

# In depth

2019 年に適用される  
新しい IFRS に関する実務ガイド  
2019 年 3 月



*(This page is intentionally left blank)*

# はじめに

2018年3月以降、国際会計基準審議会（IASB）は以下を公表しています。

- 概念フレームワーク
- IFRS第3号「企業結合」の修正、事業の定義
- IAS第1号「財務諸表の表示」およびIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正、「重要性がある」の定義

本ガイドは、これらの新しい修正に加え、それらより前に公表された2019年1月1日に発効となる基準、修正および解釈指針について要約しています。

本ガイドは、IFRSに基づく財務諸表の作成者、利用者および監査人が利用できるように作成しています。またそれぞれの基準、修正、解釈指針を発効日、早期適用の可否、2019年3月1日現在の欧州連合（EU）における承認状況で分類した早見表を含めました。本ガイドは、これらの変更による影響（一部の企業においては重要なものとなる可能性がある）の概要を示し、企業が影響を受けるかどうかを理解して検討を開始するのに役立ちます。また本ガイドは、新しいプロセスやシステムあるいは追加的なガイダンスが必要になる可能性のある領域を識別して、より効果的に計画を立てるのに役立ちます。

改訂基準／基準／解釈指針	発効日	早期適用	EUの承認状況 (2019年3月1日現在)	ページ
<b>2019年1月1日発効</b>				
IFRS第16号「リース」	2019年1月1日以後開始する 事業年度		承認済み	10
IFRS第9号「金融商品」の修正 －負の補償を伴う期限前償還要素	2019年1月1日以後開始する 事業年度		承認済み	8
IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する 投資」の修正 －関連会社および共同支配企業に対する長期持分	2019年1月1日以後開始する 事業年度		承認済み	4
IAS第19号「従業員給付」の修正 －制度改訂、縮小または清算	2019年1月1日以後開始する 事業年度		未承認	5
年次改善 2015年–2017年サイクル －IFRS第3号「企業結合」 IFRS第11号「共同支配の取決め」 IAS第12号「法人所得税」 IAS第23号「借入コスト」	2019年1月1日以後開始する 事業年度		未承認	16
IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実 性」	2019年1月1日以後開始する 事業年度		承認済み	17
<b>2020年1月1日発効</b>				
IFRS第3号「企業結合」の修正、事業の定義	2020年1月1日以後開始する 事業年度	可能	未承認	6
IAS第1号「財務諸表の表示」およびIAS第8号「会 計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正、 「重要性がある」の定義	2020年1月1日以後開始する 事業年度	可能	未承認	7
概念フレームワークの改訂	2020年1月1日以後開始する 事業年度	可能	未承認	19
<b>2021年1月1日発効</b>				
IFRS第17号「保険契約」	2021年1月1日以後開始する 事業年度	可能(ただしIFRS 第15号およびIFRS 第9号も適用されて いることが条件)	未承認	12

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。

# 目次

<b>1. 改訂基準</b> .....	<b>4</b>
関連会社および共同支配企業に対する長期持分－IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正.....	4
制度改訂、縮小または清算－IAS第19号「従業員給付」の修正.....	5
事業の定義－IFRS第3号「企業結合」の修正.....	6
「重要性がある」の定義－IAS第1号「財務諸表の表示」およびIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正.....	7
負の補償を伴う期限前償還要素－IFRS第9号「金融商品」の修正.....	8
<b>2. 新基準</b> .....	<b>10</b>
リース－IFRS第16号.....	10
保険契約－IFRS第17号.....	12
<b>3. IFRS第16号および第17号を適用する場合の経過措置</b> .....	<b>14</b>
<b>4. 年次改善2015年-2017年サイクル</b> .....	<b>16</b>
<b>5. IFRIC第23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性」</b> .....	<b>17</b>
<b>6. 概念フレームワークの改訂</b> .....	<b>19</b>

本資料は、PwC Global が発行した『In depth – New IFRSs for 2018』の日本語翻訳版であり、その英語オリジナル版は以下から入手可能です。

[https://inform.pwc.com/s/New\\_IFRSs\\_for\\_2019\\_PwC\\_In\\_depth/informContent/1921141603164030#ic\\_1921141603164030](https://inform.pwc.com/s/New_IFRSs_for_2019_PwC_In_depth/informContent/1921141603164030#ic_1921141603164030)

# 関連会社および共同支配企業 に対する長期持分

## IAS 第28号「関連会社及び共同支配企業 に対する投資」の修正

### 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

### EUの承認状況

承認済み。

### 論点

投資者は、関連会社または共同支配企業に対する純投資の一部を構成する、関連会社または共同支配企業に対する長期持分（例えば、優先株式または長期貸付）を有する場合があります。IASBは、これらの長期持分がIFRS第9号の範囲に含まれるかどうか、またIFRS第9号の減損の要求事項が適用されるかどうかを明確化するよう要請されました。

### 考察

IASBは、IAS第28号の狭い範囲の修正を公表し、関連会社または共同支配企業に対する長期持分（持分法が適用されないもの）をIFRS第9号に基づき会計処理しなければならないことを明確化しました。これにはIFRS第9号の減損の要求事項も含まれます。また、その設例も提供されています。

本修正は、2019年1月1日以後開始する事業年度に適用され、早期適用が認められます。

# 制度改訂、縮小または清算

## IAS 第 19 号「従業員給付」の修正

### 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

### EU の承認状況

本資料公表時点では未承認。

通常、当期勤務費用および利息純額は、事業年度の開始時に算定された仮定を用いて計算されます。しかし、確定給付負債の純額が、過去勤務費用または清算損益を算定するために再測定される場合、残りの報告期間における当期勤務費用または利息純額は、その制度資産と同じ仮定および同じ公正価値を用いて再測定されます。これにより、制度改訂、縮小または清算後の期間に純損益に計上されていたであろう金額が変更することになるため、確定給付負債の純額がより高い頻度で再測定されることを意味することになります。

制度改訂、縮小または清算により、積立超過が減少または消滅し、資産上限額の影響が変動する可能性があります。過去勤務費用または清算損益は、IAS第19号に従い算定され、純損益に認識されます。債務の決済や追加の給付の提供に使用されてきた積立超過が回収されるため、取引の実態が反映されません。資産上限額の影響は、その他の包括利益(OCI)に認識され、純損益には再分類されません。本修正の影響は、これらの影響が相殺されないことを確認するものとなります。

### 論点

本修正は、以下の事項を企業に要求します。

- 制度改訂、縮小または清算後の残りの報告期間の当期勤務費用及び利息純額の計算において、更新された仮定を使用する
- 資産上限額の影響により積立超過を過去に認識していなかった場合であっても、積立超過の減少はすべて、過去勤務費用または清算損益の一部として純損益に認識する

### 影響

確定給付制度の期間または加入資格の変更は、結果として制度改訂、縮小または清算をもたらす可能性があります。IAS第19号は、企業に対して、いかなる過去勤務費用または清算損益の金額も、変更前後の確定給付負債の純額を再測定することにより、現在の仮定および制度資産の公正価値を用いて変更時に算定することを要求しています。

### 影響を受ける企業

本修正は、確定給付制度の期間や加入資格を変更する企業で、当該確定給付制度が過去勤務費用または清算損益を含むような場合に影響を与えることになります。

本修正は、2019年1月1日以後開始する最初の事業年度の開始日より後に発生した、制度改訂、清算または縮小に対して将来に向かって適用されます。

# 事業の定義

## IFRS 第3号「企業結合」の修正

### 発効日

2020年1月1日以後開始する事業年度に適用。  
早期適用は認められる。

### EUの承認状況

本資料公表時点では未承認。

### 論点

事業とみなされるためには、取得には、一緒にアウトプットを創出する能力に著しく寄与するインプットと実質的なプロセスが含まれていなければなりません。新ガイダンスは、(まだアウトプットを創出していない創業期の企業も含めて)インプットと実質的なプロセスが存在するかどうかを評価するためのフレームワークを提供しています。アウトプットを伴わない場合でも事業であるためには、(インプットに)組織化された労働力が必要になります。

「アウトプット」という用語の定義は、範囲が狭められ、顧客への財もしくはサービスの提供、投資収益や他の収益の創出に焦点を当てており、コストの低減またはその他の経済的便益という形でのリターンを除外しています。

さらに、市場参加者が欠けている要素を置き換えることができるのか、あるいは取得した活動と資産を統合することができるのかを評価する必要もなくなります。

企業は、要件を満たせば更なる評価を行う必要がなくなる「集中テスト」を適用することができます。この任意のテストでは、取得した総資産の公正価値のほぼすべてが単一の資産(または、類似の資産グループ)に集中している場合、当該取得資産は事業に該当しません。

### 影響

この事業の定義の変更により、すべての業種(特に不動産、医薬および石油・ガス業界)において、資産の取得として会計処理される取得の数が増えることになると考えられます。また、この変更の適用によって、処分取引の会計処理も影響を受けることになります。

企業結合と資産の取得では、とりわけ、のれんの認識、条件付対価の認識・測定、取引コストおよび繰延税金の会計処理が異なります。



# 「重要性がある」の定義

## IAS 第1号「財務諸表の表示」およびIAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正

### 発効日

2020年1月1日以後開始する事業年度に適用。  
早期適用は認められる。

### EU の承認状況

本資料公表時点では未承認。

### 論点

IAS第1号「財務諸表の表示」およびIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正、ならびに他のIFRS基準に対する結果的修正は、(i)「重要性がある(material)」の定義をIFRS基準と「財務報告に関する概念フレームワーク」との間で一致させ、(ii)「重要性がある」の定義に付属している説明の明瞭性を向上させ、(iii)IAS第1号における重要でない情報に関するガイダンスの一部を定義に織り込んでいます。

「重要性がある」の定義は、以下のように修正されます。

「情報は、それを省略したり誤表示したり覆い隠したりしたときに、特定の報告企業の財務情報を提供する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場合には、重要性がある。」

本修正は、「情報を覆い隠す」という文言が、その情報を省略または誤表示するのと同様の効果を有する状況に対処するものであることを明確化しています。また、本修正は、企業が財務諸表全体の文脈において重要性があるかどうかを評価しているものと述べています。

さらに、本修正は、一般目的財務諸表が対象とする「一般目的財務諸表の主要な利用者」を、必要とする財務情報の多くを一般目的財務諸表に依拠しなければならない「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者」と定義することにより、その意味を明確化しています。

### 影響

本修正は、「重要性がある」の定義を明確化し、IFRS基準における定義を一致させるものですが、財務諸表の作成に著しい影響を与えることは予想されていません。

# 負の補償を伴う 期限前償還要素

## IFRS 第9号「金融商品」の修正

### 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

### EUの承認状況 承認済み。

当該修正には以下の2つの論点が含まれます。

- どの金融資産を償却原価で測定できるか。当該修正は、特に一部の期限前償還可能な金融資産について、修正前のIFRS第9号に従った場合よりも多くの資産を償却原価で測定することを認めています。当該修正は、銀行およびその他の金融サービス企業に最も大きな影響を与えることが見込まれます。一般事業会社には概ね歓迎されるでしょう。
- 金融負債の条件変更をどのように会計処理するか。当該修正は、それらの条件変更の大部分が結果として利得または損失の即時認識をもたらすことを確認しています。これは、IAS第39号に基づく現行の一般実務からの変更であるため、借入金の条件を変更したすべての業種の企業に影響を与えるでしょう。

すべての企業は、IFRS第9号の適用に向けたプロジェクトにおいて、どの資産および取引が影響を受けるか、または影響を受ける可能性があるかを識別しなければなりません。当該修正の適用には重要な判断が要求される可能性があるため、影響を受ける(可能性のある)資産および取引を早期に識別することをお勧めします。

### 論点

IASBは、IFRS第9号に対する狭い範囲の修正を公表し、企業が負の補償を伴う期限前償還可能な金融資産の一部を償却原価で測定できるようにしました。当該修正の影響を受ける資産(一部の貸付金および負債性証券等)は、IFRS第9号の修正がなかったならば、純損益を通じて公正価値(FVTPL)で測定されていたでしょう。

負の補償は、借手が契約条件により契約の満期前に金融商品を早期償還することを認められているものの、早期償還される金額が元本および利息の未払金額を下回る場合に発生します。しかし、償却原価測定に適切となるためには、負の補償<sup>1</sup>は「契約の早期終了に対する合理的な補償」でなければなりません。

このような合理的な補償の一例は、関連するベンチマーク金利の変動の影響を反映した金額です。しかし、IFRS第9号では、「合理的な補償」が定義されていないため、このテストを満たすかどうかの評価には重要な判断が要求される可能性があります。

さらに、償却原価測定に適切となるためには、資産は「回収するために保有される」事業モデルで保有されていなければなりません。

<sup>1</sup> すなわち、元本および利息の早期償還額と未払額の差額。

**影響**

当該修正は、財務諸表作成者に歓迎される可能性が高いでしょう。実務では、以下に示すような、多くの種類の負債性金融商品に潜在的な負の補償を伴う期限前償還要素が存在します。

- 期限前償還オプションが、偶発事象(トリガー・イベント)の発生(例えば、貸付金の担保の売却または価値の下落)を条件としている場合
- 期限前償還オプションが、契約の一方の当事者のみまたは両当事者によって保有されている場合
- 期限前償還が(特定の状況において)許容または要求されている場合
- 期限前償還の算定額が異なる可能性のある場合。多くの場合、期限前償還が「契約の早期終了に対するの合理的な補償」であるテストを満たすかどうかの判定には判断が要求される。

**発効日**

当該修正は、2019年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。

**金融負債の条件変更—IFRS第9号における会計処理の変更の確認**

予想されていたとおり、IASBは、IFRS第9号の下で金融負債の条件変更の会計処理を確認しました。すなわち、償却原価で測定される金融負債が、条件変更されたものの認識の中止が生じない場合、利得または損失を純損益に認識しなければなりません。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・フローとの差額を、当初の実効金利を用いて割り引くことにより計算されます。これは、すべての企業、特に、現在、IAS第39号に従って利得の認識と損失の認識に異なる方針を適用している企業に影響を与えます。

# リース

## IFRS 第 16 号

### 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

### EU の承認状況

承認済み。

### 論点

IASBは、2016年1月、長期間にわたり取り組んできたリース会計プロジェクトを完了し、IFRS第16号「リース」を公表しました。これにより、現行のIAS第17号のガイダンスは置き換えられることとなります。新基準では、とりわけ借手による会計処理に幅広い範囲の変更を要求しています。

### 主な規定

IAS第17号の下で、借手は、ファイナンス・リース(オン・バランスシート)とオペレーティング・リース(オフ・バランスシート)を区別することが要求されていました。IFRS第16号は、借手に、実質的にすべてのリース契約について、将来のリース料総額を反映するリース負債および「使用権資産」を認識することを要求しています。IASBは、特定の短期リースおよび少額資産のリースについて、任意の免除規定を含めました。ただし、この免除規定は、借手のみが適用できるものです。

貸手の会計処理は現行基準とほとんど変わりません。しかし、IASBは、IAS第17号からリースの定義に関するガイダンス(および、契約の結合および分離に関するガイダンス)を更新しているため、貸手も新基準に影響を受けることとなります。少なくとも、借手の新たな会計モデルは、貸手と借手の間の交渉に影響を与えると見込まれます。

IFRS第16号の下では、契約が一定期間にわたり対価と交換に特定された資産の使用を支配する権利を移転する場合、その契約はリースであるか、または、リースを含みます。

### 影響

IFRS第16号は、多くの借手の財務諸表に重大な影響を与える可能性があります。

### 財政状態計算書

新基準は、貸借対照表および負債/資本比率などの関連比率の双方に影響を与えます。業種、およびこれまでIAS第17号の下でオペレーティング・リースに分類していたリース契約の数に応じて、この新たなアプローチは、貸借対照表上の負債を著しく増加させる結果となります。

### 包括利益計算書

借手は、リース負債に係る利息費用および使用権資産に係る減価償却費を損益計算書に表示しなければなりません。IAS第17号の下におけるオペレーティング・リースとの比較では、費用が配分される項目が変わるだけでなく、リース期間中の各期間で認識される費用の金額(費用項目の合計額)も変わります。使用権資産の定額の償却とリース負債に適用される実効金利法の組み合わせにより、リース期間の前半の費用計上は現行よりも増加し、リース期間の後半の費用計上は現行よりも減少することとなります。

## キャッシュ・フロー計算書

新たなガイダンスは、キャッシュ・フロー計算書にも変化をもたらします。これまでオペレーティング・リースとして分類されていた契約に関連するリース料の支払は、今後、全額を営業活動によるキャッシュ・フローとして表示することはなくなるためです。リース料の支払のうちリース負債に係る利息を反映する部分のみ、営業活動によるキャッシュ・フローとして表示される場合があります（企業が利息の支払いを営業活動によるキャッシュ・フローとして表示する方針である場合）。現金支払のうちリース負債の元本部分は、財務活動に分類されます。リース負債の測定に含まれない、短期リースの支払、少額資産のリースの支払および変動リース料の支払は、営業活動に表示されます。

## 経過措置

IFRS第16号は、2019年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用も認められますが、これはIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を適用している場合に限られます。移行を容易にするために、企業は、完全遡及適用ではなく、使用権資産およびリース負債の測定に関連する特定の救済措置を含む「簡素化されたアプローチ」を選択することができます。また、この「簡素化されたアプローチ」は、比較数値の修正再表示を要求していません。さらに、実務上の便法として、企業は、適用開始日時点で契約がリースかどうか、また、リースを含むかどうかの再評価を要求されません（すなわち、適用開始日時点の契約は再評価の「適用除外（grandfathered）」となります）。

# 保険契約

## IFRS 第 17 号

### 発効日

2021年1月1日以後開始する事業年度に適用。  
早期適用は認められる。

### EU の承認状況

本資料公表時点では未承認。

### 論点

IASBIは、2017年5月18日、長い間取り組んできた保険契約に関する会計基準の開発プロジェクトを完了し、IFRS第17号「保険契約」を公表しました。IFRS第17号は、現在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のある有配当性を有する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。

IFRS第17号は、2021年1月1日以後開始する事業年度に適用され、早期適用が認められます。

### 主な規定

#### 範囲

IFRS第17号は、発行済みの保険契約、すべての再保険契約、および企業が保険契約も発行している場合の裁量権のある有配当性を有する投資契約に適用されます。

企業は、その主たる目的がサービスの提供である固定料金のサービス契約について、IFRS第17号かIFRS第15号のいずれかに従って契約を会計処理する会計方針の選択ができます。IFRS第4号の下での位置づけと同様、金融保証契約については、企業が過去において保険契約とみなすことを明確に宣言している場合には、IFRS第17号の範囲に含めることが認められます。企業が保険契約者である保険契約(再保険を除く)は、IFRS第17号の範囲に含まれません。

組込デリバティブおよび区別できる投資構成要素およびサービス構成要素は「分離」され、関連する会計基準に従って区分して会計処理されなければなりません。その他の要素を任意に分離することは禁止されています。

### 測定モデル

IFRS第17号は、現在測定モデルを適用して各報告期間に見積りを再測定することを要求しています。この測定は、確率加重された割引後キャッシュ・フロー、リスク調整および契約の未稼得利益を表す契約上のサービス・マージン(「CSM」)から構成されるビルディング・ブロックに基づいて行われます。簡素化された保険料配分アプローチは、一般的なモデルと著しく乖離しない測定値を提供する場合またはカバー期間が1年以下である場合に、残存カバーに係る負債に対してその適用が認められます。しかし、発生保険金については、リスク調整後の確率加重された割引後キャッシュ・フローから構成されるビルディング・ブロックに基づいて測定する必要があります。

表示および測定について、企業は、当初認識時にポートフォリオ(すなわち、類似のリスクに晒され、単一のプールとして一緒に管理される契約)を、不利な契約、不利な契約となる重要なリスクのない契約、残りの契約の3つのグループに分解することが要求されます。発行時期の差が1年を超える契約は、同じグループに分類することはできません。

将来のサービスに関連するキャッシュ・フローの変動は、CSMIに対して認識しなければなりません。CSMIはマイナスになることはなく、そのためCSMIの残高を上回る将来キャッシュ・アウトフローの変動については純損益で認識します。金利は、契約の当初認識時に固定したレートでCSMIを増加させます。提供したサービスを反映させるため、時間の経過に基づいてCSMIを各期の純損益に振り替えます。

IFRS第17号の下で、企業は、割引率の変化および財務リスクに関連するその他の仮定の変化の影響を、純損益またはその他の包括利益(OCI)に認識するという会計方針の選択を有しています。保険負債についてのOCIの選択は、IFRS第9号に基づき金融資産を償却原価またはOCIを通じて公正価値で測定する保険者において、純損益の一部のボラティリティ(変動性)を低下させます。

変動手数料アプローチは、保険契約者に対する支払いと基礎となる項目に係る収益の関係が特定されている「有配当(participating)」契約、「配当付き(with profits)」契約および「ユニットリンク」契約などの一部契約について要求されます。そのような契約のCSMIの金利は、変動手数料の変動についてCSMIを調整することにより、非明示的に計上されます。変動手数料は、基礎となる項目の公正価値に対する企業の持分であり、保険契約者への支払額(これは基礎となる項目の収益によって変化しない)を控除した金額として表わされます。また、CSMIは、貨幣の時間価値および(オプションや保証など基礎となる項目から生じない)財務リスクの変動の影響についても調整されます。

収益の表示に関するIFRS第17号の要求事項は、他の業種における表示と整合していません。収益は、保険者がその期間に提供するカバーおよび他のサービスの価値の見積りに応じて比例的に各期間に配分され、保険金は、発生時に表示されます。投資構成要素(すなわち、保険事故が発生しない場合でも保険契約者に返済される金額)は、収益および保険金から除外されます。

保険者は、保険契約から生じる金額、判断およびリスクに関する情報を開示することが求められます。この開示要求は、現在のIFRS第4号の下での要求よりも詳細なものとなっています。

IFRS第17号への移行において、企業は、実務上不可能でない限り、保険契約のグループにIFRS第17号を遡及的に適用します。遡及適用が実務上不可能な場合、企業は、修正遡及アプローチか公正価値アプローチかのいずれかを選択して適用することが認められています。修正遡及アプローチを適用する場合、企業は、合理的で裏付け可能な情報を使用し、認められている簡素化方法のリストから方法を選択して、遡及適用に最も近似する結果を得ます。これに代えて、移行時のCSMIを移行時の公正価値に基づく方法によることもできます。実務上、異なる移行アプローチの使用は、移行時に有効な契約についての将来の期間に認識する利益について、大幅に異なる結果をもたらす可能性があります。

## 影響および考察

IFRS第17号は、金融、保険数理、およびシステム開発の分野(例えば、商品の設計・販売、インセンティブの変更およびより広範な報酬方針の開発、ならびに、事業計画に織り込まれる予算策定および予測の方法の再設計)に留まらない広範囲にわたり事業上の影響を与えます。移行時および将来の両方において、税金の納付および配当にも影響を与える可能性があります。

適用ロードマップを開発するためのギャップ分析や影響の評価を行うことにより、企業は、詳細な導入プロジェクトを開始できるでしょう。データの収集、保存、分析方法に抜本的な変更が要求され、そして、将来に向けての分析から遡及的な分析へと重点が移行し、より粒度の細かい水準の測定や追加的な開示が行われることとなります。発効日に先立ち、保険者は、投資家やアナリストを対象にした「IFRS第17号についての説明」、保険契約の新時代に適用する主要な指標について慎重に検討する必要があります。



# IFRS 第16号および第17号 を適用する場合の経過措置

## 論点

このセクションでは、現在のIFRS報告企業と初度適用企業の新基準への移行方法に係る差異を取り上げています。また、初度適用企業として、新規株式公開(IPO)やその他の取引に関する財務情報について、比較的最長い「トラックレコード」(過去に遡った業績記録)を作成している企業も、経過措置の影響を受ける可能性があります。

IFRSの初度適用に関する基準であるIFRS第1号は、IFRS開始財政状態計算書において、また最初のIFRS財務諸表で表示される全期間を通じて、同一の会計方針を適用することを要求しています。それらの会計方針は、IFRS第1号で定める強制的な例外措置または任意の免除の場合を除き、最初のIFRS報告期間の期末日現在で有効な各IFRS基準に準拠しなければなりません。その他の基準の経過措置は、IFRS第1号で規定される場合を除き、初度適用企業には適用されません。

初度適用企業は、企業の最初のIFRS報告期間の期末日現在にまだ強制となっていない新しい基準の早期適用を選択できます。IFRS第1号は、企業が公表されているもののまだ強制でない新しい版のIFRSを適用することを強制していませんが、適用することの利点を説明しています。

既存のIFRS報告グループの子会社(適用除外の企業を含む)が親会社よりも後にIFRSへの移行を選択する場合、追加的な特例があります。

## 影響

### IFRS第16号「リース」の影響

2019年1月1日以後開始する事業年度より適用されるIFRS第16号は、完全遡及適用またはIFRS第15号のアプローチに類似する「単純化したアプローチ」のいずれかの方法を認めています。初度適用企業は、単純化したアプローチを利用できません。

IFRS第1号は、IFRS初度適用企業がIFRS第16号を適用する際に完全遡及アプローチを適用することを要求しています。借手であるIFRS初度適用企業は、「単純化したアプローチ」に従って、現在のIFRS財務諸表作成企業に利用可能な経過措置の一部を適用することが認められています。例えば、借手は、リース負債を、残りのリース料をIFRSへの移行日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値で測定することができます。

使用権資産は、IFRS第16号が開始日から適用されていたかのように(ただし、適用開始日現在の借手の追加借入利率を用いて割り引く)、またはリース負債と同額で(前払リース料または未払リース料の金額の分を修正後)のいずれかで測定することができます。これらの単純化したアプローチを選択している借手は、IAS第36号「資産の減損」を適用して、適用開始日現在の使用権資産を、減損についてテストしなければなりません。

しかし、IFRS初度適用企業は、契約開始時またはIFRSへの移行日時点のいずれかでリースの全ての契約を再評価しなければなりません。また、初度適用企業は、比較情報を修正再表示しなければなりません。

### IFRS第17号「保険契約」の影響

IFRS第17号は、2021年1月1日以後開始する事業年度より適用されます。早期適用は、IFRS第15号およびIFRS第9号を適用する場合に認められます。実務上不可能な場合を除き、IFRS第17号は遡及適用しなければなりません。

IFRS第17号は、完全遡及適用しなければなりません。IFRS第1号は、IFRS第17号の付録Cに規定されている移行ガイダンスを反映させています。

### 親会社よりも後にIFRSに移行する子会社(適用除外企業を含む)

親会社(または、重要な影響力を有する企業もしくは子会社に共同支配権を有する企業)が率いるグループよりも1日遅れでIFRSを適用する子会社について、IFRS第1号D16項には2つの選択肢が示されています。当該子企業は、資産および負債を、以下のいずれかにより測定することができます。



- a. 親会社のIFRS移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額
- b. 子会社のIFRS移行日に基づいて、IFRS第1号で要求される帳簿価額

表示される財務情報には、通常、直近の報告期間と、一般に「トラックレコード」として知られる1期間または複数の期間の比較情報が含まれます。財務情報は、通常、各期にわたり継続した方法で表示されます。市場の規則によっては、報告企業がその後の報告期間の期末時点で発効される基準を適用することを要求する可能性があります。関連する規制当局の要求事項をよく理解しておくことが推奨されます。

いてIFRSによる比較情報を表示する最初の期間の期首の日付です。新基準は、現在のIFRS報告企業が適用するよりもかなり前の日付で適用される可能性があります。トラックレコードの期間に発効していない新基準がある場合、現在のIFRS報告企業と同様、報告企業は、将来において当該基準を適用する選択を行うことができます。企業は、新基準を適用した場合の影響について、関連するIAS第8号の開示を含めなければなりません。

### 移行シナリオ

企業は、重要な企業結合または株式上場などの取引を行い、初度適用企業としてIFRSに基づく財務情報を表示する場合があります。

移行日は、企業が最初のIFRS財務諸表にお

これらの差異は、以下のように要約できます。

### IFRS 第1号第D16項(a)の適用を選択している現在のIFRS報告企業または子会社

### IFRS 第1号第D16項(b)の適用を選択している初度適用企業または子会社

IFRS 第16号「リース」		
完全遡及適用 または 「単純化したアプローチ」 遡及適用し、累積的影響を適用開始日に認識する	はい - IFRS 第16号 C5項(a)  はい - IFRS 第16号 C5項(b)	はい - IFRS 第1号第13項  いいえ
契約がリースを含んだものであるかどうかを再評価する必要はない	はい - IFRS 第16号 C3項	いいえ
契約時に、契約がリースを含んでいるかどうかを評価する	はい - IFRS 第16号 C3項ではなく、IFRS 第16号第9項	はい - IFRS 第1号 D9項ではなく、IFRS 第16号第9項
IFRS への移行日に、契約がリースを含んでいるかを評価する	該当なし	はい - IFRS 第1号 D9項ではなく、IFRS 第16号第9項
追加借入利率で割り引いたリース負債	完全遡及適用する場合、 適用開始日時点で IFRS 第16号第26項 単純化したアプローチを適用する場合、 適用開始日時点で IFRS 第16号 C8項(a)を適用	開始日時点 IFRS 第1号 D9B項(a)ではなく、IFRS 第16号第26項を適用 または IFRS への移行日時点で IFRS 第1号付録 D9B項(a)
IAS 第36号の減損を使用権資産に適用する	はい(完全遡及適用する場合) IFRS 第16号第33項 選択可能(単純化したアプローチを適用する場合) IFRS 第16号 C8項(c)、C10項(b)	はい - IFRS 第16号 D9B項(c)
IAS 第36号の代わりに IAS 第37号の不利な契約を適用する	いいえ(完全遡及適用する場合)、IFRS 第16号第33項 選択可能(単純化したアプローチを適用する場合) IFRS 第16号 C8項(c)、C10項(b)	いいえ
IFRS 第17号「保険契約」		
遡及適用	経過措置は同じ - 完全遡及適用(実務上不可能な場合はこの限りではない)	

# IFRS 基準の年次改善 2015 年-2017 年サイクル

## 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

## EU の承認状況

承認済み。

基準／解釈指針	修正	発効日
IFRS 第 3 号「企業結合」	本修正は、共同支配事業である事業の支配の獲得が、段階的に達成される企業結合であることを明確化しました。取得企業は、従来保有していた共同支配事業の持分を取得日公正価値で再測定しなければなりません。	2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度。
IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」	本修正は、企業が、共同支配事業である事業の共同支配を獲得した場合、従来保有していた持分を再測定してはならないことを明確化しました。	2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度。
IAS 第 12 号「法人所得税」	本修正は、資本に分類される金融商品に係る配当の法人所得税への影響を、分配可能利益を生み出した過去の取引または事象を認識した場所で認識しなければならないことを明確化しました。これらの要求事項は、配当の法人所得税への影響すべてに適用されます。  これまでは、配当の法人所得税への影響を純損益に認識すべきか資本に認識すべきかが不明確であり、また、現行のガイダンスの範囲が曖昧でした。	2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度。
IAS 第 23 号「借入コスト」	本修正は、個別の借入について、関連する適格資産が意図した使用または販売の準備が完了した後に残高がある場合には、当該借入残高を企業が一般目的で借り入れている資金の一部として扱うことを明確化しました。	2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に発生する借入コストに対して遡及的に適用。

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。

# IFRIC 第 23 号

## 法人所得税の税務処理に関する不確実性

### 発効日

2019年1月1日以後開始する事業年度に適用。

EU の承認状況  
承認済み。

### 論点

本解釈指針は、法人所得税の税務処理に不確実性がある場合にIAS第12号「法人所得税」の認識および測定の実施事項をどのように適用するかについて明確化しています。

### 影響

#### いつ解釈指針を適用するか

IFRS 解釈指針委員会 (IFRS IC) は、これまで、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」ではなくIAS第12号が、不確実な法人所得税の税務処理の会計処理に適用されることを明確にしてきました。IFRIC第23号は、税務処理に不確実性がある状況の繰延および当期税金資産・税金負債の認識および測定方法を説明しています。

不確実な税務処理とは、税務当局がその税務処理を認めるか否かに関して不確実性がある状況において、企業が適用している税務処理のことです。例えば、特定費用の控除を申告する、または特定項目の所得を税務申告書に含めないという企業の決定は、税務当局が税法に基づいてその決定を認める可能性が不確実な場合、不確実な税務処理となります。

IFRIC第23号は、課税所得、資産および負債の税務基準額、税務上の欠損金や税額控除および税率などの処理に不確実性がある状況における、法人所得税のすべての会計処理に適用されます。

### 何が会計単位か

どちらのアプローチが不確実性の解消についてより適切な予測を提供するかに基づいて、不確実な税務処理はそれぞれ別個に考慮される、またはグループとして一緒に考慮されます。企業がこの決定を行うために考慮する要素には、以下が含まれます。

1. 企業が税務処理を作成し証拠付ける方法
2. 税務当局が調査の間に採用すると企業が見込んでいるアプローチ

### 企業は税務当局による税務処理の調査に関して何を仮定しなければならないか

企業は、税務調査を行う権限および税務処理に異議を唱える権限を有する税務当局は、それらの税務処理を調査し、すべての関連する情報についての十分な知識を有しているであろうと仮定することを要求されています。発見リスクは、不確実な税務処理の認識および測定において考慮されません。

### 企業は不確実な税務処理をいつ会計処理しなければならないか

税務申告書において行ったかまたは行うことが見込まれる不確実な税務処理を税務当局が認める可能性が高いと企業が結論を下す場合には、企業は、法人所得税の会計処理とその税務処理とを総合的に決定しなければなりません。税務当局が不確実な税務処理を認める可能性は低いと企業が結論を下す場合には、その決定が行われた期間の法人所得の税務処理において、不確実性の影響を（例えば、追加の税負債を認識するか、またはより高い税率を適用するかによって）反映させなければなりません。

## 認識した不確実性の影響とは

企業は、不確実性の解消についてより適切な予測を提供する方法を用いて不確実性の影響を測定しなければなりません(すなわち企業は、不確実性を測定する場合に、最も可能性の高い金額または期待値のいずれかの方法を用いなければなりません)。

最も可能性の高い金額を用いる方法は、起こり得る結果が二者択一かまたは1つの価値に集中している場合に適切でしょう。期待値による方法は、二者択一でもなく1つの価値に集中してもいない一定範囲の考え得る結果が生じる場合に適切でしょう。一部の不確実性は、当期税金と繰延税金の双方に影響を与えます(例えば、費用を控除できる年度の不確実性)。IFRIC第23号は、当期税金および繰延税金に首尾一貫した判断と見積りを行うことを要求しています。

## 状況の変化が生じた場合

不確実な税務処理の影響を認識・測定するために行なった判断と見積りは、状況が変化した場合には常に、あるいはそれらの判断に影響を与える新たな情報がある場合に見直されます。新たな情報には、税務当局による措置、税務当局が類似の項目に関連して特定の立場をとっていることを示す証拠、または特定の税務処理を調査する税務当局の権利の失効などが含まれます。IFRIC第23号は、具体的に、税務当局からの見解がないことは、それ単独では、状況の変化または見積りの変更をもたらす新たな情報でない可能性があるとしています。

## 開示について

IFRIC第23号において新たな開示要求は示されていません。しかし、当解釈指針は、IAS第1号「財務諸表の表示」に従い、不確実な税務処理の決定で行った判断および見積りを開示する必要があることを企業に再認識させています。

## 発効日および経過措置

IFRIC第23号は、2019年1月1日以後に開始する事業年度より適用されます。早期適用は容認されています。企業は、当解釈指針の適用開始時に、以下のいずれかの適用を選択することができます。

1. 事後的判断を使用せずに行うことができる場合、IAS第8号を遡及適用する
2. 本解釈指針の適用開始の累積的影響を、利益剰余金期首残高(または資本の他の適切な内訳項目)への調整として、適用開始日に遡及的に認識する

## 考察

IFRIC第23号は、税務上の不確実性の会計上の影響を考慮、認識、測定するための枠組みを提供するものです。当解釈指針は、今までIAS第12号が扱っていなかったいくつかの領域について特定のガイダンスを提供しています。例えば当解釈指針は、会計単位をどのように決定するかおよびその会計単位に適用すべき認識および測定ガイダンスを規定しています。IAS第12号は特定のガイダンスを示していないため、現在、企業は、会計単位を決定し税務上の不確実性の結果を測定するためにそれぞれ異なるモデルを使用している可能性があります。また当解釈指針は、税務上の不確実性の会計処理を見直す時期について説明しており、税務当局からの見解が示されていないことが、それ単独では、見直しを行うきっかけになるようなものではないと具体的に記載しています。

IAS第12号に特定の税務上の不確実性を会計処理するガイダンスがない状態であったことを考慮すると、多くの企業は、新たな解釈指針に基づいて会計モデルを修正することになるでしょう。これらのモデルは、一部の状況ではIFRIC第23号と整合しない場合があり、また税務会計に与える影響が重大になる可能性があります。経営者は、現行のモデルを当解釈指針の特定のガイダンスに照らして評価し、法人所得税に与える影響を検討しなければなりません。

# 概念フレームワークの改訂

## 発効日

2020年1月1日以後開始する事業年度に適用。  
早期適用は認められる。

## EU の承認状況

本資料公表時点では未承認。

## 論点

IASBは、概念フレームワークを改訂しました。この改訂により、すぐにIFRSが変更されることはありませんが、今後IASBおよびIFRS ICは、この改訂後の概念フレームワークを使用して基準設定することになります。このため、フレームワークの概念を理解し、それが将来の基準設定に与えるかもしれない影響について理解することは、利害関係者にとって有益です。

## 影響

### IFRSヒエラルキーにおける概念フレームワークの位置づけ

概念フレームワークはIFRS基準ではなく、また基準に優先するものでもないため、短期的には何も変わりません。改訂後のフレームワークは、今後の基準設定の基礎として使用されますが、現行のIFRSが変更されることはありません。また、財務諸表作成者は、IFRS基準で扱っていない論点について、本概念フレームワークを使用して会計方針を設定する場合があります。

## 主な変更点

主な変更点は、以下を含みます。

- 資源配分に関する意思決定に有用な情報を提供する財務報告の目的における、受託責任 (stewardship) の卓立性を高めること
- 不確実な状況下で判断を行う際に警戒心を行行使することと定義される慎重性 (prudence) を、中立性の構成要素として再導入すること
- 報告企業を、法的な企業または法的な企業の一部である可能性もある、と定義すること
- 資産の定義を、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源、に改訂すること
- 負債の定義を、企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務、に改訂すること
- 認識に関する蓋然性の閾値を削除し、認識の中止に関するガイダンスを追加すること
- 異なる測定基礎によって提供される情報に関するガイダンスを追加し、測定基礎を選択する際に考慮すべき要素を説明すること
- 純損益が主な業績指標であること、また、原則として、その他の包括利益に含めた収益および費用は、財務諸表の目的適合性または忠実な表現を高める場合には、純損益に組み替えるべきこと、を記載していること

IASBは、負債および資本の両方の特徴を有する金融商品进行分类する際に生じる問題に対処する変更を行いませんでした。これは、IASBの当該トピックに関する基準設定プロジェクトで対応する予定です。そのプロジェクトが完了した際には、他にも概念フレームワークを修正する必要性が生じる可能性があります。

© 2019 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.

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します。