
プロジェクト 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性項目 2023 年 12 月開催 ASAF 会議対応

本資料の目的

1. 本資料は、2023 年 12 月 4 日に開催される予定の、会計基準アドバイザー・フォーラム（以下「ASAF」という。）において議題となっている「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性」（以下「本プロジェクト」という。）のセッションに関して、ASBJ の発言の方向性を検討することを目的としている。

アジェンダ・ペーパーの概要

セッションの目的 （スライド 2）

2. 本セッションの目的は以下のとおりである。
 - (1) 本プロジェクトのアップデートを提供する。
 - (2) 重要性の設例及びその他の設例の開発についてのメンバーからの意見を得る。

背景

（本プロジェクトの概要） （スライド 5）

3. プロジェクトの目的は、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の報告を改善するための的を絞った行動を探ることである。暫定的なプロジェクト計画は次のとおりである。

時期	行動
2023 年 3 月	プロジェクトを開始（スライド 6-7）
2023 年 4 月から 8 月	リサーチ、アウトリーチ及び分析（スライド 8-9）
2023 年 9 月	今後の方向を決定（スライド 10）
未定	次のステップ

（プロジェクトの成り立ち）（スライド 6）

4. IASB の第 3 次アジェンダ協議において、回答者は、財務諸表における気候関連リスクに係るプロジェクトに高い優先度を付した。

5. 財務諸表における気候関連リスクの情報が不十分であり、また、他の箇所で報告された情報と不整合であることへの懸念が生じている。

(プロジェクトの焦点) (スライド7)

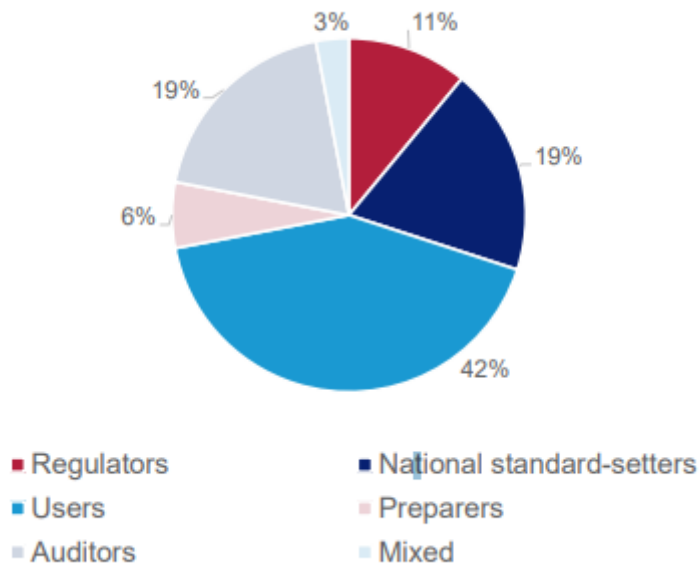
6. プロジェクトの焦点は、設例及び教育資料、IFRS 会計基準の的を絞った改善などの的を絞ったアクションである。
7. このプロジェクトは、次のことを求めない。
 - (1) 気候関連リスクに関する会計基準の開発
 - (2) 財務諸表の目的の拡大
 - (3) 資産及び負債の定義の変更
 - (4) 排出物価格設定メカニズムに関する会計基準の開発

(作業の要約) (スライド8)

8. 実施した作業の概要は、次の通りである。
 - (1) 懸念の性質及び原因を把握するため、IASB の諮問機関及びその他の利害関係者と対話
 - (2) 懸念の性質と原因を特定するために、学術研究やその他の出版物をレビュー
 - (3) 財務諸表における気候関連リスクの影響に関する報告を妨げる可能性のある潜在的なギャップ、不明瞭な要求事項、又は制限に関して、IFRS 会計基準を分析

9. アウトリーチにおける利害関係者のタイプ別の割合は、下グラフの通りである。

グラフ： アウトリーチにおける利害関係者のタイプ別の割合



(リサーチ結果の要約) (スライド9)

10. 懸念事項として、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報が不十分であること、及び財務諸表等で報告されている気候関連リスクに関する情報と他の箇所の情報の不整合が生じていることが挙げられている。
11. ただし基準は一般的に十分であると考えられており、投資家の情報ニーズが財務諸表の目的を超えている可能性がある。加えて、一部の情報ニーズは、サステナビリティ関連の財務諸表開示によって充足される可能性がある。したがって、IFRS 会計基準は、一般的に気候関連及びその他のリスクの影響に関する有用な情報を要求するのに十分であるといえる。しかしながら、適用上の課題が生じている可能性がある。
12. 実際、開示は近年、改善されてきている。サステナビリティ関連の財務情報開示が発展するにつれて、財務情報もより改善され、IFRS 会計基準への準拠もより改善される可能性がある。

(決定事項) (スライド 10)

13. 2023 年 9 月の IASB 会議では、本資料第 14 項から第 16 項の事項が決定された。今後、IASB は引き続き開発をモニターする予定である。
14. IFRS 会計基準の適用改善に役立てるため、設例の開発を検討する（本 ASAF 会議の論点）。また、財務諸表の役割に関する記事を執筆するとともに、既存の教育資料を翻訳して、より目立つようにする。
15. 財務諸表の見積りに関する開示を改善するために、以下の的を絞った改善の可能性を探求する。
 - (1) 見積りには、重要な判断が必要であること
 - (2) 基準設定が実現可能かつ有用であるかどうかを IASB が評価すること
 - (3) 気候に特有でない不確実性全般に関する何らかの改善を図ること加えて、現在進行中の他の IASB プロジェクトも、気候関連事項の会計に関する懸念の解消に役立つ可能性がある。
16. IFRS 解釈指針委員会で、以下の項目について取り扱う。11 月の IFRS 解釈指針委員会の議論の最新情報は、ASAF 会議で共有される予定である。
 - (1) 気候関連コミットメントに対する負債の認識に関する要望書への対応
 - (2) 減損テストの際の特定の非金融資産の測定に関して IASB へフィードバックの提供

重要性の設例**(背景) (スライド 12)**

17. 財務諸表外での気候関連の戦略、リスク及び目標に関する広範な議論が実施され、次の懸念点が識別されている。
 - (1) 懸念事項 1

財務諸表が他の箇所ではなされた開示と整合していない(関連していない)かのように見える。財務諸表は、気候関連事項を参照していない可能性がある。

(2) 懸念事項 2

財務諸表の情報が不十分であるかのように見える。財務諸表には、気候関連の不確実性が財政状態及び財務業績に及ぼす影響は重要ではないとのみ記載されている場合がある。その結果、このような結論の理由について疑問を生じさせてしまう。

18. 前項の懸念に対するスタッフの分析は、以下の通りである。

- (1) ある情報項目が、定量的影響がゼロであっても、主要な利用者の意思決定に影響を与えることが合理的に見込まれる場合、定性的に重要である可能性がある。
- (2) 重要性の判断に当たっては、ある情報項目の性質や大きさ、すなわち質的及び量的要素の両方を考慮する。
- (3) 2023年7月のASAF会議では、質的要素ではなく量的要素に焦点をあてるなど、重要性の解釈の違いが懸念の原因ではないかとの意見が一部で指摘された。
- (4) したがって、重要性の適用に関する設例は、財務諸表とサステナビリティ関連の財務情報開示とのつながりを促進するなど、懸念事項の解消に役立つ可能性がある。

(設例の内容) (スライド 13)

19. リサーチ結果(スライド 9)は、要求事項は一般的に十分であるが、いくつかの的を絞ったアクションが IFRS 会計基準の適用に役立つ可能性があることを示している。
20. IASB は、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性に関する情報が、不十分である、または他の箇所で報告された情報と整合していない(関連性がない)という懸念への対処に、重要性の定義の適用に関する新たな設例が役立つかどうかを検討している。
21. これらの設例は、基準の要求事項を追加又は変更するものではない。
22. ただし、これらの設例は、IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」(以下「IFRS 実務記述書第 2 号」という。)の設例 C 及び設例 K に基づいて、以下のように、気候関連シナリオに合わせて調整することが可能である。
 - (1) 財務諸表に定量的な影響がない場合でも、例えば、以下を考慮した開示のニーズ(設例 K に基づくもの)
 - ① 投資判断を行う、主要な利用者の共通の情報ニーズ

- ② 財務諸表外の財務的な開示、市場動向、及び同業他社との比較から生み出された利用者の期待

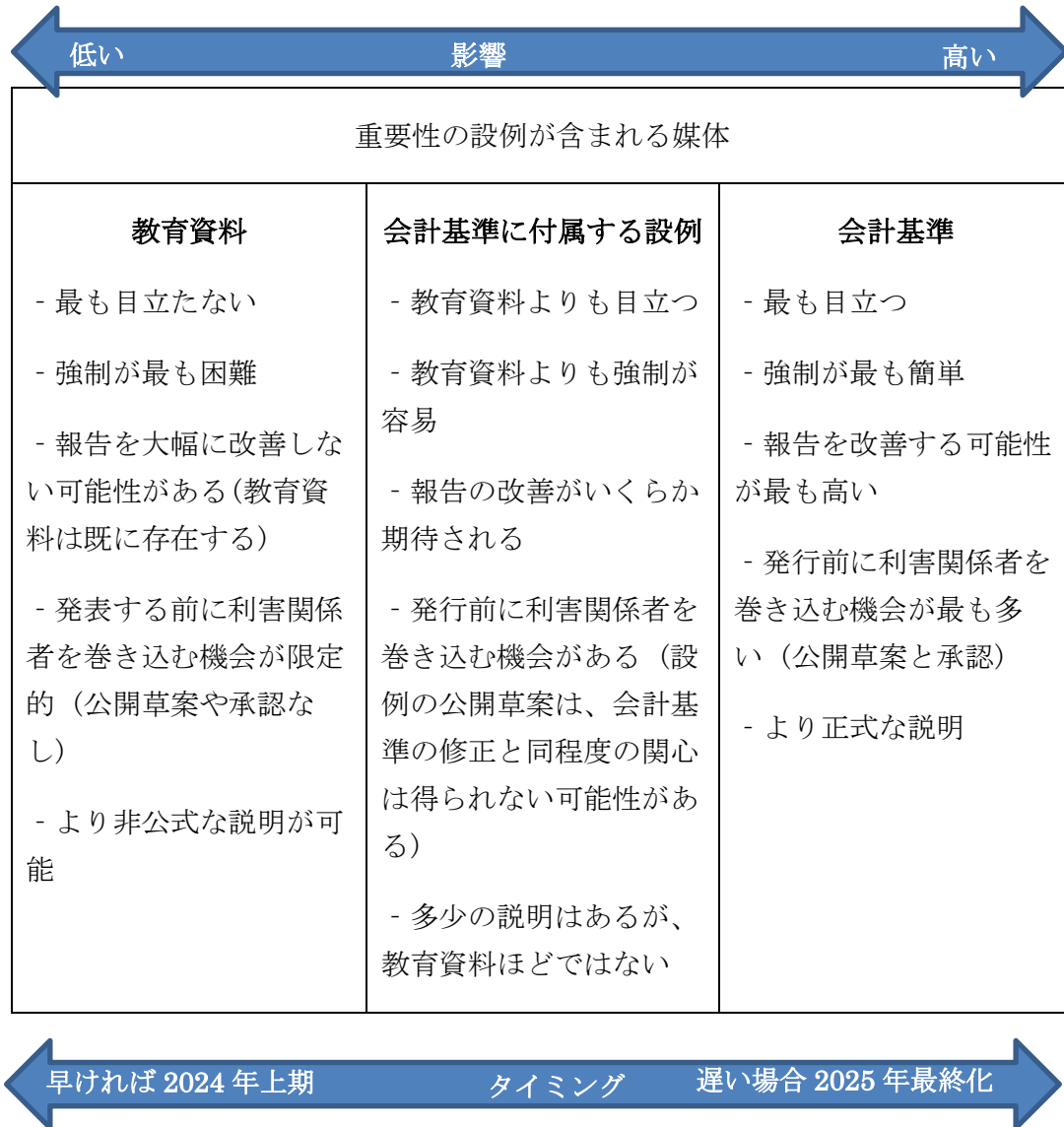
(2) 重要性がある場合の潜在的な開示の設例(設例 C に基づくもの)

(IFRS 実務記述書第 2 号) (スライド 14 - 15)

23. スライド 14 及びスライド 15 では、IFRS 実務記述書第 2 号の設例 C 及び設例 K が引用されている(別紙参照)。設例 K では、定性的な重要性がある事象の情報として、気候変動、COVID-19 及び地政学的事象が示されている。

(設例の媒体) (スライド 16)

24. 以下の通り、各媒体及び特性が示されている。



(ASAF メンバーへの質問)

25. ASAF メンバーへの質問は次のとおりである。(スライド 17-18)

	質 問 内 容
1	重要性に関する設例は、企業が気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際に IFRS 会計基準を適用する方法を大幅に改善するか。

2	IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」設例 C 及び設例 K の作成者による実務における適用について、どのような経験があるか。あなたの法域において、設例 C 及び設例 K に示されている概念を適用する際の課題は何か。
3	アジェンダ・ペーパーに示されている潜在的な設例の内容について、どのような助言があるか。
4	IASB が重要性に関する新たな設例を開発することを決定した場合、これらの設例は次のいずれに含めるべきか。 (ア) 教育資料 (イ) 会計基準に付属する設例 (ウ) 会計基準

その他の設例

(背景) (スライド 20)

26. 一部の利害関係者は、財務諸表における気候関連リスクの報告を行うために、より多くの設例を求めている。また、IFRS 会計基準は明示的に「気候」に言及していないため、利害関係者は既存の要求事項と設例を類推適用しなければならないことを観察している。さらに、気候関連リスクの報告に適用される要求事項は、複数の IFRS 会計基準書にわたっている。

(設例の内容) (スライド 21)

27. IASB は、企業が財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際に、IFRS 会計基準書の要求事項をどのように適用するかを示すための設例の開発を検討している。設例は、当該会計基準の要求事項を追加又は変更するものではない。IASB は考えられる設例の次のような側面を検討している。

(1) 範囲

気候関連の不確実性のみに焦点を当てるべきか、それとも他の種類の不確実性もカバーすべきか

(2) 事実パターンと会計領域

どの事実のパターンと会計領域を説明すべきか。スライド 22 において設例が挙げられている。

(3) 設例の種類

特定の要求事項の適用を説明するべきか(単独の設例)、又は、事実パターンを使用して、複数の IFRS 会計基準書の要求事項の適用をウォーク・スルーするべきか(ウォーク・スルー設例)。

(考えられる事実パターンと説明の設例) (スライド 22)

28. 前項(2)で述べられている設例は、以下の通りである。

事実パターン	説明される影響
企業 A は、ネット・ゼロへの移行計画に関連して、1 つの製品の生産を段階的に廃止することを計画している	● 減損兆候の評価 ● 影響を受ける CGU の使用価値の計算 ● CGU の回収可能価額を見積るために使用される主要な仮定の開示 ● PP&E の項目の予想耐用年数と残存価値の見直し(見積りの変更の開示を含む)
企業 B は、貸出業務を通じて信用リスクにさらされている銀行である。気候関連事項は、企業 B の貸付顧客に影響を与える	● 予想信用損失(ECL)の測定における気候関連及びその他の不確実性の反映 ● 気候関連事項が金融商品から生じるリスクにどのような影響を与えるかについての開示(信用リスク管理の実務や ECL の測定に 関する開示を含む)

(設例の媒体) (スライド 23 - 24)

29. 設例については、次の取り扱いが考えられる。

- (1) 教育資料として公開される(例えば、教育資料「気候関連事項が財務諸表に与える影響」の付録として)場合、IASB は、次のことを目指す。

① 2024 年に公表する

設例は、来るべき IFRS 第 18 号における新たな要求事項、及び IASB が IFRS 解釈指針委員会に参照又は相談することを決定した事項に関する議論の結果を反映している可能性がある。

② 2025 年に公表する

上記に加え、IASB が基準設定を進めることを決定した場合には、会計上の見積りに関する開示要求事項の変更が反映される可能性がある(スライド 10 参照)。

また教育資料には、単独の又はウォーク・スルーの設例を含めることができる。

(2) IFRS 会計文献に追加される

この場合、設例は会計基準に付属する設例として含まれるか、あるいは適用される IFRS 会計基準に組み込まれるかのいずれかとなる可能性がある。またこれらの設例は(ウォーク・スルーではなく)単独であり、公開草案後の 2025 年に最終化する予定である。

スライド 16 で説明したような長所または短所は、本項の(1)と(2)にも当てはまる。

(ASAF メンバーへの質問)

30. ASAF メンバーへの質問は次のとおりである。(スライド 25)

	質 問 内 容
1	設例（重要性に関する設例を除く）は、企業が気候関連及びその他の不確実性の影響を報告する際の IFRS 会計基準を適用する方法を大幅に改善するか。
2	IFRS 会計基準のどの領域及び事実パターンを、設例として説明すべきと考えるか。その設例は、特定の要求事項の適用を説明するもの(単独の設例)とすべきか、又は複数の会計基準にわたる一連の要求事項の適用を説明するもの（ウォーク・スルー形式での設例）とすべきか。
3	設例の最適な媒体及び時期について、どのように考えているか。

ASBJ 事務局の気付事項

31. ASBJ 事務局の気付事項は次のとおりである。ASAF 会議では、これらを踏まえて発言することが考えられる。

(総論)

32. 本資料第 17 項の利害関係者の懸念、すなわち財務諸表とその他の記載との整合性及び財務情報の不十分性と第 18 項のスタッフの分析の内容が対応していないと考える。財務諸表の整合性と財務情報の不十分性は、その性質から対応方法が異なると考えられ、財務情報の情報が不十分であるという懸念に対応するためには、先ず基準適用上の課題がどこにあるかより具体的な整理が必要ではないか。また、財務諸表がその他の記載と整合していないという懸念については、重要性に係る設例の作成によって解消されるものとは考えにくい。財務諸表は基本的に過去と現在に関するものである一方、リスクは将来の不確実性に関するものであるため、両者は整合しない場合もあり、整合する部分と整合しない部分に関する分析が必要ではないか。
33. また、実務記述書の設例をベースとした新たな設例の位置づけを検討しているが、これにあたって実務記述書の位置づけを明確にする必要があると考える。実務記述書が十分に適用されていないことが問題の所在だとするのであれば、新たな設例をどのような媒体とするかにおいてその位置づけも考慮が必要である。

(重要性に係る設例について)

34. 提案で示されている実務記述書第 2 号の設例 C については、気候関連のリスクに基づく設例であるが、既に表示されている内容で充足していると考えられ、この設例をベースに新たな設例を作成することが有用か疑問である。

(その他に係る設例について)

35. 具体的な設例として挙げられている説明においても、基準適用上の課題がどこにあるかの更なる分析を踏まえて、設例の内容を再検討することが望ましいと考える。

参考：2023 年 7 月の ASAF 会議での ASBJ の主な発言内容¹

36. 財務諸表は利用者のすべての情報ニーズに答えるものではないということを IASB が世界に発信することは非常に重要だと考えている。IASB が、何が財務諸表に記載されるべきで何が記載されるべきでないかを明確にし、その原則を示すことで、なぜある情報が財務諸表に記載されないのか、あるいはその逆なのかを誰もが理解できるようにすることが非常に重要だと考えている。

¹ 2023 年 7 月 ASAF 会議 | 企業会計基準委員会：財務会計基準機構 (asb.or.jp)

37. 財務諸表の限界は今後も存在し続けると考えている。そのことを世間に伝え、財務諸表に何が記載されるべきで、何が記載されるべきでないのかという点で、利害関係者の期待を管理することが非常に重要である。
38. 財務諸表は基本的に過去と現在に関するものである一方、リスクは将来の不確実性に関するものである。重なる部分はおくわずかで、将来のキャッシュ・フローを参照する資産や負債の測定に限定される。例えば、減損、引当金、税効果などであり、仮に測定に関して改善の余地がある場合は、この3つの基準を改善することになるが、基準全体を見直すのではなく、維持管理のレベルの修正にとどめるべきであると考えている。

ディスカッション・ポイント

本資料の説明及びASBJの気付事項について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上

(別紙) IFRS 実務記述書第2号「重要性の判断の行使」の設例C及び設例K

設例C——IFRS基準における具体的な開示要求に加えて情報の開示につながる重要性の判断**背 景**

ある企業が、国際的な合意の一環として、炭素系エネルギーの使用を削減する規制の導入を公約している国に主要な事業を有している。その規制は、報告期間の末日現在ではその国においてまだ法制化されていない。

企業はその国で火力発電所を所有している。報告期間中に、企業は火力発電所について減損損失を計上し、当該発電所の帳簿価額を回収可能価額まで減額した。その資金生成単位には、のれんや耐用年数を確定できない無形資産は含まれていなかった。

適 用

IAS 第36号「資産の減損」の第132項は、のれん又は耐用年数を確定できない無形資産が資金生成単位の帳簿価額に含まれている場合を除き、有形資産の回収可能価額の決定に使用した仮定を開示することを企業に要求していない。

それでも、企業は、火力発電所の回収可能価額を測定する際に考慮した、炭素系エネルギーの使用を削減する規制の国内での法制化の可能性に関する仮定は、法制化の計画に関する仮定とともに、主要な利用者が企業の財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得ると結論を下した。このため、それらの仮定に関する情報は、減損が企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響を主要な利用者が理解するために必要である。したがって、IAS 第36号において具体的に要求されていないが、企業は、炭素系エネルギーの使用を削減する規制の国内での法制化の可能性に関する仮定は、法制化の計画に関する仮定とともに、重要性のある情報であると結論を下し、それらの仮定を財務諸表において開示する。

設例K——外部の定性的要因が重要性の判断に与える影響**背 景**

ある国際的な銀行は現在、国内経済で深刻な財政的困難を経験している国で組成された非常に少額の債券を保有している。企業と同じ業種で事業を営んでいる他の国際的な銀行は、当該国で組成された債券を多額に保有しており、したがって、当該国の財政的困難により重大な影響を受けている。

適 用

IFRS 第7号「金融商品：開示」の第31項は、企業が報告期間の末日現在で晒されていた金融商品から生じるリスクの内容及び程度を、財務諸表の利用者が評価することができるような情報を開示することを企業に要求している。

財務諸表を作成するにあたり、銀行は当該国で組成された非常に少額の債券を保有しているという事実が重要性のある情報かどうかを評価した。

この評価を行う際に、銀行は同じ業種で事業を営んでいる他の国際的な銀行が直面しているその特定の債券に対するエクスポージャー（外部の定性的要因）を考慮した。**[参照：第51項]**

これらの状況において、同じ業種で事業を営んでいる他の国際的な銀行が多額に保有しているのに対し、銀行が当該国から組成された債券を非常に少額しか保有していない（又は全く債券を保有していない）という事実は、銀行の資源を当該国の経済状況の不利な影響から保護する上で、経営者がどれだけ効果的であったかに関する有用な情報を企業の主要な利用者に提供する。

銀行は、その特定の債券に対するエクスポージャーがないことに関する情報を重要性があるものと評価し、当該情報を財務諸表に開示した。

以 上