



【参考訳】

2024年11月21日

国際会計基準審議会 御中

IASB公開草案 (ED/2024/6)**「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性」****に対するコメント**

1. 企業会計基準委員会（以下「我々」という。）は、2024年7月に公表された国際会計基準審議会（IASB）のIASB公開草案（ED/2024/6）「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。）に対して、我々のコメントを提供する機会を歓迎する。

（設例を IFRS 会計基準に付属する設例として含めることについて）

2. 我々は、別紙に詳細を記載しているとおり、本公開草案において提案されている設例の多くについて削除すべきであると考えており、仮にいくつかの設例を残すとしても、IFRS 会計基準に付属する設例とすることは適切ではないと考えている。設例を何らかの形で公表する場合には、例えば、2023年7月に再公表されたIASBの教育的資料「気候関連事項が財務諸表に与える影響」における各IFRS会計基準の説明に補足する形で設例を提供する方が、企業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どのように行うかを利害関係者がより理解する上で有用であると考えている。我々は、IASBは、教育的資料のアクセシビリティも問題をどのように改善し、その認知度を高めるかについて別途検討すべきであると考えている。

（財務諸表とサステナビリティ関連財務開示の関係について）

3. 我々は、財務諸表と一般目的財務報告書の他の部分との間で不整合が存在するよう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

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しようとする IASB の取組みの意図を支持する。

4. しかしながら、本プロジェクトに限らず、電力購入契約プロジェクト及び企業結合一開示、のれん及び減損プロジェクトを含む他のプロジェクトにも関連することであるが、財務諸表利用者が有用と考えるいかなる情報も財務諸表に含めるべきであるとの結論に至る可能性のある IASB の方向性には同意しない。
5. 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、財務諸表の中にはそのようなリスクに関する情報が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が深まるよう IASB が努力することも重要であると考ええる。
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検討することが必要であると考ええる。
7. 我々は IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）にある通り、財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源にかかる経営者の受託責任を行う際に有用な情報を提供することにあると考えている。さらに、概念フレームワークにおいて資産及び負債の定義がともに過去の事象の結果に言及していることを踏まえると、財務諸表で提供されるべき情報は、主として過去と現在の事象に関する情報であると考えており、将来の不確実性の情報が提供されるべき情報となる場合は、将来のキャッシュ・フローを参照する資産及び負債の測定に限定されるべきであると考えている。

(IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 31 項について)

8. 本公開草案では設例 1 及び設例 5 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、本要求事項について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という解釈に基づいた実務が蓄積してきたと考えている。提案されている設例は、各設例における背景情報のみに基づいて、追加の開示を行うべ

きかどうかを企業が結論づけることができることを示唆しているが、これは適切ではなく、削除すべきであると考える。

9. 我々は、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 IASB の見解に同意している。しかしながら、仮に IASB が既存の基準の解釈を変更する意図があるのであれば我々はそのような変更は設例を用いて行うべきではないと考える。
10. 個々の質問に対する回答は、別紙を参照されたい。
11. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

川西 安喜

企業会計基準委員会 委員長

本公開草案における個々の質問に対するコメント

本公開草案で求められている個別の質問に対する我々のコメントは、次のとおりである。

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 1(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について)

1. この質問に対する我々のコメントは、質問 1(b)に含まれる。

(質問 1(b) 設例を IFRS 会計基準に付属する設例とすることに同意するかについて)

2. 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作成されている。しかし、別紙の第 12 項、第 17 項及び第 18 項の記載のとおり一部の設例は、現行の実務における IFRS 会計基準の要求事項に対する解釈とは異なる解釈を提供しているように思われるため、削除すべきであると考える。

3. 加えて一部の設例は、別紙の第 21 項に記載のとおり、極めて稀な事実パターンに基づく開示になっており、これを IFRS 会計基準書に付属する設例にそれぞれ含めてしまうと気候関連リスクの開示のみが過度に強調されることになる恐れがあると考えられる。このため、設例 3 及び設例 6 を IFRS 会計基準に付属する設例として含めるべきではないと考える。
4. 設例を何らかの形で公表する場合には、例えば、2023 年 7 月に再公表された IASB の教育的資料「気候関連事項が財務諸表に与える影響」における各 IFRS 会計基準の説明に補足する形で設例を提供する方が、企業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どのように行うかを利害関係者がより理解する上で有用であると考え。我々は、IASB は、教育的資料のアクセシビリティも問題をどのように改善し、その認知度を高めるかについて別途検討すべきであると考え。

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 2 設例の開発に対する IASB のアプローチへのコメント)

財務諸表とサステナビリティ関連財務開示の関係について

5. 我々は、財務諸表と一般目的財務報告書の他の部分との間で不整合が存在するよう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

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しようとする IASB の取組みの意図を支持する。

6. しかしながら、本プロジェクトに限らず、電力購入契約プロジェクト及び企業結合—開示、のれん及び減損プロジェクトを含む他のプロジェクトにも関連することであるが、財務諸表利用者が有用と考えるいかなる情報も財務諸表に含めるべきであるとの結論に至る可能性のある IASB の方向性には同意しない。
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、財務諸表の中にはそのようなリスクに関する情報が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が深まるよう IASB が努力することも重要であるとする。
8. 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検討することが必要であるとする。
9. 我々は概念フレームワークにある通り、そもそも一般目的財務報告書は報告企業の価値を示すようには設計されておらず、財務諸表の目的は、報告企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して財務諸表利用者が報告企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価及び企業の経済的資源にかかる経営者の受託責任を行う際に有用な情報を提供することにあると考えている。さらに、概念フレームワークにおいて資産及び負債の定義がともに過去の事象の結果に言及していることを踏まえると、財務諸表で提供されるべき情報は、主として過去と現在の事象に関する情報であると考えており、将来の不確実性の情報が提供されるべき情報となる場合は、将来のキャッシュ・フローを参照する資産及び負債の測定に限定されるべきであると考えている。

気候関連以外の不確実性について

10. 本プロジェクトの目的には気候関連だけではなくその他の不確実性も含んでいるにも関わらず、気候関連に過度に重点を置いて作成されており、プロジェクトの目的とは整合していないように見える。
11. 加えて気候関連に過度に重点をおいた設例が IFRS 会計基準に付属する設例として含まれてしまうと、個別の開示要求事項に関して気候関連の不確実性が他の不確実性と比較して、より重要であるかのような誤解を与える可能性がある。このため、仮に設例を何らかの形で公表する場合、IASB はその他の不確実性を扱う設例も含めるべきである。

(質問 2 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ついてのコメント)

IAS 第 1 号第 31 項について (設例 1 及び設例 2 並びに設例 5)

12. 本公開草案では設例 1 及び設例 5 において包括的な開示要求事項である IAS 第 1 号第 31 項が用いられている。我々は、本要求事項については、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という解釈に基づいた実務が蓄積してきたと考えている。提案されている設例は、各設例における背景情報のみに基づいて、追加の開示を行うべきかどうかを企業が結論付けることを示唆しているが、これは適切ではなく、削除すべきであると考えます。
13. 我々は、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 IASB の見解に同意している。しかしながら、仮に IASB が既存の基準の解釈を変更する意図があるのであれば我々はそのような変更は設例を用いて行うべきではないと考えます。
14. また、設例 5 は制定前の政府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が作成されている。しかし、このような開示は、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目的財務報告書に記載すべきであると考えている。このようなリスクに関する開示についても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 項に基づき開示する例として示すことは適切ではないと考えます。
15. 上記の理由から、本公開草案の設例 1 及び設例 5 は削除すべきであると考えます。
16. また本公開草案の設例 2 は設例 1 の対比とされているため、設例 1 を削除する場合には設例 2 も不要と考えます。

IAS 第 1 号第 125 項について (設例 4)

17. 本公開草案の設例 4 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 IASB は認識していながら、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する例を示している。当該記載は設例において実質的に IAS 第 1 号の解釈を示すことになるため、削除すべきであると考えます。

IAS 第 37 号第 85 項について（設例 7）

18. IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」第 85 項（以下「IAS 第 37 号」という。）ではその他の情報に加えて、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それにより生じる経済的便益の流出が見込まれる時期の開示を企業に求めている。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、実際にその流出までの時期が短くなるまでは開示しないことが考えられる。このため、設例 7 は、企業が現在用いている仮定と異なる仮定を使用する可能性を考慮して IAS 第 37 号第 85 項を用いた開示を提案している。我々は、この解釈が現行の要件の理解とは異なることを懸念している。
19. このように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 7 は削除すべきであると考ええる。

分解情報の開示について（設例 8）

20. 設例 8 では、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が提案されている。しかし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「財務諸表における表示及び開示」に基づく分解情報を企業が開示する場合に、有形固定資産を気候関連リスクのみに基づき分解する必要があることを正当化する十分な根拠があるとは言えないと考えられる。このため、この設例は削除すべきであると考ええる。

背景情報について（設例 3 及び設例 6）

21. 本公開草案で用いられる設例には極めてまれな状況が想定されており、IFRS 会計基準に付属する設例に含めることの便益は限定的であると考ええる。
- (a) 設例 3 は企業が多額ののれんを資産生成単位の 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。しかしこのような設例のような状況は極めて稀であると考えられるため、設例 3 の便益は限定的であると考ええる。
- (b) 設例 6 の信用リスクの開示について、信用リスクの開示は、貸付金の契約期間内を対象とすべきである。気候関連リスクのように契約期間を超えるようなり

スクが企業にとって重要なリスクとなることは稀であると考えられるため、設例 6 の便益は限定的であると考ええる。

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。

22. 別紙第 3 項でも述べたように、我々は、IASB が IFRS 会計基準に付属する設例として、設例を提供することに賛成しない。それにも関わらず、IASB が仮に本公開草案における例示を IFRS 会計基準に付属する設例として公表する場合の懸念を次項以降で述べる。
23. 別紙第 12 項でも述べたように、我々は、本公開草案における設例の一部が IFRS 会計基準の既存の実務とは異なる解釈を提供していると考えている。したがって、このような設例が IFRS 会計基準に付属する設例として公表されるならば、企業は現行の実務を変更する必要がある可能性がある。
24. そのような事態となった場合、IASB は、企業が変更に対応するための十分な時間が取れるように、少なくとも発効日を定め必要に応じて経過措置を設けることが適切であると考ええる。
25. 設例が公表されるタイミングによっては、変更に対応するための十分な時間が取れない企業が出る恐れもある。我々の法域では、多くの企業が 3 月を事業年度末とすることを指摘する。IASB は、企業によって報告期間の末日が異なることがあることを念頭に置き、特定の決算期末を持つ一部の企業に著しく不利な影響が生じないように発効日や経過措置を配慮することが必要であると考ええる。

以 上