

財務諸表の枠外において、企業が気候変動リスク（物理的リスク及び移行リスク）に対する影響を開示する取組みが進められている。日本においてもサステナビリティ基準委員会より2024年3月に以下のサステナビリティ開示基準（以下、SSBJ基準^{（※1）}）の公開草案が公表されており、2025年3月までに最終化が行われ一定規模を有する企業より順次適用される予定となっている。

- サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」
- サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第1号「一般開示基準（案）」
- サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第2号「気候関連開示基準（案）」

本レポートは気候関連開示と財務諸表の「つながり」に焦点を当て考察を行った。

（※1）https://www.ssb-j.jp/jp/domestic_standards/exposure_draft/y2024/2024-0329.html

はじめに

SSBJ基準は、気候関連開示を含むサステナビリティ関連情報開示にあたり、その他の一般目的財務報告書（財務諸表など）の関連する項目との「つながり」を理解できるような情報の開示を求めている（サステナビリティ開示基準の適用（案）31項、気候関連基準（案）46-47項）。本レポートは、会計基準を簡潔に説明した上で、気候関連開示が財務諸表へ与える影響の考察を行った。なお、本文中の意見にあたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

1.1. 固定資産の減損と固定資産の耐用年数の決定

固定資産の減損とは、固定資産に対して投資した金額の回収ができない場合に、損失を将来に繰り延べしないように行う会計処理であり、以下に記載するような減損の兆候が存在する場合には、その後の減損の認識及び測定のスレッドへ進むことで会計上に減損が計上されることになる（固定資産の減損に係る会計基準二1-3）。

- 固定資産の減損に係る会計基準による減損の兆候の例
 - ① 資産または資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益またはキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
 - ② 資産または資産グループが使用されている範囲または方法について、当該資産または資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
 - ③ 資産または資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること
 - ④ 資産または資産グループの市場価格が著しく下落したこと

続いて固定資産の耐用年数は、資産の物理的使用期間ではなく、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊的条件も考慮し、企業が経済的使用可能期間予測期間を見積って自主的に決定するものとされている（減価償却に関する当面の監査上の取扱い12-13項）。ただし、多くの企業が法人税法に定められた耐用年数を用いている状況を考慮し、法人税法に定められた耐用年数を利用することも容認されている（減価償却に関する当面の監査上の取扱い23-24項）。

1.2. カーボンニュートラルを掲げ資産の更新を予定している企業の会計上の留意点

固定資産の減損及び固定資産の耐用年数の決定に関する記載を踏まえ、企業Aが次のような気候関連の取組みを行うと開示している場合に、財務諸表にどのような影響があるかを考察した。

（企業Aの気候関連開示の内容）

企業Aは、2050年までにカーボンニュートラルの削減目標を掲げており、削減目標を達成する戦略として順次機械設備をより環境に配慮したものへ入れ替えを行うことを、期日を明確にした上で公表している。

（企業Aとして検討が必要になりうる会計処理）

このような場合に、機械設備は当初の利用予定より早期に処分されることを示唆しており、企業Aが利用している機械設備の回収可能額を著しく低下される変化となり、減損の兆候が生じている可能性がある。実際に減損計上が必要か否かを検討するため、その後の減損の認識や測定のステップに進む必要があると考えられる（固定資産の減損に係る会計基準の適用指針13項）。また、機械設備の回収可能額が帳簿価額を上回っており、減損を計上しなかったとしても、処分が予定される時期までの残存利用期間に耐用年数を短縮した上で減価償却を行うといった会計処理が必要となる可能性がある（会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針12項、設例3、減価償却に関する当面の監査上の取扱い14項）。

1.3. 耐用年数の変更理由に関する調査

企業が固定資産の耐用年数を変更する場合にどのような理由が多いかについてe-Disclosure ClubのWizLabo Searchにおいて以下の条件でキーワード検索を行った。なお、調査にあたり網羅性は担保されていない。

調査方法

- ◆ 検索キーワード：「耐用年数」というキーワードで検索
- ◆ 検索対象目次：会計上の見積りの変更注記に限定し検索
- ◆ 検索期間：期末日が2023/10/31-2024/10/31である企業に限定し検索

調査結果

耐用年数の短縮の理由	社数
取り壊し、移転などにより固定資産の利用、利用見込みがなくなる	27

耐用年数の延長の理由	社数
性能の向上など実態を考慮した	7
暫定的に法定耐用年数を使用していたが、経済的耐用年数の見積りができるようになり見直した	3
契約の延長	1

1.4. 考察

耐用年数の変更理由について開示書類の調査を行ったが、気候変動の影響またはその対応に伴い耐用年数を変更している事例は識別されなかった。耐用年数が短縮された事例は、取り壊し、移転など数年先を見据えた長期的な意思決定によるものであった。1.2の例題で挙げたようなケースは、短期的に意思決定が行われ、入れ替えをする数年後まで現状の機械設備利用し続けるということは少ないため、耐用年数の短縮は行われず、固定資産除却損や減損といった形で一時的な損失として計上されている可能性が考えられる。また、機械設備の耐用年数は10年程度であることが考えられ、耐用年数を短縮したとしても見積りの変更注記に記載するほど重要性がないため記載がない可能性も考えられる。

2.1. 資産除去債務

資産除去債務とは、有形固定資産の除去に関して法令または契約で要求される義務やそれに準ずるものを言う。除去費用について、資産除去債務として負債として計上し、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える（資産除去債務に関する会計基準3項、7項）。

2.2. カーボンニュートラルを掲げ太陽光パネル設置をした企業の会計上の留意点

資産除去債務に関する会計基準を踏まえて企業Bが次のような気候関連の取組みを行うと開示している場合に、財務諸表にどのような影響があるかを考察した。

（企業Bの気候関連開示の内容）

企業Bは、2050年までにカーボンニュートラルの削減目標を掲げており、削減目標を達成する戦略として工場敷地の空区画に太陽光パネルを100機設置し自家発電を行うことにより工場で使用する電力を再生可能エネルギーとしていくことを公表している。

（企業Bとして検討が必要になりうる会計処理）

このような場合に、自家利用目的の太陽光パネルに対して契約や法律で要求される義務は現時点で存在しておらず、会計上資産除去債務を計上しなければならない可能性は低いと考えられる。一方で、太陽光パネルには有害物質が含まれる場合もあり、リサイクルの義務化が検討されている。法律によりリサイクルが義務化されれば、PCB廃棄物のように将来的に資産除去債務の計上が必要となる可能性も考えられる。

2.3. 資産除去債務の計上理由に関する調査

企業が資産除去債務を計上する場合にどのような理由が多いかについてe-Disclosure ClubのWizLabo Searchにおいて以下の条件でキーワード検索を行った。なお、調査にあたり網羅性は担保されていない。

調査方法

- ◆ 検索キーワード：「アスベスト」「PCB」といった環境に関する特定のキーワードで検索
- ◆ 検索対象目次：資産除去債務に関する注記に限定し検索。
- ◆ 検索期間：期末日が2023/10/31-2024/10/31である企業に限定し検索

調査結果

資産除去債務の計上理由（複数選択）	社数
アスベスト	211
PCB（ポリ塩化ビフェニル）	24
フロン	16
ダイオキシン	3
発電設備（太陽光・風力など）	52

2.4. 考察

現状でも発電設備に対しても資産除去債務を計上している企業は存在するが、基本的には、借地に発電設備を建設しており土地の返還時に原状回復義務があるものやFIT制度（再生可能エネルギーで発電した電気の固定価格買取制度）を利用している太陽光発電設備の再エネ特措法に基づく撤去費用の積立（※2）が求められている部分に資産除去債務を計上していると考えられる。

（※2）資源エネルギー庁 太陽光発電設備の廃棄等費用積立制度について

https://www.enecho.meti.go.jp/category/saving_and_new/saiene/kaitori/dl/fip_2020/fip_document03.pdf

3.1. 引当金

引当金は、以下の4要件を満たす場合に計上する必要がある（企業会計原則注解18）。

● 引当金の4要件

- ① 将来の特定の損失または費用である
- ② その発生が当期以前の事象に起因している
- ③ 発生可能性が高い
- ④ その金額を合理的に見積ることができる

（企業Cの気候関連開示の内容）

企業会計原則注解18を踏まえて企業Cが2026年度より開始する排出量取引制度^{（※3）}に参加していることを開示している場合に、財務諸表にどのような影響があるか考察した。

（※3）カーボンプライシング専門ワーキンググループ事務局説明資料P11「我が国における排出量取引制度の基本的な考え方（案）」https://www.meti.go.jp/shingikai/energy_environment/gx_implementation/pdf/006_04_00.pdf

（企業Cとして検討が必要になりうる会計処理）

2026年度より開始する排出権取引制度では、CO₂の直接排出量が10万トン以上の法人を対象に毎年度排出実績と同量の排出枠の償却が求められる予定である。また、排出枠は一定の基準に従い無償割当されるが、無償の割当枠を超えてCO₂を排出した場合には、他の企業より排出枠を購入する必要が発生し、償却義務を履行しない場合には調達不足量に応じた金銭の支払義務が発生する予定である。

前述した引当金の4要件に当てはめを行うと以下ようになる。

- ① 無償の割当枠を超えたCO₂排出に伴い排出枠購入などの追加費用が発生する
- ② CO₂の排出量が無償の割当枠を超えたという当期以前の事象に起因する
- ③ 排出権取引制度としてルール化されたものであり支払いを回避できず費用の発生可能性は高い
- ④ 市場が整備される予定であり金額の見積りが可能である

以上のことから同制度に参加し、無償の割当が行われる枠を超えてCO₂排出を行った場合には財務諸表に引当金の計上が必要となる可能性があると考えられる。

おわりに

本レポートでは、気候関連開示から将来も含め会計上検討が必要となりうるものを簡単な例として挙げた。「つながり」のある情報を開示するためSSBJ基準においては、サステナビリティ関連財務開示の作成に用いるデータ及び仮定は、関連する財務諸表の作成にあたり準拠した会計基準を考慮したうえで、可能な限り、関連する財務諸表の作成に用いるデータ及び仮定と整合させなければならないとしている（サステナビリティ開示基準の適用（案）32項）。例えば、より環境に配慮した機械設備へと5年を目途に更新する計画を開示しているにも関わらず、当該機械設備を会計上は残存耐用年数10年にわたり償却していたらどうだろうか。機械設備を利用する期間について気候関連開示と財務諸表で仮定が異なっており「つながり」のない情報となっていないだろうか。サステナビリティを管轄する部門と財務部門といった本社部門で共通の認識を有していない可能性もある。情報には「つながり」が求められているので、密な連携が必要になってこよう。

以上