

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 伊藤清治

IFRSをめぐる動向 第148回 負の低排出車クレジット(IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」)に関するアジェンダ決定

(58頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会(IASB)の月次会議等における討議内容に基づき、IFRSをめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、IFRS解釈指針委員会(IFRS IC)で検討された、2022年6月の「負の低排出車クレジット」に関するアジェンダ決定について説明します。

IFRS ICは、関係者から寄せられた実務上の問題に関する要望書について検討を行い、基準開発のアジェンダに追加すべきか否かの評価を行っています。これは、企業によるIFRS会計基準の適用をサポートする活動の一環として行われているものです。この評価の過程で、寄せられた要望書に関する論点を基準設定プロジェクトに追加しないことを決定することがあります。このような決定は、IFRS会計基準の適用に関するIFRS ICの見解とともに、「アジェンダ決定」として一般に公表されます。「アジェンダ決定」自体に規範性はないものの、IFRS会計基準の諸原則および要求事項が、特定の取引または事実パターンに対してどのように適用されるかを説明している場合があります。IFRS会計基準の適用においては有用なものです。

以下では、「負の低排出車クレジット」についての要望書の内容とIFRS ICが示したアジェンダ決定について紹介します。後述する要望書の実事パターンは、IASBスタッフがアウトリーチを行った結果、中国の制度が該当するものの、カナダ、欧州および米国において、類似の制度が存在するとされています。

2. 要望書の内容

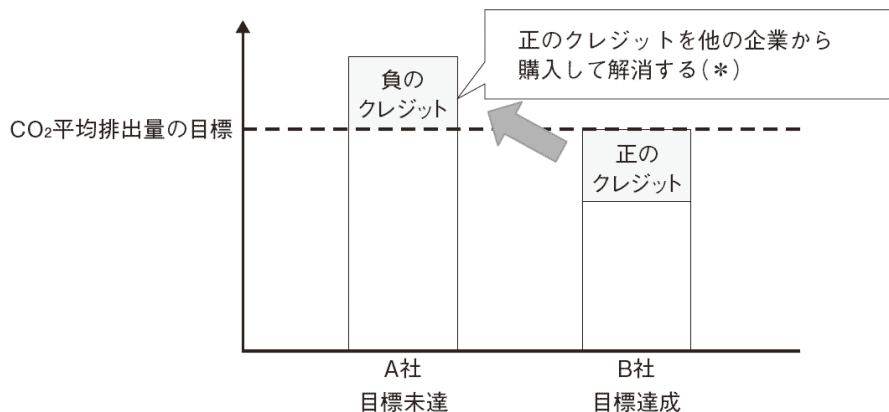
要望書の提出者は、以下の事実パターンにおいて、自動車の二酸化炭素の排出量の削減を促進するための政府の施策により、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における負債の定義を満たす義務を生じさせるかを質問していました。

要望書に記載された事実パターンの概要

- (1)ある暦年において、二酸化炭素の平均排出量が政府の決めた目標を下回る(上回る)自動車を生産または輸入した場合、企業は正(負)のクレジットを受け取る。
- (2)ある暦年において、負のクレジットを受け取る企業は、正のクレジットを他の企業から購入す

るか、翌年においてより多くの低排出車を生産または輸入して正のクレジットを自ら創出することによって、負のクレジットを解消することが要求されている(図1参照)。

【図1】取引のイメージ



(*)翌年に自ら正のクレジットを創出して解消することも可能

(出所：2021年11月のIFRS ICのアジェンダ・ペーパー4をもとに筆者作成)

(3)企業が負のクレジットを翌年において解消できない場合、政府が企業に制裁を科す可能性がある(罰金などの支払は要求されないが、例えば、企業の市場へのアクセスを制限する可能性がある)。

3. IFRS IC での議論

IFRS IC は、要望書の実事パターンについて、以下のように分析しています。

(1) 経済的便益を有する資源の流出

IAS 第37号第10項では、負債は「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」とされています。

IFRS IC は、要望書の実事パターンでは、負のクレジットを解消する義務を決済するために、企業は、他の企業から正のクレジットを購入するか、または、翌年に自ら正のクレジットを創出し、その結果、いずれの場合でも正のクレジットを放棄することになるため、経済的便益を有する資源の流出を生じさせると結論づけています。企業は、自ら創出した正のクレジットを、他の目的(例えば、負のクレジットを有する他の企業に売却する)に使用することができるため、企業が自ら創出した正のクレジットは、経済的便益を有する資源に該当するとされています。

(2) 現在の義務を生じさせる事象

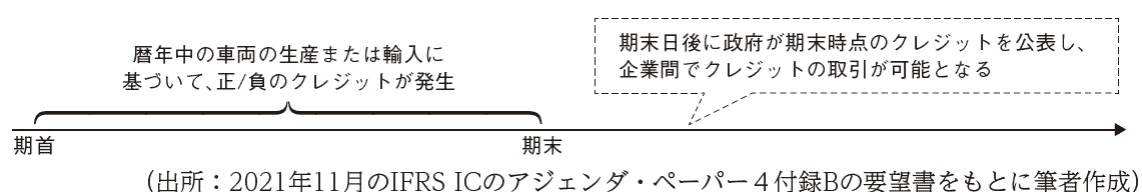
IAS 第37号第19項では、引当金として認識されるのは、企業の将来の活動とは独立して存在している過去の事象から生じた義務のみであるとされています。

IFRS IC は、要望書の事実パターンでは、負のクレジットを解消するという現在の義務は、その暦年において、二酸化炭素の平均排出量が政府の目標より高い自動車を生産または輸入するという、過去の事象から生じているとしています。

また、企業が義務を決済する手段(他の企業からクレジットを購入するか、正のクレジットを自ら創出するか)を決定する企業の将来の活動とは独立して、現在の義務が存在するとしています。

さらに、現在の義務は、暦年の末日時点だけではなく、暦年中のどの時点においても、その時点までの生産または輸入に基づいて発生する可能性があるとしています(図2参照)。

【図2】クレジットの発生イメージ



なお、IASB スタッフは、2022年2月に公表されたアジェンダ決定案がIFRIC 解釈指針第21号「賦課金」などと不整合ではないかとの寄せられたコメントに対応して、追加的な分析を行っています。

IASB スタッフの見解によれば、現在の義務を有するためには、企業が義務を生じさせる活動を既に行っている必要があるという点では、アジェンダ決定は、IFRIC 解釈指針第21号などと整合するものであると結論づけています。また、後述する「現実的な選択肢がない」という要件は、義務の強制力を評価するためのものであり、義務を生じさせる活動(義務が生じる時点)を評価する際に考慮すべきではないとしています。なお、IFRIC 解釈指針第21号の賦課金の場合には、政府は、法律により企業に課した賦課金の決済を強制することが可能であり、企業は、課された義務を決済する以外に現実的な選択肢がないことが前提とされていたという点で、要望書の事実パターンとは前提が異なるとしています(2022年6月のIFRS ICのアジェンダ・ペーパー4および付録A)。

これらの分析を踏まえて、アジェンダ決定では、現在の義務を生じさせる事象について、関連するIFRIC 解釈指針の合意事項との整合性を示すことを意図して、IFRIC 解釈指針第21号においては法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動が負債を生じさせる事象とされている旨などが記載されています。

(3) 義務を決済する以外の現実的な選択肢がない

IAS 第 37 号第 10 項および第 17 項では、現在の義務を生じさせる過去の事象(義務発生事象)は、当該事象により生じた義務を決済する以外に現実的な選択肢を企業が有していないことが必要であり、次のいずれかの場合に該当するとされています。

- ① 義務の決済が法律によって強制できる場合(法的義務)
- ② 十分に具体的な声明などにより、企業が外部の人々に対して、ある責務を受諾することを表明し、企業が当該義務を履行するであろうとの妥当な期待を生じさせる場合(推定的義務)

要望書の事実パターンでは、政府は、法律により強制可能な制裁を科す権限を有しています。そのため、IFRS IC は、負のクレジットを解消するという義務を決済せずに制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢である場合を除いて、法律により義務の決済が強制されることから、企業は、法的義務を有するとしています。ただし、企業が制裁を受け入れることが現実的な選択肢か否かを判定するためには、制裁の性質および企業の具体的な状況に応じた判断が求められるとされています。

さらに、IFRS IC は、企業が負のクレジットを解消する法的義務を有していないと判断する場合、推定的義務に該当するか(例えば、義務を解消する十分に具体的な声明を行っているか)を検討する必要があるとしています。

(4) IAS 第 37 号のその他の要求事項

アジェンダ決定案に対して、寄せられたコメントの中には、負のクレジットを解消するための負債の測定方法(例えば、翌年において正のクレジットを創出して解消する場合)について追加の検討を求める意見がありました。

これに対して、IFRS IC は、要望書の提出者は、政府の施策が IAS 第 37 号における負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかのみを質問していたとして、アジェンダ決定が取り扱う範囲を変更していません。そのため、アジェンダ決定においては、当該負債を測定する方法を決定するために、IAS 第 37 号の他の要求事項を適用することになることのみが記載されています。

4. IFRS IC での結論

以上の検討の結果、IFRS IC は、要望書の事実パターンにおいて、義務を決済せずに制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢である場合を除いて、企業は、IAS 第 37 号の負債の定義を満たす法的義務を有するとしています。

IFRS IC は、IFRS 会計基準における諸原則および要求事項が、要望書に記載された事実パターンにおいて、IAS 第 37 号における負債の定義を満たす義務を企業が有しているかどうかを企業が決定するための適切な基礎を提供しているとして、基準設定プロジェクトを追加しないことを決定しています。

当該アジェンダ決定は、デュー・プロセス・ハンドブックに従って、2022年7月のIASB会議において議論されましたが、IASBメンバーからの反対はなく、2022年6月のIFRIC Updateの補遺として公表されています。