

A person in a plaid shirt and dark pants is climbing a massive, layered rock face. The rock is brown and has distinct horizontal strata. The climber is positioned on the right side of the frame, reaching up. The background is a clear blue sky.

Applying IFRS

地政学上の事象及び 不確実性に関する会計 上の考慮事項

2024年5月

The EY logo, consisting of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow triangle points to the right from the top right corner of the 'Y'.

Building a better
working world

目次

1. 概要	3
2. 不確実な見積り及び判断の開示	4
3. 非金融資産の減損	5
4. 公正価値測定	7
5. 金融商品	8
6. 保険による補償	13
7. リース	14
8. 不利な契約	15
9. 売却目的で保有する資産、非継続事業及び リストラクチャリング	16
10. 棚卸資産	17
11. 収益認識	17
12. 外国通貨の変動及び超インフレ	19
13. 子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資	19
14. 従業員給付	20
15. 株式に基づく報酬	21
16. 政府補助金	22
17. 継続企業	22
18. 後発事象	24
19. その他の財務諸表上の表示及び開示に関する 要求事項	24
20. 期中報告に関する考慮事項	25

重要ポイント

- ▶ 世界を取り巻く地政学上の懸念及び経済面での不確実性は、世界の企業に影響を与え、それがきっかけとなり、年次及び期中財務諸表の両方に影響を及ぼす数多くのIFRS会計上の考慮事項が生じる。
- ▶ コモディティ価格や外国為替レートの変動及び輸出入制限は企業に著しい影響を与える。
- ▶ 地政学上の状況は流動的で、コモディティ価格や為替レートの変動さらには景気後退が長引く可能性など、企業に相当の影響が生じる。

1. 概要

近年、地政学的な不安定さや紛争、感染症の流行、自然災害など数多くの事象が世界各地で発生しており、それらが引き起こす経済の不確実性が世界中の企業に影響を及ぼしている。これにより、IFRSでの会計処理において数多くの検討事項が生じている。企業が影響を受ける可能性としては、コモディティ価格や外国為替レートの変動、輸出入の制限、サプライチェーンの分断及び世界経済の減速などが考えられる。

インフレーション(以下、インフレ)率や金利も世界的に高止まりしている。インフレが進んだことで世界中の中央銀行が金利を引き上げざるを得なくなっている。債務を抱える企業は借入コストの増加、そして潜在的には将来の借換コストの増加に直面している。さらには、多くのIFRS基準書において、非流動資産や非流動負債を測定する際、貨幣の時間価値算定に割引計算が用いられている(たとえば、割引キャッシュ・フローを用いる投資不動産の公正価値測定)。金利が上昇すれば、当該資産及び負債の現在価値は下落する。これは、数多くの財務報告の領域、具体的には減損の計算、引当金、退職債務、リース、金融商品及び再評価モデルを適用する有形固定資産及び無形資産などに影響を与える可能性がある。

企業はまた、インフレに連動する契約を締結している場合は、不動産リース、インフレ連動債などの資産や負債をインフレに応じて修正する必要があるかもしれない。IFRSには、測定の際に考慮しなければならない仮定の1つとして、インフレに具体的に言及している基準が数多く存在する。たとえば、将来の収支を見積る必要のある資産の減損の評価には、インフレは特に関連度が高い。他にも、有形固定資産の残存価額や棚卸資産の正味実現可能価額の算定などの多くの会計領域にインフレは影響を及ぼす。将来の義務に関する引当金(廃棄引当金など)の測定にもまた、インフレにより重大な影響を受けるであろう。

不確実な事象の影響を検討する際に考慮すべき既存の会計上の要求事項を、本稿を通じて改めて確認していただきたい。

本稿にて取り上げるトピックは以下のとおりである。

- 不確実な見積り及び判断の開示(セクション2)
- 非金融資産の減損(セクション3)
- 公正価値測定(セクション4)
- 金融商品(セクション5)
- 保険による回収(セクション6)
- リース(セクション7)
- 不利な契約(セクション8)
- 売却目的で保有する資産、非継続事業及びリストラクチャリング(セクション9)
- 棚卸資産(セクション10)
- 収益認識(セクション11)
- 為替変動及び超インフレ(セクション12)
- 子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資(セクション13)
- 従業員給付(セクション14)
- 株式に基づく報酬(セクション15)

- 政府補助金(セクション16)
- 継続企業(セクション17)
- 後発事象(セクション18)
- その他の財務諸表上の表示及び開示に関する要求事項 (セクション19)
- 期中報告に関する考慮事項(セクション20)

本稿で取り上げているトピックは「[International GAAP®](#)」2024年版(英語)にて詳細に解説している。本書は、オンライン、オフラインのいずれの方法でも利用可能であり、誰でも無償で[ey.com](#)より閲覧することができる。

2. 不確実な見積り及び判断の開示

インフレの進行や金利の上昇など、現在の事象が及ぼす財務的影響の大きさにより、財務諸表における開示の要求事項も異なってくる。

不確実性の高い環境下では、資産及び負債の帳簿価額に翌期に重要性がある修正を行わなければならないようリスクが高まる。同様に企業は、財務諸表で適用した判断を財務諸表の利用者が理解するのに追加の開示が必要かどうかを慎重に検討する必要がある。IAS第1号「財務諸表の表示」は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定などの見積りの不確実性の主要な発生要因のうち、減損対象の非流動資産など、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る重大なリスクがあるものに関する情報を開示することを求めている。提供される情報の性質と範囲は、仮定の性質などの状況により異なるが、以下のような項目が含まれる。

- 仮定などの見積りの不確実性の性質
- 帳簿価額の計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度(その感応度の理由を含む)
- 影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関して、不確実性についての予想される解消方法、及び翌事業年度中に合理的に生じる考え得る結果の範囲
- その不確実性が解消されないままである場合、当該資産及び負債に関する過去の仮定について行った変更の説明

企業は関連する感応度の開示を決定するにあたりボラティリティの水準を考慮する必要がある。つまり、ボラティリティが大きい場合は一般的に、合理的に考え得る変動は、ボラティリティが小さい場合より重大な変動を生じるであろう。

企業はまた、見積りを伴う判断とは別に、経営者が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についても開示しなければならない。IAS第1号の要求事項については、2024年度版 International GAAP®の第3章で詳細に解説している。

IAS第36号は、企業はIAS第36号の範囲に含まれるすべての資産について減損の兆候が存在する場合には減損をテストし、また、のれんならびに未だ使用可能ではない無形資産及び耐用年数を確定できない無形資産は少なくとも年に一度は減損テストを実施しなければならないと定めている。

3. 非金融資産の減損

IAS第36号「資産の減損」は、企業は減損の兆候が存在する場合にはIAS第36号の範囲に含まれるすべての資産について減損をテストしなければならないと定めている。さらに、のれんならびに未だ使用可能ではない無形資産及び耐用年数を確定できない無形資産は少なくとも年に一度は減損テストを実施しなければならない。

物的損害又は資産へのアクセスの制限及び回収可能価額の減少により減損のリスクが存在する場合がある。企業が資産を売却又は使用することでその帳簿価額を回収することができない場合に減損が生じている。

3.1. 減損の兆候

外部又は内部の情報源が減損の兆候に該当する可能性があり、それには以下も含まれる。

- 物価やその他の市場レートの著しい変化
- 企業が営業している技術的、市場的、経済的若しくは法的環境、又は資産が利用されている市場において、当期に発生している企業に悪影響を与える著しい変化
- 企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している。

たとえば、地政学上のリスクにより株価が下落し、企業の純資産の帳簿価額が時価総額を上回る。

- 資産の陳腐化又は物的損害の証拠がある。

減損の兆候がある場合には、IAS第36号に従って減損テストを実施しなければならない。IAS第36号の要求事項については、2024年度版International GAAP®の第20章で詳細に解説している。

非流動資産が完全に損壊した場合は、減損ではなく資産の認識の中止につながる。それは、資産の完全な損壊は、今後その使用又は処分から経済的便益を得られなくなることを意味するからである(ただし、損壊した資産の廃棄物(金属部品など)の処分利益を除く)。

3.2. 減損損失の測定

減損を評価する場合、企業は資産の回収可能価額を算定しなければならないが、回収可能価額は処分コスト控除後の公正価値(FVLCD)及び使用価値(VIU)のいずれか高い方で測定される。FVLCDを測定する場合、以下で説明するIFRS第13号「公正価値測定」に従って測定するが、処分コストはIAS第36号に従って計算する。使用価値を算定する場合、資産の使用及び最終的な処分から発生する将来のキャッシュ・インフロー及びキャッシュ・アウトフローを見積り、当該キャッシュ・フローを適切な割引率で割り引く必要がある。

地政学上のリスクで金利及び(又は)インフレ率が著しく高まる可能性がある。これは、割引キャッシュ・フローの算定に用いる企業の割引率に影響を及ぼす。それは貨幣の時間価値や将来のキャッシュ・フローの見積りについて修正が行われていない資産又は資金生成単位に固有のリスクに対する現在の市場の評価に影響を与えるからである。

異なるシナリオがどのように実現するかを検討する、たとえば将来の動向の発生確率や影響を評価する場合にも著しい不確実性が存在し判断が必要になる。著しい不確実性や判断が存在している場合に、使用価値を見積るためには、確率加重シナリオに基づく期待キャッシュ・フローアプローチの方が単一の最善の見積りよりも適切となる。これは確率加重シナリオ(すなわち、最悪のケース、通常の場合及び最良のケース)ならびにそれらを異なる価格曲線に落とし込むことを意味する。確率加重シナリオ・アプローチを使用する場合でも、企業は依然として、キャッシュ・フローには反映されない一般的な不確実性とリスクについて割引率の調整を検討する必要がある。さらに、不確実性が増すにつれ、分析は最新のもので維持され、仮定が現在までのものであることを担保するために、経営者は減損テストを定期的に繰り返し行う必要がある。

多くの資産はその残存耐用年数が長期にわたることから、企業は足元での影響だけでなく上記で言及している、その期間がいつまで続くのか不明な事後の影響も考慮しなければならない。たとえば、将来のある時点で有形固定資産を処分することを想定している場合、企業は償却期間の見直しを行い、資産の帳簿価額を処分するまでの期間にわたって残存価額まで償却する必要がある。資産が使用されると期待される程度もしくは方法を変更する企業の決定は、資金生成単位(CGU)の構成要素にも影響を及ぼす可能性があり、影響がある場合はCGUの変更を反映する時点の決定について相当な判断が必要とされる。

3.3. 開示

不確実性が高いほど、採用した仮定、その基礎になった(好ましくは外部の)証拠及び主要な仮定の合理的に考え得る変更が減損損失の認識につながるか否かに関する詳細を企業が開示することがさらに重要になる。

弊法人のコメント

経営者は、減損テストについて「報告日時点で存在する状況を反映する合理的で裏付け可能な仮定」を使用することが求められている。これらの仮定の多くが地政学上のリスク及び不確実性に著しく影響を受けると考えられるため、企業は主要な仮定及び感応度に関する詳細を開示することを検討する必要がある。

4. 公正価値測定

IFRS第13号「公正価値」は、すべての状況において適用される公正価値の定義とガイダンスを定めている。重要なのは、公正価値は市場ベースの測定であり、企業固有の測定ではないということである。したがって、報告企業の意図(たとえば景気の後退局面で資産又は負債を保有する)又は企業固有の仮定は考慮すべきではなく、市場参加者の仮定を使用しなければならない。IFRS第13号の公正価値ヒエラルキーでは、評価技法は秩序ある取引からの観察可能なインプットを最大限使用して、観察不能なインプットの使用は最小限に抑えるものでなければならない。つまり、資産の市場が流動的でなくなる(すなわち、活発でなくなる)としても、これらの市場における秩序ある取引から観察される関連する価格又はインプットを引き続き考慮しなければならない。

評価が著しい測定の不確実性にさらされ、公正価値測定(FVM)の見積りが幅広い範囲に広がる場合、企業は判断を適用して、その状況におけるFVMを最も適切に表す、その範囲内のある一地点を決定しなければならない。この場合、特に相手方当事者の債務不履行リスクがFVMに及ぼす影響を考慮しなければならない。1つの例がコモディティ・デリバティブ契約の評価に適用される信用評価調整(CVA)である。コモディティ価格が上昇すると当該評価に影響が生じ、相手方当事者がマイナス・ポジションにある場合にはマージン・コールが急激に上昇する(したがって、デフォルト・リスクが高まり、企業の流動性ポジションに影響が生じる)。

4.1. 秩序ある取引

公正価値の定義は秩序ある取引を想定している。秩序ある取引とは、当該資産又は負債に係る取引に関する通常の慣習的なマーケティング活動ができるように、測定日前の一定期間の市場へのエクスポージャーを仮定する取引であり、強制された取引(例えば、強制清算又は投売り)ではない取引をいう。金融商品のボラティリティは、価格は通常範囲から逸脱しており、公正価値を反映していないことを示唆する可能性があるものの、これらの価格が秩序ある取引からのものではない場合を除いて、企業が測定日の市場価格を排除することは適切ではない。FVM又は市場リスク・プレミアムを見積もる場合に取引価格へのウェイトを決定するのに、取引が秩序あるものであるか否かを示す証拠を評価しなければならない。観察された価格が強制された又は無秩序な取引に基づくものである場合、他の指標と比べそのウェイトを低くしなければならない。

取引が秩序あるものであるか否かの判断は個々の取引レベルで行い、すべての関連する要因から入手される証拠を基に判断しなければならない。需給バランスの不均衡や流動性の制約などの市場要因が、特定の市場で発生する取引の価格に影響を及ぼすとしても、そうした不均衡は、取引の当事者が知識を持っておらず自発的な参加者ではなかった又は取引は秩序あるものではなかったということを自動的に示す訳ではない。公正価値は市場に基づく測定で、企業固有の測定ではないことは明らかで、景気後退局面で資産又は負債を保有しようとする報告企業の意図が公正価値には影響することはないとIFRS第13号は述べている。

金融商品のボラティリティは、価格は通常範囲から逸脱しており、公正価値を反映していないことを示唆する可能性があるものの、これらの価格が秩序ある取引からのものではない場合を除いて、企業が測定日の市場価格を無視することは適切ではない。

4.2. 活発な市場

ある市場における取引高が著しく減少しても、それで市場はもはや活発でないということには自動的にならないが、それは、どの評価技法を使用し、どのように適用すべきか、及び測定日時点でインプットが観察可能かどうかに影響を及ぼす可能性がある。同様に、公正価値を測定する際の複雑性が増す、及びより多くの判断が必要になるといっても、公正価値はもはや信頼性をもって測定することができないということには自動的にならない。

IFRS第13号の公正価値ヒエラルキーでは、評価技法は秩序ある取引からの観察可能なインプットを最大限使用して、観察不能なインプットの使用は最小限に抑えるものでなければならない。つまり、資産の市場が流動的でなくなるとしても、この市場における秩序ある取引から観察される関連する価格又はインプットを依然として考慮しなければならない。レベル2の(観察可能な)情報、たとえば最近の取引価格が入手可能な場合に、企業が企業自身のインプットのみを使用するインカム・アプローチ(レベル3測定)など観察不能なインプットに基づくモデルの価値のみを自動的に使用することは不適切となる。特に資産又は負債に係る市場の活動が著しく減少しているような状況において、観察可能な市場データの目的適合性及びそれらが、秩序のある取引を反映しているかどうかを評価するには判断が求められる。

IFRS第13号測定に関する事項は、2024年度版International GAAPの第14章で詳細に解説している。

弊法人のコメント

IFRS第13号は、著しいボラティリティや取引高又は活動の減少がみられる市場における資産及び負債のFVMに関連するガイダンスを提供している。このガイダンスを適用してFVMの合理的な見積りに至るためには、経営者は相当の判断を要し、企業のFVMの算定及び見直しプロセスは堅牢なものでなければならない。

一定のケースでは、現在の市場の状況に応じて求められる既存の評価技法の変更及び評価の修正では、必要な専門性、経験及び市場の知識を有する外部の評価専門家の支援が必要になる場合がある。

感応度をはじめ、IFRS第13号に定められる開示を提供することで公正価値を算定する際に使用される技法、主要な仮定及びインプットを透明性のあるものにするには、FVMの不可分な一部であり、財務報告の有用性を改善する上での鍵にな

5. 金融商品

IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第7号「金融商品:開示」は、金融商品の会計処理及び関係する開示を取り扱っている。

5.1. 減損

貸付活動を行っている企業は、他の企業や個人に対して行った又はコミットした貸付及び営業債権に関する予想信用損失(ECL)及び付与された金融保証を測定する場合にはIFRS第9号の要求事項を考慮する必要がある。インフレ及び高金利は、債務を返済する借手の能力に悪影響を及ぼし、減損損失を生じさせるきっかけになる可能性がある。企業はまた、銀行預金と負債性証券(政府発行の負債性証券を含む)に関するECLも考慮する必要がある。

多くの企業が、石油やガス、小麦などコモディティ価格の上昇又は世界経済の潜在的な減速に悪影響を受ける可能性がある。また、サプライチェーンを通じて企業の信用度に間接的な影響が生じる可能性がある。

一部の信用リスクに対するエクスポージャーが大幅に増加している可能性があり、そうした場合には全期間予想信用損失を基にエクスポージャーを測定する必要がある。

また、貸付条件の不可欠な一部とみなされる保証契約を含め、特定の事象が免責になっており、一部の保証契約では発生した損失が補償されない可能性がある。したがって、保証された貸付に係るECLを計算する場合、保証の条件を慎重に評価する。

考え得る結果の範囲を評価することで算定される偏向のない確率加重金額を反映する方法で、現在の経済の不確実性の影響がECLに組み込まれる。確率加重した金額の計算では複雑な分析や大量のシナリオの詳細なシミュレーションが必ずしも求められる訳ではなく、IFRS第9号は、比較的単純なモデル化で十分であると示唆している。たとえば、共通のリスク特性が存在する大きなグループの金融商品の平均ECLが、確率加重金額の合理的な見積りになり得る。その他の状況では、特定の結果に係るキャッシュ・フローの金額及び時期を特定するシナリオの特定とそれらの結果の発生確率の見積りが必要となる可能性が高い。そうした状況では、ECLはIFRS第9号の要求事項に従って少なくとも2つの結果を反映するものでなければならない。

さらに、不確実の影響を、マネージメント・オーバーレイ、つまり経営者の追加引当を通じて反映することもできる。企業は、個々の評価、マクロ経済のシナリオ及び経営者の追加引当に適用される様々な仮定の影響の二重計算を回避しなければならない。また、現在の経済環境の結果、計上された追加引当をリリースする時期に関しては判断を行使する必要がある。これらの追加引当に関する経営者の判断をサポートする受け入れ可能な証拠が存在しており、重要な場合にはこれらの判断が開示されることが重要である(下記の「5.6.開示」の項を参照)。

貸付の返済期間が延長される場合、それらが資産の分類及びECLの見積りに及ぼす影響、ならびにその他の会計上の影響を判断するために、返済期間を評価しなければならない。たとえば、事実の状況によっては、延長が信用リスクの著しい増加(結果として資産がステージ2に分類される)を表す場合もあれば、それが資産の分類が信用減損(すなわち、ステージ3)につながる譲歩とみなされる場合もある。

金融資産の減損に関する情報は、2024年度版International GAAP®の第46章で詳細に解説している。

5.2. ヘッジ会計

金利の上昇から会社を守ろうとする企業は、金利デリバティブ(金利スワップなど)を締結して、予定債務発行又は既存の変動利付債に係る金利をヘッジするであろう。同様に、企業は、エネルギーやコモディティ価格の上昇から会社を守る目的で金利関連以外のデリバティブ契約(オプションや先渡契約)を締結する場合がある。これらの取引にヘッジ会計を適用しようとする企業は、IFRS第9号(及び潜在的にIAS第39号「金融商品:認識及び測定」)の要求事項、特にヘッジ会計の適格要件を満たすための要求事項を考慮する必要がある。ポジションがヘッジされていないと、金利の上昇で金利費用の増加につながる可能性が高い。

デリバティブ金融商品、特に金利デリバティブを保有する企業は、担保要件、流動性、損益又はOCI、結果的に資本に影響を及ぼす実質的な利得又は損失を計上する可能性がある。測定への影響に加え、保有する担保の質又はデリバティブ金融負債の満期分析を開示する要求事項など、開示への影響も存在する。同様に、コモディティ・デリバティブなどその他のデリバティブの評価にも影響が生じる。相手方当事者の信用度や企業自体の不履行リスクの変化でもデリバティブの公正価値見積りに影響を与える可能性がある。ヘッジ手段に指定されるデリバティブのヘッジ有効性も評価する必要がある。

事業取引が地政学上の不確実性により延期又は取り消される場合もあれば、当初予定していたより取引高が大幅に少なくなることもある。企業が財の購入又は売却などの取引又は債務の予想される発行をキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ対象予定取引に指定している場合、企業は、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を引き続き適用できるようにするには、取引が依然として「発生可能性が非常に高い予定取引」であるか否かを検討する必要がある。

事業取引が地政学上の不確実性により延期又は取り消されることもあれば、当初予定していたのより取引高が大幅に少なくなることもある。企業が財の購入又は売却などの取引又は債務の予想される発行をキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ対象予定取引に指定している場合、取引が (i)キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を引き続き適用できるようにするため、依然として、「発生可能性が非常に高い予定取引」であるか、又は(ii)キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に累積されている金額が維持され、純損益に即座に振り替えられないようにするため、依然として「発生が見込まれる」かを検討する必要がある。

ヘッジ手段又はヘッジ対象の相手方当事者の信用リスクが大幅に高まると、信用リスクがヘッジ関係に大きな影響を与え、ヘッジ会計が容認されなくなるという可能性も出てくる。さらに、当該通貨での決済が制約される通貨を伴うヘッジ関係も慎重に検討しなければならない。

ヘッジ会計の詳細は、2024年度版International GAAP®の第48章を参照されたい。

5.3. 資産分類及びビジネスモデル評価

現在の経済状況の結果、企業がIFRS第9号に従って償却原価での測定に分類されている投資を、金融資産の借手の信用度の低下等を理由に処分することを決める場合がある。当該処分が投資先の信用リスクの増加を理由とするものであれば、それは「回収のために保有 (hold-to-collect)」というビジネスモデルの目的に依然として整合する。金融資産の信用度は、契約上のキャッシュ・フローを回収する企業の能力に影響するからである。企業の文書化された投資方針に明記された信用度要件を満たさなくなったことによる金融資産の売却は、「回収のために保有 (hold-to-collect)」というビジネスモデルに整合する売却の例になる。

特定の期間における売却の頻度又は金額が増しても、企業がその売却の理由を説明でき、売却の頻度又は金額が将来少なくなることを立証できるのであれば、契約上のキャッシュ・フローを回収するために金融資産を保有するという目的と必ずしも矛盾しない。ただし、インフレ及び金利上昇圧力がこのまま続くと思われる現状では、流動性を理由にした売却は、慎重に精査する必要がある。同じことが将来繰り返されないということを証明することは困難である可能性がある。

重要なことは、金融資産を管理するビジネスモデルの変更をきっかけに行われる分類変更は、その頻度は非常に少ないと想定され、企業が事業活動にとって重要な活動を開始する、又はその実施を停止し、外部当事者にそのことを立証できるという稀なケース(たとえば、ある事業部門の取得、処分又は停止)でしか発生し得ない。その場合、分類変更は分類変更日から将来に向けて適用されることになり、それは、企業が金融資産の分類変更を行うことになるビジネスモデルの変更後に最初に訪れる報告期間の初日になる。

金融資産の分類変更は、2024年度版International GAAP®の第43章、セクション8で詳細に解説している。

5.4. 契約の条件変更

企業は、事業活動の中断や、事業コストの上昇、又は収益のマイナスなどの影響で、キャッシュ・フロー面で難しい課題に直面する可能性がある。そのような企業は、追加の資金融資や、既存の借入契約の条件変更、又はもはや財務制限条項を満たさない場合には債務免除を求めめる必要があるかもしれない。そのような場合、企業はIFRS第9号に定められるガイダンスを検討し、既存の契約の変更が実質的な条件変更を表すのか、それとも潜在的に契約の消滅を表すのかを判断する。いずれの場合にも会計上の影響は生じる。金融負債については、キャッシュ・フローが消滅する(すなわち、契約で特定された義務が免除される、取り消される又は失効する)、又は金融商品の条件が実質的に変更される場合には、企業は負債の認識を中止する。

IFRS第9号は、金融負債の条件変更が実質的かどうかの判断に関するガイダンスを提供しており、条件変更前のキャッシュ・フローと変更後のキャッシュ・フローを当初の実効金利で割り引いたものを比較する、いわゆる「10%テスト」が求められる。これらの割引キャッシュ・フローの差異が10%以上となる場合、金融商品の認識が中止される。ただし、10%テストとは関係なく、その他の定性的な要因でも認識の中止が生じる場合がある(たとえば、負債が組込資本性金融商品に含まれるように組成される場合)。金融資産については、資産からのキャッシュ・フローに対する権利が失効している、また企業が資産からのキャッシュ・フローを受け取る権利が移転しているかどうかを含め、IFRS第9号には評価を必要とする数多くの要件が含まれるが、「10%テスト」が明確に求められるという訳ではない。企業が会計方針を策定する場合、定性的な事項を考慮し、場合によっては「10%テスト」を含める。しかしながら、IFRS解釈指針委員会は¹、IFRS第9号の減損の規定と整合しない可能性がある場合には、「10%テスト」を単独で適用することは常に適切となる訳ではないと指摘している。

1. [IFRIC Update, September 2012](#) IFRS財団のウェブサイトで見覧可能

契約の条件変更は、2024版International GAAP®の第45章セクション3.8、第47章セクション3に詳細が解説されている。

5.5. 自己使用の例外

現在の経済環境を考慮して、非金融商品の購入又は売却の想定を変更する企業は、これらの変更が当該契約の分類及び測定にどのように影響するのか、及びIFRS第9号のいわゆる「通常の購入又は売却に関する例外措置」に引き続き該当するのかを検討する必要がある。通常の購入又は売却として当初締結された契約が、後日になってその目的で保有されなくなる場合、その後はIFRS第9号に従って金融商品として会計処理される。ただし、契約が当初は自己使用のために保有されておらず、IFRS第9号に従って会計処理されていたが、その後自己使用の目的で保有されるようになった場合には、引き続きIFRS第9号が適用される。

IASBが2024年に、電力発生源が自然由来の再生可能電力についての電力購入契約に関する具体的な要求事項を満たす契約において、自己使用に関する要求事項を限定的な範囲で改訂することに暫定的に合意していることに留意すべきである。改訂後の要求事項を織り込んだ公開草案の公表は2024年5月に予定されており、最終的な改訂が発効された日から改訂を早期適用することが容認される見込みである²。

企業がそうした契約を締結し、現在の経済環境により自己使用の例外の適用を検討している場合、企業は本件に関するIASBの動向をモニタリングしていく必要がある。

自己使用の例外は、2024年度版International GAAP®の第40章セクション3で詳細に解説している。

5.6. 開示

IFRS第7号は、利用者が次の事項を評価できるように財務諸表上の開示を提供することを企業に求めている。

- 企業の財政状態及び業績における金融商品の重要性
及び
- 企業が当期中及び報告日現在でさらされている金融商品から生じるリスクの性質及び程度、並びに企業の当該リスクの管理方法
これらのリスクには信用リスク、流動性リスク及び市場リスクが含まれる。

地政学上不安定な時代には、これらのリスクの開示は財務諸表に利用者特に重要である流動性リスクに具体的に言及すべきである。

2. [IASB Update, September 2024](#) IFRS財団のウェブサイトで見覧可能

現在のリスクの集中及び流動性リスクに対する脆弱性

- 現在の経済環境では企業はリスクの集中にさらされる可能性がある(たとえば、わずかな数の金融機関にしか投資又は現金及び現金同等物を保有していない)
又は
- 流動性リスクあるいは借換リスク

このリスクは財務諸表の注記に反映する。たとえば、IFRS第7号34項(c)は、リスクの集中は、他に提供される開示から明らかではない場合には開示しなければならないと定めている。同様にIFRS第7号B11F項は、資金源、流動性ニーズを満たす借入枠又は保有している資産への流動性リスクの集中などの注記事項を定めている。企業は、この開示は継続企業の前段の評価に整合するもので、流動性リスクが深刻な場合には、継続企業の前段に関し行った重要な判断を開示する必要があるということを常に頭に入れておく必要がある。

重要な判断及び見積り

不確実性のレベル及び判断と見積りの程度に鑑みれば、主要な仮定と判断を開示することは重要である。ECLに関連する主要な開示には、複数の経済シナリオ分析に使用される主要なマクロ経済のインプット、それらのシナリオの加重発生確率、さらには、特定のセクターについて様々な課題をどのように検討しているかを判断するために使用する仮定及び経営者の追加引当の影響などが含まれる。

さらに、IFRS第13号は、財務諸表の利用者に対してさらなる透明性確保のために策定された以下に関する多くの開示を要求している。

- 資産及び負債の測定における公正価値の使用される範囲
- 公正価値を測定する際に使用される評価技法、インプット及び仮定
- (重要な観察不能なインプットが使用された)レベル3の公正価値測定が純損益(又はその他の包括利益)に及ぼす影響

現在の環境が原因で生じているボラティリティの影響、そして公正価値に与える影響の結果として、これらの開示は特に重要である。公正価値測定に関しさらに考慮すべき事項については、上記セクション4を参照されたい。

金融商品の開示は、2024年度版International GAAP®の第49章で詳細に解説している。

6. 保険による補償

多くの企業は、資産の損傷又は消失、その他の事象で生じる損失リスクを緩和するために保険契約を締結している。ただし、地政学上の事象に直接、間接を問わず起因する損失が保険によって補償されるか否かは、保険契約の内容を慎重に確認しておく必要がある。

6.1. 認識

保険金請求に関する会計処理は、保険金の性質、受取額(又は予測される受取額)及び損失とそれに対する保険による補償を受けるタイミングなど様々な要因に左右される。さらに、保険金受取に関する会計処理は、その特定の状況での具体的な種類の損失に対する補償の評価及び保険会社の保険金支払い能力の分析に影響される。

IAS第37号は偶発資産の認識を禁止している。このため、保険金の受け取りがほぼ確実である場合にのみ保険による補償を認識することが適切であり、その時点で保険による補償はもはや偶発資産ではなくなる。

IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」は偶発資産の認識を禁止している。このため、保険金の受け取りがほぼ確実である場合にのみ保険による補償を認識することが適切であり、その時点で保険による補償はもはや偶発資産ではなくなる。潜在的な保険による補償に関して、保険事故に対して有効な保険契約が存在し、保険会社により保険金が支払われると判断するには、保険会社が当該事故を補償することを確認できる証拠が必要となる。

6.2. 測定

有効な保険契約に基づき補償を受けることがほぼ確実と言える場合には、受取金額に関する不確実性を保険金の測定に反映する。引当金の金額が予想される補填により減額されることはない。すなわち、補填は別個の資産として認識され、補填資産として認識される金額が引当金の金額を超えることは認められない。

6.3. 表示

貸借対照表における「ネットイング処理」は認められておらず、保険による補填資産と引当金は区分して表示する。ただし、引当金に係る費用は、同じ報告期間に発生する限りにおいて、対応する補填を控除した純額で損益計算書に表示することができる。

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」に従い、営業活動から生じるキャッシュ・フローには、企業の主たる収益獲得活動及びその他の活動のうち、投資活動でも財務活動でもない活動から生じるキャッシュ・フローを記載する。事業の中断に関連する保険金を受け取る場合、対応するキャッシュ・フローは営業活動から生じるキャッシュ・フローに分類する。

弊法人のコメント

保険契約の条件は複雑である場合が多い。潜在的な保険による補償に関しては、保険事故に対して有効な保険契約が存在し、保険会社により保険金が支払われると判断するには、保険会社が当該事故を補償することを確認できる証拠が必要となる。

7. リース

企業はリース契約をIFRS第16号「リース」に従って会計処理をする。金利が上昇すると借手の追加借入利率も上昇するので、金利の上昇はリース会計に影響を与える。借手の追加借入利率は、新しいリース、一定のリースの条件変更及び測定の見直しが求められるその他の事象のリース負債を測定するのに使用される(下記参照)。借手の追加借入利率が上昇すると、その他すべての変数が変わらない場合、認識するリース負債は少なくなる。追加借入利率はリースに固有なものであるため、地政学上のリスクはリースと企業のそれぞれに異なる形で影響を及ぼす可能性がある。

借手は、借手の支配が及ぶ、重大な出来事又は重大な環境の変化(たとえば、リースしている施設での事業を実質的に縮小又は事業から撤退する事業上の決定)が発生した時点で、リース期間、したがってリース負債を見直さなければならない。

航空機、不動産、船舶や電気通信装置などのリース資産は、地政学上の事象の影響を受ける可能性がある。リースが解約又は条件変更されている、リース関連資産（たとえば、オペレーティング・リースの貸手の原資産、又は借手の使用権資産）が減損している、又はリース関連資産の耐用年数及び残存価額を見直す必要があることを示す兆候が存在している場合がある。借手はまた、その支配の及ぶ範囲にある、既存のリース契約の見直しが必要になる事象が存在しているか否かを検討する。たとえば、借手が、特定の不動産から退去し、将来のリース更新オプションを行使するかどうかに関する結論を変更する決定を行う場合がある。リース契約の変更の会計処理は、2024年度版International GAAP®の第23章で詳細に解説している。

さらに、企業はリース契約の会計処理の変更につながる可能性のある新たな政府の措置により、企業の権利及び義務に変更があるかどうかを判断するために、リース契約に適用される法令をモニタリングする必要がある。

8. 不利な契約

契約による義務を履行するための不可避免的なコストが、当該契約により受け取ると見込まれる経済的便益を上回る場合に、その契約は不利であるとみなされる。

契約による不可避免的なコストとは、契約から解放されるための最小の正味コストであり、それは契約を履行する費用と契約不履行により発生する補償又は違約金のいずれか低い方となる。企業が不利な契約を有している場合、IAS第37号に従って、契約による現在の義務を引当金として認識し測定しなければならない。IAS第37号は、契約が不利又は損失を生じさせるかどうかを評価する際に企業が含める必要のあるコストを定めている。

地政学上のリスクにより、企業は損失が生じる顧客との不利な契約や、コストが上昇している原材料の供給契約などその他の契約を検討しなければならない可能性がある。サプライチェーン、特にコモディティのサプライチェーンは、世界的な出来事で混乱する場合がある。たとえば、ある製造企業が固定価格で商品を販売する契約を締結しているが、コストが著しく高騰し、第三者から調達しなければ商品そのものを提供することができない場合、不利な契約に対する引当金は、契約を解約するペナルティ又は契約を履行する正味コスト（すなわち、商品の調達コストのうち、受領する対価を上回る部分）の現在価値のいずれか低い方とする。契約をレビューし、義務から企業を救済する特別な条件（たとえば、不可抗力）が存在するか否かを判断する必要がある。推定的義務が存在する場合を除き、第三者への補填を行わずに契約を解約できる場合には、契約が不利な契約になることはない。

9. 売却目的で保有する資産、非継続事業及びリストラクチャリング

企業は、地政学上の懸念及び経済的不確実性が存在する場合、一定の資産を売却又は廃棄あるいはリストラクチャリング計画の実施を決めることがある。

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」は、継続的な使用ではなく処分により回収が見込まれる非流動資産及び処分グループの表示及び測定を定めている。そのような資産及び処分グループは売却目的保有に分類され、帳簿価額又は売却費用控除後の公正価値のいずれか低い金額にまで評価減される。

減価償却と償却は停止され、資産は財政状態計算書に区分して表示される。廃棄される資産又は処分グループは売却目的保有に分類してはならないが、損益及び廃棄する処分グループからのキャッシュ・フローは、一定の要件が満たされ、使用が中止された時点で非継続事業として表示される。IFRS第5号はまた、非継続事業の表示及び開示も取り扱っている。

IFRS第5号は、2024年度版International GAAP®の第4章で詳細が解説されている。

リストラクチャリングは、経営者が立案・統制し、企業が従事する事業の範囲又は事業を運営する方法のいずれかについて重要性がある変更を行うことをいう。次のものは、リストラクチャリングの定義に当てはまる事象の例である。

- 一事業部門の売却又は撤退
- 国若しくは地域における事業所の閉鎖又は事業活動のある国若しくは地域から他の国若しくは地域への移転
- 経営管理構造の変更(例えば、管理階層の削減)
- 企業の事業運営の性格と重点に重要性がある影響を及ぼす根本的な再編成

リストラクチャリング・コストは、IAS第37号の一般的な認識要件が満たされる場合にのみ、すなわち、過去の事象の結果として現在の義務(法的又は推定的)が存在し、発生するであろう費用が信頼性をもって見積ることができる場合に限り認識される。

リストラクチャリング・コストは、IAS第37号の一般的な認識要件が満たされる場合にのみ、すなわち、過去の事象の結果として現在の義務(法的又は推定的)が存在し、発生するであろう費用が信頼性をもって見積ることができる場合に限り認識される。リストラクチャリングを行う推定的義務について、IAS第37号はまた、企業は詳細な公式計画を有しており、企業が当該計画の実施を開始すること、又は影響を受ける人々に対して当該計画の主要な特徴を公表することによって、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起していることと定めている。発表された計画が推定的義務を生じるようにするには、その実行がなるべく早くに開始されるようにし、重大な変更が生じる可能性が低くなるタイムスケジュールで計画を完了する必要がある。

IAS第37号は、2024年度版International GAAP®の第26章で詳細に解説している。

10. 棚卸資産

IAS第2号「棚卸資産」は、棚卸資産を取得原価又は正味実現価額(NRV)のいずれか低い方で評価することを要求している。NRVの見積りは、高い見積りの不確実性にさらされ、適切な仮定を決定するには慎重な判断が求められる。場合によっては、企業は棚卸資産を評価減する必要がある。たとえば、企業が保管又は販売することのできない商品の処分を強いられる可能性がある。それ以外にも企業は、棚卸資産が全体的に又は部分的に陳腐化した場合、若しくは販売価格が下落した場合には、棚卸資産をNRVまで評価減すべきかどうかを判断しなければならない。

たとえば、需要の減少又は強制的な閉鎖により生産水準が低下している、又は工場の稼働を休止する企業もある。生産量が通常よりも減少していても、企業は製造部門に配賦する固定製造間接費の金額を増加させてはならない。つまり、未配賦固定製造間接費は、発生した期間に費用として認識する。

使用した測定基礎をはじめ、棚卸資産に関する開示は、利用者が取引、事象及び状況が財務諸表にどのように反映されるか及び変化に対する感応度を理解するのに役立つ。最低限、企業は純損益に認識した棚卸資産の評価減の金額を年次の財務諸表に、また重要な場合には期中財務諸表に開示する必要がある。

棚卸資産は、2024年度版International GAAP®の第22章で詳細に解説されている。

11. 収益認識

企業は収益をIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に従って会計処理をする。収益は、2024年度版International GAAP®の第27章で詳細に解説している。

新規及び既存の顧客との契約における変動対価の見積りは、変動対価の制限の見直しを含め、評価する必要がある。変化している可能性がある変動対価の見積りの例には、商品の返品、契約高及び企業が業績ボーナス又はペナルティに関する契約条件を満たすか否かの予想に関する見積りなどがある。契約締結日時点で行う見積りは、変動対価の制限の対象になる金額を含め、報告日時点における状況を描写するために契約期間全体を通して見直し、受領する権利を有すると見込む対価の金額に関する予想の修正を反映するものでなければならない。

変動対価の見積りの変更に係る(及び下記で解説する契約の条件変更の結果によるものではない)取引価格の変更は、当初の配分と同じ基準で契約に含まれる全ての履行義務に配分される。

この結果、充足された履行義務に係る収益が増加又は減少する、若しくは一定期間にわたり部分的に充足された履行義務について認識された収益の累計額が増加又は減少することになる。変動対価の配分に関する例外規定を用いる企業は、この例外規定を引き続き適用できるか否かについても検討が求められる。³

不確実性により顧客との契約の条件を変更する場合がある。顧客と企業はIFRS第15号の契約の条件変更の一形態である契約の解約を行う可能性、もしくは不可抗力条項が発動される可能性がある。条件変更が生じているかどうかを識別し(明示的であるか又は実務慣行から示唆されるかに関係なく)、それをどのように会計処理すべきかを決定するには、相当の判断が求められる。IFRS第15号が適用される契約が条件変更される場合、企業は条件変更後の契約についてはIFRS第15号第9項の要件及び契約の存続期間(すなわち、契約の当事者が現在の強制可能な権利及び義務を有している期間)を改めて評価する必要がある。

企業の支払能力とその意図に影響が生じるかもしれないし、さらに(又は)企業が部分的支払い又は支払い期間の延長をより自発的に受け入れることになるかもしれない。

企業は、これらの状況をどのように会計処理すべきかを決定する必要がある。具体的には、企業は、IFRS第15号の回収可能性の評価、変動対価の見積り、IFRS第9号の予想信用損失モデルの下での契約資産又は営業債権の事後的な減損測定、ならびに関係する契約コスト資産の減損及び重要な金融要素の識別への影響を考慮する必要がある。さらに、顧客との新しい契約を締結する企業は、顧客の支払能力とその意図を慎重に検討する必要がある。

不確実性又は実務慣行の変更に伴い、収益の開示の改善が必要かどうかを検討する必要がある。たとえば、変動対価を(変動対価の制限の適用も含め)見積もる場合、見積り方法、見積りに使用したインプット及び仮定に関する情報を開示しなければならない。また、請求済未出荷契約で履行義務が充足されるのはいつの時点かをはじめ、履行義務及び重要な支払い条件に関する一定の情報を開示しなければならない。さらに、企業は、収益の金額及び認識時期の判断に著しく影響する判断及び判断の変更を開示する要求事項を考慮する必要がある。

3 適用の要件が満たされる場合、この例外規定では、変動対価を、契約の1つ以上の(ただし全部ではない)履行義務(たとえば、ボーナスは、企業が特定の期間の中で約束した財又はサービスを移転することが条件になる)又は単一の履行義務の一部を形成する一連の別個の財又はサービスに含まれる1つ以上の(ただし全部ではない)約束された別個の財又はサービスなど、契約の特定の部分に全額配分しなければならない。

12. 外国通貨の変動及び超インフレ

12.1. 外国通貨

政府がマクロ経済の不安定又は国際収支上の問題に対応する上で、外貨交換を禁止する、又は外貨建て取引の数量を制限する外国為替管理を発動する場合に通貨の交換可能性の欠如が生じる可能性がある。さらに、超インフレ下にある経済の通貨もしばしば、交換可能性が欠如することがある。通貨が交換可能性に欠ける場合、使用すべき為替レートを定めることが困難になる。2023年8月、国際会計基準審議会（IASB）は、通貨が交換可能性に欠ける場合に企業が使用する直物為替レートの決定に対処するために、IAS第21号「外国為替レートの変動の影響」を改訂した。これらの改訂は、2025年1月1日以後開始する事業年度から適用される。これらの改訂は2024年版 International GAAP® の第15章及びEYの刊行物 [IFRS Developments 第220号 2023年9月: 交換可能性の欠如 \(IAS 第12号の修正\)](#) で詳細に解説されている。

12.2. 超インフレ

多くの地域でインフレ率が高まっていることを考えると、在外営業活動体を有する企業は、営業活動を行っている外国のインフレ率をモニタリングしていく必要がある。外国企業の現地の経済が超インフレ状態になり、また現地通貨が機能通貨でもある場合、企業はIAS 第29号「超インフレ経済下における財務報告」を適用する必要がある。

超インフレ経済に関するEYの刊行物は、IFRS上超インフレ経済とみなされる国及びIFRS上現在は超インフレ経済とみなされることはないがモニタリングしていく必要がある国のリストを掲載している。最新版は、[ey.com/ifrs](https://www.ey.com/ifrs) からダウンロードすることができる。

13. 子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資

企業は、世界的な出来事の直接的な影響をうける地域で営業活動を行っている子会社、関連会社又は共同支配企業に出資している場合がある。

関連会社又は共同支配企業に対する投資家は、純投資の当初認識後に発生した、信頼性をもって見積もることのできる将来キャッシュ・フローの見積りに影響を及ぼす事象の結果として減損の客観的な証拠が存在することが判明した場合には、関連会社又は共同支配企業への純投資が減損しているか否かを検討する。将来の事象により想定される損失は認識しない。投資が減損している客観的な証拠は、損失事象に関する観察可能なデータで構成され、これには、関連会社又は共同支配企業の著しい財政上の困難、関連会社や共同支配企業による債務不履行や支払遅延などの契約違反、企業が本来であれば考慮することのない譲歩を関連会社又は共同支配企業に与える、関連会社又は共同支配企業が破産する又は他の財務的再編を行う可能性が高くなるなどが含まれる。

著しい影響を受ける関連会社及び共同支配の取決め(共同支配事業及び共同支配企業の双方を含む)が存在する企業はまた、著しい影響及び共同支配の評価が引き続き適切であるか否かを考慮する必要がある。

詳細は、2024年度版International GAAP®の第11章で解説している。

著しく影響を受ける子会社を有する企業は、事実と状況からみて支配を見直さなければならないか否かを検討する必要がある。

子会社への投資はIFRS 第10号「連結財務諸表」に従って会計処理する。投資者が支配の3つの要素、つまり、投資先に対するパワー、投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利、及び投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力のうちどれか1つでも変化しているということが事実及び状況から窺える場合、IFRS 第10号では投資者が投資先を支配しているかどうかを再検討しなければならないと定めている。著しく影響を受ける子会社を有する企業は、事実と状況に鑑みて支配を見直さなければならないか否かを検討する必要がある。たとえば、子会社が国有化される可能性がある、又は親会社が取締役会の代表権や支配権を失う、さらには子会社のいくつか又は全部の資産に対する物理的な支配を行使するのが困難になる等がある。

支配又は重要な影響力の潜在的な喪失は、企業の経営者への制裁又は企業経営への制限でも起こり得る。

詳細は、2024年度版International GAAP®の第6章で解説している。

14. 従業員給付

地政学上のリスクによりインフレ率や金利が上昇した場合、IAS第19号「従業員給付」が適用される従業員給付の認識及び測定にも影響が生じる可能性がある。たとえば、割引率の決定に使用される債券利回りの上昇により、年金債務が減少する場合がある。

経営者はまた、地政学上のリスクの影響で生じる法的規制又は政府方針の変更が従業員給付の会計処理に確実に反映されるようにする必要がある。これは、多くの国で事業を営む企業にとっては特に難しい問題となる。

14.1. 解雇給付の認識

経済状況により、企業は通常の退職日前に従業員の雇用を終了させる必要があるかもしれない。そのような場合、企業が解雇給付を撤回できなくなった時点、又はIAS第37号が適用され、解雇給付の支払いが必要となるリストラクチャリングに係る費用を認識した時点のいずれか早い日時点で解雇給付にかかる負債及び費用を認識する。IAS第19号は、企業が解雇給付を認識する場合に、他の従業員給付の制度改訂又は縮小に関する会計処理も行わなければならないことがある、と述べている。

14.2. 確定給付制度の測定

IAS第19号は、財務諸表で認識する金額が、報告期間の末日時点で算定した場合の金額と著しく異なることがないように十分な定期性をもって確定給付債務の現在価値及び制度資産の公正価値を算定することを求めている。多くは何が「重要な変化」とみなされるかによる。しかし、この価値には、市場価格の変化（よって資産価値は報告期間末時点のものにしなければならない）及び金利ならびにその他の数理計算上の仮定（従業員の離職率又は将来の昇給など）の変更が織り込まれることが明らかに意図されている。期中に年金制度に大幅な変更（重要な企業結合又は大規模な人員削減計画から生じる変更など）がある場合、予測単位積増方式を用いて新たな数理計算上の評価を実施する。従業員給付の会計処理は、2024年度版International GAAP®の第30章で詳細に解説している。

15. 株式に基づく報酬

15.1. 株式に基づく報酬制度の評価

IFRS第2号「株式に基づく報酬」は、従業員及び他の類似サービス提供者に持分決済型の株式に基づく報酬を付与する企業は、資本性金融商品の付与日時点の公正価値を基に株式報酬を測定しなければならないと定めている。公正価値は、利用可能な場合には市場価格に基づく。市場価格が存在しない場合、評価技法（たとえば、付与されたオプションを評価するオプション価格算定モデルなど）を用いて、知識のある自発的な当事者間の独立第三者間取引条件下における測定日時点の市場価格を見積る。現在の経済環境は、リスクフリー金利や株価の予想ボラティリティといった評価技法のインプットに影響を与える可能性があり、これらを算定するのにより多くの判断が求められ、経済環境が安定しているときと比較して、公正価値により大きな影響を与える。IFRS第2号の付録Bに、付与された資本性金融商品の公正価値の見積りに関する詳細なガイダンスが含まれている。

15.2. 報酬の条件変更及び取消し

企業は、このような経済環境下においても従業員及び他の類似サービス提供者の意欲を保つために、株式報酬契約の条件を改訂するかもしれない。報酬の条件の改訂（たとえば、業績連動型報酬の目標利益や行使価格の変更）で公正価値、権利確定条件又は分類が変わる場合、企業は条件変更に係る会計処理を適用しなければならない。持分決済型の株式報酬について、IFRS第2号第27項では、企業は、最低限、付与した資本性金融商品の付与日現在の（当初条件に基づく）公正価値で測定した、受け取ったサービスを認識しなければならないと定めている。ただし、当該資本性金融商品が、付与日において定められた権利確定条件（株式市場条件を除く）を充足できなかったために権利が確定しない場合は除く。条件変更の影響で従業員への報酬の価値が増加する場合（たとえば、報酬の対象になる資本性金融商品の数が増加する、または、オプションの場合には行使価格の引下げにより）、増分公正価値をコストとして認識しなければならない。増分公正価値とは、いずれも条件変更日現在で測定した、当初の報酬の公正価値と条件変更後の報酬の公正価値との差額をいう。企業又は従業員が権利確定期間中に持分決済型の株式報酬契約を取り消した場合、取消しは権利確定の加速として会計処理され、したがって企業は、権利確定期間の残存期間にわたって受け取るサービスについて認識されたであろう金額を直ちに認識しなければならない。

ただし、新たな資本性金融商品が付与され、それが取り消した報酬の代替として識別される場合、企業はその代替となる資本性金融商品の付与について、資本性金融商品の当初の付与の条件変更と同じ方法で会計処理をする。

現金決済型の株式に基づく報酬については、IFRS第2号は、報酬の分類が現金決済型から持分決済型に変更になる条件変更に関するガイダンスを定めている。

IFRS第2号は、現金決済型報酬については、公正価値モデルを用いて会計処理されることから、現金決済型報酬のその他の条件変更又は取消しに関する具体的なガイダンスを提供していない。条件変更が生じる場合、条件変更時点以降に認識される負債は新しい公正価値を基に算定し、負債の変更影響は即座に認識される。同様に、報酬が決済された場合には負債の認識は中止され、決済で生じる利得又は損失は即座に純損益に認識される。報酬が取り消された場合、負債の認識が中止され、直ちに純損益にされる。持分決済型又は現金決済型の株式に基づく報酬の条件変更又は取消しは、税務面でも影響が生じる。株式に基づく報酬の会計処理は、2024年度版 International GAAP®の第29章で詳細に解説している。

16. 政府補助金

IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」は、政府補助金の会計処理と開示、及びその他の形態の政府援助の開示に適用される。IAS第20号の会計処理の規定は政府補助金にのみ適用されることから、政府補助金とその他の政府援助の形態を区別することが重要になる。政府補助金とは、政府援助の一つの形態であり、企業の営業活動に関する一定の条件を過去において満たしたこと又は将来において満たすことの見返りとして、企業に資源を移転する形態によるものをいう。政府が現在の地政学上及び経済的な不確実性に対する対策を講じる場合、企業は、政府補助金又はその他の形態の政府援助に関して、財務諸表に影響を及ぼす、もしくは追加の開示が求められるといった変更があるか否かを検討する必要がある。

17. 継続企業

経営者は、財務諸表を作成する場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」に従って継続企業として存続する企業の能力及び継続企業の前提が適切かどうかを評価しなければならない。さらに、継続企業の前提に基づいていない場合、又は経営者が評価を行う際に企業の継続企業として存続する能力に重大な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要性がある不確実性を経営者が発見した場合には、一定の開示が求められる。重要性がある不確実性の有無を確認する際に適用される判断が重要になる場合にも開示が求められる。

継続企業の評価は、財務諸表の発行が承認される日まで実施する必要がある。

継続企業の前提が適切か否かを評価する場合、IAS第1号は、報告期間末時点から少なくとも12カ月の期間にわたる(ただしその期間だけに限定されない)将来に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならないと定めている。この評価は、財務諸表の発行が承認される日まで実施する必要がある。

17.1. 判断

経営者は、継続企業として存続する企業の能力を評価しなければならない。この評価を行うにあたり、経営者は、企業の現在及び予想する収益性、既存の融資枠の返済のタイミング及び資金の借換の資金源に係る要因を考慮する必要がある。企業の継続企業の評価に影響を与える幅広い要因が存在する可能性がある。考慮しなければならないであろう要因の例は以下を含む。

- 重要な顧客層の消失/製品又はサービスの需要の減少
- 重要な生産拠点/重要な仕入先の消失
- 既存チャネルでの製品販売が不可能であること
- 活動に係る考え得る制限(財務活動を含む)
- サプライチェーンの中断をはじめとする市場の長期的な構造変化の影響
- コモディティ価格の上昇の影響

経営者は、継続企業の前提を使用することの適切性を評価するにあたり、地政学上の懸念及び経済面の不確実性が企業の活動に与える既存の及び予測される影響を考慮に入れる。たとえば、企業は、その営業活動が今までは黒字で、資金を外部の資金源に依存しているが、営業活動が報告日前後で中断している場合、経営者は、継続企業の前提は依然として適切であると結論付けるのに先立って、流動性及び収益性への予想される影響をはじめ、幅広い要因を検討する必要がある。IAS第1号は、企業が将来に関するすべての入手可能な情報を検討することを求めている。

継続企業として存続する企業の能力に関する経営者の評価に影響するような情勢の急激な変化が生じる可能性がある。そのため、経営者は、報告日から財務諸表の発行が承認される日までの期間、特定の状況に対して政府及びその他の主体が講じる措置をはじめとする将来に関するすべての入手可能な情報を検討する必要がある。すなわち、発行が承認される前に情勢が悪化して、経営者には取引を停止する以外にもはや現実的な代替策がなくなる場合には、たとえ報告期間末時点の評価が継続企業の前提の適用を支持するものであったとしても、財務諸表を継続企業の前提で作成してはならない。

17.2. 開示

企業の継続企業の前提で営業活動を行う能力に重大な疑義を生じさせる重要性がある不確実性が存在する場合がある。企業は財務諸表を作成する場合、経営者が用いた継続企業の前提は重要性がある不確実性にさらされていることを読み手に明らかにする目的で、企業はこれらの重要性がある不確実性を財務諸表に開示しなければならない。

2021年1月、IFRS財団は、企業が継続企業として存続する能力に関連するIFRSの要求事項及びそれぞれの開示に関し、上述した要点のいくつかをハイライトしている[教育文書](#)を公表した。本教育文書は、経営者が実施する必要がある評価及び経営者が適用する主要な開示を確認するのに役立つ。

弊法人のコメント

継続企業の評価において必要となる検討の程度、至った結論、及び求められる開示の水準は、すべての企業が同じように、そして同じ範囲で影響を受ける訳ではなく、個々のケースの事実と状況に左右される。上記の不確実性に鑑みると、相当の判断が求められる可能性がある。

財務諸表の発行が承認される日まで、常に評価を更新していかなければならない。

18. 後発事象

後発事象とは、報告期間の末日と財務諸表の発行の承認日との間に発生する事象で、企業にとって有利な事象と不利な事象の双方をいう。

IAS第10号「後発事象」は、修正を要する事象と修正を要しない事象とを区別している。ここでの主たる論点は、いずれの後発事象を修正を要する事象として財務諸表に反映し、修正を要しない事象については、どのような追加的な開示を提供する必要があるかを判断することである。

事象が修正を要するものか、また修正を要しないものであるかの判断は、当該事象が報告期間末時点に存在していた状況の証拠を提供するか、又は報告期間後に発生した状況を示唆するものであるかどうかによって左右される。この評価は多くの場合、判断の問題であり、企業はしたがって、この判断に関する開示が求められるかどうかを検討しなければならない。

経営者が事象は修正を要するものではないが、その影響には重要性があると結論付ける場合、企業は事象の性質及び財務上の影響の見積りを開示しなければならない。見積りが可能ではない場合、企業はその旨を開示しなければならない。

19. その他の財務諸表上の表示及び開示に関する要求事項

長期融資契約に定められる財務制限条項を満たす企業の能力にも影響を与える可能性がある。IAS第1号によれば、企業が期末日以前に財務制限条項に違反しそれにより負債が要求払いとなる場合には、当該負債は流動負債に分類される。財務制限条項の遵守が報告期間の後にのみ求められる場合には、そのような財務制限条項は、決済を繰り延べる企業の権利が報告期間の末日時点で存在しているかどうかによって影響を及ぼさず、したがって、当該負債を流動に分類するか非流動に分類するかによって影響を与えない。負債の流動又は非流動への分類に関するガイダンスは、2024年度版 International GAAP®の第3章で詳細に解説している。

19.1. 開示

財務上の影響の度合い及び情報の入手可能性に応じて、財務諸表への開示の要求事項も変わる。これまで認識又は開示をしていなかった義務や不確実性が存在する可能性があることから、上述の報告期間後の資産の減損に加えて、企業は引当金及び偶発資産又は負債が含まれる可能性のある領域における影響を説明するため、追加の情報を財務諸表に開示すべきかどうかを検討する必要がある。

財務諸表における様々な資産及び負債の測定に関連する仮定及び見積りの不確実性に関して、資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正が翌期に必要となる追加的なリスクが存在しているかもしれない。したがって、企業は、財務諸表に適用した判断を財務諸表利用者が理解できるように、追加的な開示が必要となるかどうかを慎重に検討する必要がある。現在、帳簿価額がより変動しやすい財務諸表項目については、そうした開示には、計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに、帳簿価額がどのような影響されるかを示す感応度分析を含むことがある。

弊法人のコメント

財務上の影響を財務諸表利用者がより適切に理解できるようにするために、企業は現在の事業へのリスクが及ぼす影響の程度を検討し、著しい見積りの不確実性にさらされる資産及び負債に関する情報を適切に開示する必要がある。

20. 期中報告に関する考慮事項

IAS第34号「期中財務報告」に従って、企業は期中財務報告書に、直近の年次報告期間の末日以降のその企業の財政状態の変動及び業績を理解するうえで重大な事象及び取引についての説明を含めなければならない

IAS第34号「期中財務報告」に従って、企業は期中財務報告書に、直近の年次報告期間の末日以降のその企業の財政状態の変動及び業績を理解するうえで重大な事象及び取引についての説明を含めなければならない。また、企業は、資産、負債、資本、純利益又はキャッシュ・フローに影響を与える事項のうち、その性質、規模又は頻度から見て通例でない項目の内容及び金額に関する説明も含めなければならない。それらの事象及び取引に関連して開示する情報は、直近の年次財務報告書において表示した関連する情報を更新しなければならない。IAS第34号は、多数の要求される開示、及び重要となる場合には開示が求められる事象及び取引のリスト(ただし、すべてを網羅するものではない)を定めている。たとえば、重要な場合には、金融資産及び金融負債の公正価値に影響を与える事業又は経済状況の変化を、それらが公正価値で認識されているか又は償却原価で認識されているかに関わらず、開示しなければならない。さらに、企業は、借入債務不履行又は借入債務契約違反で報告期間の末日以前に是正されていないものを開示しなければならない。また、金融商品の公正価値測定に使用した公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替も重要な場合には開示する必要がある。

さらに、IAS第34号は感応度に関する開示を含める詳細な要求事項を定めていないが、主要な仮定が合理的に変化する可能性がある範囲が去年の年度末以降大きく変化している場合、関連する感応度に関する開示を更新しなければならないであろう。

IAS第34号は、企業の期中財務報告書の利用者は、当該企業の直近の年次財務報告を利用できることを前提としている。したがって、期中財務報告書の注記では、直近の年次財務報告書の注記で報告された情報のうち比較的僅少な更新を行う必要はない。しかし、直近の年次財務報告書に含まれる情報がかもはや目的適合ではなくなっている可能性もある。その場合、企業は期中財務報告についても、開示を更新したり、本稿で説明しているトピックに関する情報を追加しなければならないであろう。

他の基準書が完全な一組の財務諸表に求められる開示を規定しているも、企業の期中財務報告がIAS第34号に規定される要約財務諸表のみを含んでいる場合には、他の基準書に定められる開示は必ずしも必要ではない。これらの要求事項に鑑み、企業固有の事実及び状況によっては、要約期中財務諸表におけるハイレベルな開示で十分となる可能性がある。ただし、期中報告の文脈で開示が必要であると考えられる場合には、他の基準書に定められているこれらの多くの項目の適切な開示に関するガイダンスを参照する必要がある。

EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を 目指して」をパーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起(better question)をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacyをご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、ey.comをご覧ください。

EY新日本有限責任監査法人について

EY新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくはey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llcをご覧ください。

© 2024 Ernst & Young ShinNihon LLC.
All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は、004347-24Gbl の翻訳版です。

ey.com/ja_jp