

主要な年度末の留意事項  
— 見落としてはいけない  
会計項目

2023年11月22日



## 要点

- 本資料は、主要な会計項目を財務諸表に適切に反映させる上で、財務諸表の作成者および監査人を支援することを目的として作成されています。

## 目次

1. 何が問題か
2. 留意すべき事項
3. いつから適用すべきか

# 1. 何が問題か

多くの場合において、会計帳簿に記帳されている会計項目をレビューおよび監査することは比較的容易ですが、会計帳簿に記帳されるべき会計項目が記帳されていないことを特定することはより困難を伴います。企業が年度末を迎えるにあたり、PwCは、各会計項目を財務諸表に適切に反映させる上で作成者および監査人を支援するため、見落とすべきでない項目に関する主要な留意事項をリストにまとめました。

## 2. 留意すべき事項

網羅性について検討すべきトピックには、以下が含まれる可能性があります。

見落とすべきでない項目	詳しいガイダンス
<p>1. 金融保証に関する負債（特に親会社において）</p>	<p><b>金融保証とは何か</b></p> <p>金融保証とは、特定の債務者が期日の到来時に支払いを行わない場合に保有者に発生する損失を補償するために、当該保有者に対して所定の支払を行うことを契約発行者に要求する契約です。このような契約はIFRS第17号の適用範囲に含まれず、IFRS第9号の適用範囲に含まれます。ただし、金融保証契約の発行者が以前にこのような契約を保険契約とみなしており、IFRS第4号の保険契約に適用される会計ガイダンスを用いていることを明白に主張していた場合にはこの限りではありません。</p> <p><b>一般的な事例</b></p> <p>ある子会社が銀行から借入を行う際に、銀行が親会社からの保証を要求し、親会社は銀行に金融保証を発行します。子会社が借入金を返済できない場合には、親会社が介入して銀行に支払を行う契約上の義務を負うこととなります。なお、サポートレターやコンフォートレターは、金融保証に該当しないことに注意する必要があります。</p> <p><b>何を見落とす可能性があるのか</b></p> <p><b>負債</b></p> <p>多くの親会社は、会計方針としてIFRS第9号ではなくIFRS第4号を適用してきており、発行された金融保証が発生する（すなわち、IAS第37号の原則と整合的に、IFRS第4号の負債十分性テストを適用する）まで、貸借対照表に反映していません。</p> <p>IFRS第4号からIFRS第17号への移行時に、企業は、初めてIFRS第17号の要求事項を適用することになり、その結果、当該契約に対してIFRS第17号かIFRS第9号のいずれかの適用を選択することが可能です。IFRS第17号の会計処理の複雑さを考慮すると、保険会社以外の多くの企業はIFRS第9号の適用を選択するとPwCは予想しています。しかし、まだIFRS第9号を金融保証に適用したことがない企業には、IFRS第9号の負債を計算するために多大な労力が必要となる可能性があることを認識すべきです。IFRS第9号は、金融保証の事後測定を、(i)IFRS第9号の予想信用損失引当金、および(ii)当初の公正価値から収益の累計額を控除した金額のいずれか高い方の金額で行うことを要求しています。この取扱いは、会計方針の重大な変更となり、遡及適用が必要となる可能性があります。</p> <p>したがって、重要性について検討を行ったうえで、IFRS第9号またはIFRS第17号のいずれかに基づき、当該保証について負債を認識する必要が生じる可能性があります。</p> <p>追加ガイダンス：<a href="#">PwC IFRSマニュアル第40章40.73項から40.75項</a>（和訳は<a href="#">こちら</a>）および<a href="#">FAQ 50A.27.1</a>（英語のみ）</p>

見落とすべきでない項目	詳しいガイダンス
2. 不利な契約に関する引当金	<p><i>不利な契約とは何か</i></p> <p>不利な契約とは、契約による義務を履行するための不可避的なコストが当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る契約をいいます。不可避的なコストとは、契約履行のコストと、契約不履行による解除金または違約金のいずれか低い方の金額です。</p> <p><i>どのような場合に発生する可能性があるか</i></p> <p>現在の経済環境の不確実性は企業の事業に影響を与え、不利な契約が増加する可能性があります。例えば、インフレ圧力により既存の収益契約の実行にかかるコストが上昇する、または、需要減により既存の購入契約から期待される便益が減少し、購入契約から生じた商品を再販して利益を得ることが困難になる可能性があります。</p> <p><i>何を見落とす可能性があるのか</i></p> <p><b>引当金</b></p> <p>現在認識されていない引当金の認識が必要となる可能性があります。しかし、「受け取ると見込まれる経済的便益」という用語は、通常、契約に基づく直接および間接的な便益の両方を含むと解釈すべきです。引当金が要求される場合、契約による「不可避的なコスト」の金額で測定すべきであり、これらのコストは、契約から解放されるための最小の正味コストであると定義されます。不可避的なコストは、契約の解除金または違約金と、契約履行のコストのいずれか低い方となります。最後に、企業は、不利な契約に対する引当金を計上する前に、契約の履行のために使用される資産に発生した減損を認識しなければなりません。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第16章16.71項から16.85項</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>)</p>
3. 原状回復引当金	<p><i>原状回復引当金とは何か</i></p> <p>用地の原状回復引当金は、閉鎖および原状回復について見積もられた将来コスト、ならびに関連する環境破壊が発生した会計期間における環境再生コスト(インフラの解体および取り壊し、残留資材の撤去および荒廃した部分の修復を含む)について設定すべきです。</p> <p><i>どのように発生する可能性があるか</i></p> <p>一部のリースでは、入居者に対し、例えば間仕切りを追加するなど物件の改良を認めています。借手にはリース終了時に当初の状態での物件を返却する義務が課せられています。この場合、改良した部分の解体が必要となる可能性があります。</p> <p><i>何を見落とす可能性があるのか</i></p> <p><b>引当金</b></p> <p>企業は、以前はリースの更新オプションが実行されると考えていたかもしれません。しかし、状況が変化して、例えば、リースはもはや更新されず、解体にかかるアウトフローが予想より早く発生することになり初めて重要性があるものとなった時点で、引当金の計上が必要になる可能性があります。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第16章16.85項</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>) および <a href="#">EX 16.85.6</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>)</p>

見落とすべきでない項目	詳しいガイダンス
4. 自己株式の買戻しに係る負債	<p><i>自己株式の買戻しとは何か</i></p> <p>自己株式の買戻しまたは自社株買いとは、企業が自社株を買戻し自己資本を減少させる、株主に対する分配のひとつの形態です。</p> <p><i>どのような場合に発生する可能性があるか</i></p> <p>企業が、ブローカーや銀行と契約を締結し、企業に代わって自己の株式を取得してもらうことはよくあります。</p> <p><i>何を見落とす可能性があるのか</i></p> <p><b>金融負債</b></p> <p>企業が自らの資本性金融商品を現金その他の金融資産で購入する義務を含んだ契約は、金融負債を生じさせます。この金融負債は、償還金額の現在価値（例えば、先渡購入価格、オプション行使価格、あるいは他の償還金額の現在価値）で当初測定しなければなりません。負債が認識された時点で、対応する借方金額は資本に計上されます。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第51章51.27項から51.37項</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>)</p>
5. 組成された企業－非連結としているSPEは本来連結すべき可能性がある	<p><i>組成された企業とは何か</i></p> <p>一部の企業は、誰が企業を支配しているのかを決定する際に、議決権または類似の権利が決定的な要因とならないように設計されています。議決権は管理業務のみに関係しており、契約上の取決めが、当該投資先がどのように活動すべきかを指図します。すべての実質的なパワーは、企業活動を厳格に支配する契約条項に規定されているように見えます。当該企業は、自動操縦 (auto-pilot) で運営される場合があります。設立に関与した当事者のいずれも、パワーを有していないかのように見えます。しかし、当該企業は、関与する投資者の1つによって間接的に支配されている可能性があります。</p> <p><i>どのような場合に発生する可能性があるか</i></p> <p>そのような企業は、一般的に、特定の狭義の定められた目的を達成するために活動を制限して設立され、多くの場合、過少資本を有しています。それらの企業は税制上の優遇措置を受け、特定の財政上の目的を達成するための有限の存続期間が定められている場合もあります。</p> <p><i>何を見落とす可能性があるのか</i></p> <p><b>連結</b></p> <p>組成された企業を連結すべきか否かを決定する場合、投資者が便益を得るために、組成された企業の関連性のある活動を指図するパワーを有していることを要求する支配の要件を検討する必要があります。主要な検討事項として、そのような組成された企業の設計および目的、ならびに投資者が組成された企業のリスクと便益に晒されているかどうかを評価することが挙げられます。さらに、関与する他の当事者の権利の慎重な検討、組成された企業の活動に対して投資者が意思決定権を有しているか否かを判定する必要があります。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第26章26.128項以降</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>)</p>

見落とすべきでない項目	詳しいガイダンス																
6. 財務諸表の不適切な相殺または純額表示	<p><b>相殺または純額表示とは何か</b></p> <p>「相殺」または「純額表示」とは、(i) 貸借対照表の資産と負債、(ii) 損益計算書の収益および費用、ならびに／または、(iii) キャッシュ・フロー計算書上のキャッシュ・フローを純額で表示することをいいます。</p> <p><b>何が問題か</b></p> <p>相殺および純額表示は、会計基準で明白に要求または許容されている場合を除き、一般に禁止されています。相殺は発生した取引を利用者が完全かつ適切に理解して、企業の将来キャッシュ・フローを評価する能力を損なうためです。</p> <p>純額表示が明示的に許容される場合には、通常、相殺するために満たさなければならない特定の要件があります。</p> <p><b>何を見落とす可能性があるのか</b></p> <p><b>資産および負債、収益および費用項目</b></p> <p>貸借対照表または損益計算書で2つの金額を総額表示すべきところを誤って純額表示している可能性があります。</p> <p>追加ガイダンス: 相殺に関するトピック別の具体的なガイダンス</p> <table border="1" data-bbox="563 875 1430 1487"> <thead> <tr> <th data-bbox="563 875 999 920">トピック</th> <th data-bbox="999 875 1430 920">参照</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="563 920 999 1003">一般的な相殺(損益計算書上の相殺を含む)</td> <td data-bbox="999 920 1430 1003"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第4章4.39項から4.40項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1003 999 1086">金融商品</td> <td data-bbox="999 1003 1430 1086"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第47章47.15項から47.28項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1086 999 1169">引当金と補填</td> <td data-bbox="999 1086 1430 1169"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第16章16.37項から16.39項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1169 999 1252">当期税金および繰延税金</td> <td data-bbox="999 1169 1430 1252"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第14章14.149項から14.153項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1252 999 1335">キャッシュ・フロー計算書</td> <td data-bbox="999 1252 1430 1335"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第7章7.15項から7.18項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1335 999 1417">確定給付制度</td> <td data-bbox="999 1335 1430 1417"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第12章12.139項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a></td> </tr> <tr> <td data-bbox="563 1417 999 1487">政府補助金</td> <td data-bbox="999 1417 1430 1487"><a href="#">PwC IFRSマニュアル第17章17.13項から17.14項(英語のみ)</a></td> </tr> </tbody> </table>	トピック	参照	一般的な相殺(損益計算書上の相殺を含む)	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第4章4.39項から4.40項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	金融商品	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第47章47.15項から47.28項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	引当金と補填	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第16章16.37項から16.39項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	当期税金および繰延税金	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第14章14.149項から14.153項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	キャッシュ・フロー計算書	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第7章7.15項から7.18項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	確定給付制度	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第12章12.139項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>	政府補助金	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第17章17.13項から17.14項(英語のみ)</a>
トピック	参照																
一般的な相殺(損益計算書上の相殺を含む)	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第4章4.39項から4.40項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
金融商品	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第47章47.15項から47.28項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
引当金と補填	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第16章16.37項から16.39項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
当期税金および繰延税金	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第14章14.149項から14.153項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
キャッシュ・フロー計算書	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第7章7.15項から7.18項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
確定給付制度	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第12章12.139項(和訳は<a href="#">こちら</a>)</a>																
政府補助金	<a href="#">PwC IFRSマニュアル第17章17.13項から17.14項(英語のみ)</a>																

見落とすべきでない項目	詳しいガイダンス
7. インプライドリース	<p><b>インプライドリースとは何か</b></p> <p>インプライドリースとは、契約がリースであると明示的に述べていないが、実質的にリース契約を構成する条件を含んでいる状況をいいます。</p> <p><b>どのように発生する可能性があるか</b></p> <p>リースの法的形態をとらないものの、支払または一連の支払の見返りとして特定可能な資産を使用する権利を与える契約が締結されることがあります。そのような契約の例として、専用の機器を用いたサービス契約や供給契約、外部委託契約または資産のほぼすべての稼働能力に対する権利を提供する通信契約があります。</p> <p><b>何を見落とす可能性があるのか</b></p> <p><b>使用権資産およびリース負債</b></p> <p>IFRS第16号の範囲に含まれるためには、特定された資産がなければなりません。ただし、資産は明示的に特定される必要はなく、黙示的に特定することもあります。黙示的な場合、資産は契約に明記されませんが、供給者が関連する財またはサービスを提供するために黙示的に定められています。しかし、供給者が使用期間全体を通じて資産を入れ替える実質的な権利を有している場合には、特定された資産は存在しないこととなります。また、契約がリースを含むには、顧客は、使用期間全体を通じて資産の使用から得られる経済的便益を実質的にすべて得る権利、および資産の使用方法や使用目的を指図する権利を有していなければなりません。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第15章15.5項以降</a> (和訳は<a href="#">こちら</a>)</p>
8. 子会社の財務諸表における株式に基づく報酬費用	<p><b>子会社の財務諸表における株式に基づく報酬とは何か</b></p> <p>子会社の従業員が親会社による株式に基づく報酬を付与された場合、IFRS第2号は、子会社が株式に基づく報酬費用を計上することを要求しています。</p> <p><b>何が問題か</b></p> <p>IFRS第2号では、企業自身が決済の義務を有していない場合でも、その従業員に関する株式に基づく報酬契約のコストを認識することを企業に要求しています(これらは持分決済型の株式に基づく報酬を表します)。</p> <p><b>何を見落とす可能性があるのか</b></p> <p><b>子会社の個別財務諸表レベルでの株式に基づく報酬費用</b></p> <p>このような契約は、プライベートエクイティや親会社の上場しているが子会社は上場していないグループでは一般的なものです。このスキームでは、子会社が費用を計上することに加え、親会社はリチャージの仕組みがない場合、通常は子会社への投資を増加させることとなります。</p> <p>追加ガイダンス: <a href="#">PwC IFRSマニュアル第13章FAQ 13.64.1</a> (英語のみ)</p>

### 3. いつから適用すべきか

上記のトピックに関する会計基準に最近大きな変更はありません。そのため今は、すでに適用している現行ガイダンスに再び焦点を当てる良い機会です。

© 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](http://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.