
プロジェクト **引当金—的を絞った改善**

項目 **IASB 公開草案「引当金—的を絞った改善（IAS 第 37 号の修正案）」に対するコメントの検討**

本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は、2024 年 11 月 12 日に公開草案「引当金—的を絞った改善（IAS 第 37 号の修正案）」（以下「ED」という。）を公表した（コメント期限：2025 年 3 月 12 日）。本資料は ED に対するコメントの検討を行うことを目的としている。
2. 以下では ED の質問 1 に関連する次の項目について個別に検討を行っている。
 - (1) 過去の事象という条件 — 当該条件を満たす行動の識別
 - (2) 移転という条件 — 移転と交換の識別
3. 前項の検討に関連する ED の設例の抜粋を別紙に示している。
4. また、ED の概要を参考資料 1 としている。

過去の事象という条件 — 当該条件を満たす行動の識別

関連する提案の概要

5. ED では、引当金の認識規準のうち、企業が負債の定義を満たす義務を有するという内容の規準（ED 第 14 項(a)）を「現在の義務という認識規準」と呼び、当該規準を 3 つの条件（義務という条件、移転という条件、過去の事象という条件）で整理している（ED 第 14A 項）。このうちの過去の事象という条件では、企業の義務が過去の事象の結果として存在する現在の義務であることを求めている（ED 第 14M 項）。

過去の事象という条件（第14A項(c)）

14M 現在の義務という認識規準を満たすための第3の条件は、企業の義務が過去の事象の結果として存在する現在の義務であることである。

14N 企業の義務は、次の場合には、過去の事象の結果として存在する現在の

義務となる。

(a) 第14B項及び第14D項に記述しているように、企業が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) 当該便益を獲得したこと又は当該行動を取ったことの帰結として、そうでなければ移転する必要がなかったであろう経済的資源を移転しなければならないか又はその可能性がある。

140 一定の期間にわたって経済的便益が獲得されるか又は行動が取られる場合、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。

また、上記の ED 第 14N 項の企業が獲得する経済的便益及び企業が取る行動について、次の例が示されている。

14D 企業が獲得する経済的便益は、例えば、現金、商品又はサービスである可能性がある。企業が取る行動は、例えば、特定の市場における営業活動、他の者に環境の損傷若しくはその他の被害を生じさせること、特定の日に特定の資産の所有、又は耐用年数の終了時に廃棄することが必要となる資産の建設である可能性がある。

6. これに関して、企業が複数の別個の行動を取る場合に経済的資源の移転が要求されるケースについて、次の ED 第 14Q 項が示されている。

14Q 状況によっては、企業が複数の別個の行動を取る場合にのみ経済的資源を移転する義務を有し、経済的資源を移転するという要求はこれらの行動の両方（又は全部）を取ることに帰結である。そのような状況においては、過去の事象という条件は、企業が第 1 の行動（又は複数の行動のいずれか）を取っていて、第 2 の行動（又は残りの行動のすべて）を取ることを回避する実際上の能力を有していない場合に満たされる。

ASBJ 事務局の分析

7. ED では、前項の複数の別個の行動を取る場合の例として、IFRIC 第 21 号「賦課金」の事実パターンを反映する次の設例がある。

(1) 設例 13A（収益に対する賦課金）

(2) 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）

また、ED では、税金の賦課についての設例 13C が新設されている。

これらについて、何が過去の事象という条件を満たす行動となるかについてはそれぞれの事実及び状況の評価が必要と考えられ、ED BC36 項では、義務を生じさせるメカニズムのすべての関連性のある事実を評価するとされている。

8. 以下では、設例 13A から 13C における関連性のある事実と、当該事実を評価し識別される行動を比較している。

図表：企業の行動の結果として課される賦課金の取扱いの比較

	設例 13A 収益に対する賦課金	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	設例 13C 不動産税
賦課金支払の条件	20X1 年 1 月 1 日現在で、特定の市場で事業を行っていること。 賦課金は当該日に全額が課される。	事業年度の最終日に銀行として事業を行っていること。	各年の 12 月 31 日に、事業目的の土地及び建物を所有していること。
金額の算定方法	20X0 年 12 月 31 日終了する 1 年間に特定の市場で生み出す収益の一定割合。	報告期間の末日現在の財政状態計算書の金額が参照される。 報告期間が 12 か月と異なる場合、報告期間の長さに比例して増減する。	土地及び建物の価値の特定の測定値が参照される。
結論	20X0 年 6 月 30 日現在で、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引当金が認識される。 20X0 年 6 月 30 日までの期間にわたって現在の義務は累積される。	事業年度の末日現在で、当該報告期間について課される賦課金について引当金が認識される。 現在の義務は事業年度にわたって累積する。	20X5 年 12 月 31 日現在で、所有している土地及び建物に賦課される税金の全額について引当金が認識される。
行動	2 つの別個の行動がある。	2 つの別個の行動がある。	行動は 1 つである。 20X5 年 12 月 31 日に土

	(1) 20X0 年に特定の市場で収益を生み出すこと。 (2) 20X1 年1月1日に当該市場で事業を行うこと。	(1) 当事業年度で事業を行うこと。 (2) 当事業年度の最終日に銀行として事業を行うこと。	地及び建物を所有し、事業目的で保有すること。
行動の識別	(2)については、「賦課金支払の条件」であり、(1)は「金額の算定方法」を基礎としていると考えられる。	(2)については、「賦課金支払の条件」であり、(1)は「金額の算定方法」のうち、報告期間の長さを基礎としていると考えられる。	「賦課金支払の条件」の単一を行動とされている。

9. 設例 13A から設例 13C については、いずれについても特定の日の企業の活動や状況（一定の事業を行っている、又は一定の財産を所有している）が税金の賦課の条件となっている点で共通するものの、設例 13C についてのみ行動は1つとされており、その結果、設例 13C のみ、期間にわたって義務が累積されない例となっている。
10. それぞれの設例で識別されている行動をさらにみていくと、設例 13A では、収益を生み出すことが行動の1つとされている。また、設例 13B では、企業が事業を行うことが行動の1つとされている。これらに対して、設例 13C では、期間にわたって行われる行動は識別されていない。
11. 前項の行動の識別について、次のような疑問がある。
 - (1) 設例 13B と設例 13C については状況が類似しており、設例 13B と設例 13C で賦課される税金は、いずれもある一定日の企業の状況に依拠する点で類似し、仮に設例 13B の事業年度が12月31日を末日とする1年間であった場合、毎年、同じ状況が繰り返される。それにもかかわらず、行動の識別に関する結論が異なり会計処理も異なる結果となることでのよいのか。
 - (2) ED で特に説明はないが、設例 13A では賦課される税金の金額が収益の一定割合であることや、設例 13B では金額が報告期間の長さに影響を受けることを踏まえると、設例 13A から設例 13C では、関連する別個の行動の識別において、金額の算定の要素に関する条件が考慮されているように見受けられる。この点、行動の識別において金額の算定の要素が過度に強調されることとなっていないか。

- (3) 設例 13A から設例 13C の中で記述されていない追加的な事実関係が存在する場合における行動の識別について、ED の提案に基づき一貫した判断が可能なのか。例えば、次のような例においてどのように行動が識別されることとなるのか。
- ① 設例 13A について、仮に賦課金が固定部分と収益比例部分のハイブリッドであった場合、設例 13C の結果と合わせると、収益比例部分についての義務だけが期間にわたって累積され、固定部分については 20X1 年 1 月 1 日現在で課されることになるのか。
 - ② 設例 13B について、賦課金の金額が事業年度の長さに依存せず、財政状態計算書のコピーのみを参照して税金が算定される場合、当該金額の変動に関連する企業の行動についてはどのように考慮されるのか。
 - ③ 設例 13C について、売買当事者間で租税公課を所有期間に応じてそれぞれが負担する契約を締結する実務慣行がある場合、そのような実務慣行の影響はどのように考慮されるのか。

12. これを踏まえて、事務局の気付事項を次のように整理している。

(事務局の気付事項)

ED 第 14D 項では、過去の事象という条件を満たす行動の例が示されているが、過去の事象という条件を満たす行動が何かを識別することは必ずしも容易でなく、事実及び状況の評価が必要と考えられる。

この点、税金の賦課に関する ED 設例 13A から ED 設例 13C については、特定の日企業の活動や状況が税金の賦課の条件となっている点で共通する一方、識別される行動が単一か複数かで違いが見られており、そうした行動の識別には次の疑問もある。

- (1) 設例 13B と設例 13C については状況が類似しており、設例 13B と設例 13C で賦課される税金は、いずれもある一定日の企業の状況に依拠する点で類似し、仮に設例 13B の事業年度が 12 月 31 日を末日とする 1 年間であった場合、毎年、同じ状況が繰り返される。それにもかかわらず、行動の識別に関する結論が異なり会計処理も異なる結果となることよいか。
- (2) 設例 13A では賦課される税金の金額が収益の一定割合であることや、設例 13B では金額が報告期間の長さに影響を受けることを踏まえると、設例 13A から設例 13C では、関連する別個の行動の識別において、金額の算定の要素に関する条件が考慮されているように見受けられるが、行動の識別において金額の算定の要素が過度に強調されることとなっていないか。

- (3) 設例 13A から設例 13C の中で記述されていない追加的な事実関係が存在する場合における行動の識別について、ED の提案に基づき一貫した判断が可能なのか。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局の分析及び気付事項について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

移転という条件 — 交換と移転の識別

関連する提案の概要

13. ED では、現在の義務という認識規準を満たすための第 2 の条件として、企業の義務の性質が経済的資源の移転であることを求め、それを満たすために、義務は経済的便益を他の者に移転することを企業に要求する可能性を有していなければならないとされている (ED 第 14I 項)。この条件の説明の一部として、ED 第 14L 項では交換と移転について次が説明されている。

14L 経済的資源を他の者と交換する義務は、交換の条件が企業に不利でない限りは、当該他の者に経済的資源を移転する義務ではない。したがって、未履行契約（例えば、現金の支払と交換に商品を受け取る契約）に基づいて生じる義務は、当該契約が不利でない限り、経済的資源を移転する義務ではない。

14. この点、交換には移転の要素を含むため、交換と移転の区別が難しい場合もあると考えられる。例えば、ED 設例 15（気候関連コミットメント）ではこれに関連する次の記述がある。

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。

(中 略)

移転とい う条件	✖	<p>排出量を削減する義務</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>残りの排出量を相殺する義務</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>

(以下、略)

ASBJ 事務局の分析

15. ED の分析では、(a) 「排出量を削減する義務」については経済的資源を交換する義務であり、移転という条件を満たさないが、(b) 「残りの排出量を相殺する義務」については経済的資源を移転する義務であり、移転という条件を満たすとされている。
16. この ED の分析¹については取得されたカーボン・クレジットが経済的資源でないかのような表現につながっている点で違和感があるが、次のように着目する部分の違いにより、前項と異なる見方もあると考えられる。

¹ ED の分析について、(a) に関しては企業の支出と有形固定資産等の経済的資源との交換までを対象としているが、(b) に関しては企業の支出とカーボン・クレジットの取得及び消却までを対象としており、対象に違いが見られる。

- (1) 企業が声明を行った義務の部分だけに着目する（(a)については排出量の削減、(b)については残りの排出量の相殺）場合には、いずれについても義務の履行のための経済的資源の移転であると考えられる。
- (2) 企業が声明を行った義務の履行のために一定の取引を行う部分に着目する（(a)については有形固定資産等の取得とそのためを支払義務、(b)についてはカーボン・クレジットの取得とそのためを支払義務）場合には、いずれについても経済的資源の交換であると考えられる。
17. このように、交換と移転の識別については、ED と異なる見方が可能と考えられるため、移転という条件の適用をより容易にするために、条件の対象を明確にすべきであると考えられる。
18. これを踏まえて、事務局の気付事項を次のように整理している。

(事務局の気付事項)

ED 第 14L 項では、経済的資源を他の者と交換する義務は、交換の条件が企業に不利でない限りは、当該他の者に経済的資源を移転する義務ではないことを明確化している。この点、交換は双方の移転を組み合わせたもので移転の要素を含むため、交換と移転の区別が難しい場合もあると考えられる。

例えば、ED 設例 15 では、排出量を削減する義務について、有形固定資産等の経済的資源を取得するため、交換であると識別しているが、企業が声明を行った義務の部分だけに着目すれば経済的資源の移転であるとも捉えられる。このため、その区別を明確化するため、移転という条件の対象を明確にすべきと考える。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局の分析及び気付事項について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上

関連する ED の設例

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。

<p>義務という条件</p>	<p>✓</p>	<p>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)）。</p>
<p>移転という条件</p>	<p>✓</p>	<p>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>

過去の事象 という条件	✓	<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。

義務という条件	✓	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)）。
移転という条件	✓	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）。
過去の事象という条件	✓	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）。 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）。

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。

審議事項(1)

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。

<p>義務という条件</p>	<p>✓</p>	<p>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)）。</p>
<p>移転という条件</p>	<p>✓</p>	<p>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）。</p>
<p>過去の事象という条件</p>	<p>✓</p>	<p>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くなる（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。</p>

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。

義務という条件	✓	<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>
----------------	---	--

