

国際会計基準審議会、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（設例案）」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下、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（設例案）」（以下、本公開草案）を公表しました。

本公開草案に対するコメント期限は、2024年11月28日です。

本公開草案のポイント

- IASB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や、企業が財務諸表外で提供する情報、特に他の一般目的財務報告書で報告される情報と首尾一貫性を欠いているように見受けられることについて、利害関係者から寄せられた懸念に対処する措置の一環として、本公開草案を公表しました。
- 本公開草案では、企業がIFRS®会計基準における要求事項をどのように適用して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を報告するかを説明する観点から最も関連性が高い要求事項を取り扱う、8つの設例案を示しています。
- 本公開草案の設例案は、関連するIFRS会計基準書に付属する設例（各IFRS会計基準書の一部を構成するものではない）として追加される予定です。
- 設例案によってIFRS会計基準の要求事項に追加や変更が行われるものではありませんが、企業は、自社の置かれている状況を各設例案の事例をもとに分析し、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自社の開示にどのような影響が生じ得るか、検討する必要が生じる可能性があります。

1. 本公開草案の背景

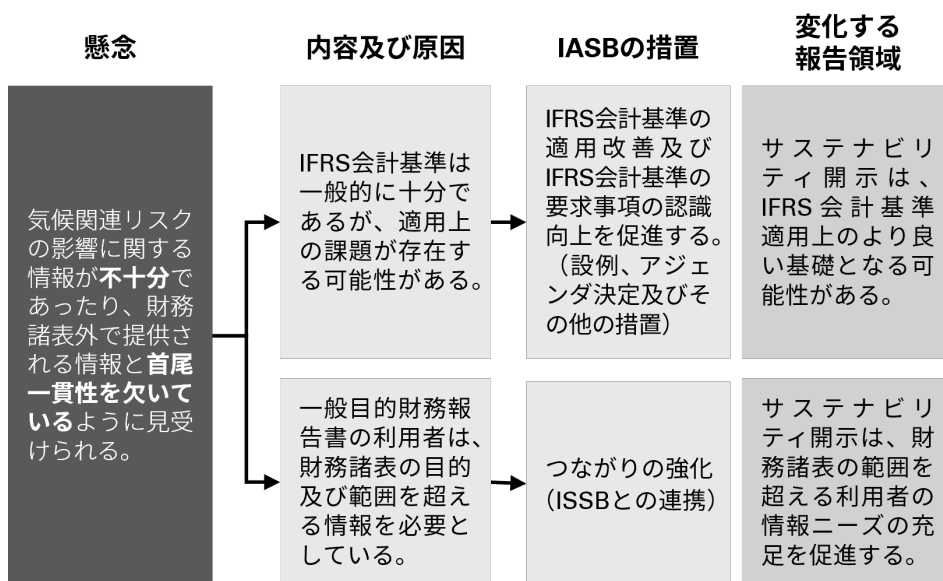
IASBは、第3次アジェンダ協議^{※1}に対するコメント提出者からの強い要望に応えるため、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する報告の改善に的を絞った措置を検討するプロジェクトを2023年3月に作業計画に追加しました。コメント提出者からは、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報が不十分であることや、企業が財務諸表外で提供する情報、特に他の一般目的財務報告書で報告される情報と首尾一貫性を欠いているように見受けられることについて、懸念が示されていました。

IASBは、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する報告に対するコメント提出者の懸念の内容及び原因を理解するために実施したリサーチに基づき、次のように決定しました。

- (a) 気候関連及びその他の不確実性を取り扱うようにプロジェクトの目的を一般化する。
- (b) 本公開草案に記載された設例案の開発を含む、財務諸表における不確実性の影響に関する報告の改善を促進する措置を講じる。

IASBは、本プロジェクトを通じて、IFRS[®]サステナビリティ開示基準を開発する国際サステナビリティ基準審議会（以下、ISSB）と連携し、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の間のつながりを強化することに取り組みました。

次の図表は、IASBの措置とリサーチの発見事項の関係を示しています。



(出所：本公開草案BC8項 図表1「IASBの措置がリサーチから得られた発見事項にどのように関係づけられるか」を基にあずさ監査法人作成)

本公開草案では、企業がIFRS会計基準における要求事項をどのように適用して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を報告するかを説明する観点から最も関連性が高い要求事項を取り扱う、8つの設例案を示しています。設例案は主に気候関連の不確実性に焦点を当てていますが、設例案で説明している原則及び要求事項は他の種類の不確実性にも同様に適用されます。

IASBは、前述のコメント提出者の懸念（概して開示要求事項に関連する）に対処するこれらの設例案が、企業の一般目的財務報告書間のつながりを強化する助けとなるなど、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報告の改善を促進することを期待しています。

IASBは、本公開草案に対するコメントを検討後、設例案を進めるかどうかを決定します。

※1 IASBは2019年9月から2022年7月の間に第3次アジェンダ協議を実施しました。

2. 本公開草案の設例案

本公開草案の以下の設例案は、関連するIFRS会計基準書に付属する設例（各IFRS会計基準書の一部を構成するものではない）として追加される予定です。したがって、設例案によってIFRS会計基準の要求事項に追加や変更が行われるものではありませんが、企業は、自社の置かれている状況を各設例案の事例をもとに分析し、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自社の開示にどのような影響が生じ得るか検討する必要があります。

- 設例案1 追加的な開示が必要となる重要性の判断（IAS第1号／IFRS第18号^{※2}）
- 設例案2 追加的な開示が必要とならない重要性の判断（IAS第1号／IFRS第18号^{※2}）
- 設例案3 仮定の開示：具体的な要求事項（IAS第36号）
- 設例案4 仮定の開示：全般的な要求事項（IAS第1号／IAS第8号^{※2}）
- 設例案5 仮定の開示：追加的な開示（IAS第1号／IFRS第18号^{※2}）
- 設例案6 信用リスクに関する開示（IFRS第7号）
- 設例案7 廃棄及び原状回復引当金に関する開示（IAS第37号）
- 設例案8 分解された情報の開示（IFRS第18号）

※2 IFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」は、2027年1月1日以降開始する事業年度から強制適用となります（IAS第1号「財務諸表の表示」は廃止）。これらの設例案に関しては、企業がIFRS第18号を適用する前後の期間で関連するIFRS会計基準がIAS第1号からIFRS第18号又はIAS第8号「財務諸表の作成基礎」^{※3}に変更されます。

※3 IFRS第18号を公表した際に、IASBはIAS第8号の表題を「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」から「財務諸表の作成基礎」に改訂しました。

3. 設例案の概要

(1) 重要性の判断及び追加的な情報の開示（設例案1及び設例案2）

設例案1及び設例案2では、IAS第1号第31項^{※4}（IFRS第18号第20項^{※4}）に基づき、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報の重要性を判断する方法について、他の一般目的財務報告書で提供される情報とのつながりを考慮することと併せて説明しています。

※4 同項は、IFRS会計基準の具体的な要求事項に準拠しても企業の財政状態及び財務業績に当該取引等が与えている影響を財務諸表利用者が理解するために不十分である場合に、追加的な開示の要否の検討を要求しています。

設例案1の概要は、以下のとおりです。

設例案1 追加的な開示が必要となる重要性の判断 (IAS第1号/IFRS第18号)	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は資本集約型産業において製造業を営んでおり、気候関連の移行リスクに晒されている(企業外部の定性的要因) ● 企業は一般目的財務報告書(財務諸表外)において、気候関連の移行計画を開示している(企業固有の定性的要因)
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 製造設備は償却済みである等により、当該移行計画の企業の財政状態及び財務業績に対する影響はない(定量的要因) ● IAS第16号「有形固定資産」、IAS第36号「資産の減損」又はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」等に、当該移行計画の影響に関する開示規定はない
IFRS会計基準の全体に関わる要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 当該移行計画は企業の財政状態及び財務業績に影響がない旨を財務諸表で追加的に開示する (IAS第1号第31項(IFRS第18号第20項)) ● 財務諸表における気候関連のリスクの影響に関する情報は、財務諸表外で提供される情報との間のつながりに対する財務諸表利用者の情報ニーズを踏まえると、定量的要因にかかわらず定性的要因に基づき重要性がある^{※5} (IAS第1号第7項/IFRS第18号付録A)

※5 情報は、それを省略したときに、一般目的財務諸表の主要な利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得る場合には、重要性があるとされます (IAS第1号第7項/IFRS第18号付録A参照)。

設例案2の概要は、以下のとおりです。

設例案2 追加的な開示が必要とならない重要性の判断 (IAS第1号/IFRS第18号)	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業がサービス事業を営む業界は、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である(企業外部の定性的要因) ● 企業は一般目的財務報告書(財務諸表外)において、現在の温室効果ガス排出ポリシーを維持して排出量を低レベルに抑える計画について説明している(企業固有の定性的要因)
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 温室効果ガス排出ポリシーが財政状態及び財務業績に与える影響はない(定量的要因) ● IFRS会計基準に当該影響の有無について開示を要求する具体的な定めはない
IFRS会計基準の全体に関わる要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 温室効果ガス排出ポリシーは企業の財政状態及び財務業績に対する影響がない旨について追加的な開示は行わない (IAS第1号第31項 (IFRS第18号第20項)) ● 財務諸表における気候関連のリスクの影響に関する情報は、財務諸表外で提供される情報との間のつながりに対する財務諸表利用者の情報ニーズを踏まえても、上記の定性的要因を考慮すると過剰な開示となる可能性がある一方で、重要性がある (IAS第1号第7項/IFRS第18号付録A) 情報を提供することにならない

(2) 将来に関する仮定等の見積りの不確実性の発生要因（設例案3―設例案7）

以下の設例案では、IFRS会計基準の要求事項を適用して、将来に関する仮定等の見積りの不確実性の発生要因（気候関連の不確実性に関するものを含む）について開示する方法を説明しています。

IFRS会計基準の仮定に関する具体的な開示要求事項（設例案3、設例案6及び設例案7）

IASBは、見積りの不確実性の発生要因である仮定に関する情報について、IFRS会計基準の具体的な開示要求事項を説明する設例案3、設例案6及び設例案7を開発しました。これらの設例は、気候関連及びその他の不確実性の影響の報告に特に関連性が高い、資産の減損、信用リスク・エクスポージャー及び廃棄及び原状回復引当金を説明しています。

設例案3の概要は、以下のとおりです。

設例案3 仮定の開示：具体的な要求事項（IAS第36号）	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業が営む事業は大量の温室効果ガスを排出する ● 一部の規制対象の法域では、温室効果ガス排出の排出枠取得コスト（排出枠コスト）が生じており、このような規制が将来、広範囲に及ぶ見込みである ● 将来の排出枠コストは、重大なのれんを配分した資金生成単位（CGU）に係る年次の減損テスト時の主要な仮定^{※6}である
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<p>企業のCGUの減損テスト時の回収可能価額は使用価値（VIU）に基づいている。企業は以下の事項等を開示する</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 温室効果ガス排出枠の将来の価格及び排出規制の範囲が主要な仮定に含まれる旨、並びにこれらの仮定に用いる価値の算定手法（IAS第36号第134項(d)(i)-(iii)） ● 温室効果ガス排出枠の将来の価格変更を含む主要な仮定の合理的な変動に対する回収可能価額の感応度分析（IAS36号第134項(f)）

※6 当該CGUの回収可能価額が非常に敏感に反応する仮定（IAS第36号第134項(d)(i)）

設例案6の概要は、以下のとおりです。

設例案6 信用リスクに関する開示（IFRS第7号）	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 金融機関である企業は、次の2つの貸付金ポートフォリオについて、顧客が抱える気候関連リスクから生じる信用リスクをモニターする必要があると考えている <ul style="list-style-type: none"> (a) 干ばつなどの気候関連事象が返済能力に影響するような農業を営む顧客に対する貸付金 (b) 不動産事業を営む法人顧客に対する貸付金で、洪水リスクのある地域の不動産が担保に供されているもの
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 上記の2つの貸付金ポートフォリオの信用リスク・エクスポージャーに気候関連リスクが与える影響に関する情報に重要性があるかどうかの判定は、例えば次の観点を考慮する

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 当該2つの貸付金ポートフォリオの規模（当該金融機関が有する貸付金ポートフォリオ全体との比較） ➤ 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の重大性（他のリスクとの比較） ➤ 外部の定性的な情報（例えば、気候関連の市場・法規制等の整備状況） ● 検討の結果、当該情報に重要性があると結論づけた金融機関は、貸付金ポートフォリオの信用リスク・エクスポージャーに気候関連リスクが与える影響に関する情報について、例えば以下の開示等を行う <ul style="list-style-type: none"> ➤ 企業の信用リスク管理実務上、気候関連リスクがどのように考慮されており、それ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ついての説明（IFRS第7号第35B項(a)） ➤ IFRS第9号「金融商品」セクション5.5「減損」の規定を適用する際に用いるインプット・仮定・見積技法に、気候関連リスクがどのように反映されているのかについての説明（IFRS第7号第35G項） ➤ 担保物件その他の信用補完の情報（洪水リスクに晒される担保物件に関する情報、及び当該リスクについて付保されているかどうか等）（IFRS第7号第38項） ➤ 気候関連リスクの集中についての情報（他の開示から明らかでない場合）（IFRS第7号第34項(c)）
--	--

設例案7の概要は、以下のとおりです。

設例案7 廃棄及び原状回復引当金に関する開示（IAS第37号）	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は石油化学メーカーであり、石油化学工場の廃棄及び用地の原状回復義務を有している ● 石油化学工場は極めて長期にわたり稼働予定のため、引当金の帳簿価額（当該義務決済のコストを現在価値に割引後）に重要性がない ● ただし、当該義務決済のコスト（割引前）は多額であり、低炭素経済への移行に向けて、企業が石油化学工場の一部早期閉鎖を求められるリスクが高まっている
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 引当金の帳簿価額に重要性がないものの、想定よりも早期に決済を求められるリスクなどを考慮すると、当該義務の情報は重要性がある ● 企業は、以下を含む情報を開示する（IAS第37号第85項） <ul style="list-style-type: none"> ➤ 石油化学工場の廃棄及び用地の原状回復義務の簡潔な説明、並びに当該義務の決済に必要な経済的便益の流出が見込まれる時期 ➤ 当該流出の金額又は時期についての不確実性の状況。適切な情報を提供するために必要な場合には、将来の事象に関する重大な仮定（例：各石油化学工場閉鎖の見込み時期）

IFRS会計基準の仮定に関する全般的な開示要求事項（設例案4）

IASBは、他のIFRS会計基準に具体的な開示規定がない場合でも適用される、将来に関する仮定の開示についての全般的な要求事項（IAS第1号第125項及び第129項／IAS第8号第31A項及び第31E項）を説明する設例案4を開発しました。

設例案4の概要は、以下のとおりです。

設例案4 仮定の開示：全般的な要求事項（IAS第1号／IAS第8号）	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業の事業は資本集約型産業であり、気候関連の移行リスクに晒されている ● 当期、一部の非流動資産に減損の兆候があったものの、関連するCGUの回収可能価額が帳簿価額を上回り、減損損失は認識されていない ● 回収可能価額の算定は、気候関連の移行リスクに関連するさまざまなシナリオ及び仮定を考慮している ● 設例案3と異なり、企業は、のれん又は耐用年数を確定できない無形資産を保有していない
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS第36号は、CGUにのれん又は耐用年数が確定できない無形資産が含まれず、当期に減損損失を認識しなかった場合、回収可能価額の算定に用いた仮定の開示を要求していない
仮定に関する全般的な開示要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS第1号第125項（IAS第8号第31A項）は、将来に関する仮定など見積りの不確実性の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクがあるもの^{※7}に関する情報の開示を要求している ● 当該CGUの回収可能価額算定に用いる仮定は、以下の事項等を考慮すると同項の開示対象である <ul style="list-style-type: none"> ➢ CGUの帳簿価額の規模 ➢ 高度の主観性・複雑性（中・長期にわたり、政府による気候変動関連の措置など不確実性が高い将来事象に対する予想等） ➢ 発生可能性が高い仮定の変更（頻繁な気候関連の新情報の入手） ➢ 仮定の変更に対するCGU帳簿価額の高い感応度 ● 経営者の判断を財務諸表利用者が理解するために必要であれば、それらの仮定に関する定量的及び定性的情報（仮定の内容、仮定に対する非流動資産の帳簿価額の感応度及びその理由など）を開示する（IAS第1号第129項）

※7 これらの仮定には、翌事業年度中に不確実性が解消されない仮定であっても、企業が翌事業年度に仮定を改訂した場合に、資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクがある仮定が含まれることに留意を要します。

全体に関わる追加的な開示要求 (IAS第1号第31項／IFRS第18号第20項) (設例案5)

IASBは、たとえIFRS会計基準の仮定に関する具体的又は全般的な開示要求事項が適用されない場合であっても、企業が仮定に関する追加的な情報の提供を求められる可能性があることを説明する設例案5を開発しました。

設例案5の概要は、以下のとおりです。

設例案5 仮定の開示：追加的な開示 (IAS第1号／IFRS第18号)	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、政府が自社の事業利益を生み出す能力に、将来、制限が課される規制 (以下、本規制) を公表した法域で事業を営んでいる ● 本規制 (新税制ではない) は、企業の収益性、ひいては税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産 (以下、本繰延税金資産) の回収可能性に著しく影響する可能性がある ● 本規制の発効日は、報告期間の末日において未定である。政府は、他の優先案件のために、本規制に関して今後2年間 (企業の翌事業年度の末日を超える) は追加の検討を行わないことを表明している
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、自社が税務上の繰越欠損金を使用し終わった後に本規制が発効するという仮定 (以下、本仮定) のもとに、本繰延税金資産を全額認識する。しかしながら、仮に本規制の発効が早まった場合、本繰延税金資産には重要性がある評価減のリスクが存在する ● IAS第12号「法人所得税」は、税務上の繰越欠損金の使用対象となる課税所得が稼得される可能性が高い範囲 (IAS第12号第34項) の算定に用いた仮定の開示を要求していない。また、企業は当期又は前期に損失を生じていないため、繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の内容の開示 (IAS第12号第82項) も要求されない
仮定に関する全般的な開示要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 政府による本規制の検討は翌事業年度の末日後まで行われず、翌事業年度中に本繰延税金資産の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクが見込まれないことから、本仮定の開示は求められない (IAS第1号第125項 (IAS第8号第31A項))
IFRS会計基準の全体に関わる要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 本規制がもっと早期に発効したならば本繰延税金資産に重要性がある評価減が生じていた可能性に関する理解は、財務諸表利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得ることを考慮すると、本仮定の追加的な開示は、重要性がある情報を提供する ● 企業はIAS第1号第31項 (IFRS第18号第20項) に基づき、次の追加的な情報を開示する

- 本仮定の内容
- 本仮定が本繰延税金資産に与える影響（例：本繰延税金資産の金額）

(3) 分解（設例案8）

IASBは、IFRS第18号の集約及び分解の原則を適用し、異質な気候関連リスクの特徴に従って有形固定資産のクラスを区分する設例案8を開発しました。本プロジェクトのリサーチ結果から、IASBは、このような情報は、特に気候関連の移行リスク・エクスポージャーが高い業種の企業にとって重要性があり得ることを認識しました。

設例案8の概要は、以下のとおりです。

設例案8 分解された情報の開示（IFRS第18号）	
事例	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、使用時に大量の温室効果ガスを排出する耐用年数の長い有形固定資産を保有している ● 企業は、同一クラスの代替的な低温室効果ガス排出型の有形固定資産に投資している一方で、高排出型の有形固定資産を事業の大部分で使用している ● 企業の業種は、高度の気候関連の移行リスクに晒されており、この2つの型の有形固定資産が総資産に大きな割合を占めている ● この2つの型の有形固定資産は、気候関連の移行リスクに対する脆弱性が著しく異なる。例えば、将来の温室効果ガス削減規制や消費者需要の変化は、それぞれに異なる影響（以下を含む）を与える可能性がある <ul style="list-style-type: none"> ➤ 使用可能な期間 ➤ 残存価値 ➤ 帳簿価額の回収可能性
IFRS会計基準の具体的な要求事項の適用	<ul style="list-style-type: none"> ● 企業は、具体的な事実と状況を考慮した結果、この2つの型の有形固定資産は、関連する情報を分解して注記で開示するために十分に異質な特徴を有していると判断する ● 企業は、関連するクラスの有形固定資産の注記で開示する情報を、この2つの型の有形固定資産に分解する。特に、IAS第16号で開示が要求される有形固定資産のクラスごとの情報（IAS第16号第73項）について、分解された情報に重要性がある場合には、この2つの型の有形固定資産に分解して開示する（IFRS第18号第41項、第42項及びB110項）

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

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及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うえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 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.

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

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。

「SSB™」は商標です。「IFRS®」、「IASB®」、「FRIC®」、「IFRS for SMEs®」、「AS®」および「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、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。