
プロジェクト IFRS 解釈指針委員会

項目 **【審議事項】IAS 第 38 号「無形資産」 気候関連コミットメントから生じる無形資産の認識**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2024 年 11 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「委員会」という。）において議論された「気候関連コミットメントから生じる無形資産の認識」（IAS 第 38 号「無形資産」）について、アジェンダ・ペーパー（以下「AP」という。）及び議論の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. 委員会は、カーボン・クレジット及び研究活動及び開発活動に係る企業の支出が、IAS 第 38 号「無形資産」（以下「IAS 第 38 号」という。）の無形資産として認識すべき要件を満たすかどうかについての要望書の提出を受けた¹。
3. 2024 年 4 月に、委員会は気候関連コミットメント（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。））に関するアジェンダ決定（以下「2024 年 4 月のアジェンダ決定²」という。）を公表した。このアジェンダ決定において、委員会は、IFRS 会計基準の諸原則及び要求事項が、企業が次のことを決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。
 - (1) 温室効果ガス排出量を削減又は相殺するという企業のコミットメントは、企業にとっての推定的義務を生じさせるかどうか
 - (2) 温室効果ガス排出量を削減又は相殺する推定的義務の履行のコストについて企業が引当金を認識する状況
 - (3) 引当金が認識される場合に、対応する金額は当該引当金の認識時に費用又は資産のいずれとして認識されるのか

¹ AP3 第 1 項

² 2024 年 4 月のアジェンダ決定については、以下を参照。

[ifric_202403.pdf](#)

4. また、前項(3)に関して、2024年4月のアジェンダ決定では以下の記載がある³。

委員会は、引当金が認識される場合、対応する金額は資産ではなく費用として認識されると考えた。ただし、あるIFRS会計基準書に従って資産としての認識の要件を満たす項目を生じさせる（又はそのコストの一部を構成する）場合は除く。

5. IASB スタッフによれば、要望書は、企業が気候関連コミットメントを達成するために発生する支出に焦点を当て、これらの支出がIAS第38号を適用して無形資産として認識されるかどうかを問うものであり、具体的には、(a)カーボン・クレジット及び(b)研究及び開発活動に対する支出に焦点を当てているという⁴。

事実パターンの概要

6. APでは、分析の焦点を明らかにするため、要望書における気候関連コミットメント及び関連する「積極的是正策」(affirmative action)に含まれる「技術革新プログラム」(innovation program)を含む、以下の事実パターンが示されている⁵。

事実パターン

- a. ある企業が2020年と2021年に他者に対し、炭素排出量の一定率を2030年までに削減するというコミットメントを行った（「2030コミットメント」と呼ぶ。）。
- b. 企業は「積極的是正策」を行っており、企業の見解では、2030コミットメントを達成するための確立した実務のパターンを生み出した。これらの積極的是正策には、次のことが含まれている。(i)移行計画の作成、(ii)「ネットゼロに焦点を当てている投資家」との対話、(iii)コミットメント及び計画のウェブサイト上での公表、(iv)排出量削減を達成するために協力する使命を有する連合への参加、(v)財務諸表及び投資家等へのプレゼンテーションにおける排出削減目標の記載、(vi)カーボン・クレジットの購入及び2030コミットメントを満たすように排出量を削減するための解決策を見出すことを目的とした「技術革新プログラム」への投資に対する資本の配分

³ AP3 第7項

⁴ AP3 第8項

⁵ AP3 第9項

- c. 企業の技術革新プログラムは、通常、企業又は業界に固有の排出量削減への解決策を創出し開発するために、ノウハウ、専門知識及び他の知的財産を有する人々のチームを組織することを伴い、知的財産の創出をもたらす。
- d. 企業の投資者、保険者及び取引銀行が、企業の施策に依拠して各自の移行コミットメントを行った。
- e. 企業は、2030 コミットメント及びその後の積極的是正策により、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して推定的義務又は法的義務が創出されていると結論を下した。

質問の概要

- 7. 要望書の提出者は、このような事実パターンにおいて、知的資本をもたらす技術革新プログラムによるカーボン・クレジット及び研究及び開発活動に対する企業の支出が、IAS 第 38 号の無形資産として認識される要件を満たすかどうかを質問している⁶。

III. 2024 年 11 月の IFRS-IC 会議

IASB スタッフによる分析及び提案

- 8. IASB は要望書を受けて、利害関係者に対して情報要請を行った。情報要請を行うにあたり、IASB は、第 3 次アジェンダ協議を受けて排出物価格設定メカニズム (PPMs) に関連するプロジェクトを予備リストに追加しており、カーボン・クレジットの会計処理についてもリサーチの対象に含まれていることを考慮し、カーボン・クレジットの会計処理については情報要請の範囲に含めないこととした。したがって、研究及び開発活動に関する支出の会計処理についての要望書の提出者の質問のみについて、情報要請が行われた⁷。
- 9. また、IASB は、2024 年 4 月のアジェンダ決定で示されているように、引当金を認識するかどうかの企業の決定は、対応する金額を費用として認識するか資産として認識するかの決定とは別個のものであるとし、情報要請においては、研究及び開発活動に対する支出全般の会計処理について広く質問し、より包括的な情報収集を行うこととされた。このため、情報要請においては、気候関連コミットメントを達成するために行われる研究及び開発活動への支出や、気候関連コミットメントの達成

⁶ AP3 第 10 項

⁷ AP3 第 12 項及び第 13 項

に関わる引当金の認識の有無に限定した質問は行われなかった⁸。

10. IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項(a)は、基準設定プロジェクトを作業計画に追加するかどうかを決定する際に委員会が考慮する要件として、「問題が幅広い影響を及ぼし、影響を受ける人々に対して重大な影響を及ぼしているか、及ぼす可能性がある」ことを定めている。
11. この点、次項に示すとおり、IASB スタッフは、要望書が求める研究及び開発活動に対する支出の会計処理は、情報要請で得た証拠に基づく前項の要件を満たしていないと考えている⁹としている。

(情報要請の結果と分析)

12. IASB が得た個人を含む 22 団体の回答において、ほとんどの回答者が、研究及び開発活動への支出の会計処理について、幅広くかつ重大な差異は観察されていないと述べたとしている¹⁰。
13. 少数の回答者が会計上の差異が見られると回答したが、これらの差異は、異なる事実及び状況における企業の判断か、あるいは、製薬業、石油ガス事業及びソフトウェア産業などの異なる業界における異なる慣行に係るものであり、限定的な差異にとどまっていると考えられるとしている¹¹。

(IASB スタッフによる提案)

14. 前項までの分析を踏まえ、IASB スタッフは、本論点について、デュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項の評価に基づき基準設定プロジェクトを作業計画に追加せず、代わりに、基準設定プロジェクトを追加しない理由を説明するアジェンダ決定(案)を公表することを提案した。

IFRS-IC 会議での議論の概要

15. IFRS-IC 会議に参加したメンバーの全員が基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないとする IASB スタッフの提案に賛成し、特に異論は聞かれなかった。
16. 複数の委員から、企業の気候関連コミットメントから生み出される行動は、企業イメージを向上させるブランドの構築活動に過ぎず、現行の IAS 第 38 号に基づき、費用処理すべきであるとする意見が聞かれた。

⁸ AP3 第 14 項

⁹ AP3 第 22 項

¹⁰ AP3 第 16 項及び第 17 項

¹¹ AP3 第 18 項及び第 21 項

17. また複数の委員から、IAS 第 38 号をどのように適用するかについては、IAS 第 37 号の引当金の認識とは無関係に検討されるべきであるという指摘がなされた。この点、アジェンダ決定案の中に記載されることになる、要望書における事実パターンの情報は、無形資産の認識との関連性が乏しいことを明確にすべきであること及び引当金の認識の要否に関する記述については、2024 年 4 月のアジェンダ決定を参照すべきであるとする意見が聞かれた。

IV. 2024 年 11 月の IFRIC Update のアジェンダ決定(案) (仮訳)

気候関連支出から生じる無形資産の認識 (IAS第38号「無形資産」)

2025 年 2 月 3 日までコメントを募集

委員会は、カーボン・クレジット並びに研究活動及び開発活動に係る企業の支出が、無形資産として認識するための IAS 第 38 号の要求事項を満たすかどうかに関する要望書を受け取った。

事実パターン

要望書に記載された事実パターンを要約すると次のとおりである。

- a. ある企業が 2020 年と 2021 年に他者に対し、炭素排出量の一定率を 2030 年までに削減するというコミットメントを行った(「2030 コミットメント」と呼ぶ)。
- b. 企業は「積極的是正策」を行っており、企業の見解では、2030 コミットメントを達成するための確立した実務のパターンを生み出した。これらの積極的是正策には次のことが含まれている。(i)移行計画の作成、(ii)「ネットゼロに焦点を当てている投資者」との対話、(iii)コミットメント及び計画のウェブサイト上での公表、(iv)排出量削減を達成するために協力する使命を有する連合への参加、(v)財務諸表及び投資者等へのプレゼンテーションにおける排出量削減目標の記載、(vi)カーボン・クレジットの購入及び 2030 コミットメントを満たすように排出量を削減するための解決策を見出すことを目的とした「技術革新プログラム」への投資に対する資本の配分。
- c. 企業の技術革新プログラムは、通常、企業又は業界に固有の排出量削減への解決策を創出し開発するために、ノウハウ、専門性及び他の知的財産を有する人々のチームを組織することを伴い、知的財産の創出をもたらす。
- d. 企業の投資者、保険者及び取引銀行が、企業の施策に依拠して各自の移行コミットメントを行った。

- e. 企業は、2030 コミットメント及びその後の積極的是正策により、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して推定的義務あるいは法的義務が創出されていると結論を下した。

2024 年 4 月のアジェンダ決定「気候関連コミットメント (IAS 第 37 号)」に記述したとおり、企業が推定的義務又は法的義務を有している場合、企業は当該義務の履行コストについて引当金を認識するかどうかを決定するにあたり IAS 第 37 号の第 14 項の要件を考慮する。

要望書は、2024 事業年度中に、カーボン・クレジット並びに研究活動及び開発活動に係る企業の投資（事実パターンに記述した技術革新プログラムからの知的資本をもたらしている）が、無形資産として認識するための IAS 第 38 号の要求事項を満たすかどうかを質問している。

追加的な背景

第 3 次アジェンダ協議に対応して、国際会計基準審議会 (IASB) は、排出物価格設定メカニズム (PPMs) (その中にはカーボン・クレジットの利用を含むものがある) に関するプロジェクトを予備リストに追加した。IASB は PPMs の一般性及び重大性を評価するためのリサーチ (利害関係者との対話を含む) を実施している。IASB は、今後の会議でリサーチの結果を検討し、次回のアジェンダ協議の前に PPMs の会計処理に関するプロジェクトを開始するかどうかを決定する予定である。

したがって、委員会は、カーボン・クレジットの会計処理に関する要望書の質問を PPMs に関する IASB のリサーチと別個には検討しなかった。委員会はその代わりに、研究活動及び開発活動に対する支出の会計処理に関しての要望書の質問のみを検討した。

発見事項と結論

委員会が [現在までに] 収集した証拠では、研究活動及び開発活動に対する支出の会計処理における重要性のある不統一は示されていない。発見事項に基づいて、委員会は、要望書に記載された事項は幅広い影響を有していないと結論を下した。したがって、委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

以上