

2021年3月末の 会計上の留意事項(IFRS)

March 2021(updated May 2021)



目次

| | |
|--|-----------|
| はじめに..... | 3 |
| 注目されている論点..... | 3 |
| クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコスト | 3 |
| 気候変動..... | 4 |
| 英国の EU 離脱(Brexit/ブレグジット)..... | 4 |
| COVID-19 に関連する IFRS 第 16 号の修正 | 5 |
| 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 フェーズ 1 およびフェーズ 2 の修正 | 5 |
| サプライヤー・ファイナンス契約 | 7 |
| 債務のリストラクチャリング | 8 |
| 減損レビューに関する主要な留意点 | 8 |
| 継続企業の前提に関する IASB の教育文書..... | 9 |
| 2021 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 | 11 |
| 2021 年 4 月 1 日以後に発効する新基準 | 12 |

はじめに

この資料では、2021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、2021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。

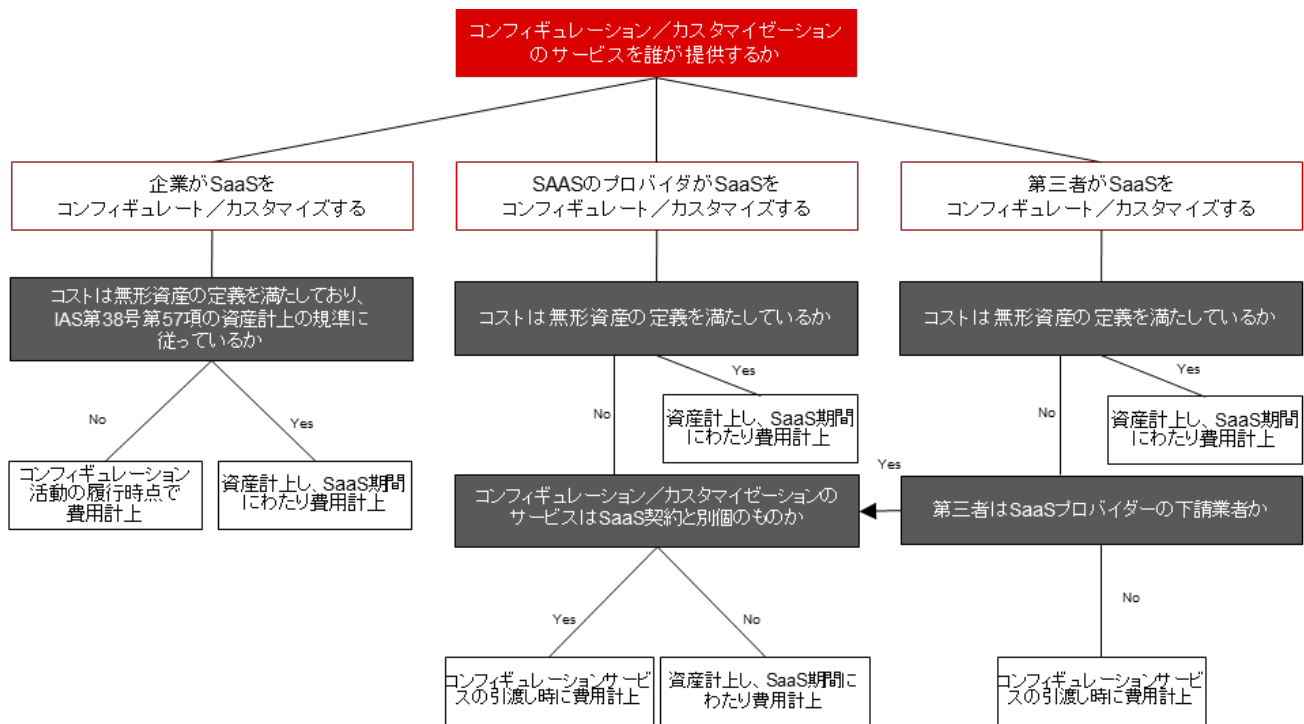
注目されている論点

クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーション(CC)のコスト

2021年3月のIFRIC Update¹には、2021年4月にIASBIにより承認された[クラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーション\(CC\)のコスト](#)に関するアジェンダ決定が含まれました。本アジェンダ決定には、このようなCCコストの会計処理において企業が考慮すべきステップが含まれています。これにより、サービスとしてのソフトウェア(SaaS)クラウド契約に関連してCCコストが発生する企業、または過去にCCコストが発生した企業に影響を与え、会計方針の変更につながる可能性があります。主な検討項目は以下のとおりです。

- **コストは無形資産として資産計上することができるか**—IFRS ICは、要望書に記載されたSaaS契約において、顧客はコンフィギュレーションまたはカスタマイゼーションが行われたソフトウェアを支配しておらず、それらの活動はソフトウェアとは別個の資産を創出しないため、顧客は無形資産を認識しないことが多いであろうと考えました。しかし、状況によっては、例えば、顧客が将来の経済的便益を獲得し当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有する原因となる追加コードが生じる場合があります。その場合、その追加コードを無形資産として認識するかどうかを決定するにあたり、顧客はその追加コードが識別可能でIAS第38号の認識規準を満たすかどうかを評価します。
- **コストは前払として資産計上できるか、またはコストは発生時に費用処理すべきか**—IFRS ICは、企業に対し、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の規準に照らして、サプライヤーがサービスを提供する際に影響を与える可能性のあるサービスの性質を決定すべきであると指摘しました。企業は、サービスがいつ履行されるのかを結論付けるために、誰がそのサービスを履行しているのか(第三者か、またはSaaSプロバイダか)、および、IFRS第15号の規準に従い、サービスがSaaSの履行義務とは別個のものかどうかを理解しなければなりません。IFRS ICは、第三者のサプライヤーがCCを履行した場合、これらの費用は通常直ちに費用計上されると結論づけました。これは、サービスの性質および充足を決定するためにIFRS第15号を検討する場合、第三者が契約ごとに作業を完了した時点で第三者が履行したものとみなされる可能性が高いからです。しかし、第三者が実質的にSaaSプロバイダの下請けかどうかを検討し、それゆえに、サービスはIFRS第15号の下での評価の目的上、単一の当事者によって提供されているものとみなすべきであるかどうかを検討することが適切です。

SaaS契約のCCコストについて考える際に、企業が考慮すべきステップは3つあります。次のディシジョン・ツリーにおいてそのステップを要約しています。



本アジェンダ決定により、特に資産計上された場合に、企業は、過去の報告期間中に発生したコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーションのコストの会計処理の再評価が必要となるでしょう。アジェンダ決定は、多くの場合、説明的資料を含んでおり、この説明的資料の結果として「新しい情報」が生じる場合は、企業はIAS第8号に従って任意に会計方針を変更する可能性があります。会計方針の任意の変更は、実務上不可能な場合を除き、遡及適用されます。アジェンダ決定は直ちに有効です。しかし、企業は、会計方針の変更を評価し適用するための十分な時間を与えられることが期待されます。実務上、2021年12月決算の報告企業はIFRS ICの決定を分析するために十分な時間があると期待できるかもしれませんが、2021年6月30日の財務報告についてはIFRS ICの決定の分析に十分な時間がないかもしれません。これが重要な方針である場合には、2021年6月の財務報告において、予想される変更のプロセスと時期を説明する開示を行うべきです。アジェンダ決定の性質およびステータスならびにアジェンダ決定の結果により生じる変更をどのように会計処理するかについては、PwC IFRSマニュアル [FAQ 3.20.1](#) (英語のみ) および [FAQ 3.37.1](#) (和訳は [こちら](#)) をご参照ください。

2021年3月のアジェンダ決定後のクラウド・コンピューティング契約におけるコンフィギュレーションおよびカスタマイゼーション(CC)のコストの評価方法に関する詳しいガイダンスは、2021年7月に公表予定です。

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重要なテーマです。IFRSは気候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、気候リスク要因が織り込まれます。

また、IAS第1号「財務諸表の表示」は包括的な開示要求を定めていることにも留意が重要です。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、その情報を開示することが求められています。したがって、気候変動に注目が集まっている現状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、厳格な評価を実施しなければなりません。

国際会計基準審議会 (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リスクがどのような影響を及ぼす可能性があるか、および気候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される各基準のさまざまな項番号について、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](#)) をご参照ください。

英国のEU離脱 (Brexit/ブレグジット)

一部の企業について、2020年12月31日の移行期間 (IP) の終了および2020年12月24日に合意されたEU-英国間通商協力協定 (Trace and Cooperation Agreement, TCA) により、財務報告に織り込むべき追加的なリスク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す。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」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

COVID-19に関連するIFRS第16号の修正

COVID-19のパンデミックの結果として、状況によっては、借手に対する賃料の減免が行われています。このような減免は、支払猶予やリース料の繰延など、さまざまな形態をとる場合があります。2020年5月28日、IASBは、借手に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、これにより、借手は、COVID-19に関連する特定の賃料減免がリースの条件変更に該当するかどうかの評価を行う必要がなくなりました。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のと同じ方法で会計処理することを選択できます。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状況が発生した期間において、変動リース料として会計処理されることとなります。

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、以下の条件をすべて満たす場合に限られます。

- 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支払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

本修正は、IAS第8号に従って遡及適用されます。ただし、借手は、過去の期間の金額を修正再表示することは要求されておらず、また、適用した期間について、IAS第8号第28項(f)によって要求される情報の開示を行う必要もありません。

本修正は、2020年6月1日以後に開始する年次報告期間に適用されます。

IASBは、2021年3月31日に、COVID-19に関連する賃料減免について、IFRS第16号における実務上の便法の適用期間を1年延長する修正を公表する予定です。この延長は、エンドースメントのプロセスを条件として、公表後すぐに適用することができます。より詳しい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」(和訳は[こちら](#))および[In brief INT2020-09](#)「IASBがCOVID-19に関連した賃料減免に関するIFRS第16号の修正を公表」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

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1およびフェーズ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き換えが、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、金利指標改革の影響に救済措置を与えるとする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、金利指標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ています(「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、金利指標改革で生じる論点(ある指標金利から代替的な指標金利への置換えを含む)に対応しています。

フェーズ1の修正

フェーズ1の修正は、金利指標改革によって直接影響を受けるヘッジ関係に対して、ヘッジ会計の特定の要求事項を適用することを一時的に免除する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号の遡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

一般的に、フェーズ1の救済措置は、(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金利指標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の時点で終了します。より具体的には、本修正は、フェーズ1のそれぞれの救済措置の適用は以下のように終了すると規定しています。

- リスク要素—フェーズ1では、救済措置の終了日を定めていない。フェーズ2の修正によって示された終了日については、下記を参照。

- 「可能性が非常に高い」という要求事項－ヘッジ対象への適用は、(a)金利指標改革により、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金利指標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の時点で終了する。
- 将来に向かっての評価(「非常に有効(IAS第39号)」または「経済的関係(IFRS第9号)」であると見込まれるヘッジ)－(a)ヘッジ手段とヘッジ対象について、IBORに基づくキャッシュ・フローの時期または金額に金利指標改革により生じる不確実性がなくなった時と(b)ヘッジが中止された時のいずれか早い方の時点で終了する。これは、救済措置がヘッジ手段とヘッジ対象で異なる時期に終了する可能性があることを意味する。
- 遡及的な有効性テスト(IAS第39号のみ)－(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金利指標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の時点で終了する。フェーズ2では、この救済措置を修正し、(a)ヘッジされるリスク、ならびにヘッジ対象およびヘッジ手段のIBORベースのキャッシュ・フローの時期と金額に、金利指標改革から生じる不確実性がもはや存在しなくなった時と、(b)ヘッジ関係が中止された時のいずれか早い方の時点で適用を終了することを要求している。下記を参照。
- キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金のリサイクリング－(a)IBORに基づくキャッシュ・フローの時期または金額に金利指標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リングされた時のいずれか早い方の時点で適用を終了する。

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
- 企業が代替的な指標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、指標金利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

フェーズ2の修正は、金利指標改革によって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一時的に免除する追加の救済措置、ならびに金融商品の契約上のキャッシュ・フローの決定の基礎の変更に関する会計処理についての救済措置を提供しています。

1. ヘッジ関係についてフェーズ2の修正によって示されたフェーズ1の救済措置の終了日

フェーズ2の修正では、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、契約上明示されていないリスク要素に関するフェーズ1の救済措置の適用を将来に向かって終了することが要求されています。上述のとおり、フェーズ1の修正では、リスク要素についての終了日は定められていませんでした。

また、フェーズ2の修正では、IAS第39号についてのみ、(a)ヘッジされるリスクならびに金利指標に基づくヘッジ対象およびヘッジ手段のキャッシュ・フローの時期および金額に、金利指標改革から生じる不確実性がもはや存在しなくなった時、(b)ヘッジ関係が中止された時、のいずれか早い方の時点で、遡及的な有効性評価を免除する救済措置を終了するように延長されています。

2. ヘッジ会計の特定の要求事項の適用を一時的に免除する追加の救済措置

フェーズ2の修正は、金利指標改革によって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号のヘッジ会計の特定の要求事項の適用を一時的に免除する追加の救済措置を提供しています。

| | |
|--------------------------|--|
| 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、金利指標改革で要求されている変更を反映するためにヘッジ指定を変更することが要求されます。ヘッジ文書は、変更が行われた報告期間の末日までに正式に更新しなければなりません。このような修正は、ヘッジ関係の中止には該当しません。 |
| 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。 |
| 遡及的な有効性テスト(IAS第39) | ヘッジ関係の遡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遡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 |

| | |
|----------------------|--|
| 号のみ) | ツ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。 |

3. 金利指標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

償却原価で測定される金融商品について、本修正は、実務上の便法として、金利指標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を、(IAS第39号の分類および測定ガイダンスを適用している保険者については)IAS第39号AG7項のガイダンスまたは(その他のすべての企業については)IFRS第9号B5.4.5項を適用して、実効金利を更新することによって会計処理するよう企業に要求しています。その結果、利得または損失は即時に認識されません。

この実務上の便法は、こうした変更のうち、金利指標改革の直接の結果として要求され、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。

4. IFRS第16号「リース」に対するフェーズ2の修正

IFRS第16号は、金利指標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リース(例えば、リース料が指標金利を参照している場合)の条件変更の会計処理についても、借手が同様の実務上の便法を適用することを要求するように修正されました。

5. 金利指標改革に関連する追加の開示

フェーズ2の修正は、以下の開示を要求しています。

- 代替的な指標金利への移行の管理方法、進捗状況および移行のために企業が晒されている金融商品から生じるリスク
- 金利指標改革の対象となる重要な金利指標ごとに分解して、報告期間末時点でまだ代替的な指標金利に移行していない金融商品に関する定量的情報を、非デリバティブ金融資産および金融負債ならびにデリバティブについてそれぞれを区分して示す
- 識別されたリスクが企業のリスク管理戦略に変更をもたらした場合には、当該変更の記述

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。エンドースメントを条件として、早期適用は認められています。

この[IFRS Talks ポッドキャスト](#)(英語)は、最新の動向、および金利指標改革フェーズ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の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」(和訳は[こちら](#))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」(和訳は[こちら](#))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・ファイナンス契約の会計処理に関する質問が、引き続き寄せられています。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という疑問を生じさせます。サプライヤー・ファイナンス契約の会計および報告は、規制当局が大いに注目する領域であり、特に企業の資金調達源泉について焦点が当たっています。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が含まれます。

2020年2月、IFRS ICは、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と開示の両方についての検討を求められました。2020年12月、IFRS ICは、IFRS基準における原則および要求事項は、企業がサプライヤー・ファイナンス契約の一部である負債の表示、関連するキャッシュ・フローの表示、ならびに、この契約において生じる流動性リスクに関する注記などにおいて開示すべき情報を決定するための十分な基礎を提供していると結論付けました。したがって、IFRS ICは、これらの事項に関する基準設定プロジェクトを作業計画に追加しない決定を行いました。詳細については、[IFRIC Update December 2020](#)をご参照ください。

債務のリストラクチャリング

発行された負債性金融商品のリストラクチャリング、例えば借入枠や社債による資金調達およびデリバティブの条件変更などについては、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可能性があります。発生する可能性のある論点についてエンゲージメント・チームの理解を支援するために、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](#)の44.106項から44.119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号を適用する場合には、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。

減損レビューに関する主要な留意点

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」(和訳は[こちら](#))(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。
- 不確実性が増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。
- IFRS第16号の適用に伴い、使用権資産を含む非金融資産の減損に係るIAS第36号に基づく会計処理にいくつかの影響が生じた。企業は、これまで使用権資産に関連する資金生成単位(CGU)に減損の兆候が生じていない場合、このような変更を考慮に入れていなかった可能性がある。企業は、CGUに使用権資産が含まれる場合、IFRS第16号を適用した結果として減損テストに対する変更を必ず考慮すべきである。[In depth INT2019-02](#)「IFRS第16号『リース』—他のIFRSとの相互関係」(和訳は[こちら](#))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。
- 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。
- 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は当期税金資産/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する)。

- 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)。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、通常は、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。

2021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

継続企業に関するIASBの教育文書

2021年1月12日、IASBは、企業がIAS第1号で要求される継続企業の開示を行うにあたりどのようなことを考慮する必要があるかについて、4ページにわたる教育文書を公表しました。IASBは、COVID-19のパンデミックによって経済環境が圧迫され、企業の売上高、収益性および流動性が著しく低下し、継続企業の前提の疑義につながっていることを認識しています。

この教育資料は新たなガイダンス指針を提供するものではなく、現在の困難な環境において財務諸表を作成する企業を支援するために公表されました。これは、IAS第1号が何を要求しているのかに関して再確認を行うものです。

教育資料で取り上げられているトピック

この教育文書では、下記の4つのシナリオを検討しています。

1. 継続企業の存続能力に対して重大な疑義がない場合
2. 継続企業の存続能力に対して重大な疑義があるものの、対応策が十分であるため継続企業の前提により財務諸表を作成することが適切であり、重要な不確実性も存在しない場合
3. 継続企業の存続能力に対して重大な疑義があるものの、対応策が十分であるため継続企業の前提により財務諸表を作成することが適切であるが、重要な不確実性が残る場合
4. 企業の清算もしくは営業停止の意図がある場合、またはそうする以外に現実的な代替案がない場合

この教育文書は、シナリオ2とシナリオ3という、判断を要する2つの領域に重点を置いています。また、継続企業ではない場合に企業は何をすべきかについてのガイダンスも提供しており、IAS第1号第25項を参照しています。当該基準は、継続企業でない場合、財務諸表の作成の基礎を開示することを企業に要求しています。

シナリオ3では、(継続企業の存続能力が適切であると認められているにもかかわらず)重要な不確実性が存在するケースを取り上げており、IAS第1号第25項および第122号を参照しています。これは、企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象または状態に関する不確実性と、継続企業の前提が適切であると結論づける際に行った判断に関する情報を開示することの必要性を強調しています。このような開示には、企業の継続企業としての存続能力に対して疑義を生じさせるような事象または状況の開示、およびそのような事象または状況に対処するための経営者の対応策の実行可能性と有効性についての開示が含まれます。

シナリオ2においては、継続企業としての存続能力が適切であると認められ、かつ重要な不確実性も存在しないケースを示しており、2014年のIFRS ICのアジェンダ決定を参照しています。このIFRS ICアジェンダ決定では、対応策が講じられ、重要な不確実性がないと結論が下された場合でも、そのような結論には、IAS第1号第122項に基づく開示を要する重大な判断が含まれるとしています。

重要な検討が行われたすべての状況と同様、教育文書は、IAS第1号第125項から第133項において、翌事業年度中に資産および負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがある場合に、将来に関して行う仮定に関する情報の開示が要求されていることを強調しています。

より詳しい情報について

なお、[In the spotlight](#)「継続企業の前提および後発事象の開示におけるCOVID-19の影響の記載例」(和訳は[こちら](#))開示に関するいくつかの設例、要求事項のより詳しい要約、後発事象が会計に及ぼす影響の考察などを含む、追加的なガイダンスを提供しています。当該ガイダンスに含まれるシナリオは、教育文書におけるシナリオと類似したものであり、全体的な趣旨も同じです。すなわち、継続企業の決定に関する判断が重大である場合には、適切な開示を行うべきというものです。

2021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

2021年3月31日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、ある取引が企業結合として会計処理されるか資産の取得として会計処理されるかに影響を与える可能性がある、事業の定義を改訂しています。IASBが受け取ったフィードバックによると、一般に、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」(和訳は[こちら](#))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)」(和訳は[こちら](#))をご参照ください。

IFRS第9号、IAS第39号及びIFRS第7号の修正－金利指標改革－フェーズ1

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、金利指標改革は通常、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可能性があります。詳細については、[PwC IFRSマニユアル付録3](#)(英語のみ)をご参照ください。

2021年4月1日以後発効する新基準

IAS第8号第30項の下で、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高い影響の評価に関連する情報を開示する必要があります。以下の表では、2021年3月31日より前に公表され、発効日が2021年4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。

| | |
|--|--|
| COVID-19に関連する賃料減免に関するIFRS第16号「リース」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」(和訳は こちら)をご参照ください。 |
| 公表日 | 2020年5月 |
| 発効日 | 2020年6月1日以後開始する事業年度 |
| IFRS第4号「保険契約」の修正、IFRS第9号の適用延期(2020年6月修正) | 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」の一次的免除の失効日も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 | 2016年9月 |
| 発効日 | 2018年1月1日以後開始する事業年度 |
| IFRS第7号、IFRS第4号およびIFRS第16号に対する修正—金利指標改革—フェーズ2 | 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」(和訳は こちら)をご参照ください。 |
| 公表日 | 2020年8月 |
| 発効日 | 2021年1月1日以降に開始する期間 |
| IAS第1号「財務諸表の表示」の修正—負債の流動又は非流動への分類 | 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で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。 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)」(和訳は こちら)をご参照ください。 |
| 公表日 | 2020年1月 |
| 発効日 | 2023年1月1日以降に開始する期間 |

| | |
|--|---|
| 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日以降に開始する期間 |
| 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 | <p>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ものとなることを目的としています。詳細については、In brief INT2021-02「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」(和訳はこちら)をご覧ください。</p> |
| 公表日 | 2021年2月 |
| 発効日 | 2023年1月1日以降に開始する期間 |
| IFRS第17号「保険契約」(2020年6月修正) | <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 IFRSマニュアル第50A章をご参照ください。</p> |
| 公表日 | 2017年5月 |
| 発効日 | 2023年1月1日以降に開始する期間 |

© 2021 PricewaterhouseCoopers LLP. All rights reserved. 'PwC' refers to the UK member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.