



IFRS<sup>®</sup>

Accounting

2024年11月

公開草案

IFRS<sup>®</sup>会計基準書

引当金一的を絞った改善

IAS第37号に関する適用ガイダンスの修正案

コメント期限：2025年3月12日

# 公開草案

引当金一時的を絞った改善

IAS 第 37 号に関する適用ガイダンスの修正案

コメント期限：2025 年 3 月 12 日

Exposure Draft IASB/ED/2024/8/IG 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](mailto: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](http://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](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto: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

## 引当金一的を絞った改善

### IAS 第 37 号に関する適用ガイダンスの修正案

コメント期限：2025 年 3 月 12 日

公開草案 IASB/ED/2024/8/IG 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](mailto: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](http://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](mailto:permissions@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB の公表物のコピーは、[customerservices@ifrs.org](mailto: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

### 適用ガイダンス

A 一覧表—引当金、偶発負債、偶発資産及び補填

B 判定図

C 設例—認識

## 適用ガイダンス

### IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

このガイダンスは、IAS 第 37 号に付属しているが、その一部を構成するものではない。このガイダンスにおける項の参照はすべて IAS 第 37 号の項に対するものである。

セクション A、B 及び C を各セクションに示したように修正する。セクション D は修正しておらず、本公開草案では再録していない。

#### A 一覧表—引当金、偶発負債、偶発資産及び補填

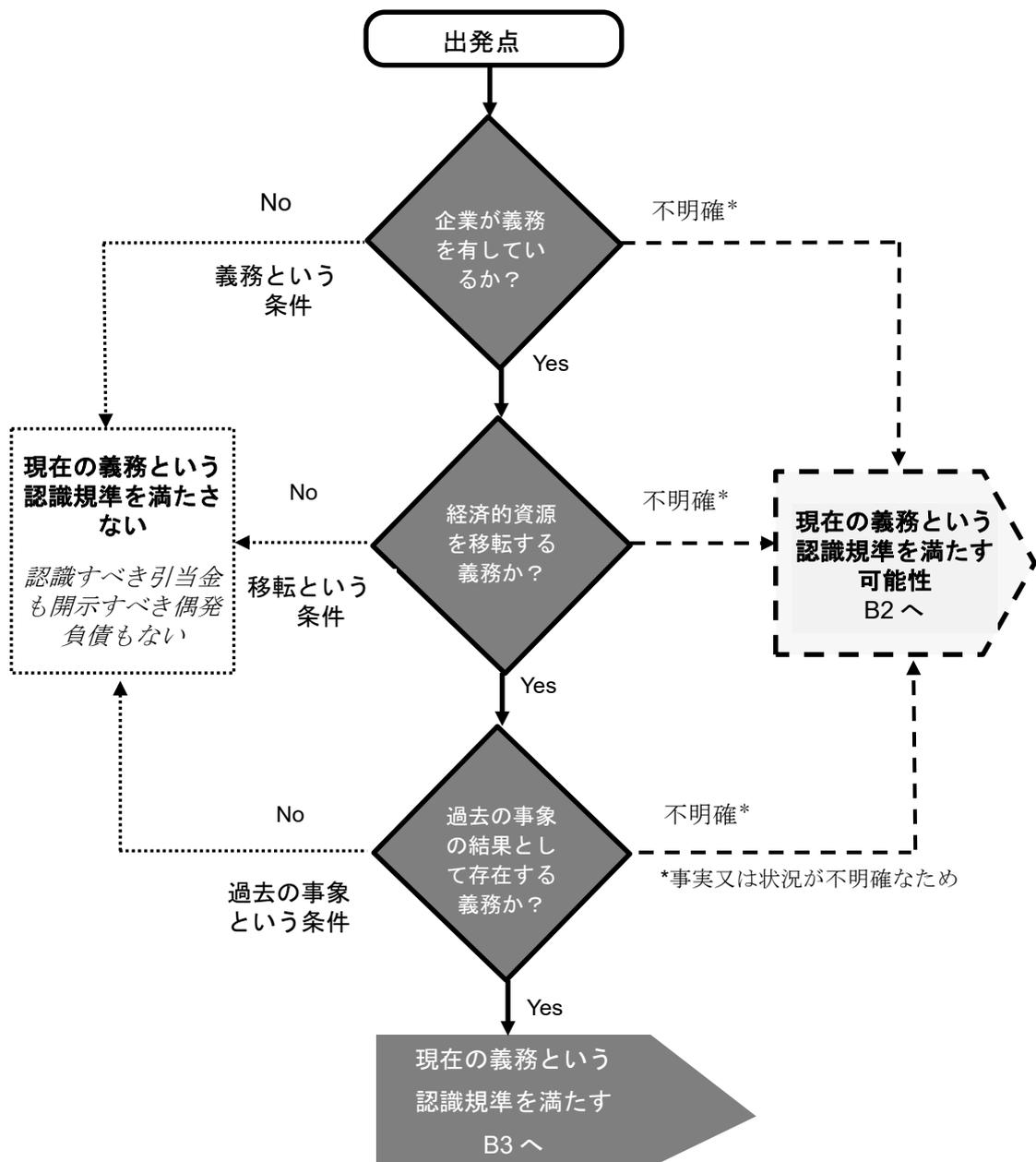
IAS 第 37 号における負債の定義の修正との整合性のため、軽微な修正がセクション A の一覧表における文言に加えられている。これらの軽微な修正は本公開草案では示していない。

## B 判定図

判定図及び補強的説明を削除し、新たな3部構成の判定図及び補強的説明を追加する。読みやすくするため、判定図の変更は見え消し形式にしていない。その他の新規の文言には下線、その他の削除する文言には取消線を付している。

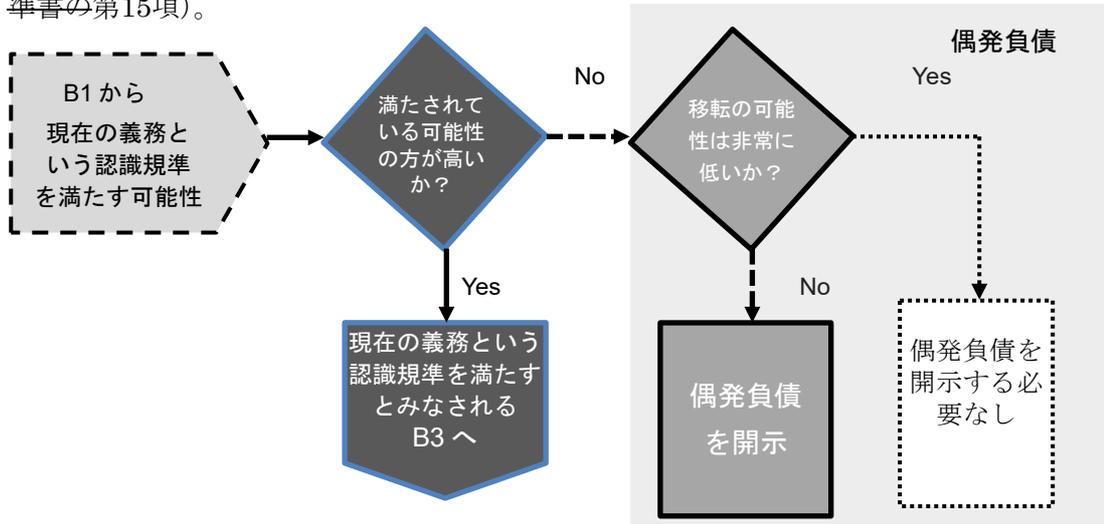
この3部構成の判定図は、第14項から第26項に示されている引当金を認識するための3つの規準の適用のプロセスを要約している。この図の目的は、引当金及び偶発負債についての本基準書の主要な認識の要求事項を要約することである。

### B1 現在の義務という認識規準（第14項(a)及び第14A項から第16項）

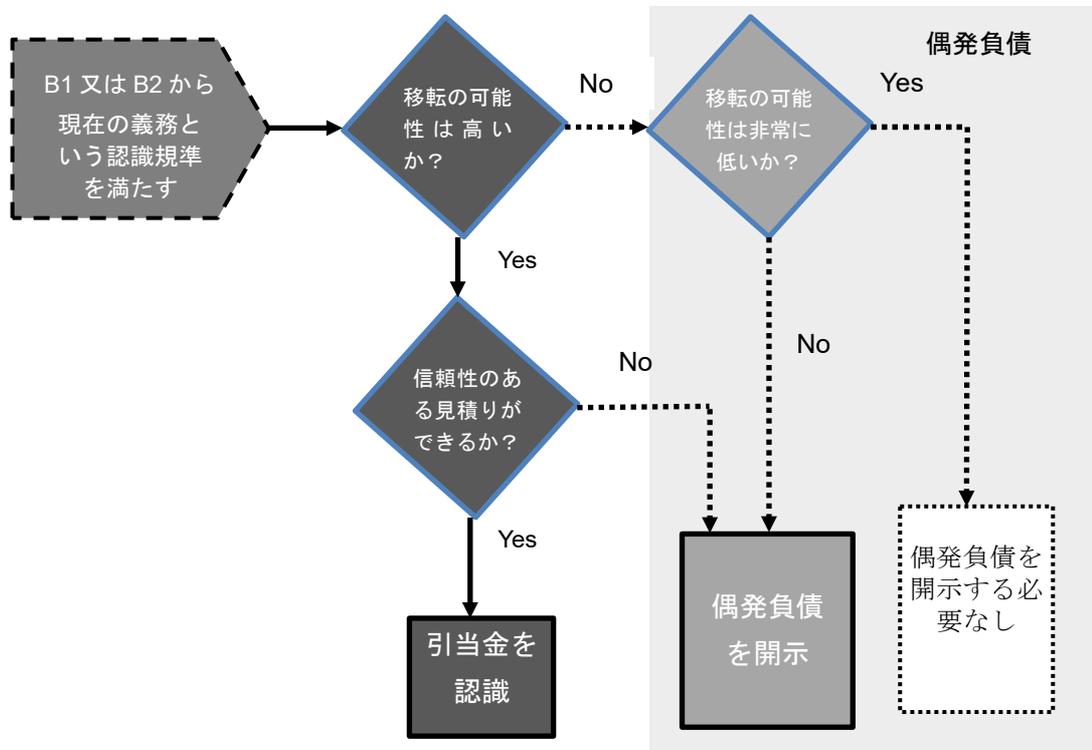


**B2** 現在の義務という認識規準が満たされているかどうか不明確である場合に必要となる追加の判定（第15項から第16項）

注：稀に、過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務があるか否かについて明確でない場合がある。このような場合、すべての利用可能な証拠を考慮したうえで、もし、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がより高ければ、そのような義務が存在する過去の事象により現在の義務が発生したとみなされる（本基準書の第15項）。



**B3** 可能性の高い移転及び信頼性のある見積りという認識規準（第14項(b)、第14項(c)及び第23項から第26項）



## C 設例：認識

設例4を削除する。設例12から15を追加する。設例1から3、5Aから7及び10から11Bを修正する。設例8及び9は過去の修正で削除された。新規の文言は下線、削除する文言に取消線を付している。

このセクションにおける設例は、第14項から第26項における認識の要求事項の適用を例示している。

設例の中のすべての企業の年度末は、別段の記載がない限り、事業年度が12月31日に終了するである。すべての設例では、見込まれているいかなる義務の金額流出についても信頼性のある見積りができたものと仮定している。いくつかの設例で記述されている状況には、資産の減損を生じることがあるかもしれないが、この点については設例の中では取り扱わない。

設例の中に付された参照は、特に関連のあるIAS第37号本基準書の項を示している。

貨幣の時間価値の影響が重要性がある場合には、「最善の見積り」は現在価値の金額を指す。

## 設例1 製品保証

ある製造業者が、製品の販売に関連して購入者に販売時点で製品保証を提供し与えている。当該製品保証は、製品の販売に係る契約の中で提供され（区分して販売されず）、製品が意図されたように機能するという保証を顧客に提供する。販売契約条件によれば、販売日から3年以内に明らかになった製造上の欠陥は、製造業者が修理あるいは取替えによって償うことを保証する。

経営者は、製造業者は販売に係る契約の条件に準拠することを回避する実際上の能力を有していないと判断する。過去の経験により、経営者は、過去の販売について提供された製品保証に基づく何らかの保証請求がなされる可能性は高い（すなわち保証請求される可能性の方がされない可能性より高い）と判断する。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。義務発生事象は保証付の製品の販売であり、それが法的義務を発生させた。

<b>義務という条件</b>	✓	販売に係る契約は、製造業者が欠陥製品を販売した場合に製造業者に責任を課す（第14B項(a)）。製造業者は当該責任を顧客に対して負う（第14B項(b)）。製造業者は、欠陥製品を販売した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。
<b>移転という条件</b>	✓	当該義務は、顧客に修理サービス又は取替商品を提供することを製造業者に要求する可能性がある（第14I項から第14J項）。
<b>過去の事象という条件</b>	✓	利用可能な証拠（過去の経験）に基づいて、経営者は、製造業者が行動（欠陥製品の販売）を取り、その結果として、そうでなければ提供する必要がなかったサービス又は商品を提供しなければなくなる可能性の方が、そうならない可能性よりも高いと判断する（第14N項及び第15項から第16項）。過去の事象という条件は、過去に販売した欠陥製品に起因する製品保証コストについて満たされる。

決済時における経済的資源の移転経済的便益を有する資源の流出——製品保証全体としては可能性が高い（第24項参照）。

結論——報告期間の末日より前に販売された保証製品の修復補償修理又は取替えのコストの最善の見積りについて引当金が認識される（第14項及び第24項参照）。

## 設例2A 汚染された土地——制定がほぼ確実な法律

石油産業に属するある企業は、汚染を発生させているが、操業しているその国の法律で浄化することを要求している場合に限って浄化している。企業が操業しているある国では、従来、浄化することを要求する法律がなく、当該企業はその国の土地を数年間汚染してきている。20X0年12月31日現在、汚染された土地の浄化を要求する法律案が年度末後まもなく成立することはほぼ確実である。経営者は、企業は当該法律に遵守することを回避する実際上の能力を有していないであろうと判断する。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。義務発生事象は土地の汚染である。

## 引当金—的を絞った改善

なぜなら、浄化を要求する法制化がほぼ確実にになったからである。

<b>義務という条件</b>	✓	<u>法律が原案どおりに制定されることがほぼ確実である場合に義務が生じる（第14G項）。制定されることがほぼ確実である法律は、企業が土地を汚染した場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任をその国の政府（社会全体のために行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、土地を汚染した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。</u>
<b>移転という条件</b>	✓	<u>企業の義務は、浄化サービスを提供することである（第14I項）。</u>
<b>過去の事象という条件</b>	✓	<u>企業は行動（土地の汚染）を取っており、その結果として、そうでなければ提供する必要がなかった浄化サービスを提供しなければならない（第14N項）。過去の事象という条件は、報告期間の末日の前に生じさせた汚染に起因する浄化コストについて満たされる。</u>

決済時における経済的資源の移転経済的便益を有する資源の流出——可能性が高い。

結論——20X0年12月31日現在で、その日より前に生じさせた汚染の浄化コスト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22項参照)。

### 設例2B 汚染された土地と推定的義務

石油産業に属するある企業は、汚染を発生させているが、環境保護法のない国で操業している。しかし、当該企業は、発生した汚染を浄化する責任を負うという広く公表された環境保護方針を有している。当該企業は、この公表された方針を守っている実績がある。経営者は、過去に方針を公表しそれを守っていることによって、企業は将来において当該方針を守るであろうという妥当な期待を社会全体に生じさせており、したがって実行することを回避する実際上の能力を有していないと判断する。企業は土地を汚染しており、まだ浄化を行っていない。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。義務発生事象は土地の汚染であり、推定的義務を発生させる。なぜなら、企業の行為は、企業が汚染を浄化するという妥当な期待を汚染の影響を受ける人々の側に生じさせているからである。

<b>義務という条件</b>	✓	<u>企業の公表した方針は、企業が土地を汚染した場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任をその国の政府（社会全体のために行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、土地を汚染した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)及び第14F項(b)）。</u>
<b>移転という条件</b>	✓	<u>企業の義務は、浄化サービスを提供することである（第14I項）。</u>
<b>過去の事象という条件</b>	✓	<u>企業は行動（土地の汚染）を取っており、その帰結として、そうでなければ提供する必要がなかった浄化サービスを提供しなければならない（第14N項）。過去の事象という条件は、報告期間の末日の前に生じさせた汚染に起因する浄化コストについて満たされる。</u>

決済時における経済的資源の移転経済的便益をもつ資源の流出——可能性が高い。

結論——報告期間の末日の前に生じさせた汚染に起因する浄化コストの最善の見積りについて、引当金を認識する—(第10項 (推定的義務の定義)、第14項及び第17項)。

### 設例3 海中油田

ある企業は海中油田の掘削事業に従事しており、その海中油田掘削のライセンス契約は生産終了時に石油掘削装置の撤去と海底の原状回復を要求している。経営者は、企業はライセンス契約の条件を遵守することを回避する実際上の能力を有していないと判断する。

最終コストの90%は、石油掘削装置の撤去及び石油掘削装置の建設によって損傷した区域生じた損傷の原状回復に関するものであり、10%は石油の採掘によって発生する。報告期間の末日現在、石油掘削装置は建設されているが、石油は採掘されていない。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。石油掘削装置の撤去と海底の原状回復を要求するライセンス契約の下では、石油掘削装置の建設は法的義務を創出するので、義務発生事象である。しかし、報告期間の末日現在で、石油の採掘によって生じるであろう損害を修復する義務はない。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>ライセンス契約は、企業が石油掘削装置を建設した場合に企業に責任を課す (第14B項(a))。企業は当該責任を認可者に対して負う (第14B項(b))。企業は、石油掘削装置を建設した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない (第14B項(c))。</p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業の義務は、石油掘削装置の撤去及び海底の原状回復のサービスを提供することである (第14I項)。</p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業は行動 (石油掘削装置の建設) を取っており、その帰結として、そうでなければ提供する必要がなかった石油掘削装置の撤去及び海底の原状回復のサービスを提供しなければならなくなる (第14N項)。過去の事象という条件は、予想されるコストの合計額のうち石油掘削装置の撤去及び現在までに生じた損傷の修復に起因する部分 (予想されるコストの合計額の90%) について満たされる (第14O項)。</p> <p>企業には、石油の採掘の帰結として追加のコスト (合計額の10%) が生じる。企業は石油をまだ採掘していないので、過去の事象という条件は、その追加のコストについてはまだ満たされていない (第14O項)。</p>

決済時における経済的資源の移転経済的便益をもつ資源の流出——可能性が高い。

結論——最終コストの90%は、石油掘削装置の撤去及び石油掘削装置の建設が原因となった損害の回復に関するもので、これに係る最善の見積りについては引当金を認識する—(第14項参照)。IAS第16号「有形固定資産」の要求事項に準拠するため、これらのコストは、石油掘削装置の原価部分として含まれる。石油の採掘によって発生する10%のコストに対する引当金は、石油が採掘されたときに負債として認識される。

設例4 返金の方針

[削除]

~~ある小売店は、たとえ法律上返金をする義務はなくとも、顧客が満足しなかった購入品は、払い戻す方針をとっている。払戻金を支払うこの方針は一般に知られている。~~

~~過去の義務発生事象に起因した現在の義務——義務発生事象は製品の販売であり、推定的義務を発生させる。なぜなら、当該小売店の行為は、顧客の側にあの店は購入品の返金に応じてくれるとの妥当な期待を抱かせるからである。~~

~~決済時における経済的便益をもつ資源の流出——可能性が高い。一定割合の商品は払戻金請求のために返品される（第24項参照）。~~

~~結論——払戻金コストの最善の見積りについて引当金を認識する（第10項（推定的義務の定義）、第14項、第17項及び第24項参照）。~~

設例5A 事業部の閉鎖—報告期間の末日前は未伝達又は未実行

20X0年12月12日に、ある企業の役員会が一事業部の閉鎖を決定した。当該事業部の閉鎖は、必然的に従業員の契約の終了を伴うことになる。少なくとも1年のサービスを提供してきた従業員は、解雇給付（解雇手当）を受け取る契約上の権利を有する。経営者は、企業は契約上の義務を回避する実際上の能力を有していないと判断する。

報告期間の末日（20X0年12月31日）前に当該決定は、影響を及ぼす人々の誰にも通知されておらず、決定を実行するためのその他の手段はとられていない。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。義務発生事象は存在していないし、義務も存在しない。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業の従業員との契約は、企業が2つの行動（すなわち、ある人を少なくとも1年間雇用する（その人からサービスを購入）こと及びその後当該従業員の契約を終了すること）を取った場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任を従業員に対して負う（第14B項(b)）。企業は、2つの行動を取った場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない。すなわち、事業部の閉鎖は必然的に従業員解雇給付の支払を伴う（第14B項(c)及び第80項(a)）。</p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業の義務は、解雇給付を従業員に支払うことである（第14I項）。</p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✗</p>	<p>企業が従業員解雇給付を支払うことを要求されるのは、2つの別個の行動（すなわち、ある人を少なくとも1年間雇用する（その人からサービスを購入）こと及びその後当該従業員の契約を終了すること）を取った場合のみである（第14Q項）。20X0年12月31日現在で、企業は第1の行動を取っているが、第72項に示されている規準が満たされていないので、第2の行動を回避する実際上の能力を依然として有している。企業は閉鎖計画の実行をまだ開始しておらず、閉鎖計画の主要な特徴に影響を受ける従業員に発表してもいないからである。</p>

結論——引当金は20X0年12月31日現在では認識されない（第14項及び第72項参照）。

### 設例5B 事業部の閉鎖——報告期間の末日前に伝達／実行

20X0年12月12日に、ある企業の役員会が、特定の製品を製造している事業部の閉鎖を決定した。当該事業部の閉鎖は、必然的に従業員及び顧客の契約の終了を伴うことになる。少なくとも1年のサービスを提供してきた従業員は解雇給付（解雇手当）を受け取る契約上の権利を有することとなり、一部の顧客は契約終了のペナルティを受け取る契約上の権利を有することとなる。経営者は、企業は契約上の義務を回避する実際上の能力を有していないと判断する。

20X0年12月20日に、役員会が当該事業部閉鎖の詳細な計画に同意しは役員会で同意され、顧客に代替的な供給源を探すよう警告する書簡を送り、当該事業部の従業員に解雇通知を送った。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。義務発生事象は、顧客及び従業員への決定の通知であり、通知された日から推定的義務を発生する。なぜなら、それは当該事業部が閉鎖されるだろうという妥当な期待を生じさせたからである。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p><u>企業の従業員との契約は、企業が2つの行動（すなわち、ある人を少なくとも1年間雇用する（その人からサービスを購入）こと及びその後当該従業員の契約を終了すること）を取った場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任を従業員に対して負う（第14B項(b)）。</u></p> <p><u>同様に、企業の一部の顧客との契約は、企業が2つの行動（すなわち、顧客と契約を締結すること及びその後当該契約を終了すること）を取った場合に企業に責任を課す。企業は当該責任を顧客に対して負う。</u></p> <p><u>企業は、2つの行動を取った場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない。すなわち、事業部の閉鎖は必然的に解雇給付及びペナルティの支払を伴う（第14B項(c)及び第80項(a)）。</u></p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p><u>企業の義務は、従業員に対する解雇給付及び顧客に対する契約終了ペナルティを支払うことである（第14I項）。</u></p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p><u>企業が従業員解雇給付を支払うことを要求されるのは、2つの別個の行動（すなわち、ある人を少なくとも1年間雇用する（その人からサービスを購入）こと及びその後当該従業員の契約を終了すること）を取った場合のみである（第14Q項）。20X0年12月31日現在で、企業は第1の行動を行っており、第72項に示されている規準が満たされているので、第2の行動を回避する実際上の能力を有していない。すなわち、企業は事業部の閉鎖に関する詳細な正式の計画を有しており、影響を受ける従業員に解雇通知を送付している。解雇給付は従業員からの過去のサービスに関して支払われるものである。すなわち、企業の継続的活動に関連するものではない（第80項(b)）。</u></p> <p><u>同じ論理で、過去の事象という条件は、顧客に支払われる契約終了ペナルティについて満たされる。</u></p>

## 引当金—的を絞った改善

決済時における経済的資源の移転経済的便益を有する資源の流出——可能性が高い。

結論——引当金は、20X0年12月31日現在で事業部閉鎖の結果として支払われることとなる従業員解雇給付及び顧客契約終了ペナルティのコストの最善の見積りについて認識される（第14I項及び第72項参照）。

### 設例6 排煙濾過装置を設置することの法律による要請

20X0年に政府が法律を制定した。その新しい法律では、事業において排煙を出す企業は、工場労働者の健康を保護するために、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。遵守しない企業は罰金の対象となる可能性がある。当該事業において排煙を出すある企業は、20X1年12月31日までに排煙濾過装置のを設置を開始していない。

経営者は、企業は法律の条件を遵守すること又は遵守しないことに対して科される可能性のある罰金を支払うことを回避する実際上の能力を有していないと判断する。

(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の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。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。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>当該法律は、企業が20X1年6月30日より後に排煙を出した場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任を政府（工場労働者の代理として行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、20X1年6月30日より後に排煙を出した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。</p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✗</p>	<p><b>排煙濾過装置を設置する義務</b></p> <p>排煙濾過装置を設置する義務は、移転という条件を満たさない。それは経済的資源を交換する義務であり、経済的資源を移転する義務ではない（第14L項）。濾過装置を購入し設置する際に、企業は現金を支払って交換に有形固定資産を受け取る。</p> <p><b>罰金を支払う義務</b></p> <p>罰金を支払う義務は、移転という条件を満たす。それは企業に現金を支払うことを要求する可能性のある義務である（第14I項から第14J項）。</p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✗</p>	<p>企業は、その帰結として排煙濾過装置を設置しなければならないか又はそうでなければ支払う必要がなかった罰金を支払わなければならない可能性のある行動（20X1年6月30日より後に排煙を出すこと）をまだ行っていない（第14N項）。</p> <p>企業はその帰結として排煙濾過装置に対する支払を行わなければならない経済的便益（排煙濾過装置の受取り）をまだ獲得していない（第14N項）。</p>

結論——20X0年12月31日現在では、排煙濾過装置の設置又は罰金の支払のいずれのコストについても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の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件は、罰金を支払う義務についてはすべて満たされるが、排煙濾過装置を設置する義務についてのすべては満たされていない。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。

<u>義務という条件</u>	✓	(a)の場合と同じ
<u>移転という条件</u>	✗	<u>排煙濾過装置を設置する義務</u>
	✓	(a)の場合と同じ
	✓	<u>罰金を支払う義務</u>
	✓	(a)の場合と同じ
<u>過去の事象という条件</u>	✓	<u>企業は、その帰結として排煙濾過装置を設置しなければならなくなり、それがなければ支払う必要がなかった罰金を支払わなければならなくなる可能性のある行動（20X1年6月30日より後に排煙を出すこと）を取っている（第14N項）。</u> <u>しかし、企業はその帰結として排煙濾過装置に対する支払を行わなければならなくなる経済的便益（排煙濾過装置の受取り）をまだ獲得していない（第14N項）。</u>

決済時における経済的資源の移転経済的便益を有する資源の流出——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——20X1年12月31日現在では、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)。

### 設例7 所得税制の変更による従業員の再教育

政府が所得税制のいくつかの変更（20X2年から適用される）を導入した。この結果、金融サービス分野の企業は、将来において金融サービス関連法規に継続的に準拠することを確保するために、管理部及び営業部の従業員の大部分を再教育することが必要となる。企業は20X0年12月31日終了年度の財務諸表を作成中である。当該報告期間の末日現在、従業員の再教育は行われていないおらず、企業は教育の提供者との契約をまだ締結していない。

経営者は、企業は金融サービス関連法規及び教育の提供者との契約によって課される責任の遵守を回避する実際上の能力を有していないと判断する。

## 引当金—的を絞った改善

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。義務は存在しない。なぜなら、義務発生現象（再教育）が行われていないからである。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✖</p>	<p>金融サービス関連法規は、<u>所定の水準でサービスを提供する責任を企業に課す（第14B項(a)）。</u>企業は、<u>将来において所定の水準でサービスを提供し続けることを確保するために従業員の再教育を実施する。</u>しかし、<u>企業はサービスを提供し続けることを可能にするために、自らの便益のために再教育を実施する。企業は再教育の責任を他の者に対して負わない（第14B項(b)）。</u></p> <p>教育サービスの提供者との契約は<u>企業に責任を課すことになり、企業はその責任を提供者に対して負い、履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項）。</u>しかし、<u>そのような契約はまだ存在しない。</u></p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✖</p>	<p>従業員の再教育は、<u>経済的資源の移転ではなく、経済的資源の交換を伴うことになる（第14L項）。</u>企業は<u>教育の提供者に現金を支払い、交換に提供者から教育サービスを受ける。</u></p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✖</p>	<p>企業は、<u>その帰結として経済的資源を移転（教育提供者に支払）しなければならなくなる経済的便益（教育サービス）をまだ獲得していない（第14N項）。</u></p>

結 論——引当金は認識されない（第14項及び第17項から第19項参照）。

### 設例8 不利な契約

[削 除]

### 設例9 単一の保証

[削 除]

### 設例10 訴訟事件

法律が、消費者に中毒を引き起こす食品を販売した場合に損害賠償を支払う責任を企業に課している。20X0年のある結婚式の後、10人が死亡し、その原因が企業の販売した製品による食中毒である可能性がある。企業からの損害賠償を求める訴訟手続が開始されたが、企業は、企業の責任について異議を唱えている。20X0年12月31日終了年度の財務諸表の公表承認日までは、企業の顧問弁護士は、企業には責任はないとされる可能性が高いと助言している。しかし、20X1年12月31日の年次財務諸表作成時には、企業の弁護士は、裁判の進展により、企業に責任があるとされる可能性が高いと助言している。経営者は、企業に責任があると判明した場合には、企業は損害賠償の支払を回避する実際上の能力を有していないであろうと判断する。

(a) 20X0年12月31日現在

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。財務諸表が承認された時に利

適用ガイダンス—2024年11月

用可能であった証拠に基づき、過去の事象に起因した義務はない。

<b>義務という条件</b>	✓	法律は、企業が消費者に中毒を引き起こす食品を販売した場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業は当該責任を消費者に対して負う（第14B項(b)）。企業は、消費者に中毒を引き起こす食品を販売した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。
<b>移転という条件</b>	✓	企業の義務は、中毒になった消費者に損害賠償を支払うことである（第14I項）。
<b>過去の事象という条件</b>	不明確	過去の事象という条件は、20X0年に企業が消費者に中毒を引き起こす食品を販売した場合に満たされる（第14N項）。企業がそうしたのかどうかは不明確である。したがって、第15項から第16項が適用される。 20X0年度の財務諸表の公表の承認時に利用可能な証拠に基づいて、経営者は、企業が消費者に中毒を引き起こした食品を販売した可能性はそうでない可能性より高くはないと判断する。 企業は過去の事象から発生した現在の義務を有する可能性がある。この可能性のある義務は、偶発負債の定義を満たす（第10項）。

結論——引当金は20X0年12月31日現在では認識されない（第15項及び第16項参照）。当該事案は、移転流出の可能性がほとんどない場合を除き、偶発負債として開示される（第86項）。

(b) 20X1年12月31日現在

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされるか又は満たされるとみなされる。利用可能な証拠に基づき、現在の義務がある。

<b>義務という条件</b>	✓	(a)の場合と同じ
<b>移転という条件</b>	✓	(a)の場合と同じ
<b>過去の事象という条件</b>	みなされる ✓	(a)の場合と同じだが、次を除く。20X1年度の財務諸表の公表の承認時に利用可能な証拠に基づいて、経営者は今度は、企業が消費者に中毒を引き起こした食品を販売した可能性の方がそうでない可能性よりも高いと判断する。したがって、過去の事象という条件は満たされるものとみなされる（第15項から第16項）。

決済時における経済的資源の移転経済的便益を有する資源の流出——可能性が高い。

結論——20X1年12月31日現在で、消費者に中毒を引き起こす食品の販売について損害賠償を支払う義務を決済するために必要となる最善の見積りについて、引当金を認識する（第14項から第16項）。

## 引当金—的を絞った改善

### 設例11 修繕及び保守

資産の中には、通常の保守に加えて、数年おきに大修繕、若しくは大改装又は主要構成部品の取替えのために多額の支出が必要となるものがある。IAS第16号「有形固定資産」は、ある資産の構成部品が異なった耐用年数をもち、あるいは異なった形で便益を与えている場合に、資産に対する支出の構成部品への配分に関する要求事項ガイダンスを示している。

#### 設例11A 改装コスト—法律上の要求がないケース

炉の内張りは、技術上の理由で5年ごとに取り替えることが必要となる。報告期間の末日現在で、内張りは3年間使用している。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務—IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。現在の義務はない。

<b>義務という条件</b>	✗	<u>企業が他の者に対して負う責任を課すメカニズムは整備されていない(第14B項)。企業は炉の内張りを自らの便益のために取り替えることになる。</u>
<b>移転という条件</b>	✗	<u>炉の内張りの取替は、経済的資源の移転ではなく、経済的資源の交換を伴うものとなる(第14L項)。企業は現金を支払って交換に新しい内張りを受け取ることになる。</u>
<b>過去の事象という条件</b>	✗	<u>企業は、その帰結として企業が経済的資源を移転(内張りの提供業者に支払)しなければならない経済的便益(内張りの取替え)をまだ獲得していない(第14N項)。</u>

**結論**—引当金は認識されない(第14項及び第17項から第19項参照)。

内張りの取替コストは認識されない。なぜなら、報告期間の末日現在、内張りを取り替える義務は、企業の将来の行為と無関係に存在するものではないからである。支出を行う意図も炉の操業を継続するのか、あるいは内張りを取り替えるのかも会社の決定にかかっている。引当金を認識しない代わりに、内張りの消耗は減価償却で考慮する。すなわち、それは5年間で減価償却される。発生した内張りの取替コストは炉の取得原価に加算資産化され、それぞれの新しい内張りの消耗は、その後5年間にわたる減価償却として示される。

#### 設例11B 改装コスト—法律上の要求があるケース

ある航空会社が、法律によって航空機を3年ごとにオーバーホールすることを要求されている。航空会社が航空機を前回オーバーホールしてから2年である。経営者は、航空会社は法律に遵守することを回避する実際上の能力を有していないと判断する。

過去の義務発生事象の結果としての経済的資源を移転する現在の義務—IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。現在の義務はない。

<b>義務という条件</b>	✓	<u>法律は、3年超オーバーホールしていない航空機を運行した場合に航空会社に責任を課す(第14B項(a))。航空会社はこの責任を乗客及び社会全体に対して負う(第14B項(b))。航空会社は、3年超オーバーホ</u>
----------------	---	---

		<u>ールしていない航空機を運行した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。</u>
<b>移転という条件</b>	<b>✗</b>	<u>航空機をオーバーホールする義務は、経済的資源を交換する義務であり、経済的資源を移転する義務ではない（第14L項）。航空機をオーバーホールする際に、企業は航空機が有する将来の経済的便益の増強と交換に現金を支払うことになる。</u>
<b>過去の事象という条件</b>	<b>✗</b>	<u>企業は、その帰結として航空機をオーバーホールしなければならない行動（3年超オーバーホールしていない航空機の運行）をまだ取っていない（第14N項）。</u> <u>企業は、その帰結としてオーバーホールに対する支払をしなければならない経済的便益（航空機のオーバーホールのサービス）をまだ獲得していない（第14N項）。</u>

**結論**——引当金は認識されない（第14項及び第17項から第19項参照）。

航空機のオーバーホールのコストは、設例11Aの内張りの取替コストが引当金として認識されないのと同じ理由で引当金としては認識されない。たとえオーバーホールが法律上の要請であっても、オーバーホールのコストは負債にならない。なぜなら、航空機をオーバーホールする義務は、企業の将来の行為と無関係に存在するものではないからである。企業は将来の行為、例えば航空機の売却によって将来の支出を回避できる。引当金を認識しない代わりに、航空機の減価償却で維持管理コストの将来の発生を考慮する。すなわち、予想される維持管理コストに相当する金額を3年間で減価償却する。

### 設例12 特定市場への参加から生じる負債——電気・電子機器廃棄物

20X3年に、ある国が、その国において特定の種類の電気・電子機器（特定の機器）を製造し販売する企業に対して、当該機器の耐用年数の終了時の処分コストを負担することを要求する法律を制定する。当該法律の1つのセクションは、当該法律が制定される前に販売された機器（過去機器）に適用される。過去機器に係る処分コストは、特定の機器を20X5年に販売した企業が負担することになる。コストは同年の特定の機器についての当該国での市場シェアに比例して各企業に配分される。すなわち、企業が過去機器のどれかを販売したかどうかや、どれだけ販売したかには関係ない。

過去機器を製造し販売したある企業が、20X3年12月31日終了年度の財務諸表を作成中である。企業は引き続き特定の機器を販売しており、経営者は、20X5年の前に当該市場から撤退する実際上の能力を有していないと判断する。

**過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務**——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。

<b>義務という条件</b>	<b>✓</b>	<u>法律は、企業が特定の機器を20X5年に販売した場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。当該責任は当該国の政府（社会全体のために行動している）に対するものである（第14B項(b)）。企業は、特定の機器を20X5年に販売した場合に責任の履行を回避する実際上の能力を</u>
----------------	----------	---

## 引当金—的を絞った改善

		有していない（第14B項(c)）。
<b>移転という条件</b>	✓	企業の義務は、過去機器の処分コストに対する拠出を支払うことである（第14I項）。
<b>過去の事象という条件</b>	✗	企業による過去機器の過去の製造及び販売は、企業の義務に関係がない。すなわち、過去機器に係る処分コストは、当該機器の発生源を参照せずに配分される。ただ1つの行動（20X5年における特定の機器の販売）が、それがなければ移転する必要がなかった経済的資源を移転することを企業に要求することになる（第14N項）。企業はこの行動をまだ行っていない。

**結論**——引当金は20X3年12月31日現在では認識されない。

### 設例13A 収益に対する賦課金

法律が、特定の市場で収益を生み出す企業に対して賦課金を課している。賦課金の金額は、企業が20X0年12月31日終了年度に当該市場で企業が生み出す収益の一定割合である。しかし、20X1年1月1日現在で当該市場で事業を行っている企業のみが賦課金の範囲に含まれ、賦課金はその日に全額が課される。企業は賦課金の支払と交換に何の経済的資源も受け取らない。

企業の報告期間は20X0年6月30日に終了する。企業が20X0年6月30日までの6か月間を通じて当該市場で収益を生み出した。20X0年6月30日までの年度の財務諸表を作成する際に、経営者は次のようにする。

- (a) 法律のすべての条項を評価し、賦課金を支払うという要求は2つの別個の行動（すなわち、20X0年に当該市場で収益を生み出すこと及び20X1年1月1日に当該市場で事業を行うこと）を取った帰結であると結論を下す。両方の行動が、賦課金が支払われるために必要となる。
- (b) その2つの行動を取った場合に企業は賦課金の支払を回避する実際上の能力を有していないと判断する。
- (c) 第2の行動を回避する実際上の能力を企業は有していないと判断する。企業が20X1年の前に当該市場を退出することの経済的帰結は、20X0年に生み出した収益に対して課される賦課金を支払うというコストよりも著しく不利となるからである。

**過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務**——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。

<b>義務という条件</b>	✓	法律は、2つの別個の行動（すなわち、20X0年に当該市場で収益を生み出すこと及び20X1年1月1日に当該市場で事業を行うこと）を企業が取った場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業はこの責任を政府（社会全体のために行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、その2つの行動を取った場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。
<b>移転という条件</b>	✓	企業の義務は、交換に経済的資源を受け取ることなく賦課金を支払うことである（第14I項）。

<p><b>過去の事象 という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業は、2つの別個の行動（すなわち、20X0年に当該市場で収益を生み出すこと及び20X1年1月1日に当該市場で事業を行うこと）を取った場合に、賦課金を支払うことを要求される。20X0年6月30日現在で、企業は第1の行動を取っており、第2の行動を回避する実際上の能力を有していない（第14Q項）。</p> <p>企業は20X0年6月30日までの6か月間の全体を通じて収益を生み出す。したがって、過去の事象という条件は満たされ、それにより生じる現在の義務は当該期間にわたって累積する（第14O項）。20X0年6月30日現在、企業の現在の義務は、同日までに企業が生み出した収益に起因する賦課金を支払うことである。</p>
-------------------------------	----------	--

決済時における経済的資源の移転——可能性が高い。

**結論**——20X0年6月30日現在で、引当金は、同日までに生み出された収益に起因する賦課金について認識される。

### 設例13B 事業年度の最終日に銀行として事業を行っている企業に対する賦課金

政府が銀行に対して賦課金を課している。事業年度の最終日に銀行として事業を行っている企業が当該賦課金の範囲に含まれる。賦課金の金額は、当該報告期間の末日現在の企業の財政状態計算書における金額を参照して計算される。報告期間が12か月よりも長い場合又は短い場合には、賦課金はそれに比例して増減される。例えば、企業の報告期間が9か月である場合には、賦課金は当初の計算額の12分の9となる。企業は賦課金の支払と交換に何の経済的資源も受け取らない。

企業の当事業年度の開始時に、企業は銀行として事業を行っている。経営者は次のようにする。

- (a) 法律のすべての条項を評価し、賦課金を支払うという要求は2つの別個の行動（すなわち、当事業年度に事業を行うこと及び当該期間の最終日に銀行として事業を行うこと）を取った帰結であると結論を下す。両方の行動が、賦課金が支払われるために必要となる。
- (b) その2つの行動を取った場合に企業は賦課金の支払を回避する実際上の能力を有していないと判断する。
- (c) 第2の行動を回避する実際上の能力を企業は有していないと判断する。企業が事業年度の末日の前に銀行活動を停止することの経済的帰結は、当該期間について課される賦課金を支払うというコストよりも著しく不利となるからである。

過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。

<p><b>義務という 条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>法律は、2つの別個の行動（すなわち、当事業年度に事業を行うこと及び当該期間の最終日に銀行として事業を行うこと）を企業が取った場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業はこの責任を政府（社会全体のために行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、その2つの行動を取った場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。</p>
----------------------------	----------	--

## 引当金—的を絞った改善

<b>移転という条件</b>	✓	企業の義務は、交換に経済的資源を受け取ることなく賦課金を支払うことである（第14I項）。
<b>過去の事象という条件</b>	✓	<p>企業は、2つの別個の行動（すなわち、当事業年度に事業を行うこと及び当該期間の最終日に銀行として事業を行うこと）を取った場合に、賦課金を支払うことを要求される。当事業年度の開始時から、企業は第1の行動を開始しており、第2の行動を回避する実際上の能力を有していない（第14Q項）。</p> <p>企業の義務の程度は事業年度の長さに応じて決まるので、現在の義務は事業年度にわたって累積する（第14O項）。</p>

決済時における経済的資源の移転——可能性が高い。

結論——事業年度の末日現在で、引当金は、当該報告期間について課されるであろう賦課金の最善の見積りについて認識される。

### 設例13C 不動産税

法律が、事業目的で保有される土地及び建物について年次の不動産税を課している。当該税金は、各年の12月31日に土地及び建物を所有している者が支払う。当該税金はその日の後に計算され、翌年の6月30日までに支払わなければならない。12月31日現在の土地及び建物の所有者は、たとえその日の後に当該土地及び建物を売却した場合又は用途を変更した場合であっても、依然として当該税金の全額を支払う責任が残る。所有者は当該税金の支払と交換に何の経済的資源も受け取らない。

当該法律の下では、支払われる税金の金額は土地及び建物の価値の特定の測定値を参照して決定される。その測定値は、現在の所有者が土地及び建物に対して支払った価格を、購入日と税金の賦課日との間の特定の価格指数の変動によって増額したものである。

20X5年12月31日現在、企業は20X0年に購入した土地及び建物を所有し事業目的で保有している。

20X5年12月31日終了年度の財務諸表を作成する際に、経営者は次のようにする。

- (a) 法律のすべての条項を評価し、当該税金を支払うという要求は1つの行動のみ（すなわち、20X5年12月31日に土地及び建物を所有し事業目的で保有すること）を取った帰結であると結論を下す。それより早い日に土地及び建物を購入したことは、支払う税金の金額に影響を与えるが、それは税金が支払われるために必要とされる行動ではない。すなわち、税金は土地及び建物がいつ購入されたかに関係なく支払われる。
- (b) 企業は20X5年12月31日に所有し事業目的で保有している土地及び建物についての税金の支払を回避する実際上の能力を有していないと判断する。

過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。

<b>義務という条件</b>	✓	法律は、企業が20X5年12月31日現在で土地及び建物を所有し、同日現在で事業目的で保有している場合に企業に責任を課す（第14B項(a)）。企業はこの責任を政府（社会全体のために行動している）に対して負う（第14B項(b)）。企業は、所有及び使用の条件を満たす場合に責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。
<b>移転という条件</b>	✓	企業の義務は、交換に経済的資源を受け取ることなく税金を支払うことである（第14I項）。
<b>過去の事象という条件</b>	✓	企業が20X5年12月31日に土地及び建物を所有し、同日に事業目的で保有していることの帰結として、企業は、そうでなければ支払う必要のなかった税金を支払わなければならない（第14N項）。過去の事象という条件は、20X5年12月31日現在で満たされている。

決済時における経済的資源の移転——可能性が高い。

結論——引当金は、20X5年12月31日現在で、同日現在で所有している土地及び建物に賦課されると見込まれる税金の全額について認識される。

#### 設例14 負の低排出車クレジット

ある政府の法律が、20X0暦年に特定の市場での販売のために自動車を製造する企業に適用される。その法律の下では、これらの企業は次のようになる。

- (a) 同年において燃料による平均排出量が政府目標を下回る自動車を製造した場合には、正のクレジットを受け取る。
- (b) 同年において燃料による平均排出量が政府目標を上回る自動車を製造した場合には、負のクレジットを受け取る。

法律では、20X0年について負のクレジットを受け取る企業に対し、正のクレジットを入手して放棄することによって負のクレジットを解消することを要求している。企業は、正のクレジットを他の企業から購入することによって又は20X1年に自ら創出することによって（20X1年に燃料による平均排出量が政府目標を下回る自動車を製造することによって）のいずれかで入手することができる。

この法律の下では、政府は負のクレジットを解消することを企業に強制できないが、解消しない企業に制裁を科すことができる。こうした制裁は、罰金の支払又は経済的資源のその他の移転は要求しないが、20X2年以降に当該市場に対する企業のアクセスを制限することになる。

企業は20X0年12月31日終了年度の財務諸表を作成中である。同年において、企業は燃料による平均排出量が政府目標を上回る自動車を製造しているので、負のクレジットを受け取ることになる。経営者は、市場へのアクセスの制限の企業にとっての経済的帰結は、20X0年についての負のクレジットを解消するのに十分な正のクレジットを入手して放棄するというコストよりも著しく不利となると見込んでいる。経営者は、企業は20X1年に燃料による平均排出量が政府目標を下回る自動車を製造することによって、正のクレジットを自ら創出する（したがって購入する

## 引当金—的を絞った改善

必要を回避する) と見込んでいる。

過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべてが満たされる。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>当該法律は、企業が20X0年に燃料による平均排出量が政府目標を上回る自動車を製造する場合に企業に責任を課す(第14B項(a))。企業は当該責任を政府(社会全体のために行動している)に対して負う(第14B項(b))。企業は、この責任の履行を回避する実際上の能力を有していない。市場へのアクセスの制限の企業にとっての経済的帰結は、20X0年についての負のクレジットを解消するのに十分な正のクレジットを入手して放棄するというコストよりも著しく不利となると見込まれるからである(第14B項(c)及び第14F項(a))。</p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業の義務は、正のクレジットを放棄することである。負のクレジットを解消するために正のクレジットを放棄する企業は、たとえ企業が製造活動の一環として正のクレジットを創出した場合であっても、経済的資源を移転している(第14I項)。正のクレジットは、どのようにして入手した場合でも経済的資源(すなわち、企業が負のクレジットを解消する義務を決済することを可能にする)であり、企業がこの方法で正のクレジットを使用することを要求されなかったとした場合には、他の企業に売却することができる。</p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業は、その帰結としてそれがなければ放棄する必要がなかった正のクレジットを放棄しなければならなくなる行動を取った(第14N項)。その行動とは、20X0年に燃料による平均排出量が政府目標を上回る自動車を製造することである。</p>

決済時における経済的資源の移転——可能性が高い。

結論——20X0年12月31日現在で、引当金は、20X0年についての負のクレジットを解消するのに十分な正のクレジットを入手して放棄するために必要となる支出の最善の見積りについて認識される。

### 設例15 気候関連コミットメント

20X0年に、家庭用製品を製造している企業が次のようなコミットメントを公的に表明する。

- (a) 年間の温室効果ガス排出量を徐々に削減し、20X9年までに現在のレベルの少なくとも60%を削減する。
- (b) 20X9年及びその後の各年における残りの年間排出量を、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。

声明の裏付けとするため、企業は、20X9年までに年間排出量の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移行計画を公表する。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。

移行計画の公表に加えて、企業はコミットメントを公的に確認する他のいくつかの行動を取る。

企業のコミットメントのすべての事実及び状況（それらを確認するために企業が取った行動を含む）を考慮して、経営者は、企業の声明は、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社会全体に生じさせており、したがって企業はその履行を回避する実際上の能力を有していないと判断する（第14F項(b)）。

企業は20X0年12月31日終了年度の財務諸表を作成中である。

過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務——IAS第37号の第14A項で定められている3つの条件のすべては満たされていない。

<p><b>義務という条件</b></p>	<p>✓</p>	<p>企業のコミットメントの公的な声明は、企業に次の責任を課す。</p> <p>(a) 将来において、年間の温室効果ガス排出量を削減する方法で事業を行う。</p> <p>(b) 20X9年及びその後の各年において温室効果ガスを排出する場合には、残りの排出量を相殺する（第14B項(a)）。</p> <p>企業はそれらの責任を社会全体に対して負う（第14B項(b)）。企業は責任の履行を回避する実際上の能力を有していない（第14B項(c)）。当該義務は推定的義務の定義を満たす（第10項）。</p>
<p><b>移転という条件</b></p>	<p>✗</p>	<p><b>排出量を削減する義務</b></p> <p>将来において温室効果ガス排出量を削減する方法で事業を行うという企業の義務は、経済的資源を移転する義務ではない。企業は事業を行う方法を変更する際に支出が生じることになるが、交換に他の経済的資源（例えば、有形固定資産、エネルギー、製品成分又は包装資材）を受け取ることになり、これらの資源を利用して利益の出る形で販売することができる製品を製造することができる（第14L項）。</p> <p><b>残りの排出量を相殺する義務</b></p> <p>20X9年及びその後の各年における残りの年間の温室効果ガス排出量を相殺するという企業の義務は、経済的資源を移転する義務である。企業は交換に経済的資源を受け取ることなくカーボン・クレジットを購入して消却することを要求されることになる（第14I項）。</p>
<p><b>過去の事象という条件</b></p>	<p>✗</p>	<p><b>残りの排出量を相殺する義務</b></p> <p>企業は、その帰結としてそれがなければ購入も消却も行う必要がなかったカーボン・クレジットを購入して消却しなければならなくなる行動（20X9年又はその後の各年にガスを排出すること）をまだ取っていない（第14N項）。</p>

結論——引当金は20X0年12月31日現在では認識されない。

企業が20X9年及びその後の各年において温室効果ガスを排出する場合には、ガスの排出時に

## 引当金—的を絞った改善

これらの過去の排出量を相殺する現在の義務が生じる。その時点で、企業が現在の義務を決済しておらず、決済するために経済的資源を移転しなければならない可能性が高い場合には、企業は必要となる支出の最善の見積りについて引当金を認識することになる。

企業は推定的義務についての引当金を20X0年12月31日現在では認識しないが、義務を履行するために取ることを計画している行動は、企業の他の資産及び負債（例えば、有形固定資産）を測定する金額、並びにそれらに関して開示する情報（さまざまなIFRS会計基準書で要求されている）に影響を与える可能性がある。



# IFRS<sup>®</sup>

Foundation

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

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

Email **customerservices@ifrs.org**

**ifrs.org**