



会計方針の開示に関するプラクティス・エイド (国際会計基準 (IAS) 第 1 号の修正)

2022 年 10 月 14 日

国際会計基準審議会 (IASB) は、2021年2月12日、「[会計方針の開示 \(IAS第1号「財務諸表の表示」および「IFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」に対する狭い範囲の修正](#)」(修正後の和訳はこちら:[IAS第1号](#)、[IFRS実務記述書第2号](#))を公表しました。

IASBは、「重要な (significant) 」会計方針ではなく、「重要性がある (material) 」会計方針情報を開示することを企業に求めるために、IAS第1号「財務諸表の表示」を修正しました。本修正の第117項では、重要性がある会計方針情報を以下のように定義しています。

「会計方針情報は、企業の財務諸表に含まれている他の情報と合わせて考えた場合に、一般目的財務諸表の主要な利用者が当該財務諸表に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に予想し得るならば、重要性がある。」

また、本修正は、もし会計方針情報が提供されなければ、財務諸表利用者が財務諸表における他の重要性がある情報を理解することができないであろう場合には、当該会計方針情報は重要性があると予想されることを明確化しています。本修正の第117B項では、企業の財務諸表に対して重要性があると考えられる可能性が高い会計方針情報の例示を提供しています。

さらに、IAS第1号の修正は、重要性がない会計方針情報を開示する必要がないことを明確化しています。ただし、そのような情報を開示する場合は、重要性がある会計方針情報を覆い隠すことがあってはなりません。

本修正を支援するため、IASBはIFRS実務記述書第2号「重要性の判断の行使」を修正し、重要性の概念を会計方針の開示に適用する方法についてのガイダンスも提供しています。

本修正は、2023年1月1日以後開始する事業年度に適用されます。早期適用が認められています (ただし、現地の承認プロセスの影響を受ける可能性があります)。

詳細については、In brief INT2021-02「[IAS第1号、IFRS実務記述書第2号およびIAS第8号の狭い範囲の修正](#)」(和訳は[こちら](#))およびPwC IFRSマニュアル第4章[4.150項](#)(英語のみ)における以下のFAQおよびEXを参照してください。

- FAQ4.150.2—どのような会計方針情報が企業の財務諸表にとって重要性がある可能性が高いか
- FAQ4.150.3—企業は特定の会計方針情報を開示すべきかどうかを、どのように決定すべきか
- EX4.151.1—会計方針情報に重要性があるかどうかの判断

本資料は、IAS第1号に対する狭い範囲の修正を踏まえて、会計方針の開示に関するガイダンスを提供しており、以下の設例を含んでいます。

1. [暗号通貨投資に関する会計方針の開示](#)
2. [確定給付制度債務に関する会計方針の開示](#)
3. [キャップ・アンド・トレード方式に関する会計方針の開示](#)
4. [借手によるリース活動に関する会計方針の開示](#)
5. [定額報酬サービス契約に関する会計方針の開示](#)
6. [収益認識に関する会計方針の開示](#)

設例のリストはすべてを網羅しているわけではなく、異なる事実関係において必ずしも同じ結論が得られるとは限りません。

経営者が会計方針の策定や適用において重大な判断および仮定を用いる場合、企業は、IAS第1号 [第122項および第125項](#) (和訳は[こちら](#)) で要求されている事項の開示を検討する必要があります。

1. 暗号通貨投資に関する会計方針の開示

背景情報

20X2年3月、投資会社であるA社の取締役会 (BoD) は、投資戦略を修正し、運用資産 (AUM) の一部を暗号通貨に配分することを決定しました。

取締役会は、第一段階として、運用資産の2.5%を暗号通貨に即時に配分することを決定しました。修正された戦略は、運用資産に占める暗号通貨の割合を20X3年末までに5%まで増やし、その後、運用資産に占める割合を5-10%に恒常化することを指示しています。

これまで、運用資産は、純損失を通じて公正価値で測定され分類されています。

取締役会の決定時点の運用資産総額はCU200であり、したがってA社は、CU5 (運用資産の2.5%) の金額で暗号通貨を購入しました。

A社は、暗号通貨資産を無形資産として会計処理し、その後、[IAS第38号第75項](#) (和訳は[こちら](#)) の要求事項に従い、再評価額で測定することを選択します。

20X2年末において、A社の運用資産総額の公正価値はCU220であり、そのうち暗号通貨のポジションはCU7 (運用資産の3.2%) でした。

A社は、暗号通貨ポジションは20X2年12月31日現在の金額の観点から重要性があり、運用資産の5%に達した場合も重要性があると結論付けています。

質問

A社は、暗号通貨投資に関する会計方針情報を20X2年12月31日に終了する事業年度の財務諸表に開示すべきでしょうか。

回答

A社は、暗号通貨について入手可能な観察可能な市場価格が存在すると考えています。しかし、A社はさらに次のように考えます。

- 暗号通貨ポジションは20X2年末時点で重要性があると判断される。
- 暗号通貨の活動に関する会計原則は、IFRS基準書には明確に記載されていない。会計原則は、IAS第8号 [第10項から第12項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出されている。
- A社は事後測定のために会計方針の選択をすることが可能であった。
- 暗号通貨の観測可能な市場価格は相当なボラティリティを伴う。

- 暗号通貨は 20X2 年における A 社の投資の新しいカテゴリであり、その他の運用資産の再測定はすべて純損益に表示されるが、暗号通貨資産の再測定はその他の包括利益に表示される。
- A 社は今後数年間で運用資産における暗号通貨の割合を増やす予定である。

提示されているすべての事実および状況を考慮すると、A社は、この事例では、暗号通貨活動に関する会計方針情報は、財務諸表の利用者の理解にとって重要性があると結論付ける可能性が高いといえます。A社は、暗号通貨活動の会計処理に関する会計方針情報を開示することになります。

2. 確定給付制度債務に関する会計方針の開示

背景情報

B社は、定年退職年齢が67歳の法域で事業を運営しています。B社には、従業員に対して次の2つの退職後給付制度があります。

- 2名の在職従業員（いずれも65歳）が加入する確定給付制度。この制度は新規加入を受け付けていない。
- 残りの255名の従業員を対象とする確定拠出制度。

過年度の財務諸表において、B社は、確定給付制度に関して、以下の情報を開示しました。

「確定給付型年金制度に関して貸借対照表で認識される負債または資産は、報告期間末における確定給付債務の現在価値から制度資産の公正価値を控除したものです。確定給付債務は、毎年、独立年金数理人により予測単位積増方式を用いて計算されています。

確定給付債務の現在価値は、給付の支払いが行われる通貨建てで、かつ関連する債務の期間に近似する期間の優良社債の利率を用いて、見積将来キャッシュ・アウトフローを割り引くことにより算定されます。このような優良社債について厚みのある市場が存在しない国では、国債の市場金利を使用します。

純利息費用は、確定給付制度債務および制度資産の公正価値の純額に割引率を適用することにより算定します。この費用は、損益計算書において従業員給付費用に含まれます。

過去調整および数理計算上の仮定の変更から生じる再測定による利得および損失は、発生した期間においてその他の包括利益に直接認識されます。それらは、持分変動計算書および貸借対照表の利益剰余金に含まれます。

制度の改訂または縮小から生じる確定給付制度債務の現在価値の変動は、過去勤務費用として純損益に即時に認識されます。」

B社は、確定給付債務の純額および総額の両方ならびに包括利益計算書上における関連費用の金額が、当期および表示される比較期間の両方について、財務諸表上、重要性はないと結論付けています。

質問

B社は、20X2年12月31日に終了する事業年度の財務諸表において、確定給付制度債務に関する会計方針情報を提供すべきですか。

回答

確定給付制度債務の総額の算定は、一般的に複雑であり、保険数理に関する専門知識に加えて、重大な判断と仮定を必要とします。しかし、B社は、以下のように考えています。

- 確定給付制度債務の金額は、当期および比較期間の両方において重要性がない。
- 確定給付型年金制度は新規加入できない。2名の在職従業員は定年退職年齢に近く、債務総額は実質的に制度資産によってカバーされている。したがって、B社は、20X2年末時点の純債務の見積りの不確実性による翌事業年度の重要性のある調整リスクの発生の可能性は低いと結論付けている。
- 会計方針はこの1年間において変更されなかった。
- 退職後給付に関する会計方針は、IFRSに基づき規定されたものであり、B社が [IAS 第8号第10項から第12項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出したものではない。

提示された事実パターンから、B社は、確定給付制度債務の会計方針情報は20X2年12月31日に終了する事業年度の財務諸表を理解する上で重要性はないと結論付ける可能性が高いといえます。

このような情報を開示することにより、B社は、主要な利用者の財務諸表の理解に対して重要性のある情報を覆い隠すリスクがあります。

したがって、確定給付制度の会計方針情報を提供する必要はありません。

3. キャップ・アンド・トレード方式に関する会計方針の開示

背景情報

石油採掘会社のC社は、大西洋の異なる国・地域全体にわたり20の石油採掘プラットフォームを運営しています。

そのうちのひとつの国(地域)におけるライセンス契約に従い、C社は、政府がガス排出量を削減するために導入した「キャップ・アンド・トレード」制度を遵守する義務を負います。この制度では、企業は、1つの排出枠が二酸化炭素1トンに相当する限られた排出枠を年度初めに割り当てられます。

観察可能な価格および活発な排出枠取引市場が存在するため、排出枠が十分でない企業は、余剰の排出枠を有する企業から排出枠を購入することが認められており、購入が可能です。

各暦年末時点で、企業は、当該年度を通じて産出した排出量をカバーするのに十分な排出枠を有しておくことが要求されます。

C社の報告期間に対応する20X1年に関しては、C社は2000トンの二酸化炭素の排出枠を割り当てられています。過去3暦年の各年において、C社は2500トンから3000トンの範囲で二酸化炭素を排出しており、20X1年の排出量もほぼ同水準であると予測しているため、C社は市場で排出枠を購入する必要があります。

現在、この種のキャップ・アンド・トレード方式に対応するためのいくつかの許容可能な会計処理のアプローチがあります。IFRIC第3号は、キャップ・アンド・トレード方式に関する会計処理を扱っています。IFRIC第3号は、2005年にIASBによって廃止されたものの、依然としてIFRSに基づくそのようなスキームの会計処理に関する有効な指針とみなされています。

C社は、IFRIC第3号に基づき、キャップ・アンド・トレード方式を会計処理しています。排出に係る義務の会計処理に関する詳しい説明は、[EX16.85.9](#) (和訳は[こちら](#))を参照してください。

質問

C社は、20X1年のキャップ・アンド・トレード方式に関する会計方針情報を開示すべきでしょうか。

回答

C社は、次のように考えています。

- キャップ・アンド・トレード方式の会計処理は、IFRS では明確に記載されていない。したがって、会計方針は [IAS 第8号第10項から第12項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出される。
- 適用される会計方針は複雑であり、利用者にとって理解が容易ではない。
- キャップ・アンド・トレード方式をどのように会計処理するかには、実務上ばらつきがある。
- キャップ・アンド・トレード方式は、C社の事業経営およびライセンスの基礎である。

したがって、C社は、キャップ・アンド・トレード方式に関する会計方針情報が、20X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表を理解する上で重要性があると結論付ける可能性が高いといえます。C社は、キャップ・アンド・トレード方式の会計処理に関する会計方針情報を開示することになります。

4. 借手によるリース活動に関する会計方針の開示

背景情報

投資不動産会社であるD社は、ある国の首都の高級住宅街に15の投資不動産を保有しています。

不動産は最長10年間(延長はない)リースされます。D社は、当該不動産のリスクおよび便益のほとんどすべてを保持していると結論付け、その結果、[IFRS第16号第62項](#)(和訳は[こちら](#))に従ってオペレーティング・リースとして分類しています。

D社は、不動産ポートフォリオ全体の不動産管理サービスを外部委託しており、ほんのわずかの管理業務従事者が在籍しています。D社は、自社所有不動産の10階に本社を置いています。本社は、貸借対照表上、自社所有不動産に分類され、[IAS第16号第31項](#)(和訳は[こちら](#))に従い再評価された金額で測定されます。

D社は、それぞれの報酬パッケージの一部として、CEOとCFOが使用するための自動車2台を借りています。2年前に締結された両契約の当初リース期間は5年でした。

D社は、過去の財務諸表において、借手として活動する場合、そのリース活動に関して次の情報を開示しました。

「企業は、3年から5年の一定期間で車両をリースしており、通常は延長オプションはありません。企業の契約にリース以外の構成要素を含むと判断されるものはありません。

リース期間は、個別に交渉され、さまざまな条件を含んでいます。リース契約は、貸手が保有するリース資産の担保権以外の特約は付されていません。リース資産は、借入目的の担保として使用することはできません。

リース料は、リースの計算利率を用いて割引かれます。当該計算利率が容易に決定できない場合(一般的に企業のリースの場合)、追加借入利率が用いられます。これは、同様の条件、担保、状況の類似する経済環境において、使用権資産と同様の価値を有する資産を取得するために必要な資金の借入れのために企業が支払わなければならない率です。

追加借入利率を決定するために

- 企業は、可能な場合、企業が受領した最近の第三者融資を出発点として、その受領以降の融資条件の変更を反映させるために調整された率を用いる。
- 最近の第三者融資がない場合、D社が保有するリースについての信用リスクを調整したリスクフリー金利で始まるビルドアップ方式を用いる。
- リースに固有の調整(例えば、条件および担保)を行う。

企業が、リースと類似した支払プロファイルを有する容易に観察可能な償却ローン金利(最近の融資または市場データを通じて)を利用できる場合、企業は、追加借入利率を決定するために出発点として当該金利を使用します。

企業は、指数またはレートに基づく変動リース料の将来の増加に晒されており、それらが効力を発するまではリース負債に含まれません。指数またはレートに基づくリース料の修正が効力を発するときに、リース債務は再評価され、使用権資産に対して修正されます。

使用権資産は、通常、資産の耐用年数とリース期間のいずれか短い方の期間にわたって定額法で減価償却されます。企業が購入オプションを行使することが合理的に確実である場合には、使用権資産は、原資産の耐用年数にわたって減価償却されます。企業は、所有する有形固定資産を再評価しますが、企業が保有する使用権資産については再評価しない選択をしています。

設備の短期リースおよび少額資産のすべてのリースに関連する支払いは、純損益で費用として定額法で認識されます。短期リースは、購入オプションのないリース期間が12か月以内のリースです。少額資産は、IT機器および小規模のオフィス家具で構成されます。」

20X1年の財務諸表を作成する際に、D社は、借手として行動する際のリース活動は、金額的には明らかに重要性がないと述べています。

質問

D社は、借手として行動するリース活動に関する会計方針情報を、20X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表において開示すべきでしょうか。

回答

リース会計は、例えば、リースの識別、リース以外の構成要素の識別、割引率の算定、変動リース料の会計処理の決定、および購入オプションまたは延長オプションを行使する可能性の評価などの場合は、一般的に、重大な判断および仮定を必要とします。

しかし、D社は、次のように考えます。



- 借手として活動するリース活動に関する財務諸表の数値には重要性はない。
- D社は20X1年中に会計方針を変更しなかった。
- リースに関する会計方針は、IFRSに基づいて記載されており、D社が [IAS第8号第10項から第12項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出したものではない。
- D社にとっての自動車のリースは、会計処理の観点から比較的複雑ではない。

提示された事実パターンに基づけば、D社は、借手として行動する場合、リース活動に関する会計方針情報は、20X1年度の財務諸表を理解する上で重要性はないと結論付ける可能性が高いといえます。

企業は、借手としてのリース活動に関する会計方針情報が開示された場合、財務諸表における重要性のある情報を覆い隠すリスクがある可能性があります。

したがって、借手としてのリース活動に関連する会計方針情報は開示する必要はありません。D社は、貸手としてのリース活動に関する会計方針を開示すべきかどうかを個別に評価する必要があります。

さらに、D社は、IFRS第16号(借手としてのリース活動)およびIAS第24号(関連当事者としてCEOおよびCFOとの取引に関して)に従って、どの開示を行うべきかを検討すべきです。

5. 定額報酬サービス契約に関する会計方針の開示

背景情報

保険会社であるE社は、投資戦略の一環として投資不動産ポートフォリオを保有しています。E社は、グループの投資不動産の日常的な営業活動(例えば、保守および修繕)を行うため、子会社の不動産管理会社、F社を設立しています。

不動産管理サービスに対する市場の需要が高まる中、F社は事業を拡大し、定額報酬サービス契約を通じて外部顧客に不動産管理サービスを提供しています。契約は3年から5年の期間であり、不動産管理および修繕工事が含まれています。F社は、不動産を所定の基準で維持する責任を負い、必要な保守および修繕工事はすべて、定額報酬契約の一部としてF社によってカバーされます。

通常の損耗から生じない過度の修繕工事、例えば火災、または洪水や暴風雨などの自然災害などから生じる過度の修繕工事は、顧客自身が責任を負います。

開始時に合意された契約報酬は、物件の築年数、規模、立地場所などの標準価格の要素に基づいています。F社は、物件の状態について特に評価を行っていません。

F社は、外部顧客との契約が保険契約の定義を満たすと結論付けています。しかし、当該契約は定額報酬サービスであり、以下の点から[IFRS第17号第8項](#) (和訳は[こちら](#)) に従って、IFRS第17号ではなくIFRS第15号を適用して当該契約を会計処理することを選択できます。

- 特定の顧客の個別のリスクは評価されていない。
- 顧客は、サービスのみを提供するF社によって補償される。
- F社に移転される保険リスクは、サービスのコストからではなく、主に顧客のサービス利用の変動性で構成される。

F社は、会計方針の選択として、IFRS第17号に従い定額報酬サービス契約を会計処理することを選択し、比較期間においても同様の選択を行いました。

20X1年末時点で、F社の経営者は、定額報酬サービス契約は金銭的観点から、財務諸表上、重要性があると判断される可能性があるかと結論付けました。

質問

F社は、20X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表において、定額報酬サービス契約に関する会計方針情報を開示すべきでしょうか。

回答

F社は次のように考えます。

- 当期中、会計方針を変更しなかった。
- 会計方針は IFRS に基づいて記載されており、F 社が [IAS 第 8 号第 10 項から第 12 項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出したものではない。

しかし、F社はさらに次のように考えます。

- 定額報酬サービス契約は重要性があると判断される可能性がある。
- 会計方針は IFRS 第 15 号または IFRS 第 17 号の選択肢の中から選択された。
- IFRS 第 17 号における測定の実務事項は複雑であり、重大な判断および仮定を必要とする。
- 残余補償に対する負債は、高い程度の見積りの不確実性を伴う。

提示されたすべての事実および状況を考慮すると、会計方針が重要性がある取引に関連していること、利用可能な会計方針の選択があること、および一定レベルの複雑性および判断が要求されるという事実に基づき、F社は、20X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表を理解する上で、定額報酬サービス契約に関する会計方針情報は重要性があると結論付ける可能性が高いといえます。

F社は、定額報酬サービス契約の会計処理に関する会計方針情報を開示することになります。さらに、IFRS第17号における開示要求事項が適用されます。

6. 収益認識に関する会計方針の開示

背景情報

G社は新車の小売業者です。現地法律に従い、G社は、納車後、12カ月を限度として、納車時に存在していた瑕疵に係る損害を修理することが要求されます(アシュアランス型の製品保証)。販売する各車両には、3年間義務付けられている保証要件を超える特定サービスをG社が提供しなければならないとする義務の履行が含まれています(サービスプラン)。G社は、同様のサービスプランを個別に販売していませんが、車両販売契約には、どのサービスが含まれているかが明示的に記載されています。G社の競合他社は、このようなサービスプランを当初から車両と抱き合わせ販売しておらず、追加料金でオプションとして同様のサービスプランを提供しています。すべての事実および状況を考慮後、G社は、このサービスプランはIFRS第15号のサービス型の製品保証の定義を満たしていると結論付けました。

顧客は、納車時に契約価格の合計、すなわち、車両とサービスプランについての価格が請求されます。

G社は、履行義務の充足時、または充足につれて収益を認識します。契約には、(1)車両、および(2)サービスプランという2つの履行義務が識別されています。

したがって、G社は、取引価格を各履行義務に配分し、各履行義務の充足時に、収益を個別に認識します。

G社は、車のカギが顧客に引き渡された時に一時点で車両についての履行義務が充足されたと決定します(同時に、強制的な製品保証を認識します)。サービスプランについての履行義務は、3年間のサービス期間にわたり充足されます。

20x1年12月31日現在、G社は、自動車販売およびサービスプランによる収益は財務諸表上、重要性があると結論付けました。

質問

G社は、20X1年12月31日に終了する事業年度の財務諸表を作成中です。収益認識に関する会計方針情報を開示すべきでしょうか。

回答

G社は次のように考えます。

- 当期中、会計方針を変更しなかった。
- 適用した会計方針は、利用可能な選択肢の中から選択していない。
- 収益認識に関する会計方針は、IFRS に基づいて記載されており、G 社が [IAS 第 8 号第 10 項から第 12 項](#) (和訳は[こちら](#)) から導き出していない。
- 会計方針は非常に複雑なものではない。

しかし、G社は、収益金額は財務諸表上、重要性があり、例えば、以下において会計方針を適用する際に判断を用いていると考えています。

- 履行義務の識別、特にサービスプランは、個別に販売されていないにもかかわらず、自動車の販売とは別個のものであると結論付けた。
- 前払サービスプランに重大な金融要素が存在するかどうかを判定する。
- 契約価格を履行義務に配分する。
- サービスプランの履行義務が充足される時期を決定する。

この結果、表示金額を十分に理解するために、G社の財務諸表の主要な利用者は、収益認識に関する会計方針がG社によってどのように適用されたかの情報を必要とする可能性があります。

したがって、[IFRS第15号第123項から第125項](#)（和訳は[こちら](#)）の適用において行った重大な判断およびIFRS第15号における他の関連する開示要求事項の開示に加え、収益認識の会計方針に関する企業固有の情報が開示される可能性が高いといえます。

© 2023 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.



当該和訳は、英文を翻訳したものですので、和訳はあくまでも便宜的なものとして利用し、適宜、英文の原文を参照していただくようお願いいたします。