

## IFRS in Focus

## 期中財務諸表における新会計基準適用の開示

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。

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

IFRS第9号「金融商品」とIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の両基準は、2018年1月1日以後開始する事業年度から強制適用となる。多くの企業では、これらの重要な会計基準の適用を反映した最初の財務諸表が、2018年6月までの6カ月の期中報告書となる。また、IFRS第16号「リース」は、2018年の財務諸表から早期適用が可能となる。

## 要点

- IFRS第9号、IFRS第15号及びIFRS第16号の詳細な開示要求は、IAS第34号「期中財務報告」に従って作成された要約期中財務諸表には適用されない。しかし、IAS第34号は、会計方針の変更の影響についての開示を要求している。
- 適切な集約レベルを含む開示の適切なレベルの決定について、判断が求められる。これは新基準から生じる変更の程度によって異なるかもしれない。
- IFRS第15号の適用時に、特定の収益に関する開示要求がIAS第34号に追加された。これは、適用年度とそれ以後の年度に適用される。

## 会計方針の変更に関するIAS第34号の開示要求

IFRS第9号「金融商品」（IFRS第7号「金融商品：開示」への結果的修正として、特にIFRS第9号の適用開始についての42項から42項Sまで）、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及びIFRS第16号「リース」のいずれも、新基準への移行と適用についての継続的な開示の両方について、広範囲に及ぶ開示要求を含んでいる。しかし、これらの要求事項は直接、IAS第34号「期中財務報告」に従って作成された要約期中財務諸表には適用されない。期中財務諸表には、IAS第34号自体で求められている開示を含めることのみが要求されている。

IAS第34号16A項(a)では、「期中財務諸表において直近の年次財務諸表と同じ会計方針と計算方法を採用している旨、又は、**それらを変更している場合には、その変更の内容及び影響の説明**」が求められている。新基準の適用による会計方針の変更は、この要求事項の対象になる。

また、IAS第34号15C項ではより広範な原則として「ある事象又は取引が前年次財務報告期間以降の企業の財政状態の変動又は業績の理解に重要である場合には、期中財務報告書は前年次報告期間の財務諸表に含まれていた関連する情報の説明及び更新を提供すべきである」ことを示している。

適切なレベルの開示がそれぞれの新会計基準から生じる変更の程度と性質によることから、これらの要求事項を満たすのに必要な適切な開示を決めることは、例えば報告された収益や利益の変更についての情報の投資家の期待と同様に、判断を適用することが求められる。

この評価をするに際し、企業はIFRS第9号の初度適用について金融機関に適用される健全性規制の要求事項を含む（これに限らないが）、関係する規制当局により適用される会計方針変更の開示の追加的な要求事項も考慮に入れなければならない。

## IFRS第9号、IFRS第15号及びIFRS第16号から生じる変更への要求事項の適用

期中財務諸表での必要な開示を評価する際、企業はとりわけ次の情報を提供する必要性を検討すべきである。

## 適用される新しい会計方針

基本的なレベルで、開示は新しい会計方針自体についての意味のある説明を含めるべきである。それは、過年度のアニュアル・レポート（暦年末の企業にとっては2017年12月期）における会計方針の記述には含まれていない。常にそうであるが、会計方針についての高品質の記述とは、単に関連性のある会計基準の要求事項を繰り返すのではなく、例えばどのように会社の特別な事象

や事実に応用されたのかを説明するものである。例えば、

- IFRS第15号について、それぞれの重要な収益ストリームにどのように収益認識についての5ステップ・モデルを適用するか。それには、どのように契約を履行義務の要素に分解するのか、それぞれの履行義務による収益が一定の期間にわたり認識すべきか、又は特定の時点（その場合、その時点）で認識すべきかが含まれる。
- IFRS第9号について、企業のそれぞれの重要な金融資産のクラスが、償却原価、純損益を通じて公正価値で測定する、又はその他の包括利益を通じて公正価値で測定する資産に分類されるか、またどのように予想信用損失モデルを適用するか。
- IFRS第16号について、改訂されたリースの定義が、物理的な資産を使用する又はそれからアウトプットを得る企業の重要な契約に応用されるか。

### 適用する経過措置及び使用する実務上の便法

IFRS第15号とIFRS第16号は、遡及適用と、「適用開始日」（暦年末の企業にとって、2018年に最初に新基準を適用するのは2018年1月1日）から適用し、適用開始日に生じる純資産の変動を反映するよう資本を調整する方法との選択肢を提供している。IFRS第9号は遡及適用を要求しているが、例えば適用開始日に実施すべき金融資産と金融負債の指定について、一定の決定を許容しており、一定の場合には、例えば公正価値及び予想信用損失の完全に遡及的な測定を免除している。

また、それぞれの基準は、企業が移行において（例えば、既存の契約がリースの定義を満たすか否かの評価を「継続適用（grandfather）」する）、又は継続的に（例えば、IFRS第16号における短期リースの認識及びIFRS第15号における収益の契約での重大な金融要素の識別）、企業が適用できる多くの実務上の便法を提供している。

それらの影響が重要な場合、企業が新基準で提供されている明確な選択肢をどのように適用したのかを開示することは通常適切である。

### 適用する重要な判断及び見積り

それぞれの新基準では、注意深い判断の適用及び見積りの使用が求められている。例えば、

- IFRS第9号の予想信用損失モデルは、(IAS第39号「金融商品 認識と測定」での発生損失の識別のみではなく) 将来の信用損失の予測を、予想される全期間又は12カ月の予想信用リスクが損失評価引当金に含まれるべきかどうかを決定するための信用リスクの評価とともに要求している。
- IFRS第15号は特に、変動対価の見積りとその認識の制限、契約の要素へ対価の配分をするために用いられる履行義務の「独立販売価格」、及び対価を一時点ではなく作業が履行されるにつれて認識すべきか、（そ

うである場合、どのように認識すべきか）について重要な判断を要求している。

- IFRS第16号は、使用権資産及びリース負債を認識すべきかどうか、そうである場合、それらの残高の測定についての判断を要求している。これは、リース期間の決定及び適切な割引率の識別を要求するものである。

重要な判断と見積りの不確実性の発生要因についてのIAS第1号「財務諸表の表示」の要求事項は、要約期中財務諸表には適用されないが、これらの複雑な新しい要求事項を適用する際に行われた判断を示すことにより、提供する開示の価値を高めることが可能となる。

### 定量的な影響

すでに記載された数値が修正再表示される又は新基準の適用開始日に資本で認識される累積的影響額が認識される場合には、これらの変更を開示し、説明しなければならない。

年次財務諸表では、当年度の財務諸表に係る会計方針の変更による影響の開示が要求される（新基準が、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」のこの一般的な要求事項からの救済措置を提供していたとしても）。この要求事項は、IAS第34号には含まれていない。しかし、企業は当年度の影響に係る定量的又は定性的な情報、例えば、期中で認識された収益の額が、IAS第34号の16A項(a)に従って「変更の影響」の理解を提供するのに必要かどうかを検討すべきである。

#### 見解

IAS第34号16A項(a)は、「財務諸表の各表示科目が、当報告期間にIFRS第15号の適用によって影響を受ける金額」を年次財務諸表で開示するIFRS第15号C8項又は「影響を受ける財務諸表の各表示項目に関する修正額」を開示するIAS第8号28項(f)の、具体的な要求事項を反復しているものではない。適用される新基準の影響を理解するために利用者へ提供するために必要な、適切な開示レベル及び集約のレベルを決定するために判断が求められる。

さらに、要約期中財務諸表に直接的に適用されないものの、年次財務諸表における移行時の開示は、何らかのより具体的な定量的開示を提供すべきであるかどうかを検討するために参照するかもしれない。特に、金融機関については、(IFRS第7号42P項に従って年次財務諸表で開示される) IFRS第9号を適用する際の損失評価引当金についての変更は、2018年のアニュアル・レポートが発行されるより前に開示されるという投資家からの期待があるかもしれない。

## IFRS第15号の適用についてIAS第34号に追加された開示要求

2つの具体的な開示要求が、IFRS第15号での会計処理に関してIAS第34号に追加された。

- 重要な契約資産の減損
- (年次財務諸表で要求されているように) どのように収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期と不確実性が経済的要因の影響を受けるかを描写する収益の分解。及び、当該開示とセグメント分析での収益の開示との関係を理解するために十分な情報。

これらの開示は、IFRS第15号が適用された年の期中財務報告及びその後の年度の両方において要求されている。

IAS第34号はさらに、IFRS第13号「公正価値測定」及びIFRS第7号「金融商品：開示」による金融商品の公正価値についての一定の開示を、期中財務諸表で提供することを求めている。これらの要求事項はIFRS第9号により追加されなかったものの、公正価値で測定される資産と負債の母集団が新基準の適用で変更される場合に

は、それらを改訂することが必要となるかもしれない。

## 比較情報の表示及び修正再表示

要約期中財務諸表における比較情報についての要求事項は、開示の要求事項と同じく、IAS第34号そのものに含まれており、その直近の事業年度の末日の財政状態計算書、直近の事業年度の比較期間の純損益及びその他の包括利益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書を提供するのみである。会計方針の変更が遡及的に適用される場合、年次財務諸表と異なり、追加的な比較財政状態計算書を適用する必要はない。

IFRS第9号（実務上不可能でない場合）、IFRS第15号又はIFRS第16号（この選択をする場合）の遡及適用により比較情報が年次財務諸表で変更される場合、要約期中財務諸表で提供される比較情報は、同じように適切で、定量的な開示及び当該変更の説明を付して、修正再表示しなければならない。

以 上