

国際会計基準審議会、公開草案「引当金— 的を絞った改善（IAS第37号の改訂）」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下「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号の改訂）」（以下「本公開草案」）を公表しました。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年3月12日です。

本公開草案のポイント

- IASBは、本公開草案でIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関する要求事項のうち、以下の3つの側面について、的を絞った改善を提案しています。
 - (a) 負債の定義及び引当金の認識要件の1つである「現在の義務」に関する要求事項を、2018年に改訂された「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下、「概念フレームワーク」）と整合させる
 - (b) 引当金の測定に関する以下の2つの側面
 - (i) 現在の義務を決済するために必要な将来の支出の見積りに含めるべきコストの範囲の明確化
 - (ii) 将来の支出を現在価値に割り引くための割引率の明確化
- IASBは、上記の「現在の義務」の要件に関する改訂提案を反映するため、IAS第37号に関する適用ガイダンス（以下、「適用ガイダンス」）の改訂も提案しています。これに伴い、IFRIC解釈指針第21号「賦課金」を廃止し、IAS第37号の新たな要求事項と適用ガイダンスへと置き換えることを提案しています。

1. 本公開草案の背景

IAS第37号は、引当金、偶発負債及び偶発資産に関する会計処理を規定しています。IAS第37号の中でも利害関係者から特に懸念が示されていた、「過去の事象により発生した現在の義務」という引当金の認識要件に関する要求事項、現在の義務を決済するために必要な将来の支出の見積りに含めるべきコストの範囲、及び将来の支出を割引く際の割引率に関する実務上の問題に対応すべく、IASBは、上記の3つの側面に的を絞った改善を検討するプロジェクトを2020年1月に作業計画に追加しました。

特に、概念フレームワークが2018年に改訂され、負債の定義と概念が新たに整理されましたが、IAS第37号における負債については、それ以降も従前の概念フレームワークの考え方が継続されていました。本公開草案は、IAS第37号における負債の定義と「現在の義務」に関する認識要件を改訂し、概念フレームワークとの整合を図る提案をしています。これと併せ、従来から他の会計基準の要求事項との不整合が指摘されていたIFRIC第21号を廃止し、IAS第37号の新たな要求事項と適用ガイダンスへと置き換えることを提案しています。その結果、IFRIC第21号で規定されている一部の引当金の認識時期が変更される（早まる）こととなります。

2. 本公開草案の概要

以下は、本公開草案で提案されている内容を要約しています。IASBは、寄せられたコメントへの対応を審議し、最終基準化する予定です。なお、本文中の基準の参照のうち、本公開草案の提案内容に関するものは、公開草案中の項目番号です。

(1) 負債の定義の記載の変更—概念フレームワークとの整合性確保

本公開草案では、IASBが2018年に改訂した概念フレームワークとの整合を図るため、IAS第37号における負債の定義を概念フレームワークの記載に合わせる形で以下のように更新することが提案されています（IAS第37号第10項）。

現行のIAS第37号	本公開草案
過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるもの	過去の事象の結果として経済的資源を移転する企業の現在の義務

(2) 「現在の義務」認識要件の改訂

本公開草案では、引当金の認識要件の1つである「現在の義務」の要件についても更新後の負債の定義と整合させることにより、両者の関係をより明確にすることが提案されています（IAS第37号第14項(a)）。また、IFRIC第21号で規定されている一部の引当金の認識時期の変更が提案されています（後述の②「過去の事象」の再定義と閾値を基準とする義務に関する特定のガイダンスを参照）。

現行のIAS第37号では、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（IAS第37号第14項(a)―認識要件①）、義務を決済するために経済的便益を有する資源の流出の可能性が高い（IAS第37号第14項(b)―認識要件②）、金額について信頼性のある見積りができる（IAS第37号第14項(c)―認識要件③）という3要件を満たした場合に引当金を認識するとされています。

現行の認識要件①を適用する際、「義務発生事象」を考慮する必要がありますが（IAS第37号第10項、17項～22項）、これについては、「義務の履行を回避する能力」（IAS第37号第10項における定義）と「現在の義務を生じさせる過去の事象」（IAS第37号第17項）の考慮という2つの別の側面が混合しているとの指摘がありました。また、気候関連規制等において想定される企業の活動の測定値が所定の閾値を上回る場合に要求される賦課金等については、どのような場合に現在の義務を有するかといった点で疑問が生じていました。

これらの問題に対応すべく、本公開草案では以下の事項が提案されています。

- 現在の義務の認識要件を、概念フレームワーク第4.27項に合わせ、「義務」、「移転」、「過去の事象」の3つの条件に分解（IAS第37号第14A項～第14U項）—新たな3つのテストの導入（「義務発生事象」に関する要求事項の廃止）
- 「過去の事象」の再定義と閾値に基づく義務に関する特定のガイダンスの追加—IFRIC第21号で規定されている一部の引当金の認識時期の変更
- その他以下の提案
 - 適用ガイダンスの改訂
 - リストラクチャリングのコストに関する要求事項の記載の改善

なお、本会計草案では、引当金の認識要件のうち、「資源の流出の可能性が高い」（認識要件②）及び「金額について信頼性のある見積りができる」（認識要件③）の2要件についての実質的な改訂は、提案されていません（ただし認識要件②については、負債の定義の更新に合わせた記載変更が提案されています）。

① 「現在の義務」の認識要件に関する新たな3つのテスト

本公開草案では、企業が「現在の義務」を有しているか（IAS第37号第14項(a)—認識要件①）を検討するために、以下の新たな3つのテストを導入することが提案されています（IAS第37号第14A項）。

(i) 義務テスト：企業は「義務」を有しているか（IAS第37号第14B項～第14H項）

現在の義務の認識要件を満たすための1つ目のテストは、「企業は義務を有しているか」の検討です。この条件を満たすためには、以下の3つを満たす必要があります。

- (a) 企業が特定の経済的便益を獲得した、または特定の行動をとった場合に、企業に責任を課すメカニズムが存在する（IAS第37号第14B項(a)）
- (b) 企業はその責任を他の当事者に対して有している（IAS第37号第14B項(b)）
- (c) 企業が特定の経済的便益を獲得した、または特定の行動をとった場合、責任を果たすことを回避する実際上の能力を有していない（IAS第37号第14B項(c)）

本公開草案における義務テストでは、法律等のメカニズムに基づく「義務」の履行を回避する実際上の能力を有しているかを考慮することが提案されています。このテストは、企業が特定の経済的便益を獲得、また特定の行動をとった場合に義務の履行を回避する実際上の能力を有しているかの評価であり、経済的便益の獲得、また行動自体を回避する能力があるかの評価ではありません。それについては、後述する(iii) 過去の事象テストで検討されます。

(ii) 移転テスト：企業が有する義務の性質は経済的資源の移転か（IAS第37号第14I項～第14L項）

現在の義務の認識要件を満たすための2つ目のテストは、「企業が有する義務の性質は経済的資源の移転か」の検討です。この条件を満たすためには、以下の2つを満たす必要があります（IAS第37号第14I項）。

- (a) 当該義務は経済的資源の移転を企業に要求する潜在能力を有している
- (b) 経済的資源の移転は他の当事者に対して行われる

移転テストでは、移転の可能性は考慮せず、経済的資源の移転を企業に要求する潜在能力があるのみで判断することが提案されています（IAS第37号第14J項前段）。移転の可能性については、引当金の認識要件②で別途検討することとなります。

なお、経済的資源を交換する義務は、その条件が企業にとって不利でない限り、経済的資源を移転する義務とはなりません。したがって、未履行契約における義務については、不利な契約を除き、経済的義務を移転する義務とはなりません（IAS第37号第14L項）。

(iii) 過去の事象テスト：過去の事象の結果としての現在の義務か（IAS第37号第14M項～第14U項）

現在の義務の認識要件を満たすための3つ目のテストは、義務が「過去の事象の結果としての現在の義務か」の検討です。この条件を満たすには、以下の2つを満たす必要があります（IAS第37号第14N項）。

- (a) 特定の経済的便益を獲得した、または特定の行動をとった
- (b) その結果として、そうでなければ移転する必要のなかったであろう経済的資源を移転する、または移転しなければならない可能性がある

また、企業が期間を通じて経済的便益を獲得、また行動をとる場合、現在の義務は期間を通じて累積するとされています（IAS第37号第14O項）。

現行のIAS第37号第19項では、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は、現在の義務がないとされています。この規定は、義務の決済（支出）を回避するために企業がとれる行動（義務の条件）に適用されるのか、現在の義務が創出されることを回避するために企業がとれる行動（過去の事象の条件）に適用されるのかが不明確でした。本会計草案では、両者をそれぞれ、(i) 義務テストと(iii) 過去の事象テストに分けて検討することによって明確化することが提案されています。

② 「過去の事象」の再定義と閾値を基準とする義務に関する特定のガイダンス

■ 「過去の事象」の再定義

本公開草案では、「現在の義務」に関する認識要件の検討について、前述の新たな3つのテストが提案されたことに伴い、現行のIAS第37号における「義務発生事象」についての関連規定（第17項～第22項）は、これに置き換えられ、削除されることが提案されています。

また、本公開草案で提案された過去の事象テストには、企業が2つ（またはそれ以上）の独立の行動をとり、その両方（またはすべて）の行動をとった場合にのみ経済的資源の移転が要求されるという状況を考慮する際の新たな提案が含まれています。

当該状況において、過去の事象テストの条件が満たされるのは、最初の行動（またはいずれかの行動）をとり、かつ2番目の行動（または残りのすべての活動）をとることを回避する実際上の能力がない場合であることが提案されています（IAS第37号第14Q項）。すなわち、2番目の行動を回避する実際上の能力がない場合、最初の行動をとった時点で認識要件が満たされることとなります（現行の規定より認識時期が早まる）。当該状況を踏まえた引当金の認識時期の整理については、適用ガイダンスにおける以下の設例をご参照ください。

設例1（適用ガイダンス 設例13A「収益に対する賦課金」を一部抜粋）

事例

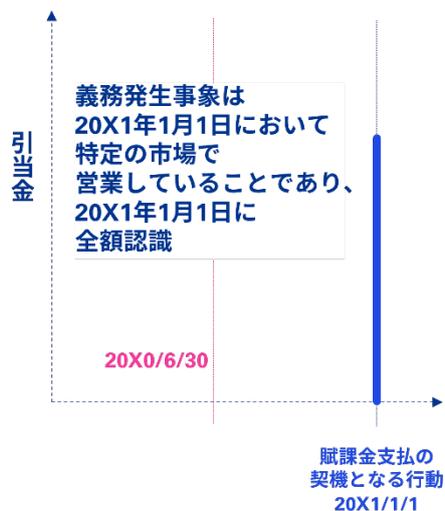
- 企業は、法令により、特定の市場で収益を生み出す企業に対して賦課金が課される法域で営業を行っている。
- 賦課金の金額は企業が20X0年12月31日までの1年間に市場で生み出した収益の1%。ただし、20X1年1月1日に市場で営業している企業のみが賦課金の対象で、賦課金はその日に全額請求される。
- 企業は賦課金の支払と引き換えに経済的資源を受領しない。
- 企業の事業年度は、20X0年6月30日に終了する。企業は20X0年6月30日までの6カ月間を通じて市場で収益を生み出した。
- 企業が20X0年6月30日に終了する事業年度の年次財務諸表を作成するにあたって、経営者は以下の評価を行っている。
 - (a) 賦課金の支払が要求されるのは、①20X0年に市場で収益を生み出す、②20X1年1月1日時点でその市場で営業するという二つの独立の行動について、①と②両方の行動がとられた場合。
 - (b) 企業が①と②両方の行動をとった場合、賦課金の支払を回避する実際上の能力がない。
 - (c) 企業が20X1年より前に市場から撤退することによる経済的影響は、20X0年に発生した収益に課される賦課金を支払うコストより著しく不利であるため、企業は②の行動を回避する実際上の能力がない。

上記の事例について、現行のIFRIC第21号の設例2に基づくと、法令により特定された「義務発生事象」は、20X1年1月1日に特定の市場で営業することであるため、20X1年1月1日に現在の義務が生じ、同日に（一時点で）引当金が認識されることとなります。

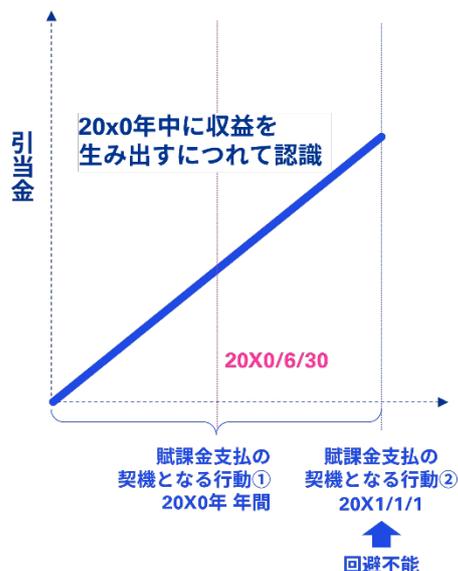
本公開草案において提案されているIAS第37号第14Q項に基づくと、20X0年6月30日時点で企業は①の活動を6カ月間行っており、かつ②の行動を回避する実際上の能力を有していないため、過去の事象テストを満たすこととなります。そのため、20X0年6月30日時点において、その日までに生み出した収益に帰属する賦課金を支払うこととなる現在の義務が（期間にわたって）累積しているため、6カ月間に生み出した収益に対応する賦課金に対する引当金が認識されることとなります。

上記の結果を図にまとめると、以下のようになります。

【現行のIFRIC第21号】



【本公開草案による提案】



■ 閾値を基準とする義務に関する特定の新たなガイダンス

現行のIAS第37号では、閾値を基準とする義務に関する具体的なガイダンスは提供されておらず、IFRIC第21号を参照することとなります。IFRIC第21号の設例4に基づく、企業は閾値に達した時点で初めて引当金を認識することとされています。

本公開草案では、企業がある期間（評価期間）における活動の測定値が特定の閾値を超えた場合のみ経済的資源を移転する義務を有する場合、過去の事象テストの条件を満たす行動は、経済的資源をどれだけ移転するかを評価する際の対象となる活動総量に寄与する活動となります。そのため、現在の義務は、企業が評価期間にわたって当該活動をするにつれて蓄積することとなります。その結果、企業は以下の引当金の認識要件②及び③の要件が満たされている場合、蓄積している現在の義務（評価期間において予想される義務の合計のうち現在までの活動に起因して生じた部分）に対して引当金を認識することが提案されています（IAS第37号第14P項）。

認識要件② 資源の流出の可能性が高い：企業の活動が閾値を超え、経済的資源を移転することが必要となる可能性が高い

認識要件③ 金額について信頼性のある見積りができる：義務の金額について信頼性をもって見積ることができる

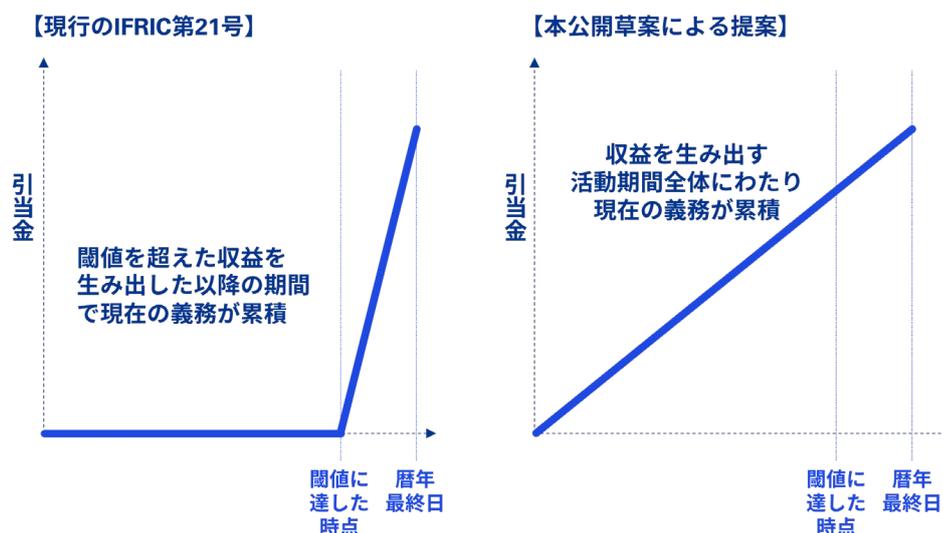
本公開草案では、現在の義務が生じるタイミングについて、現行の「閾値を超える」という条件から「閾値に関連する活動」へと変更することが提案されているため、企業は報告期間を通じて閾値を超えるかどうか、また超えた場合の義務の金額を含め、新たな判断と見積りが要求されることとなります。当該状況を踏まえた引当金の認識時期の整理については、次頁の設例をご参照ください。

設例2 (IAS第37号第14P項の設例を一部抜粋)	
事例	<ul style="list-style-type: none"> 企業は、法令により、暦年で生み出した収益が特定の閾値を超えた場合に、その閾値を超えた収益の2パーセントの課徴金を支払う責任が課される。 経営者は、この責任が前述の(i) 義務テストと(ii) 移転テストの両方を満たしていると判断している。

上記の事例について、現行のIFRIC第21号での整理に基づけば、「義務発生事象」は閾値に達した後に行われる活動とされており、閾値到達以降に収益を生み出すにつれて引当金が認識されることになります。

本公開草案では、過去の事象テストを満たす行動は、暦年にわたり収益を生み出すことであり、現在の義務は企業が収益を生み出すにつれて蓄積するとされています (IAS第37号第14P項)。そのため、前述の引当金の認識要件②及び③を満たす場合、企業は暦年にわたり収益を生み出すにつれて引当金を認識することとなります。

上記の結果を図にまとめると、以下のようになります。



③ その他

本会計草案では、上記以外に以下の改訂が提案されています。

■ 適用ガイダンスの改訂

本会計草案では、適用ガイダンスに含まれる既存の設例について、前述した現在の義務の認識要件に関する改訂提案を踏まえた分析を反映することが提案されています (設例1～設例11B)。また、以下の新たな設例を追加することが提案されています。

- IFRIC解釈指針第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」に記述されている事実パターンに基づく設例 (設例12)
- IFRIC第21号及びその設例に記述されている事実パターンに基づく設例 (設例13A～13C) (※)
- IFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定「負の低排出ガス車クレジット」に記述されている事実パターンに基づく設例 (設例14)

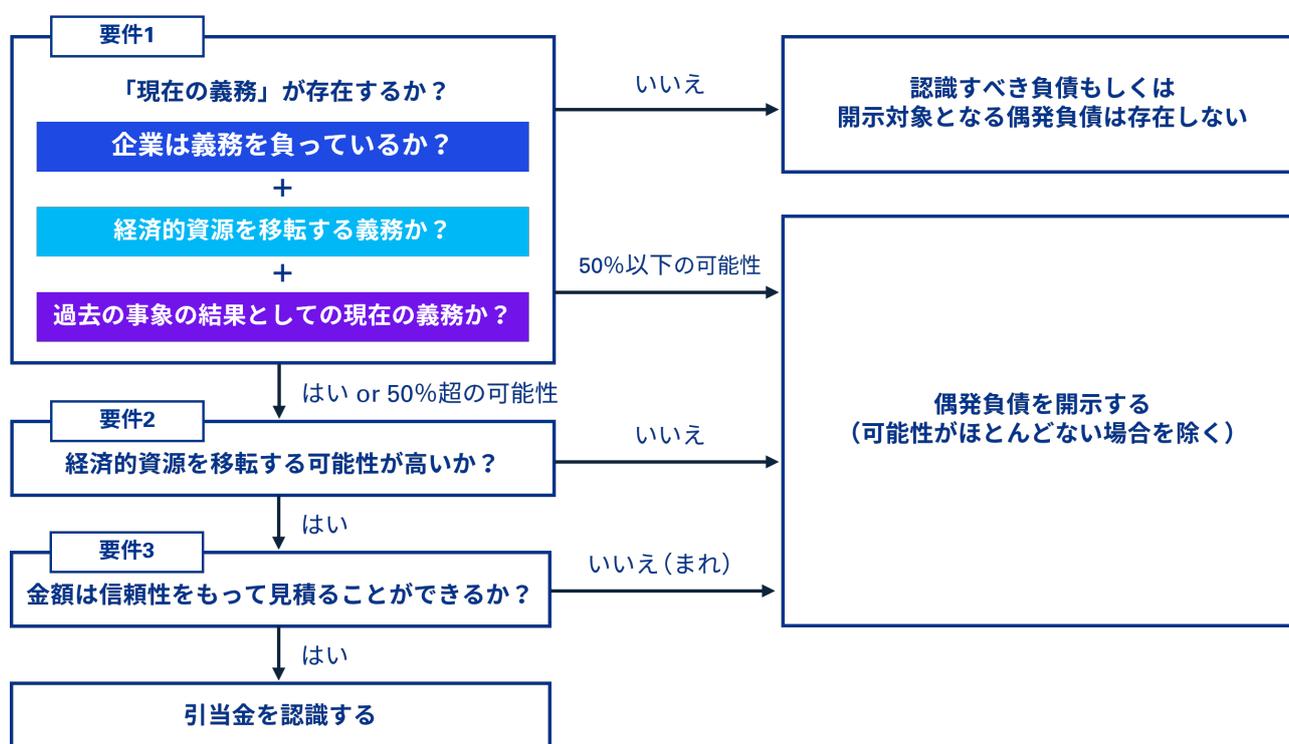
- IFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定「気候関連のコミットメント」に記述されている事実パターンに基づく設例（設例15）

※ 前述のとおり、本公開草案では、現在の義務に関する要件を検討するための新たな提案に基づき、設例13A及び設例13Bについては、現行の解釈とは異なる結果が提案されています。

本公開草案での新たな要求事項及び適用ガイダンスにおける設例の追加に伴い、IFRIC第6号及びIFRIC第21号については廃止することが提案されています。

また、本会計草案での新たな認識要件を適用して、引当金を認識するか、偶発負債を開示するか、どちらでもないかを判定する際に参照できる、以下のような判定フローチャートを提供することが提案されています。

(出所：IAS第37号の規定及びIAS第37号の適用ガイダンスB1～B3を基にあずさ監査法人作成)



■ リストラクチャリングのコストに関する要求事項の記載の改善

本公開草案では、IAS第37号のリストラクチャリングのコストに関する認識要件の記載の改善が提案されています。たとえば、現行のIAS第37号では、リストラクチャリングコストに対する引当金は、リストラクチャリングに対する「推定的義務」がある場合に認識されるとの記載がされていますが（IAS第37号第72項）、リストラクチャリングに起因する義務は必ずしも推定的義務には限定されるものではないため、誤解を与える懸念が指摘されたためです。

本公開草案では、リストラクチャリング引当金に関する認識要件の記載について、本公開草案で提案されている現在の義務の要件との関連をより明確に説明することを目的とした記載の改善が提案されていますが（IAS第37号第72項～第81項）、リストラクチャリング引当金の要件を適用した際の結果を変更すること自体は意図されていません。

(3) 引当金の測定に関する改訂

① 現在の義務を決済するために必要な将来の支出を見積る際に含まれるコスト

IAS第37号は、企業が現在の義務を決済するために必要な支出の最善の見積りで引当金を測定することを要求しています（IAS第37号第36項）。現行のIAS第37号では、引当金の測定の際に含めるべきコストの範囲は明示されていませんが、本公開草案では、現在の義務を決済するために必要な支出を「契約に直接関連するコスト」とできるとし、以下で構成されると提案しています（IAS第37号第40A項）。

- 義務を決済するための増分コスト
- その種類の義務を決済することに直接関連するその他のコストの配賦

当該改訂提案により、引当金の測定の際に含めるべきコストの範囲は、契約が、引当金の認識を必要とする「不利な契約」にあたるか否かを評価する際に含めるべきコストの範囲に関する現行の規定（IAS第37号第68A項）と整合することとなります。

② 割引率の要求事項

支出の発生が将来時点であることにより貨幣の時間価値が重要である場合には、これを織り込んで、現在価値で測定する必要があります（IAS第37号第45項）。現行のIAS第37号では、現在価値に割引引くための割引率は、負債に固有のリスクについての現在の市場の評価を反映した税引前の割引率とされていますが（IAS第37号第47項）、「不履行リスク」の扱いについては明記されていません。

本公開草案では、引当金を測定する際に企業が使用する割引率の多様性を減少させ、その透明性を向上させることにより、財務諸表の比較可能性を改善するべく、引当金を測定する際に企業が使用する割引率としてリスクフリーレート、つまり「不履行リスク」を除外した割引率を用いて割引計算することが提案されています（IAS第37号第47項～第47A項）。また、引当金が割引されている場合、引当金の測定に使用された割引率、及びその割引率を決定するために使用された方法を注記することが提案されています（IAS第37号第85項(d)）。

3. 経過措置及び発効日

本公開草案に基づくIAS第37号の改訂の適用時期は、本公開草案に寄せられたコメントを踏まえて決定されます。IAS第37号の改訂については、IAS第8号に従って遡及適用することが提案されていますが（IAS第37号第94B項）、IAS第37号第40A項の引当金の測定に含めるコストに関する会計方針を変更する場合やIAS第37号第47項～第47A項に準拠するために割引率の決定に関する会計方針を変更する場合については、別途経過措置が定められています（IAS第37号第94D項～第94E項）。

また、本公開草案の提案では、最終化した改訂基準が公表された日以降に早期適用することも認められます（IAS第37号第107項）。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年3月12日です。

IASBは、本公開草案に対して寄せられるコメントへの対応を審議したうえで、IAS第37号等の今回の改訂版を最終化する予定です。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査したうえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2024 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されず、この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。