

---

プロジェクト	2024 年 9 月開催の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議に向けた対応
項目	IASB 公開草案「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性」の概要

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料では、国際会計基準審議会 (IASB) から 2024 年 7 月 31 日に公表された公開草案「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性」(以下「本公開草案」という。コメント期限は 2024 年 11 月 28 日) の概要をご紹介しますことを目的としている。

## II. 背景

2. IASB は 2023 年 3 月に、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改善するための的を絞った対応を検討するプロジェクトを作業計画に追加した。これは、第 3 次アジェンダ協議 (2019 年 9 月から 2022 年 7 月にかけて実施) におけるコメント提出者から寄せられた懸念、すなわち、財務諸表において気候関連リスクの影響に関する情報が不十分であったり、財務諸表の外で提供されている情報 (特に他の一般目的財務報告書で報告されている情報) と不整合が生じているように見えたりするといった懸念に対応するためとされている<sup>1</sup>。
3. 本プロジェクト開始後、IASB は気候関連以外のリスクも含めるために、本プロジェクトの目的を、気候関連に限定せず一般化することを決定している<sup>2</sup>。しかし本プロジェクトに関する IASB の対応は、主に気候関連の不確実性に焦点を当てたものとなっている<sup>3</sup>。

## III. 本公開草案における提案

### 提案及びコメント提出者への質問

---

<sup>1</sup> 本公開草案 BC1 項

<sup>2</sup> 本公開草案 BC2 項

<sup>3</sup> 本公開草案 BC3 項

4. 本公開草案では、以下に関する提案についてコメント提供者への質問がなされている。  
 (具体的な内容は、審議事項(2)-1 参考参照)。以下では質問 1 及び質問 2 の質問の背景について記載している。

質問 1	設例の提供について
質問 2	設例の開発に対するアプローチ
質問 3	その他

### 質問 1：設例の提供について

#### (背景)

5. IASB は財務諸表における気候関連リスクの影響の報告に関する懸念の性質と原因を理解するために、IASB の協議機関等の会合等を通じてリサーチを実施した。その結果、利害関係者は、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外で提供される情報と不整合に見える場合があることを懸念していることが確認された<sup>4</sup>としている。
6. さらにリサーチは次のことも示したとしている<sup>5</sup>。
- (1) IFRS 会計基準は、財務諸表において気候関連リスクの影響に関する情報の開示を企業に要求する上で一般的に十分である。しかし、企業は IFRS 会計基準を適用するにあたって場合にいくつかの課題に直面する可能性がある。
  - (2) 一般目的財務報告書（財務諸表とサステナビリティ関連財務開示を含む）の主要な利用者の一部は、財務諸表の目的及び範囲を超える情報を必要としている。これらの情報ニーズは、IFRS サステナビリティ開示基準に従って作成されるサステナビリティ関連財務開示などのその他の開示を通じて満たすことができる。
  - (3) 報告書の様相は、特にサステナビリティ報告の動向（国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の作業を含む）とともに進化している。企業がサステナビリティ関連財務情報を作成するプロセスは、IFRS 会計基準の適用に情報を与えるのに役立つ可能性がある。

<sup>4</sup> 本公開草案 BC4 項及び BC5 項

<sup>5</sup> 本公開草案 BC6 項

(4) 利害関係者は、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の報告を改善するのに役立つための適時の対応を求めている。

7. 前項までのリサーチ結果に基づき、IASB は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についての報告を改善するために、利害関係者からの要望に対し適時対応が可能な行動の 1 つとして、企業が IFRS 会計基準の要求事項を適用し、どのように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に関する情報を開示するかについての設例を本公開草案において提案することにしたとしている<sup>6</sup>。

#### (設例のための媒体)

8. IASB は設例を伝達する最善の方法として、設例を教育的資料として公表するか、IFRS 会計基準に付属する設例に含めるか、又は基準書に含めるかを検討した結果、次の理由から IFRS 会計基準に付属する設例に含めるように提案することを決定した<sup>7</sup>。

(1) 基準書に付属する他のガイダンスとともに含められるため、容易にアクセスできる。

(2) 作成者が基準を適用する際に使用され、監査人及び規制当局による監査及び執行活動を支援する上で有益である。

(3) 例示を基準書に含めるとした場合よりも、内容及び様式のより大きな柔軟性が許容される。

9. また IASB は、IFRS 会計基準書に付属する資料と同様に、本公開草案の設例は、IFRS 会計基準の要求事項を追加又は変更するものではないことに留意したとしている<sup>8</sup>。

10. IASB は、IFRS 会計基準に付属する設例に含めることに加えて、設例をグループ分けして単一文書として公表する可能性がある<sup>9</sup>と、当該文書は、利害関係者が設例をまとめて参照することを可能にし、利害関係者が設例間のつながりを識別することを容易にするとしている<sup>9</sup>。

## 質問 2：設例の開発に対するアプローチについて

---

<sup>6</sup> 本公開草案 BC7 項及び BC8 項

<sup>7</sup> 本公開草案 BC43 項

<sup>8</sup> 本公開草案 BC44 項

<sup>9</sup> 本公開草案 BC45 項

**(背景)**

11. IASB は設例の開発に際し、IFRS 会計基準のどの要求事項を設例とするか、どのような種類の不確実性及び事実パターンの設例とするか、設例のタイプ、設例が一般目的財務報告書とのつながりをどこまで促進しうるか等の全般的事項について次の通り検討している。

**IFRS 会計基準のどの要求事項を設例とするか**

12. IASB は設例における要求事項が、気候関連及びその他の不確実性の影響を報告するにあたり最も関連性が高く、気候関連リスクの影響についての情報が不十分であるか、又は財務諸表の外で提供される情報と不整合が生じているように見えるという利害関係者の懸念に対応すると思われるものに焦点をあてたとしている<sup>10</sup>。
13. またこのような懸念の大半は IFRS 会計基準の開示要求の適用に関係しているとして、以下の設例を開発することとしたとしている<sup>11</sup>。

- (1) 気候関連及びその他の不確実性が企業の財政状態及び財務業績にどのように影響を与えたかについての情報に重要性があるかどうかの決定を企業がどのように行うか（他の一般目的財務報告書において提供する情報とのつながりの考慮を含む）を示すもの（設例 1 及び設例 2）
- (2) 気候関連の仮定及び見積りの不確実性のその他の発生源が企業の資産及び負債の帳簿価額にどのように影響を与えたのかについて、企業がどう開示するか示すもの（設例 3 から設例 7）
- (3) 異なる気候関連リスク特性に基づいて、企業が資産及び負債に関する情報をどう分解するかを示すもの（設例 8）

**どのような種類の不確実性及び事実パターンの設例とするか**

14. 利害関係者が懸念したのは、主に気候関連の不確実性の影響の報告に関するものであるため、IASB は気候関連の不確実性に対する IFRS 会計基準の適用を設例で示すことが最も有用であると結論付けた<sup>12</sup>。

**設例のタイプ**

---

<sup>10</sup> 本公開草案 BC10 項

<sup>11</sup> 本公開草案 BC11 項

<sup>12</sup> 本公開草案 BC15 項

15. IASB はある IFRS 会計基準の特定の要求事項を例示する設例（単独型）か、選抜した IFRS 会計基準のいくつかの要求事項を例示する設例（ウォークスルー型）かのいずれのタイプの設例を開発すべきか検討した結果、単独型の方が利害関係者の懸念を生じさせている特定の事項又は要求事項によりの確に的を絞ることができると考え、単独型の設例を開発することにしたとしている<sup>13</sup>。

#### 設例はつながりのある一般目的財務報告書をどこまで促進できるか

16. 第 5 項に記載した通り、本プロジェクトの目的は利害関係者の懸念の 1 つとされている、財務諸表と財務諸表の外にある、一般目的財務報告書で提供される情報とが不整合に見える場合があるという懸念に対応することにある。こうした懸念の対応にあたり IASB はつながりのある情報の提供の例示として設例 1 及び設例 2（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）を開発したとしている<sup>14</sup>。
17. ここで、IASB は、提案された設例は IFRS 会計基準と IFRS サステナビリティ開示基準との両方を適用する状況に限定していないとしている<sup>15</sup>。しかし両方の基準を適用している場合には、サステナビリティ関連財務開示において提供が必要な情報とよく似た情報を財務諸表においても提供する可能性があること（例えば設例 8（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）の分解情報に関する開示）に留意した<sup>16</sup>としており、このような情報の重複を減少させるために追加の対応を取る必要があり得るか否かの決定は、本公開草案のフィードバックを検討してからとしている<sup>17</sup>。
18. 本公開草案においては IFRS サステナビリティ開示基準で用いているものと整合的な概念及び用語法が可能な範囲で用いられている<sup>18</sup>。その結果、前述した通り、企業がサステナビリティ関連財務開示において提供することが求められる情報と同様の情報を財務諸表において提供する可能性がある。この点、IFRS サステナビリティ基準と IFRS 会計基準の両基準には、例えば概念的に一致した重要性がある情報の定義があり、また追加的な情報を提供するという包括的な要求事項も同様に含まれている。しかしこれらの定義及び要求事項は、財務諸表及びサステナビリティ関連財務開示という異なる目的を有する報告書で適用されるため、企業が各報告書で異なる情報を提供することとなる可能性もあるとしている<sup>19</sup>。

<sup>13</sup> 本公開草案 BC17 項及び BC18 項

<sup>14</sup> 本公開草案 BC19 項及び BC21 項

<sup>15</sup> 本公開草案 BC22 項

<sup>16</sup> 本公開草案 BC23 項

<sup>17</sup> 本公開草案 BC25 項

<sup>18</sup> 本公開草案 BC21 項(b)

<sup>19</sup> 本公開草案 BC27 項

**(各設例の目的と論拠)****重要性の判断及び追加的な情報の開示-設例 1 及び設例 2**

19. IASB によれば、利害関係者は気候関連の戦略、リスク及び目標に関する広範な議論を財務諸表の外で観察したが、財務諸表は気候関連事項に言及していないか、気候関連事項の影響に重要性がない旨を理由も説明せずに記載しているかのいずれかであると述べているという<sup>20</sup>。
20. IASB は、上記の状況は企業が情報の重要性を評価する際に定性的要因ではなく定量的要因に焦点を当てていることにより生じる場合があるとして、企業が気候関連のシナリオにおいて重要性の判断を行うにあたって定性的要因をどのように考慮するのかを例示することを決定した。具体的には IFRS 実務記述書第 2 号「重要性の判断の行使」における設例 K（外部の定性的要因が重要性の判断に与える影響を例示している）及び設例 C（IAS 第 1 号第 31 項を適用する際に、IFRS 会計基準書の具体的な開示の要求事項に追加して開示が必要となる場合を例示している）を基礎とすることを決定した<sup>21</sup>。
21. 具体的に設例 1（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）において、企業は、財務諸表の外の一般目的財務報告書において行う開示が財務諸表の文脈においてどの情報の重要性の決定に影響を与えるかどうかを検討する。その決定を行うにあたり、企業は判断を適用し具体的な状況（他の一般目的財務報告で開示している事項を含む）を考慮する。企業は、財務諸表において提供する情報が当該財務諸表の利用者の情報ニーズにどのように対応するののかも考慮する<sup>22</sup>。
22. これに対して、設例 2（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）は、定性的要因の考慮が過剰な開示を生じさせる可能性があるという懸念に対処するのに役立つために開発されたとされている。追加の開示を提供しても重要性がある情報を提供しない場合には、企業は追加の開示を行わないとすることを例示するものとなっている<sup>23</sup>。

**仮定及び見積りの不確実性のその他の発生源-設例 3 から設例 7**

---

<sup>20</sup> 本公開草案 BC28 項

<sup>21</sup> 本公開草案 BC29 項

<sup>22</sup> 本公開草案 BC30 項

<sup>23</sup> 本公開草案 BC31 項

23. IASB のリサーチによると、財務諸表利用者が気候関連及びその他の不確実性が資産及び負債の認識及び測定にどのように影響を与えるのかを理解できるようにするためには、仮定に関する情報が必要であることが多いとされている<sup>24</sup>。
24. このため、設例 3、6 及び 7（各設例の詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）においては仮定に関する情報についての IFRS 会計基準書、とりわけ気候関連及びその他の不確実性の影響の報告に最も関連性がある会計の領域（具体的には、金融資産及び非金融資産の減損並びに引当金）の具体的な要求事項を例示するために開発したとしている<sup>25</sup>。
- (1) 設例 3 は、資金生成単位の回収可能価額を測定する際の温室効果ガス排出枠の取得のコストに関する仮定の開示を例示している。
  - (2) 設例 6 は、気候関連のリスクが企業の信用リスク・エクスポージャー及び信用リスク管理実務に与える影響に関する情報のほか、これらの実務が予想信用損失の認識及び測定にどのように関連するのかに関する情報の開示を例示している。
  - (3) 設例 7 は、工場解体及び敷地原状回復の義務を決済するために必要となる流出の金額又は時期の不確実性に関する開示を例示している。
25. また IASB は、企業が気候関連及びその他の仮定に関して提供する情報を改善できるように<sup>26</sup>、設例 4（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）では IAS 第 1 号第 125 項及び第 129 項における仮定に関する情報を開示するという全般的な要求事項を例示したとしている<sup>27</sup>。この点、IASB のリサーチで判明した一部の利害関係者の解釈<sup>28</sup>とは異なり、IAS 第 1 号第 125 項は、翌事業年度の末日の後にはじめて解消される不確実性に関する仮定にも適用される旨を示している<sup>29</sup>。また IAS 第 1 号第 129 項を適用する際に、それらの仮定に関してどのような情報を開示すべきなのかを企業が決定する方法も例示している<sup>30</sup>。
26. さらに設例 5（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）は、たとえ IFRS 会計基準書における仮定についての具体的又は全般的な開示要求が適用されない場合でも、IAS 第 1 号第 31 項の包括的な開示要求により、企業は仮定に関する情報を提供することを要求

---

<sup>24</sup> 本公開草案 BC33 項

<sup>25</sup> 本公開草案 BC34 項

<sup>26</sup> 本公開草案 BC39 項

<sup>27</sup> 本公開草案 BC35 項

<sup>28</sup> 本公開草案 BC36 項

<sup>29</sup> 本公開草案 BC37 項

<sup>30</sup> 本公開草案 BC38 項

される可能性がある旨を例示するために開発されている。IASBによれば、次のような場合には情報を提供することを要求される可能性があるとしている<sup>31</sup>。

- (1) 当該仮定が、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額の重要性がある修正を生じさせる重大なリスクを有していないが、
- (2) 取引並びに他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにするための追加の開示は重要性がある情報を提供するであろうと企業が判断する。

### 分解-設例 8

27. 設例 8（詳細は審議事項(2)-3-1 参考参照）は IFRS 第 18 号における集約及び分解の原則の適用が、あるクラスの有形固定資産に関して異質な気候関連リスク特性に基づいて提供する情報を企業が分解する結果となる可能性がある旨を例示するために開発したとしている。IASB のリサーチでは、特に、気候関連の移行リスクに対するエクスポージャーの程度が高い産業で事業を営む企業にはそのような情報に重要性がある可能性があるという情報を伝えられた<sup>32</sup>。

#### ディスカッション・ポイント

本公開草案の概要について、ご意見やご質問があれば伺いたい。

以 上

<sup>31</sup> 本公開草案 BC40 項

<sup>32</sup> 本公開草案 BC41 項