

2020年12月末の 会計上の留意事項(IFRS)

December 2020

目次

はじめに.....	1
注目されている論点.....	1
気候変動.....	1
英国のEU離脱(Brexit/ ブレグジット).....	2
新型コロナウイルス感染症 (COVID-19)を考慮した IFRS第16号の修正.....	2
金利指標改革フェーズ2 についてIFRS第9号、 IAS第39号、IFRS第7号、 IFRS第4号およびIFRS 第16号に対する修正.....	2
サプライヤー・ファイナンス 契約.....	5
債務およびデリバティブの リスラクチャリング.....	5
減損レビューに関する規制 当局の非金融資産に対す る関心事項および主要な 留意点.....	6
2020年12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.....	9
2021年1月1日以後に 発効する新基準.....	10

はじめに

この資料では、2020年12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が、最新の情報はPwCのウェブサイトViewpoint(viewpoint.pwc.com)に随時アップデートしていますので、ご確認ください。

本資料の2つ目のセクションでは、2020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項に従った開示が必要となります。

注目されている論点

気候変動

英国財務報告委員会(FRC)は、2020年11月10日に、気候変動に関するテーマ別レビュー調査報告書(英語)を公表しました。

このテーマ別レビューにおいて、FRCは、気候関連問題の検討・対応における取締役会、企業、監査人、職業専門家団体、投資家の役割を含め、気候変動に関する報告・監査のあらゆる側面を検討しました。それぞれが、気候変動の推進役としての役割を担う能力を有しているからです。このレビューでは、すべての当事者がもっと多くのことを行う必要があると結論づけています。

この報告書と並行して、FRCは、ガバナンス、コーポレート・レポート、監査、職業専門家による監督および投資家報告ならびに気候関連財務情報開示タスクフォース(TCFD)開示に関する一連のより詳細な報告書を公表しました。これらの詳細な報告書は、監査の利害関係者との協議に役立つツールです。

FRCは、気候変動に関する報告を前進させるためには、報告の枠組みが必要であり、したがって、非財務報告に係るグローバルスタンダードの導入を支援し、その目標の達成に向けて取り組む組織と

協働していくと結論付けました。

報告書に関連して、FRCは以下の点を強調しました。

- 気候関連の問題について、記述的な報告を行う企業が増えている。多くの場合、法定報告の最低要件は満たされているが、利用者は意思決定にとっての情報を得るための追加開示を求めている。
- 「ネット・ゼロ」などの戦略的目標を設定している企業もあるが、これらの目標に向けた進捗がどのように達成・監視・保証されるか、報告からは明らかではない。
- 財務諸表における気候変動問題の検討と開示(「バック・ハーフ」)は、「フロント・ハーフ」における記述的な報告よりも遅れており、矛盾につながっている。このレビューでは、IFRSの要求事項に準拠していない可能性のある領域が特定された。

これは、企業が気候関連の課題についてどのように報告を展開しているかを概説した詳細な報告書(英語)によって実証されています。利用者は、意

思決定にのつての情報を得るために、経営者による追加的な開示を求めています。

英国のEU離脱(Brexit/ブレグジット)

一部の企業については、12月31日の移行期間(IP)の終了により、財務報告に追加的なリスクを織り込む必要が生じる可能性があります。考慮すべき報告分野は、新型コロナウイルス感染症(COVID-19)および気候変動の報告とほぼ同じで、会計およびフロント・ハーフ報告の影響について記載する上記セクションを参照してください。詳細については **In depth INT2020-07「英国のEU離脱(Brexit/ブレグジット)決定による会計上の影響」**を参照してください。

COVID-19を考慮したIFRS第16号の修正

COVID-19のパンデミックの結果として、借手に対する賃料減免が提供されました。このような賃料減免は、支払猶予やリース料の繰延べなどのさまざまな形態をとる可能性があります。2020年5月28日、国際会計基準審議会(IASB)は、借手について、COVID-19に関連する賃料減免がリースの条件変更であるかどうかの評価を免除する任意の実務上の便法を提供するIFRS第16号の修正を公表しました。借手は、このような賃料減免を、リースの条件変更ではないとした場合に会計処理すると同じ方法で会計処理することを選択することができます。多くの場合、賃料減免は、リース料の減額が発生する契機となる事象または条件が発生した期間において、変動リース料として会計処理することになります。

実務上の便法が適用されるのは、COVID-19のパンデミックの直接的な結果として生じる借手(貸手ではない)の賃料減免に対してのみであり、かつ、以下の条件のすべてが満たされた場合のみになります。

- リース料の変更により生じる当該リースの改訂後の対価が、当該変更の直前のリースの対価とほぼ同額であるか、またはそれを下回ること。
- リース料の減額が、2021年6月30日以前に期限が到来するリース料にのみ影響を与えること
- 当該リースの他の契約条件に実質的な変更がないこと

IFRS第16号の修正は、2020年6月1日以後開始する事業年度に強制適用されます。救済措置の可及的速やかな適用を認めるため、早期適用

が認められ、これには、2020年5月28日現在で発行が未だ承認されていない期中または期末の財務諸表も含まれます。

詳細なガイダンスについては、**In depth**

INT2020-05「COVID-19に関連する賃料減免に関するIFRS第16号の修正」を参照してください。

金利指標改革についてのIFRS第9号、IAS第39号、IFRS第7号、IFRS第4号およびIFRS第16号に対する修正(フェーズ2)

金融危機後、ロンドン銀行間取引金利(「LIBOR」)やその他の銀行間取引金利(「IBOR」)などのベンチマーク金利の置換えが、世界各国の規制当局にとって優先事項となりました。多くの不確実性が残されているものの、置き換えへの道筋は明らかになりつつあります。IASBは、IBOR改革の影響に救済措置を与えるとすればどのようなものが考えられるかについて、2つのフェーズに分けて検討するプロジェクトに着手しました。2019年9月に公表されたフェーズ1の修正は、IBOR改革の結果として生じた不確実性の影響を受けるヘッジ関係に対し、ヘッジ会計における特定の要求事項の適用を一時的に免除するという救済措置を提供しました(「フェーズ1の救済措置」)。2020年8月27日に公表されたフェーズ2の修正は、IBOR改革(ある指標金利から代替的な指標金利への置換えを含む)の実施により生じた論点に対応しています。

フェーズ1の修正は、IBOR改革によって直接影響を受けるヘッジ関係に対して、ヘッジ会計における特定の要求事項の適用を一時的に免除するという救済措置を提供しています。本修正によって提供される主な救済措置は以下に関連しています。

1. リスク要素
2. 「可能性が非常に高い」という要求事項
3. 「将来に向かっての評価」(「経済的關係」または「非常に有効」と見込まれるヘッジ)
4. IAS第39号の適及的な有効性テスト
5. キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金のリサイクリング

本修正は、救済措置のそれぞれについて、将来に向かって終了する時期を規定しています。一般的に、救済措置は、(a)関連する項目のIBORベースのキャッシュ・フローの時期または金額にIBOR改革により生じる不確実性がなくなった時と(b)救済措置が適用されるヘッジ関係が中止される時の

いずれか早い方で終了します。より具体的には、救済措置は、以下のように終了します。

- リスク要素については、救済措置の終了日を定めていない。
- 「可能性が非常に高い」という要求事項一(a) IBOR改革により、IBORに基づくヘッジ対象のキャッシュ・フローの時期または金額にIBOR改革により生じる不確実性がなくなった時と(b)ヘッジ対象が属するヘッジ関係が中止された時のいずれか早い方。
- 将来に向かっての評価(「非常に有効」または「経済的な関係」であると見込まれるヘッジ)ーヘッジ手段とヘッジ対象のそれぞれについて、IBORに基づくキャッシュ・フローの時期もしくは金額またはヘッジされたリスクにIBOR改革により生じる不確実性がなくなった時。これは、救済措置がヘッジ手段とヘッジ対象について異なる時期に終了する可能性があることを意味する。しかし、ヘッジ関係がこの日より早く中止された場合には、ヘッジが中止された日に救済措置の適用が中止される。
- 遡及的な有効性テスト(IAS第39号のみ)ー(a)ヘッジ対象とヘッジ手段の双方について、ヘッジされたリスクおよびIBORに基づくキャッシュ・フローの時期と金額にIBOR改革により生じる不確実性がなくなった時と(b)救済措置が適用されたヘッジ関係が中止された時のいずれか早い方。
- キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金のリサイクルー(a) IBORに基づくキャッシュ・フローの時期または金額にIBOR改革により生じる不確実性がなくなった時と(b)中止されたヘッジ関係に係るキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金の全額が純損益にリサイクルされた時のいずれか早い方。

本修正では、以下の開示が要求されています。

- 企業のヘッジ関係がエクスポージャーを有している重要な金利指標
- 企業が管理するリスク・エクスポージャーのうち、金利指標改革によって直接的に影響を受ける範囲

- 企業が代替的なベンチマーク金利への移行プロセスをどのように管理しているか
- 救済措置を適用する際に企業が行った重要な仮定または判断(例えば、金利指標改革から生じる不確実性が、金利指標に基づくキャッシュ・フローの時期および金額に関してもはや存在しない場合の仮定または判断)
- それらのヘッジ関係におけるヘッジ手段の名目金額

本修正は強制であり、2020年1月1日以後に開始する事業年度より適用しなければなりません。早期適用は認められています。

フェーズ2の修正は、IBOR改革により直接影響を受けるヘッジ関係に対して、IAS第39号およびIFRS第9号のヘッジ会計における特定の要求事項の適用を免除する追加の一時的な救済措置を提供しています。

1. IBOR改革による契約上のキャッシュ・フローの決定の基礎の変更の会計処理

償却原価で測定する金融商品について、本修正は、実務上の便法として、IBOR改革による契約上のキャッシュ・フローを決定する基礎の変更を、IFRS第9号B5.4.5項のガイダンスを適用して実効金利を更新することによって会計処理することを企業に要求しています。その結果、即時の利得または損失は認識されません。

この実務上の便法は、こうした変更のうち、IBOR改革の直接の結果として要求される範囲にのみ、かつ、新たな基礎が従前の基礎と経済的に同等である場合にのみ適用されます。また、IFRS第9号の一時的な免除を適用する保険会社も、同様の実務上の便法を適用することが要求されています。また、IFRS第16号は、IBOR改革の結果として将来のリース料の決定の基礎が変更される(例えば、リース料がIBOR金利を参照する)リースの条件変更の会計処理を行う際にも、借手に同様の実務上の便法を適用することを要求するよう修正されました。

2. ヘッジ関係において契約上明示されていないリスク要素に対するフェーズ1の救済措置の終了日

フェーズ2の修正は、契約上明示されていないリスク要素についてフェーズ1の救済措置を適用することを、契約上明示されていないリスク要素に変更が行われた時、またはヘッジ関係が中止された時のいずれか早い方の時点で、将来に向かって終了するよう企業に要求しています。フェーズ1の修正では、リスク要素についての終了日は示されていませんでした。

3. ヘッジ会計の特定の要求事項の適用を免除することによる追加の一時的な例外

指定およびヘッジ文書の変更	フェーズ1の救済措置の適用を中止した時点で、企業は、変更が行われた報告期間の末日までに、IBOR改革で要求されている変更を反映するためにヘッジ文書を変更することが要求されます。このような修正は、ヘッジ関係の中止にはなりません。
キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に計上された金額	ヘッジ文書におけるヘッジ対象の記述を修正する場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に累積されている金額は、ヘッジされた将来キャッシュ・フローの決定に用いられる代替的な指標金利に基づくものとみなされます。
適及的な有効性テスト(IAS第39号のみ)	ヘッジ関係の適及的な有効性を累積ベースで評価する目的上、企業は、フェーズ1の修正によって提供された適及的な有効性評価の救済措置の適用を中止した時点で、個別のヘッジごとに、ヘッジ対象とヘッジ手段の累積的な公正価値の変動をゼロに再設定することができます。
項目グループ	項目グループのヘッジ関係を修正する場合、ヘッジされる指標金利に基づいてヘッジ対象をサブグループに配分し、各サブグループの指標金利をヘッジされるリスクとして指定します。
リスク構成単位-個別に識別可能な要求事項	契約上明示されていないリスク要素として指定された代替的な指標金利のうち、指定される日において独立して識別可能ではないものは、最初の指定の日から24カ月以内に要求事項を満たすと企業が合理的に予想する場合、要求事項を満たしているとみなされます。24カ月の期間は、それぞれの代替的な指標金利ごとに別々に適用されます。ただし、リスク要素は、信頼性をもって測定可能であることが要求されます。

4. IBOR改革に関連するIFRS第7号の追加の開示

本修正では、(i)企業が代替的な指標金利への移行をどのように管理しているか、その進捗状況および移行により生じる変動リスク、(ii)まだ移行していないデリバティブおよび非デリバティブについて、重要な指標金利ごとに区分された定量的情報、および(iii)IBOR改革の結果としてリスク管理戦略に生じた変更に関する記述の開示が求められています。

本修正は強制であり、2020年1月1日以後に開始する事業年度より適用しなければなりません。早期適用は認められています。

また、本修正は欧州連合(EU)/欧州経済地域(EEA)においてエンドースメントの対象となっており、現在、EUが2020年12月期末の早期適用に間に合うようエンドースメント手続きを早めています。英国のEU離脱より前にEUのエンドースメントが行われない場合、FRCが英国のエンドースメントを実施する予定であると理解しています。

このIFRS Talks ポッドキャストは、最新情報、およびIBOR改革のフェーズ1に対応して各企業が何をできるかについて説明するものです。詳細については、[In depth INT2019-04「金利指標改革について IFRS 第9号、IAS 第39号および IFRS 第7号に対するフェーズ1の修正に関する実務ガイド」](#)、および[In depth INT2020-06「金利指標改革についてのIFRS第9号、IAS第39号、IFRS第7号、IFRS第4号およびIFRS第16号に対する修正\(フェーズ2\)に関する実務ガイド」](#)をご参照ください。

サプライヤー・ファイナンス契約

サプライヤー・ファイナンス契約、および、より複雑なものとして特別目的事業体や慈善信託が関与し、企業との契約において債務と投資の両方が紐づけられている取決めに関する会計処理については、引き続き多くの質問が寄せられています。こうした契約においては、サプライヤー・ファイナンス契約の対象となる営業債務の認識を中止して銀行借入として計上すべきかどうか、投資ビークルを連結すべきかどうかという疑問が生じます。英国におけるカリオン社のような知名度の高い企業の経営破綻を踏まえると、サプライヤー・ファイナンス契約の会計処理が正しく行われているかは、とりわけ企業の資金調達の源泉に対する関心を高めている規制当局が大きく注目している領域です。注目されている内容としては、企業が重要なサプライヤー・ファイナンスを利用しているか、それが企業の年次報告書から明確に読み取れるか、関連する残高が銀行借入または営業債務として適切に表示されているか、そして、これらから生じるキャッシュ・フローがキャッシュ・フロー計算書に適切に表示されているかどうかが含まれます。

英国財務報告評議会(FRC)の財務報告ラボは、2019年9月、資金の源泉および使途の開示に関する**報告書**(英語)を発行しました。この報告書には、サプライヤー・ファイナンスをテーマにした付録が含まれており、なかでも特に、好開示例を提供しています。FRCは、IFRS第7号「金融商品：開示」は、金融商品の性質および流動性リスクなどのリスクについて財務諸表の読者が理解できる情報を開示することを企業に要求しており、また、IAS第1号は、残高がその性質上、資金調達なのか運転資本なのかを検討し、それに基づいて表示することを企業に要求していると述べています。これらの要求事項により、企業が重要なサプライヤー・ファイナンス契約の性質、企業の流動性への影響および関連する金額、ならびに重要な会計上の判断を開示することをFRCが期待していることは明白です。FRCがサプライヤー・ファイナンス契約に期待している開示の水準は、現在多くの企業が提供している開示よりも高い可能性があります。企業および監査人は、現在行っている開示の再検討を行い、規制当局とのコミュニケーションや、この領域に対するステークホルダーの関心に照らして追加の開示を含めることを検討する可能性があります。また、2020年2月に、IFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)も企業におけるサプライチェーン・ファイナンスの会計処理および開示の両方の検討を要請されています。最初の討議はまもなく実施予定です。

サプライヤー・ファイナンス契約および消滅の指標に関する詳細なガイダンスについては、**PwC IFRSマニュアル第44章**(2015年版の第6.6章)(和訳は[こちら](#))および**PwC Practice Aid**(英語のみ)(いずれも有料会員限定コンテンツ)をご参照ください。

サプライヤー・ファイナンス契約の会計処理は、契約に関連する正確な事実および状況によって決まります。

また、企業は、COVID-19がサプライヤー・ファイナンス契約の会計処理にどのように影響するかを考慮すべきです。詳細なガイダンスについては、**In depth INT 2020-02「新型コロナウイルス感染症が会計処理に及ぼす影響」**のFAQ 3.5.1をご参照ください。

債務およびデリバティブのリストラクチャリング

負債性金融商品を発行している場合、例えば借入枠や社債による資金調達、および低金利を利用するためにデリバティブの条件変更を行っている場合、そのリストラクチャリングについて引き続き多数の質問が寄せられています。これは複雑な会計領域であり、重要な判断を必要とする場合があります。発生する可能性のある論点について監査人の理解を支援するために、(IAS第39号およびIFRS第9号の下での)主要な会計上の検討事項の一部を以下に要約しました。

なお、関連ガイダンスは**PwC IFRSマニュアル第44章**(2015年版の第6.6章)の44.106項から44.110項(2015年版の6.6.177項から6.6.185項)(和訳は[こちら](#))(有料会員限定コンテンツ)に記載されています。

- 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号では、金融負債の交換または条件変更が行われたものの、金融負債の借手および貸手が同一のまま変わらない場合、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、当該取引は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/消滅に係る利得または損失の取扱い—IASBは、2017年10月、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ことを確認した。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引くことにより計算される。これは、この差額を繰り延べて金融商品の残存期間にわたって配分することはできないことを意味し、IAS第39号からの実務の変更になる可能性がある。

- 再交渉の一環として発生した手数料の取扱い—このような手数料について、即時に認識すべきか、または資産計上が可能か(PwC IFRS マニュアル第44章の44.117項から44.119項)(有料会員限定コンテンツ)に記載されている。
- 仲介業者の使用—企業は債務のリストラクチャリング時に仲介業者として銀行を利用することがある。例えば、企業が既存の社債の契約条件または満期日の変更を望む場合、企業は、当初の社債の買戻しと条件変更後の社債の投資家への販売のための仲介業者として銀行を利用することがある。この場合の会計処理は、複雑なものとなる。このような状況においては、銀行が代理人として行動しているのか本人として行動しているのかが主要な会計上の検討事項であり、高度な判断を伴う。銀行が本人として行動していないのであれば、企業は社債の条件変更を社債の消滅として取り扱い、利得または損失を純損益に認識する。
- 信用枠が使用されていない場合の条件変更—デリバティブの条件変更で発生した利得または損失の取扱い(特に条件変更時に現金の支払または受領が行われていない場合)。信用スプレッドまたは銀行の利益マージンの変更により、多くの場合、価値の変動が発生する。この価値の変動は、既存または将来のヘッジ関係には関連しない、また、観察可能でない場合、すなわち市況の変動に直接関連しない場合には、純損益に即時に認識すべきではない。

減損レビューに関する規制当局の非金融資産に対する関心事項および主要な留意点

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は、規制当局から、減損の評価と特にそれに関連する開示について異議を申し立てられるリスクが高くなっています。

減損に関するCOVID-19の特定の検討事項については、本文書の冒頭のセクションおよび **In depth INT2020-02「新型コロナウイルス感染**

症が会計処理に及ぼす影響」(COVID-19の影響を受ける企業の2019年12月31日以降に終了する事業年度の非金融資産に与える影響を検討)を参照してください。

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。
- 不確実性が增大している時期においては、このような環境における不確実性の高まりを反映させるために、単一の中心予測を用いて割引率にリスク調整を試みるよりも、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相対的な確率加重を適用することにより減損テストにこれらの不確実性を織り込む方が、より容易である可能性が高い。
- 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るはずだが、繰延税金を考慮しなければならないため、同じ結果に到達するのに困難が伴う。このため、税引後のVIUモデルが帳簿価額をわずかに上回る程度の場合には、次のステップとして、処分コスト控除後の公正価値(FVLCD)を算定することが適当である。
- 公正価値モデルは、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。
- 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、
 - 回収可能価額が公正価値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は当期資産/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、繰延欠損金に関する資産は別個の取引として取り扱われるため除く)。
 - 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、繰延税金を資金生成単位(CGU)の帳簿価額に含めない)。これにより、VIUの帳簿価額がFVLCDの帳簿価額よりも高くなる可能性がある。しかし、重要な繰延税金がすでに存在する場合、IAS第36号のVIUテストがCGUの回収可能価額の算定として最適な方法ではない可能性がある。

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注意ください。

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も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ります(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更が、のれんのテスト時にCGUのヘッドルームを減少させたり、または次年度の帳簿価額に重要な調整を発生させたりしない場合、企業は、追加の感応度開示が財務諸表の利用者に誤った印象を与えたり、混乱させたりし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いると思われ、より広範囲の減損の開示が要求されるでしょう。

主要な仮定および複数のCGUに関するより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。重要である場合、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、そしてそれは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ります。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))。

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、重要であるものの、直近の予算・予測が対象とする期間のキャッシュ・フロー予測に用いる「主要な仮定」ではない、との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を用いて回収可能な金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る、または将来の投資能力に依存しているように見える企業には、引き続き異議を唱えると指摘しました。

2020年度において減損に関連する開示で考慮すべき主要なポイントには、以下が含まれます。

- 英国のEU離脱(Brexit)およびその他の政治的／マクロ経済的なリスク
- 気候変動および環境の影響
- コロナウイルスの影響
- IFRS第16号との相互関係

非金融資産の減損レビューに関する詳細な情報については、PwCの[In depth INT2015-08「非金融資産の減損－減損テストにおける5つのポイントの詳説」](#)をご参照ください。

IFRS第16号の適用に関する追加的な検討事項

IFRS第16号の適用に伴い、IAS第36号に基づく非金融資産(使用権資産を含む)の減損の会計処理に影響があります。キャッシュ・フローを割引計算した使用価値の変動が、テスト対象のCGU資産の増加分を下回る場合には、IFRS第16号の適用によりヘッドルームが減少します。これは、期待キャッシュ・フローの増加と割引率の低下の相互関係に依存します。すなわち、

- IFRS第16号の適用により、使用権資産を含めることになるため、CGUにおける資産が増加する。
- リース負債の一部であるリース料の支払部分が除外されるため、キャッシュ・フローの総額が変動する可能性がある。しかし、これは、リース期間が使用価値モデルの期間より短い場合、リー

ス資産を取り換えるためのキャッシュ・アウトフローの増加と相殺される可能性がある。

- 負債と資本の割合を算定する際に、リース負債の影響により割引率が低くなる可能性がある。
- キャッシュ・フローの現在価値の増加が、テスト対象の CGU 資産の増加を下回る場合、ヘッドルームが減少する。

2020年12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

2020年12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は、以下のとおりです。

IFRS第3号の修正－事業の定義

本修正は、事業の定義を改訂するものです。IASBが受け取ったフィードバックによると、現行ガイダンスの適用は複雑すぎると考えられており、またあまりに多くの取引が企業結合の要件を満たす結果となっています。詳細については、PwCの**In brief INT2018-13**「IFRS第3号『企業結合』の修正－事業の定義」をご参照ください。

IAS第1号及びIAS第8号の修正－「重要性がある」の定義の修正

IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の本修正、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。詳細については、PwCの**In brief INT2018-14**「『重要性がある』の定義の修正 (IAS第1号及びIAS第8号の修正)」をご参照ください。

IFRS第9号、IAS第39号およびIFRS第7号の修正－金利指標改革

本修正は、金利指標改革(「IBOR改革」)に関連して救済措置を提供するものです。この救済措置はヘッジ会計に関連するものであり、IBOR改革は、通常、ヘッジ会計の終了をもたらすべきではないという内容のものであります。しかし、ヘッジの非有効部分については、引き続き損益計算書に計上しなければなりません。銀行間取引金利(「IBOR」)に基づく契約に関わるヘッジが広く存在することを考慮すると、この救済措置はすべての業種の企業に影響を及ぼすことになります。詳細については、PwCの**In brief INT2019-11**「IFRS第9号、IAS第39号およびIFRS第7号の修正－金利指標改革」をご参照ください。

2021年1月1日以後発効する新基準

IAS 第 8 号第 30 項では、公表されているが未発効の新しい IFRS のうち、企業に影響を及ぼす可能性の高いものを開示することを求めています。以下の表では、2020 年 12 月 31 日より前に公表され、発効日が 2021 年 1 月 1 日以後であるすべての新基準および改訂基準を要約しています。これらの基準は、通常は早期適用できますが、一部の国では欧州連合 (EU) の承認が必要となります。

新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) に関連する賃料減免に関する IFRS 第 16 号の修正	COVID-19 のパンデミックの結果として、借手に対して賃料減免が付与されています。このような賃料減免は、支払猶予やリース料の繰延べなどのさまざまな形態をとる可能性があります。2020 年 5 月 28 日、IASB は、借手について、COVID-19 に関連する賃料減免がリースの条件変更であるかどうかの評価を免除する任意の実務上の便法を設けた、IFRS 第 16 号の修正を公表しました。借手は、このような賃料減免を、リースの条件変更でないとした場合に会計処理するのと同じ方法で会計処理を行うことを選択できます。これは、多くの場合において、支払減免が発生する契機となった事象または条件が生じた期間において、変動リース料として会計処理されます。詳細は In depth INT2020-05「COVID-19 に関連する賃料減免に関する IFRS 第 16 号の修正」 をご参照ください。
公表日	2020 年 5 月
発効日	2020 年 1 月 1 日以後開始する事業年度
EU による承認の状況	承認済
IFRS 第 17 号および IFRS 第 4 号の修正、IFRS 第 9 号の適用延期	本修正は、IFRS 第 17 号の適用日を 2 年延長して 2023 年 1 月 1 日とし、IFRS 第 4 号における IFRS 第 9 号「金融商品」の一時的免除の失効日も 2023 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度に延期しています。
公表日	2020 年 6 月
発効日	2021 年 1 月 1 日以後開始する事業年度
EU による承認の状況	承認済
IFRS 第 7 号、IFRS 第 4 号および IFRS 第 16 号に対するフェーズ 2 の修正—金利指標改革	フェーズ 2 の修正では、1 つの金利指標の代替的な金利指標への置換えを含む、金利指標改革で生じる論点に対応しています。詳細については In depth INT2020-06「金利指標改革についての IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 4 号および IFRS 第 16 号に対する修正(フェーズ 2)に関する実務ガイド」 を参照してください。
公表日	2020 年 8 月
発効日	2021 年 1 月 1 日以後開始する事業年度
EU による承認の状況	未承認

IAS 第1号の修正－負債の流動又は非流動への分類	<p>IAS 第1号「財務諸表の表示」の狭い範囲の修正は、報告期間の末日時点に存在する権利により、負債を流動または非流動のどちらに分類するのかを明確化しています。この分類は、企業の期待または後発事象(例えば、権利の放棄の受領または財務制限条項の違反)による影響を受けません。また本修正は、IAS 第1号において負債の「決済」と言及されているのはどのような場合なのかについても明確化しています。</p> <p>詳細については、PwC の In brief INT2020-03「負債の流動または非流動への分類(国際会計基準(IAS)第1号の修正)」をご参照ください。</p>
公表日	2020年1月
発効日	2022年1月1日以後開始する事業年度
EUによる承認の状況	未承認
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、およびIFRS 第1号、IFRS 第9号、IAS 第41号ならびにIFRS 第16号に対する年次改善	<p>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。</p> <p>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は、関連コストとともに純損益に認識することになります。</p> <p>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に含めるコストが明記されています。</p> <p>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」、IAS 第41号「農業」、および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。</p>
公表日	2020年5月
発効日	2022年1月1日以後開始する事業年度
EUによる承認の状況	未承認
IFRS 第17号「保険契約」	<p>本基準は、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効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。</p> <p>詳細については、PwC の In depth INT2017-04「IASBがIFRS第17号「保険契約」を公表－保険契約に関する会計の新時代が始まる」をご参照ください。</p>
公表日	2017年5月
発効日	2023年1月1日以後開始する事業年度
EUによる承認の状況	未承認

© 2021 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.