

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

新たな会計上の要求事項

その他の報告に関する検討事項

期中財務報告

付録

詳細は、下記 Web サイト参照

www.iasplus.com
www.deloitte.com
www.deloitte.com/jp/ifrs

企業は、引き続き不確実なマクロ経済および地政学的環境による重大な不確実性に依然として対処している。それらには、気候変動、高金利およびインフレ、エネルギー安全保障上の懸念、サイバー攻撃、主要な経済における選挙、ロシア・ウクライナ戦争などの国際紛争および緊張が含まれる。投資家および規制当局は、企業が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を確保することを期待している。

本 iGAAP in Focus「Closing Out」では、現在の環境を考慮して、関連性がある可能性のある財務報告およびより幅広い企業報告の問題を示し、規制上の焦点となる分野および会計基準の最近の変更、一貫性があり、比較可能で適時なサステナビリティおよび気候関連情報に対する投資家の需要の高まりについても強調してい

z

不確実性と財務報告

全般的なインフレと金利上昇

多くの経済における高水準のインフレ率と市場金利は、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。一部の経済では現在、インフレ率および金利は安定または低下しているものの、企業に関連するリスクにさらされ続けているため、以下の検討事項が引き続き適用される可能性がある。

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す兆候として、市場金利の上昇を識別している。これは常に当てはまるとは限らない。例えば、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かなければならない。

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）。正味実現可能価値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の引当金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する場合、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。

エネルギー価格の変動

エネルギー価格の変動および気候変動の影響を低減するための対策を講じる法域を背景に、企業は電力購入契約（PPA）のような再生可能エネルギーの長期契約を締結することが増えている。

フィジカル PPA は、再生可能エネルギー発電施設（風力発電所や太陽光発電所など）で発電された一定量の電力を、一定期間にわたって固定価格で購入することに合意する契約である。通常、再生可能エネルギー発電施設の所有者または運営者である売手は、買手の敷地または買手に代わって送電網に電力を供給することに合意する。通常、買手は再生可能エネルギー発電事業者から再生可能エネルギー・クレジット（REC）も受け取る。再生可能エネルギー源から発電される電力の時期／量は予測可能でない可能性があり、PPA で契約した電力の一部が買手が必要としない時期に生産された場合、買手は売却することが要求される。

PPA が IFRS 第 16 号に基づく発電設備のリースであるかどうか、そうでない場合、契約が IFRS 第 9 号 2.4 項の「自己使用」の要求事項を満たしているかどうか（その場合、PPA は IFRS 第 9 号に基づくデリバティブではなく未履行契約として会計処理される）の評価を含む、フィジカル PPA の適切な会計処理の評価は複雑になる可能性がある。PPA をどのように会計処理するかの評価では、例えば、買手が売却する電力の頻度または量が自己使用の要求事項を満たさないかどうかを判断する際に、経営者が重大な判断を下すことが要求される場合がある。したがって、買手は、企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表で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関する、IAS 第 1 号 122 項の開示要求を検討しなければならない。さらに買手は、PPA の主要な条件（例えば、価格、期間および契約電力量）と、契約を締結する企業の目的を開示することを検討しなければならない。

また企業は、発電量ごとの契約の固定価格と定期的な決済日における電力のスポット市場価格との差額を反映した金額で、定期的に現金で純額決済するバーチャル電力購入契約（VPPA）を締結する場合もある。通常の VPPA では、フィジカル PPA と同様に、買手は特定の数の REC を受領する。

フィジカル PPA と同様に、VPPA が IFRS 第 9 号 2.4 項の「自己使用」の要求事項を満たしているかどうかの評価が要求される。しかし、VPPA では、契約に基づいて引き渡されるのは REC のみであり、その結果、「自己使用」の評価は REC にのみに関連する。電力価格にリンクする変動価格要素は、密接に関連していない組込デリバティブを表す。REC の購入が「自己使用」の要求事項を満たし、未履行契約として会計処理される場合、密接に関連していない組込デリバティブは、純損益を通じて公正価値（FVTPL）で別個に会計処理される。理論的には、密接に関連していない組込デリバティブをスポット・レートによる可能性の非常に高い電力の購入のヘッジ手段として利用するヘッジ関係を確立できるかもしれないが、実務上、契約の量（想定元本）の変動性により、達成される可能性は低い。

2024年5月、IASBは、IFRS第9号およびIFRS第7号「金融商品：開示」の修正を提案する公開草案「再生可能電力に係る契約」を公表した。具体的には、

- 自己使用の要求事項について
 - 再生可能電力を購入し引渡しを受ける契約にIFRS第9号の2.4項を適用する際に、企業が考慮することを要求される要因を含める。
 - 発電の源泉が自然に依存している。
 - 購入者が数量リスクのほとんどすべてに晒されている。
- ヘッジ会計の要求事項について
 - 所定の特徴を有する再生可能電力に係る契約を企業がヘッジ手段として用いることを認める。
 - 所定の要件が満たされる場合に、変動数量の電力の予定取引をヘッジ対象に指定する。
 - ヘッジ対象をヘッジ手段について用いるのと同じ数量の仮定を用いて測定する。
- 開示要求について
 - 所定の特徴を有する再生可能電力に係る契約が企業の財務業績並びに企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期および不確実性に与える影響を財務諸表利用者が理解できるようにする開示要求を追加する。

[iGAAP in Focus 財務報告「IASBは、特定の特徴を有する再生可能電力に係る売買契約についての修正を提案」](#)は、本修正案を解説している

不確実性および金融リスクの開示

金利およびインフレ・リスク

関連性がある場合、企業は、マクロ経済環境の変化が金融リスク・エクスポージャーにどのように影響するか（特定のローン・コミットメントのような、財政状態計算書で認識されていない一部の金融商品から生じるエクスポージャーを含む）、およびこれらのリスクをどのように管理するかを説明することが期待されている。

例えば、変動金利の金融負債により金利リスクに晒されている企業は、合理的に可能性のある金利の変動によって純損益および資本にどのような影響があるかを示す感応度分析を提供する必要がある。企業は、合理的に可能性のある金利の変動の範囲が、適切な場合には、最近の金利の変動を反映していることを確保しなければならない。異なるクラスの金融商品に対して別個の感応度分析を提供することが適切な場合がある。

IFRS第7号40項(c)で要求されているように、企業が感応度分析の作成に使用する手法および／または仮定を変更する場合（例えば、マクロ経済環境の変化に対応して）、当該変更は変更の理由とともに開示される必要がある。

同様に、ボラティリティの高い市場は、リスクの集中度を高める可能性がある。例えば、その借手が借換リスクにさらされている金融機関の場合である（特に、一部の法域の商業用不動産のようなセクター）。企業は、リスク・エクスポージャーの増加に関して追加情報を開示しなければならないかどうかを検討しなければならない。

流動性リスク

企業の流動性リスクを利用者が理解することに役立つように、IFRS第7号は、金融負債の契約上の満期を表形式で開示することを要求しており、重要なことに、流動性リスクをどのように管理しているかの説明を要求している。IFRS第7号B11D項は、満期分析に割引前の契約キャッシュ・フローを反映させ、元本と利息の両方の支払いを含めることを要求している。

企業がサプライヤーに支払うはずだった時期よりも遅い時期に金融機関に支払うオプションを通じて流動性リスクを管理する、サプライヤー・ファイナンス契約によって提供される延長したファイナンスの条件に依存する企業は、当該契約の影響（例えば、契約条件、財務諸表への影響）が適切に開示されていることを確認しなければならない。実際、金融機関が当該契約を撤回した場合、特に企業がすでに財政難に陥っている場合、企業の負債を決済する能力に悪影響を与える可能性がある。同様の考慮事項は、ファクタリング契約への依存に関しても関連性がある場合がある（[「サプライヤー・ファイナンス契約」](#)を参照）。

また、インフレ率と金利の上昇は、融資契約に含まれる特約条項（covenants）を遵守する企業の能力に影響を与える可能性がある。この場合、企業は、そのような特約条項および潜在的な違反の影響について、関連性のある開示を提供することを検討しなければならない。

不確実性と公正価値測定および開示

現在のマクロ経済状況では、公正価値は不確実性のレベルが高まる可能性がある。公正価値の変動は、企業の財政状態および業績に重要性がある影響を与える可能性がある。例えば、投資不動産が公正価値モデルを適用して会計処理される場合、または IAS 第 36 号適用の減損テストを実施する目的の資金生成単位（CGU）の回収可能価額が、処分コスト控除後の公正価値に基づいている場合である。公正価値の測定および開示は、現在のマクロ経済状況を反映することが重要である。これには、これまで使用していた方法または仮定の変更が要求される場合がある。

例えば、これまで比較可能な取引に基づいて投資不動産の公正価値を決定していた企業は、不動産市場の活動が低下しているため、関連性のあるデータが限定されていることに気付く可能性がある。その結果、企業は、比較可能な取引アプローチを使用して見積もった公正価値が、その状況における価値の合理的な範囲内にあることを確認するために、追加の評価方法を適用する必要がある場合がある。また、企業は、（評価技法の変更および公正価値ヒエラルキーのレベル間の振替のような）評価測定の重大な変更、および当該変更の理由を説明する、IFRS 第 13 号「公正価値測定」91 項の要求事項を考慮する必要がある。さらに、企業は、還元利回り（capitalisation rate）および／または収益率（rate of return）のようなすべての主要なインプットの開示に注意し、開示が IFRS 第 13 号の開示目的に準拠していることを確認する必要があります。

IFRS 第 13 号の開示要求は、開示目的のみ実施される公正価値測定にまで拡大することを覚えておくことに価値がある。例えば、IFRS 第 7 号 25 項は、償却原価で測定された金融資産および金融負債の公正価値を開示することを企業に要求している（帳簿価額が公正価値の合理的な近似値となっている場合を除く）。IFRS 第 13 号で要求される開示には、公正価値ヒエラルキーのレベル、公正価値ヒエラルキーのレベル 2 および 3 に含まれる金融商品の公正価値測定の評価技法およびインプットの説明が含まれる。上記のように、公正価値測定技法の重大な変更およびその理由を説明しなければならない。さらに、金利が上昇する環境下では、金融商品（特に固定金利の債券）の帳簿価額が公正価値に近似しているという結論は、もはや適切ではない可能性がある。

不確実性と IFRS 第 9 号

予想信用損失

IFRS 第 9 号を適用して、予想信用損失（ECL）は、負債性金融商品、リース債権、契約資産、引受ローン・コミットメントおよび金融保証から生じるキャッシュ不足の現在の確率加重計算を反映している。ECL の見積りでは、現在の経済環境が借手の返済能力に与える影響、特にインフレ、金利上昇、企業の収益性の低下および家計所得の減少から生じる影響を考慮しなければならない。信用スプレッドの全般的な拡大は、エクスポージャーが 12 カ月 ECL から全期間 ECL に移行する可能性を高めることにつながる。これは、現在の不確実なマクロ経済環境および地政学的環境が、エクスポージャーが最初に認識された時点の信用リスクと比較して、信用リスクの著しい増大を招いた可能性があるという事実を反映している。これは、特定のセクターおよび地域へのエクスポージャーが、インフレ率および金利が他のセクターに比べて不均衡な負担を強いられることを反映して、より集中する可能性がある。

ヘッジ会計

取引がキャッシュ・フロー・ヘッジ関係のヘッジ対象として指定されている場合、企業は、その取引が「可能性の非常に高い予定取引」であるかどうか、そうでない場合は、いまだ発生することが見込まれるかどうかを検討する必要がある。そのため、現在の経済環境は、ヘッジ会計を適用する企業の能力に影響を与える場合がある。例えば、金利上昇の結果として発生することがもはや見込まれない将来の債務の発行をヘッジするために金利スワップを使用する場合がある。

企業が、予定取引の可能性がもはや非常に高くはないが、発生がまだ見込まれると判定する場合、企業は、将来に向かってヘッジ会計を中止しなければならない。その他の包括利益にこれまで認識された利得または損失は、予定取引が発生するまでキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に留保される。予定取引の発生がもはや見込まれない場合には、企業は、ヘッジ手段に関してキャッシュ・フロー・ヘッジ準備金で認識された利得または損失の累計額を直ちに純損益に振り替えるなければならない。

さらに、信用リスクの増大により、ヘッジ手段とヘッジ対象の間の経済的関係から生じる価値変動に信用リスクの影響が著しく優越する場合、ヘッジ関係が、ヘッジ有効性の評価を満たさなくなる可能性がある。そのため、企業は、例えば、現在の環境を理由に相手方のデフォルト・リスクが高まることが、ヘッジ会計の中止につながるかどうかを評価する必要がある。

関連性がある場合、企業は、報告期間中および報告期間の末日のヘッジ関係の有効性に関する詳細な開示、および中止したヘッジ関係に関する情報を提供することを検討する必要がある。

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、企業の事業の業績および財政状態の進展、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）。

財務諸表の情報と年次報告書の他の場所で提供される情報との間のつながり（connectivity）を達成することで、企業は財務業績および財政状態の包括的かつ統合された見通しを提供することができる。気候関連事項の文脈では、つながりは、財務諸表の利用者が気候変動から生じる企業のリスクと機会をよりよく理解するのに役立つ。また、企業がグリーンウォッシングと認識されるリスクを低減することにも役立つ。

ESMA は 2023 年 10 月に「[The Heat is On: Disclosures of Climate-Related Matters in the Financial Statements](#)」と題するレポートを公表した。このレポートでは、年次財務報告書の中でつながりを識別するために使用される 4 つのハイレベルの原則を解説している。

01. 一貫性（Consistency and coherence）：仮定が、年次財務報告書の異なる構成要素の中で、また構成要素間で一貫しているように見えるか？
02. 補完性：年次財務報告書の非財務セクションに含まれる情報と財務諸表の間に補完性があるか？
03. 相互参照：年次財務報告書の異なる構成要素内および構成要素間のリンクはあるか？
04. 繰返しの回避：情報は具体的で財務諸表の理解に有用であるか、それとも単に年次財務報告書の非財務セクションの内容を繰り返すだけであるか？

また、ESMA のレポートは、企業が財務諸表における気候関連事項に関して、より関連性があり透明性の高い情報をどのように提供するかについて、執行機関の見解を示している。特に、本レポートでは、ESMA の一般的な執行優先事項と一貫する気候関連開示の例を提供している。本レポートは欧州の発行企業を対象としているが、取り扱っているテーマは他の法域の企業にも関心を寄せている。

情報の一貫性

企業は、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関連事項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）。特に、温室効果ガスの排出削減および脱炭素化計画のような、気候関連コミットメントおよび目標に焦点を当てなければならない。関連性がある場合、企業は財務諸表において、計画された投資および移行計画の時期および財務的影響を開示しなければならない。企業の気候関連計画の議論に短期的なコミットメントと長期的な計画および願望の両方が含まれる場合、これらを互いに区別し、どの確定コミットメントを企業の予算および会計上の仮定に組み込むかを明確にすることが重要である。

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、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¹、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

¹ 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

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) に満足す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。²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。

該当する場合、企業は、(感応度分析を含む) 減損テストまたは認識された引当金において使用した仮定と、気候関連のコミットメント、計画および/または戦略との間のずれを説明しなければならない。例えば、このようなずれは、企業の気候関連コミットメントが、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して推定的義務を生じさせず、関連する引当金が認識されていない場合に生じる可能性がある。

非金融資産の減損

気候関連リスク (物理的リスクまたは移行リスク) に対するエクスポージャーは、減損の兆候である可能性があるまたは資産または資産グループの回収可能価額を算定する際に使用する見積キャッシュ・フローに影響を与える可能性がある。気候関連リスクが予測キャッシュ・フローまたは割引率に与える影響は、IAS 第 36 号に基づく開示が要求される重要な仮定となる可能性があるが、その場合、主要な仮定およびその予測が企業の将来のキャッシュ・フローに与える影響についての説明を提供しなければならない。

例えば、減損テストの実施に用いるインプットが気候関連事項と関連し、重要な仮定として識別された場合、企業は、使用した定量化された仮定の開示 (例えば、アウトプットの価格設定を通じて炭素コストを回収する企業の予想される能力、または特定の資産の置換えの時期および金額を含むカーボン・プライミング)、およびそのような定量化の基礎または情報源 (外部証拠に、より大きくウェイト付けしなければならないことに留意する) を考慮しなければならない。

同様に、気候関連事項が、資産の回収可能価額の見積りに用いた事業計画の仮定、事業計画を超えて考慮した期間および (割引率および成長率のような) 使用した財務的仮定に影響を与える場合にも開示が要求される場合がある。

さらに、IAS 第 36 号は、CGU の使用価値が CGU の資産から生じると見込まれる便益の現在のレベルを維持するために必要なキャッシュ・アウトフローを含めるが、資産の拡張に関連するキャッシュ・アウトフローは除外することを要求している。場合によっては、この 2 つを区別することは (たとえば、脱炭素化計画の一環として) 容易ではなく、開示すべき重要な仮定を表す場合がある。

財務諸表の他の分野

また企業は、気候関連事項が財務諸表に与える影響を評価する際に、以下の特定のトピックを考慮する必要がある場合がある。

- 企業が、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がある財務的影響を与えるとは見込まれないと結論付けた場合、規制当局は、特にエクスポージャーの高いセクターで事業を行っている場合、実施した評価、行った判断およびそのような結論に達するために使用した期間を開示することを期待している。当該開示は、個々の企業の具体的な状況に合わせて調整しなければならない。
- 法的に要求されるまたは任意で炭素排出量を相殺することを決定した企業は、その結果として財務業績および財政状態に与える影響について、適切な開示が行われることを確認しなければならない。これには、例えば、関連する財務諸表項目 (例えば、温室効果ガス (GHG) 排出枠またはカーボン・オフセットの資産および/または排出量引当金) の認識、測定および表示に使用する会計方針、企業が参加するスキームの主要な条件と性質、および所有する、負っている、消費したまたは売却した GHG クレジットまたは再生可能エネルギー証書の数量が含まれる。
- グリーン・ファイナンス (例えば、ESG インデックス・ローンの発行) を行う金融機関は、財務諸表の利用者が影響を理解し、これらの金融商品に関連する特定のリスクの性質および程度を評価するために必要な情報の開示を検討する必要がある (例えば、金融商品の主要な特性、帳簿価額、満期、環境規準、それらの金融商品に関連する特定のリスク、キャッシュ・フローへの影響および感応度、およびこれらのリスクをどのように管理しているか)。また、企

² 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。

業の会計方針の適用に重大な判断が伴う場合、例えば、ESG 連動金融資産の契約上のキャッシュ・フローが元本および／または元本残高に対する利息の支払であるかどうかを評価する場合にも、開示が要求される場合がある。

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・レポート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。さらに、

- 2024 年 4 月、IFRS 解釈指針委員会は、財務諸表における気候関連コミットメントの影響を評価するために実施すべき分析を説明するアジェンダ決定を公表した。
- 2024 年 7 月、IASB は、公開草案「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性—設例案」を公表した。IASB は、企業が財務諸表において気候関連およびその他の不確実性の影響を報告するために、IFRS 会計基準の要求事項をどのように適用するかを例示する 8 つの設例を IFRS 会計基準に追加することを提案している。設例案は大半が気候関連の不確実性に焦点を当てているが、示されている原則および要求事項は他の種類の不確実性にも同様に適用される。ED のコメント期間は 2024 年 11 月 28 日に終了する。[iGAAP in Focus 財務報告「IASB は、財務諸表における気候関連およびその他の不確実性についての設例案を提案」](#)は、設例案を解説している。

サステナビリティ報告の動向

国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB)

ISSB の目的は、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である。

現在までに、ISSB は、最初の 2 つの基準を公表している。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。基準は 2024 年 1 月 1 日に発効するが、法域が基準をアドプションしたときにのみ強制適用されることになる。20 を超える法域が、法的または規制上のフレームワークにおいて、IFRS サステナビリティ開示基準を使用することをすでに決定したまたは導入する段階である。これらの法域は、GDP ベースで、グローバル経済の半分超を示している。

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、IFRS S1 号および IFRS S2 号の主要な要求事項を解説している。

重大な域外への広がり有する法域の開発

欧州連合の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)

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、限定的な例外はあるものの、EU の規制市場に証券を上場している (非 EU 企業を含む) すべての企業が含まれる。その範囲は、(非 EU の親会社の EU 子会社を含む) 特定の非上場の EU 企業にも拡大している。

ESRS の最初のセットには、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。新しい要求事項への効果的かつタイムリーな移行に必要な時間と労力は、かなりのものになる可能性がある。したがって、データ収集、内部統制および強制される保証の要求をサポートする手続に関する重要な組織上の決定は、慎重に検討する必要がある。

これらの要求事項を適用する企業にとって、次の文書が利用可能である。

- 2024 年 8 月、欧州委員会（EC）は、CSRD に基づく特定のサステナビリティ報告の要求事項の解釈を明確にするため、90 のよくある質問（FAQ）とともに、ESRS、タクソニミ規則開示、デジタル・フォーマットの要求事項、保証、サステナブル・ファイナンス開示規則に関する多くの FAQ を公表した。
- 2024 年 5 月、EFRAG は、EFRAG IG1 号「重要性評価」、EFRAG IG 2 号「バリューチェーン」、EFRAG IG 3 号「詳細な ESRS データポイント」および付属する説明文書の 3 つの ESRS 適用ガイダンス文書を公表した。さらに、EFRAG は、EFRAG ESRS Q&A プラットフォームを通じて受け取ったテクニカルな ESRS の質問を含む説明文書の編集物を公表した。これら EFRAG の文書には権威がない。

2024 年 7 月、ESMA は、大規模な企業による ESRS の最初の適用に関する[公表文書](#)を公表し、ESMA の見解では、ESRS サステナビリティ報告の作成に特に関連性がある 5 つの注目すべき領域を強調した。

- 高品質のサステナビリティ報告を促進するためのガバナンス体制および内部統制を確立する。
- ダブル・マテリアリティ評価を適切に設計および実施し、透明性を確保する。
- 移行に関する救済措置の使用について透明性を保つ。
- 明確に構造化され、デジタル化に対応したサステナビリティ報告を作成する。
- 財務諸表とサステナビリティ報告との間のつながりを創造する（create）。

さらに、ESMA は、新しい要求、事項を適用する際に EC からのガイダンスを慎重に検討することの重要性を強調し、基準と例示の実務における使用に関する洞察を提供する EFRAG のサポート資料を参照することを強く推奨している。

さらに、EU タクソニミ規則（およびそれを裏付ける委任法）は、環境目標に寄与する経済活動を分類するためのシステムを定めている。規制の対象となる企業は、非財務情報報告書に（CSRD が発効すると、マネジメント・レポートの専用セクションにおけるサステナビリティ報告の一部として）、当該企業の活動が環境的にサステナブルな経済活動とどのように、およびどの程度関連しているかに関する情報を含め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（ESRS）の最終化」](#)は、ESRS の 1st セットを解説している。
- [iGAAP in Focus「EU タクソニミ - 企業報告の要求事項」](#)は、EU タクソニミ規則の要求事項を解説している。

相互運用可能性のガイダンス

2024年5月、IFRS財団とEFRAGは、IFRSサステナビリティ開示基準とESRSの両方を適用する企業を支援する[相互運用可能性のガイダンス](#)を公表した。このガイダンスでは、2つの基準間の整合（alignment）の概要を示す。ESRSにおけるファイナンス・マテリアリティの定義は、IFRSサステナビリティ開示基準における重要性の定義と整合しており、共通に定義されている用語が多数あり、気候に関するIFRSサステナビリティ開示基準の開示のほとんどすべてがESRSに含まれていることを指摘している。

しかし、これは、企業が1つの基準を適用することで、自動的に他の基準への準拠を主張できることを意味するものではない。両基準を一緒に適用する場合は、それぞれの基準の目的および要求事項を考慮するよう注意する必要がある。例えば、それぞれの基準、特にESRSで規定されている追加の気候関連開示要求で識別していることを確認する必要がある。さらに、ESRSは、一般目的財務報告書の利用者よりも幅広い関係者の情報ニーズを満たすことを意図していることに留意する必要がある（ダブル・マテリアリティの原則を適用していることを前提として）。

相互運用性ガイダンスは、関連性がある基準と併せて読まなければならない。企業は、IFRSサステナビリティ開示基準またはESRSの要求事項を満たすために、当該ガイダンスに単独で依拠することはできない。

米国

● 証券取引委員会（SEC）

2024年3月、米国SECは、外国登録企業を含む登録企業に対し、年次報告書および登録届出書において気候関連の開示を要求する規則を採択した。本規則は、適用を2025年から2033年まで段階的に導入することを示している。その後、SECは、最終規則に異議申立の司法審査が行われるまでの間、最終規則の発効日を自主的に延期（一時停止）した。訴訟の結果は不明であり、審査には数か月以上かかる可能性があるため、SECが最終規則の現行の強制適用日を維持するか延期するかは不明である。

財務諸表において要求される開示には、次のものが含まれる。

- 異常気象現象およびその他の自然条件による財務諸表への影響、および企業の財務上の見積りおよび仮定についての重要性がある影響
- カーボン・オフセット、および再生可能エネルギークレジットまたは証書（REC）が企業の気候関連のターゲットおよびゴールを達成するために重要性がある要素（material component）である場合、カーボン・オフセットおよびRECのロールフォワード

財務諸表外で求められる開示には、以下のものが含まれる。

- 大規模早期提出会社および早期提出会社の場合、重要性があるスコープ1およびスコープ2の温室効果ガス排出量。段階的に導入される保証の要求事項がある。
- ガバナンスおよび重要性がある気候関連リスクの監督
- 企業の戦略、ビジネス・モデルおよび見直しに対する気候変動リスクの重要性がある影響
- 重要性がある気候関連リスクのリスク管理プロセス
- 重要性がある気候に関するターゲットおよびゴール

[iGAAP in Focus サステナビリティ報告「米国 SEC が、環境関連の開示を要求するルールを適用」](#)では、このルールについて詳しく解説している。

● カリフォルニア

2023年10月、カリフォルニア州知事は、カリフォルニア州で事業を行う特定の米国の公開および非公開企業が量的および定性的の双方の気候関連の開示を提供することを、一括して要求する3つの法案に署名した。

法案 SB-253「気候関連企業データ説明責任法（Climate Corporate Data Accountability Act）」および SB-261「温室効果ガス：気候関連の財務リスク（Greenhouse Gases: Climate-Related Financial Risk）」は、米国において温室効果ガス排出および気候変動リスクの企業報告を義務付ける、最初のインダストリー共通の米国の規則を定める。

さらに、カリフォルニア州議会法案である AB-1305「自主的な炭素市場開示（Voluntary Carbon Market Disclosures）」は、気候関連の排出権のグリーンウォッシングに対抗することを目的としており、カリフォルニア州内で自主的なカーボン・オフセット（VCO）を市場売却または売却する米国および国際的な企業、およびカリフォルニア州で事業を行い、カリフォルニア州で特定の気候関連排出権を行う企業（VCOを購入または使用しているかどうかにかかわらず）に対する要求を定める。

[iGAAP in Focus サステナビリティ報告「カリフォルニア州の気候法（更新版）」](#)は、州議会法案の内容を説明している。

気候関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）

IFRS S1 号および IFRS S2 号の公表後、金融安定理事会（FSB）は、TCFD がその権限を果たしたと結論付け、ISSB 基準がサステナビリティ開示のグローバルな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た。そのため、FSB は、2024 年から気候関連情報開示のモニタリングを、TCFD から IFRS 財団に移管することを発表した。

しかし、TCFD の報告義務の対象となる企業（例えば、英国の上場企業）は、関連性がある当局が ISSB 基準に基づく報告を認めるまたは要求するように要求事項を修正しない限り、TCFD 提言に沿った開示を継続しなければならない。

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関連報告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。また、リスクおよび機会の可能性および依存関係を記述する際に、バランスも必要である。例えば、現在の炭素集約型の収益源の喪失は、脱炭素化の必然的な機能であるかもしれず、代替的な収益源は現在、初期段階または開発中の技術に依存しているかもしれない。これらの依存関係の開示は、移行リスクが低炭素経済における機会によって自然に相殺されるという印象を与えないために重要である。
- **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・レポート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・レポート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。
- **TCFD と財務諸表開示のつながり**—TCFD 報告で識別された気候関連リスクと機会は、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。気候関連のリスクおよび機会の潜在的な影響は、「高い」や「低い」などの用語のみで説明するのではなく、可能な限り定量化しなければならない。これは、気候関連の機会の影響が、リスクの影響をどの程度上回るかもしれないかまたは上回らないかもしれないかを示す上で特に重要である。
- **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している。しかし、報告書は、以下の点を指摘している。

- 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。
- 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。
- 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。「検討されている」気候に関する定型的 (ボイラープレート) 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 開示を提供している、または ISSB 基準または ESRS を適用してサステナビリティ関連情報を提供する準備をしてい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。

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べきかを決定することも難しい可能性がある。
- 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の、企業の機能通貨を決定する際の困難。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。

2024 年 4 月に公表された国際通貨基金（IMF）の直近のインフレ予測や IAS 第 29 号で定められた指標を含む、執筆時点の入手可能なデータに基づいて、以下の経済は、2024 年 9 月 30 日以後終了する報告期間の財務諸表において 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にあると広く考えられている。

- アルゼンチン
- エチオピア
- ガーナ
- ハイチ
- イラン
- レバノン
- シエラレオネ
- スーダン
- スリナム
- シリア
- トルコ
- ベネズエラ
- ジンバブエ

イエメンは、2024 年 6 月 30 日以後終了する報告期間について、もはや超インフレ経済として識別されない。

2024 年 9 月 30 日現在、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、ブルンジ、エジプト、ラオス、マラウイ、ナイジェリア、パキスタン、南スーダンおよびスリランカが含まれる。

特に、エジプト、ラオス、マラウイは、2024 年 12 月 31 日以後終了する報告期間において、超インフレ国として識別されると見込まれる。これらの国で事業を行う企業は、引き続き状況を注視する必要がある。それより前の報告期間において、これらの国で重要性がある事業を行う企業は、将来の期間においてインフレ会計が適用される可能性についての明確な開示を提供しなければならない。

南スーダンについては、2024 年 4 月に公表された IMF 世界経済見通し（WEO）の報告書によると、3 年間の累積インフレ率は 2024 年に 137%に上昇すると予想されている。これは、2023 年 10 月に IMF 世界経済見通しとして公表された報告書において、3 年間の累積インフレ率が 2023 年に 30%、2024 年に 34%になると予測しているのとは対照的である。南スーダン・ポンドを機能通貨としている企業が 2023 年にインフレ会計の適用を中止した場合、2024 年 12 月 31 日以後終了する報告期間に対して、この会計処理方法を再適用する準備をしなければならない。

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。

新たな会計上の要求事項

2024 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効

負債の流動または非流動の分類

2020 年および 2022 年の IAS 第 1 号の修正は、

- 決済が、現金、資本金金融商品、他の資産またはサービスの相手方への移転を指すことを明確にする、「決済」の定義を導入する。
- 負債の流動または非流動としての分類は、報告期間の末日現在に存在する権利に基づくことを明確化する。
- 分類は、企業が負債の決済を延期する権利を行使するかどうかについての見込みの影響を受けないことを規定する。
- 決済を少なくとも 12 か月にわたり延期する企業の権利に対する、特約条項（covenants）の影響を規定する。

- 財務諸表の利用者が特約条項付の非流動負債が 12 か月以内に返済すべきものとなる可能性があるリスクを理解できるように、注記で情報を開示する要求事項を導入する。

特に、本修正は、企業が報告期間の末日以前に遵守することが要求される特約条項のみが、報告日から少なくとも 12 か月にわたり、負債の決済を延期する企業の権利に影響を与えることを規定している。逆に、報告期間の終了後のみ遵守が要求される特約条項は、そのような権利が存在するかどうかに影響を与えない。ただし、企業が将来の特約条項を遵守することに困難がある可能性があると思込んでいる場合には、企業はこのリスクに関する情報を（上記のとおり）開示し、継続企業および流動性リスクへの影響を検討しなければならない。

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB、特約条項付の負債の分類に関する IAS 第 1 号の修正を公表する」](#)は、IAS 第 1 号の主要な修正点を解説している。

サプライヤー・ファイナンス契約

2023 年、IASB は、企業に対してサプライヤー・ファイナンス契約に関する追加開示を要求するよう、IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」および IFRS 第 7 号を修正した。この情報には、次のものが含まれる。

- サプライヤー・ファイナンス契約の契約条件
- 関連する負債の帳簿価額およびこれらの金額が表示されている科目
- サプライヤー・ファイナンス契約に関連する金融負債と、サプライヤー・ファイナンス契約の一部ではない比較可能な営業債務の両方の支払期日の範囲
- 仕入先がすでに資金供給者から支払を受けている負債の帳簿価額

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB、サプライヤー・ファイナンス契約に対処するために IAS 第 7 号および IFRS 第 7 号を修正」](#)は、IAS 第 7 号および IFRS 第 7 号の主要な修正点を解説している。

2026 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効

金融商品の分類および測定の見直し

2024 年 5 月 IASB は、IFRS 第 9 号および IFRS 第 7 号を修正し、以下の項目を取り扱う「金融商品の分類及び測定に関する修正」を公表した。

- 電子送金で決済される金融負債の認識の中止
- 金融資産の分類 – 基本的な融資の取決めと整合的な契約条件
- 金融資産の分類 – ノンリコース要素を有する金融資産
- 金融資産の分類 – 契約上リンクしている商品
- 開示 – その他の包括利益を通じて公正価値で測定するもの（FVTOCI）として指定した資本性金融商品に対する投資
- 開示 – 偶発的事象の発生（または不発生）に基づいて契約上のキャッシュ・フローの時期または金額を変化させる可能性のある契約条件

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB が金融商品の分類および測定の要求事項の修正を公表」](#)は、IFRS 第 9 号および IFRS 第 7 号の主要な修正点を解説している。

IFRS 会計基準の年次改善 – 第 11 集

2024 年 7 月、IASB は、IFRS 第 1 号、IFRS 第 7 号、IFRS 第 9 号、IFRS 第 10 号および IAS 第 7 号に軽微な修正を行う「IFRS 会計基準の年次改善 – 第 11 集」を公表した。

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB、年次改善プロセスの一環として IFRS 会計基準の修正を公表」](#)は、本修正を解説している。

2027年1月1日以後開始する事業年度に発効

IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」

2024年4月、IASBは、IAS 第1号を置き換えるIFRS 第18号「財務諸表における表示及び開示」を公表した。新基準は、IAS 第1号の要求事項の多くを変更せずに引き継ぎ、以下の新しい要求事項でそれらを補完する。

- 純損益計算書において、指定された区分（営業、投資、財務、法人所得税および非継続事業）と定義された小計を表示する。
- 財務諸表の注記における経営者が定義した業績指標（MPM）に関する開示を提供する。
- 集約と分解を改善する。

IAS 第1号の要求事項の一部は、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」1 および IFRS 第7号に移動する。IASBはまた、IAS 第7号およびIAS 第33号「一株当たり利益」に若干の修正も行う。

IFRS 第18号は、特定の経過措置を伴う遡及的適用を要求している。企業は、2027年1月1日以後開始する事業年度にIFRS 第18号を適用することが要求され、早期適用は認められる。

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB が財務諸表における表示および開示に関する新しい基準を公表」](#)は、IFRS 第18号の主要な要求事項を解説している。

IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」

2024年5月、IASBは、要件を満たす子会社が財務諸表にIFRS 会計基準を適用する際、削減された開示を提供することを認める、IFRS 第19号「公的説明責任のない子会社：開示」を公表した。

子会社が公的説明責任を有しておらず、最終的なまたは中間的な親会社が、IFRS 会計基準に準拠した、一般の使用のために利用可能な連結財務諸表を作成している場合、子会社は削減された開示の要件を満たす。

IFRS 第19号の適用は、要件を満たす子会社にとって任意であり、そのような子会社は、連結、個別または単独財務諸表に適用が可能である。

新基準は、2027年1月1日以後開始する事業年度に発効する。早期適用は認められる。

[iGAAP in Focus 財務報告「IASB は、子会社に対する削減された開示のフレームワークを導入する」](#)は、IFRS 第19号の主要な要求事項を解説している。

その他の報告に関する検討事項

重大な判断および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（本ニュースレターで解説されている経済的要因により、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。

IFRS in Focus「[主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる](#)」は、重大な判断および見積りの不確実性の主要な発生要因の開示についてのより詳細を解説している。

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。

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「法人所得税」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 の包摂的枠組み

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浸食防止 \(GloBE\) 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。

それ以来、多くの国が第 2 の柱に関連する法律を制定した（または制定の過程にある）。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。

IAS 第 12 号の修正

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。デロイトの [iGAAP in Focus 財務報告「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。

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場合に要求される開示

IAS 第 12 号の修正は、企業が報告期間の末日に第 2 の柱の法人所得税に対するエクスポージャーに関する定性的および定量的情報を開示することを要求している。その情報は、法制のすべての具体的な要求事項を反映する必要はなく、示唆的な範囲の形で提供することができる。情報が既知でなく合理的に見積可能でもない範囲では、企業は代わりに、その旨の記述およびエクスポージャーの評価における企業の進捗状況に関する情報を開示しなければならない。

これらの開示要求を満たすために企業が開示する可能性のある情報の例には、以下のものがある。

- 企業が第 2 の柱の法制によりどのように影響を受けるか、および第 2 の柱の所得税に対するエクスポージャーが存在する可能性のある主な法域に関する情報のような定性的情報
- 以下のような定量的情報:
 - 企業の利益のうち第 2 の柱の法人所得税の対象となる可能性のある割合と、それらの利益に適用される平均実効税率を示す。または
 - 第 2 の柱の法制が発効していた場合に、企業の平均実効税率がどのように変化したかを示す。

第 2 の柱の法制が制定または実質的に制定されていない場合に要求される開示

IAS 第 12 号の修正は、法制が制定されているまたは実質的に制定されている後に提供する開示を規定しているが、それに関わらず、企業は、開示がそれ以前の期間に要求されるかどうかを評価しなければならない。

実際 IAS 第 1 号 17 項(c)は、適正な表示のためには、IFRS 会計基準が具体的に要求する情報に加えて、財務諸表の利用者が、企業の財政状態および財務業績に対する特定の事象および状況の影響を理解できるようにするための開示を提供することを、企業に要求する場合があることを示している。

したがって企業は、事業を行う法域における第 2 の柱ルールの実施に対するコミットメントのレベルが、これらの 1 つ以上の法域の税法に第 2 の柱のモデルルールを組み込むことが予想されることを示しているかどうかを評価しなければならない。この場合、かつ、当該ルールが企業の事業に重大な影響を与える可能性があるとして企業が結論付けた場合には、その事実に関連性のある情報（例えば、上記の IAS 第 12 号の修正により要求される情報）とともに開示しなければならない。

第 2 の柱の法人所得税に対する重要性があるエクスポージャーが見込まれない企業

多国籍企業が第 2 の柱の法人所得税に対するエクスポージャーを見込んでいない、または当該エクスポージャーに重要性がないと見込んでいるという事実は、（第 2 の柱の法人所得税に対する重要性があるエクスポージャーがあると見込んでいない理由とともに）企業が開示を検討すべき関連性のある情報

である可能性がある。この情報は、企業の収益が 7 億 5,000 万ユーロを超える場合（したがって、第 2 の柱のモデルルールの範囲に含まれる場合）に、より関連性がある可能性が高い。

企業は、潜在的なエクスポージャーを決定する際に、さまざまな仮定を行うことが要求される場合がある。IAS 第 1 号 125 項は、将来に関して行う仮定および見積りの不確実性のその他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中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開示を要求している。第 2 の柱の法人所得税に対する潜在的なエクスポージャーが重要性がない可能性が高いと企業が評価する場合、それにもかかわらず、例えば、仮定の変更によりエクスポージャーに重要性があることになる可能性があるという重大なリスクを検討するかもしれない。この場合、IAS 第 1 号 125 項の要求事項を満たすために、さらなる情報を開示すべきかどうかを検討しなければならない。

第 2 の柱の法人所得税に関する期中財務報告における考慮事項については、*期中財務諸表における第 2 の柱の法人所得税*を参照。

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。

さらに APM の定義および計算は、期間にわたり一貫していなければならない。IFRS 第 17 号を初めて適用する企業（「IFRS 第 17 号の適用」を参照）は、保険契約にリンクした APM の調整を行うおよび／または新しい APM を開示する際に注意を払わなければならない。特に、企業は、意図した調整または新しい APM が透明性があり有用な情報を提供し、APM と開示された財務情報の比較可能性、信頼性、および／または理解可能性を向上させるかどうかを慎重に評価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 [代替的業績指標に関する 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。

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。

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、取決めに関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。

2023 年 12 月、IOSCO は、財務諸表で認識および開示されたのれんの信頼性、忠実な表現および透明性を向上することを目的とした「[のれんの会計処理に関する提言](#)」を公表した。IOSCO は、財務諸表の作成者に対して 4 つの提言を行っている。

- すべての識別可能な無形資産を適切に認識し、企業結合で認識したのれんを構成する要因の企業固有の開示を提供する。
- 減損テストで使用される仮定が、合理的で裏付け可能であることを立証するのに十分な証拠を得る。
- のれんの減損テストで使用される仮定と非財務情報開示の整合性を確保する。
- 主要な仮定をどのように決定しているかを含む、のれんの減損テストを明確に開示する。

最後の提言に関して、IOSCO は、好事例には次の開示が含まれることを指摘している：

- 公正価値または使用価値が CGU または CGU のグループの帳簿価額を超える割合（特に、翌事業年度中にのれんの帳簿価額に重要性がある修正が生じる重大なリスクがある場合）
- 主要な仮定に関連する不確実性の程度。例えば、評価モデルにおける仮定に関する不確実性は、不確実な時間軸を有する可能性のある景気後退からの景気回復に対する将来の期待を伴う可能性がある。
- 主要な仮定に悪影響を与えることが合理的に見込まれ得る潜在的な事象および/または状況の変化

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。³IAS 第 33 号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

³ 例えば、2022 年 9 月に公表された[英国 FRC の 1 株当たり利益のテーマ別レビュー](#)では、EPS の計算におけるより一般的な誤りを強調しており、企業に特定の主要な要求事項をリマインドしている

- 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 および希薄化後 EPS の計算に使用される普通株式の加重平均数を適時的に調整することが要求される。
- 優先株式が資本に分類される場合、基本 EPS および希薄化後 EPS の計算に使用される利益は、配当および償還において生じるプレミアムを含む、優先株式のすべての影響を調整する。

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。

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。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、本ニュースレ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「期中財務報告」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、要約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。

現在のマクロ経済的および地政学的環境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

減損損失および減損損失の戻入れに関する 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、のれんが減損している可能性を示す兆候がある場合は、期中報告日にものを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、新しい情報または更新された情報により、要約期中財務諸表に継続企業の評価について開示すること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

要約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取り扱いなければならない。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。

期中財務諸表における第 2 の柱の法人所得税

IAS 第 34 号 B12 項に従って、第 2 の柱の法人所得税は、期中報告期間において、年間の見積利益総額に適用される税率を使用して計上する。この税率は、年間の見積調整後対象租税額と見積 GloBE 純所得に基づいて決定される。

見積年次実効税率（AETR）は、期中報告期間の末日までに制定された、または実質的に制定された税率（および税法）を使用して見積もらなければならない。

実務においては、期中報告日における予想年次 GloBE 所得の算定および予想年次 GloBE 所得の期中報告期間への帰属には、重大な見積りが伴う場合がある。IAS 第 34 号 B14 項に記載されているように、利益の種類が異なるごとに異なる税率が適用される場合には、実務的な範囲内で、期中税引前利益の個々の種類ごとに、別々の税率が適用される。しかし、すべての場合に達成可能とは限らず、もし個別の税率を使用した場合の結果に比して合理的な近似値となるものであれば、各種利益全体の加重平均税率が用いられる。

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、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が企業の財政状態および財務業績に与えている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

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、2024 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、2024 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。2024 年 9 月 30 日に終了する第 1 四半期は、事業年度が 2024 年 7 月 1 日に開始することを意味する。同様に、2024 年 9 月 30 日に終了する第 2 四半期は 2024 年 4 月 1 日に開始する事業年度を指し、2024 年 9 月 30 日に終了する第 3 四半期は 2024 年 1 月 1 日に開始する事業年度を指し、2024 年 9 月 30 日に終了する第 4 四半期は 2023 年 10 月 1 日に開始する事業年度を指す。

基準等	発効日	2024 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
IFRS 第 17 号「保険契約」（修正後）	2023 年 1 月 1 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「会計上の見積りの定義」（IAS 第 8 号の修正）	2023 年 1 月 1 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「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）	2023 年 1 月 1 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「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）	2023 年 1 月 1 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「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	2023 年 5 月 23 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「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	2023 年 1 月 1 日	適用済	適用済	適用済	強制適用
「特約条項付の非流動負債」（IAS 第 1 号の修正） および 「負債の流動または非流動への分類」（IAS 第 1 号の修正）	2024 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
「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）	2024 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可
「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）	2024 年 1 月 1 日	強制適用	強制適用	強制適用	早期適用可

基準等	発効日	2024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
「交換可能性の欠如」(IAS 第21号の修正)	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
「金融商品の分類及び測定に関する修正」(IFRS 第9号およびIFRS 第7号の修正)	2026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
Annual improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11	2026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 第18号「財務諸表における表示及び開示」	2027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 第19号「公的説明責任のない子会社：開示」	2027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

最近の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、更新版[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。

2023年9月IFRIC Update	IFRS第17号およびIFRS第9号—仲介者からの未収保険料 従業員に提供される住宅及び住宅ローン IFRS第9号—デリバティブ契約に対する保証
2023年11月IFRIC Update	IAS第27号「個別財務諸表」—個別財務諸表における親会社と子会社との合併
2024年3月IFRIC Update	IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産—気候関連コミットメント」 IFRS第3号「企業結合」—引継期間中の継続雇用を条件とする支払
2024年6月IFRIC Update	IFRS第8号「事業セグメント」—報告セグメントに係る収益及び費用の開示

2024 年 6 月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
Climate-related risks in financial statements	Overview of the IASB ED <i>Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements—Proposed illustrative examples</i> added
European Union Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) and European Sustainability Reporting Standards (ESRSs)	Overview of the EC FAQs and ESMA public statement on first application of ESRSs added
New accounting requirements	Overview of <i>Annual Improvements—Volume 11</i> added
Recent IFRS Interpretations Committee agenda decisions	List of recent agenda decisions updated
New and revised IFRS Standards and Interpretations	List of pronouncements updated

2024 年 3 月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
エネルギー価格の変動	公開草案「再生可能電力に係る契約」の概要を追加
サステナビリティ報告の動向	IFRS 財団と EFRAG の相互運用可能性のガイダンスの概要、およびその他の EFRAG の文書を追加
通貨と超インフレ	超インフレ経済のリストを更新
新たな会計上の要求事項	IFRS 第 18 号、IFRS 第 19 号、および IFRS 第 9 号および IFRS 第 7 号の修正の概要を追加
期中財務報告	期中財務諸表における第 2 の柱の法人所得税に対する考慮事項を追加
最近の IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定	最近のアジェンダ決定のリストを更新
新しいおよび改訂 IFRS 会計基準および解釈指針	基準等のリストを更新

2023 年 12 月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	米国 SEC の最終ルールの概要を追加
IOSCO の「のれんの会計処理に関する提言」	新セクション
新しいおよび改訂 IFRS 基準および解釈指針	基準等のリストを更新

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 リスクアドバイザリー 合同会社、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 アドバイザリー 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、日本で最大級のグローバル 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、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、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 をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ 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数を指します。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 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 アドバイザリー、リスクアドバイザリー、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グローバル エンジョナルの集団です。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 45 万人超の人材の活動の詳細については、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、デロイト トウシュ 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や完全性に関して、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得る損失および損害に対して責任を負いません。DTTL 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す。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301