

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。

IFRS in Focus

Closing Out 2015

目次

時事論点

- ・ 市場変動の影響
- ・ 会計方針、判断および不確実性に関する開示の質
- ・ キャッシュ・フロー計算書
- ・ 公正価値測定
- ・ 共同支配の取決めの分類
- ・ 法人所得税
- ・ 減損
- ・ 「会計原則に基づかない (Non-GAAP)」指標の使用
- ・ その他の論点

2015年12月31日に終了する事業年度に強制発効となる新しい会計基準、修正および解釈指針

- ・ IAS第19号「従業員給付」の修正—勤務に連動する従業員または第三者からの拠出
- ・ 年次改善2010—2012年サイクルおよび2011-2013年サイクルで公表された様々な修正

2014年12月31日に終了する事業年度に早期適用可能となる新しいまたは修正されたIFRS

当「IFRS in Focus」の特別版では、規制当局の焦点の分野、現在の経済環境または会計基準の変更を受けて2015年12月31日に終了する年度に関連する可能性のある財務報告の論点を記載している。

デロイトの「[Global Economic Outlook](#)」は、経済状況およびグローバル経済の見通しに関するデロイトのエコノミストの見解を提供している。レポートは、成長に関して経済大国間の著しい差異を強調している。例えば、米国経済は、2015年中において労働市場の改善を伴う堅調な成長を示した。ユーロ圏内の経済も、メンバー国間で著しい差異はあるものの、成長している。今後のことを考えれば、米国の債務上限に関するアメリカ連邦議会での継続的審議やギリシャの債務負担への対応の必要性等が課題となる。

中国では、経済成長率が減速しており、投資と消費の増大に焦点を合わせる経済政策と、自国通貨の下落を認める決定をもたらしている。ブラジルでは、ペトロブラスの汚職事件と国家の信用格付けの低下により、景況感の悪化と消費の低下を伴う、景気後退の最中にある。

商品価格の下落は継続しており、ブレント原油は、2015年11月までの12ヶ月間において29%下落し、金属およびその他のエネルギー商品の価格も同様に下落している。しかし、対前年の変動は、当該期間において観測された価格変動の乱高下の一部のみを語っている。

そのため、財務諸表の作成者は、活動する環境に応じて様々な困難に直面する可能性がある。さらに、会計基準の適用には、引き続き十分な検討と重大な判断の適用が要求される。

当「IFRS in Focus」の特別版は、規制当局が焦点を当てる可能性がある分野と共に、上述のいくつかの考察を強調している。

詳細は下記Webサイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

時事論点

市場変動の影響

重大な判断と不確実性に関する開示には、現在の市場の変動から生じ得る企業の財務業績への影響に関して行われた判断を含めるべきである。

現在の金利環境は、低金利による高い変動性を呈しており、マイナス金利となっている法域も存在する。そのため、このような状況は、以下を含む会計上の見積りに重大な役割を果たすことが考えられる。

- IAS 第 36 号「資産の減損」において要求される、非金融資産の回収可能価額を評価するために使用するキャッシュ・フロー予想に適用する適切な割引率
- IFRS 第 13 号「公正価値測定」に従って資産および負債の価値を算定する際に使用する予測キャッシュ・フローおよび割引率
- IFRS 第 7 号「金融商品：開示」で要求されるリスクの開示および感応度分析
- IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」で要求される長期の引当金の現在価値の見積りに関連して行われた判断
- IAS 第 19 号「従業員給付」で要求される給付制度債務を割り引くために適用する割引率に関して行われた判断

同様に、通貨市場の変動性は、とりわけ、以下に重大な影響を与える可能性がある。

- 在外営業活動体の報告される成果
- 資産および負債の帳簿価値
- IAS 第 36 号の減損テストに使用される予測キャッシュ・フローの機能通貨での価値

外国為替レートが不安定である場合に重要となるその他の論点は、外貨建借入金から発生する為替差損益を、IAS 第 23 号「借入コスト」において適格化資産（例えば、開発中の不動産）のコストの一部として資産化できるかどうかである。

IAS 第 23 号は、「(為替差損益)金利コストに対する修正とみなされる部分」のみを借入コストとして認めており、資産化の前に、為替差損益が金利コストの修正なのかどうか、および、どの範囲までが金利コストの修正なのかに関する注意深い評価の実施が求められる。

商品価格の変動は、鉱山業や石油およびガス産業のような産業に直接的な影響を与えるが、これらの商品に依存する広範囲な企業（例えば、石油が企業のコスト構造の重要なインプットである場合）にも重要となる。商品価格に係る主な仮定は、以下のよう論点に関連する場合、見直されるべきである。

- IAS 第 36 号における減損テスト、および IAS 第 2 号「棚卸資産」における正味実現可能価額のテスト
- IFRS 第 3 号「企業結合」における企業結合で取得された資産の測定
- 有形固定資産および無形資産の耐用年数の見積り

重要な見積りに関する開示には、これらの仮定において検討した価格のみでなく、感応度分析において検討した範囲も含めるべきである。

特定の法域で事業を営む企業は、現金の送金についての重大な制限の対象となる場合がある。これらの論点については、コントリビューションおよび高インフレーションへのエクスポージャーと共に、会計方針の開示、および該当がある場合に以下の要求事項に準拠するために検討すべきである。

- IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の、企業グループが利用できない現金および現金同等物の構成要素(例えば、為替管理が適用される国で活動する子会社が保有する現金)の開示
- IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」の、企業グループの資産の利用に関する重大な制限の開示
- IFRS 第7号「金融商品:開示」の、流動性および市場リスクの開示の要求

会計方針、判断および不確実性に関する開示の質

重要な会計方針の開示

企業の財務業績に関する理解を財務諸表利用者に提供するため、会計方針の記述には、企業特有の情報を含めるべきである。例えば、企業が創出する収益の流れ(例えば、収益認識を生じさせる特定の事象、および返品、保証ならびに値引きの取扱い)の観点からの会計方針の説明、および、非継続事業、開発中の資産およびソフトウェア開発コストの資産化、年金の最低積立要件、仕入先のレポートと値引き、債務の条件変更、および入札コストのような、特定の、重要で、一般的ではなく、非経常的な取引に対してどのように会計方針が適用されるのかを説明する目的適合性のある情報を含めるべきである。開示は、基準書の要求事項の単なる繰り返しではなく、情報提供を行うべきであり、要求事項が企業の特定の状況にどのように適用されているかを説明すべきである。

会計方針の開示に対する重要性の適用

冗長な「決まり文句」の会計方針の開示は、IASB の「[開示原則のプロジェクト](#)」での議論から生じた懸念であり、その一部として「[重要性の実務記述書案](#)」が2015年10月に公表された。当該プロジェクトを説明する「スナップショット」では、IASB は、財務諸表の表示例をコピーした会計方針の使用を、重要性の不十分な適用の例として挙げている。

同様の懸念は、欧州証券市場監督機構(ESMA)による公式文書である「[財務諸表における開示の質の改善](#)」においても表明されており、本声明は、企業の事業の理解に関連がある情報を投資家に提供するような、企業特有の開示を作成する際に、重要性について企業が考慮することを提案している。本声明は、監査人が同様の目的に焦点を当てることへの期待も示している。

IASB は、開示の原則をさらに十分に検討するディスカッション・ペーパーを、2016年初めに公表する予定である。我々は、企業が開示イニシアティブと、自国における同様の開発をモニターすることを推奨する。

重大な判断および不確実性に関する開示

IAS 第1号「財務諸表の表示」の122項および125項は、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与える企業の会計方針を適用する過程で行った判断の開示および、見積りの不確実性の主要な発生要因に関する開示を要求している。

企業は、これらの判断と仮定が、重要な見積りを通じて整合的であること(例えば、確定給付債務の測定に使用される、インフレーション、給与、および給付の仮定は、それぞれ整合的であるべきである)を確保すべきである。企業はまた、前年の仮定から重要な変更が行われる場合には、当該変更(これらの変更を生じさせた事象を含む)が、財務諸表で適切に説明されることも、確保すべきである。

複雑な供給契約は、英国財務報告評議会(UK FRC)の[特別な焦点](#)の対象であり、多くの場合に重要な判断の適用が要求され、それは特に、年度末の売掛金または未払費用(すなわち、数量レポートおよび値引きの引当)の見積りおよび、見積りの変更に関して要求される。開示は、これらの契約が企業の業績に与え得る影響を、財務諸表利用者が評価するために十分な情報を提供すべきである。

公表されているが未発効の会計基準に関する開示

未適用の会計基準による変更の影響に係る開示は、複数の法域において規制上の注目が高まっている分野である。特に、主要な新会計基準である「金融商品 (IFRS 第 9 号)」および「顧客との契約から生じる収益 (IFRS 第 15 号)」は、現在公表されているが、2018 年まで発効しない。これらの新基準の適用に関する企業の進捗を含め、これらの新基準が、企業の財務諸表に及ぼし得る影響に関して、有意義で企業特有である議論が提供されることが期待される。特定の法域における多くの規制当局が、この分野における期待に関する公式文書を公表しており、企業は、自国におけるこのような期待について留意すべきである。

公表されているが未発効の会計基準の影響に関する開示の要求事項は、新基準が特定の法域において承認 (endorse) されているかどうかに関わらず適用される点にも留意すべきである。

企業は、公表されているが未発効の会計基準から、重要な影響が見込まれないことを示唆する記述は、この主張を裏付けるために、企業が、IFRS 第 15 号に関連する契約のレビューを含む詳細な評価を実施した後にのみ、提供することを確実にすべきである。

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、継続して規制当局が焦点を当てている分野である。

キャッシュ・フローの分類および相殺

営業活動は、企業の主たる収益獲得活動およびその他の活動のうち、投資活動でも財務活動でもないものと定義されている。当該定義は、具体的に投資活動および財務活動の定義を満たす項目を識別した後に、営業キャッシュ・フローが決定されることを示唆する。

キャッシュ・フローの分類における誤謬 (特に、営業キャッシュ・フローの、投資活動または財務活動への誤った分類) およびキャッシュ・インフローとキャッシュ・アウトフローの不適切な相殺 (例えば、異なる銀行への返済に対する、別の銀行からのローンの引出し) は、規制上の課題の共通分野であり、キャッシュ・フロー計算書の作成において注意を払う必要性を強調する。企業は、キャッシュ・フローの分類が、関連性のある注記で相互参照し、他の基本財務諸表上の取引の取扱いと整合していることを確認し、重要または通常ではないキャッシュ・フローを説明するために、追加の開示が必要かどうかを検討すべきである。

サプライヤー・チェーン・ファイナンスおよびリバース・ファクタリング

企業は、資金調達の実質が、財務活動または営業活動のどちらかとして異なる分類を引き起こす可能性がある場合に、資金調達におけるキャッシュ・フロー計算書への影響を評価する必要がある。一つの例は、「リバース・ファクタリング」(銀行が、企業の仕入先に割引の代わりに加速的 (accelerated rate) に支払うことを約束する) の実務である。そのようなサービスを利用している企業は、仕入先に対する営業債務は認識の中止を行い、銀行からの融資負債 (financing liabilities) に置き換えるべきか、および現金支払は、キャッシュ・フロー計算書上、営業活動または財務活動として分類すべきかについて検討する必要がある。

企業は、財政状態計算書およびキャッシュ・フロー計算書における分類の残高および影響する取引に適用した会計方針を開示すべきである。

非資金取引の区分開示

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」は、キャッシュ・フローを生じない投資取引および財務取引について、関連性のある情報の開示を要求する

非資金取引のいくつかの例として、ファイナンス・リースによる資産の取得、他の非金融資産との交換による有形固定資産の取得、および企業結合における対価としての株式の発行がある。

現金同等物の定義

IAS 第7号は、現金同等物を、短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか追わないものとして定義している。

投資を「現金も同然」(as good as cash)として分類する概念について、特に市場が変動する環境において固有の感応度が存在する。例えば、金利環境によって、固定金利が価値の変動において重要なリスクを生じさせるため、投資がこれらの要件を満たすかどうかを決定する際に注意を払うべきである

企業は、現金および現金同等物とする項目の分類(例えば、当座貸越—企業の現金管理の不可欠な一部を形成する場合、現金同等物としてのみ分類すべき)について、関連性のある具体的な会計方針を開示すべきである。

公正価値測定

非金融資産の公正価値測定は、「最有効使用」に基づいており、一般的に判断を伴うため、規制当局が繰り返し焦点を当てている分野である。

非金融資産の公正価値を測定するための評価技法(例えば、割引キャッシュ・フロー分析)を適用する際、企業は、IFRS 第13号「公正価値測定」によって、観察可能なインプットの使用を最大限とすることが要求されている。基準では、観察可能なインプットを「入手可能な市場データ(実際の事象または取引に関する公開されている情報)を基礎として設定されたインプットで、市場参加者が資産または負債の価格付けを行う際に用いるであろう仮定を反映するもの」と定義している。もう1つの重要な要求事項は、相場価格が測定日現在の公正価値を表さない、または容易にアクセスできない場合を除いて、利用可能な場合、企業は、公表市場価格(無調整)を使用すべきということである。

「レベル3」の公正価値開示

IFRS 第13号における開示の目的は、特にインプットが観察可能でない場合(すなわち、利用可能な市場データに基づいていない場合)、公正価値測定で使用した評価技法およびインプットについての情報を利用者に提供することである。観察可能でないインプットの影響についての焦点は、経常的に公正価値で測定され、IFRS 第13号の公正価値ヒエラルキーの「レベル3」に分類された資産および負債(すなわち、当該評価において重大な観察可能でないインプットを用いた資産および負債)についての追加の開示要求によって提供される。

そのような項目について、企業は次のことを開示することが要求される。

- 使用した重大な観察可能でないインプットについての定量的情報
 - 期首残高と期末残高の調整表(「レベル3」へのすべての振替または「レベル3」からのすべての振替の影響を含む)
 - 純損益に認識された未実現損益の金額、およびそれらが表示されている表示科目
 - 企業が用いた評価プロセスの説明(例えば、企業が評価の方針および手続をどのように決定し、各期の公正価値測定の変動をどのように分析しているかなど)
 - 著しく異なる公正価値測定となる可能性がある観察可能でないインプットの変動に対する公正価値測定の感応度の記述的説明(観察可能でないインプットとの間の相互関係が、これらの影響をどのように増幅または軽減させる可能性があるかを含む)
- 金融資産および金融負債について、観察可能でないインプットを合理的に考え得る代替的な仮定を反映するように変更する場合の影響(著しい場合)とその影響をどのように計算したのか。

企業の資産および負債の評価に適用された潜在的に主観的な判断を理解する上でのきっかけとなるこれらの開示は、規制当局が焦点を当てる分野となる可能性があり、企業が包括的で意味のある情報が提供されることを確認すべき分野である。開示要求は、評価作業のアプトットだけではなく、どのように評価が行われたかに焦点を当てることに注目すべきである(例えば、企業は、第三者により提供された公正価値を使用したか)。

共同支配の取決めの分類

2011年にIFRS第11号が公表されて以来、共同支配の取決めに共同支配事業(当事者が、当該取決めに「資産に対する権利」および「負債に対する義務」を有している場合)、または共同支配企業(当事者が当該取決めの「純資産に対する権利」を有している場合)として分類する場合は、難しい要求事項である。

2015年3月に、IFRS解釈指針委員会は、多くのアジェンダ決定の最終化を通して追加的な明確化を提供した。IFRS第11号で要求されている「他の事実および状況」の検討は、共同支配の取決めの各当事者が別個のビークルの事業に密接にまたは完全に参与しているかどうかのテストではなく、当該事実および状況が、資産に対する「強制可能な」権利および負債に対する「強制可能な」義務を創出するかどうかのテストであること、および特徴が類似している2つの共同支配の取決めに、下記の理由で、一方は別個のビークルを通じて組成されていて他方はそうではない場合は、分類が異なる可能性があることを確認した。

- 共同支配の取決めに共同支配事業に分類されるためには、別個のビークルを通じて組成されている共同支配の取決めの法的形態が、他の契約上の取決めまたは特定の他の事実および状況によって覆されなければならない。
- しかし、別個のビークルを通じて組成されていない共同支配の取決めに、常に共同支配事業に分類される。

また、解釈指針委員会は、すべての事実および状況について、取決めの資産に対する「強制可能な」権利および負債に対する「強制可能な」義務が存在するかどうかを決定するために、次のことを含めて検討する必要があることを確認した。

- 共同支配の取決めからの産出物が当該所有者に市場価格で売却される場合、当事者が共同支配の取決めから産出物を市場価格で購入することを通じて当該共同支配の取決めに提供されるキャッシュ・フローが、各当事者が提供する義務のある他の資金とともに、当該共同支配の取決めに負債を継続的に決済できるようにするのに十分となるかどうか。
- 共同支配の取決めに第三者からの資金調達を得る場合、各当事者への産出物の売却による、共同支配の取決めへのキャッシュ・フローが、各当事者が提供する義務のある他の資金とともに、当該共同支配の取決めの負債の決済に十分であるかどうか(第三者の資金提供者に対する負債を含む)。

重要性のある共同支配の取決めに有する企業(特に他の事実および状況の評価に基づいてそれらの共同支配の取決めに共同支配事業として分類している企業)は、それらの評価が解釈指針委員会の分析に整合しているかどうかを確認するために、当該評価を見直すことが望まれる。

法人所得税

不確実な税務ポジション

規制当局が焦点を当てるもう1つの重要なトピックは、不確実な税務ポジションの認識、測定および開示である。IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」ではなく、IAS第12号「法人所得税」で不確実な税務ポジションの認識および測定を分析することを考慮すべきであるという、2014年11月のIFRS解釈指針委員会による結論に続いて、2015年10月に、IASBは、この論点に関連してIAS第12号の解釈指針案を公表した。

当該解釈指針(まだ強制発効日は設定されていない)は現在ドラフトの形式であり、現行のIFRSが限定的なガイダンスを提供している重要性のある分野に対処するために有用なフレームワークを提供する可能性がある。

解釈指針案は、次のことを提案している。

- 法人所得税負債または法人所得税資産に関する不確実性は、検討中の金額を企業が納付するか、還付を受ける可能性が高い(probable)場合に限り、税金負債または税金資産に反映すべきである。
- 企業は、それぞれの不確実な税務ポジションについての関連性のある情報を提供する会計単位について判断を用いるべきである。
- 不確実な税務ポジションの測定は、課税当局が申告した金額を調査し、すべての関連性のある情報についての十分な知識を有しているであろうという仮定(すなわち、すべての「発見リスク」を仮定する)に基づく。

解釈指針案は、新たな開示要求を含むものではないが、企業は、税務会計に固有の判断および不確実性に関する情報をIAS 第1号「財務諸表の表示」に従って開示すべきかどうかを決定する必要があることを強調している。

この分野における意味のある開示もまた、焦点が高まる分野である。企業は、企業の法定税率と実効税率との調整、未認識の税金便益および繰延税金資産に係る評価性引当金の認識および取り崩しに関する判断における有用な情報の提供を含めることを考慮することが推奨される。とりわけ調整項目の分解と明確な記述の使用は、「非課税収入」および「前期に関連する修正」のような一般的な見出しですべての項目を分類するよりも、より意味のある情報を提供することができる。企業の経営者による説明における税務リスクの議論との整合性も、また考慮すべきである。

繰延税金資産

IAS 第12号「法人所得税」は、企業が、将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金からの便益を利用できる将来課税所得を生じさせる可能性が高い場合、(企業が現在損失を生じさせている場合でも、)将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金から生じる繰延税金資産を認識することを企業に要求している。多くの場合、企業に将来課税所得が生じるかどうかの評価には、例えば、検討する期間、タックス・プランニングの戦略、将来の契約の影響など、重要な判断の使用を必要とする。企業は、繰延税金資産を認識する根拠となった判断を開示することが要求される。

税源浸食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting)

経済協力開発機構(OECD)およびG20は、「税源浸食と利益移転」(BEPS)に関する懸念(主に多国籍企業が、人為的に税率の低い法域に利益を移転するために税法の隙間を利用する、課税回避戦略から生じる弊害)に対処するために、プロジェクトに着手した。

当該プロジェクトは、利益を創出する経済活動が実施されている場所での利益の課税を確保し、異国間の税法の調整を進める共通で近代化された一組の税法規定を設定することにより価値を創出し、それによって、二重課税の回避、税務行政報告の改善と標準化、および透明性の確保を目的としている。

同様に、欧州委員会は、税金の透明性の改善と欧州連合内でのより公正な税環境の創出を焦点として、脱税(tax evasion and tax fraud)に対処するための構想を立ち上げている。

これらの構想は、企業の税金残高の認識および測定に重要な影響を有するため、企業が税金に関連するリスクを考慮する重要性を強調する。

減損

減損は、多くの市場における多くの企業にとって引き続き重要な論点であり、IAS 第36号「資産の減損」の要求事項の適用および、その実施結果の適切な開示について留意が必要である。

資産、資金生成単位、または資金生成単位グループの使用価値の測定の際には、企業は、IAS 第36号で要求されるように、キャッシュ・フロー予測が、「合理的で裏付け可能」であり、当該資産、資金生成単位、または資金生成単位グループの残存耐用年数にわたり存在するであろう「一連の経済的状況に関する経営者の最善の見積り」を反映するものであることの確保に重点的に取り組むべきである。予測が行われる期間も重要であり、5年を超える予算または予測の使用は、過去の経験に基づいて、キャッシュ・フローをその長い期間にわたって予測する能力を立証できる場合にのみ認められる。

予測キャッシュ・フローは、貨幣の時間価値および資産、資金生成単位、または資金生成単位グループに固有のリスクに関する「現在の市場評価」を反映した「税引前」の利率を使用して割引かなければならない。上述のとおり、不安定な経済状況下では、前期から適切な割引率の変動が生じている可能性がある。

同様に、公正価値に基づく減損の算定は、IFRS 第13号「公正価値測定」の要求事項(上述も含む)に基づいて正確に実施されるべきである。

以下を含めて、IAS 第 36 号の開示の要求事項の適用は、注意深く行われるべきである。

- 減損損失の認識または戻入れが行われた場合、当該資産、資金生成単位、または資金生成単位グループの回収可能価額が使用価値または処分コスト控除後の公正価値のどちらかで算定されたか。
- 処分コスト控除後の公正価値である場合、公正価値測定が区分される IFRS 第 13 号のヒエラルキーのレベル
- 公正価値ヒエラルキーがレベル 2 またはレベル 3 の場合、評価技法および主要な仮定の記述。回収可能価額が使用価値の場合、使用価値の現在および過去の見積り(もしあれば)に用いた割引率の開示

減損はまた、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における、重要な判断および見積りの不確実性の発生要因に関する開示要求がしばしば適用される分野である。

以前に減損の対象となったのれん以外の資産については、IAS 第 36 号が各報告期間の末日において、減損の戻入れが生じているかどうかの評価を要求していることを忘れないことが重要である。

現在の低いレベルのコモディティ価格は、(影響を受ける唯一の企業では決してないものの)採掘産業の企業に、減損に関する重要な判断を行うことを要求する可能性が高い。

探査および評価の資産を有する企業は、IAS 第 36 号における一般的な要求事項に加えて、以下の場合、このような資産の減損の評価のための IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査および評価」における具体的な要求事項も念頭に置くべきである。

- 探査に関する企業の権利が終了したか、または近い将来に終了する予定であり、かつ、更新が期待されていない。
- さらに探査および評価活動に関する実質的な支出に対する予算が立てられておらず、計画もされていない。
- 経済的実行が可能な数量の鉱物資源が発見されておらず、企業は、特定箇所のそうした活動の廃止を決定している。
- 特定箇所の開発が進められていく可能性は高いが、結果として生じる収益が、探査および評価資産の帳簿価額を回収するのに十分ではないことを示す十分なデータが存在する。

「会計原則に基づかない(Non-GAAP)」指標の使用

昨年の [Closing Out](#) でも指摘されているとおり、「会計原則に基づかない(Non-GAAP)」または「代替的な」指標の使用は、引き続き、規制当局の監視対象分野であり、欧州証券市場監督機構(ESMA)は、「代替的な業績指標に関するガイドライン([Guidelines on Alternative Performance Measures](#))」の最終版を公表している。これらのガイドラインは、多くの公表物の中でも、証券監督者国際機構(IOSCO)および国際会計士連盟(IFAC)の以前の公表物とも整合的に、代替的な業績指標が以下であるべきとしている。

- その内容を表す意味のあるラベルを付し、企業の財務諸表の主要な利用者が、その有用性を理解するために関連性のある情報を含む。
- 対応する期間における財務諸表において表示される、最も直接的に調整可能な表示項目、小計、または合計へ調整を行う(重要な調整項目を識別し説明する)。
- 総額ベース(すなわち、利得と損失を相殺しない)で表示を行う。
- 毎期一貫して使用し、比較情報を提供する。
- 財務諸表に直接起因する測定値よりも、目立つ形、強調され、また、権威付けのある形で表示せず、また、直接抽出された測定値からの注意をそらさせるような方法で表示しない。

企業は、会計方針に、財務諸表において会計原則に基づかない指標を表示する際に行った主要な仮定と判断に関する記述を含むべきである。

IASB の開示イニシアティブ・プロジェクトも、本論点を含んでいる。IASB の暫定的見解は、それが適正に表示される場合、IFRS に基づかない(non-IFRS)情報は、禁止されるべきではなく、この原則は、上記で詳述されている他の規制当局の見解と整合的であるが、IASB は、何が「適正な表示」を構成するのかを定義するための規範的な規定を設定することは困難であるため、IASB は、これらの業績指標が財務諸表で使用されるべき方法に関して一般的なガイダンスを提供することに焦点を当てるべきだと考えた。

しかし、異なる法域における規制当局は、「会計原則に基づかない指標」の使用が認められる場合(あるいは、認められるかどうかさえ)に関して異なる見解を示している。例えば、米国証券取引委員会(SEC)は、会計原則に基づかない指標から、事業の遂行に必要な費用項目(すなわち、経常的な現金による営業費用)や、収益を創出するために必要な多額の費用を除外すべきでないことを示唆している。

不適切に、「発生頻度が低い(infrequent)」、「異常である(unusual)」、または「非経常的である(non-recurring)」として項目を識別することも、規制当局の監視対象となる可能性がある。実際に、SEC の規定は、過去の 2 年間に於いて類似の項目が発生している場合、または、翌 2 年間に於ける経常的な発生の合理的可能性がある場合、会計原則に基づかない指標の調整を具体的に禁止している。

企業は、市場に対して継続的な結果を表示する最善の方法を検討する際に、それぞれの法域における要求事項を理解すべきである。

その他の論点

- IFRIC 第 21 号「賦課金」— 当解釈指針の適用は、例えば、以下のような新形式の賦課金の開発等により、引き続き困難となっている。
 - EU の銀行預金保険制度(Banking Deposit Guarantee Scheme)は、破綻した銀行の預金者を保護するために導入され、銀行による拠出を資金源としている。拠出金は、各年の 1 月が支払期限であり、その日の費用として認識される。
 - 銀行は、2016 年から EU の単一破綻処理基金(single resolution fund)への拠出が要求される。企業が現金拠出を要求される場合、当該現金支払は、IFRIC 第 21 号の範囲に含まれる。
- 企業結合— 規制当局は、企業結合の会計処理について引き続き以下を含むコメントを提起している。
 - 取得企業の識別(すなわち、取引が逆取得として会計処理されるべきかどうか)
 - 取得した資産および負債の識別および測定。特に、重要なのれんが認識されている状況において、すべての無形資産が識別されているかどうか、または、割安購入益が認識されている状況において、測定が適切かどうか。

例えば、条件付対価に関する性質および契約条件に関するもの等、開示もまた重要である。

- セグメント報告— 報告セグメントおよび最高経営意思決定者の識別には、重要な判断が要求される。時として、複雑な組織ストラクチャーおよび報告ストラクチャーが存在し、この判断に対する複雑性を増加させる場合がある。企業は、この分野に関して行った判断を開示することが要求され、2015 年 1 月 1 日から発効した IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正により、開示目的において類似した経済的特徴を有するセグメントを集約するかどうかを判断する際に行った判断の開示も要求される。

2015年12月31日に終了する事業年度に強制発効となる新しい会計基準、修正および解釈指針

下記に記載されている新しい基準および修正された基準に関する更なる詳細は、以下で入手可能である。

<http://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/articles/ifrs/ifrs-ifrsinfocus.html>

IFRS

修正基準

IAS 第 19 号「従業員給付」の修正－勤務に連動する従業員または第三者からの拠出

年次改善 2010－2012 年サイクルで公表された IFRS 第 2 号、IFRS 第 3 号、IFRS 第 8 号、IFRS 第 13 号、IAS 第 16 号、IAS 第 24 号および IAS 第 38 号の修正

年次改善 2011－2013 年サイクルで公表された IFRS 第 1 号、IFRS 第 3 号、IFRS 第 13 号および IAS 第 40 号の修正

IAS 第 19 号「従業員給付」の修正－勤務に連動する従業員または第三者からの拠出

IAS 第 19 号の修正は、勤務年数とは独立している従業員拠出を、勤務期間に配分する代わりに、勤務が提供された期間の勤務費用の減額として認識することを許容する。

年次改善 2010－2012 年サイクルで公表された IFRS 第 2 号、IFRS 第 3 号、IFRS 第 8 号、IFRS 第 13 号、IAS 第 16 号、IAS 第 24 号および IAS 第 38 号の修正

年次改善 2010－2012 年サイクルに導入された修正は、以下の通りである。

- IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」－「権利確定条件」の定義:「権利確定条件」および「株式市場条件」の定義の修正、および「業績条件」および「勤務条件」の定義の追加(以前は、「権利確定条件」の定義の一部)
- IFRS 第 3 号「企業結合」－企業結合における条件付対価の会計処理:資産または負債として分類された条件付対価は、各報告日において公正価値で測定するべきであることを明確化
- IFRS 第 8 号「事業セグメント」:(i)事業セグメントの集約:事業セグメントに集約規準を適用する際に経営者によって行使された判断を開示することを要求する。(ii)報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表:セグメント資産が定期的に報告されている場合は、報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表を提供しなければならないことを明確化
- IFRS 第 13 号「公正価値測定」－短期の債権債務:IFRS 第 13 号の公表と IFRS 第 9 号「金融商品」および IAS 第 39 号「金融商品:認識および測定」の修正は、割引をしないことの影響に重要性がない場合に、表面金利のない短期の債権債務を割引せずに請求金額で測定できる可能性を排除しないことを明確化
- IAS 第 16 号「有形固定資産」－再評価方式－減価償却累積額の比例的な修正再表示:有形固定資産が再評価される場合、減価償却累計額控除前の帳簿価額は、帳簿価額の再評価と整合的な方法で修正されることを明確化
- IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」－経営幹部:報告企業または報告企業の親会社に経営幹部サービスを提供する企業は、報告企業の関連当事者であることを明確化
- IAS 第 38 号「無形資産」－再評価方式:償却累計額の比例的な修正再表示:無形資産が再評価される場合に、償却累計額控除前の帳簿価額は、帳簿価額の再評価と整合的な方法で修正されることを明確化

年次改善 2011－2013 年サイクルで公表された IFRS 第 1 号、IFRS 第 3 号、IFRS 第 13 号および IAS 第 40 号の修正

年次改善 2011－2013 年サイクルに導入された修正は、以下の通りである。

- IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」－有効な IFRS の意味：最初の IFRS 財務諸表において、企業は、既存の現在有効な IFRS を適用するか、早期適用が許容される場合、まだ強制適用となっていない新しいまたは修正された IFRS を適用するかの選択肢があることを明確化。企業は、最初の IFRS 財務諸表によってカバーされる期間全体に同じバージョンの IFRS を適用することが要求される。
- IFRS 第 3 号「企業結合」－共同支配企業についての範囲除外：IFRS 第 3 号は、共同支配の取決め自体の財務諸表における、共同支配の取決めの形成についての会計処理には IFRS 第 3 号が適用されないことを明確化
- IFRS 第 13 号「公正価値測定」－52 項（ポートフォリオの例外）の範囲：IFRS 第 13 号 52 項に定義されているポートフォリオの例外には、IAS 第 32 号「金融商品 - 表示」で定義されている金融資産または金融負債の定義を満たすかどうかに関わらず、IAS 第 39 号または IFRS 第 9 号の範囲に含まれ、それによって会計処理される全ての契約が含まれることを明確化
- IAS 第 40 号「投資不動産」－資産が投資不動産または所有者が占有する資産として分類される場合、IFRS 第 3 号「企業結合」と IAS 第 40 号の相互関係を明確化。すなわち、特定の取引が IFRS 第 3 号で定義される企業結合と IAS 第 40 号で定義される投資不動産の両方の定義を満たすかどうかの決定は、両基準をそれぞれ別個に適用することが要求されることを明確化する。

2015年12月31日に終了する事業年度に早期適用可能となる新しいまたは修正されたIFRS

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の30項は、公表はされているが未発効の新しいおよび改訂されたIFRSの潜在的影響を検討し、開示することを要求する。

下記のリストは、2015年11月30日をカットオフとしている。それ以降で財務諸表発行前にIASBによって公表された新しいIFRSおよび修正されたIFRS(2016年1月に公表予定のリースに関するIASBの新しい基準も含む)の適用の潜在的影響を検討し、開示しなければならない。

IFRS早期適用の可能性に関して、現地のエンドースメント、または他の規制当局、または法的过程の影響について、常に検討されるべきである。

IFRS	発効日
新しい基準	
IFRS第9号「金融商品」	2018年1月1日(*)
IFRS第14号「繰延規制勘定」	最初の年次IFRS財務諸表が2016年1月1日以後開始事業年度である初度適用企業
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」	2018年1月1日(**)
修正基準	
IFRS第10号およびIAS第28号の修正「投資者とその関連会社または共同支配企業の間での資産の売却または拠出」	2016年1月1日(***)
IFRS第11号の修正「共同支配事業に対する持分の取得の会計処理」	2016年1月1日
IAS第16号およびIAS第38号の修正「減価償却および償却の許容される方法の明確化」	2016年1月1日
IAS第16号およびIAS第41号の修正「農業:果実生成型植物」	2016年1月1日
IAS第27号の修正「個別財務諸表における持分法」	2016年1月1日
年次改善2012-2014年サイクル	2016年1月1日
IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第28号の修正「連結の例外の適用」	2016年1月1日
IAS第1号の修正「開示イニシアティブ」	2016年1月1日

*2018年1月1日より前に開始する事業年度においては、適用開始日が2015年2月1日より前であれば、IFRS第9号の以前のバージョンが適用できる。

**基準は、当初2017年1月1日を発効日として公表されたが、IASBは2015年9月に発効日を2018年1月1日に延期することを決定した。

***2015年12月に、持分法に関するリサーチ・プロジェクトが完了するまで、発効日を無期限に延期する修正が公表された。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(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 税理士法人およびDT 弁護士法人を含む)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ビジネス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、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)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)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 225,000 名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにその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の関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細はwww.deloitte.com/jp/about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、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。