
プロジェクト	IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「気候関連コミットメント (IAS 第 37 号)」への対応
項目	議論の経緯及び対応案

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2023 年 11 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「気候関連コミットメント (IAS 第 37 号)」について、アジェンダ・ペーパー（以下「AP」という。）及び議論の内容、第 61 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（2023 年 12 月 18 日開催）における議論の内容、並びに議論を踏まえた当委員会事務局による対応（案）についてご説明することを目的としている。
2. なお、関連する IFRS 会計基準（抜粋）は別紙に示している。

II. 2023 年 11 月の IFRS-IC 会議における議論の概要

背景及び経緯

3. IFRS-IC は、気候関連コミットメントに関して、IAS 第 37 号がどのように適用されるのかについて、明確化を求める要望書の提出を受けた。
4. 前項の要望書とは別に、IASB において、2023 年 3 月より、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の報告を改善することを目的に、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性のプロジェクトが開始されている。このプロジェクトにおけるアウトリーチ等を通じ、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報が、不十分であること、及び財務諸表等で報告されている気候関連リスクに関する情報と他の個所の情報との間に不整合が生じていることが懸念事項として指摘された。
5. 2023 年 9 月の IASB 会議で、こうした利害関係者の懸念事項に対応するために、いくつかの対応策が議論され、そのうち気候関連コミットメントに対する負債等については、IFRS-IC に照会することが暫定決定された。
6. また、IAS 第 37 号については、2023 年 11 月の IFRS-IC で別アジェンダ (AP6) としても議論されている。IASB ボード会議において、IAS 第 37 号は、2020 年 1 月以降、負債の定義及び負債の認識に関する要求事項を「財務報告の概念フレームワー

ク」に合わせるかどうかを検討することなどを含め、IAS 第 37 号の諸側面を修正するために、基準設定プロジェクトとして検討が継続されており、前述の負債の定義及び負債の認識に関する要求事項については、2023 年 4 月の IASB ボード会議、2023 年 7 月の ASAF 会議でも議論された。

事実パターンの概要

7. AP では、分析の焦点を明らかにするため、要望書におけるネット・ゼロ移行コミットメントに共通する二つの特徴（温室効果ガス排出削減のコミットメント及び温室効果ガス排出を相殺するコミットメント）を含む、以下の設例が示されている¹。

ネット・ゼロ移行コミットメント

20X0 年 12 月、ある家庭用品メーカーが次の 2 つのコミットメントを発表した。

- ① 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。
- ② 20X9 年以降、炭素市場から、炭素クレジットを購入し、炭素クレジットから償却することで、残存する排出量を相殺する。

この声明では、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 年にかけて、製造方法を段階的に変更する方法を定めた詳細な計画を公表している。この変更には、よりエネルギー効率の高い工程への投資、再生可能エネルギー源からのエネルギー購入、既存の石油ベースの製品原料や包装資材を低炭素の代替品に置換えなどが含まれる。経営者は、当該改造を実施し、利益をえながら製品販売の継続が可能であると確信している。

質問の概要

8. AP では要望書を踏まえて、ネット・ゼロ移行コミットメントについて、IAS 第 37 号を適用するにあたり、次の 3 つの質問を検討するように整理している²。

質問 1

ネット・ゼロ移行コミットメントの公表は、IAS 第 37 号に定義される推定的義務を生じさせるか？

¹ AP 第 12-14 項

² AP Appendix B, p. 26.

質問 2	ネット・ゼロ移行コミットメントにより生じる推定的義務は、IAS 第 37 号の引当金の認識規準を満たすか？
質問 3	引当金が認識される場合、その決済に必要な支出は、引当金の認識時に、資産として認識されるか、費用として認識されるか？

IASB スタッフによる分析及び提案

9. IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項(b)は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加するかどうかを決定する際に IFRS-IC が考慮する要件として、「IFRS 基準書の原則と要求事項とが、企業が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ない」ことを定めている。この点、次項に示す分析のとおり、IASB スタッフは、要望書が求めるネット・ゼロ移行コミットメントの会計処理はこの要件を満たしておらず、IAS 第 37 号の原則と要求事項は、当該コミットメントに対して IFRS 会計基準がどのように適用されるかについて十分な基礎を提供していると考えている³としている。

(質問 1: ネット・ゼロ移行コミットメントの公表は、IAS 第 37 号に定義されている推定的義務を生じさせるか?)

10. 質問 1 に対して、要望書の提出者は次の 2 つの理由により、ネット・ゼロ移行コミットメントの公表は、推定的義務の定義（別紙 2 参照）を満たすと考えている⁴。
- (1) ネット・ゼロ移行コミットメントを行った企業が、IAS 第 37 号第 20 項が求める義務を負うことになる他の当事者が存在する。
 - (2) 当該コミットメントは、これらのコミットメントを履行するであろうという（推定的義務の定義を満たすために必要な）妥当な期待を他の当事者の側に生じさせている。
11. これに対して IASB スタッフは、前項(1)の温室効果ガスの排出を削減し、削減不可能な排出を相殺するという、推定的義務を企業が負う場合に、他の当事者が存在するという要望書の提出者の見解には同意するとされた⁵。
12. しかし、IASB スタッフは、本資料第 10 項(2)の、ネット・ゼロ移行コミットメント

³ AP 第 40 及び第 41 項

⁴ AP 第 19 項及び Appendix B, p. 37.

⁵ AP 第 20 項

が推定的義務を生じさせるという要望書の提出者の見解には、必ずしも同意しないとされた。これは、推定的義務の定義を適用するためには、IAS 第 37 号第 20 項に記載のとおり、企業は、自らのコミットメントを履行する責務を受諾していることを、当該コミットメントにより社会全般に対して示しているかどうか、及び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かどうかについては、判断が必要になるためであり、その判断はコミットメントを取り巻くあらゆる事実と状況に基づくためであるとされた⁶ (AP 第 23 項については別紙 1 参照)。

(質問 2: ネット・ゼロ移行コミットメントにより生じる推定的義務は、IAS 第 37 号の引当金の認識要件を満たすか?)

13. 質問 2 に対して、要望書の提出者は、以下の第 15 項、第 18 項及び第 20 項で示すとおり、ネット・ゼロ移行コミットメントは、下記の IAS 第 37 号 14 項の認識の 3 要件を満たすため、当該コミットメントにより生じる推定的義務を引当金として計上すべきであると考えている。

- (1) 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）を有している。
- (2) 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。
- (3) 当該義務の金額について信頼性のある見積りができる。

14. これに対して、IASB スタッフは、仮にネット・ゼロ移行コミットメントが、推定的義務の定義を満たすと判断された場合でも、認識要件は満たさないのではないかと考えている。具体的には、ネット・ゼロ移行コミットメントは、現在の義務を生じさせる、過去の事象には当たらず、前項(1)を満たさないため、引当金を計上できないと主張している。次項以降において、各要件に対する要望書の提出者の見解と IASB スタッフの見解を説明している。

認識要件—現在の義務

15. 本資料第 13 項(1)の現在の義務の要件について、要望書の提出者は、ネット・ゼロ移行コミットメント声明の公表自体は既になされているのであるから、それ自体が、現在の義務を生じさせる過去の事象にあたるとして、この現在の義務の要件を満たすと主張している⁷。

⁶ AP 第 21 項及び第 22 項

⁷ AP 第 27 項及び Appendix B, p. 38.

16. これに対して、IASB スタッフは推定的義務を生じさせる、ネット・ゼロ移行コミットメント声明の公表は、事象には当たるものの、当該声明や法律が遡及的に適用されない限り、現在の義務を生じさせる事象には該当しないと主張している。現在の義務を生じさせる事象とは、当該声明や法律が適用され、資源の流出が要求される行為であるという⁸。IASB スタッフは、この考え方の具体例として、企業が将来の特定の日から従業員に最低賃金を支払うことを義務付ける、新しい法律の制定を挙げている。この場合、企業に義務が生じるのは、法律の制定時ではなく、企業が従業員から労働サービスを受領し、その対価の支払義務が生じたときであるという。したがって、IASB スタッフは、労働サービスの受領が、現在の義務を生み出す過去の事象であるとする⁹。
17. 前項の考え方を本資料第7項の事実パターンにあてはめた場合、IASB スタッフは、次のように考えている¹⁰。
- (1) 企業が20X0年にネット・ゼロ移行コミットメントを公表した時点においては、製造方法を変更するコスト及び炭素クレジットを購入・償却するコストの両方が、将来事業を行うために負担する必要のあるコストである。IAS 第37号第18項¹¹及び19項に基づくと、これらのコストに対する現在の義務は存在しない。
 - (2) 企業は、将来の製造方法の変更にかかるコストについて、現在の義務は負わない。なぜなら、将来の製造方法の変更にかかるコストは、将来事業を行うために負担するコストだからである。企業は、ある時点で、その製造方法を修正するために、取得する資源、例えば、新規工場や設備、あるいは再生可能エネルギーの取得のために支払う現在の義務を負うことになるが、それは、経済的資源を受け取るときに限られる。
 - (3) 企業が相殺することをコミットした温室効果ガスを排出した時にのみ、企業は、相殺に必要な炭素クレジットを購入・償却する義務を負うことになる。企業が20X9年以降に温室効果ガスを排出すれば、その場合に限り炭素クレジットを購入・償却する現在の義務を負うことになる。

⁸ AP 第28項

⁹ AP 第28項

¹⁰ AP 第29項

¹¹ 別紙にも記載のとおり、同項では「財務諸表が取り扱うのは、企業の期末の財政状態であり、将来において生じう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」と記載されている。

認識要件—資源移転の可能性

18. 本資料第 13 項(2)の資源移転の可能性の要件については、要望書の提出者は、企業は移行戦略と、炭素クレジットの購入を含む技術革新に対する投資計画を通じてしか、ネット・ゼロ移行コミットメントにおける義務を果たせないため、本要件を満たすと主張している¹²。
19. これに対して、IASB スタッフは、推定的義務が資源移転の可能性が高いという要件を満たすかどうかは、その義務を決済するために必要な行動の性質に依存すると主張している。本資料第 7 項に記載の事実パターンに照らせば、下記のとおりとなる。

コミットメント	資源移転の可能性の要件を満たすか否かとその根拠
温室効果ガス排出削減するというコミットメント	資源移転の可能性の要件を満たさない。 (根拠) 製造方法を変更する支出は発生するが、その支出と交換に、有形固定資産等の同等の価値のある資産を保有できるため。当該価値ある資源を利用して製品を製造・販売し利益計上を見込める。
残存する温室効果ガス排出量を相殺するというコミットメント	資源移転の可能性の要件を満たす。 (根拠) 企業は、支出と交換に何らかの資源を受け取るわけではなく、炭素クレジットを購入し、償却することが求められるため。

認識要件—信頼性のある見積り

20. 本資料第 13 項(3)の信頼性のある見積りの要件について、要望書の提出者は、基準価格となりうる、1 トン当たりの炭素価格と価格帯が存在しており、信頼性のある見積りは可能であるため本要件を満たすと主張している¹³。
21. これに対して、IASB スタッフは本資料第 13 項で述べた最初の 2 つの認識要件を満たすのであれば、この 3 つ目の要件も満たす可能性が高いと考えているとした。IAS 第 37 号第 25 項でも、極めて稀な例外を除き、企業は発生し得る結果の範囲をある

¹² AP 第 30 項及び Appendix B, p. 38.

¹³ Appendix B, p. 38.

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言及されていることが紹介されている¹⁴。

(質問3: 引当金が認識された場合、その決済に必要な支出は、引当金計上時に、資産として認識されるか、費用として認識されるか?)

22. 質問3に対して、要望書の提出者は、資産廃棄引当金の決済した支出に関する IFRS 会計基準の要件を類推適用し、企業が支出を技術革新、炭素クレジット、その他の資産に資産計上することを提案している¹⁵。
23. これに対して IASB スタッフは、引当金を認識し、その引当金を決済するために必要となる支出を費用ではなく資産として認識することができる場合は、IFRS 会計基準に基づき資産計上認められる項目を生じさせるか、当該項目の取得原価の一部を構成する場合に限られていると考えているとしている。このため、資産廃棄引当金を履行するために必要な支出は、それが関連項目の総費用の一要素であり、IAS 第16号「有形固定資産」第16項又は IFRS 第16号「リース」第24項に記載の項目の測定に関連するか、含まれる場合にのみ、資産計上されると考えているとされた¹⁶。

(ネット・ゼロ移行コミットメントのその他の会計上の影響)

24. IASB スタッフは、温室効果ガスの排出を削減する、又は相殺するというコミットメントを、引当金として認識するか否かに関わらず、当該コミットメントを履行するために企業が計画する行動は、他の資産や負債の測定金額に影響を与える可能性があるとして、次に示すような事例を挙げて指摘している¹⁷。
- (1) 企業の計画が、既存の有形固定資産の入替を従来予想よりも早めて行うものである場合には、例えば IAS 第36号「資産の減損」(以下「IAS 第36号」という。)を適用して減損テストを実施することが必要になる可能性がある。
- (2) 排出量削減のために必要な変更が、製造原価やサービス提供原価を増加させる場合、既存の顧客との契約に基づく義務が不利になるか、より不利になる可能性があり、IAS 第37号に基づき、不利な契約に対する引当金を認識しなければならなくなる可能性もある。

¹⁴ AP 第32項

¹⁵ AP 第35項及び Appendix B, p. 40.

¹⁶ AP 第36項

¹⁷ AP 第37項

25. また IASB スタッフは、次に示すような現行の開示の要求事項も紹介している¹⁸。

- (1) IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 125 項は、企業に対して、報告期間末における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度に資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクがあるものに関する情報の開示を求めている。この点、当該仮定には、ネット・ゼロ移行コミットメントの実施により、既存の資産及び負債の帳簿価額に与える影響の仮定も含まれる可能性がある。
- (2) IAS 第 36 号第 134 項は、のれん又は耐用年数が確定できない無形資産を含む資金生成単位の回収可能価額の算定における主要な仮定に関する情報の開示を求めている。当該仮定には、企業のネット・ゼロ移行コミットメントが当該資金生成単位の将来キャッシュ・フローに及ぼす影響に関する仮定も含まれる可能性がある。
- (3) IAS 第 37 号第 85 項は、企業に対して、引当金のクラスごとに、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、当該流出金額又は時期についての不確実性の指標等を開示することを求めている。この点、引当金の決済の流出の金額又は時期が、ネット・ゼロ移行コミットメントに起因する不確実性の影響を受ける場合には、それらの不確実性や引当金の測定にあたり用いた仮定に関する情報を開示することが求められる可能性がある。

(IASB スタッフによる提案)

26. 前項までの IASB スタッフの分析を踏まえた IASB スタッフによる提案は、次のとおりである。

- (1) 本論点について、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しない。
- (2) 代わりに、企業が気候関連コミットメントに IAS 第 37 号を適用する方法を概説する暫定的なアジェンダ決定を公表する。

IFRS-IC 会議における議論の概要

27. IFRS-IC 会議に参加したメンバー全員は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないとする IASB スタッフの提案に賛成し、特に異論は聞かれなかった。

28. 推定的義務が事実と状況によるものであることには、メンバー全員から同意された。

¹⁸ AP 第 38 項

ただし、アジェンダ決定案については、AP 第 23 項の推定的義務に当たるかどうかを判断する項目もアジェンダ決定案に含めるべきかどうかで意見が分かれた。

29. IASB スタッフが作成した事実パターンについては、あくまでも仮定の事実パターンに過ぎないが、この事実パターンに基づいて推定的義務がある場合の分析を行うのは有益であると考えている。
30. 会計の専門家と非専門家間の期待ギャップの解消に努める必要がある。このため、現在の義務と推定的義務の違いを AP 第 28 項の最低賃金の事例のような平易な事例で説明することは有用であると考えている。また、財務諸表はあくまでも期末の財政状態を取り扱うものであることを理解してもらう必要もある。
31. 2023 年 7 月の ASAF 会議での ASBJ からの発言と同様に、資産流出の可能性の要件において、IASB スタッフが言及している、資産の交換と資産の移転についての概念を明確化すべきとする意見が 2 名の委員から聞かれた。
32. またコミットメント公表後、どの時点で負債を計上すべきかのトリガーについてももう少し丁寧に説明すべきではないかという意見が、一人の委員から聞かれた。

2023 年 11 月の IFRIC Update のアジェンダ決定 (案) (参考訳)

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」)

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生じさせているかどうか
- 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間に生じさせている。

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、社会全体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が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があるコストは、将来において営業を行うために負担する必要があるコストである。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改変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である。

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、声明について的事实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となるカーボン・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となるカーボン・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果たすために行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]。

Ⅲ. 第 61 回 IFRS 適用課題対応専門委員会における議論の内容**当委員会事務局による分析**

33. IFRS-IC から公表された IASB スタッフが提案するアジェンダ決定 (案) に関して、2023 年 12 月 18 日開催に開催された、第 61 回 IFRS 適用課題対応専門委員会の審議資料にお示した事務局の分析は、以下のとおりであった。

- (1) ネット・ゼロ移行コミットメントの公表が推定的義務を生じさせるかどうかについては、コミットメントを取り巻くあらゆる事実と状況に基づく判断が必要になるとする IASB スタッフの分析に同意する。
- (2) 温室効果ガス排出を削減するというコミットメント又は温室効果ガス排出量を相殺するというコミットメントが、IAS 第 37 項第 10 項に基づき影響を受ける人々に妥当な期待を生じさせる方法で表明されていると判断される場合であっても、製造方法の変更のために設備等を取得する時点又は相殺の対象となる温室効果ガスの排出を行う時点より前には、IAS 第 37 号第 14 項の引当金の認識要件を満たさないとする IASB スタッフの分析に同意する。
- (3) IASB スタッフは、認識要件の 1 つである資源移転の可能性について、本資料第 19 項の分析のように、経済的資源の交換及び経済的資源の移転という 2 つの概念を使用し、前者の交換にあたる場合には、本要件を満たさないとしている。しかし、この 2 つの概念を実務に適用するのは容易でないように思われる。このため、経済的資源の移転及び経済的資源の交換とは何かを明確化するべきで

はないか。

- (4) (3)に関連して、本資料第 19 項では、温室効果ガス排出量を相殺するというコミットメントは、資源移転の可能性に関する要件を満たすとしているが、炭素クレジットに資産性があることを考慮すると、炭素クレジットの購入取引は支出と交換に同等の価値のある資産を獲得する取引であり、経済的資源の交換と資産の償却の組み合わせであるとの見方もありうると考えられる。
- (5) 引当金が認識される場合に、それを決済する場合に必要な支出について費用として認識する点、及びその他の会計上の含意について、アジェンダ決定(案)の分析に同意する。

第 61 回 IFRS 適用課題対応専門委員会で聞かれた意見

34. これに対して、第 61 回 IFRS 適用課題対応専門委員会の審議では、アジェンダ決定(案)の分析及び委員会が基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないとする結論に反対する意見は聞かれなかった。しかし、主に前項(3)及び(4)に記載した見解についてコメントに含めること及びアジェンダ決定(案)の記載に関連して複数の意見が聞かれた。具体的な聞かれた意見は次の通りである。

- (1) 前項(4)の ASBJ 事務局の見解について、経済的資源の交換と資産の償却の組み合わせという見方も可能とは思いますが、この見方をとることで何か結果が変わるような話とは思えないがどうか。また、同じ前項(3)で、経済的資源の交換及び経済的資源の移転の明確化は、IAS 第 37 号の根本的な修正を目指す意図でのコメントなのかが不明である。
- (2) 前項(3)及び(4)は、コメントの書き方に工夫が必要で、現行の記載では意味が不明確である。また、要望書の提出者が会計の専門家ではない点から考えると、アジェンダ決定案の本筋に反対するわけではないコメントを追加する意義はないように思われる。
- (3) 前項(1)及び(2)において、IASB スタッフの分析に同意しているとされている点については、同意する。
- (4) IFRS-IC の議論でも期待ギャップについて言及されているが、現在の義務と推定的義務について会計専門家でも正確に理解できていないのではないかと懸念している。この要望書が、非常に関心を集めていることを考慮し、アジェンダ決定案において、IFRS 会計基準の考え方を、例えば AP における賃金の事例を含める等、より平易に説明するように提案するのはどうかと考えている。

- (5) しかし、前項(3)及び(4)は、資源の流出と交換では、資源の流出が生じたときに、価値のあるものが入ってくるのであれば交換、なければ流出という違いがあると考えている。移転と交換の概念を明確化にすることを提案するのは良いと考えるが、APと異なり、アジェンダ決定案には交換(exchange)という用語のみが言及されているため、コメント・レターでの記載ぶりは工夫が必要である。例えばカーボン・クレジットは市場で対価を払って購入し、また購入後に売買可能である事例もあると考えると、交換により何も資源(Resource)を受け取っていないとまでは言えないのではないかという意見もある。
- (6) 企業の中では、2040年、50年等に向けてなど公表物が多数出ているが、十分に具体的な計画ができているとは思えない段階で社会にメッセージを出している状況も見受けられ、事実及び状況に基づくという言葉に尽きると考えるため、同意する。また今回のアジェンダ決定だけ殊更に分かりやすくする必要もなく、適切なレベルの記載であればよいようにも考える。
- (7) 推定的義務が事実と状況に基づくというのはその通りである。また、作成者としては第61回IFRS適用課題対応専門委員会の資料の別紙1(AP第23項)のような考慮すべき要因も含めた、アジェンダ決定でもよいように考えている。

IV. 当委員会事務局による対応(案)

35. 聞かれた意見を踏まえ、アジェンダ決定案の文言に再度検討した。再検討の結果、次のとおりとしたいと考えるがどうか。
- (1) 本資料第33項の(3)及び(4)については、前項(2)のように、追加する意義はないとの意見があった。また、前項(5)の意見もあったが、公表されたアジェンダ決定(案)では「購入」が削除され、購入時点で炭素クレジットとしての経済的資源を受け取っているかどうかについて触れない表現となっている。このため、コメント・レターには含めないこととする。
- (2) 本資料第33項の(3)及び(4)を含めない場合においても、本アジェンダ決定(案)の潜在的な影響を考慮し、アジェンダ決定(案)の分析と結論には同意する旨のコメントを提出することとし、本資料第34項(4)及び(7)で聞かれた見解についてもコメント・レターに含めて紹介することとする。

以上

(別紙1) AP 第23項 (参考訳)

23. 経営者の結論に影響を与える要因として、例えば次のようなものが考えられる。

(a) *声明で用いる文言*

企業が自らの行動を、「実行する」、「実行することを約束する」、「実行することを誓う」と記述する声明は、企業の「野心」、「目標」、「抱負」を記述した声明よりも、企業が当該コミットメントを履行することを示している可能性が高い。

(b) *声明を裏付ける計画の具体性と状況*

声明が、例えば下記について詳細な説明があり、正式に承認された計画によって裏付けられている場合、温室効果ガスの排出を削減するという声明を、企業が達成するという妥当な期待を抱かせる可能性が高くなる。

- (i) 企業が削減を達成するためにとる行動の内容と時期、
- (ii) 長期目標に至る過程で企業が達成を約束したマイルストーン
- (iii) 経営者が、マイルストーンや長期目標への進捗を測定する方法
(例えば、使用する指標)。

(c) *コミットメントを達成するために必要な行動の時期*

短期および中期の行動計画は、長期の行動計画より変更される可能性が低い。

(d) *これまでの進捗状況について公表されている証拠*

企業が過去の声明でコミットしたマイルストーンを達成したという証拠は、現在の声明でコミットしたマイルストーンや長期目標を達成するという期待を高める可能性がある。逆に、企業がマイルストーンを達成できなかったという証拠は、そうした期待を低下させる可能性がある。

以 上

(別紙2) 関連する IFRS 基準 (抜粋)**定義**

- 10 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。

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]

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。

過去の事象

- 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。

以 上