

## 負の低排出車クレジット

負のクレジットが発生した自動車メーカーに義務は存在するか？

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

近年、世界各国において、自動車メーカー（以下、「企業」）に対する燃費規制が導入されている。これにより、例えば、規制対象となる企業には、年間に製造・輸入した乗用車（ICE搭載車）の平均燃費の「実績値」と政府が定める「目標値」を比較することにより、正または負のクレジットが発生する。そして、実績値が目標値を下回り<sup>1)</sup>、「負のクレジット」が発生した企業は、それを解消すべく行動するよう求められる。

これについて、IFRS解釈委員会(IFRS-IC)は、「要望書(submission)」を受けて、会計上、負のクレジットが発生した企業に負のクレジットを解消する義務が存在すると解すべきか、検討を行ったところである（「負の低排出車クレジット (IAS第37号)」<sup>2)</sup>）。この問題は、IAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」を適用し、(経済的資源の移転が企業の将来行動によって条件付きとなる場合における)義務の存在を判定する典型問題である。同時に、この問題は、2018年に公表された新概念フレームワークが提示する負債の定義を適用することによってもたらされる影響を予測することに資する新たな検討材料となる。

本稿は、まず、現行IAS第37号に即して、義務の存在に関する「基本的な考え方」を整理する(Ⅱ節)。次に、議論をより単純化すべく、また、引当金の認識(測定可能性)についても検討を行うこととの関係から(注23を参照)、IFRS-ICによる検討(「要望書」を含む)に用いられた(仮定上の)規制(IFRS-IC 2021a, pars. 5-12 and Appendix B)を、

<sup>1)</sup> 例えば、実績値が18.0km/ℓ、目標値が20.0km/ℓの場合(実績値<目標値)、実績値が目標値を「下回る」という。

<sup>2)</sup> IFRS-ICは、この問題を現行IAS第37号によって適切に対処できる問題と結論づけ、基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないこととした(IFRS-IC 2022b)。そして、現在、「アジェンダ決定案」(補遺を参照)に対するコメントを募集している(締切日:2022年4月12日)。なお、本稿は、2022年3月31日時点の状況に基づき執筆している。

中国の「CAFC規制」を参照して燃費規制に一本化するかたちで簡素化する（表2および表3を参照）。そして、簡素化した規制を前提として、負のクレジットが発生した企業における義務の存在に関する見解を「基本的な考え方」に基づき識別し、その論拠や義務の内容について整理・検討を行う（Ⅲ節ないしⅤ節）。続けて、法的義務が存在すると解する場合における引当金の認識の要否と認識パターンを検討する（Ⅵ節）。さらには、簡素化した規制を前提として、新概念フレームワークが提示する負債の定義（と3要件）を、負のクレジットが発生した企業に適用することを試みる（Ⅶ節）。最後に、本稿の検討をつうじて得られた示唆と課題について言及する（Ⅷ節）。

## Ⅱ 基本的な考え方

### 2.1 負債の定義と引当金の認識

現状、IAS第37号は、新概念フレームワーク（2018年）公表後も、旧概念フレームワーク（2010年/1989年）による負債の定義を参照することとしている（IAS 37, fn. 1）。旧概念フレームワークは、負債を「過去の事象の結果として生じる現在の義務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想されるもの」（IASB 2010, par. 4.4 (b) ; IASC 1989, par. 49 (b)）と定義している。ここで負債の定義を分解すれば、負債が次の3つの特徴を有することが分かる。

- ・過去の事象の結果として生じること。
- ・現在の義務であること<sup>3)</sup>。
- ・経済的便益を意味する資源が流出すること<sup>4)</sup>。

3 「義務(obligation)」とは、特定の方法によって行動または履行する責務(duty)または責任(responsibility)をい、法的義務のほか、推定的義務を含む（IASB 2010, par. 4.15）。ちなみに、近年、“obligation”は、「義務」と訳出される傾向にある（赤塚(2020, pp. 21-22)を参照）。

IAS第37号は、引当金を「時期または金額に不確実性を有する負債」（IAS 37, par. 10）と定義している。つまり、引当金は、IFRS基準の枠内において、負債の定義を充足する項目の一種となるわけである。そこで、IAS第37号は、「過去の事象の結果として現在の義務（法的義務または推定的義務）が存在すること」（現在の義務要件）を、引当金の認識要件のひとつとして明示している（IAS 37, par. 14(a)）。

### 2.2 過去の事象の結果として生じる

#### 現在の義務

##### 2.2.1 現在の義務

現在の義務要件の文言からも明らかとなり、IAS第37号において、「現在の義務（present obligation）」には、法的義務のほか、推定的義務も含まれる<sup>5)</sup>。IAS第37号は、「法的義務（legal obligation）」を次のいずれかによって生じる義務と定義している（IAS 37, par. 10）。

- ・（明示的または黙示的な条件に基づく）契約
- ・法律
- ・法律の運用

また、IAS第37号は、「推定的義務（constructive obligation）」を、次に示す企業の行動によって生じる義務と定義している（IAS 37, par. 10）。

- ・確立された過去の慣習、公表済の方針、または十分に明確な最新の声明により、企業が他者に対する特定の責任を果たすであろうことを示唆しており、

4 「予想される（expected）」という文言は、資源の流出について一定水準の確実性を求めるものではないと解される（IASB 2006, par. 3）。

5 注3のとおり、概念フレームワークにおいても、同様の取扱いとなっている。

- ・その結果、企業が当該責任を果たすであろうという妥当な期待を、他者が抱くに至ったこと。

## 2.2.2 過去の事象

### 2.2.2.1 義務の存在に関する2つの見解

IAS第37号は、企業に現在の義務が生じる原因となった「過去の事象」を、義務発生事象とよぶ。ここに「義務発生事象 (obligating event)」とは、「企業を、義務を決済<sup>6)</sup>すること以外に現実的な選択肢を有しない (no realistic alternative) 状況に置く法的義務または推定的義務を生じさせる事象」(IAS 37, par. 10) (傍点筆者)をいう。そして、企業は、次のいずれかに該当する場合にのみ、そのような状況に置かれる (IAS 37, par. 17)。

- ・義務の決済を法的に強制される場合。
- ・推定的義務については、義務発生事象(企業の行動を含む)をつうじて、企業が義務を履行するであろうという妥当な期待を、他者が抱く場合。

他方、IAS第37号は、過去の事象の結果として生じ、企業の将来行動とは関係なく存在する義務を、引当金として認識することとしている (IAS 37, par. 19)。例えば、商業上の圧力や法の定めにより、企業が特定の方法によって支出を行う意思を有するに至るか、または企業に支出を行う必要が生じていても、将来行動をつうじて当該支出を回避できる状況にあれば、現在の義務は生じないということである (IAS 37, par. 19)。

以上、IAS第37号は、(経済的資源の移転が企業の将来行動によって条件付きとなる場合における)義務の存在について、次の2つの異なる見解を

併記している (IASB 2013, pars. 3.72-3.83 ; IASB 2020, par. 1.1)。見解1はパラグラフ19を基礎とし、見解2はパラグラフ10を基礎とするものである。

見解1：経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が現実的ではなくとも、企業が経済的資源の移転を回避する理論上の能力を有する限り、義務は存在しない。

見解2：経済的資源の移転を回避するために要する将来行動が現実的でなければ、企業が経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しないことから、義務が存在する。

### 2.2.2.2 見解1の適用例

見解1は、主にIAS第37号の解釈指針であるIFRIC第6号「特定の市場への参入によって生じる負債—電気・電子機器廃棄物」とIFRIC第21号「賦課金」に適用されている<sup>7)</sup>。

IFRIC第6号は、WEEE指令に基づく「一般家庭からの過去廃棄物」を処理する法的義務<sup>8)</sup>が企業の将来行動によってのみ生じることから、「測定期間 (市場占有率を決定する期間) に市場へ参入すること」を義務発生事象とする解釈を提示している (IFRIC 6, par. 9)。いいかえれば、測定期間以前の時点において、企業が「将来の測定期間に市場へ参入する」という明確な意思を有していたとしても、推定的義務は生じないということである (IFRIC 6, pars. BC9 and BC10)。さらにいえば、測定期間以前に市場に参入していたことは、義務の存在とは無関係である。

また、IFRIC第21号は、賦課金について、「法が定めた賦課金を支払う契機となる企業の行動」を

<sup>6)</sup> 本稿において、「決済」とは、企業自らが義務を「履行」することを意味する。

<sup>7)</sup> IAS第37号の設例6と設例11Bについては、注15および注31を参照。

<sup>8)</sup> 2012年改正「電気・電子機器廃棄物指令」(「WEEE指令」)は、2005年8月13日以前に市場に投入された電気・電子機器の廃棄物のうち、一般家庭から生じたもの(「一般家庭からの過去廃棄物」)の処理費用について、メーカーが個々の市場占有率等に応じて比例的に負担することとしている(第12条第4項)。

表1 設例2(IFRIC第21号)

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・法によって、20X1年度(当期)に最初に収益を計上することをもって、賦課金の全額が課される。企業は、20X1年1月3日、20X1年度(当期)の最初の収益を計上した。</li> <li>・賦課金額は、20X0年度(前期)に計上した収益額を基礎として算定する。企業は、前期に収益を計上している。</li> </ul>
<p><b>【当てはめ】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・法が、義務発生事象(当期に最初に収益を計上すること)を明確にしている。</li> <li>・前期に収益を計上したことは、現在の義務が存在するための必要条件であるものの、充分条件であるとはいえない。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・20X0年12月31日において、20X1年度の賦課金の支払義務は存在しない。</li> <li>・20X1年1月3日において、20X1年度の賦課金の支払義務が存在する。</li> </ul>

(IFRIC 21, Example 2をもとに筆者作成)

義務発生事象とする解釈を提示している。例えば、法が、①当該行動を「当期における収益の計上」と定め、②前期に計上した収益額を基礎として賦課金額を算定することとしている場合、「当期に最初に収益を計上すること」が義務発生事象に該当する(IFRIC 21, par. 8)。これに関する設例(設例2)は、表1のとおりである。

### 2.2.2.3 見解2の適用例

見解2は、主に「リストラクチャリング」に適用されている。IAS第37号パラグラフ72は、次の2要件を充足する場合、リストラクチャリングにかかる推定的義務が生じるという解釈を提示している(IAS 37, par. 72)。

- ・リストラクチャリングに関する詳細かつ正式な計画を有すること。
- ・計画の実行に着手するかまたは計画の要諦を傳達することによって、リストラクチャリン

グが実施されるであろうという妥当な期待を、影響を受ける関係者が抱くこと。

企業は、以上の2要件を充足すれば、リストラクチャリング計画を実行すること以外に現実的な選択肢を有しない状況に置かれる。いいかえれば、計画の実行に伴う経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しないということである<sup>9)</sup>。

### 2.2.2.4 相手方の特定

一般に、義務には、相手方が存在する。これについて、IAS第37号は、必ずしもその相手方を特定する必要はないとしている。つまり、義務が特定の相手方に対する義務ではなく、社会全体に対する義務となる場合もありえるということである(IAS 37, par. 20)。

<sup>9)</sup> リストラクチャリング計画の実行に着手するかまたは影響を受ける関係者に計画の要諦を傳達することが、義務発生事象に該当する。

### Ⅲ 検討に用いる燃費規制の詳細と義務の存在に関する見解の概要

#### 3.1 燃費規制

本稿の検討に用いる(仮定上の)燃費規制は、表2のとおりである。当該規制は、政府が公布する法令に盛り込まれており、法的強制力を有する。そして、企業が負のクレジットを解消できなかった場合に罰金を科さないことが、当該規制の特徴である。

なお、検討に際しては、企業が当期(20X0年度)の期中に政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車(便宜上、単一車種とする)を製造したかまたは輸入した結果、年次報告期間の終了日(12月31日)に負のクレジットが発生していることが前提となる。また、検討に際しては、燃費規制を盛り込む法令が施行されてから数年経過しており、その間に、負のクレジットが発生した企業が、他社からクレジットを購入することによって負のクレジットを解消してきたことが前提となっている。

表2 検討に用いる燃費規制

<ul style="list-style-type: none"> <li>・ある国において販売目的で乗用車(ICE搭載車)を製造・輸入する企業は、燃費規制とそれに関連する法令を順守することを誓約する書面に署名することが求められる。</li> <li>・企業が年間に製造・輸入した乗用車の平均燃費の実績値と政府が定める目標値を比較し、実績値が目標値を上回る企業には、正のクレジットが発生する。他方、実績値が目標値を下回る企業には、負のクレジットが発生する。</li> <li>・負のクレジットが発生した企業は、①または(および)②のとおり正のクレジットを確保することにより、負のクレジットを解消(相殺)する必要がある。             <ul style="list-style-type: none"> <li>①正のクレジットを有する他社からクレジットを購入する(政府が取引プラットフォームを整備している)。</li> <li>②製造・輸入計画を調整することによって、正のクレジットを自ら創出する。</li> </ul> </li> <li>・上記①または(および)②の方法によって負のクレジットを解消できなかった企業は、改善計画(正のクレジットを創出するための製造・輸入活動の調整方法)を政府に提出する必要がある。</li> <li>・政府は、負のクレジットを解消しなかったかまたは改善計画を提出しなかった企業に罰金を科さない。その代わりに、政府は、例えば、当該企業に次に示す経済的制裁を科すことができる。             <ul style="list-style-type: none"> <li>①免税申請、事業の拡大認可、輸入審査等、政府が関与する許認可の一部またはすべてを禁止する。</li> <li>②新車の発売申請を却下する(市場に対するアクセスを制限する)。</li> </ul> </li> </ul>
--

(IFRS-IC 2021a, pars. 5-13 and Appendix B(Submission) ; IFRS-IC 2022a, pars. 6-8 and Appendix A(proposed wording of the tentative agenda decision)をもとに筆者作成)

表3 負のクレジットの発生と解消のスケジュール

20X0年度(当期)	1月~12月	政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車の製造・輸入活動の実施
	12月31日	年間の製造・輸入実績に基づく負のクレジットの発生
20X1年度(次期)	4月	負のクレジットの受取り(政府からの通知)
	8月~10月	クレジット取引市場の開設、正のクレジットの購入
	10月31日	正のクレジット購入後のポジションの確定*

\*負のクレジットを解消できなければ、20X2年度の改善計画を提出する。

(IFRS-IC 2021a, par. 11 and Appendix Bをもとに筆者作成)



して、かかる事実と、多くの場合に企業が1年以内に製造・輸入活動を調整して正のクレジットを自ら創出することが負のクレジットを解消する現実的な手段とはならないことをふまえて、多くの企業が今後も他社から正のクレジットを購入することによって負のクレジットを解消すると予想されることも前提となっている。次期(20X1年度)に当該企業が正のクレジットを有する他社からクレジットを購入することによって20X0年度に発生した負のクレジットを解消する場合におけるスケジュールは、表3のとおりである。負のクレジットの単位数<sup>10)</sup>は、20X0年12月31日時点において未確定であり、政府からの通知をもって20X1年4月に確定する。

以上をふまえ、年次報告期間の終了日である20X0年12月31日時点における義務の存在を検討する<sup>11)</sup>。なお、期中における負のクレジットの発生とそれに基づく義務の存在については、さしあたり検討の対象外とする。

### 3.2 義務の存在に関する見解

前節において提示した2つの見解に即して、まず、次の2つの見解が導出される。見解Aは見解1を基礎とし、見解Bは見解2を基礎とするものである。

見解A：企業に義務は存在しない<sup>12)</sup>。

見解B：企業に義務が存在する。

次に、見解Bについて、当期に「政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を輸入したかまたは製造したことが、義務発生事象に該当する。そして、見解Bは、企業に存在する義務を法的義務と解するかそれとも推定的義務と解するかによって、見解B-1と見解B-2に細分される。見解B-1は「要望書」の見解であり、見解B-2は「アジェンダ決

定案」の見解である。

見解B-1：企業に推定的義務が存在する。

見解B-2：企業に法的義務が存在する<sup>13)</sup>。

なお、厳密に言えば、双方の見解が想定する義務の内容は異なる。具体的には、見解B-1は、「他社から正のクレジットを購入する義務」を想定している。それに対し、見解B-2は、「負のクレジットを解消する義務」を想定している。「負のクレジットを解消する義務」は、「他社から正のクレジットを購入する義務」を含む、より広範な義務である。

## IV 見解A

### 4.1 論拠

見解Aは、IAS第37号パラグラフ19が第一義的な論拠となる。パラグラフ19を適用すると、当期に負のクレジットが発生した企業は、次期に政府に改善計画を提出し実行する（正のクレジットを創出できるよう製造・輸入計画を調整する）ことによって、他社からクレジットを購入することを回避できると解される。また、クレジットを購入せず、負のクレジットを解消できなかった企業に、罰金が科されることはない。さらに、企業は、当期の年次報告期間の終了日まで、正のクレジットを有する他社と拘束力を有する売買契約を締結していない。つまり、表2に示す燃費規制のもとにおいて、当該企業には、義務を決済する特定の相手方が存在しないわけである。以上より、当該企業は、年次報告期間の終了日において、クレジットの購入に伴う経済的資源の直接的な流出または移転を回避することができる状況にあるといえる。したがって、当該企業には、自身の将来行動とは関係なく存在す

10) 算定方法については、注23を参照。

11) 本稿において、義務の存在の不確実性は、問題とはならない。

12) 見解Aを採用する場合であっても、正のクレジットを有する他社と拘束力を有する売買契約を締結した場合には、法的義務が生じると解することもできる(4.2を参照)。

13) 見解B-2を採用する場合であっても、一定の条件において、推定的義務が生じると解することができる(補遺を参照)。

るクレジットの購入義務<sup>14)</sup>は存在しないということになる(IFRS-IC 2021a, pars. 14 (a), 23 (a), and Appendix B)。また、パラグラフ19を適用するIAS第37号の設例11B<sup>15)</sup>およびIFRIC第21号の設例2 (表1を参照)が、見解Aの論拠を補強する<sup>16)</sup>ものとなる(IFRS-IC 2021a, pars. 37, 38)。

なお、見解Aを採る場合、見解Bの第一義的な論拠となるIAS第37号パラグラフ10 (義務発生事象の定義)との関係が問題となる(5.1を参照)。これについて、見解Aを採る場合には、負のクレジットが発生した企業が、他社から正のクレジットを購入する以外の現実的な選択肢を有すると解される。すなわち、規制の趣旨に鑑みれば、改善計画を提出し実行することは、たしかに企業にとって経済的に不利な結果をもたらす可能性があるものの、規制とそれに関連する法令を順守するための現実的な手段となることには変わりないということである(IFRS-IC 2021a, pars. 14 (a), 28)。

#### 4.2 拘束力を有する売買契約を締結した場合

前項においては、当期の年次報告期間の終了日までに、企業が正のクレジットを有する他社と拘束力を有する売買契約を締結することを想定していない。これについて、負のクレジットが発生することを見越して、当期の年次報告期間の終了日までにクレジットの売買契約を締結すれば、契約を履行すること以外の選択肢がなくなることから<sup>17)</sup>、見解Aを採る場合であっても、年次報告期間の終了日にクレジットの購入義務(法的義務)が存在すると解することができる(IFRS-IC 2021a, par. 34 and Appendix B)。

その一方で、当期に売買契約を締結しただけでは、当期にクレジットの取引市場は開設されないから、売手も買手も、契約に基づく義務をまったく履行していない状況にある(双務未履行)。つまり、当該契約は、「未履行契約」<sup>18)</sup>に該当するわけである。そうすると、売買契約を締結しただけでは、義務は存在しないということになる(IFRS-IC 2021a, par. 48 and Appendix B)。

ちなみに、見解B (見解B-2) を採ることとしたIFRS-IC (「アジェンダ決定案」)は、この問題について言及していない<sup>19)</sup>。

## V | 見解B

### 5.1 論拠

見解Bは、IAS第37号パラグラフ10 (義務発生事象の定義)が第一義的な論拠となる。ここで負のクレジットが発生した企業に生じる義務を、当初から「正のクレジットを購入する義務」に限定せず、ひろく「負のクレジットを解消する義務」と解すれば、改善計画を提出し実行することは、義務を回避する手段ではなく、義務を決済する手段と位置づけられる(IFRS-IC 2021a, par. 29)。そうすると、負のクレジットが発生した企業は、市場にとどまり経済的制裁を受け入れるかまたは市場から撤退することによってでしか、義務を回避できないことになる。このようなかたちで義務を回避することは、事業活動の継続がのぞまれる大多数の状況において、現実的であるとは言い難いはずである。

そして、負のクレジットが発生した企業は、次の理由により、他社からクレジットを購入する以外

14) 本文のとおり、見解Aは、「他社からクレジットを購入することを回避できるか」ということに焦点を当てている。したがって、見解Aは、「他社から正のクレジットを購入する義務」を念頭に置いているといつてよい。

15) 設例11Bは、運用する航空機を3年ごとに点検整備することを法的に義務づけられた航空会社のケースである。航空会社は、前回の点検整備から2年を経過した年次報告期間の終了日において、点検整備の対象となる航空機を売却することによって、将来の点検整備にかかる支出を回避できる。したがって、当該時点において、航空会社に点検・整備にかかる支払義務は存在しないとされる(IAS 37, Example 11B)。

の現実的な選択肢を有しないと解される。いいかえれば、将来、改善計画を提出し実行することは、企業にとってあくまでも法令を順守する(義務を決済する)ための理論上の手段にすぎないということである(IFRS-IC 2021A, par. 29)。

- ・自ら正のクレジットを創出すべく、改善計画に基づき1年以内に製造・輸入計画を変更することは、実行可能性に乏しいといえること。
- ・他社からクレジットを購入することによって負のクレジットを解消すると予想されること(3.1を参照)。

このように消去法的に整理すると、「負のクレジットを解消する義務」は、事実上、「正のクレジットを購入する義務」となる<sup>20)</sup>。そして、負債の定義の特徴に関連して(2.1を参照)、他社からクレジットを購入することによって義務を決済する場合には、経済的資源として現金が流出する。

また、義務発生事象については、表3に即して次の3つの事象が候補として考えられる。

- ・期中(20X0年度)において、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造したかまたは輸入したこと。
- ・年次報告期間の終了日(20X0年12月31日)において、年間の製造・輸入実績に基づく負のクレジットが発生したこと(単位数は未確定)。
- ・次期(20X1年度)において、負のクレジットを受け取ったこと(単位数が確定)。

これについては、IAS第37号の設例2Aとのアナロジーによって決定することができる。設例2Aは、表4のとおりである。

設例2Aにおいて、過去に土壤汚染を引き起こした企業は、土地を浄化すべく他社(請負業者)と拘束力を有する請負契約を締結しておらず、かつ、政府に対しても何ら支払いを行っていない。それにもかかわらず、設例2Aは、土壤汚染を引き起こしたという企業の過去の行動を(遡及)適用対象とする法の制定がほぼ確実な状況にあることをもって、過去に土壤汚染を引き起こした時点において、

表4 設例2A(IAS第37号)

<p><b>【前提条件】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・企業は、石油会社である。年次報告期間の終了日は、12月31日である。</li> <li>・企業は、環境法が未制定のとある国において操業し、土壤汚染を引き起こしている。企業は、操業する国の法が義務づける場合のみ、土地の浄化を行っている。</li> <li>・当該国において、土地の浄化を義務づける新法(遡及適用あり)が、年次報告期間の終了日後遅滞なく成立することが、「ほぼ確実」な状況となった。</li> </ul>
<p><b>【結論】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・過去に土壤汚染を引き起こしたことが義務発生事象に該当し、年次報告期間の終了日において土地の浄化義務(法的義務)が存在する。</li> </ul>
<p><b>【論拠】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・土地の浄化を義務づける新法の制定が、「ほぼ確実」な状況となった*。</li> </ul>

\*IAS第37号は、新法の詳細が確定していない場合、原案どおり成立することが「ほぼ確実」となった時点において義務が生じるとしている(IAS 37, par. 22)。

(IAS 37, par. 22 and Example 2Aをもとに筆者作成)

**16)** IFRIC第6号については、IFRS-ICによる検討において明示的に言及されていない。

**17)** ここでは、さしあたり違約金の支払いによる解決については考慮外とする。

**18)** 「未履行契約(executory contract)」とは、いずれの当事者も自身の義務をまったく履行していないか、または双方が自身の義務を部分的に同程度に履行した状況にある契約をいう(IAS 37, par. 3)。

**19)** これは、見解Aを採る場合に検討を要する課題として、「要望書」が提示したものである。

**20)** これにより、特定の相手方を識別できるようになる。



土地の浄化義務が生じるとしている。翻って、負のクレジットが発生した企業も、同様に、正のクレジットを有する他社と拘束力を有するクレジットの売買契約を締結しておらず、かつ、政府に対しても何ら支払いを行う必要はない。そうすると、設例2Aとのアナロジーにより、企業には、法的拘束力を有する燃費規制の適用対象となることをもって、負のクレジットが発生しそれを解消する必要が生じる原因となる行動を採った時点において、ただちに負のクレジットを解消する義務（事実上の正のクレジットを購入する義務）が生じると解することができる。当該行動は、「政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を輸入したかまたは製造したこと」である（IFRS-IC 2021a, par. 36）。したがって、当該行動が義務発生事象に該当すると解することができる。

なお、見解Bを採る場合、見解Aの第一義的な論拠となるIAS第37号パラグラフ19との関係が問題となる（4.1を参照）。これについて、IAS第37号パラグラフ19、さらにIAS第37号の設例11B、IFRIC第6号、およびIFRIC第21号の設例2は、いずれも年次報告期間の終了日以降に生じる将来事象を義務発生事象としている。それに対し、「政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を輸入したかまたは製造したこと」を義務発生事象と解すれば、それは、年次報告期間の終了日においてすでに生じている。つまり、過去の事象の結果として生じる現在の義務は、将来事象とは関係なく存在するということである。このように解すれば、IAS第37号パラグラフ19との関係は、特段問題とはならなくなる（IFRS-IC 2021a, par. 39; IFRS-IC 2022a, Appendix B）。

**21)** ちなみに、見解Aを採り、年次報告期間の終了日までに正のクレジットを有する他社と拘束力を有する売買契約を締結し、年次報告期間の終了日において当該契約が未履行契約に該当すると解する場合（4.2を参照）には、「売買契約の履行に要する原価」が「次期における製造・輸入計画の変更に要する原価」を上回る場合のみ、不利な契約にかかる引当

## 5.2 法的義務か推定的義務か？

見解Bは、企業に生じる義務を①推定的義務と解する見解B-1（「要望書」の見解）と、②法的義務と解する見解B-2（「アジェンダ決定案」の見解）に細分される。それぞれの論拠を対照表示すれば、表5のとおりである。

## VI | クレジットの購入にかかる 引当金の認識

本節は、IFRS-IC（「アジェンダ決定案」）の公式見解である見解B-2に基づき、「負のクレジットを解消する義務」を「正のクレジットの購入義務」としたうえで、年次報告期間の終了日と期中報告期間の終了日における引当金の認識の要否と引当金の認識パターンを検討する<sup>21)</sup>。

### 6.1 引当金の認識要件

IAS第37号は、次の3要件を引当金の認識要件として提示している（IAS 37, par. 14）。

- ・過去の事象の結果として、現在の義務（法的義務または推定的義務）が存在すること（現在の義務要件）。
- ・義務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高いこと（蓋然性要件）。
- ・信頼性をもって義務額を見積もることができること（測定可能性要件）。

現在の義務要件は、すでに言及したとおり、旧概念フレームワークが提示する負債の定義に即して、「過去の事象」（義務発生事象）が生じていることと、その結果として「現在の義務」（法的義務ま

金を認識する（IFRS-IC 2021a, par. 48 and Appendix B）。これに関して、未履行契約は、それが「不利な契約」に該当する場合を除き、IAS第37号の適用対象とはならない（IAS 37, par. 3）。

表5 見解B-1と見解B-2の論拠

見解B-1(推定的義務)	見解B-2(法的義務)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・次のとおり、推定的義務の定義を充足する状況にある。</li> <li>①企業は、燃費規制とそれに関連する法令を順守することを誓約する書面に署名するとともに、他社からクレジットを購入することによって負のクレジットを解消するという実務慣行を確立している。かかる事実は、企業が他者（政府、社会、規制や法令を順守する他の企業、正のクレジットを有する他の企業）に対する特定の責任を果たすであろうことを示唆するものである*。</li> <li>②①より、企業が当該責任を果たすであろうという妥当な期待を、他者（他社）が抱くことができる状況にあるといえる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・燃費規制を含む法令は施行されてから比較的時間もないものであり、企業がある年度にはクレジットを購入することによって、また、別の年度には改善計画を提出し実行することによって、負のクレジットを解消する可能性もある。そうすると、現状において、必ずしも他社からクレジットを購入することによって負のクレジットを解消するという実務慣行が確立されているとまでは言い切れない。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・負のクレジットを解消する手段が複数存在するなかで、企業に対してクレジットを購入するよう法的に強制することはできないから、法的義務が存在するとは言い切れない。そこで、義務が存在すると解するならば、推定的義務が存在すると解すべきである。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・負のクレジットを解消する義務は、法的強制力を有する法の運用によって生じる。</li> <li>・企業が燃費規制とそれに関連する法令を順守してきた実績を有することをもって、法的義務が推定的義務に転換されることはない。</li> <li>・将来の期間において事業を継続することを経済的に強制されていたとしても、将来の事業活動を条件とする賦課金の支払義務（推定的義務）は生じないとするIFRIC第21号が提示する解釈（IFRIC 21, pars. 9 and BC 17）とのアナロジーにより、企業が事業を継続するために他社からクレジットを購入することを経済的に強制されたとしても、推定的義務は生じないと解すべきである。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・IAS第37号の設例2B**とのアナロジーにより、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したという過去の義務発生事象（負のクレジットが発生する原因事象）の結果として、企業に現在の義務（クレジットの購入にかかる推定的義務）が生じると解すべきである。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・IAS第37号の設例2Bは、企業が法の（遡及）適用対象とならない状況において、推定的義務が生じうることを明らかにするものである。それに対し、乗用車（ICE搭載車）を製造・輸入する企業は、燃費規制の適用対象となる。このような状況において、当該企業が燃費規制に基づく法的義務以外の義務を課されることはない。</li> </ul>

\*ここにいう「責任」とは、規制とそれに関連する法令を順守するために、正のクレジットを有する他社からクレジットを購入する責任を指す。したがって、見解B-1によって生じると解される推定的義務は、当初から「クレジットを購入する義務」に限定される。

\*\*設例2Bは、環境法が未制定のとある国において土壌汚染を引き起こした石油会社のケースである。石油会社は、自身が汚染したすべての土地の浄化を行うことを盛り込んだ独自の環境保護方針を表明しており、これまで当該方針を遵守してきた。かかる事実は、企業が汚染した土地を浄化するであろうという妥当な期待を、汚染による影響を受ける他者に抱かせるものとなる。したがって、過去に土壌汚染を引き起こしたことが義務発生事象に該当し、企業に土地の浄化に関する推定的義務が存在するとされる（IAS 37, Example 2B）。

（IFRS-IC 2021a, pars. 14 (b) , 38, 41, 42, and Appendix B ; IAS 37, Example 2B; IFRIC 21, pars. 9 and BC 17をもとに筆者作成）

たは推定的義務)が存在することを明示的に求めるものである。

蓋然性要件は、義務の決済に要する経済的便益を意味する資源の流出について、一定水準の蓋然性を求めるものである。なお、「蓋然性が高い(probable)」という用語は、「資源の流出が生じる蓋然性が、生じない蓋然性よりも高い(more likely than not)」ことを意味する(IAS 37, par. 23)。したがって、蓋然性要件を充足する具体的な蓋然性の水準は、50%超である。

測定可能性要件は、他の負債項目と比べて決済に要する将来支出の時期または金額に関する不確実性が高いという引当金が有する特性をふまえて、見積額の「信頼性」<sup>22)</sup>を求めるものである。

## 6.2 年次報告期間の終了日における認識

見解B-2を採る場合、年次報告期間の終了日において、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したこと(過去の事象)によって、企業に負のクレジットを解消する義務(事実上の正のクレジットを購入する義務:法的義務)が存在している。したがって、現在の義務要件を充足する。

次に、種々の状況および制約に照らして、負のクレジットが発生した企業が正のクレジットを購入することによって義務を解消することが確実視される状況にあり、正のクレジットの購入に伴い現金(義務の決済に要する経済的便益を意味する資源)が流出する「蓋然性は高い」といえる。したがって、蓋然性要件を充足する。

さらに、正のクレジットの購入に要する額(クレジットの必要単位数と単価)は、たしかに、次期にしなければ確定・判明しない(表3を参照)。もっとも、クレジットの必要単位数は、それに先がけて、

当期の製造・輸入実績に基づき算定可能であろう<sup>23)</sup>。また、クレジットの単価も、クレジットの取引市場が存在することから、見積不可能というわけではないであろう。したがって、年次報告期間の終了日において、クレジットの購入額の見積りに一定水準の信頼性を担保することは可能なはずであるから、測定可能性要件を充足するといえる。

以上より、年次報告期間の終了日において、クレジットの購入額の見積りが不可能とならない限り<sup>24)</sup>、引当金の認識要件のすべてを充足することから、正のクレジットの購入にかかる引当金を認識する必要がある。

## 6.3 期中報告における認識

ここまで、期中に負のクレジットが発生するかということについては、考慮外としてきた。これについて、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入する活動は、期中に継続して行われる。そうすると、負のクレジットを解消する義務(正のクレジットを購入する義務)は、年次報告期間の終了日(一定時点)に突如発生するのではなく、期中をつうじて発生する(企業が乗用車を製造・輸入するにつれて累積する)と解することが自然である。

これは、期中報告において、それまでに発生したクレジットの購入義務に相当する額を見積もり、引当金として認識する必要があることを意味する。なお、期中報告においても、引当金の認識要件のすべてを充足するといつてよい。

## 6.4 認識パターンに関する結論

年次報告期間の終了日にのみ着目すれば、年次報告期間の終了日において、初めて引当金の全額

**22)** IAS第37号は、依然として「信頼性(reliability)」を参照したままとなっている。

**23)** 負のクレジットの単位は、例えば、次のとおり算定した数値を基礎とすればよいであろう。

(平均燃費の実績値-目標値) × 当期における乗用車の製造・輸入台数

**24)** IAS第37号は、「信頼性」を有する見積りが不可能となる状況、つまり、測定可能性要件を充足しない状況が「極めて稀である(extremely rare)」ことを前提としている(IAS 37, par. 26)。

を認識すべきかのように思われる。

しかし、義務発生事象の性質に即して検討すれば、企業が政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入するにつれて、徐々に引当金を認識していく必要があることが分かる。したがって、期中報告の時点において、それまでに生じた義務に相当する引当金を認識する必要がある。

## VII 新概念フレームワークの適用

### 7.1 負債の定義と3要件

新概念フレームワークは、負債を「過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務」(IASB 2018, par. 4.26)と定義している<sup>25)</sup>。加えて、新概念フレームワークは、次のとおり、負債となる項目が充足すべき3要件を提示している(IASB 2018, par. 4.27)。

- (a) 企業に義務が存在すること。
- (b) 経済的資源を移転する義務であること。
- (c) 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。

要件(a)について、「義務」とは、「企業が回避する実質的な能力を有しない責務または責任」(IASB 2018, par. 4.29) (傍点筆者)をいう。要件(a)は、次のとおり運用する(IASB 2018, pars. 4.31-4.34)。

- ・自身の商慣習、公表済の方針、または明確な声明に反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、義務が存在する(推定的義務<sup>26)</sup>)。
- ・経済的資源を移転する責務または責任が、企業の将来行動(将来における特定の事業活動の遂行、市場への参入、契約に基づくオ

プションの行使)によって条件付きとなる場合、当該行動を回避する実質的な能力を有しなければ、義務が存在する(将来の行動によって条件付きとなる義務)。

- ・経済的資源の移転を回避することができたとしても、そうすることによって著しく不利な経済的帰結がもたらされるならば、企業が経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない可能性がある<sup>27)</sup>(経済的強制に基づく義務)。
- ・「継続企業(going concern)」を前提とすると、清算または取引を停止することによってでしか経済的資源の移転を回避することができなければ、企業は経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない。

また、要件(a)の充足を判定するに際し、特定の相手方を識別する必要はないとされる(IASB 2018, par. 4.29)。したがって、社会全体に対する義務も、要件(a)にいう義務となる。

要件(b)について、義務は、「企業に対して、他者に経済的資源を移転することを求める潜在能力を有していなければならない。」(IASB 2018, par. 4.37)とされる。なお、ここにいう「潜在能力(potential)」について、経済的資源を移転することが確実である(certain)必要も、また、起こりうる(likely)必要もない。つまり、たとえ経済的資源の移転が求められる蓋然性が低くとも、要件(b)を充足するということである。

要件(c)について、新概念フレームワークは、過去の事象の結果として現在の義務が存在することを明確にすべく、さらに次の2要件を提示している(IASB 2018, par. 4.43)。

<sup>25)</sup> 旧概念フレームワークによる定義との比較については、赤塚(2020, pp. 72-74)を参照。

<sup>26)</sup> 新概念フレームワークは、「推定的義務」を定義しないこととした(IASB 2018, par. BC4.58)。

<sup>27)</sup> 要するに、経済的強制は、将来における経済的資源の移転を回避する実質的な能力を減じる要因となりうるものの、現在の義務が存在することの直接的な論拠とはならないということである(IASB 2015, par. BC4.75)。



- (i) : 企業が、すでに経済的便益を獲得したかまたは行動したこと。
- (ii) : その結果、移転する必要のなかった経済的資源の移転を企業が求められる可能性があること。

以上をふまえ、負債の3要件をより具体的にすれば、次のとおりである。

- (a) 企業に義務(経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない責務または責任)が存在すること。
- (b) 経済的資源を移転する義務であること。つまり、他者に経済的資源を移転することを企業に求める潜在能力を有すること(蓋然性は問わない)。
- (c) 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。具体的には、
  - (i) 企業が、すでに経済的便益を獲得したかまたは行動したこと。
  - (ii) その結果、移転する必要のなかった経済的資源の移転を企業が求められる可能性があること。

## 7.2 3要件の当てはめ

本項は、新概念フレームワークが及ぼす影響を確認すべく、表2および表3とそれに関する前提に基づき、負のクレジットが発生した企業に負債の3要件を当てはめることにより、義務の存在を検討する。

なお、義務発生事象を最初に明確にすべく、要件(c)、要件(a)、要件(b)の順に当てはめることとする。

**28)** 設例2Aに対する3要件の当てはめは、次のとおりである(赤塚(2020, pp. 100-101)を参照)。

要件(a) : 新法の(遡及)適用対象となる土壤汚染を引き起こしたことにより、土地の浄化を回避する実質的な能力を有しない。

要件(b) : 新法は、汚染した土地の浄化を企業に求める潜在能力を有する。

### 7.2.1 要件(c)の当てはめ

要件(c)(i)の判定対象となる企業の行動について、引き続きIAS第37号の設例2Aとのアナロジーによって特定してもよいか問題となる。これについて、IAS第37号の設例2Aにおける義務発生事象の解釈は、新概念フレームワークの適用後も変化しない<sup>28)</sup>。したがって、要件(c)(i)は、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したことをもって充足すると解してよい。そして、企業がそのとおり行動した結果、多くの場合、経済的資源を移転することを求められる可能性があるといえるから、要件(c)(ii)も充足する。

以上のとおり、要件(c)を充足すると認められる。これにより、新概念フレームワーク適用後も、「政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したこと」が、義務発生事象に該当すると解される。そして、当該行動は、一定期間継続する。したがって、義務は、その期間にわたって累積する<sup>29)</sup>。

### 7.2.2 要件(a)の当てはめ

要件(a)の「義務」に関する文言より、新概念フレームワークが見解2を採ることが分かる。したがって、新概念フレームワークを適用した場合、見解2を基礎とする見解Bを採る(いいかえれば、見解1を基礎とする見解Aは採りえない)こととなる。そして、要件(a)の運用例を当てはめると、次のとおりとなる。

- ・ 経済的資源の移転を回避すべく、市場にとどまり経済的制裁を受け入れるかまたは市場から撤退することは、多くの場合、企業にとって著しく不利な経済的帰結をもたらすものとなる(経済的強制)。

要件(c)(i) : 土壤汚染を引き起こした。

要件(c)(ii) : 土壤汚染を引き起こした結果、移転する必要のなかった経済的資源の移転を求められる可能性がある(「ほぼ確実」である)。



- ・市場にとどまり経済的制裁を受け入れるかまたは市場から撤退することは、乗用車の製造・輸入活動を(一部)停止することによって、経済的資源の移転を回避することができないことを意味する(継続企業)。

なお、要件(a)を機械的に当てはめると、負のクレジットを解消するために経済的資源を移転する責務または責任は、負のクレジットが発生した企業の将来行動によって条件付きとなっている。そして、当該企業は、多くの場合、負のクレジットを解消する行動を回避する実質的な能力を有しない状況にあるといえる。他方、「政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したこと」を義務発生事象と解すれば、当該責務または責任は、企業の将来行動によって条件付きとはならないはずである((補遺)を参照)。もちろん、いずれにしても、企業が経済的資源の移転を回避する実質的な能力を有しない責務または責任を負う状況にあると認められることに変わりない。

以上のとおり、概念レベルにおいて解釈は一樣とはならないものの、要件(a)を充足すると認められる。そして、企業に生じる義務は、政府の規制によって生じるものであり、法的に強制可能である。したがって、見解B-2と同様、企業に生じる義務を法的義務と解することができる。他方、負のクレジットを解消すべくクレジットを購入する実務慣行が確立されたと認められる状況にあり、かつ、それに反する行動(改善計画の提出と実行、経済的制裁の受入れ、市場からの撤退)を採る実質的な能力を有しないという側面に着目すれば、見解B-1と同様、企業に生じる義務を推定的義務と解することもできる。

29) 新概念フレームワークは、経済的便益の受取りや企業の行動が一定期間にわたり継続する場合、現在の義務は当該期間にわたって累積するとしている(IASB 2018, par. 4.44)。

### 7.2.3 要件(b)の当てはめ

政府の規制は、他者(他社)に経済的資源を移転することを負のクレジットが発生した企業に求める潜在能力を有する。したがって、要件(b)を充足すると認められる。要件(b)は、経済的資源を移転する義務の例として、現金を支払う義務と、財を移転するかまたは用役を移転する義務を挙げている(IASB 2018, par. 4.39 (a) (b))。そうすると、義務を決済することにより、次のとおり経済的資源が流出すると解することができる。

- ・正のクレジットを購入する場合、現金が流出する。
- ・自ら正のクレジットを創出する場合、当該正のクレジットが流出する<sup>30)</sup>。

## 7.3 新概念フレームワークの適用に関する

### 結論

以上のとおり、新概念フレームワークを適用すると、負のクレジットが発生した企業には、政府が定める平均燃費の目標値を下回る乗用車を製造・輸入したことをもって、3要件のすべてを充足する負のクレジットを解消する義務が生じる。

なお、要件(b)の当てはめに際して言及したとおり、概念レベルにおいては企業に生じる義務が法的義務と推定的義務のいずれにも該当すると解することができる。義務が有する性質については、基準レベルにおいて解釈を明確にすべき問題である。

30) かかる解釈については、補遺を参照。

本稿における検討をつうじて、基準設定（「アジェンダ決定案」の作成）上、負のクレジットが発生した企業における義務の存在についてのひとつの解釈を採用するために、相応の議論を尽くす必要があることが分かる。これは、引当金の認識要件のひとつである現在の義務要件が、負債を定義する概念フレームワークとの関係において自明であり、リダンダントであるように思われるかもしれないものの、基準上、重要な意味を有する認識要件であることを示唆している。

また、新概念フレームワークを適用すれば、基準レベルにおいて2つの解釈が併存する状況を解消し、解釈を一本化することに資する。その点において、新概念フレームワークが果たす役割は大きいといえる。そして、今後、引当金プロジェクトにおいて新概念フレームワークが提示する負債の定義（と3要件）の適用について検討が行われることを念頭に置けば（IASB 2022b, pars. A2-A7）、基準レベルにおいて見解Aを基礎とした解釈を採用すれば事後的に解釈を変更する必要が生じることから、見解Bを基礎とする「アジェンダ決定案」は合理的と評価することができる。

なお、本稿は、現実とは異なる燃費規制を前提として検討を行っている。したがって、本稿における検討をつうじて導いた義務の存在についての解釈や引当金の認識パターンは、当該規制のもとにおいてのみ有効である。中国の「デュアルクレジット

規制」といった現実のより複雑な規制や罰金を科すこととする規制に忠実な検討を行うことや、正のクレジットを創出した場合の会計処理等について検討を行うことは、今後の課題である。

### 補遺 アジェンダ決定案

見解B-2を採る「アジェンダ決定案」（2022年2月）は、次のとおり、その論拠を整理し提示している（IFRS-IC 2022a, Appendix B；IFRS-IC 2022b）。なお、「アジェンダ決定案」は、二酸化炭素の排出量を対象とした規制を想定している。

- ・負のクレジットを解消する義務は、政府が定める二酸化炭素排出量の平均（average fuel emissions）の目標値を上回る乗用車を製造・輸入することによって生じる。企業が年次報告期間の終了日までそのような乗用車を製造・輸入した限り、義務は、過去の事象の結果として生じる。
- ・企業に義務を生じさせ、政府に経済的制裁の権限を付与する規制は、法を運用することによって生じる。したがって、企業に生じる義務は、法的義務である。そして、企業にとって負のクレジットを解消しなかったことに対する経済的制裁を受け入れることが現実的な選択肢となる場合を除き、「義務の決済が法的に強制される」というIAS第37号パラグラフ17の要件(2.2.2.1を参照)を充足する。
- ・企業は、①他社からクレジットを購入するか、または②改善計画を提出して自ら正のクレ

ジットを創出することにより、負のクレジットを解消する義務を決済することができる。いずれにしても、義務の決済に際しては、経済的便益を意味する資源の流出を伴う。①の場合には、経済的資源として、現金が流出する。②の場合には、経済的資源として、自らが創出した正のクレジットが流出する。本来、自らが創出した正のクレジットは、負のクレジットを有する他社に売却する等、他の目的に使用できたはずである。

- ・義務は、企業の将来行動とは関係なく存在する。企業に義務を生じさせる唯一の行動は、政府が定める二酸化炭素排出量の平均の目標値を上回る乗用車を製造・輸入することであり、すでに行われている。企業の将来行動は、企業が現在の義務を決済する手段(クレジットを購入するかまたは正のクレジットを創出すること)を決定するだけではない。義務が生じることについて企業の将来行動を条件としないことにより、IAS第37号の設例<sup>31)</sup>、IFRIC第6号、およびIFRIC第21号の設例2とは、前提が異なる<sup>32)</sup>。

以上より、企業にとって経済的制裁を受け入れることが現実的な選択肢となる場合を除き、政府が定める二酸化炭素排出量の平均の目標値を上回る乗用車を製造・輸入した企業には、法的義務が存在する。そして、かかる解釈は、IAS第37号の設例6、設例11B、IFRIC第6号、およびIFRIC第

21号の設例2に矛盾しない。これは、負のクレジットを解消する義務の存在が、企業の将来行動によって条件付きとはならないことを意味する。

なお、見解B-2を採る場合であっても、次の状況において、企業が公式声明を公表すること等により、企業が負のクレジットを解消するであろうという妥当な期待を他者が抱くこととなれば、推定的義務が生じうる<sup>33)</sup>(IFRS-IC 2022a, par. 22 (c) and Appendix A)。

- ・企業が、政府が定める二酸化炭素排出量の平均の目標値を上回る乗用車を輸入したかまたは製造した。
- ・経済的制裁を受け入れることが負のクレジットを解消することに代わる現実的な手段となりえることから、企業に法的義務が存在しない。

**31)** 設例6は、新法が定める期日(20X1年6月30日)までに工場に排煙濾過装置の設置を義務づけ、期日までに排煙濾過装置を設置しなければ違法操業に伴う罰金が科される可能性があるケースである。そして、期日前の時点(年次報告期間の終了日である20X0年12月31日)において、企業が排煙濾過装置を設置していなければ、排煙濾過装置の設置費用の負担や罰金の支払いにかかる義務発生事象(将来事象)が発生していないことから、企業に義務は存在しないとされる(IAS 37, Example 6)。

**32)** 「アジェンダ決定案」は、IAS第37号の設例11Bについては言及していない。

**33)** ちなみに、新概念フレームワークを適用しても、負債の3要件のひとつである要件(a)により、企業が負のクレジットを解消するという公式声明を公表しており、企業がそれに反する行動を採る実質的な能力を有しなければ、推定的義務が生じる余地がある。

## 参考文献

- ◎ IASB. 2006. *IAS 37 Redeliberations: The Meaning of the Phrase “expected to” in the Definition of a Liability*. Agenda Paper 10B.
- ◎ ————. 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ◎ ————. 2013. *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. Discussion Paper DP/2013/1.
- ◎ ————. 2015. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Basis for Conclusions. Exposure Draft ED/2015/3.
- ◎ ————. 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ◎ ————. 2020. *Research Summary*. Provisions. Staff Paper 22A.
- ◎ ————. 2022a. *The Annotated Issued IFRS® Standards—Standards Issued at 1 January 2022*.
- ◎ ————. 2022b. *Project Review*. Provisions—Targeted Improvements. Staff Paper 12B.
- ◎ IASC. 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- ◎ IFRS-IC. 2021a. *Initial Consideration*. Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37). Staff Paper 4.
- ◎ ————. 2021b. *IFRIC Update*. November 2021.
- ◎ ————. 2022a. *Wording of Tentative Agenda Decision*. Negative Low Emission Vehicle Credits (IAS 37). Staff Paper 4.
- ◎ ————. 2022b. *IFRIC Update*. February 2022.
- ◎ 赤塚尚之. 2020. 『IASB「2018年概念フレームワーク」と引当金会計—概念レベル・基準レベルの予備的検討—』滋賀大学経済学部研究叢書第53号.
- ◎ 企業会計基準委員会. 2022. 「マイナスの低排出車クレジット」第47回IFRS適用課題対応専門委員会資料(AP2).

## Negative Low Emission Vehicle Credits

### Do Automobile Manufacturers with Negative Low Emission Vehicle Credits Have a Present Obligation?

Naoyuki Akatsuka

In recent years, fuel efficiency regulations for automobile manufacturers (hereinafter “companies”) have been introduced in many countries around the world. For example, companies subject to such regulations receive positive or negative credits based on a comparison of the actual average fuel consumption of their passenger cars (ICE-equipped vehicles) manufactured and/or imported during the year with a target set by the government. Companies which receive negative credits because their actual average fuel consumption falls below the set target are then required to take action to eliminate them.

In this regard, the IFRS Interpretations Committee (IFRS-IC), in response to a “submission,” has recently examined whether, for accounting purposes, companies which receive negative credits have an obligation to eliminate them. This is a typical issue applying IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets* to determine the existence of an obligation at the end of the reporting period when the transfer of economic resources is conditional on the future actions of the entity. This issue also provides new material which contributes to predicting the impact of applying the definition of a liability, as proposed by the new conceptual framework issued by the IASB in 2018.

This paper first summarizes the basic idea regarding the existence of a present obligation as a result of past events in line with the current IAS 37 (Section II). In order to ease the discussion, the paper simplifies the hypothetical regulations used by the IFRS-IC in its discussion in the form of a single fuel efficiency regulation by referring to the Chinese “CAFC” regulation. Then, based on the simplified regulations, the paper identifies two views on the existence of obligations for companies receiving negative credits based on the basic idea above (Sections III through V). The paper also discusses the necessity and pattern of recognition of Provisions in cases where a legal obligation to eliminate negative credits is considered to exist (Section VI). Furthermore, it attempts to apply the definition of a liability proposed in the new conceptual framework to companies that receive negative credits, assuming the simplified regulations (Section VII). Finally, the paper ascertains the implications and the issues unresolved (Section VIII).

Keywords: CAFC (CAFE); Conceptual Framework; IAS 37; IFRS-IC; Negative Low Emission Vehicle Credits; Provisions

JEL Classification Codes: M41