

# 2023年3月末の 会計上の留意事項(IFRS)

March 2023



## 目次

はじめに	3
注目されている論点	4
物価および金利の上昇の影響	4
気候変動	5
ウクライナにおける紛争とロシアに対する制裁措置	5
超インフレ経済	6
IFRS 第 17 号「保険契約」の適用	6
予想される税制改正	7
債務のリストラチャリング	7
非金融資産の減損検討に関する主要な留意点	8
2023 年 3 月 31 日に終了する事業年度に新たに適用される基準および解釈指針	10
2023 年 4 月 1 日以後に発効する新基準	10

## はじめに

この資料では、2023年3月31日現在の、国際財務報告基準(IFRS)による財務報告における要求事項をまとめています。

最初のセクション「注目されている論点」では、企業が当年度末に検討する可能性のある項目を記載しています。2つ目のセクションでは、2023年3月31日に終了する事業年度に新たに適用可能となる基準および解釈指針を記載しています。

最後のセクションでは、今後発効する基準および解釈指針を記載していますが、これらについては、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第30項に従い、重要性がある場合には、適用により起こり得る影響の評価についての開示が必要となる可能性があります。

この文書は[Viewpoint](#)に掲載され、四半期ごとに更新されています。



## 注目されている論点

### 物価および金利の上昇の影響

多くの企業は、原材料や賃金などのコスト増、顧客行動の変容や信用リスクの変化、契約条件の交渉、投資および資金調達の決定など、企業の事業のあらゆる側面に関係する物価や金利の上昇の影響を経験しています。また、財務諸表への影響も同様に広範囲に及ぶ可能性があり、3月期末の会計上の影響を考慮する必要があります。

物価や金利の上昇は、公正価値測定、予想される将来キャッシュ・フローの見積り、キャッシュ・フローの現在価値の決定に使用される割引率、減損の兆候および減損テストに影響を与えます。この点に関して企業が検討する可能性のある主要なIFRS基準書には、以下が含まれます。

- IFRS第9号「金融商品」、および予想信用損失への影響
- IFRS第13号「公正価値測定」、および市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格に対する影響、例えば固定利付投資有価証券または投資不動産の市場価格に対する影響
- IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、および開始時に重大な金融要素を含む契約への影響
- IAS第12号「法人所得税」、および将来の課税所得の見積りへの影響
- IAS第19号「従業員給付」、および特に確定給付年金債務の測定への影響
- IAS第21号「外国為替レート変動の影響」、および平均レートの使用が適切かどうかを評価する際の為替レートのボラティリティへの影響
- IAS第23号「借入コスト」、および資産化される借入コストの潜在的な増大
- IAS第36号「資産の減損」、および減損の兆候ならびにキャッシュ・フローや割引率への影響（「非金融資産の減損検討に関する主要な留意点」のセクションを参照）
- IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」、および資産除去債務を含む引当金に係る割引率やインフレ率の見積りへの影響、ならびに不利な契約の認識および測定

物価と金利の上昇は、短期および長期の資産と負債の両方について、重大な見積りの不確実性を引き起こす可能性があります。したがって、企業は、この領域の新しい、または拡充した開示を検討する必要があるかもしれません。留意すべき事項として、IAS第1号は、重大な見積りの不確実性の発生要因に関する開示を要求しています。これには、翌事業年度中に資産および負債の帳簿価額に重要性がある修正をもたらす仮定に関する情報、およびそれらの帳簿価額が当該仮定に対して示す感応度の開示が含まれます。またIAS第1号は、財務諸表に重大な影響を及ぼす判断についての開示を要求しています。

#### 金融商品の注意事項ではここに注目

金利上昇の影響に関する不確実性が継続していることや最近の市場のボラティリティを踏まえると、以下の事項によりいっそうの注意を払う必要があります。

- IFRS第13号「公正価値測定」の下での公正価値測定
- IFRS第9号「金融商品」を適用した予想信用損失の測定
- IFRS第7号を適用することにより金融商品に要求されるすべての開示（特に流動性リスクや金利リスクのみならず集中リスクなどの市場リスクに対する感応度に関連する開示）

詳細なガイダンスについては、[In depth INT2022-12](#)（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。

## 気候変動

気候関連リスクは、企業の業務や財務業績に影響を与える可能性のあるテーマです。IFRSは気候関連リスクを明示的に取り上げていませんが、財務諸表の作成に際して行われるさまざまな判断や見積りの基礎となる原則には、多くの場合、気候関連リスクの要因が織り込まれています。企業が気候関連の論点を考慮すべき特定の領域はより重要なものとなっており、例えば「グリーン」ローン（すなわち、一定程度までサステナビリティ関連のKPIIによって決まる金利で発行される債券またはローン）、市場において取引される気候関連クレジットに関するスキーム、引当金や回収可能価額の算定で使用される見積りおよび自主的炭素市場への参加が挙げられます。自主的炭素市場に参加している企業の会計上の検討事項に関する詳しいガイダンスは、[In depth INT2023-02](#)（英語）をご参照ください。

また、IAS第1号「財務諸表の表示」が包括的な開示要求を定めていることに留意することは重要です。すなわち、特定の取引、その他の事象および状況が企業の財政状態および財務業績に与える影響を投資者が理解するために必要な場合には、それらの情報を開示することが求められています。多くの場合、気候関連リスクに対する企業のエクスポージャーは、前事業報告年度から著しく変動していない場合があります。しかし、気候関連リスクは、多くの財務諸表利用者にとってより重要なテーマになりつつあります。したがって、気候変動に注目が集まりつつある現況やその影響を踏まえると、企業は、気候問題という点で財務諸表に影響を与える、重要性のある情報がすべて提供されるよう、厳密に評価しなければなりません。

IASBは、さまざまな基準における測定および開示に関する要求事項に対して気候関連リスクがどのような影響を及ぼす可能性があるか、ならびに気候関連リスクをどのように織り込むべきかを判断する際に参照可能な各基準のさまざまな項番号のリスト（網羅的なものではない）を含む教育文書を公表しました。詳細については、[In brief INT2020-14](#)「IASBの教育文書：気候関連問題がIFRSを適用して作成された財務諸表に与える影響」（和訳は[こちら](#)）、および[In depth INT2021-11](#)「ESGに関する事項がIFRSに基づく財務諸表に与える影響」（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。また保険会社については、PwC公表物「[For Climate related risks - what do insurers need to know?](#)」（英語のみ）をご参照ください。

また、主要な気候関連の仮定に関しては IFRS に準拠するために財務報告と非財務報告との間における整合性が必要であり、企業はこの整合性を確保しなければなりません。例えば、企業がサステナビリティ報告書においてパリ協定の影響に関する最善の見積り（[In brief INT2021-14](#)「パリ協定が IFRS に基づく財務報告に与える影響」（和訳は[こちら](#)））を公表している一方で、ある IFRS 基準書が測定で最善の見積りを使用することを要求している場合には、財務報告に用いている見積りとサステナビリティ報告書で開示している見積りとの間の整合性を検討する必要があります。サステナビリティ報告において財務報告で反映されていない記載がある場合（例えば、企業が市場参加者による別の仮定に依拠しているため）、企業は、当該項目が財務報告では異なる基礎を反映している理由について、追加の記載が必要かどうかを検討しなければなりません。

さらに、2022年3月にISSBはコメント募集のため2つの公開草案を公表しました。詳細については、[In brief INT2022-07](#)「国際サステナビリティ基準審議会がコメント募集のために公開草案を公表」（和訳は[こちら](#)）および[In depth INT2022-08](#)「国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の公開草案について知っておくべきこと」（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。

## ウクライナにおける紛争とロシアに対する制裁措置

ロシア政府によるウクライナ侵攻は、国際社会による制裁措置と共に、ロシアやウクライナの国内企業のみならず、最新の動向に影響を受ける可能性のある国際的な経済活動に従事している企業にも、広範囲の経済的影響を及ぼしています。これらの動向の影響を受ける企業は、会計上の影響を注意深く検討する必要があります。2023年3月末において、以下を含む多数の領域について検討する必要があります（ただし、これらに限定されるものではありません）。

- ロシアに対する外貨準備へのアクセス制限、一部のロシアの銀行に対するSWIFTへのアクセス制限
- 公正価値測定およびヒエラルキーに加えて、金融資産（貸付金、債権、ロシア債券など）の減損
- 非金融資産の減損
- 偶発事象、不利な契約、および供給契約違反により義務が存在するかどうかの評価
- 資金調達に係る契約（流動性の制約や財務制限条項の違反の可能性を含む）
- 現時点で制限対象となっている可能性のある現金および現金同等物の分類および利用可能性
- 為替エクスポージャーおよび外貨建取引の換算
- ロシアおよびウクライナの国内にある既存の関連会社および子会社に対する影響力またはパワーの水準
- 売却目的で保有する非流動資産としての事業または営業の分類
- 貸借対照表日後の事象に関する、修正を要しない重要な後発事象の認識、測定、および関連する開示の検討
- 継続企業の前提での表示および基本財務表およびその注記におけるロシアまたはウクライナ固有の影響に関する開示

- 顧客との契約の条件変更または契約解除
- 株式に基づく報酬の決済方法の変更および従業員に提供されるその他の給付の会計処理

欧州証券市場監督機構(ESMA)は、ロシアによるウクライナ侵攻の半期財務報告に与える影響に関する報告書(英語のみ)を公表しました。この報告書は特に欧州連合(EU)域内の企業に関連しますが、その主要なメッセージと所見は、IFRSを適用する報告企業すべてに有用である可能性があります。

詳細なガイダンスについては、[In depth INT2022-05](#)「ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

## 超インフレ経済

現在の世界的な経済環境を踏まえ、また、経済状況の悪化および通貨管理により、ハイチ、トルコおよびエチオピアは、2023年3月31日以後に終了する報告期間についてIAS第29号「超インフレ経済下における財務報告」の適用上、超インフレ経済とみなされます。ハイチは2023年3月31日から、トルコは2022年6月30日から、またエチオピアは2022年12月31日から、超インフレ経済とみなされています。

IAS第29号は、機能通貨が超インフレ国の通貨である企業の財務諸表を、報告期間の末日現在の測定単位に修正再表示することを要求しています。したがって、報告期間中の取引および期末の非貨幣性残高は、貸借対照表日現在の物価指数を反映するように修正再表示されます。ハイチ、トルコおよびエチオピアの国内企業の比較数値は、通常、貸借対照表日現在の物価指数を反映するように修正再表示されます。この取扱いは、経済が常に超インフレ経済であったかのようにIAS第29号を適用するために行われます。ただし、前期の期首現在の追加の貸借対照表を表示することは要求されていません。

機能通貨がハイチ・グールド、トルコ・リラおよびエチオピア・ビルである子会社を有する多国籍企業は、[IAS第21号第43項](#)(和訳は[こちら](#))を考慮しなければなりません。この規定は、機能通貨が超インフレ経済の通貨である子会社の財務諸表を、連結財務諸表に含める前にIAS第29号に従って修正再表示することを要求しています。これらの子会社の比較数値は、過去に親会社の安定した通貨で表示されているため、修正再表示されません。

2022年4月1日から2023年3月31日までの期間において超インフレ経済にその他の変更はありませんでした。

[In brief INT2022-19](#)「2022年12月31日現在の超インフレ経済」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

## IFRS第17号「保険契約」の適用

### IFRS第17号の適用前の開示

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」は、企業に対して、まだ適用されていない新しい会計基準の予想される影響について開示を提供することを要求しています。特に、IAS第8号は、IFRS第17号の適用開始期間の財務諸表に及ぼす、起こり得る影響の評価に関連性のある、既知のまたは合理的に見積り可能な情報を開示することを要求しています。

IFRS第17号の適用の準備が進むにつれて、適用による影響に関する情報はより合理的に見積り可能または判明することになるため、企業は通常、2023年1月1日の発効日が近づくにつれて、IFRS第17号の影響に関する企業固有の定性的および定量的情報を提供できるようになると考えられます。IAS第8号の要求事項を参照して、企業が、2023年3月期の財務諸表においてIFRS第17号の予想される影響を開示する際に検討すべきと考えられる事項を以下に記載します。

- 企業がIFRS第17号を最初に適用する日付
- 企業の新基準の適用プロジェクトに関する体制と状況
- 会計方針の選択および免除規定の適用を含む、実施を予定している会計方針の変更
- IFRS第17号に基づき企業が用いる移行アプローチ、および修正遡及アプローチについて企業が用いる修正の説明
- IFRS第9号に関する移行アプローチ(該当がある場合)
- 企業が行った、または行う必要がある主要な判断および見積り
- 適用開始により予想される定量的影響(例えば、移行日(例えば2022年4月1日)時点の定量的影響、移行日から適用開始日(例えば2023年4月1日)までの損益計算書および貸借対照表の変動、ならびに、定量的影響がどのように算出されたか、または、該当する場合には、特定の定量的影響が未だ合理的に見積り可能ではない理由の説明)
- IFRS第17号は投資家が使用する代替的業績指標(調整後利益など)に重大な影響を及ぼすと予想される場合、当該影響の見積額(または定性的説明)

2022年5月、欧州の規制当局(ESMA)は、IFRS第17号の適用前の開示に関するガイダンスについて述べた公式声明を公表しました。ESMAは、2022年度の年次財務諸表においてIFRS第17号の適用による定量的な影響を提供し、IFRS第4号の下での報告金額と比較した変動について、適切な場合には区分して説明することを期待しています。

2023年度の財務諸表以前の開示に関する詳しいガイダンスについては、[In depth INT2022-03](#)「IFRS第17号:2023年度の期末財務諸表以前の開示(IAS第8号およびIAS第34号に基づく検討事項)」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

### 保険会社だけではない

保険契約に関する既存の要求事項(IFRS第4号)は、他の基準の測定原則に従うことを柔軟に認めています。IFRS第17号は、IFRS第4号よりも規範的です。この事実は、保険契約を特定し、IFRS第17号の範囲に含まれるかどうかを判断すること、および、範囲に含まれる場合には、会計上の影響を決定することが非常に重要であることを意味します。

詳しい情報については、保険会社以外の企業がIFRS第17号の範囲に含まれる契約を有しているかどうかを特定する際に助けとなるガイダンスを提供する[In depth INT2022-14](#)(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

### 予想される税制改正

2021年10月8日、136カ国・地域は、国際税制改革に対する2本の柱から成るアプローチ(two-pillar approach)について合意に達しました(「[OECD合意書](#)」)。そのなかでも特に、第1の柱は、企業が利益を稼得している市場国への課税権の再配分を提案しており、第2の柱は、15%のグローバル最低実効税率の適用を目指しています。OECD合意書により、今後数年間にわたって多数の国の法人税率が変更される可能性があります。税金資産および負債の測定に係る法人税率の変更の影響は、各国の法改正の内容と時期に応じて異なります。

2022年11月の会議において、IASBは、第2の柱モデルルールの差し迫った施行に対応して基準を設定することを決定しました。2023年1月、IASBは、IAS第12号「法人所得税」の修正を提案する公開草案を公表しました。本修正は、第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金の会計処理に一時的な救済措置を提供することを目的としています。IAS第12号が公開草案の提案通りに修正された場合、報告企業は、第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産および負債の認識およびそれらに関連する情報の開示を免除されます。OECDの第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金の会計処理について一時的に例外を導入するため、IAS第12号は、2023年中に修正される可能性が高いと考えられます。詳細については、[In brief INT2023-01](#)「第2の柱の世界的な実施:IAS第12号の修正案」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。2023年3月期の報告期間において、第2の柱の要求事項が、企業グループが事業を営むいずれの地域においても実質的に制定されていない場合、当期税金または繰延税金への重大な影響は見込まれません。この状況が、大抵の企業グループに予想されます。企業グループが事業を営むいずれの地域においても第2の柱の要求事項が実質的に制定されない場合、IAS第12号は、上述の税務上の問題に関して特定の開示を要求しません。しかし、OECD合意書により重大な影響を受ける可能性のある企業では、財務諸表利用者が特定の取引、その他の事象および状況が企業の財政状態および財務業績に与える影響を理解できるようにするための追加開示の提供が必要な場合、IAS第1号の要求事項を検討する可能性があります。企業が、上述の税務上の問題に関連して開示を提供すべきであると結論付けた場合、現時点において、その開示は定性的なものになると想定されます。

また、2022年8月に制定された米国の最近の税制改正は、米国で事業を営むIFRS適用の報告企業に影響を与える可能性があります。詳細については、[In depth US2022-04](#)「Accounting for the Inflation Reduction Act and the CHIPS Act」(英語のみ)をご参照ください。

### 債務のリストラクチャリング

債務のリストラクチャリングは、複雑な会計領域であり、重要な判断が必要となる可能性があります。関連ガイダンスは、[PwC IFRS マニュアル第44章の44.106項から44.119項](#)(和訳は[こちら](#))に記載されています。主要な会計上の検討事項の要約は以下のとおりです。

- 新規の債務の条件と当初の債務の条件が大幅に異なるかどうかの決定 – IFRS第9号を適用して金融負債を交換する場合、または、金融負債の条件変更が行われるものの借手および貸手が同一のまま変わらない場合には、条件が大幅に異なるかどうかを評価する必要があります。条件が大幅に異なる場合には、当該取引を当初の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない。
- 債務の条件変更に係る利得または損失の取扱い – 償却原価で測定される金融負債が、条件変更されるものの認識の中止にならない場合には、利得または損失を純損益に即時に認識しなければならない。利得または損失は、当初の契約上のキャッシュ・フローと条件変更後のキャッシュ・フローの差額を、当初の実効金利を用いて割り引くことにより計算される。
- 再交渉の一環として発生した手数料の取扱い – 手数料を即時に認識すべきか資産計上すべきかについては、負債性金融商品の交換または条件変更が消滅として会計処理されるかどうかにより左右される。

## 非金融資産の減損検討に関する主要な留意点

現在の経済環境下において、減損は多くの企業にとって引き続き関心の高い領域となっています。規制当局は引き続きこの領域に注目しており、開示の透明性の向上を継続して強く求めています。多額ののれんや無形資産を保有する企業グループ、または気候変動、物価や金利の上昇もしくはロシア政府のウクライナ侵攻による現在の経済的影響によって広い範囲で影響を受ける企業グループは、減損の評価と特にそれに関連する開示について規制当局から異議を申し立てられるリスクが高くなっています。

ロシア政府のウクライナ侵攻とロシアに対する制裁の影響については[In depth INT2022-05](#)「ロシアによるウクライナ侵攻の会計上の影響」(和訳は[こちら](#))を、物価と金利の上昇の影響については[In depth INT2022-12](#)「物価および金利の上昇期におけるIFRSの適用の手引き」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

減損テストにおける主要なポイントには次のものがあります。

- 使用価値(VIU)モデルにおいて、主要な仮定は外部市場データと整合的である必要があり、また、キャッシュ・フロー予測における成長率の仮定は最新の経済予測と整合的でなければならない。処分コスト控除後の公正価値(FVLCD)モデルは、税引後モデルであり、経営者の仮定ではなく、市場参加者の仮定を用いなければならない。
- 不確実性が增大している時期において減損テストにこれらの不確実性を織り込むにあたって、加重平均されたキャッシュ・フローを導き出すために複数のキャッシュ・フロー・シナリオを使用して対応する確率加重を適用する方が、単一の中心的予測を用いた上でこうした環境における不確実性の高まりを反映させるために割引率に対してリスク調整を試みるよりも、より容易になる可能性が高い。
- リース契約の満了時におけるリース資産の取替えによるキャッシュ・アウトフローを減損モデルに織り込むことが困難な場合がある。この領域におけるさらに詳しいガイダンスについては、[FAQ24.84.2](#) - What are the practical ways to include cash outflows to replace leased assets in a value in use model? (英語のみ)を参照。
- IAS第36号「資産の減損」のVIUモデルは、税引前のキャッシュ・フローを税引前の割引率で割り引くことを要求している。実務では、税引後のキャッシュ・フローと税引後の割引率が用いられている。理論上、これらは同じ結果となりうるが、繰延税金を考慮しなければならないため、検討には複雑性を伴う。

税引後のVIUモデルにおける繰延税金の取扱いについては、[EX 24.87.1](#) - Calculating value in use with post-tax cash flows (英語のみ)を参照。FVLCDモデルは、税引後のモデルであり、経営者による仮定ではなく、市場参加者の仮定を用いなければならない。

- コストの上昇は、長年、それほどインフレの影響を受けてこなかった多くの国でも顕著になりつつある問題であり、そのため、VIUの算定には、以下のいずれかの方法により、特定の物価変動および一般的なインフレの影響を織り込まなければならない。
  - (a) 将来キャッシュ・フローを実質ベースで見積り(すなわち、一般的なインフレの影響を除き、特定の物価変動の影響を含める)、一般的なインフレの影響を控除した割引率でその見積りを割り引く
  - (b) 将来のキャッシュ・フローを名目ベースで見積り(すなわち、一般的なインフレの影響を含める)、一般的なインフレの影響を含む割引率で割り引く。

インフレの仮定が財務諸表に重要性のある影響を及ぼす可能性がある場合、インフレがVIUにどのように織り込まれているかを説明するために、追加的な開示が要求される可能性がある。

- 減損の評価において、帳簿価額は、回収可能価額を算定する方法と首尾一貫した基礎により算定しなければならない。例えば、
  - 回収可能価額がFVLCDモデルを用いて算定される場合、テスト対象となる帳簿価額に当期税金資産/負債および繰延税金資産/負債を含めなければならない(ただし、一般的に、既存の税務上の繰越欠損金に関する繰延税金資産はCGUを構成しないため除外される)。
  - 税引前のキャッシュ・フローに基づくVIUモデルを用いる場合には、繰延税金資産を帳簿価額に含めてはならず、また、繰延税金負債を控除してはならない(すなわち、繰延税金をCGUの帳簿価額に含めない)。考えられる計算方法の詳細については、[EX 24.87.1](#) - Calculating value in use with post-tax cash flows (英語のみ)を参照。
- のれんの減損が連結グループレベルで特定された場合、親会社の個別財務諸表上、関連する子会社に対する親会社の投資の減損検討を行う引き金となる可能性が非常に高い。子会社に対する投資のVIUは、予想配当受取額の現在価値によって決定される。子会社に負債がない場合には、子会社の原資産からの見積税引後キャッシュ・フローの現在価値が、VIUの近似値となる可能性がある。さもなければ、正味分配可能額を決定するために、期待キャッシュ・フローの現在価値から負債の公正価値(外部および会社の両方)を差し引かなければならない。[FAQ24.165.2](#)「子会社への投資に関する使用価値はどのように算定されるか」(和訳は[こちら](#))を参照。(訳注:この解説は、親会社がIFRSに基づいて個別財務諸表を作成する場合を前提としている)



IAS第36号が要求する開示は広範囲にわたります。IAS第36号は、主要な仮定(回収可能価額が非常に敏感に反応する仮定)と関連する感応度分析の開示を求めています。また、IAS第1号「財務諸表の表示」第125項が重要な会計上の判断および見積りの不確実性の主要な発生要因の開示を要求していることにもご留意ください。主要な仮定の合理的に可能性のある変更により、CGUのヘッドルーム(帳簿価額に対する回収可能額の超過額)がゼロまで減少する場合、ヘッドルームの開示が要求されます。

ヘッドルームが主要な仮定の変更に敏感に反応する場合、企業は、ヘッドルームをゼロまで減少させる仮定の変更を具体的に開示する必要があると考えられます(売上成長率または割引率の $+/-x\%$ など)。しかし、合理的に可能性のある変動がのれんのテスト時にCGUのヘッドルームを減少させたり次年度の帳簿価額に重要な調整を発生させたりしないと考えられる場合には、企業は、追加の感応度開示によって財務諸表の利用者に対して何らかの調整に合理的な可能性があるという誤った印象を与えないよう留意しなければなりません。

現在、多くの市場において、不確実性と変動性が増大していることを考慮すると、合理的に起こり得る変動の範囲は拡大しており、通常、より広範囲の減損の開示が要求されると考えられます。

主要な仮定および複数のCGUに関する広い範囲の仮定について、明確な開示を行わなければなりません。重要性がある場合、それぞれのCGUに固有の仮定を特定する必要があります。割引率など、使用した仮定が過年度から大幅に変更されている場合には、仮定の変更について説明しなければなりません。さらに、減損の場合、企業は、何が減損の原因だったのか、そして外部のデータに基づくものか、あるいは企業独自の見積りの変更によるものかを明確に開示する必要があると考えられます。重大な減損損失または戻入れを認識する企業は、影響を受けた資産またはCGUの回収可能価額も開示する必要があります([IAS第36号第130項\(e\)](#)(和訳は[こちら](#))。

規制当局は、ターミナルバリューを見積るためのキャッシュ・フロー予測に用いる長期成長率や税引前の割引率は重要ではあるものの、直近の予算・予測の対象である期間のキャッシュ・フロー予測に用いられる「主要な仮定」ではないとする見解を述べています。したがって、ターミナル期間の前に発生するキャッシュ・フロー予測に適用する個々の成長率に関する仮定についても注意を払わなければなりません。会計方針の開示は、常に減損テストで使用する基礎と整合していなければなりません。規制当局は、VIUを用いて回収可能価額を測定しているが、キャッシュ・フローの予測が新事業の展開の便益を含めていたり将来の投資能力に依存したりするように見える企業には、引き続き異義を唱えたと指摘しました。考慮すべき他の論点として、減損の戻入れの要否があります。[IAS第36号第110項](#)(和訳は[こちら](#))は、企業に対し、各報告期間の末日において、のれん以外の減損したすべての資産について、減損損失がもはや存在しないか減少している可能性を示す兆候があるかどうかを検討することを要求しています。識別可能な減損の戻入れの兆候の有無を判定するためには判断が必要となる可能性があります。そのような兆候が存在する場合には、企業は資産の回収可能価額を再計算する必要があります。

[IAS第36号第111項](#)(和訳は[こちら](#))は、過去の期間に認識した減損損失がもはや存在しないかまたは減少している可能性を示す兆候があるかどうかを評価する際に考慮すべき指標の例を示しています。

これらの兆候は、[IAS第36号第12項](#)(和訳は[こちら](#))にあるように、外部と内部の情報源という2つのカテゴリーにまとめられています。減損の戻入れの可能性に関するこれらの兆候は、主に、[IAS第36号第12項](#)の示す減損損失の可能性を示す兆候によく似ています。時間の経過(割引の「巻戻し」とも呼ばれる)のみでは、減損の戻入れの十分なトリガーとはなり得ないと考えられます。さらに詳しくは[FAQ24.153.2](#)「減損の戻入れの兆候」(和訳は[こちら](#))および[FAQ24.154.2](#)「時の経過を原因とする減損の戻入れ」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

## 2023年3月31日に終了する事業年度に新たに適用される基準および解釈指針

IFRS第3号、IAS第16号、IAS第37号に対する複数の狭い範囲の修正、ならびにIFRS第1号、IFRS第9号、IAS第41号およびIFRS第16号に対する年次改善(2022年1月1日より適用)

**IFRS第3号「企業結合」の修正**では、企業結合に関する会計処理の要求事項を変更することなく、「財務報告の概念フレームワーク」を参照するようIFRS第3号を更新しています。PwC IFRSマニュアル29.89.(和訳は[こちら](#))を参照。

**IAS第16号「有形固定資産」の修正**では、企業が、意図した使用のために資産を準備している間に生産された物品の販売による収入を有形固定資産の取得原価から控除することを禁止しています。その代わりに、企業は、このような見本品の販売による収入を関連コストと共に純損益に認識することになります。PwC IFRSマニュアル22.20.(英語のみ)を参照。

**IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」の修正**では、契約が損失を発生させるかどうかの評価する際に含めるコストが明記されています。FAQ16.72.1.(和訳は[こちら](#))を参照。

**IFRS基準の年次改善**により、IFRS第1号「IFRSの初度適用」、IFRS第9号「金融商品」およびIAS第41号「農業」、ならびにIFRS第16号「リース」の設例に軽微な修正が加えられています。

### IFRS ICアジェンダ決定－貸手のリース料免除(IFRS第9号およびIFRS第16号)

2022年10月、IASBは、IFRS解釈指針委員会(IFRS IC)によって承認された「貸手のリース料免除(IFRS第9号およびIFRS第16号)」に関するアジェンダ決定を最終化しました。本アジェンダ決定は、貸手側の会計処理、特に以下について取り上げています。

- 貸手が賃料減免の前にリース契約に基づく借手からのリース料の支払を免除すると見込む場合に、IFRS第9号の予想信用損失(ECL)モデルをオペレーティング・リース債権に対してどのように適用すべきか。
- 賃料減免の会計処理において、IFRS第9号の認識の中止の要求事項を適用すべきか、IFRS第16号のリースの条件変更の要求事項を適用すべきか。

詳細は[In brief INT2022-15](#)「貸手のリース料免除(IFRS第9号およびIFRS第16号)」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

## 2023年4月1日以後に発効する新基準

IAS第8号第30項では、企業は、公表されているが未発効の新しいIFRSのうち、その適用が企業の財務諸表に及ぼす可能性のある影響を評価するための関連する情報を開示する必要があります。以下の表では、2023年3月31日より前に公表され、2023年4月1日以後に開始する会計期間に適用されるすべての新基準および改訂基準を要約しています。

<b>IFRS第17号「保険契約」</b>	本基準は、多様な実務慣行を許容しているIFRS第4号を置き換えるものです。IFRS第17号は、保険契約および裁量権付有配当投資契約を発行するすべての企業の会計処理を、根本的に変えることとなります。  詳細については、 <a href="#">PwC IFRSマニュアル第50A章</a> (英語のみ)をご参照ください。
<b>公表日</b>	2017年5月(2020年6月および2021年12月の修正)
<b>発効日</b>	2023年1月1日以後開始する期間
<b>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</b>	<b>本修正</b> は、会計方針の開示を改善すること、および財務諸表利用者が会計上の見積りの変更と会計方針の変更を区別する際に役立つことを目的としています。詳細については、 <a href="#">PwC IFRSマニュアル3.24-3.31</a> (和訳は <a href="#">こちら</a> )をご参照ください。
<b>公表日</b>	2021年2月
<b>発効日</b>	2023年1月1日以後開始する期間

<b>IAS第12号の修正 – 単一の取引から生じる資産及び負債に関連する繰延税金</b>	<b>本修正</b> は、企業に対し、当初認識時に同額の将来加算一時差異および将来減算一時差異が生じる取引について繰延税金を認識することを要求するものです。詳細については、 <a href="#">PwC IFRSマニュアル14.18</a> (和訳は <a href="#">こちら</a> )をご参照ください。
<b>公表日</b>	2021年5月
<b>発効日</b>	2023年1月1日以後開始する期間
<b>IFRS第16号の修正 – セール・アンド・リースバック</b>	<b>本修正</b> は、企業がセール・アンド・リースバックを取引日後にどのように会計処理するかを説明するものです。本修正の影響を受ける可能性が最も高い取引は、リース料の一部またはすべてが指標またはレートに応じて決まるものではない変動リース料であるセール・アンド・リースバック取引となります。詳細については、 <a href="#">In depth INT2023-01</a> (英語)をご参照ください。
<b>公表日</b>	2022年9月
<b>発効日</b>	2024年1月1日以後に開始する期間
<b>IAS第1号の修正 – 特約条項付の非流動負債</b>	<b>本修正</b> は、報告期間後12カ月以内に企業が遵守しなければならない条件が、負債の分類にどのような影響を及ぼすかを明確にしています。また本修正は、これらの条件の対象となる負債に関連して企業が提供する情報を改善することを目的としています。詳細については、 <a href="#">In brief INT2022-16</a> (和訳は <a href="#">こちら</a> )をご参照ください。
<b>公表日</b>	2020年1月および2022年10月
<b>発効日</b>	2024年1月1日以後開始する期間

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 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.