

2023年12月末の 会計上の留意事項(IFRS)

December 2023



目次

はじめに	3
注目されている論点	3
地政学的リスク	3
物価および金利の上昇に関連する開示	3
気候変動およびサステナビリティ報告と財務報告との間のつながり(connectivity)	4
超インフレ経済	4
発行した保険契約の識別	5
グローバル・ミニマム課税(「GloBE」ルール)	5
非金融資産の減損検討に関する主要な留意点	6
財務諸表における相殺(またはネッティング)	7
見落としがちな項目	7
2023年12月31日に終了する事業年度に新たに適用される会計基準書およびIFRIC解釈指針	8
2024年1月1日以後に発効する新しいIFRS会計基準書	8
2024年1月1日以後に発効する新しいIFRSサステナビリティ開示基準	9

はじめに

この資料では、2023年12月31日現在の報告の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12月31日に終了する事業年度に新たに適用可能となるIFRS®会計基準およびIFRIC®解釈指針を記載しています。

最後のセクションでは、今後発効する会計基準書およびIFRIC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当期の財務諸表において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

地政学的リスク

地政学的紛争により、世界のリスク環境は大きく変化し続けており、広範な経済的影響が生じています。投資家は、これが企業の事業、リスクエクスポージャー、および見通しに影響を与えているかどうか、また、どのような影響を与えているかを理解したいと考えるでしょう。企業は、財務諸表及び開示への影響を慎重に検討しなければなりません。注意すべき項目には以下が含まれます。

- 貿易、投資、財務に係る制限措置や制裁措置（現金口座や外貨準備へのアクセス制限を含む）
- 減損、不利な契約および偶発事象
- 供給契約や財務制限条項への違反
- 為替エクスポージャーおよび外貨建取引の換算
- 紛争地域に所在する既存の関連会社及び子会社に対する影響力またはパワーの水準
- 貸借対照表日後の事象および修正を要しない重要性のある後発事象に関連する開示

[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](#)）では、ロシアとウクライナの紛争に関連した会計ガイダンスを提供するとともに、その他の地政学的紛争に関連性のある検討事項を記載しています。

物価および金利の上昇に関連する開示

企業には、財務諸表に重大な影響を及ぼす判断および重大な見積りの不確実性の発生要因を開示することが求められています。これには、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じさせるような合理的に起こり得る仮定の変更が含まれます。引き続き厳しい経済状況、特に物価および金利の上昇は、過去の会計期間との比較において以下を意味する可能性があります。

- 会計方針の一部として企業が行う判断の見直しの必要が生じる可能性がある。
- 短期性および長期性の両方の資産及び負債について、追加的な開示が求められるようなより高い見積りの不確実性が存在する可能性がある。
- 例えば金利の変動に関する感応度の開示においてより高い金利シフトを用いるなど、感応度分析を見直す必要が生じる可能性がある。

物価および金利の上昇期の会計処理に関するさらに詳しいガイダンスについては、[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。

気候変動およびサステナビリティ報告と財務報告との間のつながり(connectivity)

気候関連リスクには、企業の事業や業績に影響を与える可能性があります。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。気候関連問題がより重大となる中で、企業が考慮すべき具体的な分野には、ネットゼロ・コミットメントの財務的な影響、「グリーンローン」、取引所で取引される気候関連クレジットに関するスキームや自主的炭素市場（自主的炭素市場については、[In depth INT2023-02](#)「自主的炭素市場の参加企業に関するIFRS財務報告上の留意事項」（和訳は[こちら](#)）をご参照ください）

への参加などが含まれます。

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、前事業年度から大きく変化していない可能性があります。しかし、気候関連リスクは、多くの投資家にとってより重要なテーマになりつつあります。そのため、企業は、厳密な評価を実施して、この点に関して財務諸表に影響を与えている重要性がある情報がすべて提供されていることを確認しなければなりません。

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、主要な気候関連の仮定に関して、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要求される場合、企業は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国際的な気候に関する合意の影響について最善の見積りを公表している一方で、あるIFRS会計基準書が測定において最善の見積りアプローチの使用を要求している場合、財務報告で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財務報告には反映されていない記述がある場合（例えば、財務報告では市場参加者の仮定に依拠している場合など）、企業は、この項目についてなぜ財務報告では異なる基礎により反映されているのかについて、追加の記載が必要か検討しなければなりません。詳細については、[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](#)）の「Section 2—パリ協定に準拠した財務諸表および仮定の首尾一貫性」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および経済状況の悪化を踏まえ、ガーナおよびシエラレオネは、2023年12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ています。ハイチは、2023年3月31日から超インフレ経済とみなされています。南スーダン、2023年12月31日より、もはや超インフレ経済ではなくると見込まれる可能性があるため、機能通貨が南スーダンの通貨である企業は2023年12月にIAS第29号の適用を中止することになります。しかし、企業は、現時点から2023年末までの間にこの結論と矛盾する可能性のある重大な事象または状況が生じた場合には、そうした事情や状況を考慮しなければなりません。2023年1月1日から2023年12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。

詳細については、[In brief INT2023-09](#)「2023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。

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。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。

超インフレ経済下にある子会社を有する多国籍企業は、[IAS第21号第43項](#)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。

発行した保険契約の識別

2023年は、新しい会計基準書であるIFRS第17号に基づく報告が行われる最初の期間であり、保険会計にとって重要な節目になります。しかし、IFRS第17号に注意を払う必要がある企業は、保険会社だけではありません。契約がIFRS第17号の範囲に含まれるためには、保険という名称を付されている必要はなく、保険会社が発行したものである必要もありません。非金融リスクを一方の当事者から他方の当事者に移転する契約は、移転されるリスクが重大であると判断される場合、リスクを引き受ける当事者において保険契約の定義を満たす可能性があります。

保険契約の定義は、旧基準であるIFRS第4号から変更されていません。しかし、IFRS第4号と異なり、IFRS第17号では保険契約の定義に該当する場合には、認識と測定に関する重大な結果を伴うことになります。このことは、すべての企業が、今後、発行した保険契約を識別する方法についての十分な理解を保持し続けるとともに、どのような取決めがIFRS第17号の範囲から明示的に除外されているかを知る必要があることを意味します。

詳細については、[In depth INT2022-14](#)「IFRS第17号は保険会社以外にも影響を与える」（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。

グローバル・ミニマム課税（「GloBE」ルール）

2021年10月8日、136カ国・地域は、国際的な税制改革に対する2本の柱から成るアプローチ（「[ミニマム課税適用ハンドブック（第2の柱）](#)」）について合意に達しました。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の合意により、今後数年間において多数の国の法人税率が変更される可能性があります。法人税率の変更が税金資産および負債の測定に与える影響は、各国の法改正の内容と時期によって異なります。詳細については、PwCの[Pillar Two country tracker](#)およびIFRS Talksポッドキャストシリーズのエピソード「[Global minimum tax](#)」(英語のみ)をご参照ください。GloBEルールは、法令の発効時に当期法人所得税に影響を与えることとなります。

2023年5月、IASBは、IAS第12号「法人所得税」の修正を公表しました。本修正は、適格国内ミニマムトップアップ税を含む、GloBEルールの適用から生じる繰延税金の会計処理に関して一時的な救済措置を提供しています。この一時的な例外は2023年12月に終了する事業年度に適用され、また、開示要求事項は2023年1月1日以後に開始する会計期間から適用されます(早期適用も認められます)。2023年5月のIAS第12号の修正は、その他の関連する開示要求事項を含みますが、これらの開示要求事項は2023年1月1日以後に開始する事業年度のみ適用されます。詳細については、[In depth INT2023-10](#)「『第2の柱』の世界的な導入:繰延税金と財務諸表開示への影響」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

2023年12月の報告期間において、GloBEの法令が実質的に制定されている場合、適格トップアップ税に係る繰延税金の認識および測定に影響はないでしょう。ただし、企業がGloBEの法令の影響を受ける場合または受けると見込まれる場合には、何らかの開示が要求される可能性があります。IAS第12号の狭い範囲の修正により、影響を受ける企業を対象とした的を絞った開示要求事項が導入されました。本修正は、企業が次の事項を開示することを要求しています。

- 第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産および繰延税金負債の認識および情報開示に対する例外規定を企業が適用している旨[[IAS第12号第88A項](#)]
- 第2の柱の法人所得税に関連する当期税金費用(該当ある場合)[[IAS第12号第88B項](#)]
- 法令が制定または実質的に制定されてから発効するまでの期間において、企業は、財務諸表利用者が当該法令から生じる第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーを理解するために役立つ既知または合理的に見積可能な情報を開示することが要求される。この情報が既知または合理的に見積可能でない場合、企業は、代わりにその旨の記述およびエクスポージャーの評価の進捗に関する情報を開示することが要求される[[IAS第12号第88C項から第88D項](#)]。

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、物価の上昇もしくは国際的な紛争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。

非金融資産の減損に関してよく見受けられる間違いについては[In brief INT2023-02](#)「非金融資産の減損—よくある間違い」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

このよくある間違いに加え、上述の経済的および地政学的な不確実性や規制当局による注目によって、次のような項目が減損テストにおける主要なポイントとなります。

物価および金利の上昇による不確実性と地政学的な不確実性の増大

- 不確実性が増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・シナリオを使用するとともに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。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、使用価値(VIU)の算定には、特定の価格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。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。
- 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いる。複数のCGUをカバーする主要な仮定、および、より広い範囲の仮定について、明確に開示しなければならない。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る。さらに、減損が生じた場合、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る。
- 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る(売上成長率または割引率の+/-x%など)。

規制当局の注目

- 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」ではないことが多いと

する見解を述べている。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らない。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らない。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ている。VIUの開示が継続企業の前提および存続能力の評価に用いる予測を相互参照している場合、当該予測に含まれている将来の改善に関連するコストと便益がVIUの計算においてどのように対応されているかを明確に示さなければならない。

減損の戻入れに関連する検討事項

- 考慮すべき他の論点として、減損の戻入れの要否がある。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る。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る。さらなる詳細は[FAQ24.153.2](#) (和訳は[こちら](#)) および [FAQ24.154.2](#) (和訳は[こちら](#)) において提供している。

財務諸表における相殺(またはネットティング)

相殺(「ネットティング」と呼ばれることもあります)とは、財務諸表上における別個の資産および負債または収益および費用の純額表示を指します。キャッシュ・フロー計算書における総額または純額のキャッシュ・フローの報告においても同様に検討されます。

相殺およびネットティングは、一般的に、会計基準書において明確に要求または許容されている場合を除いて禁止されています。これは、取引や発生したその他の事象及び状況について十分かつ適切に理解し、企業の将来のキャッシュ・フローを評価するための利用者の能力を損なうためです。

相殺が許容されている場合、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。さらに、相殺の要件が満たされているほとんどの場合には相殺を適用しなければならず、選択の余地はありません。

相殺が最も一般的に見られる分野に関する関連ガイダンスは以下の通りです。

相殺の種類	IFRS ガイダンス
一般的な相殺(損益計算書上の相殺を含む)	PwC IFRS マニュアル第4章 4.39 項から 4.40 項 (和訳は こちら)
金融商品	PwC IFRS マニュアル第47章 47.15 項から 47.28 項 (和訳は こちら)
当期税金および繰延税金	PwC IFRS マニュアル第14章 14.149 項から 14.153 項 (和訳は こちら)
キャッシュ・フロー計算書	PwC IFRS マニュアル第7章 7.15 項から 7.18 項 (和訳は こちら)

見落としがちな項目

財務諸表のレビューにおいて、計上すべきであったにもかかわらず計上しなかった、見落としした取引の特定は困難です。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。

- 金融保証に関する負債(特に親会社において)
- 不利な契約に関する引当金
- 原状回復引当金
- 自己株式の買戻しに係る負債
- 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
- 財務諸表の不適切な相殺または純額表示
- インプライドリース
- 子会社の財務諸表における株式に基づく報酬費用

詳細については、[In depth INT2023-12](#)「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」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

2023年12月31日に終了する事業年度に新たに適用される会計基準書およびIFRIC解釈指針

IFRS第17号「保険契約」

本基準は、多様な実務慣行を許容していたIFRS第4号を置き換えるものです。IFRS第17号は、保険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ます。詳細については、[PwC IFRSマニュアル第50A章](#) (英語のみ)をご参照ください。

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

本修正は、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、[PwC IFRSマニュアル第4章4.150項](#) (和訳は[こちら](#))をご参照ください。

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

本修正は、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、[PwC IFRSマニュアル第14章FAQ 14.18.1](#) (英語のみ)をご参照ください。

IAS第12号の修正 – 国際的な税制改革

本修正は、企業に対し、「[ミニマム課税適用ハンドブック](#)」による国際的な税制改革から生じる繰延税金の会計処理に関する一時的な救済措置を与えるものです。また、本修正は、影響を受ける企業のための的を絞った開示要求事項も導入しています。詳細については、[In depth INT2023-10](#)『第2の柱』の世界的な導入：繰延税金と財務諸表開示への影響 (和訳は[こちら](#))をご参照ください。

2024年1月1日以後に発効する新しいIFRS会計基準書

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会計基準書のうち、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ことを求められます。以下の表では、2023年12月31日より前に公表され、2024年1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しい会計基準書および修正を要約しています。

IFRS第16号の修正 – セール・アンド・リースバック	本修正 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要求事項を含んでいます。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、 PwC IFRSマニュアル第15章15.155.1項 (英語のみ)をご参照ください。
公表日	2022年9月
発効日	2024年1月1日以後に開始する年次期間
IAS第1号の修正 – 特約条項付の非流動負債	本修正 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、 In brief INT2022-16 (和訳は こちら)をご参照ください。
公表日	2020年1月および2022年11月
発効日	2024年1月1日以後開始する年次期間
IAS第7号及びIFRS第7号の修正 – サプライヤー・ファイナンス契約	本修正 は、サプライヤー・ファイナンス契約およびサプライヤー・ファイナンス契約が企業の負債、キャッシュ・フローおよび流動性リスクに対するエクスポージャーに及ぼす影響の透明性を拡充するための開示を要求するものです。本開示要求は、一部の企業のサプライヤー・ファイナンス契約は十分に可視化されておらず、投資家の分析の妨げとなっているという投資家の懸念にIASBが対応したものです。詳細については、

	In depth INT2023-06 「サプライヤー・ファイナンスに透明性をもたらす」(和訳は こちら)をご参照ください。
公表日	2023年5月
発効日	2024年1月1日以後開始する年次期間(適用初年度における救済措置あり)
IAS第21号の修正 — 交換可能性の欠如	企業が、特定の目的のために、測定日において他の通貨に交換可能でない外貨による取引を行っている、または在外営業活動体を有している場合に、 本修正 による影響を受けます。ある通貨は、企業が通常生じるであろう手続上の遅延があったとしても他の通貨を入手する能力があり、かつ、強制可能な権利および義務を生じさせる市場または交換メカニズムを通じて交換取引が行われる場合には、当該他の通貨に交換可能です。詳細については、 In brief INT2023-19 (和訳は こちら)をご参照ください。
公表日	2023年8月
発効日	2025年1月1日以後開始する年次期間(早期適用可能)

2024年1月1日以後に発効する新しいIFRSサステナビリティ開示基準書

IFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的要求事項」	本基準書 には、企業のバリューチェーン全体にわたるサステナビリティ関連のリスクおよび機会に関する重要性がある情報を開示するためのコアとなるフレームワークが含まれています。詳細については、 In brief INT2023-15 (和訳は こちら)および In depth INT2023-05 (和訳は こちら)をご参照ください。
公表日	2023年6月
発効日	2024年1月1日以後開始する報告期間。現地の規制当局による基準のエンドースメントを条件とする。
IFRS S2号「気候関連開示」	本基準書 は、企業が気候関連のリスクおよび機会に関する情報を開示するための要求事項を定めた、最初のテーマ別基準となります。詳細については、 In brief INT2023-15 (和訳は こちら)および In brief INT2023-15 (和訳は こちら)および In depth INT2023-05 (和訳は こちら)をご参照ください。
公表日	2023年6月
発効日	2024年1月1日以後開始する報告期間。現地の規制当局による基準のエンドースメントを条件とする。

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 for further details.