

Navigating the changes to International Financial Reporting Standards: a briefing for Chief Financial Officers

December 2011



はじめに

概観

本刊行物は、企業の財務報告にこれから影響を与える国際財務報告基準(IFRS)の最近の変更に關して、最高財務責任者(CFO)の方々に高いレベルでの認識を有していただくことを目的として作られたものです。本刊行物では、新たに公表された基準や解釈指針のみならず、現行の基準や指針に対して行われた改訂についても取り上げています。

2011年度版の最新情報

本刊行物(2011年12月公表号)は、2010年12月1日から2011年11月30日までに公表されたIFRSの変更部分を取り上げています。

本刊行物は、2011年3月31日、6月30日、9月30日、12月31日および2012年3月31日の決算期を対象としています。

目次として

4ページおよび5ページの一覧表は、本刊行物で取り上げているIFRSの変更の全リストと各変更の発効日です。参照ページとは、変更の概要が説明されているページの番号です。

本刊行物の利用法

利用者に影響を及ぼす変更の識別

目次(一覧表)は、IFRSを適用する企業にとって、特定の決算期においてIFRS変更事項の下記の段階を識別する助けとなるよう色分けされています。

- ・初めて強制適用となる変更
- ・まだ適用されていない変更
- ・すでに適用されている変更

変更が特定の決算期においてまだ強制適用となっていない場合でも、企業は当該変更を(各国の法律または特定の変更に関する要件によって)早期適用できる可能性はあります。

IFRSの変更がすでに行われているものの企業がまだそれを適用していない場合には、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に基づいて、一定の開示を行うよう義務づけられています。その開示には、新しいまたは改訂された基準ないし解釈指針が公表されているものの、まだ適用していないという事実および適用の当初年度の財務諸表に及ぼすであろう影響を評価できるような既知または合理的な見積りによる情報を含める必要があります。

取り上げた変更が事業に与える影響も検討

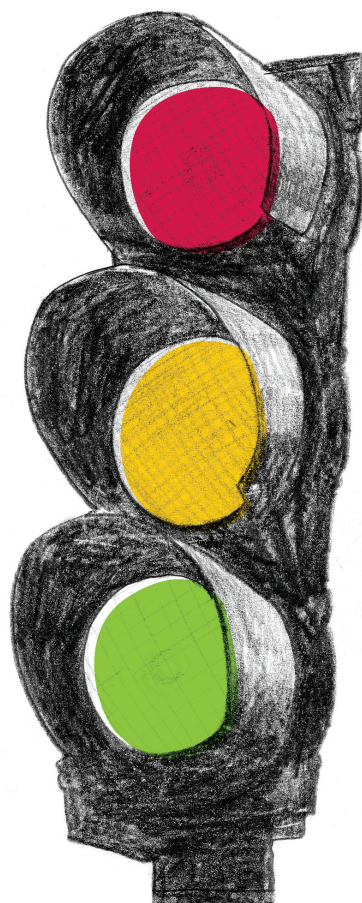
本刊行物が取り上げているIFRSの各変更について、事業に与える影響を表に示しました。そこでは以下の2つの関心に焦点を当てています。

- ・どれくらいの数の企業が影響を受けるのか。
- ・どのような影響を受けるのか。

上記の関心への回答に際しては、多数・少数・大きい・小さいなどの信号によって一目でわかる、グラント・ソントン・インターナショナルの見解も示すようにしました。

その他のグラント・ソントン・インターナショナルの刊行物

必要に応じて、より詳細な情報を提供しているグラント・ソントン・インターナショナルの刊行物について触れています。そうした刊行物は、各国のグラント・ソントンメンバー事務所のIFRS窓口で入手していただけます。



新しい基準の発効日

(2011年11月30日現在で公表されている基準に基づく)

基準	基準または解釈指針の名称	有効となる会計年度の開始日	参照ページ	2011年3月31日 決算期では	2011年6月30日 決算期では	2011年9月30日 決算期では	2011年12月31日 決算期では	2012年3月31日 決算期では
IFRS第3号	企業結合(2008年改訂)	2009年7月1日	6	すでに適用されている	初めて適用となる	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IAS第27号	連結および個別財務諸表(2008年改訂)	2009年7月1日	8	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IFRIC第17号	非現金資産の株主への分配	2009年7月1日	10	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IAS第39号	IAS第39号「金融商品:認識および測定」の改訂:適格なヘッジ対象	2009年7月1日	11	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IFRS第1号	国際財務報告基準の初度適用(2008年改訂)	2009年7月1日	12	すでに適用されている	すでに適用されている	初めて適用となる	初めて適用となる	すでに適用されている
IFRS第2号	グループ間現金決済型株式報酬取引(IFRS第2号の改訂)	2010年1月1日	13	すでに適用されている	すでに適用されている	初めて適用となる	初めて適用となる	すでに適用されている
IFRS第1号	初度適用企業に対する追加の免除措置(IFRS第1号の改訂)	2010年1月1日	14	すでに適用されている	すでに適用されている	初めて適用となる	初めて適用となる	すでに適用されている
さまざまな基準および指針	IFRSの年次改善(2009年版)	特に指定のない限り、2010年1月1日(2009年7月1日より発効となっているものも一部ある)	16	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IAS第32号	株主割当発行の分類(IAS第32号の改訂)	2010年2月1日	18	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	初めて適用となる
IFRIC第19号	資本性金融商品による金融負債の消滅	2009年7月1日	19	初めて適用となる	まだ適用されていない	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IFRS第1号	初度適用企業に対するIFRS第7号の比較情報開示の限定的な免除措置(IFRS第1号の改訂)	2010年7月1日	20	初めて適用となる	まだ適用されていない	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IAS第24号	関連当事者についての開示	2011年1月1日	21	すでに適用されている	すでに適用されている	まだ適用されていない	まだ適用されていない	すでに適用されている
IFRIC第14号	最低積立要件のもとでの前払い—IFRIC第14号の改訂	2011年1月1日	22	すでに適用されている	すでに適用されている	まだ適用されていない	まだ適用されていない	すでに適用されている
さまざまな基準および指針	IFRSの年次改善(2010年版)	特に指定のない限り、2011年1月1日(2010年7月1日より発効となっているものも一部ある)	23	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている	すでに適用されている
IFRS第7号	開示—金融資産の譲渡(IFRS第7号の改訂)	2011年7月1日	26	まだ適用されていない	まだ適用されていない	すでに適用されている	すでに適用されている	まだ適用されていない
IFRS第1号	深刻なハイパーインフレおよび初度適用企業に対する固定日付の廃止(IFRS第1号の改訂)	2011年7月1日	27	まだ適用されていない	まだ適用されていない	すでに適用されている	すでに適用されている	まだ適用されていない
IAS第12号	繰延税金:対象資産の回復(IAS第12号の改訂)	2012年1月1日	29	まだ適用されていない	まだ適用されていない	すでに適用されている	すでに適用されている	まだ適用されていない

基準	基準または解釈指針の名称	有効となる会計年度の開始日	参照ページ	2011年3月31日 決算期では	2011年6月30日 決算期では	2011年9月30日 決算期では	2011年12月31日 決算期では	2012年3月31日 決算期では
IAS第1号	その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の改訂)	2012年7月1日	30	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IAS第19号	従業員給付(2011年改訂)	2013年1月1日	31	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS 実務記述書	経営者の説明:表示に関するフレームワーク	強制力を持たないガイダンスのため、適用開始日は存在しない	33	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IAS第27号	個別財務諸表(2011年改訂)	2013年1月1日	35	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IAS第28号	関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資(2011年改訂)	2013年1月1日	36	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS第10号	連結財務諸表	2013年1月1日	37	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS第11号	ジョイント・アレンジメント	2013年1月1日	40	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS第12号	他の企業に対する持分の開示	2013年1月1日	42	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS第13号	公正価値測定	2013年1月1日	44	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRIC第20号	露天掘り鉱山の生産段階における剥土費用	2013年1月1日	47	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない
IFRS第9号	金融商品	2015年1月1日	48	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない	まだ適用されていない

*IASBIは、IFRS第9号の公表直前に、その強制適用日を2015年1月1日に延期するであろうという非公式な発表を行いました。
本刊行物で取り上げているIFRSの変更が、表中の各財務報告年度の決算期においてはいつ適用となるのかを、色分けによって示しています。
ただし、2009年および2010年の年次改善に含まれている改訂の中には、それぞれの年の7月1日から適用されているものもありますのでご注意ください。

IFRS第3号 企業結合(2008年改訂)

企業結合に関する改訂基準(IFRS第3号(改訂))は、同時に公表されたIAS第27号の改訂版(当該セクションをご覧ください)とともに、合併および買収に関する会計の基準に重要な変更を行っています。

主な変更点およびその影響の概要については、下表に示しています。

IFRS第3号「企業結合」(2008年改訂)

主題	主要な変更点	影響
のれん	・のれんは取得日時点で測定を行う ―引き渡した対価に従前から保有していた持分の公正価値および非支配持分の金額(もしあれば)を加えたものから、識別可能な取得資産と引受負債の公正価値*を控除したものである(*いくつかの例外が存在する)	・従来の「段階的に達成された企業結合」によるアプローチはもはや適用されない ・従前から保有していた被取得企業に対する持分を取得日の公正価値で再測定するため、企業結合によっては損益計算書で損益が認識される可能性がある
非支配持分	・少数株主持分は「非支配持分」と称され、以下のいずれかで測定される ―公正価値 ―識別可能な純資産に対する持分割合相当額 ・公正価値を使用する場合は、親会社の被取得企業に対する持分が100%に満たない場合でも、被取得企業ののれんを100%認識することになる(「全部のれん」方式とも呼称される)	・公正価値を選択した場合、のれんを認識する金額に変更が生じることがあり、それが連結プロセスに継続的な影響を与える ・企業が子会社の識別可能純資産における持分割合相当額で非支配持分の会計処理を継続して行う場合、用語以外の変更点はほとんどない
条件付対価	・条件付対価は取得日の公正価値で測定する ・認識を行うためには、支払可能性が高くなければならないという要件(蓋然性要件)は適用されない ・条件付対価契約によって金融負債が生じる場合、いかなる事後の変動も損益計算書に計上する	・公正価値の当初見積りの重要性が高まる ・条件付対価が財政状態計算書に与える直接の影響および損益に対する潜在的な影響については、取得交渉の段階で検討しなければならない
取得原価	・企業結合に係る費用は、損益計算書に費用として計上する	・損益に与えるマイナスの影響については、企業結合による全体の影響を評価するなかで考慮しなければならない
購入対価	・何が企業結合の対価の一部に当たるのかを判断するための追加のガイダンスが示された	・対価に関する契約について、次のような、会計上は企業結合の対価に含まれない支払いが含まれていないか分析を行う必要がある ―企業結合後の従業員役務に対しての支払い ―既存の取引関係を決済・清算するための支払い ・この追加のガイダンスの導入によって生じる当期の利益に対する望ましくない影響を回避するためには、企業結合の方法や条件について慎重に検討する必要がある
無形資産の認識	・無形資産の認識規準が一層明らかにされた	・多くの無形資産の認識が必要となる可能性がある - 例えば、市場条件と異なるリース契約

IFRS第3号(改訂)は、米国財務会計基準審議会(FASB)と共同で開発された初めての主要な新基準としても重要といえます。

発効日および経過措置

IFRS第3号(改訂)は、2009年7月1日以降に開始する最初の年次報告期間の期首以降を取得日とする企業結合に対して将来に向かって適用する必要があり、早期適用が認められています(各国の規制に従う)。IFRS第3号(改訂)を発効日より前に適用する場合には、IAS第27号「連結および個別財務諸表(2008年改訂)」(IAS第27号(改訂))についても同時に適用しなければなりません。

事業に与える影響

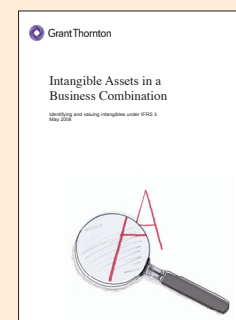
影響を受ける企業数:大半

当該改訂により、企業結合を行うすべての企業が影響を受けると予想されます。

企業に与える影響:大きい

前ページの表で概要を説明した通り、改訂基準では、企業結合の会計処理方法について根本的な変更を行っています。非支配持分の会計処理および取得原価や条件付対価の処理に対する変更は特に重要です。

本基準の詳細については、グラント・ソントン・インターナショナルの刊行物「企業結合における無形資産－IFRS第3号のもとでの無形資産の識別および評価(Intangible Assets in a Business Combination—Identifying and valuing intangibles under IFRS 3)」をご覧ください。最寄りのグラント・ソントンIFRS窓口で入手できます。



IAS第27号 連結および 個別財務諸表(2008年改訂)

IAS第27号「連結および個別財務諸表」の改訂版(IAS第27号(改訂))は、IFRS第3号「企業結合」の改訂版(IFRS第3号(改訂))と同時に公表されました。IAS第27号(改訂)では、従来の基準と比べて下記の重要な変更を行っています。

IAS第27号 連結および個別財務諸表(2008年改訂)

主題	主要な変更
子会社の支配喪失	・子会社の支配喪失時、残存投資は支配喪失日の公正価値で認識する。この公正価値による測定は、利得または損失の算定に含める。 ・子会社投資に関連してその他の包括利益で認識されていた項目すべてを、親会社が関連する資産または負債を直接処分した場合に要求されるのと同様の基準で、損益に再分類するか、または利益剰余金に振り替える。
非支配持分への損失の帰属	・IAS第27号(改訂)では、そうすることにより非支配持分の残高が欠損となる場合でも、企業は包括利益(または損失)の額を親会社の株主と非支配持分に配分帰属させることを要求している(従来のIAS第27号では、非支配持分が拘束力のある義務を有しており、当該損失を補填するために追加投資が行える場合を除き、欠損を生じる損失部分は親会社の株主に配分されていた)。
子会社に対する所有持分の変動	・支配の獲得または喪失を伴わない非支配株主との取引(例えば、子会社の持分の一部処分、または非支配株主が保有している持分から購入)については、資本取引として会計処理する。 ・損益計算書で利得または損失を認識することはせず、のれんの修正も行わない。
非支配持分の表示	・IAS第27号(改訂)では、非支配持分を、財政状態計算書において資本として表示するよう明示している。その際に、親会社の株主資本とは区別して表示する。

経過措置

IAS第27号(改訂)およびIFRS第3号(改訂)は、2009年7月1日以降開始する事業年度から同時に適用する必要があります。IAS第27号(改訂)を発効日より前に適用する場合には、IFRS第3号(改訂)も同時に適用しなければなりません。IAS第27号(改訂)における一部の小規模な変更については遡及して適用しますが、重要な改訂は将来に向かって適用します。特に、下記の事項に関しては将来に向けた適用が求められています。

- ・非支配持分の残高が欠損となる場合でも、包括利益の額を親会社の株主と非支配持分に配分帰属することを求める改訂
- ・支配を獲得した後の、親会社の子会社に対する所有持分割合の変動に関する会計処理についての基準
- ・子会社の支配喪失に関する会計処理の基準

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

当該改訂により、連結財務諸表を作成するすべての企業がある段階において影響を受けると予想されます。

企業に与える影響:大きい

IFRS第3号(改訂)とともに、IAS第27号(改訂)では、企業結合および所有持分割合の変動に関する事後の会計処理方法について根本的な変更を行っています。



IFRIC第17号

非現金資産の株主への分配

IFRIC解釈指針第17号「非現金資産の株主への分配」(IFRIC第17号)は、株主への配当として現金以外の資産を分配する際の会計処理方法のガイダンスを、要請に応じて公表したものです。IFRIC第17号は、非現金資産の分配に適用されますが、非現金資産またはそれに代えて現金のいずれを受け取るか株主に選択肢を与える分配にも適用されます。

IFRIC第17号では、企業が非現金資産の分配による未払配当をいつ認識すべきかの論点と、その配当の額をいかに測定するかという論点について取り扱っています。IFRIC第17号では以下の処理を要求しています。

- ・ 配当を支払うということで生じる債務は、配当が正当に承認され、会社の裁量によらなくなった時点で認識しなければならない。
- ・ 非現金資産を配当として分配するという債務は、分配される資産の公正価値で測定しなければならない。
- ・ 未払配当の決済時に生じる分配された資産の帳簿価額と未払配当の帳簿価額との差額は、決済時にすぐに損益として認識しなければならない。

IFRIC第17号は、有形固定資産、事業、他の企業に対する所有持分などの項目を分配する場合に影響を与えます。

しかし、IFRIC第17号は、分配の前後で同一の当事者が最終的に支配している非現金資産の分配には適用されません。したがって、事業それ自体を配当としてグループ間企業で譲渡する場合には適用されません。会社が有する子会社に対する持分の一部を分配するものの、その子会社に対する支配を維持する場合にも適用されません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

株主への非現金資産の分配が生じるのは比較的まれです。

企業に与える影響:中程度

非現金資産の分配について、分配される資産の公正価値で測定することによって、多くの国における会計慣行に変更が生じることになります。配当の決済時に分配された資産の帳簿価額と公正価値測定金額との差額を損益として認識するので、報告される利益に影響を与えます。

IAS第39号 金融商品：認識および測定の改訂：適格なヘッジ対象

「適格なヘッジ対象－IAS第39号 金融商品：認識および測定 of 改訂」(本改訂)は、ヘッジ会計を行うに際しての、リスクの指定およびキャッシュ・フローの構成部分に関するIAS第39号の要件の一部を明確にすることを目的としています。本改訂では以下の論点を取り扱っています。

片側リスクの指定

本改訂において、IAS第39号では片側リスクをヘッジ対象として指定することを認めていることを明示しました。例えば、商品の確実な購入予定を有する企業は、その商品の価格上昇リスクに対してキャッシュ・フロー・ヘッジを指定することができます。

金融商品のキャッシュ・フローの一部分のみを指定

本改訂では、金融商品のキャッシュ・フローの一部分のみをヘッジ対象として指定することは、指定されたリスクおよびヘッジ対象部分が当該金融商品の個別に識別可能な構成要素であり、そうしたリスクおよびヘッジ対象部分に起因する当該金融商品全体のキャッシュ・フローまたは公正価値の変動が信頼性をもって測定できる場合に限り認められることを明確にしています。

買建オプションを用いて片側リスクをヘッジする際のヘッジの有効性

買建オプションを用いて片側リスクをヘッジする際の有効性の判定についての明確化が、最も重要な改訂であるかもしれません。US GAAPでは、オプションの公正価値におけるすべての変動(時間的価値の変動を含め)を有効性の判定に含めることによって、買建オプション全体をそっくり確実な予定取引のキャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段として指定することを認めています。一部のコメンテーターは、こうしたアプローチはIAS第39号でも容認されていると主張しました。しかし、本改訂では、そうした見解が適当ではないことを確認しています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂では、片側リスクおよびインフレーション要因に関する問題の明確化を目的としています。そのため、範囲が非常に限られており、あまり一般的でない問題を取り扱っています。

企業に与える影響:小さい

本改訂では、大きな変更を導入するのではなく、議論のみられる点を明確化することを意図しているからです。

IFRS第1号 国際財務報告基準の初度適用(2008年改訂)

2008年11月、IASBは技術的な内容の変更はないものの構成が改善されたIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂版を公表しました。

IFRS第1号は、2003年に公表されて以降、新しいIFRSまたは改訂されたIFRSによる初度適用の規定に対応させるためにさまざまな改訂が行われてきました。その結果、構成はますます複雑になりました。

本改定版では、IFRS第1号に技術的な内容の変更は行ってはいないものの、読者がより理解しやすいように再編成を行っています。主要な再編成は、企業のIFRS開始財政状態計算書がIFRS各基準書に準拠しなければならないという原則に対するさまざまな例外および免除を取り扱っている部分に関して行われています。こうした部分は本基準の本体部分から除外され、本基準のAppendixに移されました。この変更により、読者が本基準における原則を見つけやすくなり、IASBはその後の本基準の変更をより容易に行えるようになりました。

事業に与える影響

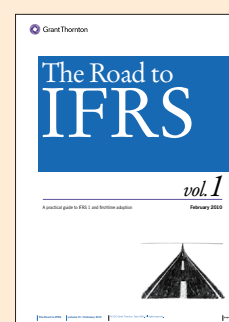
影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂基準はすべての初度適用企業に適用があるものの、実質的には従来の基準と全く変わりありません。

企業に与える影響:小さい

本改訂基準では構成の改善が図られているものの、技術的な内容の変更は全くなされていません。

本改訂基準の詳細については、グラント・ソントン・インターナショナルの刊行物「IFRSへの道のり—IFRS第1号および初度適用の実用ガイド(The Road to IFRS—A practical guide to IFRS 1 and first-time adoption)」をご覧ください。最寄りのグラント・ソントンIFRS窓口で入手できます。



グループ間現金決済型 株式報酬取引 (IFRS第2号の改訂)

「グループ間現金決済型株式報酬取引 (IFRS第2号の改訂)」は、IFRS第2号の適用範囲を明確にするとともに、グループ間現金決済型株式報酬取引の会計処理を明確にするためにIFRS第2号を改訂しています。とくに、財貨またはサービスを受領する企業が、自身はその株式報酬の取引を決済する義務を有していない場合におけるその企業の個別財務諸表 (separate financial statement) または単体財務諸表 (individual financial statement) での会計処理を明確にしています。

IFRS第2号の改訂では、サプライヤー (従業員を含む) から財貨またはサービスを受領する企業は、自身がその対価たる所定の株式報酬を現金で支払う義務を負っていない場合でも、IFRS第2号を適用しなければならないことを明確にしています。例えば、子会社がサービスを受領するが、その対価たる株式報酬債務を決済する義務は親会社にある場合がこれに該当します。

また、本改訂により、IFRIC第8号「IFRS第2号の適用範囲」およびIFRIC第11号「IFRS第2号—グループ間および自己株式による取引」の規定は、IFRS第2号自体に組み込まれました (IFRIC第8号およびIFRIC第11号は、IFRS第2号の改訂の公表後に廃止されました)。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂により、ある会社が財貨またはサービスを受領するものの、グループ内の他の会社がその対価たる現金支払の株式報酬債務を決済する状況にあるグループのみが影響を受けます。そのような取決めは、まれではないかと考えられます。

企業に与える影響:小さい

IFRS第2号の改訂により、グループ間現金決済型株式報酬取引についてもグループ間株式決済型取引と整合して会計処理を行うよう要求することで、IFRS第2号の対象外となるように契約を作為的に仕組む誘因が駆逐されます。

初度適用企業に対する追加の 免除措置 (IFRS第1号の改訂)

「初度適用企業に対する追加の免除措置 (IFRS第1号の改訂)」は、近い将来IFRSを採用する国々で生じえる問題に対処するためにIFRS第1号を改訂しています。本改訂では、IFRSを適用する企業に移行期に過度なコストまたは労力を負担する必要がないように、特定の分野におけるIFRSの遡及適用を免除しています。本改訂は特に、下記の事項を取り扱っています。

- ・ 特定の石油・ガス資産のみなし原価およびそうしたみなし原価に含まれる廃棄負債の測定
- ・ 契約にリースが含まれているか否かの判断を行う時期

みなし原価

初度適用企業で、石油・ガス資産の探査および開発コストを広範な地理的地域に分布するすべての資産を集散的にコストに計上する会計処理を行っていた企業は、そうした資産を以下のように移行日に測定することを選択できます。

- ・ 企業の従前採用のGAAPに基づいて算定された金額を、探査・評価資産の原価とする。
- ・ 企業の従前採用のGAAPをもとにコストセンターで算定された金額を、開発または生産段階にある資産の原価とする。企業はこの金額を、移行日の埋蔵量または埋蔵価値に応じてコストセンターにおける原資産に比例的に配分しなければならない。企業がこの免除規定を使用する場合には、その事実および従前のGAAPをもとに算定された帳簿価額の配賦基準を開示する。

企業は、IFRS第6号「鉱物資源の探査および評価」またはIAS第36号「資産の減損」に基づいて、開発または生産段階にある探査および評価資産に対して減損テストを移行日に行い、必要に応じて上記で算定された金額を減少させます。

廃棄負債

石油・ガス資産に関して上述のみなし原価の免除規定を使用する企業は、以下の事柄を行う必要があります。

- ・ IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」に基づいて、廃棄、原状回復およびそれらに類似する負債を移行日において測定する。
- ・ IAS第37号を適用して測定されたそれらの負債の金額と企業の従前採用のGAAPに基づく帳簿価額とが異なる額については、すべて利益剰余金で直接認識する。

リース

初度適用企業が、契約にリースが含まれているか否かについての判断を従前採用のGAAPに基づいて行った場合で、IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」で要求されるものと同様の判断結果を得たときには、それが、IFRIC第4号が指定する日とは異なる日に行われたとしても、IFRS移行日に当該決定の再評価を行う必要はありません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂は、IFRSを初めて適用する企業にのみ関係します。さらに、そうした企業の一部のみが影響を受けます。

企業に与える影響:中程度

本改訂を使用することができる企業に対して、本改訂では特定の分野についてIFRSの遡及適用を免除しています。このことは、IFRSを初めて適用する企業が移行期に過度なコストまたは労力を負担する必要があるようにするのを促進するためです。

IFRSの年次改善(2009年版)

2009年4月に公表されたIASBの「IFRSの年次改善」は、12のIFRS各基準書に対して小規模な改訂を行っています。本公表は、年に1度のペースで行われる一連の緊急性はないものの必要な小規模なIFRS改訂の2回目となるものです。

取り上げられている論点の概要を下表に示します。

IFRSの年次改善(2009年版)

影響を受ける基準	論点	変更の概要	有効となる会計年度の開始日*
IFRS第2号「株式報酬」	IFRS第2号およびIFRS第3号(改訂)の適用範囲	ジョイント・ベンチャーの形成のための事業の抛 出および共通支配下の取引は、IFRS第2号の 適用範囲ではないことを明確にするために IFRS第2号を改訂する。	2009年7月1日
IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」	売却目的保有として分類された非流動資産(ないし処分グループ)または非継続事業の開示	IFRS第5号および売却保有目的として分類される非流動資産(ないし処分グループ)または非継続事業について具体的に規定しているその他のIFRSには、売却目的保有資産または非継続事業に関して要求されるすべての開示が示されていることを明確にする。	2010年1月1日
IFRS第8号「事業セグメント」	セグメント資産に関する情報の開示	資産に関するセグメント情報については、当該情報が最高経営意思決定者に定期的に報告されている場合に限り開示しなければならないことを明確にする。	2010年1月1日
IAS第1号「財務諸表の表示」	転換権付金融商品の流動・非流動の分類	保有相手の選択により、企業の資本性金融商品の発行によって決済できる負債の分類を明確にする。	2010年1月1日
IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」	認識されない資産に対する支出の分類	資産として認識される支出のみが投資活動によるキャッシュ・フローとして分類できることを明示するためにIAS第7号を改訂する。	2010年1月1日
IAS第17号「リース」	土地および建物のリースに係る分類	リースに土地と建物の双方が含まれている場合には、企業は、IAS第17号第7項から第13項におけるリースの分類に関する一般的なガイダンスに基づいて、それぞれ別個にファイナンス・リースに該当するかまたはオペレーティング・リースに該当するか判断することを明確にするためにIAS第17号を改訂する。	2010年1月1日
IAS第18号「収益」	企業が本人として行動しているのかまたは代理人として行動しているのかについての決定	企業が本人として行動しているのかまたは代理人として行動しているのかについての決定に関するガイダンスを提供する。	該当なし。強制でないAppendixの改訂である
IAS第36号「資産の減損」	のれんの減損テストにおける会計単位	IAS第36号で容認されているのれんを現金生成単位に配分する最大の単位は、IFRS第8号が定める集約基準適用前のオペレーティング・セグメントのレベルを超えてはならないことを明確にする。	2010年1月1日

IFRSの年次改善(2009年版)

影響を受ける基準	論点	変更の概要	有効となる会計年度の開始日*
IAS第38号 「無形資産」	IFRS第3号(改訂)から生じる追加の派生改訂	IFRS第3号(2008年改訂)が、企業結合で取得した無形資産の会計処理に与える影響を明確にすることを目的とする。	2009年7月1日
	企業結合で取得した無形資産の公正価値の測定	企業結合で取得した無形資産で活発な市場で取引されていないものの公正価値を測定する際に、企業が一般的に使用する評価技法についての記述を明確にする。	2009年7月1日
IAS第39号 「金融商品:認識および測定」	ローンの期限前償還違約金の主契約密接関連組込デリバティブとしての取扱い	行使価格がローンの早期償還による違約金を表す組込期限前償還オプションを、主契約であるデット契約と密接に関連しているとみなすかについて明確にすることを目的とする。	2010年1月1日
	特定の企業結合契約の適用範囲除外	IAS第39号第2(g)項の適用除外規定は、取得企業と売却株主との間の、将来の取得日に企業結合となりえる、被取得企業を買うまたは売る拘束力のある(フォワード)契約に対してのみ適用されることを明確にする。	2010年1月1日
	キャッシュ・フロー・ヘッジ会計	ヘッジ手段に係る利得および損失を、組替調整として資本から損益に組み替えなければならない時期を明確にする。	2010年1月1日
IFRIC第9号 「組込デリバティブの再判定」	IFRIC第9号およびIFRS第3号(改訂)の適用範囲	IFRIC第9号は、共通支配下にある企業・事業同士の結合およびジョイント・ベンチャーの形成において取得した契約についての組込デリバティブに対しては適用されないことを明確にする。	2009年7月1日
IFRIC第16号 「在外営業活動体に対する純投資のヘッジ」	ヘッジ手段を保有できる企業に係る制限の改訂	ヘッジ対象となっている在外営業活動体自体は、在外営業活動体に対する純投資のヘッジ手段を保有できないという制限を削除する。	2009年7月1日

*発効日および移行規定を正確に理解するためには、2009年の年次改善そのものを参照してください。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂では、IFRSにおける比較的限られた分野の変更を行っています。

企業に与える影響:小さい

IASBの年次改善プロセスは、緊急性はないが必要である小規模なIFRSの改訂を取り扱っています。そのためもとと事業に与える影響は小さいと予想されます。

株主割当発行の分類 (IAS第32号の改訂)

「株主割当発行の分類 (IAS第32号の改訂)」は、IAS第32号「金融商品:表示」の基準に対する限定的かつ的を絞った改訂となっています。

本改訂は、企業が固定数の自社の資本性金融商品をいかなる通貨建てかを問わず固定価格で取得する権利としての新株予約権、オプションまたはワラントを既存株主全員に対して比例的に発行する場合には、当該権利を資本性金融商品として扱うようにIAS第32号「金融商品:表示」を修正しています。

本改訂が行われる前は、外貨建の新株予約権は外国為替レートの変動に伴って変動する可能性があるため、発行企業が固定数の資本性金融商品に対して固定された金額を受け取ることはないと考えられていました。そのため、資本としての分類要件を満たさず、デリバティブ負債として会計処理するよう求められていました。すると、当該権利を発行した企業の損益は、株価および外国為替レートの変動によって左右されることとなります。

改訂では固定価格の外貨建新株予約権を資本性金融商品として分類できるようにIAS第32号を修正

2008年および2009年の金融危機により、複数の国で株式を上場している多くの大企業が新株予約権の発行によって資本の増強を行い、会計上の取扱いは深刻な問題に発展しました。その結果、IASBはこうした会計結果を見直すよう多くの要請を受けました。

IASBは、新株予約権をデリバティブ負債として分類することは、当該権利の実態が反映されないという考えに同意しました。新株予約権は、既存の株主に対してのみ既存の株式保有割合に応じて発行されます。そのため、審議会は、新株予約権、オプションまたはワラントを株式を追加購入しようとする既存株主すべてに比例的に発行することは、株主としての立場において行動する株主との取引であり、当該権利は資本として分類すべきであると決定しました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

新株予約権が発行されるのは比較的にまれなことです。外貨建の新株予約権の発行はさらにまれなことになります。そこで、少数の企業のみが、IAS第32号の改訂により影響を受けると予想されます。

企業に与える影響:中程度

外貨建の新株予約権は、大規模な多国籍企業によって発行される傾向があります。IAS第32号が改訂されていなければ、こうした権利はデリバティブ負債として会計処理されたことでしょう。その結果、そうした新株予約権を発行した企業の損益は、株価および外国為替レートの変動によって左右されることになっていたでしょう。そうした企業にとって、本改訂が事業に与える影響は極めて大きいといえます。しかし、新株予約権は一度限りの事象である場合が多く、影響については一時的なものであると考えられます。

IFRIC第19号 資本性金融商品 による金融負債の消滅

IFRIC第19号「資本性金融商品による金融負債の消滅」(IFRIC第19号)は、企業が金融負債の条件を再交渉し、当該金融負債の全部または一部を消滅させるために債権者に対して資本性金融商品を発行する場合に、企業が行うべき会計処理について取り扱っています。こうした取引はしばしば「デット・エクイティ・スワップ」と呼ばれ、金融危機において頻繁に行われるようになりました。

IFRIC第19号が公表される前は、こうしたタイプの取引の会計処理は実務において非常に多様でした。IFRIC第19号は、2010年7月1日以降開始する事業年度から適用となり、早期適用が認められます。

IFRIC第19号は「デット・エクイティ・スワップ」の会計処理についてガイダンスを提供している

IFRIC第19号は、デット・エクイティ・スワップ取引について債務者側が行う会計処理のみを取り扱っています。また、債権者が直接または間接的な株主であり、そうした株主としての立場で行動している取引には適用されません。さらに、債権者と企業が取引の前後で同一の当事者(または当事者グループ)によって支配されており、取引の実態に企業による資本の分配または企業への資本の拠出が含まれている場合にも適用されません。金融負債の最初からの条件に基づいて資本性金融商品が発行され、金融負債が消滅する場合はもちろん、IFRIC第19号の適用対象ではありません。

IFRIC第19号では、資本性金融商品によって消滅する金融負債の会計処理を債務者が下記のように行うことを求めています。

- ・ 金融負債の全部(または一部)を消滅させるために債権者に対して発行された資本性金融商品は、IAS第39号第41項にいう支払対価である。
- ・ 企業は、その公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、発行した資本性金融商品を公正価値で測定する。
- ・ 資本性金融商品の公正価値が信頼性をもって測定できない場合には、消滅した金融負債の公正価値を使用する。
- ・ 消滅した金融負債の帳簿価額と支払対価との差額を、当期の損益として認識する。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

「デット・エクイティ・スワップ」は金融危機の最中に頻繁に生じるようになったとはいえ、大多数の企業にとってはやはりまれな事象です。

企業に与える影響:中程度

IFRIC第19号において決定された測定基準(負債の帳簿価額または公正価値ではなく負債を消滅させるために発行した資本性金融商品の公正価値の使用)により、発行した資本性金融商品をどのように測定すべきかにおける「会計処理の選択」の自由度が大幅に減少します。そのため、これらの種類の取引に対してより整合した適用が行われることになります。

初度適用企業に対するIFRS第7号の比較情報開示の限定的な免除措置 (IFRS第1号の改訂)

「初度適用企業に対するIFRS第7号の比較情報開示の限定的な免除措置 (IFRS第1号の改訂)」により、IFRS初度適用企業は、すでにIFRSを採用している企業が初めて「金融商品に関する開示の改善 (IFRS第7号の改訂)」を適用する際に利用できる比較情報の開示に係る免除と同様の免除が受けられるようになります。

「金融商品に関する開示の改善 (IFRS第7号の改訂)」は、企業が金融商品の公正価値をどのように決定するのかについてより明確に説明し、流動性リスクに関する開示を拡充することを目的として、2009年に公表されました。このIFRS第7号の改訂によれば、適用初年度であれば、企業は開示要求される比較情報を表示する必要がありませんでした。しかし、これに対応する変更はIFRS第1号に対して行われていませんでした。今回、IASBがIFRS第1号を改訂したことで、こうした不整合が解消されました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

IFRS第1号の改訂は、IFRSを初めて適用する企業にのみ関係します。

企業に与える影響:小さい

IFRS第1号の改訂は、IFRSに基づく財務諸表の既作成者にとってはすでに利用可能な移行規定と同様の移行時の免除措置を、IFRS初度適用企業に対して提供するために公表されました。



IAS第24号 関連当事者についての開示

IAS第24号「関連当事者についての開示」の改訂版における主要な変更点は、以下の当事者との取引に関して開示の免除措置を導入している点です。

- a) 報告企業に対して支配、共通支配または重要な影響力を有している政府
- b) 「政府関連企業」(上記の政府と同じ政府によって支配、共通支配または重要な影響を受けている企業)

背景

旧版のIAS第24号においては、政府の支配下にある企業が同じ政府の支配下にある他の企業と取引を行うと、一般の関連当事者取引と同様に、その取引内容、勘定残高および関係に関する情報を開示するよう義務づけられていました。中国のように政府の支配下にある企業が経済の主要セグメントを占めている国では、こうした規定に準拠するために必要な開示量は膨大になると考えられていました。

IAS第24号の改訂版では政府関連企業との取引の開示に対して免除措置を設けている

「政府関連企業」に対する免除規定

IAS第24号の改訂版においては、報告企業は、以下の当事者との取引に関してIAS第24号の通常の開示を行うことを免除されます。

- ・ 報告企業に対して支配、共通支配または重要な影響力を有している政府、および
- ・ その政府と同じ政府によって支配、共通支配または重要な影響を受けている他の企業

報告企業がこうした免除規定を適用する場合には、対象となる政府の名称および報告企業との関係内容を開示しなければなりません。また、政府または政府関連企業との個別に重要な各取引の内容および金額の情報を開示する必要があります。個別では重要ではないが全体としては重要なその他の取引については、その取引の範囲に関する質的または量的な指標を開示しなければなりません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

IAS第24号の改訂版は、企業が政府の支配下にあるのが一般的であり、そうした企業がIFRSに基づき財務報告を行う国にとって重要となります。

企業に与える影響:中程度

政府の支配下にある企業に対して、IAS第24号の改訂版は、広範な開示を免除する措置を設けています。

最低積立要件のもとでの前払いー IFRIC第14号の改訂

「最低積立要件のもとでの前払い(IFRIC第14号の改訂)」は、企業が採用している確定給付型年金制度に将来の拠出を前払う際に、従来のIFRIC第14号の規定によって生じる想定外の結果に対処しています。

IFRIC第14号では、企業が最低積立要件を有する確定給付制度において、IAS第19号によって積立超過に関して資産を認識する際のガイダンスが示されています。

本改訂が公表される前は、旧版のIFRIC第14号によって、最低積立要件のもとでの拠出金の自発的な前払いが、費用として認識される場合があります。これは、IFRIC第14号の最初の起草がもたらした望ましいといえない想定外の結果であったため、本改訂ではその部分を修正しています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

確定給付制度はどんどん一般的ではなくなりつつあります。本改訂が影響を与えるためには、以下の状況が存在する必要があります。a) 企業が従業員のために確定給付型年金制度を有していること、b) 当該制度が積立超過の状態にあること、c) 企業は制度に将来の拠出金の一部を前払いしていること。このような状況はさほど頻繁に生じないと予想されます。

企業に与える影響:大きい

影響を受ける企業に対しては、本改訂は旧版のIFRIC第14号によって生じる想定外の事態を回避する措置を提供しており、財務報告される結果に有益な影響をもたらします。



IFRSの年次改善(2010年版)

2010年5月に公表されたIASBの「IFRSの年次改善」は、9つのIFRS各基準書に対して小規模な改訂を行っています。本公表は、年に1度のペースで行われる一連の緊急性はないものの必要である小規模なIFRS改訂の3回目となるものです。

取り上げられている論点の概要を下表に示します。

IFRSの年次改善(2010年版)

影響を受ける基準	論点	変更の概要	有効となる会計年度の開始日*
IFRS第1号 「国際財務報告基準の初度適用」	初度適用時における会計方針の変更	初度適用企業は、IFRSを初めて適用する際に行う会計方針の変更または最初のIFRS財務諸表適用の対象となる期間に行った会計方針の変更に対して、IFRS第8号を適用しないことを明確にする。 最初のIFRS中間財務報告書公表から最初のIFRS年度財務諸表公表までの間に会計方針の変更またはIFRS第1号の免除規定の使用に対して行った変更がある場合、初度適用企業はそれについて開示し、説明する必要がある。	2011年1月1日
	みなし原価としての再評価	何らかの事象を契機とした公正価値の使用範囲を拡大する。初度適用企業は、最初のIFRS財務諸表において、事象を契機とした公正価値測定をみなし原価として認識することができる。この場合、再評価修正額を利益剰余金として認識する。最初のIFRS財務諸表が対象とする年度内であれば、事象が移行日より後に生じた場合でも適用される。IFRS第1号の通常の規定については、移行日に適用される。	2011年1月1日
	料金規制の対象となる事業に対するみなし原価の使用	料金規制の対象となる事業を有する企業は、従前の会計原則(GAAP)に基づいて算定された有形固定資産または無形資産の科目ごとの帳簿価額を、移行日のみなし原価として使用することが認められる。	2011年1月1日
IFRS第3号 「企業結合」	IFRS第3号(改訂)の発効日より前に発生した企業結合により生じた条件付対価に係る経過規定	IFRS第3号(2008年改訂)の適用日より前に発生した企業結合により生じた条件付対価の残高は、適用日に修正してはならないことを明確にする。また、当該残高の事後の会計処理に関するガイダンスを提供する。	2010年7月1日
	非支配持分(NCI)の測定	NCIを公正価値または被取得企業の識別可能な純資産の持分割合のいずれかで測定する選択肢は、現在の所有者たる持分を表し、清算時には所有者に対して持分割合の被取得企業の純資産に対する権利を与えるNCIのみに限定される。 NCIのその他すべての構成要素は、IFRSによって別の測定基準が要求されない限り、取得日の公正価値で測定しなければならないことを明確にする。	2010年7月1日
	置き換えられていない、または自発的に置き換えられた株式報酬	取得企業によって自発的に置き換えられた被取得企業の株式報酬取引および取得企業が置き換えないことを選択した被取得企業の株式報酬に係る会計処理のガイダンスを明確にする。	2010年7月1日

IFRSの年次改善(2010年版)

影響を受ける基準	論点	変更の概要	有効となる会計年度の開始日*
IFRS第7号 「金融商品:開示」	開示の明確化	整合性のない開示、重複した開示、および誤解を招くおそれのある特定の開示を削除するために当該基準の開示規定を明確にする。	2011年1月1日
IAS第1号 「財務諸表の表示」	株主持分変動計算書の明確化	企業はその他の包括利益の各構成要素の変動を、株主持分変動計算書の本表または財務諸表の注記のいずれかで表示できることを明確にする。	2011年1月1日
IAS第21号 「外国為替レート変動の影響」 IAS第28号 「関連会社に対する投資」 IAS第31号 「ジョイント・ベンチャーに対する持分」	IAS第27号 連結および個別財務諸表(2008年改訂)の結果として生じた改訂に関する経過規定	IAS第27号の関連基準の経過規定と整合させるため、IAS第27号の改訂(2008年)によって生じた改訂を将来に向かって適用するよう経過規定を修正する。	2010年7月1日
IAS第34号 「中間財務報告」	重要な事象および取引	IFRS第7号の基準における直近の改善との相互関係を含め、必要とされる開示を明確にすることによって、中間財務報告を改善する。	2011年1月1日
IFRIC第13号 「カスタマーロイヤルティプログラム」	特典クレジットの公正価値	特典クレジットの公正価値を償還され得る特典の価値に基づいて測定する場合、当該特典クレジットの公正価値は、予想される失効部分および当初の販売からは特典クレジットを獲得しない顧客に対して獲得していたら提供されるであろう値引またはインセンティブを考慮すべきであることを明確にする。	2011年1月1日

*発効日および経過規定を正確に理解するためには、2010年の年次改善そのものを参照してください。

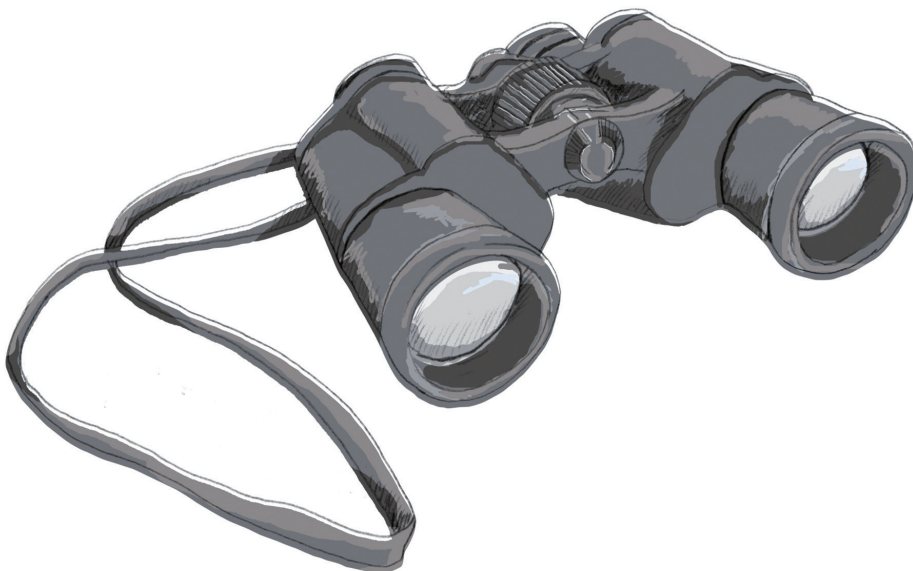
事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂では、IFRSにおける比較的限られた分野の変更を扱っています。

企業に与える影響:小さい

IASBの年次改善プロセスは、緊急性はないが必要である小規模なIFRSの改訂を取り扱っています。そのため、もともと事業に与える影響は小さいと予想されます。しかし、料金規制の対象となる事業に対してみなし原価を使用する際のガイダンスは、企業がIFRSへの移行過程にあるカナダで特に歓迎されると思われます。当該免除規定がなければ、料金規制の対象となる部門を有する企業によっては、資産に関する過去の情報および容易に入手可能な公正価値情報が十分に得られないため、通常のIFRSの基準を遡及して適用する際に困難に直面した可能性があります。



開示－金融資産の譲渡 (IFRS第7号の改訂)

「開示－金融資産の譲渡(IFRS第7号の改訂)」では、複雑な金融資産の譲渡に関連するリスク・エクスポージャーおよびそうしたリスクが企業の財政状態に与える影響を財務諸表利用者が評価する際に助けとなるよう、IFRS第7号において必要とされている開示を修正しています。

本改訂の背景には、IFRS第7号の既存の開示規定を改善し、US GAAPの開示規定との相違を埋める意図があります。必要とされる追加の開示は、財務諸表利用者が以下の事柄を行えるようにする情報を提供するためのものです。

- ・ 譲渡したが全体の認識を中止していない金融資産と、それに関連する負債との関係を理解できるようにする。
- ・ 全体の認識を中止した金融資産に対して企業の継続的関与があれば、その内容および付随するリスクを評価できるようにする。

例えば、金融資産全体の認識を中止したものの、そうした資産に対して継続的関与を有している場合、企業はその継続的関与からの損失の最大エクスポージャーを最も確に表す金額およびその金額をどのように算定したかを開示しなければなりません。同様に、認識の中止に係る要件を満たしていない譲渡を行ったため、その金融資産の一部または全部を計上し続ける場合、企業はそのリスクおよび経済的価値の性質について説明し、特定の定量的開示を行う必要があります。

IAS第39号の現行の認識の中止に関する基準については、金融危機において有効に機能したと判断されたため変更が行われていません。

経過措置によって、本改訂の適用開始日より前に開始する表示期間については、要求されている開示を行う必要がないとされています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

導入された追加の開示は、金融危機の間に顕在化したより複雑な金融資産の譲渡に関する開示に関し認識された脆弱性に対処することを目的としています。単純な認識の中止取引は本改訂による影響を受けることはないため、ほとんどの企業は影響を受けないと思われます。

企業に与える影響:中程度

複雑な金融資産の譲渡取引(例えば、金融資産の証券化を含む譲渡取引)に関与する企業は、新しい開示要請への対処に時間を割く必要があります。

深刻なハイパーインフレおよび 初度適用企業に対する固定日付の 廃止 (IFRS第1号の改訂)

2010年12月、IASBは、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」に対する2つの限定的な修正を公表しました。その修正は以下の通りです。

- ・ 本基準における特定の固定日付を廃止する。
- ・ 深刻なハイパーインフレ期から抜け出した企業に対して追加の免除規定を導入する。

固定日付の廃止

1つ目の修正では、IFRS第1号に示されていた「2004年1月1日」という固定日付への参照を「IFRS移行日」への参照に置き換えています。

固定日付への参照（金融商品の例外規定および金融商品の当初の公正価値測定に関する免除規定に含まれていた）としたことには当時は重要な理由がありました。本規定は、多くの企業が初めてIFRSの適用を行っていた2005年より前に導入され、初度適用企業を当時の既存のIFRS財務諸表作成者（IAS第39号「金融商品：認識および測定」）に含まれていた特定の経過措置による恩恵を受けることができた）と同等の立場に据えることを目的としていました。しかし、時間が経過するにつれ、2004年1月1日という日付を基準日とする意味合いは薄れていきました。

本修正により、初度適用企業はIFRSへの移行日より前に発生した取引に関する遡及修正が免除されます。

深刻なハイパーインフレ後の追加の免除規定

IFRS第1号に対する2つ目の修正では、自社の機能通貨が深刻なハイパーインフレの影響を受けたためにIFRSに準拠できなかった企業が、その後、IFRSに基づく財務諸表の表示をどのように再開すべきかについてのガイダンスを提供しています。

本修正では、IFRS第1号に対して免除規定を追加しています。企業はその資産および負債を公正価値で測定することを選択でき、機能通貨が正常化した日以降に表示するIFRS開始財政状態計算書において、公正価値をみなし原価として使用することができます。この場合に、比較期間は12ヶ月未満となることがあります。本改訂は、深刻なハイパーインフレ期から抜け出した企業であれば、そのハイパーインフレ以前にIFRSを適用していたか否かを問わず、利用することができます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

このIFRS第1号の改訂は、初めてIFRSを適用する(または、深刻なハイパーインフレの影響を受けて準拠できなくなっていたIFRSの適用を再開する)企業にのみ関係します。さらに、そうした企業のごく一部が、深刻なハイパーインフレについてのガイダンスの影響を受けると考えられます。

企業に与える影響:中程度

IAS第39号の一部を将来に向かって適用する際の固定日付をIFRS移行日に置き換えることによって、金融商品のいくつか特定の会計処理に関して細則を適用する場合に求められる費用や労力が軽減されることが期待されます。

深刻なハイパーインフレーションに関連する追加のガイダンスおよび免除規定は、世界的には少数の企業にのみ影響を及ぼすと考えられるものの、そうした企業にとっては極めて必要性の高いガイダンスおよび救済措置を提供することになります。

両修正は、初めてIFRSを適用する企業が特定の状況においてIFRSへ移行する際に、過度な費用や労力をかけないようにすることを目的としています。

[illegible]

繰延税金:原資産の回収 (IAS第12号の改訂)

2010年12月、IASBは、IAS第12号「法人所得税」に対するいくつかの限定的改訂を公表しました。これらは、企業がIAS第40号「投資不動産」における公正価値モデルを使用することを選択した場合に関係するものです。

IAS第12号では、繰延税金負債および繰延税金資産の測定には、原資産の回収に関して予想される方法、つまり、企業が使用によるか、売却によるか、またはその両方か、いずれの方法で資産の回収を見込んでいるかを反映させます。国によっては、税率または税額控除が、資産を使用する所得の創出と売却による資産の回収とで異なる場合があります。しかし、投資不動産の処分に関する具体的な計画がない場合には、賃貸収入によるキャッシュ・フローから帳簿価額がいくら回収され、資産の売却によるキャッシュ・フローからいくら回収されるのかを見積ることは困難かつ主観的となります。このことは特に、IAS第40号における公正価値モデルを用いて不動産を測定する場合に関してもいえます。公正価値評価によってしばしばかなりの一時差異が生じるためです。

推定による売却を通じて回収

こうした場合における実務上のアプローチを示すために、本改訂では投資不動産は全体が売却を通じて回収されるという推定を導入しています。投資不動産が売却を通じてではなく、時間の経過のなかでその投資不動産の経済的便益をほとんどすべて消費することを目指すビジネスモデルによって保有されている場合には、この推定は反証可能となります。

SIC第21号「法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収」の廃止

SIC第21号「法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収」では、IAS第16号「有形固定資産」における再評価モデルを用いて測定された非減価償却資産に生じる同様の問題を取り扱っていました。SIC第21号では、合意として、再評価された非減価償却資産の売却に対する税率とその使用によって稼得する収益に適用する税率とが税法により異なっている場合には、売却に対する税率を適用するよう求めていました。この規定は、(投資不動産を当該範囲から除外した後)本改訂の一部としてIAS第12号に組み込まれました。そのことにより、SIC第21号は廃止されました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本改訂は、投資不動産を保有し、IAS第40号の公正価値モデルを適用し、かつ特定の税制に従っている企業のみが影響を受けることになります。

企業に与える影響:中程度

本改訂によって、賃貸収入と売却損益とが異なる方法で課税される地域において、公正価値で計上されている投資不動産に係る繰延税金資産および繰延税金負債を測定するにあたり、実務的かつ費用効率の高いアプローチを採用できるようになります。

その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の改訂)

2011年6月、IASBは、「その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の改訂)」を公表しました。

IAS第1号の改訂では、どの項目をその他の包括利益 (OCI) で表示するのかについては取り扱っていないものの、OCIに計上される項目の表示方法を変更しています。

主要な変更点

主な変更点は、OCIに表示される項目を他のIFRSに基づいて、以下の通りグループ分けするよう企業に要求している点です。

- a) その後に純損益に振り替えられない項目
- b) 特定の条件を満たす場合に、その後に純損益に振り替えられる項目

税効果

OCIの各項目を、税効果控除前または税効果控除後のいずれかで表示する現行の選択肢に変更はありません。しかし、OCI項目を税効果控除前で表示する場合、本改訂では上記したOCI項目の2つのグループのそれぞれに関連する税額を個別に表示するよう要求しています。

その他

IAS第1号の改訂は、OCIおよび純損益の項目を単一の計算書 (1計算書方式) または2つの連続した計算書 (2計算書方式) のいずれかで表示しなければならない現行の規定について再確認しています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

本改訂は、多くの企業の財務諸表に影響を及ぼすと予想されます。

企業に与える影響:小さい

本改訂は、表示に関する変更に限られています。この改訂により、財務諸表利用者がOCIに含まれて表示されている項目についてより明確に理解できるようになるでしょう。

IAS第19号 従業員給付 (2011年改訂)

2011年6月、IASBは、IAS第19号「従業員給付」の改訂版を公表しました。これにより、確定給付制度に関する会計処理方法が変更されます。本改訂版は、確定給付制度に係る認識、表示および開示を改善することを目的としています。特に、純損益およびその他の包括利益(OCI)に表示される金額に影響を与えると予想されます。

主要な変更点

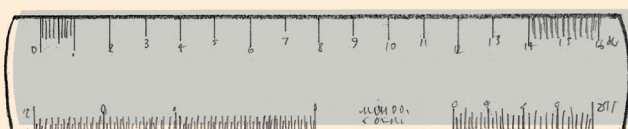
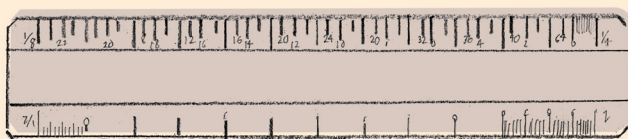
本改訂で行われた主要な変更により、以下の事柄が生じます。

- ・ 確定給付を提供する費用におけるすべての見積り変動および制度資産の価値におけるすべての変動を即時認識します。「回廊」アプローチを含め、IAS 第19号の旧版に基づき一部の利得または損失を遅延認識することが可能であったさまざまな手法は、廃止されました。
- ・ 確定給付制度から発生するさまざまな種類の利得および損失を区別する新しい表示方法が示され、すべての利得および損失は、OCIに表示される「再測定」を除いては、損益として表示するよう要求されます。下表は、新しいアプローチに基づいて個別に表示することになる給付費用の変動を示しています。

従来のIAS第19号では、企業が確定給付債務および制度資産の公正価値の変動のすべてを損益として認識することができる選択肢を設けていましたが、本改訂により当然ながら削除されました。

IAS第19号 従業員給付 (2011年改訂)

利得または損失の種類	認識
勤務費用	損益として
正味確定給付負債(または資産)に係る利息の純額	損益として
確定給付負債(または資産)の再測定	その他の包括利益として



賛否両論のある変更点として、財務諸表作成者は、制度資産の「期待収益」を損益に含めることができなくなります。そして、制度資産の「収益」とは、制度資産から生じる利息、配当およびその他の収益（制度資産に係る実現ならびに未実現の利得または損失を含む）から一定の費用を控除したものを指すこととなります。当該変更により、年金制度資産の「期待収益」を収益として個別計上し、算定した年金負債に係る利息費用を費用として計上することがなくなります。代わりに、改訂された基準では、優良社債の利回りを年金の資産不足または資産超過の純額に適用することによって、利息費用または利得を算定するよう求めています。これにより、多くの企業の報告利益が減少することが予想されます。

その他の変更点

前述の主要な変更に加え、IAS第19号の改訂版では、以下に示すように他にも多くの分野の変更を行っています。

- ・ 制度の改訂、縮小、清算、解雇給付およびリストラの会計処理とより密接に整合させる。
- ・ 以下の項目を含め、さまざまな事項の明確化
 - 短期従業員給付なのか長期従業員給付なのかの分類は、清算が見込まれる時期に基づくこと
 - 確定給付債務を算定する際に使用される死亡率の仮定は、現時点での予想死亡率の見積りである
 - 税および管理費用の給付費用と制度資産の減額との間の配分について
 - リスク・シェアリングおよび条件付き指数の特徴が確定給付債務に及ぼす影響
- ・ IFRIC（国際財務報告解釈指針委員会）に対して解釈を求めて提示された事柄（特別賃金税、従業員掛金の処理、業績目標に基づく年金の約定および清算）

こうした変更に加え、本改訂ではまた、以下の分野関連の拡充した開示を導入しています。

- ・ 企業の確定給付制度の特徴
- ・ 財務諸表で認識されている金額
- ・ 確定給付制度によって生じるリスク
- ・ 複数事業主制度への参加

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

確定給付年金制度を有する企業は、本基準の改訂版により影響を受けると考えられます。その他の企業は、さほど大きな影響を受けることはありません。

企業に与える影響:大きい

本改訂は、一部の企業に対して大きな影響を及ぼすと予想されます。数理計算上の差異の遅延認識を認めていた「回廊」方式の廃止は特に重要であり、企業は年金制度に係る資産または負債をすべて貸借対照表上で認識しなければならず、報告結果におけるボラティリティが高まります。さらに、制度資産に係る収益の算定方法が変更されたことにより、影響を受ける多くの企業の報告利益が減少するとみられています。

経営者の説明： 表示に関するフレームワーク

2010年12月、IASBは最初のIFRS実務記述書「経営者の説明 (management commentary) – 表示に関するフレームワーク」を公表しました。本実務記述書は、IFRS に基づいて作成された財務諸表に係る経営者の説明を表示する際の広範囲かつ強制力のないフレームワークを提供しています。

経営者の説明の重要性

経営者の説明とは、財務諸表に添付されることが多い、記述による報告を指すために使用される用語です。「経営者による業績の検討と分析」(MD&A: Management Discussion and Analysis)または「事業および財務上のレビュー」(OFR: Operating and Financial Review)などと呼称される場合もあります。当該報告は、財務諸表利用者に対して以下の事項を提供します。

- ・ 財務諸表に表示されている金額に関する経緯説明
- ・ 財務諸表に表示されていない企業の将来見通し説明およびその他の情報
- ・ 経営者の目標および戦略を理解するための基盤

実務記述書の権威

実務記述書はIFRSではないため、IFRSと同等の権威を有するものではありません。どのような企業が経営者の説明を公表する必要がある、どの位の頻度で公表すべきか、または要求される保証レベルについて規定するものでもありません。そうではなく、IFRS に基づいて作成された財務諸表に係る経営者の説明を表示する際の、広範囲かつ強制力のないフレームワークを提供しています。

経営者の説明を作成する際に役立つフレームワーク

実務記述書においては、経営者の説明は、主要な財務諸表利用者（現在および潜在的な投資家、貸手ならびにその他の債権者）のニーズに焦点を当てています。

実務記述書では、特定の情報に関して記載を求めるというよりも、経営者の説明を作成する際に役立つ原則主義のフレームワークを構築しています。経営者は次に示す原則に則って説明を表示すべきとしています。

- ・ 企業の業績、状況および動向に関して経営者の見解を示す。
- ・ 財務諸表に表示されている情報を補足ないし補完する。

財務諸表の補足ないし補完ということに関して、経営者の説明としては、当期の財務諸表に表示した金額に至った要因を考察することに加えて、将来の見通しに関する情報も大切です。しかし実務記述書では、将来の見通しに関する情報の言及の程度は、企業が事業を行っている法規制環境に影響を受けることも認識しています。

経営者の説明の要素

実務記述書は原則主義に基づいており、経営者の説明として特に焦点を当てるべき事柄は、対象となる企業をとりまく事実および状況によって左右されることを認識しています。とはいえ、経営者の説明には、以下の項目に関する情報を含めるべきであることも示されています。

- ・ 事業の基本(例えば、企業の主要市場、主力製品やサービス、法規制環境)
- ・ 経営者の目標およびその目標を達成するための戦略
- ・ 企業にとって最も重要な資源、リスクおよび関係
- ・ 経営成績および見通し(例えば、財務的または非財務的な業績および目標)
- ・ 経営者が表明した目標に対する達成度を評価する際にその企業が利用する重要な業績評価基準および指標

実務記述書における原則主義に基づくアプローチがもたらす柔軟性によって、画一的な開示に陥るリスクが低減されることが期待されます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

多くの企業が、経営者の説明を作成しています。しかし、実務記述書には強制力がないため、企業は関連する国の権限によって義務づけられない限り、適用する必要がありません。

企業に与える影響:小さい

実務記述書は、高水準かつ原則主義に基づいたガイダンスを示しています。当ガイダンスが経営者の説明の向上に役立つと確信しており、特に経営者の説明についての規定がまだ十分に整備されていない国などにおいてそのことがいえます。しかし、これは強制力のないガイダンスであり、IFRSと同様の権限を有するものではありません。

IAS第27号 個別財務諸表(2011年改訂)

IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「ジョイント・アレンジメント」、IFRS第12号「他の企業に対する持分の開示」およびIAS第28号(改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」とともに、2011年5月に公表されました。これらの基準は併せて包括的なパッケージとなっており、グループの連結に係る問題およびオフバランスシート活動について取り扱っています。

IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」において行われた変更は、新しいIFRSの公表により生じた改訂です。主要な変更点として、IAS第27号(改訂)は個別財務諸表のみを取り扱っており、それに関する規定は従来の基準からさほど大きく変更されていません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

個別財務諸表を作成する企業が、改訂基準の適用対象となります。

企業に与える影響:小さい

本改訂は、IFRS第10号、第11号および第12号の公表により生じた改訂です。個別財務諸表に関する規定は、従来の基準からさほど大きく変更されていません。

IAS第28号 関連会社および ジョイント・ベンチャーに対する投資 (2011年改訂)

IAS第28号(改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「ジョイント・アレンジメント」、IFRS第12号「他の企業に対する持分の開示」およびIAS第27号(改訂)「個別財務諸表」とともに、2011年5月に公表されました。これらの基準は併せて包括的なパッケージとなっており、グループの連結に係る問題およびオフバランスシート活動について取り扱っています。

こうした新しい基準がパッケージとして公表される前は、ジョイント・ベンチャーへの投資の会計処理は、IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」によってのみ取り扱われていました。新しい基準が公表された現在、企業は関与しているジョイント・アレンジメントの種類を決定するにあたりIFRS第11号を適用する必要があります。

これに伴いIAS第28号の適用範囲が変更され、企業がジョイント・ベンチャーに対する持分を有していると判断した場合には、それをIAS第28号(改訂)に基づき持分法を使用して会計処理することになります。

改訂版のIAS第28号に示された持分法の会計処理方法は、従来の基準と変わりありません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資を有している企業は、本改訂基準により影響を受けます。

企業に与える影響:小さい

IAS第28号の適用範囲は、IFRS第10号、第11号および第12号が公表された結果として変更されました。持分法をどのように適用するかについての規定は、従来の基準から変更はありません。

IFRS第10号 連結財務諸表

IFRS第10号「連結財務諸表」は、IFRS第11号「ジョイント・アレンジメント」、IFRS第12号「他の企業に対する持分の開示」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」およびIAS第28号(改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」とともに、2011年5月に公表されました。これらの基準は併せて包括的なパッケージとなっており、グループの連結に係る問題およびオフバランスシート活動について取り扱っています。

プロジェクトの背景

IFRS第10号は、金融危機への対応策の一環としての意味合いもあります。本基準が公表される前は、連結は、IAS第27号「連結および個別財務諸表」およびSIC第12号「連結－特別目的事業体」により取り扱われていました。IAS第27号は議決権などのパワーによる支配に主に焦点を当てており、一方、SIC第12号は被投資企業への投資のリスクと経済価値に対するエクスポージャーに焦点を当てているため、これらの会計基準において対立が存在していました。

IFRS第10号では、連結対象を決定するにあたり、あらゆるタイプの被投資企業に適用される原則主義による新たな支配の定義に基づいて、こうした懸念に対処することを目指しています。

新しい支配の定義

IFRS第10号では、下記のように改訂された支配の定義を導入しており、その定義をどのように適用するかについてのガイダンスも同時に示されています。

「投資企業は被投資企業への関与から生じるリターンの変動性にさらされている、もしくはリターンの変動性に対する権利を有しており、被投資企業に対するパワーを通じてそうしたリターンに影響を与える能力を有している場合に、投資企業は被投資企業を支配している」

報告企業が投資している他の企業に対して支配を有しているかどうかを判断するためには、以下の3つの要素が常に存在していなければなりません。

- a) 被投資企業に対するパワー
- b) 被投資企業への関与から生じるリターンの変動性に対するエクスポージャーまたは権利
- c) 投資企業へのリターンの金額に影響を与えるために被投資企業に対するパワーを使用する能力

概要

IFRS第10号 連結財務諸表

- ・ IAS第27号「連結および個別財務諸表」とSIC第12号「連結－特別目的事業体」を置き換える
- ・ 支配の定義を変更し、連結範囲を決定するにあたり、その定義をすべての被投資企業に対して適用する
- ・ 多くの境界線上にある連結の判定結果および判断を要する支配の評価に影響を及ぼす可能性がある
- ・ 過半数の株式所有に基づく従来のグループ構成に対しては、ほとんど変更が生じないと予想される
- ・ 変更が生じる場合には、その影響は極めて大きなものとなり得る

新しい定義では、生じるリターンがすべてプラスのものであるといった印象を与えるのを避けるために、「便益(benefits)」ではなく「リターン(returns)」という用語を用いています。さらに、新しい定義ではより具体的に、リターンのレベルに影響を及ぼす意思決定および投資企業がそうした意思決定をコントロールしているかどうかに焦点を当てています。結果として、連結するか否かの判断については、多くの境界線上にある状況に対して再度検討を行う必要があります(表をご覧ください)。

IAS第27号およびSIC第12号では、特別目的ビークルの支配の評価に適用するのに、異なる基準が存在していました。それに対して、IFRS第10号の規定は、あらゆる種類の潜在的子会社に対して適用されます。

変更が生じる可能性がある連結の判定例

判定	変更
特別目的ビークル	・リスクおよび経済的価値に対するエクスポージャーは、IFRS第10号のもとでは支配の示唆にすぎず、それだけでは連結に至らない。これは、SIC第12号の規定から変更された点である。 ・IFRS第10号では、リターンに最も大きな影響を与える意思決定および誰がその決定を行うのかに関して、より明確に識別するよう求めている。 ・この変更により、これまでSIC第12号で取り扱われていた事業体に係る連結の判定に影響を及ぼす可能性がある。
有力な少数株主	・他の株主が広く分散しており、単一の投資企業が他の株主または株主グループと比較して著しく多くの議決権を保有している場合には、その投資企業が支配を有することがある。
潜在的議決権	・IFRS第10号では、潜在的議決権が現在行使できない場合でも、状況次第でそれによる支配が生じる可能性がある。 ・IFRS第10号では、そうした権利が実質的であるか否か、さまざまな指標について検討を行う。
委譲されたパワー	・本人および代理人に関するIFRS第10号の新しいガイダンスは、連結の判定に影響を与える可能性がある。 ・特に、投資および資産マネジャーが影響を受けると考えられる。

本基準の詳細については、IFRSニュース特別号「新しい連結基準」をご覧ください。



発効日および経過措置

新しい基準は、2013年1月1日以降に開始する事業年度に発効となります。いくつかの経過措置が存在します。

IFRS第10号の早期適用は、パッケージとなっているその他の新基準(IFRS第11号、IFRS第12号、IAS第27号(改訂)およびIAS第28号(改訂))をすべて同時に適用する場合に限り認められます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

他の企業と重要な関わりのあるすべての企業が、当該新基準の規定について検討する必要があります。

企業に与える影響:中程度

ほとんどの場合、何を連結対象とすべきかについての結論に変更は生じないと予想されます。しかし、親会社がどの企業を支配しているのかを再評価した結果、グループの構成会社に変更が生じる場合もあります。そのような場合、影響はかなり大きくなることも考えられます。



IFRS第11号 ジョイント・アレンジメント

IFRS第11号「ジョイント・アレンジメント」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第12号「他の企業に対する持分の開示」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」およびIAS第28号(改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」とともに、2011年5月に公表されました。これらの基準は併せて包括的なパッケージとなっており、グループの連結に係る問題およびオフバランスシート活動について取り扱っています。

ジョイント・アレンジメントに該当する持分を有する企業は、IFRS第11号における新しい用語および分類規定についての検討を行わなければなりません。これまでIAS第31号に基づいて比例連結を使用していたほとんどの企業は、持分法に切り替える必要があります。

IFRS第11号は、IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」に関して認識された以下の2つの不備に対処することを意図して公表されました。

- ・ アレンジメントの法的形式が会計処理を決定する要素であった
- ・ 共同支配企業(jointly controlled entities)の持分に関して2つの会計処理方法から選択できた(比例連結または持分法)

IFRS第11号では、あらゆるジョイント・アレンジメント(ジョイント・アレンジメントとは、複数の当事者が共同支配を有する取決めである)の会計処理に対して適用可能な原則を策定することによって、IAS第31号を改善しようとしています。

IFRS第11号では、IAS第31号における「共同支配企業」、「共同支配の営業」(jointly controlled operations)および「共同支配の資産」(jointly controlled assets)といった3つのカテゴリーを、「ジョイント・オペレーション」(joint operations)と「ジョイント・ベンチャー」(joint ventures)といった2つの新しいカテゴリーに置き換えています。

- ・ ジョイント・オペレーションとは、アレンジメントに基づく共同支配を有する当事者(つまり、ジョイント・オペレーター)がアレンジメントに関連する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ジョイント・アレンジメントのことをいいます。
- ・ ジョイント・ベンチャーとは、アレンジメントに基づく共同支配を有する当事者(つまり、共同支配投資企業)がアレンジメントの純資産に対する権利を有しているジョイント・アレンジメントのことをいいます。

概要

IFRS第11号 ジョイント・アレンジメント

- ・ IAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」を置き換える
- ・ ジョイント・アレンジメントの実態に応じてどちらを適用すべきかが決定される2つの会計処理のカテゴリーを導入する
- ・ ジョイント・ベンチャーに対して比例連結を使用する選択肢を廃止する
- ・ IAS第31号における「共同支配の営業」および「共同支配の資産」といったカテゴリーを廃止する
- ・ 共同支配の営業と共同支配の資産に分類されていたであろうアレンジメントの多くは、新たに定義されたカテゴリーである「ジョイント・オペレーション」に分類される

IAS第31号において共同支配企業(すなわち、別個の法的企業として形成されていたジョイント・ベンチャー)としてこれまで分類されていた企業は、IFRS第11号では「ジョイント・ベンチャー」として分類される可能性が高いです。

しかし、限定的なケースとして、IAS第31号における共同支配企業を「ジョイント・オペレーション」として分類し、会計処理を行うことがあり、共同支配投資企業が基礎となる資産と負債に対する権利およびエクスポージャーを有している場合がこれに当てはまります。こうした決定には、ビークルの法的形式、その他の契約上の取決め、その他の事実および状況(アレンジメントに基づく活動が、主として、共同支配投資企業に対してアウトプットを提供するために設計されているかどうかなど)をもとにした評価が必要となります。

発効日および経過措置

IFRS第11号は、2013年1月1日以降に開始する事業年度に発効となります。いくつかの経過措置が存在します。

IFRS第11号の早期適用は、パッケージとなっているその他の新基準(IFRS第10号、IFRS第12号、IAS第27号(改訂)およびIAS第28号(改訂))も同時に適用する場合に限り認められます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

IFRS第11号により、ジョイント・ベンチャーおよびジョイント・アレンジメントが一般的となっている資源採掘産業、不動産および建設部門で事業を行う多くの企業が影響を受けることが予想されます。もちろん、その他の業界における個々の企業にも重大な影響を及ぼすことが考えられます。

企業に与える影響:大きい

IFRS第11号では、ジョイント・ベンチャーに対する比例連結の使用を廃止しています。このことは、IAS第31号に基づいて比例連結法を選択している多くの共同支配投資企業にとって、表現に関する重要な変更であるといえます。純資産については影響を受けないものの、そうした会計処理方法を廃止することにより各共同支配投資企業の貸借対照表およびパフォーマンス・レシオに影響が及ぶと思われます。

本基準の詳細については、IFRSニュース特別号「新しい連結基準」をご覧ください。



IFRS第12号

他の企業に対する持分の開示

IFRS第12号「他の企業に対する持分の開示」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「ジョイント・アレンジメント」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」およびIAS第28号(改訂)「関連会社およびジョイント・ベンチャーに対する投資」とともに、2011年5月に公表されました。これらの基準は併せて包括的なパッケージとなっており、グループの連結に係る問題およびオフバランスシート活動について取り扱っています。

上掲の他の基準とは異なり、企業はパッケージとなっている全体の基準を早期適用しないことを選択する場合でも、IFRS第12号の要求する開示の一部または全部を早期に行うことはIASBによって推奨されています。

概要

IFRS第12号 他の企業に対する持分の開示

- ・ 子会社、ジョイント・アレンジメント、関連会社および非連結の組成された企業(structured entities)に関する各開示規定を包括的開示基準に統合する
- ・ 「境界線」上にある連結の判定に関して透明性を向上させる
- ・ 投資企業またはスポンサーが関与する非連結の組成された企業に関する開示を拡充する
- ・ 報告企業が特別なストラクチャーの設定にどの程度関与しているのか、およびその結果として企業がさらされるリスクを投資家が評価するのに役立つ

IFRS第12号では、以下の事柄を行うことによって他の新基準を補完しています。

- ・ 子会社、ジョイント・アレンジメント、関連会社および非連結の組成された企業に関する開示規定を統合し、整合させる
- ・ 組成された企業への関与により、報告企業がさらされるリスクについて透明性を提供する(2008年および2009年の金融危機によって、この分野は財務報告の弱点であることが露呈された)

本基準は、企業が行う以下の開示の項目ごとに開示の基準を設定しています。

- ・ 他の企業を支配しているか否かを決定するにあたり、報告企業が行った重要な判断と仮定(および変更)
- ・ 非支配持分がグループの活動に対して有する持分
- ・ 連結企業の資産にアクセスして使用する、もしくは負債を決済する報告企業の能力に対する制限による影響
- ・ 連結された組成された企業、ジョイント・アレンジメント、関連会社および非連結の組成された企業に対する報告企業の持分に生じるリスクの内容および変動

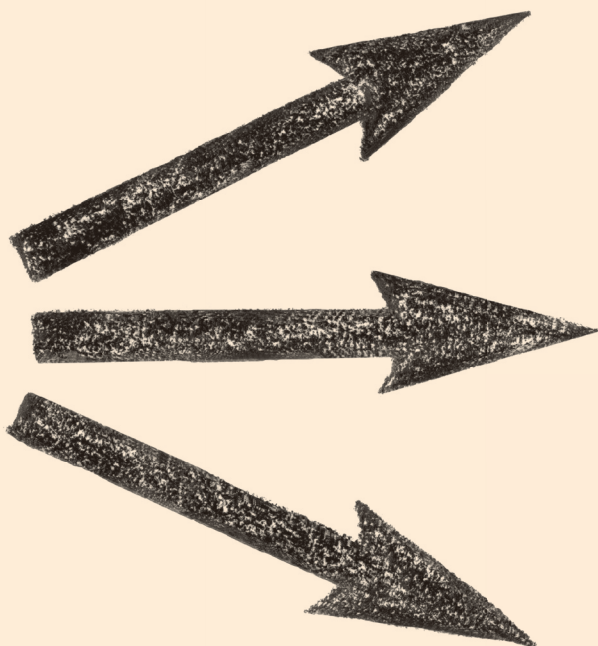
事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

ほとんどの企業が、IFRS第12号の新たな開示規定により影響を受けることが予想されます。子会社に非支配持分を有する親会社およびいわゆる組成された企業によって事業を行う企業が、特に影響を受けると考えられます。

企業に与える影響:大きい

IFRS第12号では、企業が行わなければならない最低限の開示を規定しています。こうした開示情報の中には、新しいものなので準備を要するものが含まれています。ガイダンスの変更に対処し、新しい開示規定に準拠して必要な情報を提供するために、システムの変更および強化が必要となる場合もあります。



IFRS第13号 公正価値測定

IFRS第13号「公正価値測定」は、2011年5月に公表されました。本基準が公表される以前は、公正価値に関するガイダンスはさまざまなIFRSの中に分散していました。それらの基準の中には、極めて限定的なガイダンスが述べられているものもあれば、広範囲にわたるガイダンスが盛り込まれているものもあり、内容も必ずしも整合しているわけではありませんでした。IFRS第13号はこうした問題を解決するために開発されました。

新基準では、以下の事項を表明しています。

- ・ 公正価値というものの新しい定義を示し、(ほとんど)すべての公正価値測定に対して単一の規定を導入することで、公正価値の測定方法を明らかにする。
- ・ 市場が活発でなくなった場合の公正価値の測定方法を明確にする。
- ・ 拡充された開示によって透明性を向上させる。

IFRS第13号は、金融商品および非金融商品の双方に適用されますが、何が公正価値によって測定されるべきかについては、取り扱うことも変更することもしていません。

下表は新基準の主な規定について概要を説明しています。

IFRS第13号の規定の概要

規定	内容
範囲	・ すべての公正価値および「公正価値に基づく」測定について取り扱っている (IFRS第2号とIAS第17号における測定は除く) ・ 金融商品および非金融商品の項目の両方を取り扱っている ・ 注記で開示することのみが求められている公正価値についても扱っている
公正価値の定義	・ 出口価格 (exit value) に基づくアプローチ ・ 市場参加者を重視する ・ 企業固有の要素を排除する ・ 取引価格または入口価格は、公正価値を必ずしも表していない場合もある (例えば、関連当事者が関与しているか、または取引が強制的に行われる場合)
公正価値測定のためのアプローチ	・ 取引は主要な (または最も有利な) 市場で行われると仮定する ・ 非金融資産に関して、資産の最も有効使用を想定する ・ 負債に関して、活発な市場が存在しない場合に公正価値を測定するためのガイダンスを提供している ・ プレミアムおよびディスカウントに関する調整は、会計単位と整合させる必要があり、大量保有要因については反映させるべきではない
評価技法	・ 企業は適合する観察可能なインプットを最大限に使用し、観察不能なインプットの使用を最小限に抑えるよう求められる ・ 3つのレベルからなる公正価値ヒエラルキーでは、活発な市場における公表価格 (レベル1) に最も高い優先順位が与えられ、観察不能な (レベル3の) インプットに最も低い優先順位が付けられている
開示	・ 公正価値ヒエラルキーの開示は、公正価値で測定される金融商品や非金融商品の項目および公正価値が注記開示される項目に対して求められる ・ レベル3の公正価値測定においては、開示内容がレベル1、レベル2より増大している
適用日	・ 2013年1月1日以降に開始する事業年度 ・ 早期適用が容認されている ・ 将来に向かっての適用

IFRS第13号の適用対象

概してIFRS第13号は、他のIFRSが財務諸表本体または注記のいずれかで公正価値測定（「公正価値に基づく」測定を含む）を要求または容認する場合に適用されます。つまり、本基準は何を公正価値で測定すべきかではなく、どのように測定するのかについて説明しています。

公正価値の定義

IFRS第13号では、測定日に市場参加者間における秩序ある取引で、資産を売却することにより受け取るであろう価格、もしくは負債を移転することにより支払うであろう価格として公正価値を定義しています（すなわち、出口価格）。

本基準では、公正価値は資産または負債の主要な市場、もしくは主要な市場が存在しない場合には最も有利な市場で行われる取引に基づくものと明確に示されています。主要な市場とは、資産または負債に関して最大の取引量および取引水準を有する市場のことをいいます。

公正価値を決定するための基本的な事項を設定した後、IFRS第13号では以下の事柄を考慮してさらに詳細な検討を行っています。

- 資産または負債の特徴
- 非金融資産への適用
- 負債および企業自身の発行した資本性金融商品への適用

資産または負債の特徴

IFRS第13号においては、資産または負債に関する特徴で次の2つの条件をいずれも満たしているものは、その特徴を公正価値を見積る際に考慮に入れます。

- a) 対象となっている資産または負債それ自体の特徴（その資産・負債を保有する企業の特徴ではなく）であること。
- b) 市場参加者の価格決定に影響を与えること。

非金融資産への適用

IFRS第13号では、非金融資産の公正価値を測定するにあたり、資産の最有効使用を想定するとしています。この想定が適切であるためには、非金融資産の最有効使用において、以下の条件を満たす必要があります。

- 物理的に可能である
- 法的に許容される
- 財務的に実行可能である

負債および自社の発行した資本性金融商品への適用

負債および自社の発行した資本性金融商品の公正価値の測定は、そうした項目を移転する際の公表価格というものは入手できないために、問題となりえます。この問題を解消するために、IFRS第13号では、同一の負債または資本性金融商品項目を資産として保有している市場参加者の観点から公正価値を測定する必要があるとしています。それが可能でない場合には、IFRS第13号では、企業に評価技法を使用するよう求めています。評価技法は、その負債を負っていると仮定した、またはその資本性金融商品を発行したと仮定した市場参加者の観点に基づいて適用する必要があります。

公正価値ヒエラルキー

IFRS第13号では、公正価値のヒエラルキーを定めており、そこでは公正価値を測定するにあたり使用される評価技法へのインプットを3つのレベルに分けています。この要請は、公正価値の測定および関連する開示について、整合性と比較可能性を向上させることを目的としています。しかしこれまでの、金融商品に対してのみ適用されていました。ヒエラルキーの3つのレベルとは以下の通りです。

- ・レベル1のインプットは、企業が測定日にアクセス可能な活発な市場における同一の資産または負債の公表価格(修正をしない価格)です。
- ・レベル2のインプットは、レベル1に含まれる公表価格以外で、資産または負債に関して直接的ないしは間接的に観察可能なインプットです。
- ・レベル3のインプットは、資産または負債に関して観察不能なインプットです。

開示

IFRS第13号では、公正価値測定に関する包括的な開示のフレームワークを示しています。このフレームワークは、財務諸表の利用者が、公正価値測定のために採用された評価技法および測定プロセスのなかで使用されたインプットを評価するのに役立つことを目的としています。

要求される開示は上記で説明した公正価値ヒエラルキーにより異なり、ヒエラルキーの低い方のレベルに属するほど開示要請は増加します。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

IFRS第13号の評価ガイダンスの影響をさほど受けない企業でも、拡充された開示を要求されるという影響を受ける可能性は高いです。

企業に与える影響:中程度

新しいガイダンスの大部分は一般的な評価の慣行に沿うことを意図しているため、多くの企業において、IFRS第13号により実際に公正価値の額が大幅に変わることはありません。ただし、どのような影響があるかは、最終的には、公正価値を測定する項目および現在使用している評価技法に左右されます。例えば、企業が大量に保有している株式を評価する際に、現在の方法では「大量保有要因」による調整を含めている場合には、IFRS第13号の影響を受けることになります。

本基準の詳細については、IFRSニュース特別号「IFRS第13号 公正価値測定」をご覧ください。



IFRIC第20号 露天掘り鉱山の生産段階における剥土費用

IFRIC第20号「露天掘り鉱山の生産段階における剥土費用」では、資源採掘会社が鉱床にたどり着くために廃土や廃石を除去する際に発生する費用（「剥土費用」）の会計処理に関して、権威あるガイダンスを示しています。本解釈指針は、剥土および石炭などの鉱石の採掘のみに焦点を当てており、地下での採掘および石油やガス資源については取り扱っていません。

露天掘り鉱山では、剥土活動は採掘会社に以下の2つの経済的便益をもたらします。すなわち、使用可能な鉱石を利用して棚卸資産を生産したり、将来において採掘されるであろうさらなる埋蔵資源へアクセスし易くなります。

会計処理の指針

IFRIC第20号では、剥土費用の会計処理は、剥土活動により棚卸資産の生産が可能となるかまたは鉱床へのアクセスの改善になるかどうかによって異なります。つまり、以下に示す通りです。

- 剥土活動から受ける経済的便益が棚卸資産の生産によって実現する場合、IAS第2号「棚卸資産」を適用します。
- 鉱床へのアクセスを改善するために発生した費用は、特定の条件が満たされる場合には、「剥土活動資産」として認識します。こうした資産は、既存資産に対して追加する、または既存資産を増強するものとして会計処理します。剥土活動資産は、既存資産の性格に基づいて有形固定資産または無形資産として分類されます。
- 棚卸資産生産と鉱床アクセス改善の両方のために発生した費用は、適当な生産指標に基づいて、棚卸資産と剥土活動資産に配分します。

IFRIC第20号には、資産の認識要件、費用の両資産への配分および剥土活動資産の当初・事後の測定に関してさらなるガイダンスが示されています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本解釈指針そのものが、非常に狭い範囲を対象とするものです。露天掘り鉱山を有する資源採掘会社のみが影響を受けると考えられます。

企業に与える影響:中程度

IFRIC第20号は、資源採掘会社の剥土費用の会計処理方法について、その実務上の多様性に対処するべく導入されました。それによると、剥土費用をこれまで費用計上していた多くの企業は、当該費用を資産計上することが必要となります。剥土費用をこれまで資産計上してきた企業でも、自社の方針・方法がIFRIC第20号による資産化の規準に合致していないという場合も生じます。

IFRS第9号 金融商品

IFRS第9号「金融商品」は、金融危機を受けて2009年11月に公表され、最終的にはIAS第39号「金融商品：認識および測定」全体を置き換えることになります。

構成

プロジェクト全体の完了に至るまでIASBの段階的なアプローチが行えるように、IFRS第9号は章ごとに構成されています。

IFRS第9号は、2009年11月に初めて公表された際、金融資産の分類および測定のみを取り扱っていました。しかし、金融負債の分類および測定に関する基準、ならびに金融資産および金融負債の認識の中止に関する基準を追加するために、2010年10月に変更が行われました。こうした分野に関連する内容を以下に紹介します。

本基準は2015年1月1日に強制発効となりますが、その前に、減損処理の方法およびヘッジ会計に関する新しい章が追加されます。当面は、企業は(各国の法律に従って)現在のIFRS第9号の状態で早期適用することが認められています。

金融資産の分類および測定

金融資産の分類および測定は、金融危機において最も批判を受けたIAS第39号で取り扱われている分野の一つです。そのため、IFRS第9号を公表するにあたって、IASBは金融資産の会計処理における複雑性を低減させることを意識的に努力しました。下表では、そうして行われた簡明化の一部の概要を説明しています。

IAS第39号と比較して簡明化された事項

	IFRS第9号での取り扱い	IAS第39号での取り扱い
測定のための分類	・2つの区分 －公正価値 －償却原価	・4つの区分 －損益を通じた公正価値 －満期保有 －償却原価 －売却可能
減損について	・1つの減損の取扱い	・さまざまな減損の取扱いが以下の項目に対して適用される －償却原価で計上されている金融資産 －原価で計上されている金融資産 －売却可能金融資産
組込デリバティブ	・IFRS第9号の適用範囲に含まれる主契約に関しては、IFRS第9号の適用要件が複合（ハイブリッド）商品全体に適用される	・複雑な規則に従って、組込デリバティブを主契約から区別して処理する必要があるかどうかが決定的

金融負債の分類および測定

2010年10月、IASBは、金融負債の分類および測定に関する基準を組み込むために、IFRS第9号を改訂しました。これに関しては、IAS第39号における基準の大半が、変更されずにそのままIFRS第9号に組み込まれました。しかし、企業が金融負債を公正価値で測定することを選択した場合における、自己の信用リスクについての問題に対処するため変更が行われました。

大半の基準内容は維持

IAS第39号において、ほとんどの負債は償却原価で測定されるか、または償却原価で測定された主契約と公正価値で測定された組込デリバティブとに分解して処理されます。トレーディング目的で保有される負債(すべてのデリバティブ負債を含め)は、公正価値で測定されます。これらの規定はそのまま維持されています。

自己の信用リスク

金融負債に対する公正価値オプションに関する基準は、自己の信用リスクに対処するために変更されました。企業が自己の負債を公正価値で測定することを選択する場合、IFRS第9号では自己の信用リスクの変動に起因する自己の負債の公正価値における変動額を、その他の包括利益として表示するよう要求しています。この変更によって、財政難に陥っている企業が低い金額で自己の負債を買い戻すことができるという理論上の能力に基づいて利益を認識できるという、大方の直感に反する従来の方法に対処しています。

ただし、この新しい基準に対する唯一の例外処理として、負債の信用リスクの変動による影響が損益における会計上のミスマッチを生じさせたり増大させる場合には、その負債に生じるすべての利得または損失は当期の損益に計上されるべきとしています。

特定のデリバティブ負債に対する公正価値測定の例外規定を廃止

新しいバージョンのIFRS第9号では、公表価格のない資本性金融商品に連動しており、そうした資本性金融商品の引渡しによって決済しなければならないデリバティブ負債は公正価値測定を免除するという例外規定を廃止しています。IAS第39号では、そうしたデリバティブ負債を信頼性をもって測定できない場合には、取得原価で測定することが求められていました。IFRS第9号は、そうしたデリバティブ負債を公正価値で測定するよう要求しています。

金融資産および金融負債の認識の中止

2010年10月、金融資産および金融負債の認識の中止に係るIAS第39号の基準は、変更なくIFRS第9号に組み込まれました。

もともとIASBは、IAS第39号の認識の中止に関する基準の変更を行う予定でした。しかし、2010年の夏にIASBは、この分野におけるIAS第39号の基準が金融危機の最中に合理的に機能したと結論づけたため、その戦略を見直ししました。これにより、IAS第39号の認識の中止に係る基準は変更されずにIFRS第9号に組み込まれており、代わりに新しい開示規定がIFRS第7号「金融商品：開示」の改訂として2010年10月に公表されました。

IFRS第9号の早期適用の利点と欠点

利点

- ・ 2つのみの測定区分を有することになったことで、金融資産の会計処理における複雑性が低減される。
- ・ 会計処理を、金融資産を管理する企業のビジネスモデルと整合させることができる。
- ・ 適用開始時に金融資産を再分類する(一度限りの)機会を得ることができる(そうした要件はすべて満たしていると仮定する)。
- ・ 減損の取扱いについて1つの規則のみを考慮すればよく、資本性金融商品への投資に関しては、個々の減損の評価(または損失計上)は不要である。
- ・ 組込デリバティブを含む金融商品に関する会計処理および評価が簡略化される。
- ・ 金融負債を公正価値で測定することを選択した場合に、自己の信用リスクの変動に起因する直感に反する結果が生じるのを避けられる。
- ・ 早期適用企業については、適用開始日に関して柔軟性がある。

欠点

- ・ IAS第39号の適用範囲に含まれるすべての金融商品の分類を再検討する必要があるが、企業がその検討を完了しシステムの変更を実施する時間は限られている。
- ・ 継続的に金融商品を再分類する能力は限られる。
- ・ IASBの見直しをもたらすプロジェクト全体の影響を評価することが、残りのフェーズが完了するまでできない。
- ・ US GAAPとのコンバージェンスおよび今後のフェーズで行うIASBの意思決定の結果として、IFRS第9号に変更が生じる可能性がある。
- ・ IFRS第9号のヘッジ会計の基準が現在のヘッジ会計指定の規準と整合しない場合には、会計上のミスマッチが生じる可能性がある。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

金融商品の定義は非常に広範囲にわたるため、ほとんどの企業が影響を受けると予想されます。比較的単純な債権および債務を有する企業でも、当該改訂について検討する必要があります。

企業に与える影響:大きい

新しい基準では測定区分の数が減少しており、金融商品の会計処理における複雑性を低減する上で役立つでしょう。しかし、短期的には、企業はIAS第39号の適用範囲に含まれるすべての商品の分類を見直す必要があり、広範囲に及ぶ変更が生じる可能性があります。企業の財政状態および経営成績の報告に与える影響に加えて、情報システムの変更についてもおそらく実施する必要があると思われます。また、本基準の採用を検討している企業は、IASBの金融商品プロジェクトがさまざまなフェーズに分けられていることによって、適用に係る問題が増大するリスクがあることに留意しなければなりません。

本基準の詳細については、IFRSニュース特別号「IFRS第9号 金融商品」をご覧ください。各国のグラント・ソントンメンバー事務所のIFRS窓口で入手できます。





www.gti.org

© 2012 Grant Thornton Taiyo ASG LLC. All right reserved.

グラント・ソントン・インターナショナル・リミテッド(グラント・ソントン・インターナショナル)とメンバー・ファームは、世界的なパートナーシップ関係にはありません。各種サービスはメンバー・ファームが独自に提供しています。