
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	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」に対する設例の検討

I. 本資料の目的

1. 国際会計基準審議会（IASB）は 2024 年 7 月 31 日に公開草案「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。）を公表している（コメント期限は 2024 年 11 月 28 日）。
2. 本公開草案では、質問 1 において設例の提供自体について、質問 2 において設例において例示されている要求事項及び事実パターンの選択並びに設例の技術的内容に同意するかが聞かれている。
3. このため本資料は、本公開草案における各設例を中心に事務局の気付事項をご審議頂くことを目的としている。

II. 設例に関する全般的な気付事項

（財務諸表とサステナビリティ関連財務開示の関係）

4. 我々は、財務諸表と他の一般目的財務報告書との間で不整合が存在するように見える場合があるという利害関係者の懸念に対応するために、企業が財務諸表において提供する情報と一般目的財務報告書の他の部分で提供する情報との間のつながりを促進することを支援する IASB の取組みを理解する。
5. しかしながら、その取組みの対象範囲の決定に際して財務諸表利用者の要望に応えるための情報を財務諸表に全て記載する結果を生じさせうような方向性には同意しない。
6. 我々は、IASB はつながりのある一般目的財務報告書を促進するために、まず財務諸表に記載されるべき情報は何かを分析及び検討することが必要であると考えている。我々は財務諸表で提供されるべき情報は概念フレームワークにおける財務諸表の目的に照らして、基本的に過去と現在に関する情報であると考えている。
7. 気候関連及びその他の不確実性に係るリスクは将来の不確実性に関するものが多

いと考えられるため、財務諸表の中の情報には含まれない場合もあるという点について財務諸表利用者の理解を深めることの努力も重要であると考えます。

(設例とすることについて)

8. 本公開草案の設例は、IFRS 会計基準が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な基準であるとの前提に基づき提案されている。しかし、後述のとおり一部の設例は、現行の開示実務における IFRS 会計基準の要求事項に対する解釈の拡大を導く結果になる可能性があると考えられるため、基準に付属する設例ではなく教育的資料のような独立の文書とし、課題とされている教育的資料へのアクセシビリティの改善や周知については別途検討すべきと考えます。

(IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 31 項について)

9. 本公開草案では複数の設例において包括的な開示要求事項である IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)第 31 項が用いられている。我々は、本要求事項は財務諸表全体からみて当該情報の記載がなければ財務諸表利用者の判断を誤らせるほどに重要と判断するものを追加情報として開示する場合に適用するものであると考えており、各設例における背景情報のみで、追加の開示を行うべきかどうかを判断するような設例を設けることは適切ではないと考える。

III. 個別の設例に対する気付事項

10. 質問 2 では、設例において例示されている要求事項及び事実パターンの選択並びに設例の技術的内容に同意するかが聞かれている。このため次項から、各設例の概要を示し、事務局の分析及び気付事項をお示ししている。

(設例 1) (追加の開示を生じさせる重要性の判断 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」又は IFRS 第 18 号「財務諸表における表示および開示」))

(設例の概要)

11. 設例 1 は、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を示している。
12. 具体的には、気候関連の移行リスクに晒されている資本集約的な製造業を営む企業

が、気候関連の移行計画を財務諸表の外で一般目的財務報告書において開示しているが、企業は当該計画が企業の資産及び負債並びに関連する収益及び費用の認識又は測定に影響を与えないとの結論を下している。この場合に当該計画が財務諸表に与える影響の有無は財務諸表利用者に対して重要性がある情報を提供するという企業の判断を前提に、IAS 第 1 号第 31 項に基づいて、移行計画は企業の財政状態及び財務業績に影響を与えない旨を開示し、その理由を説明することが提案されている。

(事務局の分析)

13. 設例 1 では、企業は気候関連の移行計画は財務諸表に影響を与えないと判断しており、IFRS 会計基準（IAS 第 16 号「有形固定資産」や IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）など）の具体的な要求事項による開示も不要と判断している。この場合に、財務諸表の外にある一般目的財務報告書において、気候関連の移行計画の開示が行われていることにより、IAS 第 1 号第 31 項に基づく追加的な開示の検討が行われているが、本資料第 9 項に記載の通り、IAS 第 1 号第 31 項は財務諸表全体からみて重要と判断するものを追加情報として開示する場合に適用するものであり、提案のように個別の事象だけで追加的な開示が必要かどうかを検討するものではないと考える。

(事務局の気付事項)

14. 企業が IFRS 会計基準の具体的な要求事項による開示が不要と判断している場合に、設例のように背景情報のみで IAS 第 1 号第 31 項に基づく開示が必要であるかのような設例を含めることは適切ではないと考えられるため提案に反対する。

(設例 2) (追加の開示を生じさせない重要性の判断 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」又は IFRS 第 18 号「財務諸表における表示および開示」))**(設例の概要)**

15. 設例 2 は設例 1 と同様に、財政状態や財務業績に与える影響がない場合でも、情報に重要性があるかどうかを決定するにあたり企業が定性的要因を考慮する設例である。具体的には気候関連の移行リスクに対するエクスポージャーが限定的なサービス業を営む企業が、財務諸表の外的一般目的財務報告書に温室効果ガス排出が低水準である旨のみを開示している場合に、財務諸表において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ため、追加の開示が不要であるとするのが提案

されている。

(事務局の分析)

16. 設例 2 も企業が、IAS 第 1 号第 31 項に基づいて追加の開示を行うかどうかを判断することを示している。設例 2 の考え方自体は不合理ではないが、設例 2 は設例 1 との対比として設けられているため、設例 2 のみを残す意義は乏しいと考える。

(事務局の気付事項)

17. 設例 2 は設例 1 の対比とされているため、本資料第 14 項に記載の通り、設例 1 を設例に含めるべきではないとする場合には設例 2 も不要と考える。

(設例 3) (仮定の開示：具体的な要求事項 (IAS 第 36 号「資産の減損」))

(設例の概要)

18. 設例 3 では企業が資産の回収可能価額を算定するために使用する主要な仮定に関する情報をどのように開示するかを例示している。
19. 具体的には、企業の事業は大量の温室効果ガス排出を生じさせており、企業が事業を営む一部の法域で温室効果ガス排出規制が存在し、排出枠を取得することが要求されているため、排出枠コストが生じている。企業は、規制が将来さらに一般的になると予想している。
20. 企業は多額ののれんを資金生成単位 (CGUs) の 1 つに配分しており、当該 CGU の減損テストを少なくとも毎年行う。企業は将来の排出枠コストに関する仮定が CGU の回収可能価額の測定における、最も感応度の高い仮定の 1 つと決定しており、IAS 第 36 号の要求事項に基づいて主要な仮定である排出枠コスト等を開示することが提案されている。

(事務局の分析)

21. 設例 3 は企業が多額ののれんを資生成成単位の 1 つに配分しており、かつ、企業が回収可能価額の算定に使用価値を用いる場合に将来の排出枠コストの仮定が主要な仮定と判断している場合の設例である。このような状況が該当する事例は多くないとは考えられるが、IAS 第 36 号の具体的な要求事項に沿った開示が提案されている。

(事務局の気付事項)

22. IAS 第 36 号の具体的な要求事項に沿った開示のため、特にコメントしないことが考えられる。

(設例 4) (仮定の開示：全般的な要求事項 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」又は IAS 第 8 号「財務諸表の作成基礎」))**(設例の概要)**

23. 設例 4 では企業は資本集約的な事業を営んでおり、非流動資産の一部の帳簿価額を回収する能力に影響する可能性のある気候関連の移行リスクに晒されている。企業は、のれんも耐用年数を確定できない無形資産も有していない。
24. 当報告期間中に、企業の非流動資産の一部に減損の兆候があるものの、非流動資産が属する資金生成単位の減損テストを実施した結果、減損損失を認識することは不要であると判断している。このような場合に、IAS 第 36 号は具体的な開示を要求していないため、企業は IAS 第 1 号第 125 項及び第 129 項における仮定に関する全般的な開示の要求事項を用いて、開示を行うことが提案されている。

(事務局の分析)

25. 設例 4 では、IAS 第 1 号第 125 項は、翌事業年度の末日後に初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が例示されている。この点、本公開草案の BC36 項にも記載されている通り、IAS 第 1 号第 125 項については、翌事業年度中に解消される不確実性に関する仮定のみ適用されるという解釈が一部の利害関係者の間に存在しているとの指摘がある。このような状況で設例において一方の解釈を示すことは基準の解釈を行うことになるため、そのような解釈を設例において示すべきではないと考える。

(事務局の気付事項)

26. 本公開草案では、IAS 第 1 号第 125 項が翌事業年度中に解消される不確実性のみならず、翌事業年度の末日後に解消される不確実性に関する仮定に適用されるかどうかは解釈が分かれていることを指摘しつつ、設例において翌事業年度の末日後に解消される不確実性に関する仮定に関して開示する例を示している。当該記載は設例において実質的に基準の解釈を示すことになるため、適切ではないと考える。

(設例 5) (仮定の開示 : 追加的な開示 (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」又は IFRS 第 18 号「財務諸表における表示および開示」))

(設例の概要)

27. 設例 5 は企業が事業を営む法域において、政府が課税に関するものではないものの、利益を生み出す能力を制限する規制を発表している例である。当該規制は報告期間の末日現在ではまだ制定されておらず、発効時期は不確実であり翌事業年度よりも先の期間となると見込まれるものの、発効した場合には企業の収益性に大きく影響する可能性がある。
28. 企業は当該規制が予定より早く発効すると仮定した場合には、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の取崩しが必要になる可能性があるが、IAS 第 12 号「法人所得税」では具体的な開示要求事項はなく、また規制の発効は翌事業年度以降であることから全般的な開示の要求事項である IAS 第 1 号第 125 項も要求されない。
29. 前項のように、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、企業が規制に関する追加的な開示は重要な情報を提供すると判断する場合には IAS 第 1 号第 31 項の包括的な開示要求を用いて、仮定に関する情報を提供することが提案されている。

(事務局の分析)

30. 設例 5 で示されているような制定前の規制が予定より早く発効されると仮定した場合の開示は、性質的に将来の規制に起因する不確実性が財務諸表に与える影響であり、財務諸表の外の一般財務目的報告書に記載する方が適切であると考えられる。
31. このようリスクに関する開示を、財務諸表全体からみて重要と判断することを求める IAS 第 1 号第 31 項を適用して注記する例として示すことは適切ではないと考えられる。

(事務局の気付事項)

32. 設例 5 で示されているような制定前の規制が予定より早く発効されると仮定した場合の開示は、性質的に将来の規制に起因する不確実性が財務諸表に与える影響であり、財務諸表の外の一般財務目的報告書に記載する方が適切であると考えられるため、設例に含めることに反対することが考えられる。

(設例 6) (信用リスクに関する開示 (IFRS 第 7 号「金融商品 : 開示」))**(設例の概要)**

33. 設例 6 は、気候関連リスクが金融機関の信用リスク・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及び、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のかに関する情報を開示する設例となっている。
34. 具体的には、企業は金融機関としてさまざまな顧客に商品を提供しており、信用リスク管理実務として、企業は気候関連リスクが信用リスク・エクスポージャーに与える影響を考慮することが提案されている。当該考慮の結果、企業は、気候関連リスクに対する顧客のエクスポージャーから生じる信用リスクを軽減するために監視し対策を取ることが必要となる 2 つの貸付金ポートフォリオを識別し、IFRS 第 7 号「金融商品 : 開示」(以下「IFRS 第 7 号」という。)の要求事項を考慮するにあたり、気候関連リスクが 2 つのポートフォリオについて信用リスク・エクスポージャーに与える影響に関する情報は重要性があると判断して開示を行うことが提案されている。

(事務局の分析)

35. IFRS 第 7 号の信用リスクの開示の目的は、財務諸表利用者が将来キャッシュ・フロー金額、時期及び不確実性に係る信用リスクの影響を理解できるようにすることにあるとされている。特に IFRS 第 9 号「金融商品」の減損の要求事項が適用される金融商品については、信用リスク管理実務、予想信用損失から生じた金額に関する定量的情報及び定性的情報、並びに信用リスク・エクスポージャーという 3 つの領域の開示を行うことでその目的が達成されるとされている。
36. この点、本設例において、金融機関である企業は、信用リスク管理実務の一部として、気候関連リスクが信用リスク・エクスポージャーに与える影響を考慮し、気候関連リスクに対する顧客のエクスポージャーから生じる信用リスクを軽減するために監視が必要となる 2 つの貸付金ポートフォリオがあるとし、かつ気候関連リスクが 2 つのポートフォリオに係る信用リスク・エクスポージャーに与える影響についての情報に重要性があると判断しているとされている。
37. しかしながら、信用リスクに対するエクスポージャーが与える影響は、関連する貸付金の契約期間が対象になると理解しているため、信用リスクの開示も契約期間内を対象としていると考えている。このため、気候関連リスクのように契約期間を超えるようなリスクが重要なリスクとなるケースは限定的となると考えられる。

(事務局の気付事項)

38. 信用リスクの開示は契約期間内を対象としていると考えられ、気候関連リスクのように契約期間を超えるようなリスクが重要なリスクとなるケースは限定的となると考えるため、設例6による開示の改善の効果は限定的であると考えられる。

(設例7) (廃棄及び原状回復の引当金に関する開示 (IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」))**(設例の概要)**

39. 設例7は、石油化学製品製造業者である企業が、石油化学設備についての工場解体及び敷地原状回復義務を有している場合に、金額的重要性がない引当金について工場解体及び敷地原状回復の義務を決済することが企業の見込みよりも早く求められる可能性があり、企業が当該義務に関する情報には重要性があると判断したとして、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下「IAS第37号」という。)第85項に基づいて引当金のクラスごとの情報を開示することを提案している。

(事務局の分析)

40. IAS第37号第85項では引当金のクラスごとに義務の内容についての簡潔な説明及び引当金の流出の時期等の開示が求められている。この場合に、引当金の帳簿価額に重要性がない場合は、開示が求められていないという解釈が一般的であると考えられ、企業が仮定として用いた流出の時期が短くなるというシナリオが生じるまでは開示しないことが考えられる。このため、現在用いた仮定と異なる仮定が生じる可能性を考慮した設例により既存の解釈の拡大となることが懸念される。

(事務局の気付事項)

41. 設例7は、引当金の帳簿価額に重要性がない場合にもIAS第37号第85項に基づき引当金のクラスごとの開示が求められるような誤解を生じさせるため、設例に含めるべきではないと考える。

(設例 8) (分解情報に関する開示 (IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」))**(設例の概要)**

42. 設例 8 は、企業が気候関連の移行リスクに対する脆弱性が大きく異なる 2 種類の有形固定資産を保有している場合に、当該有形固定資産の分解情報を開示する例である。
43. 企業は大量の温室効果ガスを排出する耐用年数が長い有形固定資産を有しており、同じクラスで温室効果ガスの排出がより少ない代替的な有形固定資産に投資しているが、依然として高排出の有形固定資産を営業の大部分に使用している。これら 2 種類の有形固定資産が企業の総資産の大部分を占めており、企業は 2 種類の有形固定資産は気候関連の移行リスクに対する脆弱性が大きく異なると判断する。
44. この場合に、企業が IFRS 第 18 号「財務諸表における表示および開示」(以下「IFRS 第 18 号」という。) 第 41 項及び第 42 項に基づいて、有形固定資産を温室効果ガス排出の程度により分解して開示することにより重要性がある情報がもたらされると判断したときは、その情報を開示することが提案されている。

(事務局の分析)

45. IFRS 第 18 号の集約と分解の原則は、提供される情報に重要性がある場合に常に、共有されていない特徴に基づいて項目を分解することを企業に要求しているが、これは気候関連という特徴のみで分解できるものではなく、様々な特徴を勘案して検討することになると考える。
46. 設例 8 は、2 種類の有形固定資産の気候関連の移行リスクに対する脆弱性が大きく異なるため、企業が注記において提供する情報を分解することを示しているが、他の特徴より優先する特徴であるかどうかを検討されておらず、分解情報に関して気候関連リスクを過度に強調するような誤解を生むような記載となっていると考えられる。

(事務局の気付事項)

47. 提案に反対する。通常企業は複数要素を考慮して保有資産・負債の分析・検討を行っていることを考慮すると、IFRS 第 18 号に基づく分解情報を企業が開示する場合、有形固定資産を気候関連リスクのみに基づき分解するという設例を正当化する根拠が十分とは言えないと考えられる。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局の各設例に対する気付事項について、ご意見又はご質問があれば伺いたい。

以 上

質問 1—設例の提供

IASB は、企業が気候関連及びその他の不確実性の影響を財務諸表において報告するために IFRS 会計基準の要求事項をどのように適用するのかを例示する 8 つの設例を提供することを提案している。IASB は、これらの設例が財務諸表におけるこれらの影響の報告を改善するのに役立つと見込んでいる。これには、企業の一般目的財務報告書の間のつながりを強化するのを助けることによるものが含まれる。

結論の根拠の BC1 項から BC9 項は、この提案についての IASB の論拠をさらに説明している。

- (a) 設例の提供が、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の報告を改善するのに役立つことに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

IASB は、例示を教育的資料として公表したり基準に含めたりするのではなく、IFRS 会計基準に付属する設例として含めることを提案している。

結論の根拠の BC43 項から BC45 項は、この提案についての IASB の論拠をさらに説明している。

- (b) 例示を IFRS 会計基準に付属する設例として含めることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

質問 2—設例の開発に対するアプローチ

本公開草案の設例 1 から設例 8 は、企業が IFRS 会計基準の具体的な要求事項をどのように適用するのかを例示している。IASB は、次のような要求事項に関する例示に焦点を当てることを決定した。

- (a) 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に最も関連性があるものに含まれる。
- (b) 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か又は財務諸表の外の一般目的財務報告書において提供されている情報と不整合に見えるという懸念に対処する可能性が高い。

結論の根拠の BC10 項から BC42 項は、設例の開発にあたっての IASB の全体的な考慮事項並びに各設例の目的及び論拠をさらに説明している。

設例の開発に対する IASB のアプローチに同意するか。特に、設例において例示されている要求事項及び事実パターンの選択並びに設例の技術的内容に同意するか。

賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、その代わりに何を提案するのか及びその理由を説明されたい。

質問 3—その他のコメント

本公開草案に対して他に何かコメントがあるか。