

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。



## iGAAP in Focus

### 財務報告

#### Closing Out – 報告の重点領域

#### 目次

[不確実性と財務報告](#)

[財務諸表における気候関連リスク](#)

[サステナビリティ報告の動向](#)

[通貨と超インフレ](#)

[その他の報告に関する検討事項](#)

[IFRS 第 17 号の適用](#)

[会計方針の開示](#)

[期中財務報告](#)

[付録](#)

詳細は、下記 Web サイト参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

企業は、現在のマクロ経済および地政学的環境によってもたらされる重大な不確実性に引き続き直面している。世界的なサプライチェーンの大幅な混乱、エネルギー価格および労働力不足の結果、多くの製品コストおよび従業員コストが増加している。同時に、世界の中央銀行は、歴史的に高いインフレ率および潜在的な需要の影響を和らげるために金利を引き上げている。

企業は、この困難な状況にどのように対処しているかについて透明化するとともに、整合性があり、比較可能性があり、タイムリーなサステナビリティおよび気候情報に対する投資家の需要の高まりに対応する必要がある。

本 iGAAP in Focus「Closing Out（2023 年 9 月 30 日更新版）」では、現在の経済的および地政学的環境を考慮して、関連性のある可能性のある財務報告の問題を示し、規制上の焦点となる分野および会計基準の最近の変更も強調している。

#### 不確実性と財務報告

相互接続された世界では、たとえばロシアのウクライナ侵攻のより広い経済的影響を、エネルギー価格の上昇、一般的な生活費の上昇、または無数の各国または地域の要因から分離することが常に可能であるとは限らない。しかし、同様の経済現象は、幅広い法域で経験している。これらのうちのいくつかが財務報告に及ぼす主な影響を以下に強調する。

#### 全般的なインフレと金利上昇

全般的なインフレ水準の上昇は、信用リスクの高まりに対する貸手の認識を反映した金利の上昇や、インフレ抑制しようとする中央銀行の介入が伴っている。インフレ率と市場金利の上昇は、将来のキャッシュ・フローの予測と現在価値の計算に依存する財務報告の複数の側面に影響を与える。

非金融資産の減損に関して、IAS 第 36 号「資産の減損」は、資産が減損している可能性を示し、完全な減損レビューにつながる可能性があるかどうかを判断する際に評価する兆候として、市場金利の上昇を識別している。ただし、市場金利の上昇が重要性のある減損の存在を示していない場合を除く。これは、市場金利の上昇が問題となっている資産の適切な割引率に影響を及ぼさない場合（例えば、短期金利の変動が長期資産に要求される収益率に影響を及ぼさない場

合)、または企業が顧客に請求する価格を通じて、より高い金利を回収することを見込んでいる場合、または金利の上昇が小さく、資産の回収可能価額が帳簿価額を上回るヘッドルームについて懸念が生じることがない場合である。しかし、減損損失の可能性は見逃してはならず、金利の全般的な上昇は、完全な減損レビューが要求されるかどうかを適切に検討することにつながるはずである。

インフレの将来の経済的資源の流出への影響が、予測キャッシュ・フローまたは長期負債に適用される割引率のいずれかに反映されなければならないため、インフレは、廃棄義務のような長期引当金の測定に影響を与える可能性がある。企業は、引当金の測定に使用するインプットが、インフレの影響を組み込む際に整合したアプローチに従うことを確保しなければならない。インフレの影響を含む名目キャッシュ・フローは名目レートで割り引くべきであり、インフレの影響を除いた実質キャッシュ・フローは実質レートで割り引くべきである。

インフレとその結果としての生活費の増加は、製品が手頃な価格でなくなる可能性がある（生産コストの増加または顧客の購買力の低下のいずれかのため）。正味実現可能価額への棚卸資産の評価減、および利益を得て販売できない棚卸資産の購入コミットメントに関する不利な契約負債の認識が要求される場合がある。インフレ、特に昇給率は、IAS 第 19 号「従業員給付」に基づいて会計処理される確定給付債務の測定に織り込まれる重要な数値計算上の仮定でもある。インフレが見積りの不確実性の主要な発生要因である場合、企業は、感応度分析のような、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」125 項から 133 項で要求される情報を開示する必要性を検討しなければならない。

金利とインフレの両方が、IFRS 第 16 号「リース」に基づくリース負債および使用権資産の測定に影響を与える可能性がある。また、借手の債務返済能力が低下するため、信用損失への追加のエクスポージャーにつながる可能性があり、その結果、次のようになる。

- 借手の生活費の増加により債務不履行のレベルが増加する可能性があるとして予想される場合、IFRS 第 9 号「金融商品」に基づいて認識されることとなる予想信用損失が増加する。金融機関が使用する予想信用損失モデルの変更、またはそれらのモデルを補完するための「マネジメント・オーバーレイ」には、財務諸表の利用者が将来のキャッシュ・フローの金額、時期および不確実性に対する信用リスクの影響を理解できるようにするための開示を伴わなければならない。
- 金融機関以外の企業が、顧客が未払額の支払いに苦闘し、不良債権の増加が見込まれる場合、予想信用損失はより重大（significant）になる。

割引率とキャッシュ・フローに使用される仮定は、特定の計算内で内部的に整合しており、異なる目的で実行される計算間で整合していなければならない。

## エネルギー価格の上昇

エネルギー価格の上昇とガス埋蔵量の枯渇によるエネルギー不足の可能性は、広範な企業および財務報告のいくつかの側面に重大な影響を与える可能性がある。

これは、とりわけ、生産の混乱、コストの上昇（特にエネルギー集約型産業）、エネルギー生産者の収益の増加およびその他の収益の減少（例えば、エネルギー・コストの上昇が消費者の購買力を制限する可能性のある市場において可処分所得のレベルに影響を受ける業種）につながる可能性がある。

このような影響は、IAS 第 36 号に基づいて実施された減損レビューに明確に関連性がある。それは、報告日時点の事象および期待を反映するように予測が適切に更新されていることを確認すること、およびその行使に伴う適切な開示を決定することの両方においてである。例えば、将来のエネルギー価格の予測は、初めて開示される重要な仮定となるかもしれない。

直接的ではない影響には、エネルギー・デリバティブの価値の変動（例えば、ガスまたは電気の購入または販売の先渡契約）が含まれ、その結果、ヘッジ会計または IFRS 第 7 号「金融商品：開示」に基づく市場リスクの開示に影響を与える可能性がある。

## 政府の介入

現在の経済情勢は、例えば、顧客に請求できる価格を制限する、または現在の経済状況によって悪影響を受ける企業に直接経済支援を提供する政府の介入につながっている。

これらの取決めを、IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の範囲に含まれる政府補助金、IAS 第 12 号「法人所得税」の範囲に含まれる税金便益、IAS 第 20 号 10A 項の要求事項の対象となる市場金利よりも低利のローン、または潜在的に（例えば、政府が公益事業の供給者が請求できる料金を制限するように行動する場合）他の場合よりも単に低コストであるとして、正しく特徴づけることが重要である。

より広範には、政府援助は、そのような予測を利用する企業のキャッシュ・フロー予測および評価に影響を与える可能性がある（例えば、減損レビューおよび継続企業の評価）。スキームの予想期間を含め、キャッシュ・フロー予測に対する政府援助の影響に関する企業の最良の見積りの評価は、慎重に実施しなければならない。評価の結果が重大な場合は開示しなければならない。

多くの法域で、政府は、特定のインダストリーで事業を展開し、特にエネルギー・セクターでの価格上昇の結果として便益の増加の恩恵を受けた、いわゆる「超過利潤税（windfall tax）」を導入している（または導入する計画を発表した）。影響を受ける企業は、税金の性質を評価して、IAS 第 12 号を適用する法人所得税として会計処理するか、IFRIC 第 21 号「賦課金」を適用する賦課金として会計処理するかを決定する必要がある。関連する費用が純損益における法人所得税の科目に表示するか、当該科目より上に表示するかを決定するため、この区別は重要である。IAS 第 12 号が適用される場合、企業は繰延税金資産または繰延税金負債を認識するかどうかを検討する必要がある。税金が公表されているがまだ発効していない場合、企業は、企業の事業に対する当該税金の予想される影響を開示すべきかどうかを検討する必要がある。

### 市場へのアクセス制限と事業停止

ロシアのウクライナ侵攻後、多くの企業がロシア市場から撤退する意向を発表する、またはこの地域での事業へのアクセスまたは管理を継続する際に実務上または政治的な問題が発生した。

IAS 第 36 号は、IAS 第 36 号の範囲に含まれる資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを、内部および外部の情報源を考慮することによって評価することを企業に要求している。この評価を行うにあたり、企業は、ロシアのウクライナ侵攻の影響（直接的および間接的）が、1 つまたは複数の資産が減損している可能性を示す兆候を構成するかどうかを慎重に検討しなければならない。ウクライナ、ロシアまたはベラルーシでの事業の廃棄、処分または一時停止、または投資の中止の決定は、影響を受ける資産の完全な減損レビューを必要とする減損の兆候を示す可能性がある。

また、事業の処分計画により、売却目的で保有する資産への分類または非継続事業としての表示を生じさせる可能性もある。しかし、これは、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の厳格な要件を満たす場合にのみ適切であるため、注意が必要である。特に、非流動資産または処分グループを廃棄する計画は、売却目的保有と分類される結果とはならず、不確実な政治環境において売却の可能性が非常に高いと考えられるかどうかを評価するための判断が要求される場合がある。

企業と在外営業活動体との関係が（選択またはその他の方法で）変化した時点で、支配、共同支配または重要な影響力を喪失するほど影響力のレベルが低下したかどうかを考慮する必要もある。

デロイトの [IFRS in Focus「ロシア・ウクライナ戦争に関する財務報告の検討事項」](#) は、ロシア・ウクライナ戦争に関連する財務報告の検討事項を、詳細に解説している。

### 米国と欧州の銀行セクターの事象

2023 年上半期は、2008 年の金融危機以来、銀行セクターにとって最も困難な時期であり、UBS によるクレディ・スイスの買収に加えて、多くの米国の銀行が破綻した。これらの動向は、上記で解説した現在のマクロ経済および地政学的環境によってもたらされる継続的な困難と不確実性を背景に発生した。さらに、これらの事象は、すでに観察されていたものを超えて信用条件の引締めをもたらす可能性がある。その結果、企業（特に金融機関）は、破綻した銀行へのエクスポージャーにかかわらず、IFRS 第 7 号で要求されている流動性リスクに関する情報、IAS 第 1 号で要求されている継続企業および重大な判断に関する情報を適時に開示していることを確認しなければならない。

デロイトの [iGAAP in Focus 財務報告「不確実性のある時代における報告：銀行セクターにおける最近の事象の影響」](#) さらに、破綻した銀行へのエクスポージャーを有する企業に関連するものを含む、銀行セクターの事象に関連する主要な財務報告事項を取り扱っている。

### 財務諸表における気候関連リスク

しばらくの間、規制当局は、企業が直面する主要なリスクと不確実性の説明とともに、企業の事業および状態の進展および業績、バランスのとれた包括的な分析を提供する際に、気候関連事項とその影響に特に注意を払うよう企業に求めてきた（たとえば、気候関連の問題は ESMA の [共通の施行優先事項](#) が繰返し取り上げている）。

特に、年次報告書の他の箇所でも気候関連事項に重点が置かれている程度が、財務諸表に適用された判断および見積りに気候問題がどのように反映されているかと一貫しているかどうかを検討しなければならない。財務報告の目的で使用される予測は、報告日における企業の戦略計画および計画された行動を反映

し、報告日における最良の見積もりに基づかなければならない（例えば、短期または中期の行動が、年次報告書に反映されている記載された長期的な脱炭素化コミットメントを達成するために必要な場合）。

気候関連事項に重要性がある場合、IFRS 会計基準が当該事項に明示的に言及してなくても、IFRS 財務諸表の作成において考慮されることが期待される。投資家または規制当局は<sup>1</sup>、気候関連事項が、財務諸表にどのように影響するか、どの程度影響するか（または影響しない）についての説明なしに、（例えば、減損テストで）検討されたことを記述する定型的な開示（boilerplate disclosures）が、財務諸表の理解に目的適合性のある情報を提供するのに十分であると受け入れると仮定することはできない。例えば、投資家は、財務報告に使用される企業の予測がパリ協定の目標と一致しているかどうかを理解することを望んでいる。<sup>2</sup>異なる気候変動の軌道の下で可能性のあるシナリオおよび可能な結果の範囲は複数ある。企業は、使用する仮定を明確にし、感応度分析をより有効に使用することが重要である。

特にエクスポージャーの高いセクターにおいて、気候関連事項が事業および／または資産および負債の測定に重要性のある財務的影響を及ぼすことが見込まれないと結論付けた場合、規制当局は、そのような結論に達するために実施した評価、判断および使用し期間を開示することを期待している。開示は、個々の企業の特定の状況に合わせて調整する必要がある。

デロイトの [A Closer Look「気候変動に関するパリ協定に沿ったコーポレート・レポート・レポーティングに対する投資家の需要」](#)は、気候に関する投資家の期待の背景と、どの要求事項が IFRS 財団の公表物である [「In Brief: IFRS 基準と気候関連の開示」](#) および IASB の教育的資料 [「気候関連事項が財務諸表に与える影響」](#) によって強調されているか、およびそれらの要求を実務においてどのように適用する可能性があるかについて提供している。

#### 更新 気候関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）

2017 年に公表されてから、TCFD の環境関連財務開示に関する提言は、多くの法域で、強制または推奨される報告要求に組み込まれている。

2023 年 6 月に ISSB により公表された IFRS サステナビリティ開示基準は、TCFD 提言を組み込んで基礎としている。（「サステナビリティ報告の動向」を参照）。

規制当局は、企業が公表した気候変動の影響についての情報の品質に焦点を合わせている。たとえば、2022 年に英国財務報告評議会（FRC）は、TCFD の開示および財務諸表における気候のテーマ別レビューを実施した。レビューの結果は、ベストプラクティスの例が存在するため、これらの分野での報告および開示に対してより伝統的な「様子見」アプローチを採用している企業への期待をより明確にしている。FRC は、気候報告は取締役会レベルのトピックとしてしっかりと設定しなければならないことを強調した。

FRC のテーマ別レビューでは、企業が改善できる重要な問題が指摘された。これらの分野は、英国外の TCFD またはサステナビリティ情報についてより広範に報告する企業にとって、有用な考慮事項を提供する可能性がある。

- **粒度と特定性**—企業は、企業全体のリスクおよび機会に関する情報を提供し、必要に応じて事業（business）、セクターおよび地域別に分解して提供しなければならない。
- **バランス**—気候関連のリスクおよび機会に関する議論は、気候関連の機会の可能性を説明する際に、新技術の開発への依存についての議論を含め、予想される規模に比例しなければならない。
- **他のナラティブ開示との相互リンク**—TCFD の開示は、例えば、シナリオ分析の結果をナラティブ・レポーティング内の企業による全体戦略の説明に組み込むことにより、ナラティブ・レポーティングの他の要素と統合しなければならない。
- **重要性（マテリアリティ）**—企業は、[TCFD の全セクターガイダンスおよび補足ガイダンス](#)をどのように組み込むかについての説明を提供しなければならない。開示が行われていない場合は、省略の理由を含めなければならない。特に、企業がこれらの開示を検討し、重要性がないと判断したかどうか、またはこれらの開示の対象となる事項が企業の内部評価で対処されていないかどうかを明確にしなければならない。

<sup>1</sup> 例えば、2023 年 3 月に ESMA によって公表された [最近の報告「第 27 回 EECS の施行データベースからの抜粋」](#)（項目 VII および VIII）を参照

<sup>2</sup> デロイトの [A Closer Look「気候変動に関するパリ協定に沿ったコーポレート・レポート・レポーティングに対する投資家の需要」](#)が、より詳細に解説している。

- **TCFD と財務諸表開示のつながり**—TCFD 報告で識別された気候リスクと機会は、財務諸表の裏付けとなる判断および見積りに適切に統合されなければならない。企業はまた、気候変動と移行計画に対応して、セグメント別報告の表示と分解された収益開示を再評価することを検討しなければならない。
- **ガバナンス**—企業は、気候関連のパフォーマンス目標の検討および主要な資本的支出、買収および処分に関する決定に対する気候の影響など、気候関連事項の監督に関する具体的な情報を提供しなければならない。また、気候関連リスクをどのように管理しているかおよび気候関連指標が報酬方針に与える影響についても開示を検討しなければならない。
- **戦略**—戦略に関する情報はきめ細かく、シナリオ分析に含まれる詳細レベルは、定量的指標を含め整合していなければならない。リスクと機会に関する企業の議論は、機会に不釣り合いに重み付けしてはならない。
- **リスク管理**—気候関連事項は、全体的なリスク管理プロセスに統合しなければならない。特に、気候関連リスクの優先度および重要性を評価するプロセスを十分に説明しなければならない。
- **指標と目標**—指標は、スコープ 1 および 2 の排出量のみならず、他の気候関連のリスクと機会の指標も含めなければならない。目標に対する進捗状況の読者の理解をサポートするために、過去データおよび変動の説明を提供しなければならない。
- **保証**—企業は、与えられた保証のレベルおよびそれがカバーするものを明確に説明しなければならない。「検証済み (Verified)」などの用語は、実際に取得されたよりも高いレベルの保証を意味する可能性があるため、避けなければならない。

2023 年 7 月、英国 FRC は、気候関連の指標と目標の開示の品質に関するテーマ別レビューの結果を公表した。本レビューは、ネット・ゼロ・コミットメントと中間排出目標に関する企業の開示の品質が徐々に向上していることを示す。しかし、報告書は、目標を達成するための具体的な行動およびマイルストーンの開示が不明確な場合があり、企業間の指標の比較可能性は依然として困難であると指摘している。表示する情報の量が多いため、多くの企業は、低炭素経済への移行計画を明確かつ簡潔に説明するのが難しいと感じている。本レビューでは、気候目標が財務諸表にどのように影響するかについての説明にはまだ改善が必要であることもわかった。「検討されている」気候に関する定型的 (ボイラプレート) な文章は、影響に関する洞察をほとんど提供しない。

気候関連リスクの広範な内容および重大さ、および利害関係者の期待の高まりと規制当局の注目に鑑み、企業は、自主的または強制的な TCFD 開示を提供するかどうかに関係なく、上記の点を考慮しなければならない。

## 更新サステナビリティ報告の動向

企業が時の経過とともにどのように価値を創造、保全、または毀損するかの理解に関連性のあるサステナビリティ情報に対する投資家および他の利害関係者の要求により、多くの法域において強制的なサステナビリティ報告の導入に向けた急速な動きが進んでいる。

### 国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）

ISSB は、資本市場のサステナビリティ情報ニーズを満たす高品質なサステナビリティ開示基準を開発することを目的として、2021 年 11 月に設立された。

ISSB およびその目的は COP26 で 41 の法域および IOSCO により、またそのあとに G7 および G20 により歓迎されている。IOSCO は、2023 年 6 月に公表された ISSB 基準をエンドースメントし（以下を参照）、130 か国の加盟国に「法域における措置の文脈の中で ISSB 基準をアドプション（adopt）、適用（apply）またはその他の方法で通知する（informed）」方法を検討するよう求めている。金融安定理事会は、ISSB 基準がサステナビリティ開示のグローバルのフレームワークとして機能するべきであることを認識し、2024 年に気候関連開示のモニタリングを TCFD から ISSB に移管している。オーストラリア、カナダ、シンガポール、英国、およびいくつかのラテンアメリカおよびアフリカ諸国は、ISSB のアドプションを計画している。日本は、日本のサステナビリティ基準について、ISSB 基準を基礎とすることを発表している。

#### 公表した基準

2023 年 6 月に、ISSB は、最初の 2 つの基準を公表した。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な要求事項」および IFRS S2 号「気候関連開示」である。

IFRS S1 号は、一般目的財務報告の主要な利用者が企業に資源を提供することに関連する決定を行う際に有用である、サステナビリティ関連のリスクおよび機会に関する情報を企業が開示するための全般的な要求事項を示している。IFRS S2 号は、一般目的財務報告の主要な利用者が企業に資源を提供することに関連する決定を行う際に有用である、気候関連リスクおよび機会に関する情報を識別、測定および開示するための要求事項を示している。

両基準は、2024 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、作成者にサステナビリティ関連財務開示と財務諸表を合わせるためのさらなる期間を認める実質的な移行の救済措置がある。

デロイトの [iGAAP in Focus サステナビリティ報告「ISSB が、最初の IFRS サステナビリティ開示基準を公表」](#)は、両基準の主要な要求事項を解説している。

#### 継続中の協議

2023 年 5 月に ISSB は、将来の作業プログラムの戦略的な方向性および全体的なバランス、および今後 2 年間の作業計画の一部として取り上げる可能性のあるサステナビリティ関連事項についての意見を募集する、[情報要請「アジェンダの優先度に関する協議」](#)を公表した。ISSB は、[公開草案「SASB スタンダードの国際的な適用可能性を向上させるための方法論および SASB スタンダード・タクソミのアップデート」](#)も公表した。SASB スタンダードは、ISSB 基準をサポートする産業別ガイダンスを提供する。

これらの文書の内容のさらなる情報は、上記のリンクの iGAAP in Focus のニュースレターを参照いただきたい。

最後に、2023 年 7 月に ISSB は、IFRS S1 号および IFRS S2 号から生じる開示要求を反映する IFRS サステナビリティ開示タクソミの新設を提案する、「IFRS サステナビリティ開示タクソミ案」を公表した。

## 重大な域外への広がり有する法域の開発

### 企業サステナビリティ報告指令 (CSRD) および欧州サステナビリティ報告基準 (ESRS)

2022 年 11 月、**欧州連合**の CSRD は、欧州議会で採択され、欧州理事会によって承認された。CSRD は、投資家、市民社会、その他の利害関係者向けの企業のマネジメント・レポートのサステナビリティ報告を改善し、それによって欧州グリーンディールおよび国連の持続可能な開発目標 (SDGs) に沿った完全に持続可能で包括的な経済および金融システムへの移行に貢献することを目的としている。

CSRD の範囲は広く、EU の規制市場に上場していない一定の非 EU 企業に拡大する。範囲に含まれる企業は、2023 年 7 月 31 日に委任規則として欧州委員会によって採択された ESRS を使用して、広範なサステナビリティ項目について報告することが要求される。本規則は、審査のために欧州議会と欧州理事会に正式に送付された。却下されない場合、本委任規則は、EU の官報に掲載された後に発効する。本委任規則およびその付属書に含まれる ESRS は、最初に CSRD の範囲に含まれる企業の発効日と一致する、2024 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用される。

本委任規則には、以下が含まれる。

- 以下を取り扱う 2 つの横断的基準：

–サステナビリティ関連情報を作成および表示する際に企業が準拠すべき全般的な要求事項 (ESRS 1)。これには、ダブルマテリアリティの原則を使用して報告する重要性がある影響、リスクおよび機会を識別するための重要性の評価を実施する要求事項が含まれる。

–活動のセクターに関係なく (すなわち、セクター共通)、サステナビリティのトピック横断的に、すべての企業に適用される全般的な開示 (ESRS 2)

- セクター共通の観点から環境、社会およびガバナンスのトピックをカバーする 10 のトピック別基準

CSRD は、異なる種類の企業について、ESRS に従った強制開示の発効日を指定している。企業の最初のグループは、2024 年 1 月 1 日以後開始する期間に ESRS を適用することが要求される。

以下のデロイトのニュースレターは、さらなる情報を提供している。

- [iGAAP in Focus 欧州サステナビリティ報告「企業サステナビリティ報告指令 \(CSRD\) の世界的な適用 - 官報に掲載された最終条文」](#)は、CSRD の世界的な適用を説明している。
- [iGAAP in Focus 欧州サステナビリティ報告「欧州サステナビリティ報告基準の最終化」](#)は、ESRS の 1st セットを要約している。

### 米国 SEC の動向

米国 SEC は 2021 年 3 月に気候関連の開示について協議し、2022 年 3 月に規則案「[投資家向け気候関連開示の拡大および標準化](#)」を公表した。執筆時点では、最終規則の公表の時期に関するさらなる正式な発表はなされていない。

## 通貨と超インフレ

高レベルの全般的なインフレ水準による、超インフレ (この用語は IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」で定義されている) の対象となる法域の数が増加している。したがって、企業は以下の課題にますます直面している。

- 経済が IAS 第 29 号で定義されている超インフレであるかどうかを判断することに、困難な場合がある。当該定義には超インフレのいくつかの特徴が含まれているが、超インフレは 3 年間の累積インフレ率が 100% に近づいているかまたは超えるときに、最も多く証拠付けられる。また、財務諸表の金額にどの一般物価指数を適用するべきかを決定することも難しい可能性がある。

- 企業は、現地通貨と国際通貨の両方が一般的に使用されている状況では、企業の機能通貨を決定する際に困難に直面する可能性がある。これは、現地通貨が超インフレである場合に特に重大になる可能性がある。IAS 第 29 号は、（その経済で活動する企業によってではなく）機能通貨が超インフレ経済の通貨である企業によってのみ適用される。また、IAS 第 21 号「外国為替レートの変動の影響」では、「企業は、IAS 第 29 号に従った修正再表示を、例えば、本基準に従って決定される機能通貨以外の通貨（親会社の機能通貨など）を機能通貨として採用することによって、避けることはできない。」と具体的に規定されていることにも留意すべきである。
- 現地通貨とグローバルに取引される通貨間の交換が制限されている場合、単体財務諸表の貨幣性項目を換算し、在外営業活動体の財務諸表を親会社の表示通貨で換算するための適切な為替レートを識別することが困難な場合がある。この問題は超インフレ経済に特有ではないが、「ハード」通貨の不足、したがって為替制限の必要性は、現地通貨が価値を失っている経済の特徴であることが多い。

iGAAP in Focus 財務報告「IASB は、通貨が交換可能な場合、および交換可能でない場合に為替レートをどのように決定するかを明確にするために IAS 第 21 号を修正する」は、通貨が交換可能である場合および交換可能でない場合に為替レートをどのように決定するかを定めるガイダンスを提供する、2023 年 8 月に IASB が公表した「交換可能性の欠如」（IAS 第 21 号の修正）を解説している。

インフレまたは為替の問題が重大な判断につながる、または見積りの不確実性の発生要因となる場合、IAS 第 1 号 122 項および 125 項で要求されているように開示を提供しなければならない。

**更新** 2023 年 4 月に公表された国際通貨基金（IMF）のインフレ予測や IAS 第 29 号で定められた指標を含む、2023 年 6 月 30 日現在の入手可能なデータに基づいて、以下の経済は、IAS 第 29 号を適用する目的および IAS 第 21 号に従った在外営業活動体の再換算を行う超インフレであると広く考えられている。

- アルゼンチン
- エチオピア
- イラン
- ハイチ
- レバノン
- 南スーダン
- スーダン
- スリナム
- シリア
- トルコ
- ベネズエラ
- イエメン
- ジンバブエ

2023 年 6 月 30 日現在の入手可能なデータに基づいて、超インフレをモニターすべき通貨である他の国には、アンゴラ、ガーナ、シエラレオネおよびスリランカが含まれる。

企業は、IAS 第 29 号適用の目的のために超インフレと広く考えられる経済のリストが、その報告日までに変更になる可能性があることを、理解しなければならない。

#### その他の報告に関する検討事項

##### 後発事象

期末以降の新たな問題または新たな進展の出現は、報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する修正を要する後発事象と、報告期間後に発生した状況を示す修正を要しない後発事象を区別するために、慎重な検討が要求される場合がある。

この区別は、当該事象自体をどの報告期間に会計処理すべきかを決定するだけでなく、将来の見通しに関する計算および関連する開示にとっても重要である。例えば、IAS 第 36 号に基づく減損レビューまたは IFRS 第 9 号に基づく予想信用損失計算、および合理的に考え得る予測の変化に対する感応度の開示



は、報告日の状況に基づかなければならず、その後の修正を要しない後発事象の影響を受けない。報告日以降に評価がどのように変化したかについて追加の開示を提供することは有益かもしれないが、これは報告日現在の情報とは異なるものとして明確に識別しなければならない。

### 重大な判断と見積りの不確実性の主要な発生要因の開示

不確実性のある時代に報告する場合、財務諸表の利用者に、財務情報を作成する際の重要な仮定と行った判断を理解できるようにする十分な情報を提供することが特に重要である。企業の特定の状況に応じて、本ニュースレターで解説している領域の多くは、IAS 第 1 号 122 項から 133 項によって開示が要求される可能性がある、項目または取引の特性、またはその測定に関する見積りの不確実性の発生要因に対する重大な判断が生じる可能性がある。

合理的に考え得る結果の範囲に基づく感応度分析を含む、主要な仮定について提供する開示は、報告日における状況を反映しなければならない。主要な仮定またはそれらの仮定に対する合理的に考え得る変化の範囲が、修正を要しない後発事象の結果として重大な影響を受ける場合、財務的影響の見積りを含む、当該変化に関する情報を別個に提供しなければならない。

見積りの不確実性に関しては、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の重大なリスクがある（したがって IAS 第 1 号 125 項に基づく開示が要求される）見積りと、より長い期間にわたって資産および負債に影響を及ぼす可能性のある（したがって、当該項の範囲に含まれないが、別個に開示することが有用である可能性がある）見積りとを区別することも重要である。

見積りの不確実性の高品質の開示を行う上では、以下のことも重要である。

- 重要性がある修正のリスクがある特定の量を定量化する。
- 利用者が経営者の最も困難、主観的または複雑な判断を理解できるようにするために、仮定および／または不確実性の説明に十分な粒度を提供する。
- 他の見積りの開示および関連する感応度を、重大な見積りと明確に区別し、それらの関連性を説明する。
- 重大な見積り（上記の経済的要因により、前報告期間よりも広範になる可能性がある）について、意味のある感応度および／または合理的に考え得る結果の範囲を提供する。これらは、特定の IFRS 会計基準で要求されるものに限定するべきではない。
- 投資家はその影響を完全に理解するためにこの情報を必要とする場合、重大な見積りの基礎となる仮定を定量化する。
- 不確実性が未解決のままである場合、過去の仮定の変更を説明する。

### 非 GAAP および代替的業績指標

重大な経済変化または通例ではない事象は、しばしば、業績への影響または事象が発生しなかった場合の企業の利益を強調したいという欲求につながる。しかし、このようなアプローチに従う場合には注意が必要である。

このような変化または事象の影響が広範囲であるという性質は、別個の表示が企業の全体的な財務業績を忠実に表現せず、利用者の財務諸表の理解に誤解を招く可能性があることを意味する。たとえば、「エネルギー価格の上昇の影響を除く」という利益の数値は、2023 年には存在しなかった経済環境を反映する。

一般的に、経済的または地政学的な事象の影響が非 GAAP 指標または代替的業績指標（APM）を通じて適切に反映できるかどうかを評価する際には、以下を含むがこれらに限定されない要因を検討しなければならない。

- 調整された指標から除外される項目は、事象または経済状況に直接関係していることを証明できるか？
- 当該項目は「ニューノーマル」の反映ではなく、通常の営業に増分なものであるか？
- 当該項目は、見積りまたは予測とは対照的に、客観的に定量化可能であるか？

このような事象の広範な影響を純損益に別個に表示しようとするのではなく、資産、負債、および純損益の数値への影響の認識、測定および表示に適用される重大な影響、判断および仮定に関する定性的および定量的情報を注記で開示することが適切である可能性が高い。

そのような影響は、明確かつバイアスのない方法で提供しなければならない。非 GAAP 指標または APM をマネジメント・レポートに含める場合、企業は [非 GAAP 財務指標に関する IOSCO 声明](#) として [代替的業績に関する ESMA のガイドライン](#)（2020 年に更新）または法域における同等のものに引き続き関連性がある。

## 法人所得税および繰延税金資産の認識

企業は、現在のマクロ経済環境に起因する利益水準の低下または激しい変動が法人所得税会計にどのように影響するかを検討しなければならない。例えば、当期の収益の減少または損失の発生は、予想利益の減少と相まって、企業の繰延税金資産の一部または全部を回収可能である可能性が高いかどうかの再評価につながる可能性がある。利益の減少または減損が損失を生じる場合、企業は、関連する繰延税金資産の全部または一部を実現するために、税法で利用可能な繰戻しおよび繰越期間内に十分な所得があるかどうかを検討する必要がある。

IAS 第 12 号を適用して、企業は、子会社、支店および関連会社、および共同支配の取決めの持分に関連する将来加算一時差異に対する繰延税金負債を認識していない可能性があるが、これは、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、当該一時差異が予測可能な期間内に解消しない可能性が高いとみなされた結論づけたためである。逆に、企業は、一時差異が予測可能な期間内に解消する可能性が高いと判断した（および繰延税金資産を回収できる可能性が高いと判断した）ため、そのような投資に関連する将来減算一時差異について繰延税金資産を認識した可能性がある。企業またはその子会社が流動性の問題または現在のマクロ経済環境に起因する他の課題を有しており、投資先の未分配利益の本国送金に関する意図に変更がある場合、これらの結論を再検討することが適切である可能性がある。

開示は、この分野でも重要である。特に、近年の損失の履歴がある場合の繰延税金資産の認識を裏付ける証拠の内容に関する企業固有の情報、および関連性のある感応度および／または今後 12 か月で起こりうる結果の範囲を含む、繰延税金の判断および見積りについてである。

### 税源浸食と利益移転に関する OECD / G20 の包括的枠組み（BEPS）

2022 年 3 月 OECD は、経済のデジタル化から生じる税の課題に対処するためのプロジェクトの第 2 の「柱」として合意された 15% のグローバル・ミニマム課税について [テクニカル・ガイダンス](#) を公表した。このガイダンスは、[2021 年 12 月に合意し公表されたグローバル税源侵食防止（GloBE）](#) ルールの適用および運用について詳しく説明している。これは、収益が 7 億 5,000 万ユーロを超える多国籍企業（MNE）が、事業を行う各法域で発生する所得に対して少なくとも 15% の税金を支払うことを保証するための調整されたシステムを構築する。135 を超える国と法域が、「第 2 の柱」を税法に組み込むことに同意している。

そのため、第 2 の柱モデルルールの対象となる可能性のある企業は、営業を行っている法域における法制化のプロセスをモニターし、いずれかの法域において第 2 の柱の法制が制定（または実質的に制定）されているかどうかを評価する必要がある。執筆時点において、当該ルールのいくつかの側面を税法に組み込む法制が承認された法域には、韓国、日本および英国が含まれる。

2023 年 5 月、IASB は IAS 第 12 号の修正を公表し、第 2 の柱モデルルールの導入から生じる繰延税金の会計処理についての一時的な例外とともに、影響を受ける企業に対する絞った開示要求を導入した。例外を適用することにより、企業は、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に関する情報を認識も開示もしない。代わりに、企業は本例外を適用したことを開示することが要求される。企業はまた、第 2 の柱の法人所得税に関連する当期税金費用（収益）を区分して開示する。さらに、第 2 の柱の法制が制定または実質的に制定されているが未発効である期間について、企業は、当該法制から生じる第 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財務諸表利用者が理解するのに役立つ、既知の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。（ただし、企業は 2023 年 12 月 31 日以前に終了する期中報告期間について、この情報を開示することは要求されない）。デロイトの [iGAAP in Focus 「IASB、OECD の第 2 の柱モデルルールから生じる繰延税金の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS 第 12 号を修正する」](#) は、本修正について詳細に解説している。

IFRS 会計基準についてのエンドースメントおよびアドプションのプロセスがある法域においては、本修正は直ちに利用可能とならない可能性がある。そのような場合、本修正が利用可能になる前、企業は、IAS 第 12 号における繰延税金の要求事項が第 2 の柱モデルルールから生じる法人所得税に適用されないと結論づけることができる。iGAAP in Focus「[IASB、OECD の第 2 の柱モデルルールから生じる繰延税金の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS 第 12 号を修正する](#)」は、そのような結論が適切である理由を説明している。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の要求事項に従って、企業は、重要性のある会計方針情報、および経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えているものの開示を含む、財務諸表において行う開示の内容および範囲を検討しなければならない。同様に、期中財務諸表についても、企業は IAS 第 34 号「期中財務報告」の要求事項に従って行われる、会計方針および重要な事象に関連する開示の内容および範囲も検討しなければならない。

例えば、影響の重要性に応じて、企業は、営業を行っている法域における第 2 の柱の法制的制定（または実質的な制定）が開示すべき事象を構成するかどうかを検討する必要がある。

### 継続企業

経済的圧力または変化により、ビジネス・モデルが実行不可能になったり、必要な債務による資金調達へのアクセスが制限されたりする可能性がある。このような状況では、報告日から少なくとも 12 か月間継続企業として存続できないかどうかを評価する必要がある。

経営者が企業を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を除いて、財務諸表は継続企業に基づいて作成される。評価を行う際、継続企業として存続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる可能性のある事象または状況に関連する重要性のある不確実性を経営者が認識している場合、企業は、当該不確実性または重要性のある不確実性は存在しないという結論に達するために取られた重要な判断を開示しなければならない。

IASB は、2021 年に継続企業の評価および関連する開示要求に関する教育的資料を公表した。このガイダンスは、デロイトの [IFRS in Focus「IFRS 財団は、継続企業の評価に関連する IFRS 基準の要求事項に関する教育的資料を公表」](#)に要約されている。

### IFRS 第 17 号「保険契約」の適用

IFRS 第 17 号は、2023 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に発効する。そのため、多くの企業は、2023 年において最初に財務諸表に IFRS 第 17 号の適用を反映する。多くの保険会社にとって、IFRS 第 9 号の要求事項を適用することも初めてである。

それらの基準の適用の影響の重要性により開示される情報のレベルが決定されるが、企業は、開示が明確で、簡潔で、企業固有でかつ重要性のある変更の領域に焦点を当てていることを確認しなければならない。

IFRS 第 17 号は、年次財務諸表における当該基準の適用の影響について必要な情報を規定している。同様に、IFRS 第 7 号は、年次財務諸表における IFRS 第 9 号の適用開始に関して開示すべき情報を規定している。要約期中財務諸表の文脈において、IFRS 第 17 号（および IFRS 第 9 号）の適用開始を報告する際に、企業は、とりわけ、以下に関する情報を提供する必要性を検討しなければならない。

- **会計方針の変更の内容及び影響**：適用した新しい会計方針に関する開示には、IFRS 第 17 号（および IFRS 第 9 号）の要求事項が企業の特定の事実および状況にどのように適用されているかを説明する、新しい会計方針自体の意味のある説明を含めなければならない。
- **適用した主要な判断および見積り**：IAS 第 34 号を適用して作成された要約期中財務諸表には、主要な判断および見積りの不確実性の発生要因に関する IAS 第 1 号の要求事項は適用されないが、IFRS 第 17 号（および IFRS 第 9 号）を適用する際に行った判断および見積りの開示は、提供する開示の価値を高める。
- **採用した移行方法および定量的影響**：IFRS 第 17 号（および IFRS 第 9 号）には、従うべき移行方法に関する選択肢（および IFRS 第 9 号の場合は比較情報の修正再表示に関する選択肢）が含まれており、したがって、企業が適用する選択肢の開示は、財務諸表の利用者に目的適合性がある可能性が高い。

さらに、移行の影響に関する IFRS 第 17 号（および IFRS 第 7 号）の詳細な開示要求は、IAS 第 34 号を適用して作成された期中財務諸表には適用されないが、IAS 第 34 号 16A 項(a)に従って、財務諸表の利用者に「変更の影響」の理解を提供するために要求される定量的または定性的情報を検討しなければならない。適用する新しい基準の影響を利用者が理解するために提供することが必要な適切な開示および集計のレベルを決定するために、判断が要求される。

要約期中財務諸表には直接適用されないが、年次財務諸表で要求される移行に関する開示は、期中財務諸表に目的適合性のある可能性のある情報を評価するための有用なガイダンスを提供する可能性がある。

- **その他の目的適合性のある開示**：IFRS 第 17 号（および IFRS 第 7 号）には、年次財務諸表に対する多くの開示要求が含まれている。企業は、期中財務報告の要求事項に準拠するために提供する情報を評価する際に、直近の年次報告期間の末日以降の企業の財政状態および財務業績の変化を理解する上で重大な事象および取引の説明（IAS 第 34 号 15 項および 15C 項）、または、資産、負債、資本、純利益またはキャッシュ・フローに影響を与える事項のうち、その性質、規模または頻度から見て通例でない項目の内容および金額（IAS 第 34 号 16A 項(c)）を提供する開示要求を検討するかもしれない。

さらに、IAS 第 1 号 17 項および 31 項（IAS 第 1 号 4 項に従い、IAS 第 34 号に基づいて作成される要約期中財務諸表に適用される）は、特定の取引、他の事象および状況の影響について利用者が理解できるようにするために必要な場合、個別の基準で要求される情報に対する追加情報を要求している。

非保険会社について、デロイトの [Closer Look「非保険会社にとっての IFRS 第 17 号」](#)は、当該企業が発行する契約が IFRS 第 17 号の範囲に含まれるかどうかを評価する際に考慮すべき IFRS 第 17 号の側面についてのガイダンスを提供している。

### IFRS 第 3 号「企業結合」

企業結合は非常に重大となる可能性があり、場合によっては、企業の事業の内容および範囲を根本的に変えることがある。そのため、企業は、年次報告書全体を通じて、企業結合の影響について明確で整合的な説明を行い、情報を理解可能で簡潔に伝える方法について慎重に検討する必要がある。

同様に：

- のれんを生じさせる要因の説明を提供しなければならず、可能であれば、定型的な開示を提供するだけでなく、対象の企業結合に固有の考慮事項を含めなければならない。
- 条件付対価に関連する開示には、取決めに關する企業固有の説明と、支払額の潜在的な変動性を含めなければならない。

企業結合会計の仕組みも複雑になる可能性があり、例えば、取引の要素が会計目的で企業結合の一部を形成するか、代わりに別個の取引として会計処理しなければならないかを決定する際に、重大な判断を適用する必要がある場合がある（例えば、株式に基づく報酬が対価の一部を構成するか、結合後の費用として会計処理されるかを決定する要求事項は複雑である。）。この判断の実施には注意が必要であり、IFRS 第 3 号を適用する際に行った判断を明確に開示する、または（取引が企業結合の定義を満たしているかどうか、または資産購入として会計処理する必要があるかどうか）が明確ではない場合）IFRS 第 3 号が適用されるかどうかを決定する際に行われた判断を明確に開示する必要がある。

### IAS 第 33 号「1 株当たり利益」

基本的 EPS および希薄化後 EPS は、多くの場合、企業の業績の重要な指標と考えられているため、多くの場合、ある期間の最初の決算発表および完全な財務諸表に含まれている。しかし、当該数値の計算は非常に複雑になる可能性があり、利用者が常によく理解できるとは限らない。IAS 第 33 号自体の開示の要求事項はこの点で比較的限定的であるが、財務諸表の作成においてなされた重大な判断を開示するという IAS 第 1 号の一般的な要求事項は、EPS の計算にも適用される可能性があることに留意すべきである（例えば、株式再編の実質を決定する際に判断が必要な場合）。

誤って適用されやすい EPS 計算の詳細を、以下に記載する。

- 潜在的な普通株式が希薄化または逆希薄化であるかどうかの決定は、継続事業からの利益または損失に基づいて行う必要がある
- 無償部分を含む株式再編成では、表示するすべての期間の基本 EPS および調整後 EPS の計算に使用される普通株式の加重平均数を遡及的に調整することが要求される。
- 優先株式が資本として分類される場合、基本 EPS および調整後 EPS の計算に使用される利益は、配当および償還時に生じるプレミアムを含む、当該優先株式のすべての影響に対して調整される。

上記の非 GAAP 指標の使用に関するガイダンスは、調整後 EPS 数値の表示にも適用される。特に、「法定」EPS 指標よりも目立たせてはならず、その算定方法（調整項目に対する税金に対して使用する基礎を含む）を明確に開示しなければならない。

### 会計方針の開示

IAS 第 1 号および IFRS 実務記述書第 2 号の最近の修正「会計方針の開示」は、重要性のある（material）会計方針情報の開示を企業に要求する。これまでは、企業は、「重要な（significant）会計方針」を開示することが要求されていた。

本修正により、会計方針情報に重要性があるかどうかを評価するために企業が利用可能なガイダンスが強化されている。例えば、IAS 第 1 号 117B 項は、会計方針情報が、重要性がある取引、事象または状況に関連する場合に、会計方針情報に重要性があると考えられる可能性が高い状況を示している。

- 会計方針が期間中に変更され、財務諸表の情報に重要性のある変動が生じた。

- 会計方針を、IFRS 会計基準で認められている選択肢から選択した。
- 具体的に当てはまる IFRS 会計基準がないため、会計方針が、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って策定された。
- 会計方針が、企業が重大な判断および仮定が要求される領域に関連する。
- 会計方針が、複雑な会計処理に関連する。

本修正はまた、企業が重要性がない会計方針情報を開示することを選択した場合、その情報が重要性がある会計方針情報を覆い隠してはならないことを強調している（IAS 第 1 号 117D 項）。当該要求事項は、特に、企業が目的適合性のある IFRS 会計基準の要求事項を繰返しまたは要約した定型化された会計方針情報に関する開示の範囲を設定する際に考慮しなければならない。

本修正は、2023 年 1 月 1 日以後開始する事業年度の財務諸表に適用される。

### 期中財務報告

適時性がありかつ高品質の期中開示は、財務諸表の主要な利用者にとって重要である。2023 年の期中財務諸表を作成する際に最も目的適合性がある可能性が高い検討領域について、本ニュースターにおいてすでに説明されているものに加え、以下で説明する。

#### 重要な事象および取引

要約期中財務諸表を作成する企業は、IAS 第 34 号 15 項に従い、「直近の年次報告期間の末日以降の企業の財政状態の変動および業績を理解する上で重大な事象および取引の説明」を提供することが要求される。重大である場合に、開示を検討する必要がある事象の網羅的ではないリストは、IAS 第 34 号 15B 項に示されている。さらに、IAS 第 34 号 16A 項は、会計方針および計算方法の変更に関するものを含め、期中財務諸表の注記において行うべき開示を規定している（例えば、[IFRS 第 17 号「保険契約」の適用を参照](#)）。

サプライチェーンの混乱、労働力不足、金利の上昇、エネルギー価格の上昇、一般的な生活費の上昇、気候変動、地政学的環境、およびより広範なマクロ経済的要因から生じる継続的な不確実性に企業が対応するため、要約期中財務諸表の注記で開示する必要がある可能性がある他の重要な事象が存在する可能性が高い。

#### 見積り

不確実性の継続的なレベルを考慮すると、企業は期中報告期間中に（例えば、金利の変化の結果として）見積りを修正し、IAS 第 34 号 16A 項(d)に従って開示を提供する必要があるかもしれない。この場合、開示は、特に資産および負債について、直近の年度の末日よりも見積り方法の使用が多い場合は、見積りの変更の理由および使用した見積り方法を明確に説明しなければならない。

#### 資産の減損

減損および減損の戻入れに関する IFRS 会計基準の要求事項は、要約期中財務諸表に適用される。

多くの資産（のれん、有形固定資産、使用権資産、無形資産、および子会社、共同支配企業および関連会社への投資を含む）については、IAS 第 36 号に従って、報告日に、減損または以前の減損の戻入れの兆候があるかどうかを評価し（禁止されている以前ののれんの減損の戻入れを除く）、もしそうである場合、回収可能価額（使用価値と処分コスト控除後の公正価値のうちいずれか高い方）を算定することを意味する。企業は、直近の年次報告日に到達した結論に関係なく、期中報告日時点での減損の兆候の存在を評価しなければならない。

さらに、のれんの減損を毎年同時期にテストするという一般的な要求事項があるが、減損の兆候がある場合は、期中レビュー日にものれんをテストしなければならない。

環境の不確実性により、直近の年次報告日における使用価値または処分コスト控除後の公正価値の計算において、以前に使用された予測キャッシュ・フローは、その後の期中報告日の状況をもはや反映しない可能性がある。この場合、企業は、期中報告日における経営者の改訂した予想と更新した状況を反映した、新しいまたは更新した予測を作成する必要がある。

期中報告期間中に重要性のある減損損失が認識された場合、企業は IAS 第 34 号 15B 項(b)により要求されるように、当該損失に関する追加の開示を検討しなければならない。

## 継続企業

IAS 第 1 号 25 項および 26 項が定める継続企業の要求事項は、期中財務諸表に適用される。したがって、経営者は、期中報告期間の終了から少なくとも 12 か月間継続企業として存続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような事象または状態に関連する重要性のある不確実性があるかどうかを検討する必要がある。この評価を行うにあたり、企業は期中財務諸表の承認日までに入手可能なすべての情報を考慮しなければならない。

さらに、企業は、期中財務諸表に新しい情報または更新された情報が要求されるかどうかを検討する必要がある。

## 認識および測定

期中財務諸表の資産、負債、収益および費用を認識する原則は、年次財務諸表と同じである。IAS 第 34 号 41 項は、期中財務諸表で使用される測定の手続が、信頼性のある情報をもたらす、すべての重要性があり目的適合性がある財務情報が、適切に開示されることを要求している。したがって、本ニュースレターの他の箇所に記載されている課題、例えば非金融資産の回収可能価額および金融資産の予想信用損失引当金の測定は、期中財務諸表でも同様に扱われなければならない。それにもかかわらず、IAS 第 34 号は、年次財務諸表および期中財務諸表の両方に合理的な見積りがしばしば使用されるが、期中財務諸表は一般に年次財務諸表よりも見積方法をより多く使用することが必要になることを認めている。

## その他の開示

上記で説明したように、IAS 第 34 号の包括的な目的は、期中財務諸表が年次財務諸表に含まれる目的適合性のある情報の説明および更新を提供することである。上記の具体的な検討事項に加えて、企業は、上記の包括的な目的を達成するために必要となる可能性のある追加の開示を検討する必要があり、現在の不安定で不確実な環境では、期中報告期間の後発事象の結果として生じる重大な影響について追加の開示が要求される場合がある。

IAS 第 1 号は、一般に、IAS 第 34 号に従って作成された要約期中財務諸表の構成および内容には適用されないが、IAS 第 1 号 4 項は、IAS 第 1 号 15 項から 35 項が期中財務諸表に適用されることを明確にしている。IAS 第 1 号 17 項および 31 項はいずれも、特定の取引、その他の事象および状況の影響について利用者が理解できるようにするために必要な場合、個別の基準で要求される情報に対する追加情報を要求する。企業の財務状況が直近の年次財務諸表から著しく変化した可能性がある現在の状況では、(年次)財務諸表の完全なセットについてのみに個別の IFRS 会計基準によって通常要求される開示の一部は、期中報告期間中に発生した状況の結果に関する目的適合性のある情報を提供するために使用される場合がある。

付録

更新新しいおよび改訂 IFRS 会計基準および解釈指針

IAS 第 8 号第 30 項は、新しいおよび改訂 IFRS 会計基準が公表されたが未発効の場合、その潜在的な影響を検討し、（年次財務諸表において）開示することを企業に要求している。これらの開示の十分性は、現在の規制上の焦点となっている領域である。

以下のリストは、2023 年 9 月 30 日時点のものを反映している。当該日以後、財務諸表が発行される前に、IASB が公表した新しいおよび改訂 IFRS 会計基準の適用による潜在的な影響についても検討し、開示しなければならない。

以下の表は、さまざまな四半期報告期間について、2023 年 9 月 30 日現在の基準等の概要を示している。

この表は、すべての事業年度に使用可能である。2023 年 9 月 30 日に終了する第 1 四半期は、事業年度が 2023 年 7 月 1 日に開始することを意味する。同様に、2023 年 9 月 30 日に終了する第 2 四半期は 2023 年 1 月 1 日に開始する事業年度を指し、2023 年 9 月 30 日に終了する第 3 四半期は 2023 年 1 月 1 日に開始する事業年度を指し、2023 年 9 月 30 日に終了する第 4 四半期は 2022 年 10 月 1 日に開始する事業年度を指す。

基準等	発効日	2023 年 9 月 30 日での適用			
		第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期
<a href="#">「概念フレームワークへの参照」(IFRS 第 3 号の修正)</a>	2022 年 1 月 1 日	前期に適用済	前期に適用済	前期に適用済	強制適用
<a href="#">「有形固定資産 — 意図した使用前の収入」(IAS 第 16 号の修正)</a>	2022 年 1 月 1 日	前期に適用済	前期に適用済	前期に適用済	強制適用
<a href="#">「不利な契約—契約履行のコスト」(IAS 第 37 号の修正)</a>	2022 年 1 月 1 日	前期に適用済	前期に適用済	前期に適用済	強制適用
<a href="#">IFRS 基準の年次改善 2018–2020</a>	2022 年 1 月 1 日	前期に適用済	前期に適用済	前期に適用済	強制適用
<a href="#">IFRS 第 17 号「保険契約」(修正後)</a>	2023 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
<a href="#">「会計上の見積りの定義」(IAS 第 8 号の修正)</a>	2023 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
<a href="#">「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」(IAS 第 12 号の修正)</a>	2023 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
<a href="#">「会計方針の開示」(IAS 第 1 号および IFRS 実務記述書第 2 号の修正)</a>	2023 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
<a href="#">「国際税制改革 — 第 2 の柱モデルルール」(IAS 第 12 号の修正) – 例外の適用およびその事実の開示</a>	2023 年 5 月 23 日	強制適用	強制適用	強制適用	強制適用
<a href="#">「国際税制改革 — 第 2 の柱モデルルール」(IAS 第 12 号の修正) – その他の開示要求</a>	2023 年 1 月 1 日	要求されない	要求されない	要求されない	早期適用可

<a href="#">「特約条項付の非流動負債」(IAS 第 1 号の修正)</a> および <a href="#">「負債の流動または非流動への分類」(IAS 第 1 号の修正)</a>	2024 年 1 月 1 日	早期適用可	早期適用可	早期適用可	早期適用可
<a href="#">「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」(IFRS 第 16 号の修正)</a>	2024 年 1 月 1 日	早期適用可	早期適用可	早期適用可	早期適用可
<a href="#">「サプライヤー・ファイナンス契約」(IAS 第 7 号および IFRS 第 7 号の修正)</a>	2024 年 1 月 1 日	早期適用可	早期適用可	早期適用可	早期適用可
<a href="#">「交換可能性の欠如」(IAS 第 21 号の修正)</a>	2025 年 1 月 1 日	早期適用可	早期適用可	早期適用可	早期適用可

### IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定

IFRS 会計基準の正式な解釈を開発し、IASB が当該基準を修正することを提案する活動を行うとともに、委員会は、アジェンダに追加しないことを決定した論点の要約を、通常提出された会計上の論点の議論とともに、定期的に公表している。

2020 年 8 月、IFRS 財団の評議員会は、最新版 [IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブック](#) を公表し、IFRS 解釈指針委員会が公表したアジェンダ決定の説明的資料が、IFRS 会計基準自体から権限を得ており、したがって、アジェンダ決定が会計方針の変更をもたらす場合に適用される遡及適用について、IAS 第 8 号の一般的な要求事項により適用が要求されることを確立した。

IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブックおよび各 [IFRIC Update](#) はまた、企業がその決定を行い、必要な会計方針の変更を決定し実施するための十分な時間（例えば、新たな情報の入手またはそのシステムの適応）を与えられることが期待されていることを指摘している。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいなのであるかの決定は、企業の具体的な事実と状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に実施し、重要性がある場合には、当該変更に関連する開示が、IFRS 会計基準で要求されているかどうかを検討することが期待される。

過去 12 か月間に、以下のアジェンダ決定が委員会によって公表された。

<a href="#">2022 年 9 月 IFRIC Update</a>	IFRS 第 9 号および IFRS 第 16 号—貸手のリース料免除 IFRS 第 17 号および IAS 第 21 号—多通貨保険契約グループ 特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理
<a href="#">2023 年 3 月 IFRIC Update</a>	IFRS 第 16 号—リースの定義—入替えの権利

### 2022 年 12 月 19 日以降に本ニュースレターに加えられた主な変更点

セクション	変更点
米国と欧州の銀行セクターの事象	新しいセクション
サステナビリティ報告の動向	ISSB（新基準の公表および進行中の協議）および EU（ESRS に関する EC 協議）の動向に関する更新
通貨と超インフレ	法域のリストの更新



法人所得税および繰延税金資産の認識	第 2 の柱の法人所得税の会計上の考慮事項の更新
IFRS 第 17 号「保険契約」の適用	新しいセクション
会計方針の開示	新しいセクション
期中財務報告	新しいセクション
新しいおよび改訂 IFRS 基準および解釈指針	基準等のリストの更新

## 2023 年 7 月 6 日以降に本ニュースレターに加えられた主な変更点

セクション	変更点
サステナビリティ報告の動向	ESRS の 1st セットの採択についての更新
新しいおよび改訂 IFRS 基準および解釈指針	基準等のリストの更新

デロイト会計リサーチ・ツール（DART）は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの公式の最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

さらに、iGAAP の [sustainability reporting](#) は、企業の価値を大きく上げることができる、より広範な環境、社会的およびガバナンスの事項を踏まえてビジネスが考慮しなければならない、開示要求および推奨事項についてのガイダンスを提供しています。

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここをクリック](#)して、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここをクリック](#)してください。

# Deloitte. トーマツ.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツグループ合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツグループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 1 万 7 千名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツグループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュートーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイトネットワーク”）のひとつまたは複数指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をバース（存在理由）として標榜するデロイトの約 415,000 名のプロフェッショナルの活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性及完全性に関して、いかなる表明、保証または確約（明示・黙示を問いません）をするものではありません。また DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301