを区分して識別していない。その代わりに、それらを「義務発生事象」についての単一の要求事項に結合している。これは IAS 第 37 号の第 10 項で「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」と定義している。IAS 第 37 号の第 17 項から第 22 項における補強的な説明も、義務という条件と過去の事象という条件の説明を結合している。

BC10 適用上の問題が生じるのは、説明がどの条件に言及しているのかが不明確である場合があり、そのため一方の条件の説明が他方の条件に当てはまるように見える可能性があるためである。例えば、IAS 第 37 号の第 19 項は、企業が将来の行動を通じて将来の支出を回避できる場合に企業が現在の義務を有していないことに言及している。この言及が当てはまるのは、企業が現在の義務の創出を回避するために取ることのできる行動（過去の事象という条件）についてなのか、義務の決済を回避するために取ることのできる行動（義務という条件）についてなのかが不明確である。

BC11 具体的な事実パターンについてのより多くのガイダンスを求める要望に対応して、IFRS 解釈指針委員会は次のものを公表した。

(a) 2 つの IFRIC[®] 解釈指針：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

(b) アジェンダ決定「気候関連コミットメント (IAS 第 37 号)」

BC12 それぞれのケースにおいて、IFRS 解釈指針委員会は IAS 第 37 号の第 19 項を適用し、次のような結論を下した。責任（例えば、賦課金を支払うこと又は温室効果ガスの排出を相殺すること）を履行するという要求の契機となる行動を取るまでは、たとえその前に企業に当該行動を取る以外に現実的な選択肢がなかった場合でも、企業は現在の義務を有していないという結論である。しかし、それぞれのケースにおいて、結論及びその論拠は、IAS 第 37 号が義務という条件と過去の事象という条件とをより明確に区別していたならば、より容易になっていたであろう。

IFRIC 第 21 号に対する利害関係者の不満

BC13 IFRIC 第 21 号は、企業が複数の特定の行動を取る場合（例えば、企業がある年度にある市場で収益を生み出し、翌年度の特定の日に依然として当該市場で事業を行っている場合）にのみ賦課金が課される状況についての要求事項を含んでいる。IFRIC 第 21 号は、企業がそれらの行動のうち最後のものを行い賦課の契機となる時点でのみ、賦課金を支払う負債が生じ、したがって引当金が認識されると結論を下している。

BC14 しかし、IFRIC 第 21 号は、投資者、財務諸表の作成者及び監査人、並びに各国の基準設定主体から幅広く批判を受けてきた。企業が一部の経常的で定期的な賦課金を費用として認識するのが、賦課金が課される期間の後半の単一の時点となる結果や、当該期間の終了後となる結果さえ生じる。利害関係者がこの結果に関して懸念を表明したのは、彼らの見解では、経常的な賦課金の実質的内容は企業がある期間にわたって事業を行う

引当金—的を絞った改善

ために支払をしているということであり、この実質は企業が費用を当該期間にわたって規則的に認識した方がより忠実に表現されることになるからである。利害関係者は、IFRIC 第 21 号の要求事項は、企業が複数の特定の行動を取った場合にのみ生じる他の種類のコストについての IFRS 会計基準の要求事項（例えば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」及び IAS 第 19 号「従業員給付」の要求事項）と不整合であるとも述べた。

要求事項を新奇な執行メカニズム又は決済の選択肢を含んだ法律及び規制に適用する上での困難

BC15 最近さらに疑問点が生じてきたのは、いくつかの新しい法律及び規制は、従来の法律とは異なる特徴を有しているためである。例えば、

- (a) 一部の気候関連の規制の下で生じる義務は、従来の方法では強制可能でない。企業が規制を遵守することを要求されないが遵守することに強い経済的インセンティブがある場合がある。
- (b) 企業が義務を新奇な方法で（例えば、ペナルティの支払ではなく将来の事業活動の変更によって）決済できる場合がある。

BC16 IFRS 解釈指針委員会は、自動車製造業者に低排出車の生産を推奨するための政府の施策を分析することを求められた際に、このような特徴の含意を検討した。委員会はアジェンダ決定「負の低排出車クレジット（IAS 第 37 号）」において IAS 第 37 号は要求される会計処理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が、結論及びその論拠は、IAS 第 37 号が次のようであったならば、説明するのがより容易になっていたであろう。

- (a) 現在の義務という認識規準の中の義務という条件と過去の事象という条件をより明確に区別して説明していた場合。
- (b) 企業が義務を決済する以外に現実的な選択肢を有するかどうかを評価するにあたって考慮すべき要因についてのより明確な適用指針を提供していた場合。現在、IAS 第 37 号の第 17 項は、法的義務が「法律によって強制できる」ことが必要であると述べている。しかし、IAS 第 37 号は、相手方が遵守を強制するために裁判所を利用することができないが、遵守する以外の現実的な選択肢を企業に残さない可能性のある経済的制裁を課す法的権利を有している場合に、この記述をどのように解釈するのかを明確化していない。

「概念フレームワーク」の改訂

BC17 BC14 項に記述した IFRIC 第 21 号についての批判は、IASB がさまざまな IFRS 会計基準書を開発した際に検討したある疑問点を強調している。すなわち、企業が複数の別個の行動を取ることを条件とする義務について負債が生じるかどうか及び生じる場合はいつ生じるのかである。IASB は、「概念フレームワーク」を改訂するプロジェクトの一部としてこの疑問点に回答することを決定した。同じ疑問点がさまざまな種類の取引（例えば、株式に基づく報酬、変動リース料及び変動対価又は条件付対価の対象となる購入）について生じているからである。IASB は、この疑問点に対処するための概念を 2018 年に「概念フレームワーク」に追加した。

- BC18 IASB はこれらの概念を一般的な適用可能性を有するように設計したが、IAS 第 37 号を念頭に置いて開発した。IASB は、IAS 第 37 号についてのより明確でより有用な情報を投資者にもたらすこととなる要求事項の開発に適用できる概念を「概念フレームワーク」に含めた。
- BC19 「概念フレームワーク」は次のことを行っている。
- (a) 負債の更新された定義を有している。
 - (b) 負債の定義の中の 3 つの条件（義務、移転及び過去の事象という条件）を区別し、これら 3 つの条件のそれぞれを義務発生事象に言及せずに別々に説明している。
 - (c) 経済的インセンティブの役割を考慮して、企業が義務を決済する以外に現実的な選択肢を有していない可能性のあるさまざまな状況を識別している。
 - (d) 現在の義務を生じさせる過去の事象の識別に関する新しい概念を示している。
- BC20 「概念フレームワーク」は IAS 第 37 号とは異なる用語法を使用しており、企業が義務を「決済する以外の現実的な選択肢」ではなく義務を「回避する実際上の能力」に言及している。しかし、「概念フレームワーク」に関する結論の根拠では、IASB はこれら 2 つの用語を同様の意味を持つものと見ていることを明確化している¹。

IAS 第 37 号の修正案

- BC21 本公開草案で提案している修正は、BC8 項から BC16 項に記述した問題点に対処するために「概念フレームワーク」に追加された概念を使用している。修正案は次のことで構成されている。
- (a) 負債の定義を更新して「概念フレームワーク」における定義に合わせること（BC22 項から BC24 項）
 - (b) 現在の義務という認識規準の文言を、負債の更新された定義に合わせること（BC25 項）
 - (c) 「義務発生事象」という用語を削除し、その代わりに現在の義務という認識規準の中の 3 つの条件（義務、移転及び過去の事象という条件）を識別し説明すること（BC26 項から BC33 項）
 - (d) 過去の事象の再定義（BC34 項から BC36 項）
 - (e) 閾値が契機となるコストについての要求事項の追加（BC37 項から BC47 項）
 - (f) リストラクチャリングのコストについての要求事項の文言を当該要求事項の実質を変更せずに改善すること（BC48 項から BC52 項）

負債の定義の更新

- BC22 IASB は、IAS 第 37 号の第 10 項における負債の定義を「概念フレームワーク」の 4.2

¹ 「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠の BC4.57 項参照。

引当金—的を絞った改善

項における定義に合わせるように更新することを提案している。

BC23 IAS 第 37 号は、「概念フレームワーク」の定義に先行する負債の定義を用いている唯一の IFRS 会計基準書である。IAS 第 37 号における定義の更新は、IFRS 会計基準が負債の単一の定義を用いる結果となり、財務諸表の作成者にとっての複雑性を低減させる可能性がある。例えば、どの IFRS 会計基準書でも具体的に扱っていない取引について会計方針を策定するにあたり、作成者は IAS 第 37 号の定義又は「概念フレームワーク」の定義のどちらを適用するのかを決定する必要がなくなる。

BC24 IAS 第 37 号の第 10 項における負債の定義の更新には、その定義からの文言又は語句を含んでいる IAS 第 37 号のさまざまな他の項の軽微な結果的修正が必要となる。これらの結果的修正は、本公開草案の付録 A に示されている。

現在の義務という認識規準の文言を更新後の負債の定義に合わせること

BC25 IAS 第 37 号の第 14 項(a)における現在の義務という認識規準は、企業が負債の定義を満たす義務を有するという要求である。IASB は、この規準の文言を更新後の負債の定義に合わせて、その関係をより明確にすることを提案している。

現在の義務という認識規準の中の 3 つの条件の識別

BC26 現在の義務という認識規準を明確化するために、IASB は、義務発生事象についての要求 (IAS 第 37 号の第 17 項) を削除して、「概念フレームワーク」の 4.27 項で識別されている 3 つの別個の条件 (義務、移転及び過去の事象という条件) を満たすという要求に置き換えることを提案している (本公開草案の第 14A 項)。

BC27 IASB は、当該条件のそれぞれを支えるための要求事項の独立のセクションを提案している。これらの要求事項を開発するにあたり、IASB は「概念フレームワーク」の対応するセクションに示されている概念を適用した。

義務という条件を支える要求事項の明確化

BC28 「概念フレームワーク」の 4.29 項は、義務を「企業が回避する実際上の能力を有していない責任」と定義している。本公開草案の第 14B 項において、IASB はその定義を IAS 第 37 号における定義の基礎として用いることを提案している。IASB は過去に、「回避する実際上の能力がない」の意味は「決済する以外の現実的な選択肢がない」の意味と同様であると結論を下した (BC20 項参照)。したがって、用語法の変更により IAS 第 37 号の適用の結果が変わるとは予想していない。

BC29 義務という条件を説明している各項 (本公開草案の第 14B 項から第 14H 項) には 2 つの主要な目的がある。第 1 の目的は、義務という条件における「回避する実際上の能力がない」という要求が言及しているのは、企業が特定の便益を獲得する場合又は特定の行動を取る場合に企業が責任の履行を回避する能力であり、当該便益の獲得又は当該行動の実行を回避する能力ではない旨を明確化することである。言い換えると、義務という条件が要求しているのは、義務が生じた場合に企業が義務の決済を回避する実際上の能力の評価であり、義務を生じさせる便益の獲得又は行動の実行を企業が回避する実際

上の能力ではない。企業が便益の獲得又は行動の実行を回避する能力は、過去の事象という条件を適用する際に、別個に考慮される。

- BC30 義務という条件を支える各項の第2の目的は、企業が法的責任の履行を回避する実際上の能力を有していない状況を明確化することである。IASBは、法的義務の決済が「法律によって強制できる」ことが必要であると定めている記載（IAS第37号の第17項）を削除することを提案している。「法律によって強制」という文言が、IAS第37号の範囲に含まれるいくつかの種類義務には適用するのが困難であることが判明したからである。この語句は、相手方が遵守を強制するために裁判所を利用できるように狭く解釈される可能性がある（BC16項(b)）。IAS第37号の範囲に含まれるいくつかの種類義務については、この狭い解釈は「回避する実際上の能力がない」というより幅広い概念と不整合となる可能性がある。すなわち、相手方が遵守を強制するために裁判所を利用する能力以外の理由で、企業は法的義務の履行を回避する実際上の能力を有していない場合がある。
- BC31 本公開草案の第14F項(a)において、IASBは、法的義務が「法律によって強制」できるという要求を、企業が法的義務の履行を回避する実際上の能力を有していない状況のより詳細な記述に置き換えることを提案している。提案している記述は「概念フレームワーク」の4.34項における概念に基づいている。これらの概念が焦点を当てているのは、相手方の権利が企業が法的責任の履行を回避する能力に与える影響であり、権利の形式ではない。

移転という条件を支えるための要求事項の追加

- BC32 移転という条件について提案している新たな説明（本公開草案の第14I項から第14L項）は「概念フレームワーク」からの概念を反映している。IASBがこれらの概念を追加することを提案しているのは、次のことを説明するためである。
- (a) 義務が経済的資源の移転を要求する可能性のみを有していることの必要性（移転は確実である必要はなく可能性が高い必要もない）
 - (b) 義務が経済的資源の移転を要求することになるかどうかに関する不確実性の帰結
 - (c) 引当金が資源を交換する義務について認識されるのは、当該交換が企業にとって不利である場合（例えば、未履行契約が不利である場合）のみである理由。他の状況では、移転という条件を義務が満たさないため、引当金は認識されない。

- BC33 本公開草案の第3項において、IASBは、未履行契約の記述を修正して「概念フレームワーク」の4.56項の定義に合わせることを提案している。この修正が意図しているのはIFRS会計基準の中での不必要な文言の相違を解消することのみである。IAS第37号で適用されている未履行契約という用語の意味を変更することは意図していない。

過去の事象の再定義

- BC34 本公開草案の第14M項から第14R項において、IASBは現在の義務を生じさせる過去の事象を識別するための新たな要求事項を提案している。IASBは当該要求事項を「概

引当金—的を絞った改善

念フレームワーク」の 4.43 項から 4.44 項及び 4.32 項から 4.33 項における概念を適用することによって開発した。提案している要求事項は、BC13 項から BC14 項で議論した IFRIC 第 21 号についての批判（特に、企業が複数の特定の行動を取った場合にのみ課される賦課金への IFRIC 第 21 号の適用結果に関する批判）に対処することを目的としている。提案している要求事項は IAS 第 37 号の第 19 項における現行の要求事項を置き換えることになり、IFRIC 第 21 号は廃止される。

BC35 提案している要求事項は、一部の引当金の認識の時期を変化させることになる。時期が変化するのは、企業が複数の別個の行動を取る場合にのみ要求される経済的資源の移転についてである。現在、IAS 第 37 号の第 19 項を（IFRIC 第 21 号で解釈されているように）適用する企業は、要求される行動のうち最後のもの（したがって移転の契機となる）を取った場合にのみ過去の事象という条件を満たしたものとみなされる。これと対照的に、提案している要求事項を適用する企業は、当該行動のいずれかを取るとすぐに、残りの行動を回避する実際上の能力を有していない場合に、過去の事象という条件を満たしているものとみなされる。他の認識規準が満たされていると仮定すると、後者の企業は、引当金をより早く認識する可能性があり、当該引当金を一時点で認識するのではなく漸進的に発生計上する可能性がある。提案している要求事項の目的は、「概念フレームワーク」に関する結論の根拠の BC4.51 項から BC4.52 項で説明しているように、より有用な情報を投資者に提供することである。

BC36 IASB は、企業が経済的資源を移転する義務が要求しているのが、企業の 1 つの行動（場合によっては一定期間にわたって取られる）のみなのか、複数の別個の行動の組合せなのかは、義務を生じさせたメカニズムの正確な事実（例えば、正確な契約条項又は法律の要求事項）に応じて決まることに留意した。経営者は、メカニズムのすべての関連性のある事実（例えば、企業の状況の差異が義務に与える影響に関する事実）を評価することによって結論に達することになる。

閾値が契機となるコストについての要求事項の追加

BC37 本公開草案の第 14P 項において、IASB は、特定の期間における企業の活動の測定値が特定の閾値を超過した場合に支払うこととなるコスト（閾値が契機となるコスト）についての要求事項を IAS 第 37 号に追加することを提案している。提案している要求事項は、どのような場合に過去の事象という条件がこうしたコストについて満たされるのかを明確化することを目的としている。

BC38 このようなコストの例は、

- (a) ある市場で事業を行っているより大きな企業が支払う賦課金（例えば、年間の収益が特定の金額を超過する企業が支払う賦課金）
- (b) 排出物価格設定メカニズム及びその他の気候関連の規制によって課される一部のコスト（例えば、特定の評価期間における温室効果ガス排出が当該企業に配分された割当量を超過する企業に課されるペナルティ）

BC39 利害関係者は IASB に、閾値が契機となるコストについて具体的な要求事項が必要であ

ると述べた。その理由は、

- (a) このようなコストは一部のセクター（例えば、製薬又は石油及びガス）では一般的であり、一部の気候関連の規制の特徴であるため、より一般的になりつつある。
- (b) 閾値が契機となるコストについて過去の事象という条件が次のどちらの場合に満たされるのかに関して、実務において疑問が生じている。
 - (i) コストを評価する基礎となる活動の合計に寄与する活動の実行を企業が開始する場合（当該活動が評価期間において閾値を超過すると企業が見込んでいる場合）
 - (ii) 企業の活動が閾値を超過した場合のみ
- (c) 具体的な要求事項がないと、IAS 第 37 号におけるより全般的な要求事項の一貫性のない適用のリスクがある。
- (d) 具体的な要求事項は期中財務諸表について特に有用となる。

BC40 本公開草案の第 14P 項で提案している要求事項は、第 14N 項で提案しているより全般的な要求事項の解釈であり、企業は次の場合に過去の事象の結果として現在の義務を有していると述べている。

- (a) 特定の経済的便益を獲得したか又は特定の行動を取っており、かつ、
- (b) その帰結として、そうでなければ移転する必要がなかった経済的資源を移転しなければならなくなるか又はその可能性がある。

BC41 本公開草案の第 14P 項で提案している要求事項は、過去の事象という条件を満たす行動は、コストを評価する基礎となる活動の合計（閾値を下回る活動と閾値を上回る活動の両方）に寄与するすべての活動であるという IASB の結論に基づいている。この結論の帰結は、過去の事象という条件は、評価しようとしている合計に寄与する活動の実行を企業が開始するとすぐに満たされ始めるということである。現在の義務は、当該活動が進行するにつれて累積する。

BC42 IASB がこれらの要求事項を提案しているのは、評価期間中のある日において企業の活動が閾値を下回っているのか上回っているのかに関係なく、企業を閾値に向けて又はそれをさらに超えて進ませる活動を企業が行ったという事実は、企業に生じる可能性のあるコストに影響を与えると結論を下したからである。活動が閾値に近い企業には、当該活動がなければ発生しなかったコストが生じる可能性がある。

BC43 IASB が協議した一部の利害関係者は、企業は閾値が契機となるコストについて企業の活動が閾値を超過した場合にのみ引当金を認識すべきであるという見解を示した。これらの利害関係者は次のように述べた。

- (a) 活動が閾値を超過する前に義務の金額を見積ることは、財務諸表の作成者にとって困難でコストがかかる可能性がある。特に、境界線のケース（例えば、評価期間の末日に近づくまでは閾値を超過する可能性が低い場合）はそうである。

引当金—的を絞った改善

- (b) 結果として生じる見積りが非常に主観的である可能性がある（特に、見積りの基礎となる過去の情報の不足がある場合又は過去に経営者の判断が十分でなかったことがあった場合）。場合によっては、企業がある期間に引当金を認識して、予想が変化した場合にその後の期間に戻し入れる可能性がある。
- (c) 企業の活動が閾値を超過した場合にのみ引当金を認識するという要求は、より明確で適用が容易となる。

BC44 しかし、IASB は次のように結論を下した。

- (a) 閾値が契機となるコストについての現在の義務は、コストが評価される活動の実行を企業が開始した時点で発生し始める。
- (b) 活動の各単位に起因する予想コストに基づいて引当金を発生計上することは、有用な情報を投資者に提供する。これと対照的に、閾値が満たされた後にのみ引当金を認識することは、投資者に誤解を与える情報を提供する可能性がある。この時点での認識は、企業の財務業績及び財政状態を閾値が満たされる前後の期間にかかる（期中）財務諸表において忠実に表現しない可能性がある。

BC45 IASB はさらに、修正案を適用する企業は必ずしも活動が閾値を超過する前に引当金を認識しないことに留意した。企業は IAS 第 37 号における他の認識規準も満たされた場合（すなわち、下記の場合）にのみ引当金を認識することになる。

- (a) 経済的資源の移転が義務を決済するために必要となる可能性が高い場合（IAS 第 37 号の第 14 項(b)）で、かつ、
- (b) 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場合（IAS 第 37 号の第 14 項(c)）。

BC46 IASB は、その帰結として、企業は閾値が契機となるコストについての引当金を次の場合にのみ認識することになると結論を下した。

- (a) 評価期間に係る企業の活動が閾値を超過すると見込まれ、かつ、
- (b) 企業が評価期間に係る活動の合計について、(IAS 第 37 号の第 25 項で要求しているように) 引当金を認識する際に用いるのに十分な信頼性がある予測を行うことができる。

BC47 本公開草案の第 14P 項で提案している要求事項は、次のものと整合している。

- (a) 異なる税率が異なるレベルの課税所得に適用される場合の税金負債の測定についての IAS 第 12 号「法人所得税」の要求事項
- (b) 特定の条件が満たされた場合にのみ支払われる従業員利益分配及び賞与についての IAS 第 19 号の要求事項

IAS 第 12 号及び IAS 第 19 号は、負債を企業が課税所得を生み出す期間又は従業員のサービスを受け取る期間に生じるものとして扱い、当該期間について支払われると見込まれる合計金額を見積って割り振ることによって負債を認識することを要求している。

リストラクチャリングのコストについての要求事項の文言の改善

BC48 IAS 第 37 号の第 70 項から第 83 項は、リストラクチャリング引当金についての認識の要求事項を示している。それらは、

- (a) 企業が「リストラクチャリングを行う推定的義務」を有している場合にリストラクチャリング引当金を認識することを要求している。
- (b) リストラクチャリングを行う推定的義務は、企業がリストラクチャリングに関する詳細な正式の計画を有していて、当該計画の実施を開始するか又は影響を受ける人々に計画の主要な特徴を発表することによって企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待に影響を受ける人々に惹起している場合に生じると述べている。

BC49 IASB は、これらの要求事項からの不適切な類推が行われていることに気付いた。文言が、リストラクチャリング計画の公的な発表は過去の事象という条件を満たすのに十分であり、したがってリストラクチャリングのコストについて現在の義務を生じさせると示唆しているからである。リストラクチャリング引当金についての要求事項を類推適用することによって、利害関係者が、将来において事業を変更する（例えば、将来の各年度において温室効果ガス排出量を削減する）計画を公的に発表した企業は、事業の変更の将来のコストについて現在の義務を有すると結論を下している場合がある。

BC50 IASB は、リストラクチャリング引当金についての IAS 第 37 号の要求事項の文言の一部が誤解の原因となっていると結論を下した。次の理由で、IAS 第 37 号は「リストラクチャリングを行う推定的義務」に言及すべきではない。

- (a) リストラクチャリングは企業の便益のために実施される活動であり、他の者に対して負っている義務ではない。企業はリストラクチャリングを行う義務は有しておらず、むしろリストラクチャリングを行う場合に特定の責任を履行する義務（例えば、リストラクチャリングの一部として雇用が終了となる従業員に解雇コストを支払う義務）を有している可能性がある。
- (b) リストラクチャリングから生じる義務は必ずしも推定的ではない。リストラクチャリング計画の実施又は発表以外のメカニズムによって生じる。義務を生じさせるメカニズムは次のいずれもあり得る。
 - (i) 法的義務—例えば、従業員に解雇給付を支払うという法律上又は契約上の要求
 - (ii) 推定的義務—例えば、法的に権利が与えられている解雇給付を超える解雇給付を従業員に提供するという企業の声明
- (c) 義務が現在の義務である（過去の事象という条件が満たされていることを意味する）のは、リストラクチャリングのコストを支払うという要求が企業が次のようであることの帰結である場合のみである。
 - (i) 過去に特定の経済的便益を獲得したか又は特定の行動を取っている—例えば、過去に従業員を雇用してサービスを受けている。かつ、

引当金—的を絞った改善

- (ii) リストラクチャリングを回避する実際上の能力を有していないため、支払の契機となるために要求される第 2 の特定の行動（例えば、これらの従業員を余剰人員とすること）を回避する実際上の能力を有していない。

BC51 IASB は、IAS 第 37 号におけるリストラクチャリングの要求事項の文言の一部が BC50 項における分析と不整合のように見えるが、要求事項そのものは当該分析と整合していると結論を下した。IAS 第 37 号における要求事項は、引当金が認識されるためには、企業がリストラクチャリング計画を発表しているか又は実施を開始していて、したがってリストラクチャリングを回避する実際上の能力を有していないことが必要であるというものである。また、引当金に含まれるコストが、企業が過去に特定の行動を取ったか又は特定の便益を獲得したこと（例えば、過去に従業員を雇用してサービスを受けていること）から生じることも必要である。この要求は IAS 第 37 号の第 80 項に反映されており、リストラクチャリング引当金から企業の継続的な活動に関連したコストを除外することを企業に要求している。

BC52 IAS 第 37 号の第 72 項から第 83 項の修正案は、不適切な類推が要求事項から導き出されるリスクを低減させるために、誤解を生じさせる可能性のある用語をなくし、リストラクチャリング引当金についての要求事項をより明確に説明することを目的としている。当該修正はリストラクチャリング引当金についての要求事項の適用の結果を変化させることは意図していない。

修正案の項ごとの説明

BC53 BC26 項から BC47 項に記述した目的を達成するために必要な修正は相互に関連している。IASB はこれらの目的を、IAS 第 37 号の第 17 項から第 22 項の要求事項を第 14A 項から第 14U 項の番号を付した新しい各項に置き換え、IAS 第 37 号の第 15 項から第 16 項を修正することによって達成することを提案している。

BC54 この結論の根拠の付録 A は、これらの修正案の項ごとの説明を示している。新規又は修正後の各項について、次のことを行っている。

- (a) 提案している要求事項の機能及び出典（通常は IAS 第 37 号の既存の項又は「概念フレームワーク」における項）を識別している。
- (b) 各項が修正の全体的な目的の達成に対して行う寄与を説明している。

「IAS 第 37 号に関する適用ガイダンス」の修正案

BC55 IAS 第 37 号とともに公表される「IAS 第 37 号適用ガイダンス」には次のものが含まれている。

- (a) 企業が IAS 第 37 号の第 14 項における 3 つの認識規準を適用する際に従うプロセス、及びそれぞれの規準を満たすこと又は満たさないことの帰結を例示する判定図
- (b) さまざまな事実パターンに現在の義務という認識規準を適用する方法を示す設例

判定図の拡張

- BC56 現在の義務という認識規準の修正案は、規準を3つの別個の条件（義務、移転及び過去の事象という条件）に分割することになる。IASBは、「IAS第37号適用ガイダンス」における判定図を拡張して、これら3つの条件の段階ごとの評価が、企業が認識規準を適用する際に従うより幅広いプロセスにどのように適合することとなるのかを示している。
- BC57 提案している新しい判定図は、義務が現在の義務という認識規準を満たさないことの帰結もより目立つ形で示している。すなわち、企業が引当金も偶発負債も有していないということである。この帰結をより目立たせることは、引当金を認識するための規準のいずれかを満たさない義務は偶発負債であるという一般的な誤解を克服するのに役立つ可能性がある。

設例の追加

- BC58 IASBは「IAS第37号適用ガイダンス」にさらに設例を追加することを提案している。これらの設例案は、以下に類似した事実パターンへの認識規準の適用を例示している。
- (a) IFRIC第6号（提案の設例12）
 - (b) IFRIC第21号に付属する設例（提案の設例13A及び13B）
 - (c) BC16項で議論したアジェンダ決定「負の低排出車クレジット」（提案の設例14）
 - (d) BC11項で議論したアジェンダ決定「気候関連コミットメント」（提案の設例15）
- BC59 これらの設例を「IAS第37号適用ガイダンス」に追加することで、IASBが議論している事実パターンの分析を失うことなく当該解釈指針及びアジェンダ決定を廃止できるようになる。当該分析を「IAS第37号適用ガイダンス」に移すことは、ガイダンスを1か所に統合してアクセスしやすくするのも役立つ。提案している新しい要求事項の賦課金への適用を例示する設例をIFRIC第21号に付属している設例と同様の事実パターンとともに含めることは、提案している要求事項の適用の結果がIFRIC第21号の適用の結果とどのように異なるのかを例示することに役立つ。

既存の設例の修正

- BC60 IASBは、「IAS第37号適用ガイダンス」における既存の設例における分析を修正して、現在の義務という認識規準を支える新しい要求事項案を反映することを提案している。IASBの見解では、引当金が認識されるかどうかに関する結論はどれも変更されないが、いくつかは別の方法で説明されることになる。
- BC61 IASBは、各設例の分析を拡張して、現在の義務という認識規準の中の3つの条件のそれぞれが満たされるかどうかに関する結論を含めることを提案している。この方法で分析を拡張することの目的は、3つの条件をさらに明確化して、財務諸表の作成者がそれらを他の事実パターン（将来において生じる可能性のある新しい事実パターンを含む）に適用するのに役立つようにすることである。実務上は、3つの条件のすべてを評価することが不要である場合もある。条件のどれか1つを満たさなければ、現在の義務という認識規準が満たされないという結論を下すのに十分であるからである。

引当金—的を絞った改善

BC62 IASB は設例 4 (返金の方針) を削除することを提案している。IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の公表後は、この設例はもはや適用可能ではないからである。

測定—義務を決済するために必要となる支出

BC63 2020 年 5 月に、IASB は IAS 第 37 号の狭い範囲の修正を公表し、第 68A 項を追加した。第 68A 項は、ある契約が不利であるかどうかの評価 (したがって企業が不利な契約の引当金を認識するかどうかの決定) にあたって企業が含めるコストを定めている。同項は、当該契約の履行の増分コスト及び契約の履行に直接関連するその他のコストの配分 (例えば、有形固定資産項目の減価償却費の配分) を含めることを企業に要求している。

BC64 IASB がこの狭い範囲の修正を開発していた間に、一部の利害関係者は次のことを明確化するよう要望した。

(a) ある契約が不利であるかどうかを決定するために IAS 第 37 号の第 68A 項に示されているコストを用いた企業は、同じコストをそれにより生じる不利な契約の引当金の測定に含めることを要求されるかどうか

(b) 企業は IAS 第 37 号の範囲に含まれる他の種類の引当金を測定する際に同じ種類のコストを含めることも要求されるかどうか

BC65 IASB は、その時点ではこれらの疑問に回答しないことを決定した。緊急の修正を遅らせることになるからである。IAS 第 37 号に関する結論の根拠の BC19 項は、第 68A 項の IAS 第 37 号への追加は、契約が不利であるかどうかを決定する際に企業が考慮することを要求されるコストを明確化する以外には、当該基準書の要求事項を変更しないという記載を含んでいる。

BC66 この記載は、企業が不利な契約の引当金を測定する際に (また、より幅広く、IAS 第 37 号の範囲に含まれるあらゆる種類の引当金を測定する際に) どのコストを含めるのかという疑問を未解決のままにしている。この疑問に回答するため、IASB は、引当金を測定するにあたり、企業はある契約が不利であるかどうかを評価する際に含める種類のコストを含める旨を定めることを提案している。この提案は、次のような IASB の見解を反映している。

(a) 不利な契約の引当金の測定の基礎は、当該契約が不利であると評価された基礎と整合させるべきである。

(b) IASB が不利な契約の義務の履行のコストに関する結論の基礎とした議論 (IAS 第 37 号に関する結論の根拠の BC4 項から BC13 項参照) は、IAS 第 37 号の範囲に含まれる他の種類の引当金を決済するために必要となる支出に同様に当てはまる。

測定—割引率

割引率の決定

現在の要求事項

BC67 IAS 第 37 号の第 36 項は、現在の義務を決済するために必要となる支出を見積ることによって引当金を測定することを企業に要求している。IAS 第 37 号の第 45 項は、貨幣の時間価値の影響に重要性がある場合には、この支出を現在価値に割り引くことを企業に要求している。IAS 第 37 号の第 47 項は、支出を次のものを反映する率で割り引くことを企業に要求している。

(a) 貨幣の時間価値についての現在の市場の評価

(b) 当該負債に固有のリスク（これらのリスクがキャッシュ・フローに反映されていない範囲で）

BC68 当該負債に固有のリスクには、当該負債を決済するために必要となる支出の金額又は時期の不確実性が含まれる。この種類のリスクは通常、負債の測定値を増大させるものであり、次のいずれかによって反映することができる。

(a) 当該負債を決済するために必要となる支出の見積りの増額（支出の見積りを確実性等価金額²まで増額）

(b) 見積った支出を現在価値に割り引くために用いる率の引下げ

BC69 IAS 第 37 号は、負債に固有のリスクに不履行リスク（企業が当該負債を決済しないというリスク）も含まれるのかどうかを定めていない。不履行リスクが反映される場合、負債が測定される金額は減少する。不履行リスクは割引率を引き上げることによって反映される。

BC70 引当金に関連する不履行リスクは、企業の他の負債に関連する不履行リスクとは異なる可能性がある。例えば、資産廃棄又は環境修復の義務に関する規制は、当該義務の積立を企業に要求すること又は当該義務を清算時に他の負債よりも高順位とすることによって、これらの義務に関する不履行リスクを低減させる場合がある。

不履行リスクを含めるのか除外するのかを定める理由

BC71 不履行リスクを含めるべきかどうか及び含める方法に関して IAS 第 37 号に具体的な要求事項がない中で、実務が多様となっている。

(a) 一部の企業は不履行リスクを除外している。その会計方針は、リスクフリー金利を適用するというものであり、その率は通常はリスクフリー金利についての観察可能な市場の代用数値（例えば、引当金の通貨と一致する通貨での低リスクの国債に係る現在の利回り）を参照して決定する。

(b) 一部の企業は不履行リスクについての企業固有の測定値を含めている。その会計方針は、「信用調整後」の率を適用するというものであり、その率を次のいずれかを参照して決定する場合がある。

² 企業が自らの負債を同じ金額の確定したキャッシュ・アウトフローと進んで交換するであろう最大金額

引当金一的を絞った改善

- (i) 企業の追加借入利率又は平均借入利率
 - (ii) 企業の信用スプレッドについて調整したリスクフリー金利についての観察可能な市場の代用数値
- (c) 一部の企業は不履行リスクについての市場の測定値（特定のクラスの投資（例えば、AA 格の社債）における不履行リスク）を含めている。そのような企業は、その種類の投資に対する現在の市場利回りを参照して割引率を決定する。
- BC72 不履行リスクを割引率に含めている企業は、当該リスクを除外している企業よりも少ない額の引当金を認識する。その差異は、多額の長期の引当金（発電、石油及びガス、鉱山並びに電気通信のセクターにおいて事業を行っている企業が認識する資産廃棄及び環境修復の引当金など）については重大となる可能性がある。
- BC73 2 つの企業が同様の引当金について異なる基礎で計算した割引率を用いる場合には、投資者はそれらの引当金が企業の財務業績及び財政状態に与える影響を比較するのが困難となる可能性がある。比較を行うためには、投資者は一方の企業が報告している金額を調整して他方の企業が報告している金額と同じ基礎で計算されるようにすることが必要となる。要求される計算は複雑となる場合があり、また、すべての企業が適切な調整を行うために必要な情報を開示しているわけではない。
- BC74 IASB が協議した利害関係者のほぼ全員が、比較可能性を改善するための IAS 第 37 号の修正を支持すると述べた。それらの利害関係者のうち極少数は、開示要求を拡充することで十分かもしれないと考えたと述べたが、大半は、IAS 第 37 号において割引率に不履行リスクを含めるかどうか及び含める場合の方法を定めることによって、IASB は企業が用いる率を標準化すべきであると述べた。

企業に不履行リスクを除外することを要求する理由

- BC75 本公開草案の第 47 項において、IASB は企業が貨幣の時間価値についての現在の市場の評価を反映する率（リスクフリー金利で表される）で引当金を割り引き、不履行リスクについての調整は加えない旨を定めることを提案している。企業はリスクフリー金利についての観察可能な市場の代用数値を参照して適切な率を見積ることができる。
- BC76 割引率は不履行リスクを除外すべきであるという結論に至るにあたり、IASB は一部の利害関係者の代替的な見解を検討した。付録 B でさらに説明しているように、これらの利害関係者は、不履行リスクを含めた率について次のように主張した。
- (a) 概念的に正当化することができ、投資者に有用となり得る情報をもたらす。
 - (b) 次の両方と整合するものと見ることができる。
 - (i) IAS 第 37 号の測定目的
 - (ii) IAS 第 37 号の第 47 項における「当該負債に固有の」リスクを反映するという要求
- BC77 しかし、これも付録 B でさらに説明しているように、IASB は、不履行リスクを除外し

た率もこれらの要件を満たすと主張できることに留意した。不履行リスクを除外することの1つの概念上の正当化は、IAS第37号の範囲に含まれる引当金と交換取引から生じる負債との間の相違である。IAS第37号の範囲に含まれる引当金（例えば、資産廃棄の義務）は通常、企業が相手方に不履行リスクの受入れに対する補償を支払う義務を含んでいない。不履行リスクを除外した率で引当金を割り引く（したがってその割引を振り戻す）ことによって、企業は、当該リスクの移転について費用が生じないという事実を忠実に反映する。

BC78 割引率は不履行リスクを除外すべきであるという結論に至るにあたり、IASBは他の2つの要因を考慮した。

(a) 第1に、IASBは、多くの利害関係者（財務諸表の利用者及び作成者を含む）の間で、観察可能な市場金利を参照して客観的に決定できる率が選好されていることに留意した。引当金に関連する不履行リスクは観察可能ではなく、BC70項で説明したように、企業の他の負債に関連する不履行リスクとは異なる可能性がある。したがって、不履行リスクを反映するために必要となる調整の見積りは非常に主観的となる可能性がある。投資者は、この主観性は比較可能性を低下させると述べた。財務諸表の作成者は、当該調整は見積ること及び監査することが困難でコストがかかる可能性があるとして述べた。

(b) 第2に、IASBは、引当金を企業自身の信用度を反映する金額で測定することの結果は直感に反する可能性があることに留意した。信用度の低い企業の方が信用度の高い企業よりも報告する負債が小さくなり、信用度が悪化した企業が負債の減額を報告することになる。

BC79 極少数の利害関係者が、割引率に不履行リスクを含めることを支持すると述べた。そうすることで、資産廃棄の義務及び関連する環境修復義務についてのIAS第37号の要求事項が米国の一般に認められた会計原則（US GAAP）における要求事項との整合性が高まるからである。US GAAPでは、企業はこれらの義務を信用調整後の割引率を用いて測定する³。

BC80 しかし、IASBは、引当金の測定値に不履行リスクを含めるという要求は、IAS第37号とUS GAAPの要求事項の間の整合性を僅かに改善するのみであろうと結論を下した。その理由は、

(a) 企業がUS GAAPを適用する際に用いる信用調整後の率は、不履行リスクを含めることを強制とした場合にIAS第37号が要求することとなる率とは異なる。企業がUS GAAPを適用する際に用いる信用調整後の率は、当初認識日におけるそれらの企業の信用度を反映するが、次のものは反映しない。

(i) 当初認識後の信用度の変化

³ US GAAPの要求事項はFASB会計基準コード化体系サブトピック410-20「資産除去債務及び環境債務」に示されている。

引当金—的を絞った改善

- (ii) 測定しようとしている負債に個別に関連した不履行リスク
- (b) IAS 第 37 号と US GAAP の要求事項の間には、他のいくつかの相違が、資産除去債務及び関連する環境修復義務の認識及び測定について存在している。

適用指針

BC81 IASB は、企業が適切なリスクフリーの割引率をどのように決定するのかに関する適用指針を IAS 第 37 号に追加しないことを提案している。この決定に至るにあたり、IASB は次のことに留意した。

- (a) IAS 第 37 号に指針がなくても実務がすでに十分に確立されている。財務諸表の作成者の多くは、引当金を測定するために、リスクフリー金利で割り引くという方針を適用するか又は信用調整後の率を見積るための出発点としてのいずれかで、リスクフリー金利をすでに見積っている。
- (b) IAS 第 37 号の範囲に含まれる引当金は、決済の条件及び状況に幅広い相違がある。IASB はすべての考え得る条件及び状況をカバーするガイダンスを開発することはできないので、すでに広く理解されている基本的な原則以外のガイダンスは開発できない可能性がある。
- (c) 他のいくつかの IFRS 会計基準書は、資産又は負債をリスクフリー金利を参照して測定することを要求している。IAS 第 37 号に追加されるどのようなガイダンスも、それら他の基準書に対して意図しない影響を与える可能性がある。

BC82 通常、企業は適切なリスクフリー金利をリスクフリー金利についての観察可能な市場の代用数値（当該引当金の通貨と一致する通貨での低リスクの国債に係る現在の利回りなど）を参照して決定する。場合によっては、企業はその利回りを調整することがある（例えば、投資と当該引当金との間のデュレーション及び流動性の相違について補償するため）。しかし、IASB はすべての企業がそのような調整を行うとは予想していない。

開示—割引率

BC83 投資者からの要望に対応して、IASB は IAS 第 37 号に企業が引当金の各クラスについて次のことを開示するという要求を追加することを提案している。

- (a) 引当金を測定するにあたって用いた割引率
- (b) その率を決定するために用いたアプローチ

BC84 IAS 第 37 号の割引率の要求事項に対するフィードバックを提供した投資者は、用いる率の不統一だけでなく、その率に関する情報の欠如によっても比較可能性が損なわれると述べた。投資者は、資産又は負債を現在価値キャッシュ・フロー技法を用いて測定することを企業に要求している他の IFRS 会計基準書（例えば、IAS 第 19 号及び IAS 第 36 号「資産の減損」）も、用いた割引率を開示することを企業に要求していると指摘した。したがって、IAS 第 37 号は、用いた割引率を開示することを企業に要求していな

いという点で異例である。

- BC85 割引率を決定するために用いたアプローチを開示することを企業に要求するという提案は、適切なリスクフリー金利の決定方法についての適用指針を IAS 第 37 号に追加しないという提案から生じている。この提案は、企業がさまざまなアプローチを用いる可能性があり、用いたアプローチに関する情報が比較可能性を高めるであろうことを認識している。提案している要求は、IFRS 第 17 号「保険契約」における、保険契約負債を測定するにあたって用いた割引率を決定するために用いたアプローチを開示するという要求と整合的である⁴。

IFRIC 第 6 号及び IFRIC 第 21 号の廃止

- BC86 IASB は、IFRIC 第 6 号と IFRIC 第 21 号の両方を廃止することを提案している。現在の義務という認識規準を支える要求事項案が、それらの解釈指針における要求事項に取って代わることになるからである。BC58 項から BC59 項で議論したように、IASB は IAS 第 37 号適用ガイダンスに、IFRIC 第 6 号及び IFRIC 第 21 号に記述されていると同様の事実パターンを例示する設例を追加することを提案しているため、これらの解釈指針における分析は失われないことになる。

経過措置

IFRS 会計基準を適用する企業

- BC87 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、IFRS 会計基準書の適用開始から生じた会計方針の変更を次のように会計処理することを企業に要求している。
- (a) 当該基準書が経過措置を含んでいる場合は、そこに示されている経過措置に従って
 - (b) 当該基準書に経過措置がない場合は、過去に遡及して
- BC88 IASB は、本公開草案で提案している修正のいくつかは遡及適用のコストが便益を上回る可能性があるとして結論を下した。したがって、遡及適用についての全般的な要求事項を 2 つの簡素化の例外とともに提案している。これらの例外については、BC90 項から BC98 項で説明している。
- BC89 一部の引当金（例えば、資産廃棄の義務に係る引当金）は、関連する資産の取得原価に加算される。本公開草案の第 94C 項は、企業がそのような義務についての引当金を修正する場合、企業が関連する資産の帳簿価額を修正することも必要となる可能性があることを明確化している。企業が移行日現在の正味差額を資本に認識するという要求は、企業は移行日前に生じた企業結合で取得したのれんの帳簿価額を修正しないことを明確化している（IFRS 第 3 号「企業結合」の第 45 項の要求事項を条件とする）。

引当金の測定値に含めるコストの変更についての修正遡及アプローチ

⁴ IFRS 第 17 号「保険契約」の第 117 項(c)(iii)参照

引当金—的を絞った改善

- BC90 遡及適用に対する第1の例外は、本公開草案の第94D項に示されている。この例外は、本公開草案の第40A項で提案している修正から生じる引当金の測定値に含まれるコストの変更についての修正遡及アプローチを定めている。
- BC91 IASBがこの修正遡及アプローチを提案しているのは、次の理由からである。
- (a) IASBは、ある契約が不利であるかどうかを評価する際に企業が含めるコストを定めるためにIAS第37号を2020年に修正した際に、このアプローチを要求した。
- (b) 第40A項で提案している修正は、(a)に記述した2020年の修正から生じている。2020年の修正で定められた修正遡及アプローチを支持して行われた主張（IAS第37号に関する結論の根拠のBC20項からBC21項参照）は、第40A項で提案している修正にも当てはまる。

割引率の変更についての簡素化したアプローチ

- BC92 遡及適用に対する第2の例外は、本公開草案の第94E項に示されている。この例外は、本公開草案の第47A項で提案している修正から生じる割引率の変更について簡素化した遡及アプローチを認めることになる。この簡素化は、資産の廃棄又は原状回復のコストが関連する資産（例えば、関連する有形固定資産又は関連するリースの使用権資産）の取得原価に加算される場合に、当該コストについての引当金の測定値に影響を与える変更に応用される。提案している例外は、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」のD21項に示されている例外と同様である。この例外を提案した理由は以下のBC93項からBC98項に示されている。
- BC93 本公開草案の第47A項において、IASBは、企業が引当金を割り引くために用いる率は貨幣の時間価値についての現在の市場の評価（リスクフリー金利で表される）を反映し、不履行リスクについての調整はしない旨を定めることを提案している。
- BC94 資産の廃棄又は原状回復の引当金を現在は不履行リスクを含んだ率で割り引いている企業は、より低い率を用いるように会計方針を変更することが必要となり、それにより引当金の測定値の増加が生じる。
- BC95 IASBは、この会計方針の変更の遡及適用は、対応する借方が関連する資産の取得原価に加算される場合には、困難となる可能性があるとして結論を下した。
- BC96 その困難は次の理由で生じる。
- (a) IAS第37号は、現在の義務を決済するために必要となる支出の現在の見積り及び貨幣の時間価値についての現在の市場の評価を用いて引当金を測定することを企業に要求している。したがって、資産廃棄又は環境修復の引当金の測定値は、必要となる支出の見積りの変更又は現在の市場金利の変動により報告日ごとに変動する可能性がある。
- (b) IFRIC第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」は、(a)に記述した変動を関連する資産の取得原価に加算するか又は減算することを要求している。したがって、当該変動は一般的に、関連する資産が耐用年数にわたって減価

償却されるか又は減損するにつれて将来に向かって純損益計算書に認識される。このため、移行日現在の資産の帳簿価額は、必要となる支出の見積り及び市場金利が廃棄の義務が生じた日からいつ変動したか及びどのように変動したかに左右される可能性がある。

- (c) したがって、会計方針の適用の遡及適用には、引当金の当初認識日から移行日の間の各報告日現在で資産の取得原価及び減価償却累計額に対して行われたであろうすべての修正の過去の記録を企業が構築することが必要となる。

BC97 IASB は以前に、このような過去の記録は IFRS 会計基準の初度適用企業にとって実務上不可能であろうと結論を下した⁵。この理由から、IFRS 第 1 号は初度適用企業に対して、IFRS 会計基準への移行日の前に生じたキャッシュ・アウトフローの見積り及び市場金利の変動について IFRIC 第 1 号の適用を免除している。IFRS 第 1 号の D21 項は、この免除を使用することを選択する企業についての簡素化した遡及アプローチを示している。その簡素化したアプローチを適用する場合、企業は移行日現在の引当金を IAS 第 37 号の要求事項に従って測定し、関連する資産の取得原価及び減価償却累計額に含められていたであろう金額を単純化した仮定を用いて見積る。

BC98 IASB は、同様の免除が、本公開草案で提案している修正の結果として会計方針を変更する企業について正当化されるであろうと結論を下した。

IFRS 会計基準の初度適用企業

BC99 IFRS 第 1 号は、IFRS 会計基準の初度適用企業に、要求事項を遡及適用することをいくつかの例外を付けて要求している。IASB が新しい基準書を公表するか又は基準書の大きな変更を行う場合には、それらの例外を削除すべきかどうか及びもっと追加すべきかどうかを検討する。

BC100 IASB は、IAS 第 37 号に対して行うことを提案している修正の結果として、IFRS 第 1 号における例外の変更を提案していない。その理由は、

- (a) IFRS 第 1 号は IAS 第 37 号における要求事項に対する例外を、BC97 項に記述した IFRIC 第 1 号の要求事項の免除以外には設けていない。
- (b) 本公開草案で提案している修正は、IAS 第 37 号の要求事項又は当該要求事項を適用するために必要な手続若しくは判断を根本的に変更するものではない。

開示—公的説明責任のない子会社

BC101 要件を満たす子会社は、IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」における削減した開示要求を、他の IFRS 会計基準書におけるより広範な開示要求の代わりに適用

⁵ IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」に関する結論の根拠の BC63C 項参照

引当金—的を絞った改善

することを選択できる⁶。

BC102 IASB は他の IFRS 会計基準書についての新規の又は修正した開示要求を提案する際に、当該要求事項を IFRS 第 19 号に含めるべきかどうかを検討する。IASB は、それらを含めることが要件を満たす子会社の財務諸表の利用者に有用な情報を提供するかどうかを判断する。その際に、IASB は次のことを行う。

- (a) IFRS 第 19 号に関する結論の根拠の BC33 項に示されている指導的な原則を適用する。
- (b) 新規の又は修正した開示要求のコストと便益をそれらの利用者のニーズに基づいて評価する。

BC103 IASB は、IFRS 第 19 号に、IAS 第 37 号に追加することを提案している 2 つの開示要求を追加すべきかどうかを検討した。

BC104 本公開草案の付録 B に示したように、IASB は IFRS 第 19 号に引当金の測定にあたって用いた割引率を開示するという要求を追加することを提案している。この提案は次のことを反映している。

- (a) 測定の不確実性に関する情報（例えば、重大な判断及び見積り）は要件を満たす子会社について重要であるという指導的な原則
- (b) IFRS 第 19 号が、他の資産及び負債の測定に用いた割引率の開示を要求しているという事実
- (c) 用いた割引率を開示することのコストは低いであろうという IASB の評価（当該情報は容易に入手可能で商業的に機密性がないため）

BC105 IASB は、IFRS 第 19 号に、割引率を決定するために用いたアプローチを開示するという要求を追加しないことを提案している。IASB は、IFRS 第 19 号がこの情報の開示を他の資産及び負債の大半について要求していない（唯一の例外は保険契約負債である）ことに留意し、この情報を提供することのコストは要件を満たす子会社の財務諸表の利用者に対する便益を上回るであろうと結論を下した。

他の IFRS 会計基準書の結果的修正

BC106 IAS 第 37 号を修正する提案の結果として、IASB は他の IFRS 会計基準書の修正も提案している。本公開草案の付録 B に示したように、次のことを提案している。

- (a) IFRS 第 3 号「企業結合」から認識の原則に対する例外を削除する（BC107 項から

⁶ 子会社は次の場合に要件を満たす。

- 公的説明責任を有していない。かつ、
- IFRS 会計基準に準拠した一般の使用のために利用可能な連結財務諸表を作成する最終的親会社又は中間親会社を有している。

BC110項でさらに説明している)。

- (b) IAS 第 37 号を参照しているいくつかの IFRS 会計基準書の軽微な修正を行う。これらの修正の目的は、それらの他の基準書における参照の文言を IAS 第 37 号における修正後の文言に合わせることである。

IFRS 第 3 号の結果的修正

BC107 2つの認識の原則が、企業結合で取得した資産及び負債の認識についての IFRS 第 3 号の要求事項の基礎となっている。

- (a) 取得日において、取得企業は取得した識別可能な資産及び引き受けた負債を認識し、「概念フレームワーク」に示されている資産又は負債の定義を満たす項目を認識する⁷。
- (b) 取得日後は、取得企業は当該資産及び負債を、その性質に応じて、当該項目に適用される IFRS 会計基準書に従って会計処理する⁸。

BC108 現在、IAS 第 37 号及び IFRIC 第 21 号における認識の要求事項は「概念フレームワーク」と整合していない。「概念フレームワーク」における負債の定義を満たす項目の一部は、IAS 第 37 号における現在の義務という認識規準において適用される定義を満たしていない。その結果、IFRS 第 3 号における認識の原則を適用する取得企業が、取得時に引当金を認識してから、取得後直ちに当該引当金の認識の中止を行うことを要求される可能性がある。

BC109 この結果を避けるため、IFRS 第 3 号の第 21A 項から第 21C 項は当初認識の原則の例外を設けている。その例外は、企業結合で引き受けたのではなく別個に発生したとした場合には IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号の範囲に含まれることとなる負債及び偶発負債に適用される。この例外は、企業は当該項目について取得日に負債を認識するかどうかを決定するために（「概念フレームワーク」ではなく）IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号を適用すると定めている。

BC110 BC34 項から BC36 項で議論したように、IASB は IAS 第 37 号における現在の義務という認識規準を支える要求事項を修正して、「概念フレームワーク」に合わせることを提案している。また、IFRIC 第 21 号を廃止することも提案している。これらの修正により、IFRS 第 3 号の認識の原則と IAS 第 37 号の認識規準との間の不整合が解消され、IFRS 第 3 号における例外は不要となる。したがって、IASB は IFRS 第 3 号の第 21A 項から第 21C 項を削除することによって、この例外を削除することを提案している。

修正案のコストと便益

BC111 IASB は、本公開草案における提案の開発の全体を通じて、IAS 第 37 号の考え得る修正

⁷ IFRS 第 3 号の第 10 項から第 11 項参照

⁸ IFRS 第 3 号の第 54 項参照

引当金—的を絞った改善

で生じる可能性の高いコストと便益を評価してきた。

- BC112 IAS 第 37 号を修正するプロジェクトを作業計画に追加することを決定する前と、プロジェクトの範囲及び目的を決定する際に、IASB は IAS 第 37 号における潜在的な短所のリストを識別した。それから IASB は、修正の便益が短所のそれぞれについてのコストを上回るかどうかについて利害関係者の意見を求めた。プロジェクトの範囲には、利害関係者の間で便益がコストを上回るであろうという合意があった事項のみを含めている⁹。
- BC113 本プロジェクトについての暫定的な決定に至るにあたり、IASB は、修正案のそれぞれ及び経過措置についてのさまざまな選択肢のコストと便益を検討した。生じる可能性の高いコストと便益が、利害関係者から収集した情報を用いて識別され、会議のために作成されたスタッフペーパーで説明され、その会議で IASB が暫定的な決定を行った。
- BC114 表 1 は、本公開草案で提案している修正の最も重大なコストと便益についての IASB の評価を示している。IASB は、便益がコストを上回るであろうという見解に至って本公開草案を公表している。

表 1—本公開草案で提案している修正で生じる可能性の高いコストと便益

	修正	可能性の高いコスト	可能性の高い便益
(a)	負債の定義の更新	新たな定義とその実務上の影響を理解するための適用開始のコスト	IFRS 会計基準書における単一のより明確な定義により生じる継続的コストの低減
(b)	現在の義務という認識規準を支えるより明確な要求事項	新たな要求事項とその実務上の影響を理解するための適用開始のコスト	継続的コストの低減及びより一貫性がある適用
(c)	一部の賦課金のより早期の漸進的な認識を生じさせる新たな要求事項	新たな要求事項の理解と会計方針の変更のための適用開始のコスト 継続的な適用コストの増大（より早期に認識される引当金は測定の不確実性が大きくなる可能性があるため）	投資者へのより有用な情報（投資者が企業の将来キャッシュ・フローを評価するのに役立つ）
(d)	IFRIC 第 6 号、IFRIC 第 21 号及び 2 件のアジェンダ決定の廃止 それらの事実パターンの「IAS 第 37 号適用ガイダンス」への追加	新たな構成に慣れるための適用開始のコスト	IAS 第 37 号の要求事項とガイダンスのすべてが 1 か所に統合されることにより、継続的な適用が容易になること

(続く)

⁹ 2020 年 1 月の IASB 会議、アジェンダ・ペーパー 22 「引当金—プロジェクトの提案」

結論の根拠—2024年11月

(続き)

	修正	可能性の高いコスト	可能性の高い便益
(e)	閾値が契機となるコストについての要求事項	会計方針を変更するための適用開始のコスト。継続的な適用コストの増大（より早期に認識される引当金は測定の不確実性が大きくなる可能性があるため）	より明確な要求事項（適用コストを低減し、より一貫した適用を促進） 投資者へのより有用な情報（投資者が企業の将来キャッシュ・フローを評価するのに役立つ）
(f)	より具体的な割引率の要求事項	会計方針を変更するための適用開始のコスト	実務の不統一の減少及び測定における主観性の減少（企業間の比較可能性を改善）
(g)	企業が用いる割引率及びその率の決定に対するアプローチの開示を企業に要求	企業がこの追加的な情報を提供するための継続的な適用コスト。IASBは、これらのコストは大きくないと予想している。情報が容易に入手可能で、商業的機密性がないからである。	投資者への有用な情報及び透明性の増大（企業間の比較可能性を改善）

付録 A—第 14A 項から第 16 項における提案の機能及び出典

BCA1 この付録は、現在の義務という認識規準を支える要求事項の修正案（第 14A 項から第 16 項）の項ごとの説明を示している。

BCA2 それらの項のそれぞれについて、次のことを示している。

(a) 提案している要求事項の出典への相互参照。通常、IAS 第 37 号の既存の項又は「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）における項である。

(b) 修正の全体的な目的（BC26 項から BC47 項で議論した）の達成への各項の寄与の説明

BCA3 IAS 第 37 号及び「概念フレームワーク」への参照は略号を用いている。

(a) IAS 37.x は、IAS 第 37 号の第 x 項を指す。

(b) CF.4.x は、「概念フレームワーク」の第 4 章の第 x 項を指す。

表 A1—項ごとの説明

公開草案の項	機能及び出典	全体的な目的への寄与
14A	現在の義務という認識規準の中の 3 つの条件を識別している（CF.4.27 における条件を反映）。	義務発生事象についての要求を 3 つの別個の条件に置き換えている。
14B	「義務」を定義している（CF.4.29 における定義を使用し拡張）。	「回避する実際上の能力がない」という要求が言及しているのは、特定の便益を獲得する場合又は特定の行動を取った場合に企業が責任の履行を回避する能力であり、当該便益の獲得又は当該行動の実行を回避する能力ではないことを明確化している。
14C	義務を生じさせるメカニズムを識別している（IAS 37.10 における既存の定義を使用）。	義務という条件を法的義務及び推定的義務の定義と関連付けている。

(続く)

(続き)

公開草案の項	機能及び出典	全体的な目的への寄与
14D	経済的便益及び行動の例を示している (CF.4.44 に列挙されているもの及び一部は「IAS 第 37 号適用ガイダンス」に例示されているものを基礎とした)。	義務という条件 (第 14B 項) と過去の事象という条件 (第 14N 項) の両方を記述するにあたって用いた2つの用語の意味を明確化している。
14E	IAS 37.20 の前半部分を維持し、文言を CF.4.29 と整合させるために軽微な編集を加えている。	実質的な変更はせずに、明確性及び編集上の一貫性を改善している。
14F	「回避する実際上の能力がない」の意味を説明している。IAS 37.17(a)を IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定「負の低排出車クレジット (IAS 第 37 号)」からの分析に置き換えている。 CF.4.34 からの概念を統合している。 IAS 37.17(b)を維持している。	企業が法的義務を回避する実際上の能力を有していない状況を明確化している。 推定的義務に関する既存の要求事項を維持している。
14G	IAS 37.22 を維持している。	法律は制定されたか又は制定されることがほとんど確実になった場合に義務を生じさせることを明確化している。
14H	IAS 37.20 の後半部分を維持している。	役員会の決定が推定的義務を生じさせるために十分ではない理由を説明している。
14I-14J	CF.4.36 及び CF.4.37 からの概念を統合している。	負債の定義に移転という条件を明示的に含めて説明している。

(続く)

引当金—的を絞った改善

(続き)

公開草案の項	機能及び出典	全体的な目的への寄与
14K	CF.4.38 からの概念を統合している。	IAS 第 37 号の第 14 項(a)における現在の義務という認識規準の中の移転という条件が、IAS 第 37 号の第 14 項(b)における可能性の高い移転という認識規準とともにどのように機能するのかを説明している。
14L	CF.4.39(c) (経済的資源を移転する義務の例) 並びに CF.4.47 及び CF.4.57 (未履行契約における義務の記述) からの概念を展開している。	既存の要求事項を明確化している。未履行契約 (又は経済的資源を交換する他の種類の義務) は当該契約 (又は他の種類の義務) が不利である場合にのみ認識規準を満たすという理由を説明している。
14M	新しい第 14A 項(c)を繰り返している。	過去の事象という条件についての議論を紹介している。
14N	IAS 37.19 を CF.4.43 からの概念を用いた新たな要求事項に置き換えている。	過去の事象という条件を再度記述している。
14O	CF.4.44 から明確化する詳細を追加している。	過去の事象という条件が一定の期間にわたって満たされる状況を記述している。
14P	閾値が契機となるコストについての適用の要求事項を定めている (第 14N 項から第 14O 項で提案している全般的な要求事項を解釈している)。	全般的な要求事項の一貫した適用を促進する。

(続く)

(続き)

公開草案の項	機能及び出典	全体的な目的への寄与
14Q	<p>企業が複数の別個の行動を取る場合にのみ生じる義務についての要求事項を定めている。この要求事項はCF.4.32からの概念に基づいている。</p> <p>「概念フレームワーク」では、これらの概念は義務という条件を論じているセクションにある。義務という条件と同様に、「回避する実際上の能力がない」という閾値に適用されるからである。しかし、過去の事象という条件の関連で当該閾値に適用されるので、IASBはこの要求事項をIAS第37号の過去の事象のセクションに含めることを提案している。</p>	<p>IFRIC第21号「賦課金」を、一部の年次賦課金のより早い漸進的な認識（したがって、それらの賦課金に関するより有用な情報も）を生じさせる要求事項に置き換えている。</p>
14R	<p>CF.4.33（CF.4.32を支えている）からの概念を統合している。</p>	<p>過去の事象という条件において「回避する実際上の能力がない」をどのように解釈するのかに関する追加のガイダンスを提供している。</p>
14S-14T	<p>CF.4.45における概念を用いて、法律の制定又は推定的義務を生じさせる行動は、現在の義務を生じさせるのに十分ではない旨を明確化している。</p>	<p>既存の要求事項を明確化している。</p> <p>コミットメントの発表では、企業が引当金を認識するのに十分ではないことを説明するのに役立つ（「IAS第37号適用ガイダンス」の修正案のセクションCにおける設例15「気候関連コミットメント」で例示）。</p>

(続く)

引当金—的を絞った改善

(続き)

公開草案の項	機能及び出典	全体的な目的への寄与
14U	IAS 37.21 を維持し、項番号を変更して、用語法を先行する各項と整合させるための編集を加えている。	現在の義務を直ちには生じさせない事象（特定の経済的便益の獲得又は特定の行動の実行）が、後日において義務を生じさせる場合があるという明確化を維持している。
15-16	具体的な事象が発生しているのか否か又は当該事象に法律がどのように適用されるのかが不明確であることから、現在の義務という認識規準が満たされているかどうか不明確である状況についての要求事項を維持している。 一部の文言を書き換えている。	書換えにより、当該要求事項が、不確実性が現在の義務という認識規準の中の3つの条件のいずれかに関連している可能性を認めることが確保されている。この可能性は、「IAS 第37号適用ガイダンス」のセクション B1 で提案している新しい判定図に明示的に示されている。

付録 B—不履行リスク—概念的検討

- BCB1 IASB は、引当金を不履行リスクを除外した率で割り引くことを企業に要求することを提案している (BC75 項から BC80 項参照)。
- BCB2 この決定に至るにあたり、IASB は、不履行リスクを含めた率についての次のような主張を検討した。
- (a) 概念的に正当化することができ、投資者に有用となり得る情報をもたらす。
 - (b) 次の両方と整合するものを見ることができる。
 - (i) IAS 第 37 号の測定目的
 - (ii) IAS 第 37 号の第 47 項における「当該負債に固有の」リスクを反映するという要求
- BCB3 しかし、IASB は不履行リスクを除外した率もこれらの要件を満たすと主張できることに留意した。
- BCB4 この付録は、これらの見解をさらに説明している。

引当金—的を絞った改善

表 B1—概念上の正当化及び投資者に提供される情報

(a) 不履行リスクを除外
<p>引当金についての割引率が不履行リスクを除外している場合、当該引当金の測定値が投資者に伝えるのは、引当金の決済資金を積み立てるために報告日現在でリスクフリー資産に投資することが必要となる金額であり、BC68 項(a)に記述したように、確実性等価金額で測定されたものである。</p> <p>IAS 第 37 号の範囲に含まれる引当金は、それらを交換取引から生じる負債と異なる方法で取り扱うことを正当化する特徴を有している。IAS 第 37 号の範囲に含まれる引当金（例えば、資産廃棄の義務）は、通常、不履行リスクを受け入れることに対する補償を企業が相手方に支払う義務を含んでいない。不履行リスクを除外した率で引当金を割引くこと（したがって割引を振り戻すこと）によって、企業は、当該リスクの移転について費用が生じない（すなわち、当該リスクの受入れに対して相手方にプレミアムの支払を行う必要がない）という事実を忠実に表現する。</p>
(b) 不履行リスクを含める
<p>引当金についての割引率が不履行リスクを含んでいる場合、当該引当金の測定値は、企業の義務（及び相手方の請求権）の経済的価値を反映し、当該引当金と市場価値で測定される負債との比較可能性を高める。</p> <p>当該引当金の測定値が投資者に伝えるのは、当該負債は、不履行リスクのプレミアムを支払うことを企業に要求するという点以外が同一である負債よりも不利でないことである。</p> <p>割引率における不履行リスク調整が投資者に伝えるのは、当該引当金に関連した不履行リスクの水準である。このリスクは、企業が当該リスクの受入れに対して相手方に補償するかどうかに関係なく存在し相手方に移転する。</p>

表 B2—IAS 第 37 号の測定目的との整合性

(a) 不履行リスクを除外
<p>IAS 第 37 号の第 36 項は、測定目的を「現在の義務を決済するために必要となる支出の最善の見積り」と記述している。この金額は、企業が当該義務を決済しない確率を反映していない。</p>
(b) 不履行リスクを含める
<p>IAS 第 37 号の第 37 項は、測定目的を補足している。そこでは測定目的を「報告期間の末日現在で義務を決済するため、又は同日現在で義務を第三者に移転するために企業が合理的に支払う金額」と記述している。この金額は、企業が当該義務を決済しない確率を反映することになる。</p>

表 B3—「当該負債に固有の」リスクを反映するという要求

(a) 不履行リスクを除外
不履行リスクは当該負債に固有ではないと主張することができる。当該負債の特徴のみに依存するものではないからである。当該負債を負っている企業の信用度にも依存する。
(b) 不履行リスクを含める
不履行リスクは当該負債に固有であると主張することができる。部分的に当該負債の特徴（例えば、清算時に他の負債との比較でどの順位に置かれることになるか）に依存するからである。



IFRS[®]

Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tel **+44 (0) 20 7246 6410**

Email **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org