

文献解題

Accounting for Climate: Integrating Climate- related Matters into Financial Reporting (CDSB Guidance)(その2)

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

本稿は、赤塚(2022)に続くものであり、気候変動開示基準審議会(CDSB)が2020年12月に公表したガイダンス「気候の会計：気候関連事象と財務報告の統合」(以下、「ガイダンス」)の第2章「気候関連事象は企業の財務報告にどのように反映されるか?」と、付録Aにある設例を取り上げる¹⁾。

「ガイダンス」の第2章は、ほとんどの企業、産業部門、および地域において適用される可能性があることを根拠として、4つの基準(IAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第36号「資産の減損」、およびIAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」)を取り上げ²⁾、企業が検討すべき会計処理および開示に関する主要な論点について、(網羅的ではないとしているものの)詳細に検証を行っている(CDSB 2020, p. 14)。また、付録Aは、第2章において取り上げた4つの基準に関連する12の設例(設例A～設例L)を提示している³⁾。

なお、紙幅の都合上、本稿は、IAS第1号およびIAS第16号に関するものに焦点を当てて、次のとおり構成する⁴⁾。Ⅶ節においては、「ガイダンス」と「3つの文書」(IASBの「In Brief」(IASB 2019)および「教育資料」(IASB 2020)ならびにAASB・AUASBの「共同文書」(AASB and AUASB 2019))の内容を照合する。

1) 各種用語の訳出方法等については、赤塚(2022)を踏襲する。

2) CDSBは、2021年10月、補足文書第1号(Supplementary Paper 1)「気候の会計：気候関連事象と財務報告の統合」CDSB(2021)を公表した。当該文書は、「ガイダンス」の第2章において取り上げなかった6つの基準(IAS第2号「棚卸資産」、IAS第12号「法人所得税」、IFRS第7号「金融商品：開示」、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第13号「公正価値測定」、およびIFRS第17号「保険契約」)を取り上げ、「ガイダンス」と同様のかたちで検証を行うとともに、関連する11の設例を提示している。

- ・IAS第1号その1:見積りの不確実性の発生要因(Ⅱ節)
- ・IAS第1号その2:どこにも表示されない情報(Ⅲ節)
- ・IAS第1号その3:表示科目の分解(Ⅳ節)
- ・IAS第1号その4:継続企業(Ⅴ節)
- ・IAS第16号(Ⅵ節)
- ・「3つの文書」との照合(Ⅶ節)

Ⅱ IAS第1号その1: 見積りの不確実性の発生要因

2.1 基本的な取扱い

IAS第1号パラグラフ125は、報告期間の終了日における①「将来に関する前提」と②「その他の見積りの不確実性の主要な発生要因 (other major sources of estimation uncertainty)」のうち、次年度において資産および負債の簿価に重要な調整を生じさせるリスクを有するものについて、情報を開示することとしている⁵⁾。具体的には、資産および負債に関する次の事項を、注記によって開示する(IAS 1, par. 125)。

- ・それらが有する性質
- ・報告期間の終了日における簿価

また、IAS第1号パラグラフ129は、パラグラフ125に基づく開示について、将来およびその他の見積りの不確実性の要因に関する経営者の判断

を財務諸表利用者が理解できるようなかたちで行うこととしている⁶⁾。開示すべき情報の性質と範囲は、前提が有する性質およびその他の状況によって異なるものの、例えば、次の事項を開示⁷⁾する(IAS 1, par. 129)。

- ・前提またはその他の見積りの不確実性が有する性質
- ・簿価を算定する基礎となる方法、前提、および見積りに対する簿価の感度(感度の理由を含む)
- ・不確実性の解消についての予想、および影響を受ける資産および負債の簿価に次年度に生じると予想される合理的な結果の範囲
- ・不確実性が解消されない場合には、資産および負債に関する過去の前提について行った変更の説明

以上に基づき、「ガイダンス」は、気候変動に関する前提によって生じる影響が、①次年度において資産および負債の簿価に重要な調整を生じさせるリスクを有し、かつ(または)、②投資家の意思決定に影響を及ぼす可能性を有するならば、気候変動に関する前提が有する性質に関する事項を開示することとしている(CDSB 2020, p. 15)。

また、「ガイダンス」は、投資家が気候関連事象に関して経営者が行った判断を理解したうえで判断できるよう、次の事項を追加開示する⁸⁾ことを検討する必要があるとしている(CDSB 2020, p. 15)。

3) ちなみに、設例Aについては、赤塚(2022)において取り上げた。また、設例E、設例F、および設例Gについては、赤塚(2021)において取り上げた。

4) IAS第36号に関するものについては、本稿と同様のかたちで、次号(第432号)において取り上げる。

5) パラグラフ125に基づく開示を行うに際し、予算情報または予測を開示する必要はない(IAS 1, par. 130)。

6) 十分な情報を有する勤勉な情報利用者 (well-informed and diligent users) であっても、時として、複雑な経済事象に関する情報を理解するための助言を求めることがある (Conceptual Framework, par. 2.36)。

7) 報告期間の終了日における前提またはその他の見積りの不確実性の要因に基づく結果の範囲を開示することが実務上不可能である場合には、既存の情報に基づき、次年度において異なる前提に基づく結果が生じ、その影響を受ける資産または負債の簿価に重要な修正を行う可能性がある旨を開示する(IAS 1, par. 131)。

8) 投資家は、当該開示によって、①企業が適切な評価を受けているか、②経営者が気候問題に対処し最善の投資決定を行っているか、判断することができるようにとされる。

- ・主要な前提、見積り、および判断
- ・不確実性が高く、かつ、予想される結果の幅が広い場合、主要な前提に関する感度分析
- ・「TCFD勧告」に基づく気候関連報告の一環として「シナリオ分析」を行う場合には⁹⁾、異なるシナリオにおける前提、見積り、および財務数値に及ぼす影響

2.2 設例

2.2.1 シナリオ

見積りの不確実性の発生要因に関する設例(設例B)のシナリオは、表1のとおりである。当期は2020年度であり、報告期間の開始日は1月1日、終了日は12月31日である。設例においては、IAS第1号パラグラフ125およびパラグラフ129に基づく有形固定資産の減損に関する具体的な開示事項に加えて、IAS第1号パラグラフ122に基づく重要な会計方針の開示(2.2.3を参照)にも焦点が当てられている^{10) 11)}。

表1 シナリオ(設例B)

- ・企業は、原油および天然ガスの埋蔵量の探査、生産、および販売活動を、グローバルに行っている。
- ・企業は、2020年、「パリ協定」および国連の「持続可能な開発目標(SDGs)」に沿うかたちで、2050年までに「正味のゼロエミッション」を達成するという目標を表明するとともに、当該目標を達成すべく、再生エネルギー部門への移行を含む、向こう5年間の予測を修正する予定である。
- ・企業は、目標の表明に伴い、石油・ガス価格の下落、石油・ガス製品に対する需要の減少、炭素価格の上昇(特定の法域における排出許容量超過に伴う支払額)等、関連する有形固定資産の回収可能価額の算定に用いる前提について見直しを行った。
- ・回収可能価額の算定に用いる前提を見直した結果、ガス生産に要する有形固定資産について、多額の減損損失を認識することとなった。また、石油生産に要する有形固定資産(生産事業セグメントに属する資産)にかかる減損損失として、3,165百万ドル(税引後は2,530百万ドル)を認識した。減損損失を認識した結果、当該資産の報告期間の終了日における簿価(回収可能価額)は、10,550百万ドルとなった。

(CDSB 2020, Example B(pp. 27 and 29)をもとに筆者作成)

9) 「TCFD勧告」に基づく「シナリオ分析」は、異なる前提に基づく複数のシナリオを勘案する。それに対し、財務諸表は、経営者による最善の見積りを基礎とする。したがって、双方が用いる前提が必ずしも同一ではないことに留意を要することとされる。

10) その他、設例Bは、詳細を設例F(赤塚(2021, pp. 92-94)を参照)に委ねることとしたうえで、炭化水素を製造する設備の解体撤去にかかる引当金に関する追加情報を開示す

2.2.2 減損

設例Bは、IAS第1号パラグラフ125およびパラグラフ129に基づき、有形固定資産の減損に関して、①各種価格の推移、②減損損失、および③感度に関する情報を開示することとしている。

2.2.2.1 各種価格の推移

設例Bは、各種価格の推移に関して、次頁の表2のとおり開示例を示している。関連して、設例Bは、次の事項を開示することとしている(CDSB 2020, p. 28)。

- ・産業部門の動向および企業の新たな低排出戦略と整合的な前提に基づき、関連する有形固定資産について減損テストを実施した旨
- ・減損テストに使用した主要な前提¹²⁾(異なる前提を使用した場合に財務諸表に及ぼす影響を投資家が判断できるよう、2019年度に使用した価格を含む(表2を参照))

ることとしている。表1には反映していないが、設例Bのシナリオにおいては、有形固定資産の回収可能価額の算定に用いる(見直した)前提を製造設備の解体撤去および敷地の原状回復にかかる引当金額の見直しにも用いることにより、引当金額が増加することが示されている。

11) IAS第37号は、IAS第1号とは別に、特定の状況において、引当金に影響を及ぼす将来事象に関する主要な前提の開示を定めている(IAS 37, par. 85 (b); IAS 1, par. 133)。

あわせて、設例Bは、次の事項および情報を追加開示することとしている(CDSB 2020, p. 29)。

- ・石油、天然ガス、二酸化炭素価格の算定根拠と、算定した価格が、国際エネルギー機関(IEA)による「持続可能な開発シナリオ」¹³⁾と整合的である旨
- ・「パリ協定」に基づく気温目標を達成することを目的とした政策が実施されることを前提として、シナリオに関する説明と¹⁴⁾、予想価格情報(表2を参照)。

2.2.2.2 減損損失

表1に示した石油生産に要する有形固定資産(生産事業セグメントに属する資産)について認識した減損損失の額(税引前3,165百万ドル、税引後2,530百万ドル)と、減損処理後の簿価(回収可能価額10,550百万ドル)を、開示する。なお、設例Bは、ガス生産に要する有形固定資産についても減損損失を認識したとしているが、具体的に言及していない。

表2 各種価格の推移

		2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2030	2035	2040	2050
原油(\$/barrel)		75	58	58	58	58	57	57	56	54	53	53
天然ガス(\$/MBtu*)	米国	3.2	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2	2	2
	EU	7.6	4.8	4.8	4.8	4.8	4.8	4.8	4.8	4.9	4.9	4.9
	日本	10.1	5.9	5.9	5.9	5.9	6	6	6.1	6.3	6.4	6.4
	中国	8.2	5.3	5.3	5.3	5.4	5.4	5.4	5.5	5.6	5.7	5.7
二酸化炭素(\$/t)		23	37	43	48	53	58	63	89	114	140	140

*英国熱量単位(British thermal unit)

(CDSB 2020, p. 28を加筆修正)

表3 IAS第36号に基づく開示①

(パラグラフ134(d))

- ・直近の予算・予測が対象とする期間におけるキャッシュフローの予測に際し、経営者が使用した主要な前提(当該単位(グループ単位)の回収可能価額の感度が高い前提)
- ・経営者が主要な前提に割り当てた価値を決定する方法についての説明(①割り当てた価値が過去の経験に基づくものであるのか、②外部の情報源が存在する場合にはそれと整合的であるか、③外部の情報源と整合的でない場合には過去の経験または外部の情報源との相違の程度とその理由)
- ・資金生成単位(グループ単位)について、①承認済みの財務上の予算・予測に基づいて経営者がキャッシュフローの予測を行った期間と、②その期間が5年を超える場合には、そのことの正当な理由
- ・直近の予算・予測が対象とする期間を超えてキャッシュフローの予測を推定するために用いた成長率、②製品、産業部門、事業活動を行う国(々)、または当該単位(グループ単位)が属する市場の長期の平均成長率を上回る成長率を用いる場合には、そのことの正当な理由
- ・キャッシュフローの予測に用いた割引利率

(IAS 36, par. 134(d)をもとに筆者作成)

12) IAS第36号パラグラフ134は、①資金生成単位に「のれんまたは耐用年数が識別不可能な無形資産」が含まれ、②資金生成単位(グループ単位)に配分した「のれんまたは耐用年数が識別不可能な無形資産」の簿価が、企業全体の「のれんまたは耐用年数が識別不可能な無形資産」の簿価の大部分を占めており、さらに③当該資金生成単位(グループ単位)の回収可能価額として使用価値を用いる場合には、本文の表3に示す事項を開示することとしている(IAS 36, par. 134(d))。

13) IEA(2021)を参照。

14) シナリオは、2つの年度(2025年度と2040年度)の予想価格のみを使用する。この期間内における年度ごとの予想価格は、この2つの年度の予想価格を用いて推定する。加えて、信頼性を有する情報がなければ、2040年度以降も同一価格を使用することとされる。

2.2.2.3 感度

減損処理に使用した前提または見積りを変更した場合、次年度における関連資産、営業利益、および収益の額に重要な影響を及ぼす可能性がある。

そこで、設例Bは、表4のとおり、IAS第1号パラグラフ129に基づき、他の要因または企業が計画を変更することによる影響を勘案しないかたちで、資産と利益額の感度情報を開示することとしている。あわせて、設例Bは、表4のとおり、割引計算に用いた利率の感度情報についても開示することとしている。

2.2.3 重要な会計方針

IAS第1号パラグラフ122は、重要な会計方針またはその他の注記とともに、経営者が企業の会計方針を決定する際に行った判断のうち、財務諸表

における認識額に最も重要な影響を及ぼしたものを開示する¹⁵⁾こととしている (IAS 1, par. 122)。これについて、設例Bは、次の諸事項を開示することとしている (CDSB 2020, p. 28)。

- ・減損テストに使用した重要な見積りと前提 (価格の推移 (表2を参照)、石油および石油製品に対する需要の変化、および二酸化炭素の排出に伴うコストの増加)
- ・関連する不確実性が有する性質 (気候変動への対処法の変更、気候関連の政策および規制、新技術、および消費者行動等)
- ・資産の減損処理に関する方針が重要な判断と見積りを要し、資産さらには報告期間中の関連する収益および費用に重要な影響を及ぼしうる旨
- ・実際の結果が、見積りと大きく異なる可能性がある旨

表4 感度情報

(単位：百万ドル)

	増加 (減少)	資産の増加 (資産の減少)	営業利益の増加 (営業利益の減少)	純利益の増加 (純利益の減少)
石油価格	10% (10%)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
ガス価格	10% (10%)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
二酸化炭素排出価格	10% (10%)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
マージン	5% (5%)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
割引利率	1%* (1%)	(×××) ×××	(×××) ×××	(×××) ×××

*「ガイダンス」は、bps表示を採用している。

(CDSB 2020, p. 29を加筆修正)

¹⁵⁾ 当該開示は、パラグラフ122による開示とは別に行うものである。

Ⅲ IAS第1号その2: どこにも表示されない情報

3.1 基本的な取扱い

IAS第1号パラグラフ17(c)は、「適正な表示(fair presentation)」の観点から、また、パラグラフ31は、「重要性」の観点から、IFRS基準による特定の定め準拠するだけでは特定の取引その他の事象または状況が企業の財政状態および財務業績に及ぼす影響を財務諸表利用者が理解するために十分な情報を提供することができない場合、追加開示を行うこととしている(IAS 1, pars. 17 (c) and 31)。また、IAS第1号パラグラフ112(c)は、財務諸表のどこにも表示されないものの、財務諸表の理解について目的適合性を有する情報(information not presented elsewhere in the financial statements)を提供すべく、注記による開示を行うこととしている(IAS 1, par. 112(c))。

このように、IAS第1号は、他のIFRS基準に定めがなくとも、財務諸表利用者にとって重要性を有すると認められる情報を追加開示することを求める包括規定(catch-all)を用意している。気候関連情報についても、かかる規定を適用対象とすることによって、追加開示を行う必要が生じる可能性がある。

3.2 設例

3.2.1 シナリオ

どこにも表示されない情報に関する設例(設例C)のシナリオは、次頁の表5のとおりである。当期は2020年度であり、報告期間の開始日は1月1日、終了日は12月31日である。

設例Bとは異なり、企業は、炭鉱(有形固定資

産)について減損損失を認識しなかったため、IAS第36号パラグラフ130およびパラグラフ131に基づく開示(表6を参照)を行う必要はない。もっとも、経営者は、IAS第1号パラグラフ31、すなわち、重要性に照らして、減損テストに用いた減損に関する指標と前提(石炭価格およびその他の定性的要因)に関する情報を提供することとした(3.2.2を参照)。あわせて、経営者は、投資家による企業価値評価の修正や競合他社との比較に資するよう、需要、供給、および石炭価格の変動に伴う炭鉱(有形固定資産)の感度情報を追加開示することとした(3.2.3を参照)。さらに、経営者は、各国によって排出規制が相違することをふまえ、国ごとの収益の内訳情報を追加開示することとした(3.2.4を参照)(CDSB 2020, pp. 30 and 32)。設例においては、これらの開示に焦点が当てられている。

3.2.2 減損に関する指標と前提

設例Cは、財務諸表に対する注記(会計方針)において、減損に関する指標として、次の情報を開示することとしている(CDSB 2020, pp. 30 and 31)。

- ・商品の供給の減少、需要と価格の予想
- ・資産の操業度の変化についての予想
- ・気候関連リスクおよび低炭素経済への移行に伴う潜在的な影響(炭素の排出に伴うコストの増加、家庭用電力供給における石炭火力発電の段階的な使用停止、低炭素の代替技術の存在、再生可能エネルギー価格の下落、石炭の使用に伴う評判リスクを含む)

また、経営者は、これらの指標が石炭事業に重要な影響を及ぼしうると承知しているものの、鉄

表5 シナリオ(設例C)

- ・採掘業を営む多国籍企業は、一般炭(thermal coal) および原料炭(coking coal) の製造・販売を主要な事業としている。
- ・企業が所有する炭鉱(有形固定資産)の残存耐用年数は、20年ないし40年と見積もられている。
- ・企業は、家庭用発電において石炭の使用を削減する方針を表明していない国々において事業活動を行う他の企業に、一般炭および原料炭を販売している。
- ・家庭用発電において石炭の使用量を削減する方針を表明していない国々においては、石炭火力発電所が新設されている。その一方で、それら以外の地域においては、石炭の使用を制限または禁止するという政府の方針が表明されている。
- ・石炭産業に属する企業は、石炭の採掘・販売を継続することにより、評判(レピュテーション)が悪化するリスクが増大する可能性がある。石炭価格指標の多くは、世界的な二酸化炭素排出量の削減方針をふまえ、石炭価格が下落することを示唆している。
- ・経営者は、IAS第36号パラグラフ9*に基づき、石炭価格の下落が減損の兆候の指標に該当すると判断し、炭鉱の回収可能価額(使用価値)を見積もった。回収可能価額の算定には、次の前提を用いる。
 - ①IEAによると、20X0年6月以降、石炭火力発電に対する投資が減少し始める。
 - ②20Z0年までに石炭の使用を禁止する方針を表明している国々がある一方、家庭用電力の供給を一般炭でまかなう地域もある。
 - ③製鉄業においては、引き続き原料炭を使用する。
 - ④企業は、家庭用発電において石炭の使用を削減する方針を表明していない(事実上、一般炭の使用が継続される)国々において事業活動を行う他の企業に、一般炭および原料炭を販売する。
- ・これらの情報に基づき、炭鉱の回収可能価額(使用価値)の算定に際し、顧客が事業活動を行う国々における石炭価格指標と整合的な石炭価格を用いる。なお、石炭の使用および排出量を制限する規制の変更による影響は、勘案しない**。
- ・企業は、家庭用発電において石炭の使用を削減する方針を表明していない国々における石炭火力発電所の新設や石炭の継続使用をふまえ、石炭に対する安定した需要が見込めることを想定している。
- ・減損テストの結果、炭鉱の回収可能価額が簿価を上回り、減損損失を認識しなかった。

*企業は、報告期間の終了日において、資産が減損している可能性を示唆する兆候の有無について検証を行い、兆候がある場合には、当該資産の回収可能価額を見積もる(IAS 36, par. 9)。

**これに関連して、Deloitteは、環境その他に関する新法の影響について、それが成立しているかまたは成立することがほぼ確実となることを待つ必要はなく、減損テストに用いる使用価値に反映することとしている。

(CDSB 2020, Example C(p. 30) ; Deloitte 2020, p. 4 ; IAS 36, pars. 9をもとに筆者作成)

鋼・セメントの製造といった商業利用における石炭需要は、炭鉱の残存耐用年数(現状において平均20年)にわたり維持されると考えている。また、石炭は、世界で必要とされる電力の約36%の供給源であり、企業が現在石炭を販売しているA国、C国、およびI国において引き続き使用されると想定される。以上をふまえ、設例Cは、炭鉱の回収可能価額の算定に関する次の前提を開示することとしている(CDSB 2020, p. 31)。

- ・石炭価格は、顧客企業が事業活動を行う国々における石炭価格指標と整合的な価格(価格の範囲は1トン当たり××ポンドから××ポンド)を使用している旨
- ・顧客企業が事業活動を行う多くの国において、石炭の使用が継続され、また、石炭火力発電所が新設されたことにより、石炭需要を確実に見込める旨
- ・割引利率の範囲(××%から××%)

表6 IAS第36号に基づく開示②

<p>(パラグラフ130)</p> <p>企業は、当期に減損損失を認識するかまたは減損損失の戻入れを行った個々の資産（のれんを含む）または資金生成単位について、次の事項を開示する。</p> <p>(a) 減損損失の認識または戻入れを行う契機となった事象および状況</p> <p>(b) 減損損失の認識額または戻入額</p> <p>(c) 個々の資産について</p> <p>(i) 性質</p> <p>(ii) IFRS第8号「事業セグメント」に基づきセグメント情報を報告している場合には、資産が所属する報告セグメント</p> <p>(d) 資金生成単位について</p> <p>(i) 当該資金生成単位についての説明（製造ライン、工場、事業、地域、またはIFRS第8号に定義される「報告セグメント」のうち、いずれに該当するか）</p> <p>(ii) 資産の種類ごとに、減損損失の認識額または戻入額（企業がIFRS第8号に基づきセグメント情報を報告している場合には、報告セグメントごとに、減損損失の認識額または戻入額）</p> <p>(iii) 当該資金生成単位を識別するための資産の集約方法が、過去に資金生成単位の回収可能価額を見積もった時点から変更されている場合には、現在および過去の集約方法の説明、および資金生成単位の識別方法を変更した理由</p> <p>(e) 当該資産（資金生成単位）の回収可能価額と、回収可能価額として処分費用控除後の公正価値と使用価値のいずれを使用しているか</p> <p>(f) (筆者注：回収可能価額として処分費用控除後の公正価値を用いる場合における開示規定につき、省略)</p> <p>(g) 回収可能価額が使用価値である場合には、使用価値の現在および過去の見積りに用いた割引利率</p> <p>(パラグラフ131)</p> <p>企業は、当期の減損損失の認識額または戻入額の合計について、パラグラフ130に基づき開示される情報がない場合、次の情報を開示する。</p> <p>(a) 減損損失の認識および減損損失の戻入れの影響を受ける主要な資産の種類</p> <p>(b) 減損損失の認識または戻入れの契機となる主要な事象および状況</p> <p>(IAS 36, pars. 130 and 131をもとに筆者作成)</p>
--

3.2.3 感度情報

設例Cは、次頁の表7および表8のとおり、回収可能価額の算定に用いる主要な前提の変化が減損テストに及ぼす影響と、「パリ協定」と整合的な前提が財務諸表に及ぼす影響を示唆する感度情報を追加開示することとしている（CDSB 2020, p. 31）。

3.2.4 収益の内訳

設例Cは、各国における排出規制が相違することをふまえて、次頁の表9のとおり、国ごとの収益の内訳情報を追加開示することとしている。当該情報は、会計方針に対する注記またはセグメント報告に対する注記等、適切な箇所において開示する。なお、セグメント報告に対する注記として開示しない場合には、収益が帰属するセグメントを明確にすることが、投資家にとって有用とされる（CDSB 2020, p. 32）。

表7 感度情報①

(単位:百万ポンド)

	増加 (減少)	減損損失	純利益
石炭価格(£/t)	10%	(xxx)*	xxx
	(10%)	xxx	(xxx)
石炭需要(mt)	10%	(xxx)	xxx
	(10%)	xxx	(xxx)
割引利率	10%	xxx	(xxx)
	(10%)	(xxx)	xxx

*括弧は、マイナスを意味する。

(CDSB 2020, p. 31を加筆修正)

表8 感度情報②

(単位:百万ポンド)

	2020	2025	2030	2040	2050	減損損失および純利益
石炭価格(£/t)	xx	xx	xx	xx	xx	xxx(xxxx)*
石炭需要(mt)	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx(xxxx)

*括弧は、マイナスを意味する。

(CDSB 2020, p. 31を加筆修正)

表9 収益の内訳

(単位:百万ポンド)

	今年度	前年度
A国	xxx	xxx
C国	xxxx	xxx
I国	xxx	xxx
U国	xxx	xx
その他	x	x
合計	xxxxx	xxxxxx

(CDSB 2020, p. 32)

表10 シナリオ(設例D)

- ・企業は、英国の住宅メーカーである。
- ・企業は、建設業界が炭素の排出にネガティブな影響を及ぼしていることをふまえ、今後10年間に、ゼロカーボン住宅または低炭素住宅を製造するための枠組みを構築するという声明を公表した。
- ・かかる声明は、投資家等をはじめとする利害関係者から注目されている。投資家は、社会的意識が高まりつつある気候変動への対処の重要性と、気候変動が企業の株価と収益予想に及ぼす影響を注視している。
- ・投資家は、競合他社が同種の目標を表明しているものの、企業によって目標を達成するためのスケジュールが異なるため、企業間の比較可能性が担保されることを要望している。企業間の比較可能性が担保されれば、住宅メーカーを①「真の業界リーダー」、②具体的な実行計画をもたない「ファストフォロワー」、および③「ラガード(laggards)」に分類できるようになる。

(CDSB 2020, Example D(p. 32)をもとに筆者作成)

4.1 基本的な取扱い

IAS第1号は、投資家が企業の財政状態または財務業績を理解することに資する場合、財務諸表の表示科目を分解することとしている (disaggregation of line items)。具体的には、IAS第1号パラグラフ55およびパラグラフ85は、「追加科目 (additional line items)」、「見出し (headings)」、および「小計 (subtotals)」を表示することが、企業の財政状態または財務業績を理解することに資する場合、財政状態計算書と「純損益およびその他の包括利益を表示する計算書」にそれらを表示することとしている (IAS 1, pars. 55 and 85)。

「ガイダンス」は、炭素集約型企業が「パリ協定」または「1.5℃目標」と整合的であるよう移行する可能性を有する状況において、投資家からの要望に基づき、財政状態計算書と純損益およびその他の包括利益を表示する計算書の表示科目が、次のとおり活動別に分解される可能性があるとしている (CDSB 2020, p. 16)。

- ・通常の事業活動
- ・ブラウンおよび低炭素活動
- ・グリーン活動

4.2 設例

4.2.1 シナリオ

表示科目の分解に関する設例 (設例D) のシナリオは、前頁の表10のとおりである。当期は2020年度であり、報告期間の開始日は1月1日、終了日は12月31日である。

設例においては、IAS第1号パラグラフ85に基づく売上高と売上原価の分解と、財務諸表に対す

る注記による開示に焦点が当てられている。

4.2.2 売上高と売上原価の分解

企業が公表した声明をつうじて、ゼロカーボン住宅事業にかかる売上高と売上原価は、投資家をはじめとする利害関係者から注目される情報と位置づけられ、財務上、重要性を有すると認められる。そこで、設例Dは、純損益およびその他の包括利益を表示する計算書における売上高と売上原価を、「通常住宅販売事業」と「ゼロカーボン住宅事業」に分解して表示することとしている (CDSB 2020, p. 32)。

4.2.3 開示

設例Dは、財務諸表に対する注記において、次の事項を開示することとしている (CDSB 2020, p. 32)。

- ・通常住宅販売事業による売上高・営業利益と、ゼロカーボン住宅販売事業による売上高・営業利益との年次比較
- ・今年度におけるそれぞれの事業における売上高と販売戸数を除することにより、それぞれの事業における1戸当たりの売上高と利益額の平均

あわせて、設例Dは、財務諸表利用者にとっての有用性の向上を目的として、次の諸事項および情報を開示することとしている (CDSB 2020, p. 33)。なお、「ガイダンス」は、各種情報の具体例を提示していない。

- ・コミットメントについての説明
- ・住宅事業の定義
- ・2つの住宅事業による収益に関連して、投資

家がコミットメントの長期的な進捗状況を理解することに資するようにする情報

- ・通常住宅とゼロカーボン住宅の販売割合を識別可能とし、さらには業界平均との比較を可能とする情報
- ・2つの住宅事業における売上高の伸長に基づく企業のコミットメントに対する消費者の評価の状況を、投資家が理解できるようにする情報
- ・投資家が、企業の正味ゼロ戦略の実現可能性を評価できるようにする情報

V IAS第1号その4：継続企業

IAS第1号パラグラフ25は、経営者は財務諸表の作成に際し企業が「継続企業 (going concern)」¹⁶⁾として継続する能力を評価しなければならないとしている¹⁷⁾。そして、パラグラフ25は、企業が継続企業として継続する能力について重大な疑義を生じさせる事象または状況に関する重要な不確実性を経営者が把握した場合、当該不確実性を開示することとしている (IAS 1, par. 25)。

気候関連リスクは、企業の倒産等の主たる要因となり、継続企業の問題を引き起こす可能性がある。そこで、「ガイダンス」は、重大な気候関連リスクにさらされている産業部門に属する企業については、現在の戦略およびビジネスモデルを変更する予定がなければ、企業が継続する能力に対する長期的なリスクとなりうる気候関連事象を識別することに資する開示を行う必要が生じる可能性があるとしている (CDSB 2020, p. 16)。

16) 概念フレームワークは、「財務諸表は、通常、報告企業が継続企業であり、予測可能な将来にわたって事業を継続するという前提に基づき作成される。」 (Framework, par. 3.9) としている。

17) IAS第1号パラグラフ26は、継続企業の前掲の適切性を評価するに際し、将来(少なくとも報告期間の終了日から12カ月)に関する入手可能なすべての将来情報を勘案することとしている (IAS 1, par. 26)。

多くの企業にとって、少なくとも短期的には、気候関連リスクが継続企業的前提に重要な影響を及ぼすことはないかもしれない。しかし、とくに炭素集約型の産業部門または重大な物理的リスクにさらされている企業にとって、気候関連リスクの影響は、時の経過とともに重要となる可能性がある (CDSB 2020, p. 16)。

なお、「ガイダンス」は、継続企業に関する設例を提示していない。

VI IAS第16号

6.1 基本的な取扱い

IAS第16号パラグラフ51は、少なくとも事業年度の終了日ごとに、有形固定資産の耐用年数および残存価額について見直しを行い、予想と過去の見積りに相違が生じた場合、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更、および誤謬」に基づき、当該変更を「会計上の見積りの変更」として取り扱う¹⁸⁾こととしている (IAS 16, par. 51)。

そこで、「ガイダンス」は、IAS第16号パラグラフ51に基づく見直しの一環として、「消費者の嗜好の変化」や「炭素税の導入」といった気候関連の要因が、企業が所有する有形固定資産の耐用年数および残存価額に影響を及ぼすか検証を要するとしている (CDSB 2020, p. 21)。耐用年数および(または)残存価額の変更は、減価償却額に影響を及ぼすと同時に、減損の兆候の指標に該当する。ちなみに、「ガイダンス」は、具体例として、2025年までに石炭火力発電所の使用を停止することとした英国政府の方針 (2015年公表) による

18) IAS第8号パラグラフ39は、当期に影響を及ぼすかまたは将来の期間に影響を及ぼすと予想される会計上の見積りの変更に関する性質および金額を開示することとしている (影響を見積もることが実務上不可能な場合における将来の期間に及ぼす影響の開示を除く) (IAS 8, par. 39)。

影響を挙げている。これにより、2015年の時点において、石炭火力発電所の耐用年数は、10年が上限となる。そして、耐用年数の見直し(短縮)を行うことが、減価償却費が増加する要因となり、さらには石炭火力発電所の減損処理を行う契機となる(CDSB 2020, p. 21)。

「ガイダンス」は、次に言及するとおり、IAS第16号に関する2つの設例(設例Kおよび設例L)を提示している。

6.2 設例その1

6.2.1 シナリオ

設例Kのシナリオは、表11のとおりである。当期は2020年度であり、報告期間の開始日は1月1日、終了日は12月31日である。設例においては、2030

年までに二酸化炭素排出量を30%削減するという目標を達成すべく行った特定の航空機の耐用年数および残存価額の見直しと、それに関連する開示、さらには追加検討を要する事項(減損と後発事象)に焦点が当てられている。なお、これらに関する具体的な数値は、提示されていない。

6.2.2 開示

会計上の見積り(耐用年数および残存価額)の変更については、IAS第8号パラグラフ39(注18を参照)に基づき開示を行う。設例Kは、変更の理由(航空機の耐用年数を変更した理由)と、変更による影響を開示することとしている(CDSB 2020, p. 46)。

また、設例Kは、航空機の残存価額の見直しが

表11 シナリオ(設例K)

- ・企業は、航空会社である。
- ・企業は、2030年までに二酸化炭素排出量を30%削減し、最終的に2050年までに「正味ゼロ企業」となるという目標を掲げ、今後30年で「正味ゼロ企業」となるための道筋を示すロードマップを明らかにする文書を公表した。航空業界において正味ゼロ目標を掲げたのは、当該企業が初めてであり、利害関係者から好意的に評価されている。
- ・企業は、2030年までに二酸化炭素排出量を30%削減するという中間目標を達成すべく、新規に航空機を調達するとともに、自社が所有する航空機のうち二酸化炭素排出量が最も多い航空機の退役をすすめる予定である。新たな目標に即して、向こう10年間にわたり二酸化炭素排出量が多い航空機の運航を大幅に削減すべく、5年前に調達した航空機を2030年までに退役させる必要がある。
- ・企業は、所有する航空機について、耐用年数25年、残存価額を取得原価の10%として、定額法によって減価償却を行うこととしている。
- ・企業は、中間目標を達成すべく、二酸化炭素排出量が最も多い機体の耐用年数を20年から10年に短縮することとした。また、耐用年数の見直しに際しては、次の事項を勘案する。
 - ①二酸化炭素の排出に関する他社の方針
 - ②航空産業における規制の変更の可能性
 - ③顧客の動向
 - ④低炭素燃料の使用や、低炭素燃料の使用を目的とした既存の航空機の改良の可否
 - ⑤耐用年数到来時点における航空機の運航年数と、当該機体の他の航空会社にとっての経済的便益の有無

(CDSB 2020, Example K(pp. 45 and 46)をもとに筆者作成)

「重要な見積り」に該当する場合、見積りの前提の詳細を開示することとしている。そして、これは、重要な見積りの不確実性の発生要因に該当する。そこで、IAS第1号パラグラフ125およびパラグラフ129に基づき、見積りの不確実性の要因と、残存価額の決定に際し経営者が用いた前提、さらには感度に関する情報を開示する。主要な前提、判断、および異なる前提における見積りの感度は、主要な開示情報に該当するものであり、財務諸表利用者にとって有益である(CDSB 2020, p. 46)。

さらに、設例Kは、減価償却に関する前提の変更が、将来の期間において、継続事業によって生じる利益、税引後利益、および1株当たり利益に及ぼすと予想される影響を開示することとしている(CDSB 2020, p. 46)。

以上の開示については、企業の財務業績および財政状態に重要な影響を及ぼしうることから、アニュアルレポートの「前半部分」において提供される情報と整合的である必要がある。例えば、企業が将来における気候変動シナリオと低炭素戦略の影響について言及している場合、現時点においてそれらが及ぼす財務上の影響(または影響の有無)について、重要であれば、財務諸表に対する注記において開示する(CDSB 2020, p. 46)。

6.2.3 追加検討を要する事項

設例Kは、追加検討を要する事項として、次の事項を挙げている(CDSB 2020, p. 46)。

- ・IAS第36号パラグラフ12(f)に基づき、目標の公表とそれに伴う耐用年数の変更が減損

の兆候(「内部の情報源」¹⁹⁾)に該当する可能性があることから、減損テストを実施する可能性。

- ・減損処理を行った場合には、IAS第36号パラグラフ126ないしパラグラフ130に基づく開示²⁰⁾ ²¹⁾ ²²⁾。
- ・減損処理を行わなかった場合であっても、重要な見積りの不確実性の発生要因が存在する可能性。
- ・財務諸表利用者は、減損処理を行わなかったことを重要な事実として取り扱う可能性がある。そこで、経営者がその結論に至る前提および見積りに関するより多くの情報を、情報利用者が要求する可能性。
- ・減損処理に関して、重要な見積りの不確実性の発生要因が存在しない場合であっても、耐用年数の変更およびコミットメントを反映するために行った主要な前提(割引利子率、継続価値の算定要素)の変更を見直したうえで、それを開示する必要性。これについて、IAS第36号パラグラフ132²³⁾に基づく開示を超える追加開示を行うことが推奨される。
- ・報告期間の終了日から財務諸表の発行承認日までの間に目標が公表され、それが「修正を要しない後発事象」に該当し、かつ、重要な影響を及ぼすと予想される場合、開示を行う可能性²⁴⁾。

19) IAS第36号パラグラフ12(f)は、内部の情報源として、資産が使用されるか使用されると想定される範囲または方法について、不利な影響をもたらす重要な変化が、当期に生じたかまたは近い将来において生じると予想されることを挙げている。そして、当該変化のひとつとして、当初の予定よりも資産を前倒して処分する計画が挙げられている(IAS 36, par. 12(f))。

20) パラグラフ126は、資産の種類ごとに、次の事項を開示することとしている(IAS 36, par. 126) (再評価を行う資産に

関するものについては、省略する)。

- ・当期に純損益に認識した減損損失の額およびそれが含まれる包括利益計算書の表示科目
- ・当期に純損益に認識した減損損失の戻入額およびそれが含まれる包括利益計算書の表示科目

21) パラグラフ129は、IFRS第8号に基づきセグメント情報を開示している場合、報告セグメントごとに、次の事項を開示することとしている(IAS 36, par. 129)。

- ・当期に純損益に認識した減損損失の額およびその他の

6.3 設例その2

6.3.1 シナリオ

設例Lのシナリオは、表12のとおりである。当期は2020年度であり、報告期間の開始日は1月1日、終了日は12月31日である。設例においては、次に示すディーゼルトラック規制に対処する2つのアプローチが識別され (CDSB 2020, p. 47)、それぞれのアプローチに基づく減価償却と減損、および開示に焦点が当てられている。なお、これらに関する具体例は、提示されていない。

アプローチ1: 中古車市場が存在する間に、規制に抵触するトラックを売却し、規制に適合する新車両を調達する。この場合、配送可能な地域が制限されなくなるものの、耐用年数が到来する以前に旧車両を売却することにより、想定外の多額のコストが生じる。

アプローチ2: 規制に抵触するトラックを売却することによって生じる損失を回避すべく、主要都市圏の規制に抵

触する車両を、規制がない地方都市に再配置して運用する。この場合、規制が拡大するにつれて車両の再配置が困難となり、その用途も制限される可能性が高い。

6.3.2 アプローチ1

アプローチ1を採用する場合、IAS第16号に基づきディーゼルトラックの耐用年数を短縮するとともに、そのことがIAS第8号にいう会計方針の変更に関連する。直近の減損テストに使用する前提を変更しなくとも、ディーゼルトラックを売却して獲得することができるキャッシュインフローは、事後に売却して獲得することができるキャッシュインフローよりも高くなる。そして、長期的には、ディーゼルトラックの台数が減少し、再配置の必要もなくなることから、コストの削減につながる。反面、短期的には、現金支出を要する (CDSB 2020, p. 47)。また、ディーゼルトラック規制と耐用年数の変更が減損の兆候の指標 (IAS 36, par. 12 (f)) に該当する可能性があり、減損テストを実施する必要性が生じる可能性もある (CDSB 2020, p. 47)。

表12 シナリオ(設例L)

- ・ 企業は、国際物流会社であり、配送用のディーゼルトラックを所有している。
- ・ 企業は、気候変動が将来の事業に及ぼす潜在的な影響について検証を行っている。企業は、ヨーロッパの主要都市において導入されているディーゼルトラックの使用規制と同様の規制が、今後他の都市および地域にも導入されると予想している。
- ・ 企業は、当該規制により、商品を大都市圏に配送することが困難となる。また、ディーゼルトラックの用途も制限されることとなる。さらに、ディーゼルトラックの中古車市場にも不利な影響が生じることとなる。
- ・ 企業は、地域の規制に基づき、すでにディーゼルトラックの運用地域を変更している。

(CDSB 2020, Example L (p. 47) をもとに筆者作成)

包括利益に認識した減損損失の額

- ・ 当期に純損益に認識した減損損失の戻入額およびその他の包括利益に認識した減損損失の戻入額

22) パラグラフ130に基づく開示については、表6を参照。

23) IAS第36号パラグラフ132は、資金生成単位の簿価にのれんまたは耐用年数が識別可能な無形資産が含まれる場合を除き、有形固定資産の回収可能価額の算定に用いた前提を開示することを求めている (IAS 36, par. 132)。

24) IAS第10号「後発事象」は、「後発事象 (events after the reporting period)」を「報告期間の終了日から財務諸表の発行承認日までの間に生じる、企業にとって有利または不利な事象」と定義したうえで、「修正を要しない後発事象 (non-adjusting events after the reporting period)」を「報告期間の終了日以降に生じた状況を示す事象」と定義している (IAS 10, par. 3)。そして、IAS第10号パラグラフ21は、修正を要しない後発事象について、重要性を有する区分ごとに、①その性質と、②財務上の影響の見積り (または見積りが不可能である旨) を開示することとしている。

設例Lは、アプローチ1を採用する場合、次の事項を開示することとしている(CDSB 2020, p. 47)。

- ・ディーゼルトラックが売却されるまでの期間において、減価償却費が増加する旨
- ・減損処理を実施する必要はないかもしれないものの、減損の兆候の指標や減損テストに関する説明
- ・減価償却費が増加することによって、損益計算書²⁵⁾に影響が生じる旨

6.3.3 アプローチ2

アプローチ2を採用する場合、ディーゼルトラックの耐用年数が延長される一方、マイナスにまではならないものの、その残存価額は減少する。また、ディーゼルトラック規制と耐用年数の変更が減損の兆候の指標(IAS 36, par. 12 (f))に該当する可能性があり、減損テストを実施する必要が生じる可能性がある(CDSB 2020, p. 47)。

設例Lは、アプローチ2を採用する場合、次の事項を開示することとしている(CDSB 2020, p. 47)。

- ・アプローチ1と比べて、ディーゼルトラックの償却期間が長くなる一方で、残存価額が減少する旨
- ・減価償却費が減少するとともに、資金生成単位の減損損失が増加する可能性があることによって、損益計算書に影響が生じる旨

VII 「3つの文書」との照合

3つの文書(「In Brief」、「教育資料」、および「共同文書」)は、気候関連事象が及ぼす影響について、次頁の表13(IAS第1号)および次々頁の表14(IAS第16号²⁶⁾)のとおり指摘している。なお、「In

Brief」と「共同文書」の内容は同一であるため、表中において一括りにしている。

II節ないしVI節と、表13および表14を照合すれば、厳密には次の相違を指摘することができるものの、「ガイダンス」第2章と設例が参照するパラグラフと「3つの文書」が参照するパラグラフはほぼ同じであり、IAS第1号とIAS第16号について同様の論点を取り上げ、指摘している内容も同じであることが分かるであろう。

- ・「教育文書」がIAS第1号パラグラフ122に基づき減損損失を認識しなかった場合における資金生成単位の識別に関する経営者の判断を開示する必要性について明確に言及しているのに対し、「ガイダンス」の設例Cは、これについて明確に言及していない。
- ・「ガイダンス」が表示科目の分解(IV節)について言及しているのに対し、「3つの文書」はこれについて言及していない(該当パラグラフも提示していない)。
- ・「3つの文書」が気候関連リスクに起因する支出額の資産計上について言及しているのに対し、「ガイダンス」の設例Kおよび設例Lはこれについて明確に言及していない。

そして、「ガイダンス」が提示する設例を参照すれば、「3つの文書」において言及された内容を、より具体的に理解することができるであろう。この点において、「ガイダンス」が提示する設例の貢献は、具体例(数値)について不十分と思しき部分もあるものの、大きいといってよい。また、総じて、「ガイダンス」のほうが、「3つの文書」よりも詳細であり、かつ情報量も多い²⁷⁾(次号へ続く)。

25) 設例Lは、「損益計算書(P&L)」と表記している。

26) 「3つの文書」は、IAS第36号とIAS第38号「無形資産」を一括りにしている。

27) 筆者は、文書間の優劣を決定する必要はないと考えている。ここに指摘した事実については、「ガイダンス」と「3つの文書」を相互補完的に用いる際の留意事項として、明示するところである。

表13 IAS第1号と気候関連事象

<p>In Brief/ 共同文書</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・IAS第1号(AASB 第101号) パラグラフ112は、財務諸表のどこにも表示されないものの、財務諸表の理解に関して目的適合性を有する情報を、注記によって開示することとしている。 ・情報は、投資家が行う意思決定に影響を及ぼすと合理的に期待される場合、目的適合性を有する。したがって、情報は、気候関連リスク(またはその他の新規のリスク)が企業に重要な影響を及ぼすと投資家が合理的に期待し、かつ、投資家の意思決定に影響を及ぼすと考えられる場合、目的適合性を有する。例えば、IAS第36号(AASB第136号)において開示に関する特段の定めがなくとも、減損損失の算定に際し気候関連リスクを勘案したか(勘案したのであれば、どのように勘案したのか)について、説明を行う必要が生じる可能性がある。企業は、同業他社が多額の簿価の切下処理を実施したことをふまえて投資家が情報を要求した場合、気候関連リスクが資産の簿価に影響を及ぼしているのか情報を開示する必要が生じる可能性がある。
<p>教育資料</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・IAS第1号は、気候関連事象を検討する際に有益な包括規定を用意している。IAS第1号が定める包括規定は、とくに気候関連事象が企業の財政状態および財務業績に及ぼす影響が大きい場合、有益である。 ・IAS第1号パラグラフ112は、他のIFRS基準に明確な定めがなく、財務諸表のどこにも表示されないものの、財務諸表の理解に資する情報を開示することとしている。また、パラグラフ112は、パラグラフ31と相俟って、企業に財務諸表において重要性を有する情報が省略されていないか検討するよう求めるものである。そこで、企業は、IFRS基準による特定の定めに基づきただでは気候関連事象が企業の財政状態および財務業績に及ぼす影響を投資家が理解するために十分な情報を提供することができない場合、追加開示を行うか検討する必要がある。 ・IAS第1号パラグラフ125は、将来に関する前提が、次年度において資産および負債の簿価に重要な調整を生じさせるリスクを有する場合、①当該前提と、②資産および負債の性質とその簿価に関する情報を開示することとしている。そこで、気候関連事象によって見積り(資産の減損テストまたは廃棄義務の履行にかかる将来キャッシュフローの見積り)に用いる前提に影響が生じる場合、気候関連事象に関する前提を開示する必要がある。 ・IAS第1号パラグラフ129は、パラグラフ125に基づく開示について、経営者が行った将来に関する判断を投資家が理解できるようなかたちで、開示を行わなければならない。開示すべき情報の性質や範囲は、状況によって異なるものの、例えば、簿価を算定する前提が有する性質、簿価を算定する前提に対する簿価の感度、簿価を算定する基礎となる前提および見積り(感度の理由を含む)を開示する。 ・IAS第1号パラグラフ122は、経営者が行った判断のうち、財務諸表における認識額に最も重要な影響を及ぼすものを開示することとしている。例えば、気候関連事象の影響を受ける産業部門に属する企業が、IAS第36号に基づき減損テストを行ったものの、減損損失を認識するには至らなかったとする。そして、財務諸表における認識額に最も重要な影響を及ぼすと認められる場合には、資金生成単位の識別に関する経営者の判断を開示する必要がある。 ・IAS第1号パラグラフ25は、経営者は財務諸表の作成に際し企業が継続企業として継続する能力を評価しなければならないとしている。また、パラグラフ26は、継続企業の評価に際し、将来(少なくとも報告期間の終了日から12カ月)に関する入手可能なすべての将来情報を勘案することとしている。そこで、気候関連事象が継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる事象または状況に重要な不確実性を生じさせる場合、当該不確実性を開示する必要がある。 ・IFRS-ICによるアジェンダ決定(2014年7月)に基づき(IAS 1, E4を参照)、経営者が継続企業の前提について開示を要する不確実性はないと判断したものの、その結論に至るまでに重要な判断を要したもの(「緩和(mitigation)」計画の実行可能性および効率性)については、開示を要する。

(IASB 2019, p. 4; IASB 2020, pp. 1 and 2; AASB and AUASB 2019, p. 12をもとに筆者作成)

表14 IAS第16号と気候関連事象

In Brief/ 共同文書	<ul style="list-style-type: none"> 気候関連リスクは、減損のほか、次の影響を及ぼす可能性がある。 <ul style="list-style-type: none"> ①特定の費用について、資産の定義を充足すれば、有形固定資産として認識する。 ②資産の耐用年数については毎年認識する減価償却額
教育資料	<ul style="list-style-type: none"> 気候関連事象は、事業活動の変更または適応（研究開発を含む）にかかる支出を促す可能性がある。 IAS第16号パラグラフ7ないし14は、費用を有形固定資産として認識する要件を明確にしている。 IAS第16号パラグラフ51は、少なくとも年に1度、有形固定資産の耐用年数の見直しを行うこととしている。 耐用年数の見直しに際し、気候関連事象によって生じる変化を勘案することにより、減価償却費が変動する。気候関連事象は、陳腐化、法規制、または資産の使用停止を生じさせることにより、有形固定資産の耐用年数に影響を及ぼす可能性がある。 IAS第16号パラグラフ73およびパラグラフ76は、資産の種類ごとに耐用年数を開示するとともに、残存価額または耐用年数の変更の性質と金額について開示することとしている。

(IASB 2019, p. 5; IASB 2020, p. 3; AASB and AUASB 2019, p. 13をもとに筆者作成)

【付記】

本稿は、2021年度滋賀大学経済経営研究所研究助成による研究成果である。

本稿の脱稿後、CDSBは、2021年12月、補足文書第2号 (Supplementary Paper 2) 「気候の会計：気候関連事象と財務報告の統合」を公表した。当該文書は、「ガイダンス」第2章において取り上げなかった6つの基準 (IAS第19号、IAS第41号、IFRS第2号、IFRS第6号、IFRS第15号、およびIFRS第16号) を取り上げ、「ガイダンス」第2章と同様のかたちで詳細に検証を行うとともに、関連する9つの設例を提示している。

また、IFRS財団は、2021年11月、国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) を設立することに加えて、2022年6月までに価値報告財団 (VRF) とCDSBを統合することを表明した。

参考文献

- ① Australian Accounting Standards Board (AASB) and Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) . 2019. *Climate-related and Other Emerging Risks Disclosures: Assessing Financial Statement Materiality Using AASB/IASB Practice Statement 2*.
- ② Climate Disclosure Standards Board (CDSB) . 2020. *Accounting for Climate: Integrating Climate-related Matters into Financial Reporting*.
- ③ ———. 2021. *Accounting for Climate: Integrating Climate-related Matters into Financial Reporting*. Supplementary Paper 1.
- ④ Deloitte. 2020. *A Closer Look—Investor Demand for Corporate Reporting in Line with the Paris Agreement on Climate Change*.
- ⑤ International Accounting Standards Board. 2019. *IFRS Standards and Climate-related Disclosures*. In Brief.
- ⑥ ———. 2020. *Effects of Climate-related Matters on Financial Statements*. Educational Material.
- ⑦ ———. 2021. *The Annotated Issued IFRS Standards—Standards Issued at 1 January 2021*.
- ⑧ International Energy Agency (IEA). 2021. *World Energy Outlook 2021*.

- ◎ 赤塚尚之. 2021.「気候関連リスクと引当金会計」『滋賀大学経済学部研究年報』(28): pp. 75-101.
- ◎ ————. 2022.「文献解題 Accounting for Climate: Integrating Climate-related Matters into Financial Reporting(CDSB Guidance)(その1)』『彦根論叢』(430): pp. 88-105.
- ◎ 鷲地隆継. 2021a.「気候変動の影響(その3)」『会計情報』(537): pp. 59-61. デロイトトーマツ.
- ◎ ————. 2021b.「気候変動の影響(その4) 気候変動と見積りの不確実性』『会計情報』(538): pp. 21-23. デロイトトーマツ.

Annotated Bibliography of CDSB Guidance “Accounting for Climate: Integrating Climate- related Matters into Financial Reporting” (2)

Naoyuki Akatsuka

The aim of this paper is to introduce Chapter 2 and the relevant illustrative examples in Appendix A of CDSB Guidance *Accounting for Climate: Integrating Climate-related Matters into Financial Reporting* printed in December 2020 in the Japanese language. CDSB Guidance focuses on the effects of material climate-related matters on companies’ general purpose financial statements (including relevant footnotes) prepared by companies that apply IFRSs. In particular, Chapter 2 addresses the question of how preparers can integrate climate-related matters into reporting in line with the four existing IFRS Standards, and what such disclosures might look like.

Due to space constraints, this paper focuses only on matters in Chapter 2, which is related to IAS 1 *Presentation of Financial Statements* and IAS 16 *Property, Plant and Equipment*, and the relevant illustrative examples in Appendix A.

Keywords: Climate Disclosure Standards Board (CDSB); climate-related matters; climate-related risks; IAS 1; IAS 16
JEL Classification Codes: M41

