

## IFRIC Update 2024 年 3 月

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

委員会は [2024 年 3 月 5 日](#) に会議を行い、下記について議論した。

### 関連情報

[作業計画](#)

[一貫した適用の支援](#)

### [IASB の検討を求めるアジェンダ決定](#)

- 気候関連コミットメント（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー2
- 引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS 第 3 号「企業結合」） — アジェンダ・ペーパー3

### [その他の事項](#)

- IFRS 第 9 号「金融商品」の適用後レビュー — 減損 — アジェンダ・ペーパー4
- 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

### [IFRIC Update への補遺 – 委員会のアジェンダ決定](#)

- 気候関連コミットメント（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」） — アジェンダ・ペーパー2
- 引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS 第 3 号「企業結合」） — アジェンダ・ペーパー3

## [IASB の検討を求めるアジェンダ決定](#)

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

委員会は、2023 年 11 月の IFRIC Update において公表した [暫定的なアジェンダ決定](#) に対するフィードバックを検討した。企業が行う、将来の温室効果ガス排出を削減又は相殺するというコミットメントに IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」がどのように適用されるのかに関するものである。

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。IFRS 財団の [「デュー・プロセス・ハンドブック」](#) の 8.7 項に従って、国際会計基準審議会（IASB）はこのアジェンダ決定を 2024 年 4 月の会議で検討する。IASB が当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2024 年 4 月にこの IFRIC Update への補遺において公表されることになる。

## 引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS 第3号「企業結合」） — アジェンダ・ペーパー3

委員会は、2023年9月のIFRIC Updateにおいて公表した[暫定的なアジェンダ決定](#)に対するフィードバックを検討した。企業が取得した事業の売主に対する支払が取得後の引継期間中の売主の継続雇用を条件としている場合に、企業が当該支払をどのように会計処理するのかに関するものである。

委員会は当該アジェンダ決定についての議論を完了した。IFRS財団の[「デュー・プロセス・ハンドブック」](#)の8.7項に従って、IASBはこのアジェンダ決定を2024年4月の会議で検討する。IASBが当該アジェンダ決定に反対しない場合には、2024年4月にこのIFRIC Updateへの補遺において公表されることになる。

### その他の事項

## IFRS 第9号「金融商品」の適用後レビュー — 減損 — アジェンダ・ペーパー4

委員会メンバーは、IFRS 第9号「金融商品」における減損の要求事項についてのIASBの適用後レビューについて議論した。特に、委員会メンバーは、下記についての予想信用損失の決定に関連する適用上の問題に関してのインプットを提供した。

- a. グループ内の金融商品
- b. ローン・コミットメント
- c. 金融保証契約
- d. 購入又は組成した信用減損金融資産

IASBは、これらの事項に関しての委員会メンバー及び他の利害関係者からのインプットを検討する。

## 仕掛中の作業 — アジェンダ・ペーパー5

委員会は、2024年3月の会議で議論しなかった未解決事項の現状についてのアップデートを受けた。

### IFRIC Update への補遺 — 委員会のアジェンダ決定

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

委員会は次の事項について議論し、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

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

2024年4月公表<sup>1</sup>

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、対応する金額は、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. 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履行する意図を公的に確認する他のいくつかの行動を取る。

### 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。

IAS第37号の第20項は、義務には常に当該義務の相手方が関係するが、義務の相手方の身元が分かっている必要はなく、義務は社会全般に対するものである場合もあると述べている。委員会は、温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという推定的義務は、存在するとした場合、排出によって不利な影響を受けるすべての人々に対するものとなるので、社会全般に拡大すると考えた。

委員会はさらに、排出量を削減又は相殺するというコミットメントについての企業の声明が、企業がコミットメントを履行するであろうという妥当な期待を生じさせるかどうか（したがって推定的義務を生じさせるかどうか）は、当該コミットメントについての事実及びそれを取り巻く状況（企業が取った、当該コミットメントを履行する意図を公的に確認する行動を含む）に応じて決まると考えた。経営者は、各報告日において、その日現在で存在しているすべての関連性のある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。事実又は状況が、ある報告期間から次の報告期間に変化する場合には、結論も変化する可能性がある。

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つの認識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、法律の制定が企業に現在の法的義務を生じさせるのに十分ではないのと同様に、方針又は声明の公表は企業に現在の推定的義務を生じさせるのに十分ではない（すなわち、企業が現在の法的義務又は推定的義務を有するのは、その法律、方針又は声明が適用される事象が発生した場合のみである）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企業に現在の義務を生じさせるための必要条件ではあるが十分条件ではない。

現在の義務についての要求を説明するにあたり、IAS第37号の第18項は「将来において営業を行うために発生する必要のあるコストについては、引当金を認識しない」と述べ、IAS第37号の第19項は「引当金として認識されるのは、企業の将来の活動（すなわち、将来における事業の遂行）とは独立に存在している過去の事象から生じた義務のみである」と述べている。

それらの各項を適用して、委員会は、事実パターンに記述されたコミットメントが企業に推定的義務を生じさせる場合には、次のように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的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。コミットメントの表明も、当該コミットメントを履行する意図を確認する行動を取ることも、現在の義務を生じさせる事象ではない。現在の義務を生じさせる事象は、声明が適用される事象であり、当該事象は企業がコミットメントを表明する時点ではまだ発生していない。企業が年間の温室効果ガス排出量を削減し、20X9年及びその後の各年に排出する温室効果ガスを相殺するために負担する必要のあるコストは、将来において営業を行うために負担する必要のあるコストである。すなわち、当該コストに係る義務は、企業の将来の行動と独立に存在するものではない。
- b. どの日においても、企業は、その日の後の排出量を削減する現在の義務を有していない。将来においてより低い排出量で営業を行うことのコストは、依然として将来において営業を行うために負担する必要のあるコストとなるからである。企業はある将来の日において将来の営業を行う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）を行う負債を有することとなるが、それは交換取引において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確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に温室効果ガスを排出する場合及びその時点でのみ、その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. 企業の年間の温室効果ガス排出量を削減するという推定的義務の決済には、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推定的義務の決済には、経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる。企業はカーボン・クレジットを経済的便益を具現化した資源を何も受け取らずに購入して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当該コミットメントを履行する推定的義務を生じさせるかどうかは、声明についての事実及びそれを取り巻く状況に応じて決まる。
- b. 声明が推定的義務を生じさせる場合、
  - i. 企業は20X0年に声明を行う時点では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. 企業は20X0年と20X9年の間に引当金を認識しない。相殺することを確約した温室効果ガスを排出するまでは、過去の事象の結果としての現在の義務を有していないからである。
  - iii. 企業が20X9年及びその後の各年に温室効果ガスを排出するにつれて、これらの過去の排出量を相殺する現在の義務が生じる。企業が当該義務をまだ決済しておらず、当該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には、企業は引当金を認識する。

#### 引当金が認識される場合、対応する金額は、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、引当金が認識される場合、対応する金額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。

#### 会計処理及び開示へのその他の影響

委員会は、温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントが引当金の認識を生じさせるかどうかに関係なく、企業が当該コミットメントを履行するために行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企業のコミットメントは、企業にとっての推定的義務を生じさせるかどうか
- b. 温室効果ガス排出量を削減又は相殺する推定的義務の履行のコストについて企業が引当金を認識する状況
- c. 引当金が認識される場合に、対応する金額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。

## 引継期間中の継続雇用を条件とする支払（IFRS第3号「企業結合」） — アジェンダ・ペーパー3

2024年4月公表<sup>1</sup>

委員会は、企業が取得した事業の売主に対する支払が取得後の引継期間中の売主の継続雇用を条件としている場合に、企業が当該支払をどのように会計処理するのかに関する要望書を受け取った。

### 事実パターン

要望書に記載された事実パターンでは、

- a. 企業が事業を取得し、取得契約の一部として、取得した事業の従業員として売主が継続して勤務することを要求している。売主の継続雇用は、売主から新経営チームへの知識の適切な移転（事業の引継ぎ）を確保するためである。
- b. 売主は自らの勤務に対して、他の経営幹部と比較可能な水準で報酬を受ける。また、企業は、取得した事業の業績と、下記のとおり、事業の引継ぎを完了するための取得後の限定的な期間にわたる売主の継続雇用の両方を条件として、売主への追加の支払を行うことにも同意する。
- c. 売主は、特定の状況（死亡若しくは身体障害など）によって又は企業の同意により雇用が終了となる場合には、追加の支払を受ける権利が与えられる。売主は、雇用が他の状況で終了となる場合には、追加の支払を放棄する。

### 発見事項

委員会が収集した証拠は、要望書に記載されたものなどの事実パターンにおける継続雇用を条件とする支払の会計処理において、重大な不統一を示していない。これらの事実パターンにおいて、企業はアジェンダ決定「[継続雇用（IFRS第3号『企業結合』）](#)」（2013年1月公表）に記述された会計処理を適用し、当該支払を取得に対する追加的な対価ではなく、結合後の勤務に対する報酬として会計処理する。ただし、勤務条件が実質的でない場合は除く。

### 結論

発見事項に基づいて、委員会は、要望書に記載された事項は広がりのある影響を有するものではないと結論を下した。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを決定した。

<sup>1</sup> 「デュー・プロセス・ハンドブック」の8.7項に従って、2024年4月の会議で、IASBはこのアジェンダ決定について議論し、反対しなかった。