

2023年7月再公表

## 教育的資料

### 気候関連事項が財務諸表に与える影響

2023年6月に、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）がIFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」及びIFRS S2号「気候関連開示」を公表した。これらの新しいIFRSサステナビリティ開示基準書を踏まえて、IFRS財団がこの教育的資料を再公表しようとしているのは、財務諸表における気候関連事項の影響に重要性がある場合に、その影響に関して報告するためのIFRS会計基準における長年にわたる要求事項を利害関係者に想起させるためである。ISSBの基準を考慮することは、財務諸表に影響を与える事項（気候変動を含む）を企業がよりよく識別すること及び企業がIFRS会計基準を適用することに役立つ可能性がある。

この教育的資料が最初に公表されたのは2020年11月で、IFRS会計基準における要求事項の一貫した適用を支援することを意図したものである。この教育的資料は、IFRS解釈指針委員会が2022年7月に公表したアジェンダ決定及び軽微な編集上の変更を反映するために更新されている。

気候変動は、投資者及び他のIFRS利害関係者がますます多くの関心を寄せているトピックである。企業のビジネスモデル、キャッシュ・フロー、財政状態及び財務業績に対する潜在的な影響があるからである。ほとんどの産業が、気候変動及びその影響を管理するための取組みの影響を受けているか又は受ける可能性が高い。しかし、一部の企業、産業及び活動は他よりも多く影響を受けることとなる。

IFRS会計基準は、気候関連事項に明示的には言及していない。しかし、企業はIFRS会計基準を適用するにあたり、気候関連事項の影響が全体として財務諸表の文脈において重要性がある場合には、気候関連事項を考慮しなければならない。情報は、それを省略したり、誤表示したり不明瞭にしたりしたときに、一般目的財務諸表の主要な利用者（以下、投資者）が特定の報告企業に関する財務情報を提供する財務諸表に基づいて行う意思決定に、当該情報が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<sup>1</sup>。例えば、経営者が企業の財務諸表を作成するにあたって気候関連事項をどのように考慮したのかに関する情報は、経営者が行った最も重大な判断及び見積りに関して重要性がある可能性がある。

以下に示す表は、どのような場合に、IFRS会計基準が、いくつかの基準書における原則を適用するにあたり気候関連事項の影響を考慮することを企業に要求する可能性があるのかの例示を示している。このリストは網羅的ではない。すなわち、IFRS会計基準を適用する際に気候関連事項への関連性がある他の状況があり得る。例えば、確定給付制度債務の測定に関してである。関連する情報は、国際会計基準審議会のニック・アンダーソン理事による[寄稿](#)で見ることができる。この教育的資料は当該寄稿を補完するものであり、例えば、IFRS会計基準を適用する人々を支援するためのIFRS要求事項の特定の項への参照を追加している。例示の目的上、表における記述は、関連する要求事項を必ずしも完全には説明していない。したがって、財務諸表を作成する際には基準における要求事項を参照することが重要である。この文書は、経営者による説明は扱っていない。

<sup>1</sup> 企業は、気候関連事項の影響が重要性があるかどうかを評価するにあたり、IFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」を有用と考える可能性がある。ニック・アンダーソンによる[寄稿](#)は、重要性の判断の行使に関しての追加的な情報を含んでいる。

下記の表に示している具体的な要求事項に加えて、IAS第1号「財務諸表の表示」は、気候関連事項を考慮する際に関連性がある可能性のあるいくつかの包括的な要求事項を含んでいる。例えば、IAS第1号の第112項は、IFRS会計基準で具体的に要求されておらず財務諸表の他のどこにも表示されていないが財務諸表のいずれかの理解への関連性がある情報の開示を要求している。この項は、IAS第1号の第31項とともに、重要性がある情報が財務諸表から漏れていないかどうかを検討することを企業に要求している。すなわち、企業は、IFRS会計基準における具体的な要求事項への準拠が、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の

財政状態及び財務業績に与える影響を投資者が理解できるようにするのに不十分である場合に、追加的な開示を提供すべきかどうかを検討することを要求される。したがって、企業は、IFRS会計基準における具体的な要求事項への準拠が、気候関連事項が企業の財政状態及び財務業績に与える影響を投資者が理解できるようにするのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すべきかどうかを検討する必要がある。IAS第1号におけるこれらの包括的な要求事項は、財政状態又は財務業績が気候関連事項の影響を特に受ける企業については特に関連性がある可能性がある。

IFRS会計基準書 <sup>2</sup>	気候関連事項が財務諸表に与える影響
<p>IAS第1号 「財務諸表の表示」 第25項から第26項、 第122項から第124 項、第125項から第 133項</p>	<p><b>見積りの不確実性の発生源及び重大な判断</b></p> <p>企業が将来に関して行う仮定が、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させる重大なリスクがある場合には、IAS第1号は、これらの仮定並びに当該資産及び負債の性質及び帳簿価額に関する情報の開示を要求している。これは、気候関連事項に関する仮定の開示が要求される場合があることを意味している。例えば、当該事項が、見積り（資産の減損テストを行う際の将来キャッシュ・フローの見積り又は廃棄義務を決済するために要する支出の最善の見積りなど）の作成に使用される仮定に影響を与える不確実性を生み出す場合である。企業は、経営者が将来に関して行う判断を投資者が理解するのに役立つ方法で、当該開示を表示しなければならない。提供される情報の性質及び範囲はさまざまである可能性があるが、例えば、仮定の性質又は計算の基礎となっている方法、仮定及び見積りに対する帳簿価額の感応度（感応度の理由を含む）を含む場合がある。</p> <p>IAS第1号は、経営者が行った判断（見積りを伴うものを除く）のうち財務諸表に認識された金額に最も重大な影響を与えているものの開示も要求している。例えば、気候関連事項に特に影響を受ける産業において事業を営んでいる企業が、IAS第36号「資産の減損」を適用して資産の減損テストを行うが、減損テストを認識しない場合がある。当該企業は、例えば、資産の資金生成単位を識別するにあたって行った判断が、企業の財務諸表に認識された金額に最も重大な影響を有する判断である場合には、当該判断を開示することを要求される。</p>

(続く)

2 この欄は、本表で提供している説明の根拠となる項を列挙している。気候関連事項は、IFRS会計基準における他の項を適用するにあたって関連性がある場合がある。

IFRS会計基準書 <sup>2</sup>	気候関連事項が財務諸表に与える影響
	<p><b>継続企業</b></p> <p>IAS第1号は、財務諸表を作成する際に、企業が継続企業として存続する能力を評価することを経営者に要求している。継続企業の作成前提が適切であるかどうかを評価するにあたり、経営者は将来（報告期間の末日から少なくとも12か月であるが、それに限らない）に関するすべての入手可能な情報を考慮に入れる。気候関連事項が、企業が継続企業として存続する能力に重大な疑問を生じさせる事象又は状況に関する重要性がある不確実性を生み出す場合には、IAS第1号はその不確実性の開示を要求している。継続企業的前提に関する開示を要する重要性がある不確実性がないと経営者が結論を下したが、その結論に至るのに重大な判断（例えば、計画された軽減の実行可能性及び有効性に関して）を要した場合には、IAS第1号は当該判断の開示を要求している<sup>3</sup>。</p>
<p>IAS第2号 「棚卸資産」 第28項から第33項</p>	<p>気候関連事項は、企業の棚卸資産の陳腐化、棚卸資産の販売価格の下落又は完成コストの増大を生じさせる可能性がある。その結果、棚卸資産の取得原価が回収可能でない場合には、IAS第2号はその棚卸資産を正味実現可能価額まで評価減することを企業に要求している。正味実現可能価額の見積りは、その見積りが行われる時点で、棚卸資産が実現すると見込まれる金額についての利用可能な最も信頼性のある証拠に基づく。</p>
<p>IAS第12号 「法人所得税」 第24項、第27項から第31項、第34項、第56項</p>	<p>IAS第12号は一般的に、将来減算一時差異並びに未使用の税務上の欠損金及び税額控除に係る繰延税金資産を、当該金額に対して利用できる将来の課税所得が利用可能である可能性が高い範囲で認識することを企業に要求している。気候関連事項は、将来の課税所得についての企業の見積りに影響を与える可能性があり、企業が繰延税金資産を認識できないか又は過去に認識した繰延税金資産の認識の中止を要求される結果となる可能性がある。</p>
<p>IAS第16号 「有形固定資産」 及びIAS第38号 「無形資産」  IAS第16号 第7項、第51項、 第73項、第76項  IAS第38号 第9項から第64項、 第102項、第104項、 第118項、第121項、 第126項</p>	<p>気候関連事項は、支出が事業活動及び営業（研究開発を含む）の変更又は改変を促す場合がある。IAS第16号及びIAS第38号は、コストの資産としての（有形固定資産項目として又は無形資産としての）認識についての要求事項を定めている。IAS第38号は、報告期間中に費用として認識した研究開発支出の金額の開示も要求している。</p> <p>IAS第16号及びIAS第38号は、資産の見積残存価額及び見込耐用年数を少なくとも毎年レビューし、変化（気候関連事項から生じるものなど）を当期及びその後の期間に認識される減価償却又は償却の金額に反映することを企業に要求している。気候関連事項は、例えば、資産の陳腐化、法的制約又はアクセス不能により、資産の見積残存価額及び見込耐用年数に影響を与える可能性がある。企業は、資産の各クラスについて予想される耐用年数及び見積残存価額又は見込耐用年数の変更の性質及び金額を開示することも要求される。</p>

（続く）

3 [アジェンダ決定：IAS第1号「財務諸表の表示」—継続企業の評価に関する開示要求（2014年7月）](#) 参照。

IFRS会計基準書 <sup>2</sup>	気候関連事項が財務諸表に与える影響
<p>IAS第36号 「資産の減損」</p> <p>第9項から第14項、 第30項、第33項、 第44項、第130項、 第132項、第134項か ら第135項</p>	<p>IAS第36号は、どのような場合に企業がのれんの減損及び有形固定資産、使用権資産及び無形資産などの資産の減損を評価するために回収可能価額を見積る必要があるのかに関する要求事項を示している。企業は、各報告期間の末日現在で減損の兆候があるかどうかを評価することを要求される。気候関連事項は、資産（又は資産グループ）が減損しているという兆候を生じさせる場合がある。例えば、温室効果ガスを排出する製品に対する需要の低下は、製造工場が減損している可能性を示唆している可能性があり、資産の減損テストを行うことが必要となる。IAS第36号は、企業が事業を営んでいる環境の企業に対する不利な影響を伴う重大な変化（例えば、規制の変化を含む）などの外部情報は減損の兆候であるとも述べている。</p> <p>回収可能価額を使用価値を用いて見積る場合、IAS第36号は、資産から生じると企業が見込んでいる将来キャッシュ・フローの見積り及び当該キャッシュ・フローの金額又は時期の考え得る変動性に関する予想を反映して見積ることを企業に要求している。企業は、将来の経済状況の範囲についての経営者の最善の見積りを表す合理的で裏付け可能な仮定に基づいてキャッシュ・フロー予測を行うことを要求される。これは、気候関連事項がそれらの合理的で裏付け可能な仮定に影響を与えるかどうかを検討することを企業に要求している。IAS第36号は、資産についての将来キャッシュ・フローを現在の状態で見積り、したがって将来のリストラクチャリング又は資産の性能の拡張から生じると見込まれる見積キャッシュ・フローを除外することを要求している。</p> <p>IAS第36号は、減損損失の認識を生じさせた事象及び状況（例えば、製造コストを増大させた排出削減法制の導入）の開示を要求している。資産の回収可能価額を見積るために用いる主要な仮定の開示も、当該仮定の合理的に考え得る変更に関する情報とともに、特定の状況において要求される。</p>
<p>IAS第37号 「引当金、偶発負債 及び偶発資産」及び IFRIC第21号 「賦課金」</p> <p>IAS第37号</p> <p>第14項から第83項、 第85項から第86項</p> <p>IFRIC第21号</p> <p>第8項から第14項</p>	<p>気候関連事項は、例えば、下記に関して、財務諸表でIAS第37号を適用した負債の認識、測定及び開示に影響を与える可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 気候関連の目標を満たせないことに対して、又は特定の活動を抑制又は奨励するために、政府が科す賦課金</li> <li>• 環境の損害を治癒するための規制上の要求事項</li> <li>• 不利となる可能性のある契約（例えば、気候関連の法制変更の結果としての収益喪失の可能性又はコストの増大による）</li> <li>• 気候関連の目標を達成するために製品又はサービスを再設計するためのリストラクチャリング<sup>4</sup></li> </ul> <p>IAS第37号は、引当金又は偶発負債の性質及び経済的便益の関連する流出の金額又は時期に関する不確実性の兆候の開示を要求している。適切な情報を提供するために必要な場合、IAS第37号は、引当金の金額に反映した将来の事象に関して行った主要な仮定の開示も要求している<sup>5</sup>。</p>

(続く)。

4 2022年7月に、IFRS解釈指針委員会は「[負の低排出車クレジットーIAS第37号](#)」に関するアジェンダ決定を公表した。

5 IAS第37号はこれらの開示を要求しているが、極めて稀な場合において、他者との係争における企業の立場を著しく損なうと予想できるときは除く。その場合、その係争の全般的な性質の開示が、当該情報が開示されていない旨及びその理由とともに要求される（第92項）。

IFRS会計基準書 <sup>2</sup>	気候関連事項が財務諸表に与える影響
<p>IFRS第7号 「金融商品：開示」</p> <p>第31項から第42項、B8項</p>	<p>IFRS第7号は、企業の金融商品に関する情報（金融商品から生じるリスクの性質及び程度並びに企業が当該リスクをどのように管理するのかに関する情報を含む）の開示を要求している。気候関連事項は、金融商品に関するリスクに企業を晒す可能性がある。例えば、融資者については、気候関連事項が予想信用損失の測定又は信用リスクの集中に与える影響に関する情報を提供することが必要な場合がある。持分投資の保有者については、市場リスクの集中を開示する際に、産業別又はセクター別の投資に関する情報を、気候関連のリスクにさらされているセクターを識別して、提供することが必要な場合がある。</p>
<p>IFRS第9号 「金融商品」</p> <p>4.1.1項(b)、4.1.2A項(b)、4.3.1項、5.5.1項から5.5.20項、B4.1.7項</p>	<p>気候関連事項は、金融商品の会計処理にいくつかの道筋で影響を与える可能性がある。例えば、融資契約には、契約上のキャッシュ・フローを企業による気候関連目標の達成と関連付ける条件が含まれる場合がある。当該目標は、貸付金がどのように分類され測定されるのかに影響を与える可能性がある（すなわち、融資者は、金融資産の契約条件が元本及び元本残高に対する利息のみであるキャッシュ・フローを生じさせるかどうかを評価するにあたり、当該条件を考慮することが必要になる）。借手について、当該目標は、主契約から分離する必要のある組込デリバティブがあるかどうかに影響を与える場合がある。</p> <p>気候関連事項は、信用損失に対する融資者のエクスポージャーにも影響を与える可能性がある。例えば、山火事、洪水又は政策及び規制の変更が、借手が融資者への債務を弁済する能力に不利な影響を与える可能性がある。さらに、資産がアクセス不能又は付保不能となる可能性があり、融資者にとっての担保の価値に影響を与える。予想信用損失を認識し測定するにあたり、IFRS第9号は、過大なコストや労力を掛けずに利用可能なすべての合理的で裏付け可能な情報の使用を要求している。したがって、気候関連事項が関連性がある場合がある。例えば、気候関連事項は、潜在的な将来の経済的シナリオの範囲、信用リスクの著しい増大についての融資者の評価、金融資産が信用減損しているかどうか、あるいは予想信用損失の測定に影響を与える可能性がある。</p>
<p>IFRS第13号 「公正価値測定」</p> <p>第22項、第73項から第75項、第87項、第93項</p>	<p>気候関連事項は、財務諸表における資産及び負債の公正価値測定に影響を与える可能性がある。例えば、潜在的な気候関連の法制についての市場参加者の見方が、資産又は負債の公正価値に影響を与える可能性がある。</p> <p>気候関連事項は、公正価値測定に関する開示にも影響を与える可能性がある。具体的には、公正価値ヒエラルキーのレベル3に区分される公正価値測定は、測定に対して重大な観察可能でないインプットを用いる。IFRS第13号は、観察可能でないインプットが、市場参加者が価格付けを行う際に用いるであろう仮定（気候関連リスクを含む可能性のあるリスクに関する仮定を含む）を反映することを要求している。IFRS第13号は、それらの公正価値測定に用いたインプットの開示、及び、経常的な公正価値測定については、当該インプットの変化が公正価値測定の著しい増加又は減少を生じさせる可能性がある場合に、観察可能でないインプットの変動に対する公正価値測定の感応度の説明的な記述を要求している。</p>
<p>IFRS第17号 「保険契約」</p> <p>第33項、第44項、第117項及び第121項から第128項、付録A</p>	<p>気候関連事項は、保険事故の頻度又は大きさを増大させる可能性又は保険事故の発生の時期を加速させる可能性がある。気候関連事項の影響を受ける可能性のある保険事故の例には、事業の中断、財産の損害、疾病及び死亡が含まれる。したがって、気候関連事項は、IFRS第17号を適用して保険契約負債を測定するために用いられる仮定に影響を与える可能性がある。気候関連事項は、以下に関して要求される開示にも影響を与える可能性がある。(a) IFRS第17号を適用する際に行った重大な判断及び判断の変更、(b) リスクに対する企業のエクスポージャー、リスクの集中、企業がリスクをどのように管理するか及びリスク変数の変動の影響を示した感応度分析に関してである。</p>