

ネットゼロに向けた コミットメント

負債を認識するタイミングと
つながりのあるストーリーの伝え方

—
kpmg.com/ifrs

2024年4月



ネットゼロに向けたコミットメント – 負債を認識するタイミングとつながりのあるストーリーの伝え方



何が問題か?

多くの企業が自主的に「ネットゼロ」や同様の気候関連のコミットメント*を公表しています。このようなコミットメントがIFRS®会計基準における財務報告にどのような影響を与えるのか、特に負債を生じさせる場合について疑問が生じています。

IFRS会計基準では、ネットゼロに向けたターゲットを設定し、公表すること自体は、たとえ公表が妥当な期待を高め、推定的義務をもたらしたとしても、負債を生じさせるわけではありません。

企業は、この目標を達成するための計画を検討し、計画された各アクションが財務報告におよぼす影響を評価する必要があります。



どのような影響があるか?

財務諸表の利用者、規制当局を含む多くの人々は、企業のネットゼロに向けたコミットメントに注目しています。

利害関係者は、企業が財務諸表を含むさまざまなフォーラムやレポートでネットゼロに向けたつながりのあるストーリーを伝えているかどうか注目しています。

IFRS解釈委員会は最近、特定の事実パターンに基づいてこれらの問題のいくつかを議論し、アジェンダ決定を公表しました。



次のステップは?

ネットゼロに向けたコミットメントを公表した企業は、以下に留意する必要があります。

- ネットゼロに向けたアクションプランのレビュー
- ネットゼロに向けたコミットメントの財務報告への影響を理解。これらは多くの場合、そのサポートアクションプランの詳細に依存する
- つながりのあるストーリーを伝え、計画されたアクションのそれぞれが報告日において負債を生じさせるか否かの説明
- 基準設定の動向をモニタリング

このガイドが、上記の分析、また経営者によるつながりのあるストーリーの伝達の一助となれば幸いです。

* このトークブックでは、ネットゼロや同様の気候関連に向けたコミットメントを「ネットゼロに向けたコミットメント」と呼んでいます。

負債を認識する タイミング



負債をいつ認識するか

ネットゼロに向けたコミットメントに関連する負債を認識するためには、2つのテストを満たす必要があります。



テスト1 – 推定的義務があるか？

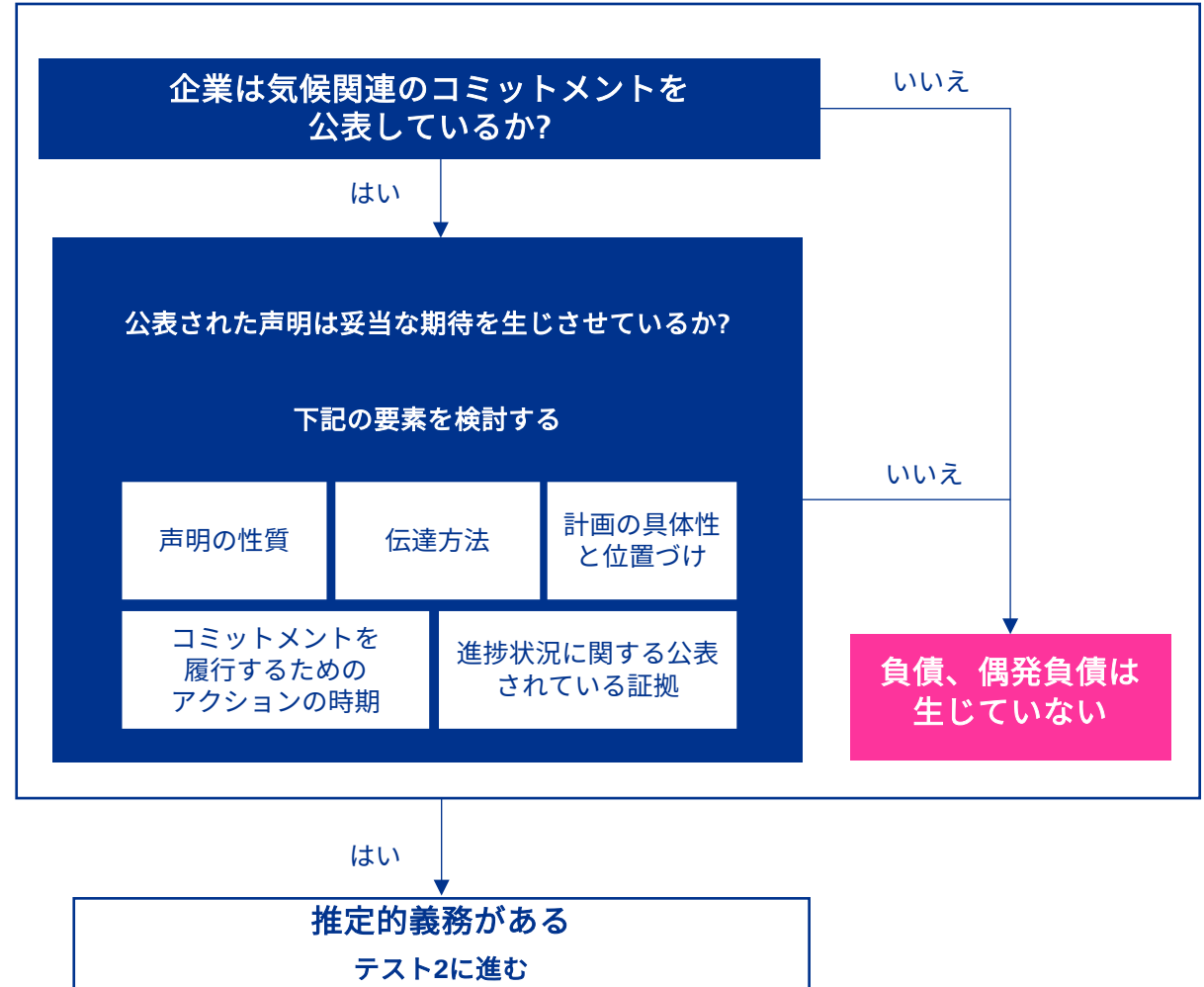
各報告日において、企業はネットゼロに向けたコミットメントに関して公表されている声明が推定的義務を生じさせるのに十分具体的であるかどうかを検討します。

この評価には、特定の事実と状況に基づく判断が必要です。公表されている声明が自動的に妥当な期待を生じさせるわけではありません。

当法人の見解では、企業は5つの要素を考慮して、公表されている声明が妥当な期待を生じさせるかどうかを判断します（右記の図を参照）。

推定的義務がある場合、企業はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づく負債の認識要件が満たされているかどうかを評価します。これがテスト2です。

推定的義務がない場合、企業は負債を認識しません。



推定的義務は、自動的に財務諸表上の負債とはなりません。企業は、過去の事象の結果として現在の義務があるかどうか、および負債を認識するための他の要件が満たされているかどうかを判断する必要があります。

妥当な期待 – 考慮すべき要素は何か？

当法人の見解では、企業は**5つの要素**を考慮して、公表された声明が妥当な期待を生じさせるかどうかを判断します。



この評価では、特定の事実と状況に基づいた判断が必要になります。公表された声明が自動的に妥当な期待を生じさせるわけではありません。状況は常に変化する可能性があるため、その評価は各報告日に実施する必要があります。

テスト2 – 負債を認識するための要件は満たされているか？

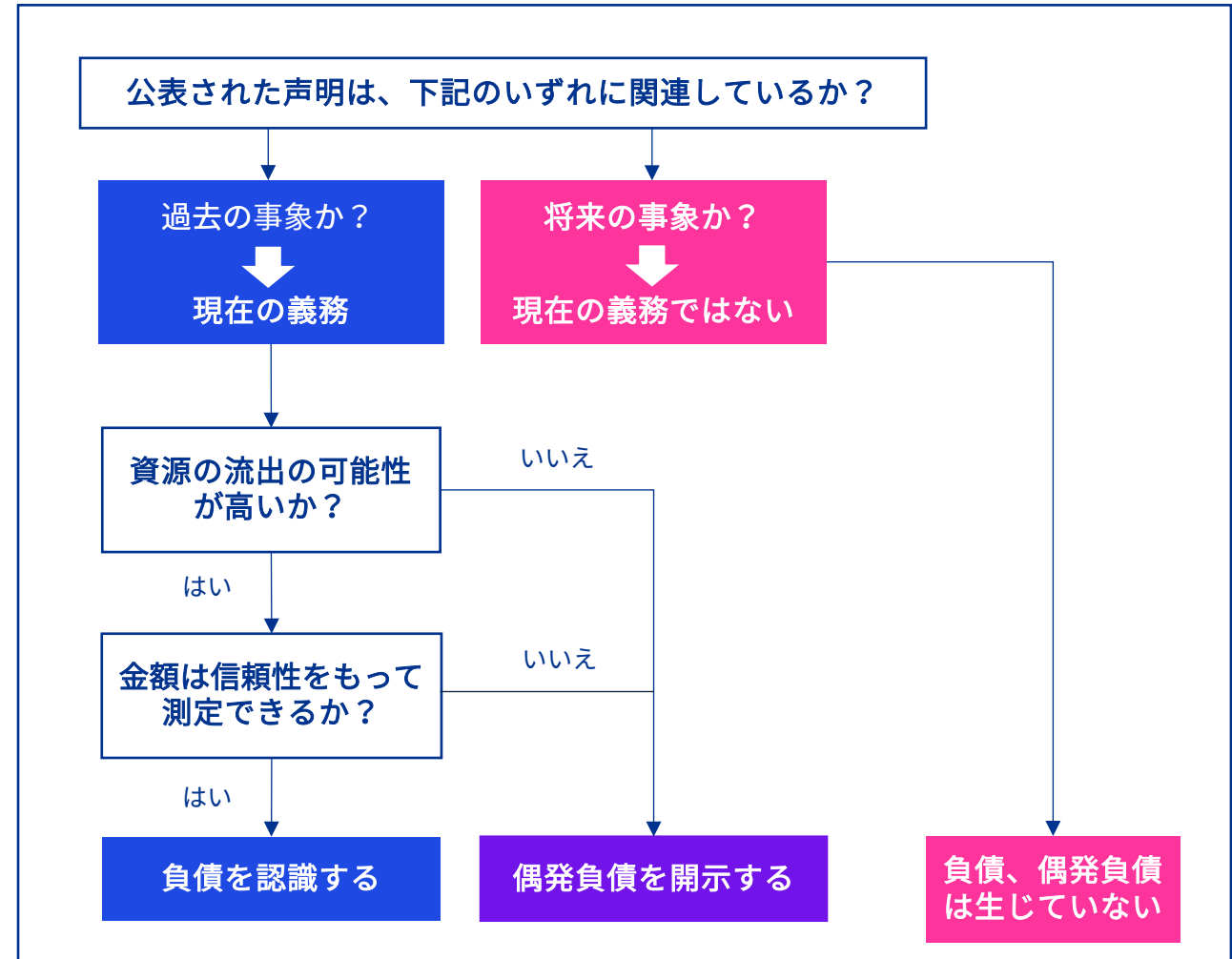
推定的義務を有する企業は、以下の要件がすべて満たされた場合にのみ負債を認識します。

- 過去の事象（すなわち「損害の発生」）の結果として現在の義務を有している。
- それを決済するために現金またはその他の資源の流出が必要となる可能性が（必要とならない可能性よりも）高い。
- 企業は関連する金額を信頼性をもって見積もることができる。



IFRS解釈指針委員会は、気候関連のコミットメントに関する会計処理、特に企業の温室効果ガス（GHG）排出量を削減または相殺するというコミットメントが、特定の事実パターンにおいて負債となるのかどうかの検討について議論しました。

国際会計基準審議会（IASB）も負債に関するガイダンスをレビューしており、IAS第37号をネットゼロに向けたコミットメントに適用する場合の新しい設例の追加を検討する可能性があります。



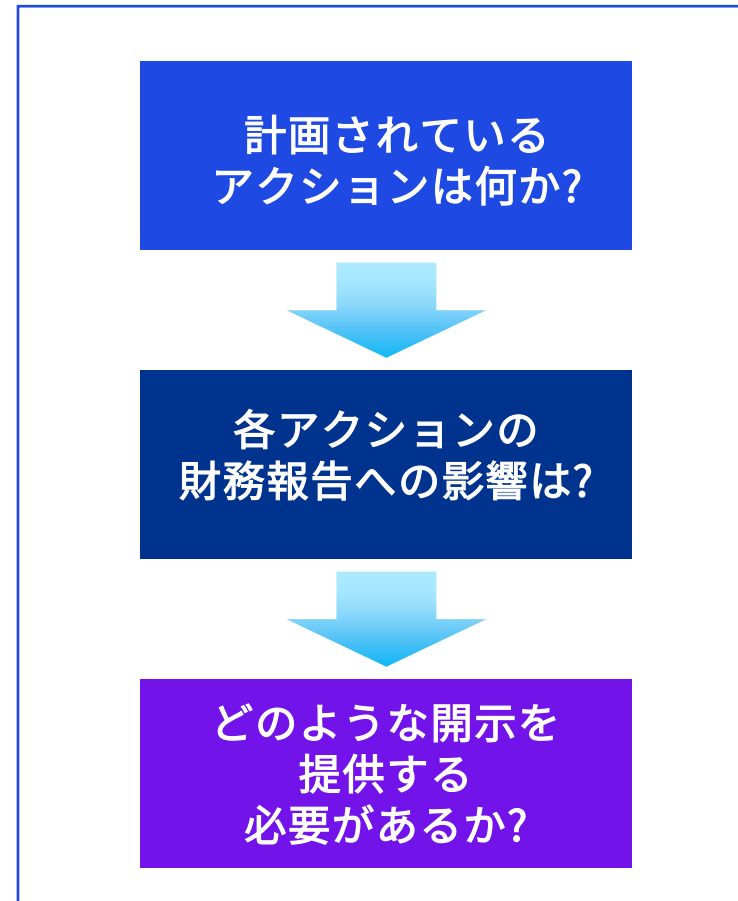
つながりのある ストーリーの伝え方



つながりのあるストーリーを伝えるには？

投資者と規制当局は、企業の財務諸表、経営者による財政状態・経営成績の分析（MD&A）、およびサステナビリティ関連の開示が一体的で、つながりのある統合された全体像を提供することを期待しています。これを達成するために、企業は、財務報告におけるネットゼロに向けたコミットメントの影響に関する開示を強化する必要があります。

- 財務諸表における特定の開示:** 企業は、ネットゼロ計画における個々のアクションの財務報告への影響を評価した後、特定のIFRS会計基準によって要求される開示を検討する必要があります。場合によっては、当期の財務諸表への影響がなくても開示が要求されることがあります。
- 財務諸表における包括的な開示:** 企業は、IAS第1号「財務諸表の表示」における要求事項についても検討する必要があります。これには、投資者が企業の財政状態と財務業績に対するネットゼロに向けたコミットメントの影響を理解するために必要な追加情報、および投資者の意思決定に影響を与える可能性のある情報の開示が含まれます。
- 財務諸表外におけるその他の開示:** 計画されたアクションが、報告日現在の企業の財政状態と財務業績に影響を与えず、特定のまたは包括開示の対象にもならない場合（例：炭素クレジットの購入によって2030年以降の排出量を相殺するコミットメント）、企業は財務諸表外におけるネットゼロ関連の開示の一部として「財務報告への影響はない」と説明することも考えられます。サステナビリティ報告の枠組みによっては、「（財務報告への）影響なし」と開示することが明確に求められている場合があります。



ネットゼロ計画（特定のアクションとスケジュールを含む）は時間の経過とともに変化する可能性があるため、財務報告への影響の評価は、各報告日において実施する必要があります。

つながりのあるストーリーを伝える – 設例

事実パターン

M社は、パッケージメーカーです。2024年3月14日、M社は年次株主総会とウェブサイトで、以下をコミットするという声明を公表しました。

- 2030年までに、将来のスコープ1および2の年間排出量（「GHGプロトコル事業者排出量算定報告基準」に基づいて決定）を2023年の水準の75%削減する
- 2030年以降に発生する残余排出量の相殺として使用する炭素クレジットを購入する

この声明を裏付けるために、以下を含む移行計画を公表しています。

- スコープ3排出量の削減にも貢献しながら、スコープ1と2の排出目標を達成するために計画しているステップ（図参照）
- 計画をサポートするためにこれまでにとったアクション
- その進捗状況を毎年ウェブサイトで報告する計画



企業は、アニュアルレポートの前段やサステナビリティレポートなどのさまざまなチャネルを通じて、ネットゼロ計画や同様の計画に関する情報を提供します。

このトークブックでは、サステナビリティレポートでの炭素クレジットに関する開示を除き、財務報告への影響と財務諸表での開示に焦点を当てています。

移行計画-アクション例*

01

2026年までにフォークリフトを電動モデルに交換する

02

完全にリサイクル可能な梱包材を使用する

03

2026年までに梱包機械を交換し「適切なサイズ」の梱包を可能にする

04

車両の代替燃料を評価、ソーラーパネルを設置して再生可能エネルギーの使用を増やす

05

2030年以降の残余排出量を相殺するために炭素クレジットを購入する

*この例では、説明のためにいくつかのアクションを選択しています。

01 2026年までにフォークリフトを電動モデルに交換する

財務報告上の考慮事項

- **既存のフォークリフトの予想使用量の変更：** 耐用年数と残存価額に関する従前の見積りが引き続き適切であるかどうかを検討します。変更がある場合は、その日付（つまり、企業がフォークリフトの交換を決定した時点（公表した時点ではない））から将来に向かって会計処理します。
- **既存のフォークリフトの処分：** 資産の認識を中止し、売却損益を処分日において損益計算書に認識します。
- **電動フォークリフトの取得：** 資産を貸借対照表で認識します。資産の耐用年数と残存価額を見積り、その期間の減価償却費を決定します。有形固定資産の取得に関する契約上のコミットメントを開示します。

この例では、フォークリフトを電動モデルに交換するアクションは、2024年12月31日時点および声明の公表日時点では負債を生じさせません。



移行計画が減損テストに与える影響を検討します。IAS第36号「資産の減損」には、キャッシュ・フローの見積りの源泉に関する特定の要件が含まれています。例えば、使用価値は経営者によって承認された最新の予算および予測に基づく必要があり、資産のパフォーマンスの改善または向上によるキャッシュ・フローは含まれません。

2024年12月31日現在の財務諸表に関する注記



有形固定資産

B. 見積りの変更

IAS第8.39号
第16.76号

2024年に、当社は使用するフォークリフトの半分を電動モデルに交換しました。残りは2025年に交換する予定です。従前、これらのフォークリフトはさらに5年間使用されると見積もっていました。その結果、見積耐用年数は減少し、見積残存価額は増加しました。その結果、減価償却費は、2024年に120千ユーロ、2025年に50千ユーロ増加しました。電動フォークリフトの耐用年数は従来のフォークリフトより長くなり、見積残存価額は減少しました。

収益と費用

IAS第1.97号

A. その他収益

千ユーロ

(注)

2024

2023

IAS第1.98号
(c)

有形固定資産売却益

X

コミットメント

IAS第16.74号
(c)

2024年に、当社はGHG排出量削減のコミットメントをサポートするため、電動フォークリフトの購入契約を締結しました。当社は、2025年に55万ユーロの設備投資を実施することをコミットしています。

02 完全にリサイクル可能な梱包材を使用する

財務報告に関する考慮事項

- **新しい梱包材**： 取得原価で在庫として認識し、正味実現可能価額への影響を考慮します。
- **既存の梱包材**： 新しい供給契約が正味実現可能価額に与える影響を考慮します。
- **完成品の原価**： 新しい供給契約が正味実現可能価額に与える影響を考慮します。

この例では、完全にリサイクル可能な梱包材を使用するために計画されたアクションは、2024年12月31日時点および声明の公表日時点では**負債を生じさせません**。



IAS第2号「棚卸資産」は、棚卸資産の評価減の金額の開示を要求していますが、評価減のトリガーについては言及していません。

ただし、この情報は、投資者がネットゼロに向けたコミットメントが企業の財政状態および財務業績に与える影響を理解するのに役立つ場合があります（設例を参照）。

2024年12月31日現在の財務諸表に関する注記



棚卸資産

千ユーロ	注	2024	2023
IAS 1.78 (c)、 2.36 (b)	原材料及び消耗品	X	
IAS 1.78 (c)、 2.36 (b)	完成品	X	
	棚卸資産	X	

IAS 2.36 (e)、
1.17 (c) 2024年に、当社は梱包材をリサイクル可能なものに変更したため、棚卸資産の取得原価が増加しました。その結果、棚卸資産を正味実現可能価額まで10千ユーロ（2023: なし）評価減しました。この評価減は2024年に費用として認識されました。評価減した金額は「売上原価」に含まれています。

03 2026年までに包装機械を交換する

財務報告に関する考慮事項

- **既存の包装機械：**耐用年数と残存価額の従前の見積りが引き続き適切であるかどうかを検討します。変更がある場合は、その変更日（つまり、企業が機械の交換を決定した時点（公表した時点ではない））から将来に向かって会計処理します。
- **新しい包装機械：**有形固定資産を取得する契約上のコミットメントを開示します。

この例では、包装機械を交換するために計画されたアクションは、2024年12月31日時点および声明の公表日時点では**負債を生じさせません**。



移行計画が減損テストに与える影響を検討してください。IAS 36には、キャッシュフローの見積り源に関する特定の要件が含まれています。例えば、使用価値は経営者によって承認された最新の予算および予測に基づき、資産のパフォーマンスの改善または向上によるキャッシュフローは含まれません。

2024年12月31日現在の財務諸表に関する注記



有形固定資産

B. 見積りの変更

IAS 8.39、
16.76

2024年に、当社は2025年において新包装機械を購入する契約を締結しました。既存の包装機械は、従前はさらに2年間使用する予定でしたが、現在はさらに半年間のみ使用する予定です。その結果、見積り耐用年数は減少し、残存価額は増加しました。その結果、減価償却費は、2024年に120千ユーロ、2025年に50千ユーロ増加しました。

コミットメント

IAS 16.74 (c) 2024年に、当社はGHG排出量削減へのコミットメントをサポートするため、より少ない包装材料を使用する包装機械を購入する契約を締結しました。当社は、2025年に1,250千ユーロの設備投資を行うことをコミットしています。

04 代替燃料の評価と再生可能エネルギーの利用

財務報告上の考慮事項

- **車両の代替燃料：** 2024年12月31日現在、財務報告への影響はありません。企業が車両の燃料を変更することを決定した場合、その情報は投資者にとって目的適合性がある可能性があります。
- **新しいソーラーパネル：**
 - 資産を財政状態計算書に認識します。資産の耐用年数と残存価額を見積り、その期間の減価償却費を算定します。
 - リースしている敷地の原状回復に係る引当金への影響を考慮します。引当金の増加に対応する使用権資産として資産化します。

この例では、代替燃料を評価し、再生可能エネルギーを使用するために計画されたアクションは、2024年12月31日および声明の公表日時点では**負債を生じさせません**。



製造施設のリース期間後もソーラーパネルが使用され続けるかどうかを検討します。施設がリースされている間のみソーラーパネルが使用される場合、その耐用年数は一般的には関連施設のリース期間に限定されます。

2024年12月31日現在の財務諸表に関する注記



有形固定資産

A. 帳簿価額の調整

千ユーロ	注記	土地及び 建物	工場及び 設備	器具及び 備品	建設 仮勘定	合計額
コスト						
<i>IAS 16.73 (d)</i>	2024年1月1日残高	X	X	X	X	X
<i>IAS 16.73 (e) (i)</i>	取得額	X	X	X	X	X
<i>IAS 16.73 (d)</i>	2024年12月31日残高	X	X	X	X	X

引当金

C. 原状回復

i. 梱包施設

IAS第37.85号 (a) 2024年に、リース契約で賃借している梱包施設に当期中に設置したソーラーパネルの撤去に必要な15千ユーロを引当金として計上し、5千ユーロの割引の振り戻しを、当社の原状回復義務に関して認識しました。

05 2030年以降の排出を相殺するための炭素クレジットの購入

財務報告上の考慮事項

企業は、これまでの実績と最新の予測に基づき、排出削減目標を達成し、残余排出量をこれ以上削減できないと予想している。その結果、企業は2030年からのスコープ1および2の排出を相殺するために炭素クレジットを購入する計画です。

企業は、2030年以降にスコープ1および2の排出を行うまでは、炭素クレジットを購入して相殺する現在の義務を有していません。

企業は**現在の義務を有しておらず、2024年に負債を認識しません。**

企業は、減損テストのためのキャッシュフロー見積りにおいて、2030年からの炭素クレジットの購入計画も考慮しています。



推定的義務が発生したとしても、それが自動的に財務諸表における負債となるわけではありません。企業は、過去の事象の結果として現在の義務を有しているかどうか、および負債を認識するための他の要件が満たされているかどうかを判断する必要があります。

サステナビリティレポート2024*



炭素削減のコミットメントと移行計画

環境スチュワードシップと持続可能な事業慣行に対するコミットメントの一環として、当社は炭素排出量を削減するためのアクションを積極的に統合しています。当社の目標は、2023年を基準年として、2030年までにスコープ1（直接）とスコープ2（間接）のGHG排出量を75%削減することです。さらに、当社は、回避または削減できない2030年以降のスコープ1および2の残余排出量（2023年ベースラインの25%と予想される）を相殺するために、質の高い炭素クレジットを購入することにコミットしています。

...

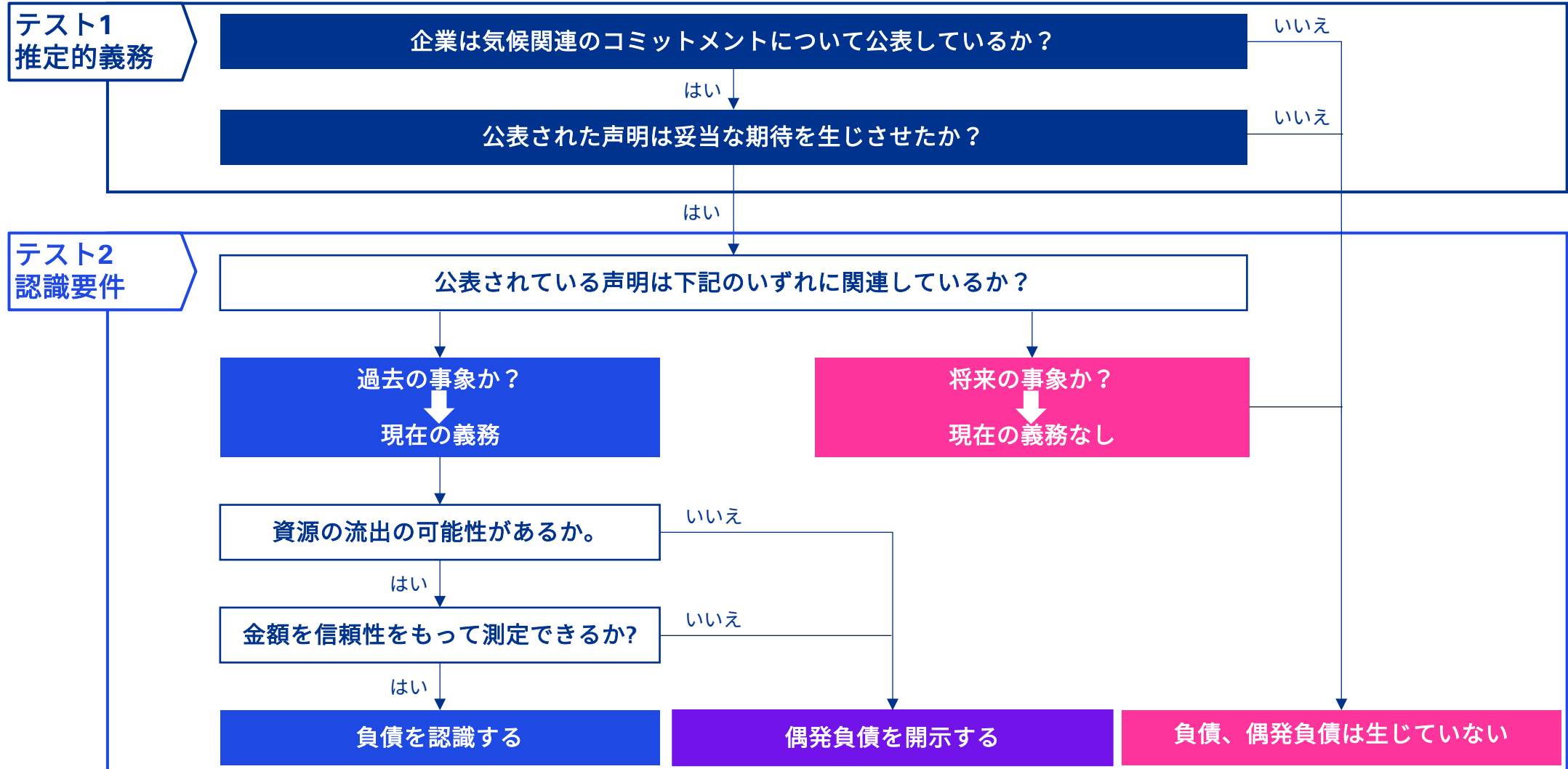
2030年から炭素クレジットを購入して相殺するという当社のコミットメントは、将来の排出量が発生した場合に、IAS 37の下で潜在的な負債を生じさせる可能性もあります。当社の年次財務諸表では、2024年12月31日現在、現在の義務は有していないため、これらの炭素クレジットに対する負債は認識していません。

...

当社の移行計画は、2024年12月31日に終了した事業年度の財務諸表の注記X、XXおよびXXで説明されているように、財務諸表における他の項目にも影響を与えます。

*この開示は、特定のサステナビリティ報告の枠組みにおける要求事項を適用するための開示例を提供することを意図したものではありません。

付録-2 テストアプローチの概要





kpmg.com/ifrs

Publication name: *Net-zero commitments: When to recognise a liability and how to tell a connected story*

Publication number: 137867

Publication date: April 2024

本冊子は、KPMG IFRGが2024年4月に発行した「When to recognise a liability and how to tell a connected story」を、KPMG IFRGの許可を得て翻訳したものです。翻訳と英語原文間に齟齬がある場合は、当該英語原文が優先するものとします。

© 2024 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

© 2024 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. 24-1053

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organisation.

KPMG International Standards Group is part of KPMG IFRG Limited.

KPMGは、グローバル組織、またはKPMG International Limited（「KPMGインターナショナル」）の1つ以上のメンバーファームを指し、それぞれが別個の法人です。KPMG International Limitedは英国の保証有限責任会社（private English company limited by guarantee）です。KPMG International Limitedおよびその関連事業体は、クライアントに対していかなるサービスも提供していません。KPMGの組織体制の詳細については、kpmg.com/governanceをご覧ください。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点およびそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「ISSB™」は商標です。「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IFRS for SMEs®」、「IAS®」および「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、KPMG IFRGおよび有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。