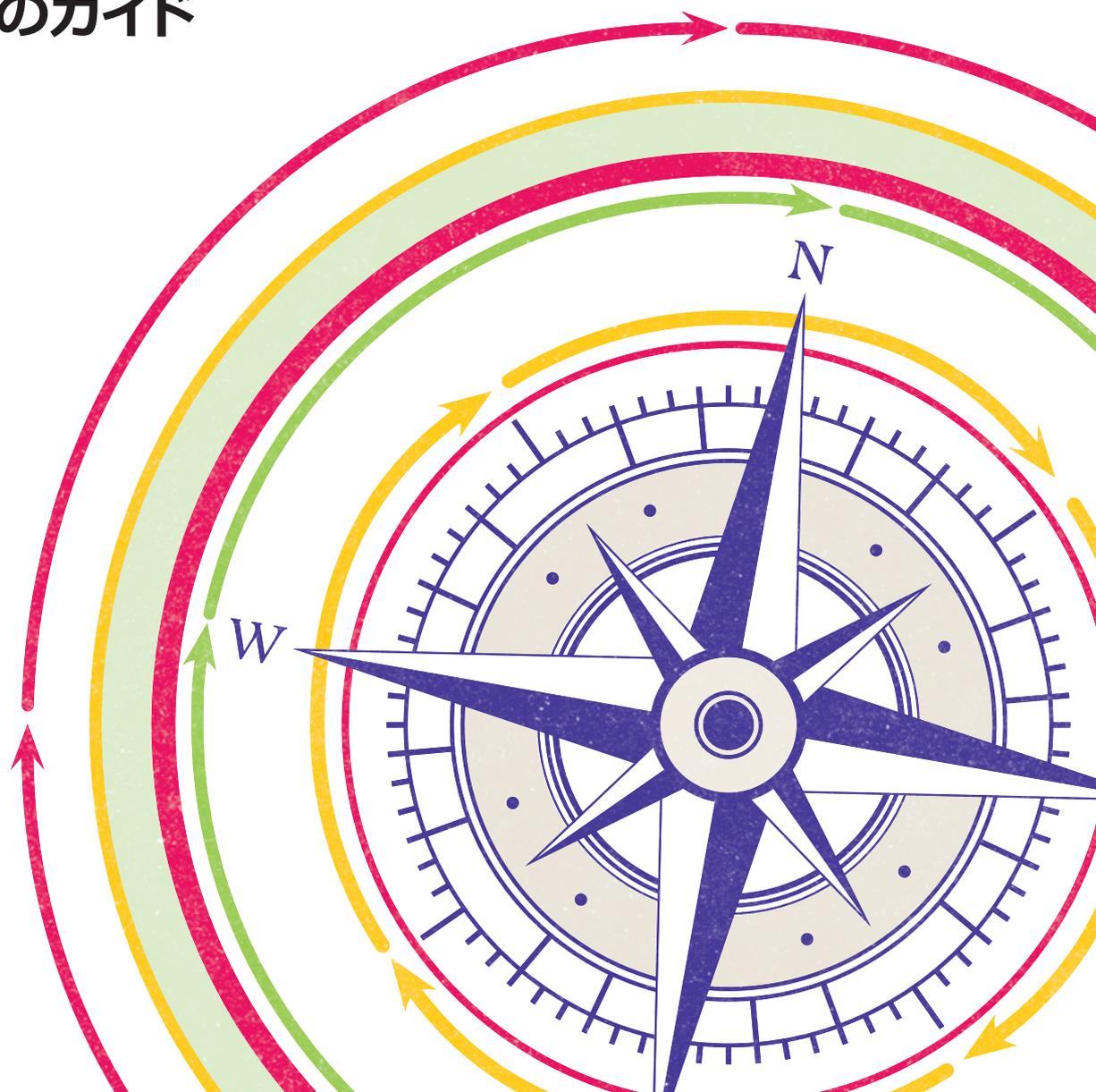


Navigating the changes to International Financial Reporting Standards

CFO向けのガイド

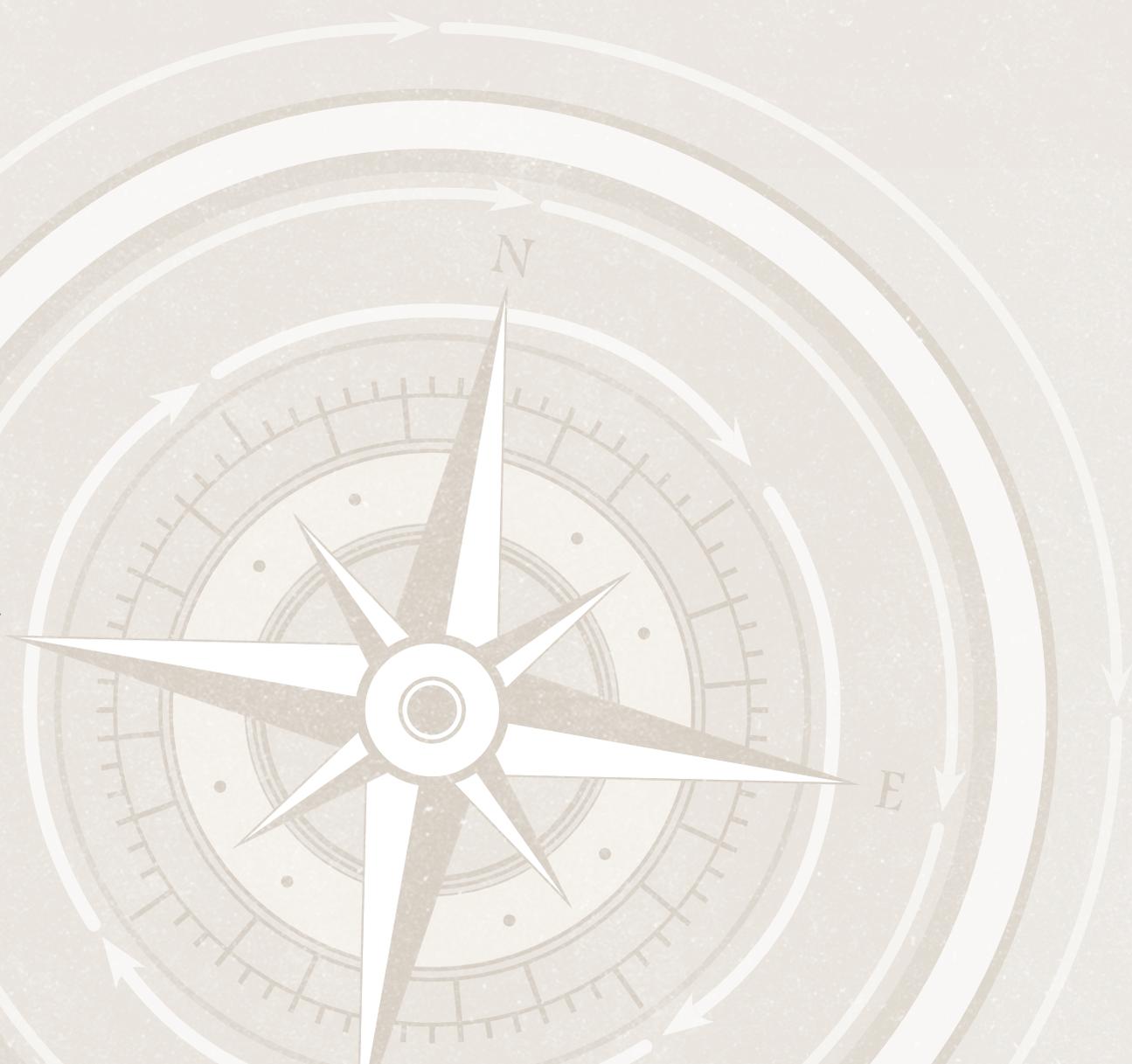
2014年12月



重要なディスクレーマー

本刊行物は情報源となるように作成されました。これはガイドとしてのみ意図されており、特定の状況におけるこの内容の適用は、固有の事情により異なります。表現においてはあらゆる注意が払われていますが、本刊行物をIFRSへの準拠の評価に利用する方は、十分な研修を受講し経験を積んでいなければなりません。専門家の助言を考慮して取り入れることなしに、本刊行物に含まれる内容に基づいて行動してはなりません。本刊行物に含まれている可能性がある全ての誤謬（発生した原因が不注意によるものかそれ以外かを問わない）又は本刊行物を利用、又は何らかの依拠をした結果として個人が被った損害について、グラントソートン・インターナショナル・リミテッド及びその構成員、すべてのメンバーファーム並びにそのパートナーとスタッフは、一切の責任を負いません。

(本刊行物は、グラントソートン・インターナショナルが発行し、太陽有限責任監査法人が翻訳したものです。)



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)の最近の変更に関して、最高財務責任者(CFO)の方々にハイ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修正についても取り上げています。

2014年度版の最新情報

本刊行物(2014年12月公表号)は、2013年12月1日から2014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、2014年3月31日、6月30日、9月30日、12月31日及び2015年3月31日の決算期を対象としています。

目次として

次のページの一覧表は、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、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修正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(各国の法律又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があります。

本年度版に初めて記載される重要な基準には、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」及び最終版のIFRS第9号「金融商品」が含まれます。

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及び誤謬」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、新しい又は修正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及び適用の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又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

本刊行物を取り上げている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・小さいなどの表示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(太陽有限責任監査法人の独自の翻訳であり正確には原文をご参照下さい)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・メンバーファームのIFRS窓口で入手していただけます。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッド
(太陽有限責任監査法人が独自に翻訳したものです)
2014年12月

新しい基準の発効日

12月31日終了年度(2014年11月30日現在で公表されている基準に基づく)

基準	基準又は解釈指針の名称	有効となる会計年度の開始日	参照ページ	2014年 3月31日 決算期では	2014年 6月30日 決算期では	2014年 9月30日 決算期では	2014年 12月31日 決算期では	2015年 3月31日 決算期では					
IAS第19号	従業員給付(2011年改訂)	2013年1月1日	3	初めて適用となる	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	すでに適用されている					
IAS第27号	個別財務諸表(2011年改訂) ¹	2013年1月1日	5										
IAS第28号	関連会社及び共同支配企業に対する投資(2011年改訂) ¹	2013年1月1日	6										
IFRS第1号	政府融資(IFRS第1号の修正)	2013年1月1日	7										
IFRS第7号	開示—金融資産と金融負債の相殺(IFRS第7号の修正) ²	2013年1月1日	8										
IFRS第10号	連結財務諸表 ¹	2013年1月1日	9										
IFRS第11号	共同支配の取決め ¹	2013年1月1日	11										
IFRS第12号	他の企業への関与の開示 ¹	2013年1月1日	13										
IFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号	経過措置ガイダンス(IFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の修正) ¹	2013年1月1日	14										
IFRS第13号	公正価値測定	2013年1月1日	15										
IFRIC第20号	露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト	2013年1月1日	18										
さまざまな基準及び指針	IFRSの年次改善2009年—2011年サイクル	2013年1月1日	19										
IAS第32号	金融資産と金融負債の相殺(IAS第32号の修正) ²	2014年1月1日	21						初めて適用となる	初めて適用となる	初めて適用となる	初めて適用となる	初めて適用となる
IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第27号	投資企業(IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第27号の修正) ¹	2014年1月1日	22										
IFRIC第21号	賦課金	2014年1月1日	24										
IAS第36号	非金融資産に係る回収可能価額の開示(IAS第36号の修正)	2014年1月1日	25										
IAS第39号	デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続(IAS第39号の修正)	2014年1月1日	26										
IAS第19号	確定給付制度:従業員拠出(IAS第19号の修正)	2014年7月1日	27										
さまざまな基準及び指針	IFRSの年次改善2010年—2012年サイクル	2014年7月1日	28										
さまざまな基準及び指針	IFRSの年次改善2011年—2013年サイクル	2014年7月1日	30										
IAS第16号及びIAS第38号	減価償却及び償却の許容可能な方法の明確化(IAS第16号及びIAS第38号の修正)	2016年1月1日	32	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16号及びIAS第41号	農業:果実生成型植物(IAS第16号及びIAS第41号の修正)	2016年1月1日	33										
IAS第27号	個別財務諸表における持分法(IAS第27号の修正) ¹	2016年1月1日	34										
さまざまな基準及び指針	IFRSの年次改善2012年—2014年サイクル	2016年1月1日	35										
IFRS第10号及びIAS第28号	投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の売却又は拠出(IFRS第10号及びIAS第28号の修正)	2016年1月1日	37										
IFRS第11号	共同支配事業に対する持分の取得の会計処理(IFRS第11号の修正)	2016年1月1日	38										
IFRS第14号	規制繰延勘定	2016年1月1日	39										
IFRS第15号	顧客との契約から生じる収益	2017年1月1日	41										
IFRS第9号(2014年)	金融商品	2018年1月1日	44										

1 これらの変更(「連結パッケージ」及び経過措置並びに投資企業に対する事後の修正)は相互に関連しており、企業はその影響を併せて評価することをお勧めします。

2 相殺を取り扱っているIAS第32号及びIFRS第7号の変更は、相互に関連しています。

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。

●すでに適用されている ●初めて適用となる ●まだ適用されていない

IAS第19号 従業員給付(2011年改訂)

IASBは2011年6月に、IAS第19号「従業員給付」の修正版を公表しました。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ています。本修正版は、確定給付制度に係る認識、表示及び開示を改善することを目的としています。特に、純損益及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

本基準の修正版で行われた主な変更により、以下の事項が生じることになります:

- ・ 確定給付を提供する費用のすべての見積り変動及び制度資産の価値のすべての変動を即時認識する。従来のIAS第19号のもとでは、一部の利得又は損失を遅延認識することが認められていた。そうしたさまざまな遅延認識手法は、「回廊」アプローチを含め廃止された。
- ・ 確定給付制度により生じるさまざまな種類の利得及び損失を区別する新しい表示方法が示され、すべての利得及び損失は、OCIに表示される「再測定」を除いては、純損益として表示するよう要求される。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る。

従来のIAS第19号では、企業が確定給付債務及び制度資産の公正価値の変動のすべてを純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、本修正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	純損益として
正味確定給付負債(または資産)に係る利息の純額	純損益として
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ですが、財務諸表作成者は、制度資産の期待収益を純損益に含めることができなくなります。そして、制度資産の収益は、制度資産から生じる利息、配当及びその他の収益(制度資産に係る実現並びに未実現の利得又は損失を含む)から一定の費用を控除したものを指すことになります。当該変更により、年金制度資産の期待収益を収益として区別計上し、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、修正された基準では、優良社債の市場利回りを年金の資産不足又は資産超過の純額に適用することによって、純利息費用又は利得を算定するよう求めています(そのような社債に厚みのある市場が存在しない国では、国債の市場利回りを使用しなければなりません)。その結果、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、修正版IAS第19号では、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、解雇給付及びリストラクチャリングの会計処理を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、決済が予想される時期に基づくこと
 - 確定給付債務の算定に用いる死亡率の仮定は、予想死亡率の現時点での見積りである
 - 税金及び管理費用に関する制度費用と制度資産の減額との間の配分について
 - リスク・シェアリング及び条件付き指数が及ぼす影響
- ・ 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項 (特別貸金税、従業員掛金の取扱い、業績のハードルに基づく年金約定及び清算)。

こうした変更に加え、本修正ではまた、以下の分野に関連する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、本基準の変更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

本修正は、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又は負債をすべて貸借対照表上で認識しなければならなくなり、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。

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「共同支配の取決め」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」及びIAS第28号(改訂)「関連会社及び共同支配企業に対する投資」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及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変更です。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、それに関する要求事項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要求事項は、従来の基準と実質的に同じです。



IAS第28号 関連会社及び共同支配企業に対する投資(2011年改訂)

IAS第28号(改訂)「関連会社および共同支配企業に対する投資」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」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共同支配の取決め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、企業が共同支配企業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、従来の基準と同じです。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

関連会社及び共同支配企業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号及び第12号が公表された結果、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要求事項は、従来の基準と同じです。

政府融資－(IFRS第1号の修正)

「政府融資－IFRS第1号の修正」では、政府融資に関するIAS第20号「政府補助金」の要求事項をIFRSの初度適用企業が遡及適用することを免除しています。IAS第20号では、政府融資を当初認識時の公正価値で測定し、市場金利よりも低利融資の便益については政府補助金として会計処理するよう要求しています。

本修正に基づいて、初度適用企業は以下の事項を行います：

- ・ IAS第32号「金融商品:表示」に基づいて、受け取った政府融資を金融負債又は資本として分類する。
- ・ IFRS移行日に政府融資を従前の会計原則に基づく帳簿価額で測定し、移行日後はIFRS第9号「金融商品」又はIAS第39号「金融商品:認識および測定」を適用する。
- ・ IAS第20号を、移行日後に組成され受け取った政府融資に対して適用する。

上記の要求事項にかかわらず、企業はIFRS第9号及びIAS第20号の要求事項をIFRS移行日より前に組成された政府融資に対して遡及適用する場合があります(ただし、そのために必要な情報を、当該融資の当初の会計処理を行う際に入手しておく必要があります)。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

IFRS第1号の修正は、初めてIFRSを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、市場金利よりも低利の政府融資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:小さい

本修正では、IAS第20号の政府融資に関する要求事項を初めて適用する際に、既にIFRSに基づいて財務諸表を作成している企業が利用できるものと同じ免除措置をIFRSの初度適用企業に対しても提供しています。本修正が行われる前は、IFRS移行日より前に市場金利よりも低利の政府融資を受け取った初度適用企業は、当該借入金の公正価値を遡及して見積る必要があったため、事後的判断が求められていました。

開示－金融資産と金融負債の相殺 (IFRS第7号の修正)

相殺に関するIASBと米国財務会計基準審議会(FASB)との共同プロジェクトの結果による影響を受け、「開示－金融資産と金融負債の相殺(IFRS第7号の修正)」が公表されました。両審議会は当初、IFRS及びUS GAAPに対して共通の相殺に関する要求事項を導入する予定でした。しかし、結局、それぞれの相殺モデルを維持することに決定しました(IASBに関しては、21ページで説明している一部の明確化された相殺要求に従います)。両審議会は、共通の相殺の要求事項についてはコンバージェンスを達成できなかったものの、共通の開示を要求することは財務諸表利用者にとって有用であろうと考えました。

そこで、(a)財政状態計算書で相殺されている金融商品、及び(b)財政状態計算書において相殺されていないが、強制可能なマスター・ネットリング契約や類似の契約の対象となっている金融商品の総額及び純額に関する定性的及び定量的開示の要求事項がIFRS第7号に追加されました。必要な開示は、遡及して報告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:ごく少数

開示要求事項の増加は、主に、マスター・ネットリング契約及び類似の契約のある同一の相手方と大量の取引を行っている金融機関に影響があります。

企業に与える影響:中程度

本変更は認識又は測定のいずれにも影響を及ぼさないものの、影響を受ける企業は新しい開示要求への対応に時間を割く必要があります。



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「共同支配の取決め」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」及びIAS第28号(改訂)「関連会社及び共同支配企業に対する投資」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及びオフバランスシート活動について取り扱っています。

概要

IFRS第10号 連結財務諸表

- ・ IAS第27号「連結及び個別財務諸表」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投資先に対して適用する
- ・ 多くの境界線上にある連結の判定結果及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

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号は投資先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不整合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、あらゆるタイプの投資先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、こうした懸念に対応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。

「投資者は、投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利を有し、かつ、投資先に対するパワーにより当該リターンに影響を与える能力を有している場合には、投資先を支配している」

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と結論付けるためには、以下の3つの要素すべてが存在していなければなりません。

- a) 投資先に対するパワー
- b) 投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利
- c) 投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力

新しい定義では、プラスのリターンのみが該当す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及び投資者がそうした意思決定を支配しているかどうかに関心する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号及び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、異なる規準が存在していました。それに対して、IFRS第10号の要求事項は、あらゆる種類の潜在性子会社に対して適用されます。



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。

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	<ul style="list-style-type: none"> 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号の要求事項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。 この変更は、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	<ul style="list-style-type: none"> 他の株主が広く分散しており、単一の投資者が他の株主又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、その投資者が支配を有することがある。
潜在的議決権	<ul style="list-style-type: none"> 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。
委任されたパワー	<ul style="list-style-type: none"> 本人及び代理人に関する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、投資及びアセット・マネジャーが影響を受けると考えられる。

その他の変更点

新しい基準は、2013年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。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)及び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

他の企業への重要な関与のあるすべての企業が、当該新基準の要求事項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があります。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 共同支配の取決め

IFRS第11号「共同支配の取決め」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」及びIAS第28号(改訂)「関連会社及び共同支配企業に対する投資」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及びオフバランスシート活動について取り扱っています。

共同支配の取決め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及び分類要求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。

概要

IFRS第11号 共同支配の取決め

- ・ 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
- ・ 共同支配の取決め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
- ・ 共同支配企業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「共同支配の営業活動」及び「共同支配の資産」といったカテゴリーを廃止する
- ・ 共同支配の営業活動と共同支配の資産に分類されていたであろう取決めの多くは、新たに定義されたカテゴリーである「共同支配事業」に分類される

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つの不備に対応することを意図して公表されました：

- ・ 取決めの法的形態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(比例連結又は持分法)

IFRS第11号では、あらゆる共同支配の取決め(共同支配の取決めとは、複数の当事者が共同支配を有する取決めです)の会計処理に対して適用可能な原則を定めることによって、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」(jointly controlled entities)、「共同支配の営業活動」(jointly controlled operations)及び「共同支配の資産」(jointly controlled assets)といった3つのカテゴリーを、「共同支配事業」(joint operations)と「共同支配企業」(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：

- ・ 共同支配事業とは、取決めに対する共同支配を有する当事者(つまり、共同支配事業者)が当該取決めに関する資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決めのことをいいます。
- ・ 共同支配企業とは、取決めに対する共同支配を有する当事者(つまり、共同支配投資企業)が当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決めのことをいいます。

IAS第31号において共同支配企業(jointly controlled entities)(すなわち、別個の法的企業として形成されていた共同支配企業(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「共同支配企業(joint ventures)」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「共同支配事業」として分類し、会計処理を行うことがあり、共同支配投資者が基礎となる資産と負債に対する権利及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、ビークルの法的形態、その他の契約上の取決め、その他の事実及び状況(取決めに基づく活動が、主として、投資者に対して産出物を提供するよう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日以後開始する事業年度から適用されます。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)及び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、共同支配企業及び共同支配の取決めが一般的となっている資源採掘産業、不動産及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、共同支配企業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投資者にとって、表現におけ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が廃止されることにより各企業の貸借対照表及びパフォーマンス・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 他の企業への関与の開示

IFRS第12号「他の企業への関与の開示」は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、IAS第27号(改訂)「個別財務諸表」及びIAS第28号(改訂)「関連会社及び共同支配企業に対する投資」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及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又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 他の企業への関与の開示

- ・ 子会社、共同支配の取決め、関連会社及び非連結の組成された企業に関する各開示要求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
- ・ 投資者又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、及びその結果として企業がさらされるリスクを投資者が評価するのに役立つ

IFRS第12号では、以下の事項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、共同支配の取決め、関連会社及び非連結の組成された企業に関する開示要求を統合し、整合させる。
- ・ 組成された企業への関与により、報告企業が晒されるリスクについて透明性を提供する(2008年及び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、企業が行う項目ごとに開示の目的を設定しています:

- ・ 他の企業を支配しているかどうかを決定するにあたり、報告企業が行った重大な判断及び仮定(並びに変更)
- ・ 非支配持分が企業集団の活動に対して有する関与
- ・ 企業集団の資産にアクセス及び利用又は負債を決済する報告企業の能力に関する制限による影響
- ・ 連結している組成された企業、共同支配の取決め、関連会社及び非連結の組成された企業への報告企業の関与に関連したリスクの内容及び変動

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号の新たな開示要求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及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、新しく、その準備には計画を要するものも含まれています。ガイダンスの変更に対応し、新しい開示要求に準拠して必要な情報を提供するために、システムの変更及び強化が必要となる場合もあります。

経過措置ガイダンスー (IFRS第10号、IFRS第11号およびIFRS第12号の修正)

IASBは2012年6月に、「連結財務諸表、共同支配の取決め及び他の企業への関与の開示:経過措置ガイダンスーIFRS第10号、IFRS第11号及びIFRS第12号の修正」を公表しました。本修正の主な目的は、IFRS第10号「連結財務諸表」の経過措置ガイダンスを明確化することにあります。さらに、IFRS第11号「共同支配の取決め」及びIFRS第12号「他の企業への関与の開示」に関連するいくつかの変更も含まれています。

IFRS第10号の修正

IFRS第10号には、IFRS第10号の限定的な遡及適用を実施するための経過措置ガイダンスが含まれています。本修正では、IFRS第10号における「適用開始日」とは「IFRS第10号が最初に適用される年次報告期間の期首」のことであると説明して、こうした経過措置ガイダンスを明確にしています。

その際に、IASBは、以下に該当する場合には、企業がIFRS第10号を遡及して適用する必要がないことを確認するべく経過措置ガイダンスを修正しました:

- ・ IFRS第10号の適用開始日に至った連結の結論が、IAS第27号「連結及び個別財務諸表」及びSIC第12号「連結ー特別目的事業体」を適用した場合と同じである。
- ・ 適用開始日においてIAS第27号/SIC第12号又はIFRS第10号のいずれの基準に基づいても連結が生じないように、投資先に対する投資者の持分が比較期間中に処分された。

また、本修正では以下の事項も行っています:

- ・ 適用開始日に至った連結の判定がIFRS第10号とIAS第27号/SIC第12号とで異なる場合、投資者は比較期間をどのように遡及して修正するのかを明確にしている。

- ・ 修正後の比較情報を表示するという要求を適用開始日直前の期間に限定することによって、追加的な経過措置を提供している。それよりも早い期間に関する修正後の比較情報の表示については、容認はされているが要求されていない。

IFRS第11号およびIFRS第12号の修正

本修正では、IFRS第11号およびIFRS第12号についても以下のように変更しています:

- ・ 直前期より前の期間における比較情報の表示又は調整に関して、同様の救済措置を設けている。
- ・ IFRS第12号が適用される最初の年度より前の期間における非連結の組成された企業に関連する開示について、比較情報を表示するという要求事項を削除することによって、追加的な救済措置を設けている。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

修正後の比較情報の表示に関する追加的な経過措置は、IFRS第10号の適用により従来の連結の結論に変更が生じることになる比較的限られた企業のグループに影響を与えられます。

経過措置ガイダンスにおけるその他の変更は、企業に対してより広範な影響を及ぼしますが、根本的な変更を行うのではなく、実際には明確化を図るためのものであるといえます。

企業に与える影響:中程度

修正後の比較情報の表示に関する追加的な経過措置を提供することによって、影響を受ける企業にとって有用な簡素化がもたらされるでしょう。

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示されているものもあれば、広範囲にわたるガイダンスが示さ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、以下を公表しています：

- ・ 公正価値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要求事項を導入することで、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、金融商品及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なければならないかについては、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要求事項について概要を説明しています。

IFRS第13号の要求事項の概要

規定	内容
範囲	<ul style="list-style-type: none">・ すべての公正価値及び「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)。・ 金融商品及び非金融商品の項目の両方を取り扱っている。・ 注記での開示が要求される公正価値についても扱っている。
公正価値の定義	<ul style="list-style-type: none">・ 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。・ 取引価格又は入口価格は、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、又は取引が強制的に行われる場合)。
公正価値測定	<ul style="list-style-type: none">・ 取引は主要な(又は最も有利な)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は、その公正価値を測定するためのガイダンスを提供している。・ プレミアム及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てはならない。
評価技法	<ul style="list-style-type: none">・ 企業は関連性のある観察可能なインプットの使用を最大限にし、観察可能ではない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相場価格(レベル1)に最も高い優先順位が与えられ、観察可能でない(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。

IFRS第13号の要求事項の概要

規定	内容
開示	<ul style="list-style-type: none">・ 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及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、開示要求がレベル1、レベル2より増大している。
発効日	<ul style="list-style-type: none">・ 2013年1月1日以後開始する事業年度。・ 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が財務諸表本体又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)を要求又は許容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、測定時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために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、公正価値は資産又は負債に関する主要な市場、又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ことが明確に示されています。主要な市場とは、資産又は負債についての活動と量が最大であ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号では以下の事項を考慮してさらに詳細な検討を行っています。

- ・ 資産又は負債の特性
- ・ 非金融資産への適用
- ・ 負債及び企業自身の資本性金融商品への適用

資産又は負債の特性

IFRS第13号においては、資産又は負債に関する特性で次の2つの条件をいずれも満たしているものは、その特性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又は負債それ自体の特性(その資産・負債を保有する企業の特性ではなく)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

これにより、本基準では、観察可能な市場のインプット(例えば、支配持分の公正価値を測定する場合の支配プレミアム)が調整される場合もありますが、その調整は会計単位と整合させる必要があるとしています。特定の状況において適切な会計単位となるものについては問題が提起されており、IASBは現在その検討を行っています。IASBにより当該問題が明確にされるまでの間、規制当局は、発行体が会計単位に関する自身の分析を明確に開示する必要があると示しています。

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
- ・ 財政的に実行可能である

負債及び企業自身の資本性金融商品への適用

負債及び企業自身の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相場価格を入手できないために問題となります。この問題を解消するために、IFRS第13号では、同一の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。それが利用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、又はその持分に対する請求権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。

不履行リスク

負債の公正価値には、不履行リスクの影響を反映させなければなりません(この不履行リスクには、企業自身の信用リスクも含まれます)。このことは、デリバティブ取引を行っている企業に特に関係があります。デリバティブ商品に関連する負債については、その公正価値において企業自身の信用リスクを考慮するために、不履行リスク(Debit Valuation Adjustments又はDVAs)の変動を織り込まなければなりません。

また、金融商品の公正価値を決定し、関連する開示を行う際には、相手先の信用リスクを正確に認識する(Credit Valuation Adjustments又はCVAs)必要があります。

規制当局は、発行体が使用する方法について、及びその金額が大きい場合には、相手先の信用リスクが資産の公正価値測定に与える影響と不履行リスクが負債の公正価値測定に与える影響について、適切なレベルの透明性を示す必要があると考えています。

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、こ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。この要求事項は、公正価値の測定及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。しかしこれまでは、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とおりです：

- ・ レベル1のインプットは、測定日における企業がアクセスできる同一の資産又は負債に関する活発な市場における相場価格(無調整)である。
- ・ レベル2のインプットは、レベル1に含まれる相場価格以外のインプットのうち、資産又は負債について直接又は間接に観察可能なものである。
- ・ レベル3のインプットは、資産又は負債に関する観察可能でないものである。



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。

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及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求は増加します。

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。



IFRIC第20号 露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト

IFRIC第20号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」では、鉱山企業が埋蔵鉱石にたどり着くために廃石を除去する際に発生する費用（「剥土コスト」）の会計処理に関して、強制力のあるガイダンスを示しています。本解釈指針は、石炭などの埋蔵鉱石の採掘や露天掘り鉱山のみならず、地下資源及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、剥土活動は鉱山企業に以下の2つの便益をもたらします。すなわち、棚卸資産の生産に利用できる利用可能な鉱石と、将来の期間において採掘されるさらに多量の物質へのアクセスの改善です。

会計処理の指針

IFRIC第20号では、剥土コストの会計処理は、剥土活動により棚卸資産の生産が可能となるか、又は埋蔵鉱石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、以下に示すとおりです：

- ・ 剥土活動による便益が棚卸資産の生産によって実現する場合には、IAS第2号「棚卸資産」を適用する。

- ・ 埋蔵鉱石へのアクセスを改善するために発生したコストは、特定の条件が満たされる場合には、「剥土活動資産」として認識する。こうした資産は、既存資産に対して追加する、又は既存資産を増強するものとして会計処理を行う。剥土活動資産は、既存資産の性質に基づいて有形固定資産又は無形資産として分類される。
- ・ 棚卸資産生産と埋蔵鉱石へのアクセス改善の両方のために発生したコストは、適当な生産高測定値に基づいて、棚卸資産と剥土活動資産に配分する。

IFRIC第20号には、資産の認識要件、コストの両資産への配分及び剥土活動資産の当初と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は、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鉱山企業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、鉱山企業の剥土コストの会計処理方法について、その実務におけるばらつきに対応するべく導入されました。それによると、剥土コストをこれまで費用計上していた多くの企業は、当該コストを資産計上することが必要となります。剥土コストをこれまで資産計上してきた企業でも、自社の方針が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の年次改善 2009年－2011年サイクル

2012年5月に公表された「年次改善2009年－2011年サイクル」は、2009年に開始された年次改善を行うプロジェクトのサイクル中にIASBが議論し、その後2011年6月公表の公開草案に含まれた論点によるIFRSの修正を集めたものです。IASBは

年次改善プロセスを使用して、他のどのプロジェクトにも含まれることがないもので、必要ではあるものの緊急ではないIFRSの修正を行っています。

取り上げられている項目の概要を下表に示しています。

IFRSの年次改善2009年－2011年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IFRS第1号 「国際財務報告基準の 初度適用」	IFRS第1号の 再度の適用	<ul style="list-style-type: none"> IFRS第1号を再度適用できるかどうかの質問に対応している。 企業がIFRS第1号を再度適用するような状況では、IFRS第1号を適用するか、又はその企業がIFRSの適用を停止しなかったように、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従ってIFRSを遡及適用するかを選択できる。
	借入コスト	<p>IAS第23号「借入コスト」の要求事項に対するIFRS第1号の免除規定を企業が適用することを選択した場合を扱っており、以下の事項を明確にしている。</p> <ul style="list-style-type: none"> 従前の会計原則に基づいて移行日前に資産計上された借入コストは、開始財政状態計算書において繰り越さなければならない。 移行日に建設中の適格資産に関連して移行日後に生じる借入コストは、IAS第23号に基づいて会計処理しなければならない。 初度適用企業が移行日より早い日からIAS第23号の要求事項を適用することを選択した場合は、その日以降はIAS第23号に基づいて借入コストの会計処理を行わなければならない。
IAS第1号 「財務諸表の表示」	比較情報に関する 要求事項の明確化	<p>修正では以下の2つの問題を取り扱っている。</p> <p>1) 開始財政状態計算書</p> <ul style="list-style-type: none"> IAS第8号に基づいて、企業が会計方針を変更、遡及的修正再表示又は組替えを行う場合における、開始財政状態計算書の比較情報に関する要求について対応している。 開始財政状態計算書の適切な日付は、前期の期首であることを明確にしている。この前期の期首時点の開始財政状態計算書に関連する注記については表示する必要はないとしている。 <p>2) 最低限の要求事項を超える比較情報</p> <ul style="list-style-type: none"> 最低限の比較情報の要求を超えた(すなわち、追加的な比較情報として)財務諸表を提供する場合、企業は完全な1組の財務諸表の表示を要求されるかどうかに対応している。 最低限の比較情報の要求を超える期間に関しては、追加の財務情報を完全な1組の財務諸表の形式で表示する必要がないことを明確にしている。しかし、表示される追加的な情報はIFRSに基づいて表示しなければならず、企業は追加的な情報に関連する注記に関する比較情報を表示する必要がある。

IFRSの年次改善2009年－2011年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IAS第16号 「有形固定資産」	保守用器具の分類	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一会計期間を超えて使用する保守用器具は棚卸資産に分類されると考える企業もあるなど、保守用器具の分類の要求事項について認識されている不整合に対応している。 ・ 本修正では、交換部品、予備器具及び保守用器具などの項目は、有形固定資産の定義を満たす場合には、有形固定資産として認識しなければならないとしている。本定義を満たさない場合には、棚卸資産として分類する。
IAS第32号 「金融商品:表示」	資本性金融商品の保有者に対する分配に係る税効果	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本性金融商品の保有者に対する分配に係る法人所得税及び資本取引の取引コストに係る法人所得税への影響の認識について、IAS第12号「法人所得税」とIAS第32号において認識された不整合に対応している。 ・ IAS第32号の意図は、資本性金融商品の保有者に対する分配に係る法人所得税と資本取引の取引コストに係る法人所得税は、IAS第12号の要求事項に従って会計処理されることを明確にしている。IAS第12号では、企業結合又は純損益以外(その他の包括利益又は資本直入のいずれか)で認識される取引から当該税金が生じる場合を除き、配当の法人所得税への影響は純損益で認識することを求めている。
IAS第34号 「期中財務報告」	期中財務報告と資産および負債合計に関するセグメント情報	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS第8号「事業セグメント」の第23項の要求事項との整合性を高めるために、各報告セグメントの資産合計及び負債合計に関するセグメント情報についての要求事項を明確化している。 ・ 当修正では、以下の場合に限り、特定の報告セグメントに係る資産合計及び負債合計を開示する必要があることを明確にしている: <ul style="list-style-type: none"> a) 資産合計又は負債合計(あるいは両方)の測定金額が、最高経営意思決定者に定期的に提供されている。 b) 当該報告セグメントについて直近の年次財務諸表で開示された金額から重要な変動があった。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正では、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、必要ではあるが緊急ではない軽微なIFRSの修正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。

IFRS第1号の再度適用に関するガイダンスは、企業が上場の条件を満たすためにIFRSの適用を従前に要求されていたが、その後上場を廃止し、IFRSに基づく財務諸表の表示を停止したような場合に有用となるでしょう。事後の報告期間に、企業が再上場する、又はその企業が所在する法域の報告基準が自国の会計原則からIFRSに変更された場合には、企業は再度IFRSに基づいて財務諸表を表示することを要求されます。IFRS第1号の修正は、当該企業がIFRS第1号を選択適用できることを明確にしています。

金融資産と金融負債の相殺 (IAS第32号の修正)

「金融資産と金融負債の相殺(IAS第32号の修正)」では、金融資産と金融負債の相殺に関する要件を適用する際の不整合に対応するためにIAS第32号に適用指針を追加しています。本修正は、不整合に関する2つの分野に対応しています。

1つ目の分野は、「相殺する法的に強制可能な権利を現在有している」という意味についてです。IASBは、相殺する権利が、企業自身やすべての相手方の通常の事業の過程においても、債務不履行においても、倒産又は破産の場合においても、法的に強制可能でなければならないことを明確にしました。また、当該権利はすべての相手方に対して存在する必要があります。

2つ目の分野は、銀行その他の金融機関が利用する清算機関などの総額決済システムに関してです。IAS第32号における、相殺を実行するための資産と負債の「同時決済」要件の解釈には実務上の不統一がありました。

IASBは本修正において、純額決済の基本にある原理を明確にし、IAS第32号の純額決済に係る要件を満たす特徴を有する「総額決済システム」の例を示しました。

これらの修正は、相殺する権利及び類似の契約の影響に関するIFRS第7号における追加の開示要請とともに行われました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

1つ目の修正は、非常に限られた取引に対応するものです。一方、2つ目の修正は主として、清算機関など集中化された相手方を利用して多額のデリバティブ取引を行う主要な金融機関にとって興味深いものとなるでしょう。

企業に与える影響:中程度

1つ目の修正は実質的な変更ではなく、「相殺する法的に強制可能な権利を現在有している」という意味を明確化するものです。2つ目の修正により、業務の一環として総額決済システムを日常的に使用する一部の金融機関の実務に変更が生じることになるでしょう。自社の相殺に係る実務を変更しなければならない(純額から総額又はその逆)企業にとって、報告される財政状態に対する影響は重大なものとなりえます。

投資企業 (IFRS第10号、IFRS第12号 及びIAS第27号の修正)

多くのコメント提出者が、投資企業と投資先の財務諸表を連結しても、必ずしも最も有用な情報が提供されるわけではないという考えを長年もっていました。連結は、投資者が最も関心を持つもの、すなわち投資企業の投資の価値を把握することを困難にします。

IASBはこうした議論に影響を受け、2012年10月31日に「投資企業-IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第27号の修正」

を公表しました。本修正では投資企業を定義し、当該定義に関する詳細な適用指針を提供しています。当該定義に該当する企業は、他の企業(子会社)を連結せずに、そうした他の企業に対する支配持分である投資を、純損益を通じて公正価値で測定することが求められます。また、本修正では、投資企業に対して新たな開示要求を導入しています。

表では、本修正の主な特徴について概要を説明しています。

修正の概要

	概要
影響を受ける企業	以下に該当する企業が影響を受ける。 <ul style="list-style-type: none">「投資企業」の新しい定義を満たし、他の企業に対する支配持分である1つ又は複数の投資を保有している企業。
その影響とは	投資企業に該当すると以下を行うことになる。 <ul style="list-style-type: none">他の企業に対する支配持分である投資の連結を中止する。これらの投資についての追加的な開示を行う。
その他の重要なポイント	<ul style="list-style-type: none">投資企業を支配する親会社が投資企業に該当しない場合には、当該投資企業とその子会社を引き続き連結する(連結の免除のロールアップは行われぬ)。投資企業にサービスを提供している子会社(「投資」対象ではない子会社)は、投資企業によって引き続き連結される。投資企業が投資対象子会社以外に子会社を有していない場合には、自社の唯一の財務諸表として、個別財務諸表を表示する。
発効日	<ul style="list-style-type: none">2014年1月1日以後開始する事業年度。早期適用が容認されている。

「投資企業」の定義

投資企業とは、以下すべてに該当する企業である。

- 1つ又は複数の投資者から、当該投資者に投資管理サービスを提供する目的で、資金を得ている(投資サービス条件)
- 投資者に対して、自らの目的は資本増価、投資収益、又はその両方からのリターンのためだけに資金を投資することでありと確約している(事業目的条件)
- 投資のほとんどすべての測定及び業績評価を公正価値ベースで行っている(公正価値条件)

典型的な特徴

ある企業が当該定義に該当するかどうかを判定する際、その企業が以下の典型的な投資企業の特徴を有しているかどうかについて検討しなければならない:

- 複数の投資を有していること
- 複数の投資者がいること
- 企業の関連当事者ではない複数の投資者がいること
- 資本持分又は類似の持分の形式での所有持分を有していること

投資企業に対する会計処理の指針

本修正は投資企業に対する包括的な会計処理のフレームワークを示しておらず、特定の子会社に対する投資の連結を免除するという限られたものになっています。また、本修正により、投資企業の個別財務諸表(作成される場合には)も影響を受けます。主な変更点を下表に示しています。

投資企業に対する会計処理の指針

概要	
投資として保有する子会社に関する会計処理	<ul style="list-style-type: none"> 投資として保有する子会社は、連結せずに、IFRS第9号「金融商品」に従って純損益を通じて公正価値で測定する。こうした会計処理は任意ではなく、強制的なものである。 IFRS第3号「企業結合」は、連結が免除される子会社に対する支配の取得には適用されない。 連結の免除規定は、他の投資企業に対する支配持分にも適用される。
投資企業にサービスを提供している子会社に関する会計処理	<ul style="list-style-type: none"> 投資企業は、自社の投資活動に関連するサービスを提供している子会社を引き続き連結する必要がある。 IFRS第3号は、投資企業にサービスを提供している子会社に対する支配の取得時に適用される。
個別財務諸表における会計処理	<ul style="list-style-type: none"> 支配している投資先に関する投資企業の公正価値会計は、自社の個別財務諸表においても適用される。 連結の免除規定が当期及び比較対象期間全体を通してすべての投資企業の子会社に対して適用される(すなわち、投資企業にサービスを提供している子会社を有していない)場合には、自社の個別財務諸表がその唯一の財務諸表である。

開示

本修正では、連結を中止した投資企業の子会社に関して、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」において特別な開示要求を導入しています。IFRS第12号における大半の既存の開示については、それらがもはや適用されていないことが明確に示されているか、又は連結していない子会社に関連がないかいずれかを理由に、適用を中止します(例えば、要約財務情報や非支配持分に関する情報)。

発効日および経過措置

本修正は、2014年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。これは、IFRS第10号の適用日である2013年1月1日より1年遅れとなります。ただし、IASBは、IFRS第10号を最初に適用すると同時に、投資企業が本修正を適用できるようにするために、早期適用を容認しています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本修正により、投資企業として適格とされる企業が影響を受けます。プライベート・エクイティ企業、ベンチャー・キャピタル企業、年金基金、ソブリン・ウェルス・ファンドおよびその他の投資ファンドは特に、本修正に関心を持っていると思われます。

企業に与える影響:大きい

連結の免除規定は、該当する企業に多大な影響を及ぼします。当該規定を早期に適用した場合には、該当する企業は、IFRS第10号の新たな要求事項に基づいて支配の有無を見直す際に費やさなければならない多くの時間と労力を省けることとなります。



本修正の詳細な情報については、IFRS ニュース特別号「投資企業に対する連結の例外」をご覧ください。

IFRIC第21号 賦課金

IFRIC第21号「賦課金」では、政府が課す賦課金(法人所得税を除く)を支払う負債を企業が財務諸表においてどのように会計処理すべきなのかを検討しています。数多くの新しい賦課金が、特に銀行業に関して、世界的金融危機の後に導入されました。しかし、IFRIC第21号は、法人所得税以外の種類として確立された税金に対しても適用されます。例えば、固定資産税、環境税及び給与税(IAS第19号「従業員給付」の適用範囲に含まれる社会保険料又は同様の税金を除く)に対して適用されます。賦課金及びこうした税金は課税所得を基礎としたものではないため、IAS第12号「法人所得税」の適用範囲には含まれません。したがって、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づいて会計処理を行います。

IFRIC第21号は、IAS第37号の範囲に含まれる賦課金を支払う負債に関する会計処理(特に企業が賦課金を支払う負債を認識しなければならない時点)を取り扱っています。また、時期と金額が確実である賦課金を支払う負債に関する会計処理についても取り上げています。

IFRIC第21号では、賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象は、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動とされています。例えば、賦課金の支払の契機となる活動が当期における収益の生成であり、当該賦課金の計算が過去の期間に生成された収益を基礎とする場合には、当該賦課金の債務発生事象は当期における収益の生成です。賦課金の支払の契機となる活動が一定の期間にわたって生じる場合、賦課金支払負債を徐々に認識します。例えば、債務発生事象が一定の期間にわたる収益の生成である場合には、対応する負債は企業が当該収益を生成するにつれて認識されます。

また、IFRIC第21号は、将来の期間において営業を継続することを経済的に強制されていても、それにより、将来の期間における営業を契機とする賦課金を支払う推定的債務を企業は有していないことを明確にしています。当期の活動を参照して測定されますが、将来の期間の特定の日に企業が営業を継続している場合に限り、その支払が生じる賦課金については、直感に反していると考えられる会計処理の結果となることもあるでしょう。

本解釈指針は遡及適用されます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本解釈指針により、課税所得を基礎としていない賦課金の対象となる企業が影響を受けます。上述したように、本解釈指針は多くのさまざまな種類の賦課金と所得税ではない税金に適用されます。そのため、主として、将来の会計期間において賦課金の支払が発生する日が関連する法令により特定されているが、支払額は当期の活動に基づいている場合に、現行の実務に変更が生じることが予想されます。

企業に与える影響:中程度

本解釈指針によれば、一部の賦課金は会計期間にわたってではなく特定の日に費用として認識されることになります。

非金融資産に係る回収可能価額の開示 (IAS第36号の修正)

「非金融資産に係る回収可能価額の開示 (IAS第36号の修正)」では、減損した資産の回収可能価額に関する情報 (特に当該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) の開示について取り扱っています。

IFRS第13号「公正価値測定」の開発時に、IASBは、IAS第36号「資産の減損」を修正して、減損した資産の回収可能価額についての開示を要求することとしました。しかし、IASBは、当該要求事項を導入するにあたって行った修正の一部は、IASBの意図よりも広範囲に適用されることに気がきました。したがって、今回のIAS第36号の修正では、そうした開示の範囲は、減損した資産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のみに限定されるというIASBの当初の意図を明確にしています。

IAS第36号の修正は、2014年1月1日以後開始する事業年度から遡及適用されます。企業がすでにIFRS第13号を適用している場合には、早期適用が認められます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本修正は、減損した資産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に関係します。

企業に与える影響:小さい

本修正が、事実上問題となることはありません。



デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続 (IAS第39号の修正)

「デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続 (IAS第39号の修正)」では、ヘッジ手段に指定しているデリバティブの契約更改が特定の条件を満たす時の、ヘッジ会計の中止に対する救済措置を設けています。

2009年に、G20(20ヶ国財務大臣・中央銀行総裁会議)は、標準化された店頭(OTC)デリバティブは集中化された相手方(CCP)を通じて決済されなければならないことを決定しました。当該決定を受けて、多くの法域で、OTCデリバティブをCCPに契約更改することを要求する法律又は規制が導入されました。欧州連合(EU)の欧州市場インフラ規制(EMIR)は、その一例です。

IAS第39号の修正では、ヘッジ手段に指定しているデリバティブが法律又は規制を受けて、CCPとの清算を行うために契約更改される状況において、特定の条件に該当する場合には、ヘッジ会計を継続することを認めています。

本修正は遡及適用されます。同様の救済措置が、IFRS第9号「金融商品」に含まれています。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本解釈により、IAS第39号に基づきヘッジ会計を使用することを選択し、かつ、新しい法律又は規制の導入により、ヘッジ手段として使用しているデリバティブがCCPに契約更改されることを確認した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:大きい

本修正において救済措置が導入されなければ、影響を受ける企業はヘッジ会計を中止しなければならず、それにより純損益のボラティリティが増大することとなったでしょう。そのため、本修正は重要といえます。

確定給付制度:従業員拠出 (IAS第19号の修正)

確定給付制度:従業員拠出 (IAS第19号の修正)

IAS第19号の修正は、IAS第19号「従業員給付」に以下の狭い範囲の修正を行っています。

- ・ 勤務に連動している従業員又は第三者からの拠出を、退職後の確定給付制度の会計処理を行う際にどのように勤務期間に帰属させるべきかについての要求事項を明確にする。
- ・ 拠出の金額が勤続年数とは独立である場合に、実務上の便法を認める。

背景

IAS第19号(2011年改訂)が公表される以前、企業にとっては、確定給付制度への従業員拠出を、勤務が提供される期間の勤務費用から控除することが一般的な実務とされていました。しかし、IAS第19号(2011年改訂)では、勤務に連動している拠出を、勤務費用の減額として(すなわち、負の給付として)勤務期間に帰属させることを要求しています。とはいえ、当該要求事項が単純な拠出制度に適用されるとき、その複雑性に関して懸念が生まれました。

IAS第19号の修正

IASBは、IAS第19号の要求事項を明確化し、本基準に実務上の便法を導入することによってこうした懸念に対応しました。

実務上の便法

実務上の便法は、従業員又は第三者からの拠出の金額が勤続年数とは独立している場合に適用され、企業が当該拠出を勤務期間に帰属させずに、関連する勤務が提供される期間に勤務費用の減額として認識することを認めています。

勤続年数に依存していない例として、従業員の給与の固定割合であるもの、勤務期間を通じて固定金額であるもの、あるいは従業員の年齢に応じて決まるものなどが挙げられます。

IAS第19号の要求事項の明確化

IASBは、従業員又は第三者からの拠出の金額が勤続年数に応じて決まる場合には、企業は当該拠出を総額の給付についてIAS第19号第70項で要求しているのと同じ帰属方法を用いて(すなわち、制度の拠出算定式又は定額法のいずれかで)各勤務期間に帰属させなければならないことも明確にしています。

IAS第19号第93項では、勤務に関する従業員又は第三者からの拠出は、IAS第19号第70項に基づいて負の給付として勤務期間に帰属させる、そして正味の給付は第70項に基づいて帰属させると記載していたことによって、これまで混乱を生じさせていました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本解釈により、確定給付年金制度を有す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

従業員又は第三者からの特定の拠出の会計処理について実務上の便法を導入することにより、確定給付制度への単純な従業員拠出に関して、複雑な計算の必要性及び確立されている実務への混乱が軽減されるでしょう。

IFRSの年次改善 2010年－2012年サイクル

2013年12月に発行された「IFRSの年次改善2010年-2012年サイクル」は、2010年に開始された2010年－2012年プロジェクトのサイクル中にIASBが議論し、その後2012年5月に発行された公開草案に含まれていた論点によるIFRSへの修正を集

めたものです。IASBは改善プロセスを使用して、他のどのプロジェクトにも含まれることがなく、必要ではあるものの緊急ではないIFRSの修正を行っています。

取上げられている項目の概要を下表に示しています。

IFRSの年次改善2010年－2012年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IFRS第2号 「株式に基づく報酬」	権利確定条件の定義	<ul style="list-style-type: none"> 「業績条件」及び「勤務条件」を定義することにより「権利確定条件」の定義を明確化する。 「株式市場条件」の定義を修正し、株式市場条件は業績条件の1つであることを明確化する。 「株式市場条件」は、企業の資本性金融商品又は同一の企業集団内の他の企業の資本性金融商品の市場価格(又は価値)に基づけることができることを明確化する。 株式市場指数は、企業の業績のみでなく企業集団外の他の企業の業績についても反映するため、権利確定条件以外の条件であることを明確化する。
IFRS第3号「企業結合」	企業結合における条件付対価の会計処理	<ul style="list-style-type: none"> 企業結合における条件付対価を金融負債と資本性金融商品のいずれに分類するのかは、IAS第32号「金融商品:表示」の要求事項のみに基づくことを明確化する。 企業結合における条件付対価の事後測定は、対価が金融商品又は非金融商品であるのかを問わず、各報告日に公正価値で行い、公正価値の変動は純損益に認識しなければならない。
IFRS第8号 「事業セグメント」	事業セグメントの集約 報告セグメントの資産の合計と 企業の資産との調整表	<ul style="list-style-type: none"> 事業セグメントを集約している場合には、集約されている事業セグメントの簡潔な記述及び集約規準を決定する経済的指標を含め、報告セグメントを識別するにあたり行った判断を開示することを企業に要求する。 企業は、報告セグメントの資産の合計額と企業の資産との調整表は、その金額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のみ、開示が要求されることを明確化する。
IFRS第13号 「公正価値測定」	短期の債権債務	<ul style="list-style-type: none"> 割引をしないことの影響に重要性がない場合に、表面金利のない短期の債権債務を割引せずに請求金額で企業が測定できることを明確にするために「結論の根拠」の部分修正する。

IFRSの年次改善2010年–2012年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IFRS第16号 「有形固定資産」	再評価方式— 減価償却累計額の 比例的な修正再表示	<ul style="list-style-type: none"> 再評価方式で測定されている有形固定資産項目について、減価償却累計額の計算の実務の不統一に対処する。 グロスの帳簿価額は、帳簿価額の再評価と整合的な方法で修正することを明確化する。 減価償却累計額は、グロスの帳簿価額と減損損失累計額を考慮に入れた後の帳簿価額との差額として計算することを明確化する。
IAS第24号 「関当事者についての 開示」	経営幹部	<ul style="list-style-type: none"> 「関連当事者」の定義を修正し、報告企業に対して経営幹部サービスを提供している「経営管理企業」を含めるようにする。 別個の経営管理企業が提供した、経営管理企業へのサービス手数料について、報告企業が費用として認識した金額の開示を要求する。 報酬が経営管理企業を通じて支払われている場合、経営幹部への報酬の構成要素の開示は要求されないよう救済措置を設ける。
IAS第38号「無形資産」	再評価方式— 償却累計額の 比例的な修正再表示	<ul style="list-style-type: none"> IAS第16号「有形固定資産」について上述したものと同じ修正を無形資産の会計処理に対して行う。

本刊行物に含まれるIFRSの修正は2014年7月1日以後開始事業年度から適用されますが、早期適用は認められています。一定の修正は将来に向かって適用されます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正では、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、必要ではあるが緊急ではない軽微なIFRSの修正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。変更のほとんどは議論とならないものです。

IFRSの年次改善 2011年-2013年サイクル

2013年12月に発行された「IFRSの年次改善2011年-2013年サイクル」は、2011年に開始された2011年-2013年プロジェクトのサイクル中にIASBが議論し、その後2012年11月に発行された公開草案に含まれていた論点によるIFRSへの修正を

集めたものです。IASBは改善プロセスを使用して、他のどのプロジェクトにも含まれることがなく、必要ではあるものの緊急ではないIFRSの修正を行っています。

取上げられている項目の概要を下表に示しています。

IFRSの年次改善2011年-2013年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IFRS第1号 「国際財務報告基準の 初度適用」	「有効なIFRS」の意味	<p>初度適用企業は以下のいずれかを選択することができることを明確化するために「結論の根拠」の部分を変更する:</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行の現在有効なIFRSを適用する。 ・ まだ強制となっていない新規の又は改訂されたIFRSが早期適用を認めている場合には、その新規の又は改訂されたIFRSを早期適用する。 <p>初度適用企業は、最初のIFRS財務諸表の対象となる期間全体を通じて同じ版のIFRSを適用することを要求されるが、IFRS第1号が他の方法を許容又は要求する免除又は例外を設けている場合を除く。</p>
IFRS第3号「企業結合」	共同支配企業についての 範囲除外	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS第3号「企業結合」を修正し、IFRS第11号「共同支配の取決め」で定義しているすべての種類の共同支配の取決めの形成に関する会計処理をその適用範囲から除外する。 ・ 上記の範囲除外は、共同支配の取決め自体の財務諸表上の会計処理のみを対象としており、共同支配の取決めの当事者による共同支配の取決めに対する持分の会計処理には適用されないことを明確化する。
IFRS第13号 「公正価値測定」	第52項の範囲 (ポートフォリオの例外)	<ul style="list-style-type: none"> ・ IFRS第13号の第52項のポートフォリオの例外は、IAS第39号「金融商品:認識及び測定」又はIFRS第9号「金融商品」の範囲内すべての契約の会計処理に適用され、当該契約がIAS第32号「金融商品:表示」に従って金融資産又は金融負債の定義を満たしているかどうかは問わないことを明確化する。 ・ つまり、例えば現金で純額決済でき、金融商品として会計処理されるコモディティ契約は、ポートフォリオの例外の適用対象となる。

IFRSの年次改善2011年-2013年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IAS第40号 「投資不動産」	不動産を投資不動産又は自己使用不動産のいずれかに分類する際の、IFRS第3号とIAS第40号との相互関係の明確化	<p>IFRS第3号「企業結合」とIAS第40号「投資不動産」は、相互に排他的ではないことを明確化する。したがって、以下のことがいえる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 不動産が自己使用不動産なのか投資不動産なのかを決定する判断はIAS第40号第7項から第14項の要求事項に基づいて行わなければならない。 ・ 投資不動産の取得が、企業結合の定義を満たすのか、資産の取得なのかを決定する際には、(IAS第40号の第7項から第14項ではなく)IFRS第3号における事業の定義を参照しなければならない。 <p>IAS第40号の修正は将来に向かって適用される。しかし、企業は、最初の事業年度の期首前で発効日以後である個々の取引に本修正を適用することを選択できるが、これは、必要となる情報を企業が利用できる場合に限る。</p>

本刊行物に含まれるIFRSの修正は2014年7月1日以後開始事業年度から適用されますが、早期適用は認められています。一定の修正は将来に向かって適用されます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正では、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:中程度

IASBの年次改善プロセスは、必要ではあるが緊急ではない軽微なIFRSの修正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。変更のほとんどは議論とならないものです。

しかし、より重要性のある変更は、投資不動産の取得が、企業結合の定義を満たすのか、又は資産の取得であるのかを決定する際にはIFRS第3号における事業の定義を参照しなければならないとするIAS第40号の修正です。過去、IAS第40号をどう解釈していたかにより、投資不動産の会計処理の実務に変更をもたらす可能性があります。



減価償却及び償却の許容可能な方法の 明確化 (IAS第16号及びIAS第38号の修正)

2014年5月にIASBは、収益を基礎とした減価償却及び償却の方法に対処するために、「減価償却及び償却の許容される方法の明確化 (IAS第16号及びIAS第38号の修正)」を公表しました。

IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」の修正は、資産の減価償却に収益を基礎とした方法を使用することに対する懸念が示されたことに端を発しています。その背景には、この2つの基準では、減価償却又は償却の方法は、資産の将来の経済的便益の予想消費パターンを反映することを要求しているという事情があります。本修正は、「資産の予想される将来の経済的便益の消費」という用語の意味を明確化する要請を受けて行われました。

IAS第16号の修正

IAS第16号の修正では、次に示す理由により、有形固定資産に対して収益を基礎とした減価償却方法を使用することを禁止しました。

- ・ 収益を基礎とした減価償却方法では、資産の償却可能額を、当該資産の耐用年数にわたって予想される収益総額に対する、ある会計期間に創出された収益の割合に基づいて配分することになる。
- ・ 収益は、経済的便益が資産の使用を通じて消費されるパターンではなく、経済的便益が事業の運営から創出されるパターンを反映している。

IAS第38号の修正

IAS第38号の修正では、無形資産に対する収益を基礎とした償却方法は、上記と同じ理由で不適切であるという反証可能な推定を示しています。この推定は、次の2つの限定的な状況においてのみ反証が可能であり、その場合には収益を基礎とした償却方法が適切となり得ます：

1. 無形資産が収益の測定値として示され、例えば、無形資産に固有の主な制限的要因が、収益計上額の閾値への到達である。
2. 収益と無形資産の経済的便益の消費とが強い相関関係にあることを立証できる。

定率法の適用

さらに、IASBは、この機会を利用して、有形固定資産及び無形資産に定率法を適用するためのガイダンスについても詳細な説明を加えました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正の範囲は相当狭く、有形固定資産/無形資産の減価償却及び償却に収益を基礎とする方法を使用する企業のみが影響を受けます。

企業に与える影響:中程度

本修正は企業に資産の減価償却の基礎を再考するように要求します。この変更は会計上の見積りの変更として将来に向かって会計処理されますが、その影響の多くは減価償却費の重要性によります。

農業:果実生成型植物 (IAS第16号及びIAS第41号の修正)

IAS第41号「農業」では、農業活動に関連するすべての生物資産を、売却コスト控除後の公正価値(公正価値が信頼性をもって測定できることを条件とする)で測定することを要求しています。これは、この生物学的変化は公正価値測定によって最も適切に反映されるという原則に基づいています。しかし、果実生成型植物と呼ばれる分類の生物資産が、一旦成熟した後は、生産期間にわたって生産物を産出するためだけに企業によって保有されます。例として、ブドウの木、ゴムの木や油ヤシなどが挙げられます。

関係者は、当該資産が使用される方法は本質的に製造と類似しているため、IAS第41号の公正価値モデルは、著しい生物学的変化をもはや経ることのない成熟した果実生成型植物には適していないとIASBに指摘しました。IASBは、こうした懸念に耳を傾け、「農業:果実生成型植物(IAS第16号及びIAS第41号の修正)により変更を行いました。本修正では次の事項を扱っています:

- ・ 果実生成型植物を生物資産として定義する:
 - 農産物の製造又は供給において用いられる;
 - 1期間を超えて産出することが予想される;そして
 - 偶発的な廃棄による売却を除き、当該植物が農産物として売却される可能性がほとんどない(ほとんどないとは言い切れない場合には、本定義に該当しない)
- ・ 果実生成型植物を、IAS第41号ではなく、IAS第16号「有形固定資産」の範囲に含める(果実生成型植物が生成する生産物は、引き続きIAS第41号の適用範囲に含まれる)。
- ・ 果実生成型植物が成熟するまでは、有形固定資産の自家建設項目と同様に会計処理すべきことを明確化する。
- ・ 本修正の当初適用時において、公正価値とIAS第41号に基づく帳簿価額(売却コスト控除後の公正価値)との間の差額は、利益剰余金期首残高に認識することを要求する。

- ・ 該当する各財務諸表の表示項目に対する本修正の当初適用による影響を企業が開示するというIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における要求事項を免除する。
- ・ IAS第16号の適用上、表示される最も早い比較期間の期首においてその修正を最初に適用する際に、果実生成型植物の公正価値をみなし原価として用いることを認める。

本修正により、「家畜」又は農産物として収穫及び売却される可能性がほとんどないとは言い切れない植物に関する既存の会計処理に変更が生じることはありません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本修正は、果実生成型植物を有する企業のみが影響を受けます。

企業に与える影響:中程度

適用されると、本修正は、生成型植物の市場がない場合の売却コスト控除後の公正価値の測定に伴うコスト、複雑性及び実務上の困難さを低下させます。また、本修正は、企業が、製造資産としての植物の経済的性質をよりよく反映することを可能にさせます。

個別財務諸表における持分法 (IAS第27号の修正)

2014年8月に、IASBは、「個別財務諸表における持分法 (IAS第27号の修正)」と題するIAS第27号「個別財務諸表」の狭い範囲の修正を公表し、企業が、個別財務諸表における子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に持分法を使用することを認めています。

IAS第27号の修正が公表される前の基準は、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理を、取得原価で行うか又はIFRS第9号「金融商品」(企業がIFRS第9号をまだ適用していない場合にはIAS第39号「金融商品:認識及び測定」)に従って行うかのいずれかを要求していました。

しかし、IASBの2011年アジェンダ協議への回答で、一部のコメント提出者から次のように述べていました。

- ・一部の諸国の法律では、上場会社に対して、国内の法規に従って作成した個別財務諸表を表示することを要求している。
- ・それらの国内法規では、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に持分法の使用を要求している。
- ・ほとんどの場合、持分法の使用が、IFRSに従って作成される個別財務諸表と国内法規に従って作成される個別財務諸表との間の唯一の相違となる。

これに応じてIASBは、企業が、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に持分法を使用することを認める3つ目の選択肢を取り入れたIAS第27号の修正を公表しました。その結果、企業は、次のいずれかから、個別財務諸表における会計方針を選択できることとなります。

- ・取得原価
- ・IFRS第9号(又はIAS第39号)
- ・持分法

企業は、投資の各区分について同じ会計処理を適用する必要があります。IASBは、企業が本修正を適用するにあたって、すでに利用可能な情報を使用できると考えているため、経過措置を設けていません。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:一部

本修正は、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を有する個別財務諸表を作成する企業に追加の選択肢を与えることとなります。

企業に与える影響:中程度

企業がその個別財務諸表における子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を会計処理する選択肢の1つとして持分法を含めることにより、一部の法域の企業の負担が軽減され、IFRSの採用を促進させると考えられます。

IFRSの年次改善 2012年–2014年サイクル

本発行は、2012年に開始された年次改善を行うためのプロジェクトのサイクル中にIASBが議論し、その後2013年11月に発行された公開草案に含まれていた論点から生じるIFRSへの修正を集めたものです。IASBは年次改善プロセスを使用して、他のどのプロジェクトにも含まれることがなく、緊急ではない

が必要ではあるIFRSの修正を行っています。個別の変更の連続ではなく修正を単一の文書に表示することで、IASBはすべての関係者への変更の負担を軽減することを考えています。取上げられている項目の概要を下表に示しています。

IFRSの年次改善2012年–2014年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IFRS第5号 「売却目的で保有する 非流動資産及び 非継続事業」	処分方法の変更	資産(又は処分グループ)を売却目的保有から分配目的保有(あるいはその逆)に直接に、分類変更する場合は、売却目的保有への分類の中止として会計処理されないことを明確化するためにIFRS第5号を修正する。したがって、企業は、当該資産(又は処分グループ)を帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い金額で引き続き測定する。 また、本修正では、資産(又は処分グループ)がすぐには分配に利用できない場合又は分配の可能性が非常に高いとは言えなくなった場合には、分配目的保有の会計処理を中止して、第27項から第29項のガイダンスを適用しなければならないとしている。
IFRS第7号 「金融商品:開示」	サービシング契約	本修正では、金融資産の「サービシング」契約が、IFRS第7号の第42E項から第42H項における開示要求を適用する目的上の「継続的関与」なのかどうかを、企業が判定する助けとなるよう追加的なガイダンスを提供している。そうした状況が一般的に生じる例としては、サービシング手数料が譲渡金融資産から回収されるキャッシュ・フローの金額又は時期に応じて決まる場合、あるいは譲渡金融資産の不履行により全額は支払われない固定手数料の場合が挙げられる。
	IFRS第7号の修正の 要約期中財務諸表への 適用可能性	本修正では、最近のIFRS第7号への修正「開示—金融資産と金融負債の相殺」で要求している追加的な開示は、すべての期中期間について具体的に要求されているわけではないことを明確化している。しかし、これらの開示は、IAS第34号の一般原則を満たすための一部の状況においては依然として要求される場合がある。
IAS第19号 「従業員給付」	割引率:地域的市場の 論点	IAS第19号の第83項では、退職後給付債務の割引率を決定するために使用する社債又は国債の通貨及び期日は、退職後給付債務の通貨及び見積期日と整合させることを要求している。本修正では、社債についての市場の厚みに係る評価は、国レベルではなく通貨レベルで行うべきであることを明確化している。これは、特に確定給付制度を有するユーロ圏の企業に関連性がある。

IFRSの年次改善2011年–2013年サイクルの概要

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
IAS第34号 「期中財務報告」	「期中財務報告書の他の部分」における情報の開示	本修正では、「期中財務報告書の他の部分」における情報の開示の意味を明確化し、期中財務諸表からこの情報の場所への参照の記載を要求している。また、参照によって組み込まれている情報が、期中財務諸表の利用者が期中財務諸表と同じ条件で同時に利用可能なものでなければならないと定めている。

本刊行物に含まれるIFRSの修正は2016年1月1日以後開始事業年度から適用されますが、早期適用は認められています。将来に向かって適用されるIFRS第5号の修正を除き、この修正は遡及適用されます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正では、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:中程度

IASBの年次改善プロセスは、必要ではあるが緊急ではない軽微なIFRSの修正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。変更のほとんどは議論とらないものですが、IAS第19号の修正は、EU地域で確定給付制度を有する一部の企業にとって重要となる場合があります。



投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の売却又は拠出 (IFRS第10号及びIAS第28号の修正)

本修正では、IFRS第10号「連結財務諸表」とIAS第28号(2011年)「関連会社に対する投資」の間の認識されている不整合に対処しています。これは、関連会社又は共同支配企業に子会社を拠出することによって、親会社がその子会社に対する支配を喪失する取引の会計処理に係るものです。

この不整合はもともと、IAS第27号「連結及び個別財務諸表(2008年改訂)」とSIC第13号「共同支配企業-共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出」の要求事項の間の矛盾に起因するものです。IAS第27号では、子会社に対する支配の喪失時に利得又は損失の全額の認識を要求しているのに対し、SIC第13号では、投資者とその関連会社又は共同支配企業との間の取引において利得又は損失の部分的な認識を要求していました。IFRS第10号はIAS第27号を置き換え、IAS第28号(2011年)はその前のIAS第28号とSIC第13号の両方を置き換えています。この矛盾は依然として存在しています。

本修正ではIFRS第10号を以下の通り修正しています:

- ・ 投資者とその関連会社又は共同支配企業との間の取引について利得又は損失を部分的に認識するという現在の要求事項は、IFRS第3号で定義されている事業を構成しない資産の売却又は拠出から生じた利得又は損失のみに適用される。
- ・ 投資者とその関連会社又は共同支配企業との間での、事業を構成する資産の売却又は拠出から生じた利得又は損失は、全額認識される。

これらの変更を反映させるために、対応する修正がIAS第28号(2011年)に行われました。さらに、IAS第28号(2011年)の修正では、売却又は拠出された資産が事業を構成するかどうかを決定する際に、企業は当該資産の売却又は拠出が単一の取引として会計処理すべき複数の取決めの一部であるかどうかを考慮すべきであることを明確にしました。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正の範囲は狭いものとなっています。

企業に与える影響:中程度

本修正はよく知られたIFRS第10号とIAS第28号との間の矛盾についての実践的な解決策です。

共同支配事業に対する持分の取得の 会計処理（IFRS第11号の修正）

本修正では、共同支配事業の活動が事業を構成する場合の共同支配事業に対する持分の取得の会計処理に関するガイダンスを提供しています。

より具体的に言うと、本修正では、共同支配事業の活動が事業（IFRS第3号「企業結合」で定義）を構成する場合において、共同支配事業に対する持分を取得した企業は、次の事項を行わなければならないと述べています：

- ・ IFRS第3号及び他のIFRSにおける企業結合の会計処理についての原則をすべて適用する（ただし、IFRS第11号のガイダンスと相反する原則は除く）。本要求事項は、既存の共同支配事業に対する追加の持分の取得及び共同支配事業の形成時の持分の取得に対しても適用される。
- ・ IFRS第3号及び他のIFRSで企業結合について要求されている開示を行う。

さらに、過去の企業結合に対するIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除が、共同支配事業の活動が事業を構成する場合の共同支配事業に対する持分の過去の取得に対しても適用できるよう、IFRS第1号の結果的修正が行われました。

IFRS第11号の修正は、2016年1月1日以後開始する事業年度から将来に向かって適用され、早期適用は認められます。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

本修正は、事業を構成する共同支配事業の持分を取得する会計処理を行う企業が影響を受けます。

企業に与える影響:小さい

本修正の公表前は、事業を構成する共同支配事業の持分を取得する企業の会計処理の実務上の不統一がありました。一部の企業はIFRS第3号のアプローチ、一部は原価アプローチ、及び別の一部はハイブリッド・アプローチを適用していました。IFRS第3号のアプローチを要求することで本修正は不統一を減らすことになるでしょう。将来に向かって本修正は適用されることから影響は穏やかでしょう。

IFRS第14号 規制繰延勘定

2014年1月にIASBはIFRS第14号「規制繰延勘定」と題する料金規制活動についての暫定基準を公表しました。

各国政府は、ガス、電力及び水道などの公益事業を含め、民間企業による特定の種類の活動の供給と価格設定を規制しています。これらの規制は多くの場合、サプライヤーが、顧客に請求する価格を通じて所定の原価及びその他の金額を回収できるように設計されています。しかし、料金規制は、顧客の利益を保護するためにも設計されています。その結果として、料金規制により、価格の変動性を軽減するために、これらの金額の回収が繰り延べられる可能性があります。サプライヤーは通常、こうした繰り延べた金額について、その金額が規制対象の財又はサービスの将来の売上を通じて回収されるまで、別個の規制繰延勘定に記録します。

こうしたことから、一部の各国会計基準設定主体は、特定の種類の料金規制の対象となる企業が、規制対象でない企業であれば費用(又は収益)として認識する支出(又は収入)を、資産化して繰り延べることを許容又は要求しています。これらの金額はしばしば、「規制繰延」(又は「分散」)勘定と呼ばれています。

IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業が、料金規制対象活動に関してIFRSを適用する以前から採用している既存の会計方針を、比較可能性を高めるためにそれに一部の修正を加えて、継続して採用することを認める暫定基準として公表されました(本基準では、料金規制によって生じる繰延勘定残高を認識することの影響は、他の項目とは区分して表示することを要求しています)。

料金規制対象活動

IFRSの初度適用企業のための短期の暫定的な解決策:IFRS第14号「規制繰延勘定」

すべての料金規制対象企業のための長期の包括的なプロジェクト:調査研究フェーズが進行中である — ディスカッション・ペーパーが2014年9月に公表された。

長期的なプロジェクトにより、規制繰延勘定残高が「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を満たすのかどうかという比較的難しい問題に対処します。こうした長期的なプロジェクトの結果によって、IASBは、料金規制対象活動に関する包括的な基準を公表するか、若しくは特定の要求事項の開発を行わないかを決定することができるようでしょう。ともかく、IFRSに移行している法域における企業は、IFRS第14号の公表により、IASBの長期的なプロジェクトの結果が出るまでの間、従前使用していた規制繰延勘定の会計処理を引き続き使用することができます。

IFRS第14号「規制繰延勘定」の概要

特徴	主要なポイント
適用範囲	<ul style="list-style-type: none">・ 料金規制対象活動を行い、従前の会計原則に従って規制繰延勘定を認識してきた初度適用企業に適用される。・ 適用は強制ではないが、初度適用企業が本基準を適用する資格がある場合には、その最初のIFRS財務諸表で適用を選択しなければならない。選択しない場合には、当該企業はその後の期間に本基準を適用する資格はない。・ IFRS財務諸表をすでに表示している企業は、IFRS第14号を適用する資格はない。
会計処理の要求事項	<ul style="list-style-type: none">・ IFRSを適用する企業が、従前の会計原則での会計方針を規制繰延勘定残高の認識、測定、減損及び認識の中止に関して、最初及びその後のIFRS財務諸表で引き続き使用することを認める。・ 規制繰延勘定残高は、他の基準に従うのであれば資産又は負債として認識されないであろうものだが、料金規制機関により顧客に請求できる価格の設定に含められているか又は含めることが予期されるため、繰延べる要件を満たす費用(又は収益)勘定の残高として定義される。
表示	次の独立の表示科目の表示の要求によって、規制繰延勘定残高をIFRS財務諸表に認識することの影響を区別する: 財政状態計算書の2つの表示科目: <ul style="list-style-type: none">・ 規制繰延勘定の借方残高—総資産額の次に表示・ 規制繰延勘定の貸方残高—総負債額の次に表示 純損益及びその他の包括利益(OCI)計算書の中の2つの表示科目: <ul style="list-style-type: none">・ 純損益に関連する規制繰延勘定残高の増減・ OCIに関連する規制繰延勘定残高の増減
開示	IFRS第14号に従って規制繰延勘定残高の認識を生じさせた料金規制の内容及びそれに関連したリスクを識別できるように、具体的な開示が要求される。

事業に与える影響

影響を受ける企業数:ごく少数

IFRS第14号は、IFRSをいまだ適用していない料金規制活動を行う企業のための暫定的な解決策を提供するためのごく限られた範囲の基準です。

企業に与える影響:大きい

規制資産及び負債を認識できないことが、一部の法域で料金規制活動を行う企業がIFRSに移行することの妨げになるという重要な論点であったことを示していました。

IFRS第14号はIFRS適用の重要な障害を軽減し、使用されている会計上のフレームワークの多くの相違点を軽減することにより比較可能性を改善することになります。

顧客との契約から生じる収益

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」はIASBと米国FASB(財務会計基準審議会)との間の主要なプロジェクトの成果です。IFRSとUSGAAPの従前の要求事項は調和しておらず、経済的に重要な取引について頻繁に異なる会計処理を生じさせていました。これに対応し、両審議会は、IFRS及びUSGAAPの両方において収益の認識についての新しく、完全にコンバージェンスした要求事項を開発しました。

IFRS第15号は:

- ・ IAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及びいくつかの収益関連の解釈指針を置き換える。
- ・ 新たな支配に基づく収益認識モデルを確立する。
- ・ 収益が一時点で又は一定の期間にわたり認識されるのかを決定する基準を変更する。
- ・ 特定のテーマに関する新たな、より詳細なガイダンスを提供する。
- ・ 収益に関する開示を拡充し、改善する。

主要な変更点



IFRS第15号は、企業が次の方法で収益を認識することを要求するコア原則に基づいています:

- ・ 財又はサービスの顧客への移転を描写するように
- ・ 企業が当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で

IFRS第15号の概要説明

状況	主要なポイント
影響を受ける企業は?	・ ごく一部の例外を除いて、顧客との契約を締結するあらゆる企業
影響は何であるか?	・ 影響を受ける企業は収益確認に関する方針を見直す必要があり、場合によっては、それらを改訂する必要がある ・ 収益の認識時期及び金額は、単一の提供物に関する単純な契約については変更が生じない可能性があるが、ほとんどの複雑な契約についてはある程度の影響を受ける ・ IFRS第15号では、拡充したさまざまな開示が要求される
発効日はいつから?	・ 2017年1月1日以後開始する事業年度 ・ 早期適用が容認されている

「顧客」とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために、企業と契約した当事者」と定義されています。

このコア原則の適用には上記の5つのステップが含まれています。下表はこの新しいモデルを適用する際に検討する要素です。

「5つのステップ・モデル」

ステップ	主な検討事項	その他の検討要素
<p>1. 顧客との契約を識別する</p>	<p>IFRS第15号における最初のステップは、本基準で「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」として定義している「契約」を識別することです。契約は書面、口頭で又は他の取引慣行により含意されることがあります。さらに本基準の一般的なモデルは、次の場合に限り適用されます：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 契約に経済的実質がある。 ・ 契約の当事者が契約を承認している。 ・ 企業が次の項目を識別できる。 <ul style="list-style-type: none"> - 各契約当事者の権利 - 移転される財及びサービスに関する支払条件 ・ 企業が対価を回収する可能性が高い。 <p>顧客との契約がこれらの要件を満たさない場合には、次のいずれかの場合に限り、収益を認識します：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 企業の履行が完了しており、契約における対価のほとんどすべてが回収されて、返金不要である。 ・ 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である。 <p>本基準の適用の目的上、各契約当事者が相手に補償することなく完全に未履行の契約を終了させる強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しない。</p>	<p>次の項目についてもガイダンスが示されています：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 契約の結合 ・ 契約変更
<p>2. 履行義務を識別する</p>	<p>契約を識別した後、企業は次に当該契約に含まれている履行義務を識別します。履行義務とは、(1)別個の財又はサービス(あるいは財又はサービスの束)(下記をご覧下さい)又は(2)ほぼ同一であり、所定の要件を満たす一連の別個の財又はサービスの、いずれかを移転するという顧客との契約における約束です。</p> <p>履行義務は通常、契約に明記されています。また、取引慣行、公表した方針又は具体的な声明により含意されている約束が、契約において財又はサービスが移転されるという顧客の妥当な期待を創出している場合には、それらも含まれることがあります。</p>	<p>約束した財又はサービスが区別できるかどうかを判定するために満たすべき要件について、ガイダンスが示されています。</p>
<p>3. 取引価格を算定する</p>	<p>IFRS第15号では、「取引価格」とは、契約に基づき財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、売上税)を除くと定義しています。取引価格は、顧客の信用リスクの影響については調整しませんが、企業が(例えば、取引慣行に基づいて)契約価格の一部分のみに関してその権利を行使するという妥当な期待を創出している場合には調整を行います。</p>	<p>企業は、取引価格を算定する際に次の要因すべての影響を考慮しなければなりません：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 変動対価 ・ 変動対価の制限 ・ 貨幣の時間価値 ・ 現金以外の対価 ・ 顧客に支払われる対価
<p>4. 取引価格を履行義務に配分する</p>	<p>IFRS第15号では、企業は、契約開始時に、独立販売価格の比率で契約に含まれているそれぞれ別個の履行義務に契約の取引価格を配分します。本基準では、独立販売価格を「企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格」として定義しています。</p>	<p>IFRS第15号は、独立販売価格の適切な見積り方法として次の3つを提案していますが、要求するものではありません。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 調整後市場評価アプローチ ・ 予想コストにマージンを加算するアプローチ ・ 残余アプローチ
<p>5. 企業が履行義務の充足時に又は充足するにつれて収益を認識する</p>	<p>IFRS第15号では、企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転した時点又は移転することにより収益を認識します。「移転」は、顧客が財又はサービスの支配を獲得したときに生じます。</p> <p>顧客は、資産(財又はサービス)の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得できた時、資産の支配を獲得します。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれます。資産の便益とは、多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュフローです。</p>	<p>本モデルの重要な点は、履行義務の支配の中には、一定の期間にわたり移転するものもあれば、一時点で移転するものもあるという概念です。</p> <p>企業がいずれが適切であるかを判定する助けとなるよう、本基準にはガイダンスが示されています。</p>

その他の事項

5つのステップ・モデルに沿って上述した項目に加えて、IFRS第15号には、次の項目を含む他の多くの事項についてのガイドランスが含まれています:

- ・ 契約コスト
- ・ 製品保証
- ・ ライセンス供与
- ・ 返品権及び買戻し義務



グラントソントン・インターナショナル・リミテッドのIFRSチームは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」についてのIFRSニュース特別号を公表しました。本特別号は新基準の主な特徴を読者に紹介し、企業にどのような影響を与え得るかの考察を示しています。特別号を入手するためには、各国のグラントソントン事務所のIFRS窓口にご連絡して下さい。

発効日及び経過措置

IFRS第15号は2017年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。早期適用が認められています。

企業は、次のいずれかの方法で新収益基準を適用しなければなりません:

- ・ 一部の実務上の便宜に従い、表示した各期間に遡及して
- ・ 当期に認識した当初の適用による累積的影響を考慮し、遡及して

企業が当期のみを修正再表示することを選択する場合には、適用初年度に次の追加的な開示を行う必要があります:

- ・ 財務諸表の表示科目、新たな収益基準の適用による当期の影響
- ・ 重大な影響の理由についての説明

事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

IFRS第15号は、ごく一部の例外を除いて、顧客との契約を締結するあらゆる企業が影響を受けます。

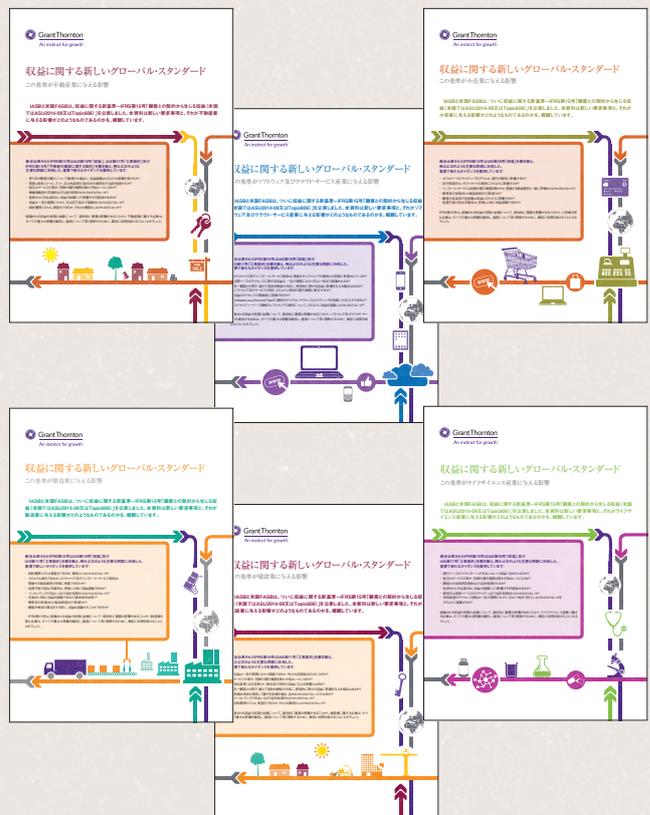
企業に与える影響:大きい

トップラインに与える影響は、各企業の具体的な顧客契約及び詳細ではない既存の基準の適用状況に応じます。一部の企業にとっては重大な変化となるでしょうが、他の企業にとっては小さな変化としかならないでしょう。財務諸表への影響を判定するためにIFRS第15号の評価を開始することが企業に推奨されます。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドのIFRSチームはIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」について、6つの「業種別の分析」シリーズを公表しました。

業種別の分析の刊行物は、新基準が以下の産業にどのような影響を与えるかを俯瞰しています:

- ・ 建設業
- ・ ソフトウェア及びクラウド・サービス産業
- ・ 小売業
- ・ 製造業
- ・ 不動産業
- ・ ライフ・サイエンス業



コピーを入手するためには、各国のグラントソントン事務所のIFRS窓口にご連絡して下さい。

IFRS第9号(2014年)金融商品

IASBは、2007年から2008年にかけての世界的な金融危機の余波を受け、IAS第39号に対する強い批判に対処して、2009年の夏に金融商品の会計処理についての見直しを開始しました。論点の複雑性から、プロジェクトは以下のような多くの段階を経て完了しました:

- ・ 2009年11月:金融資産の分類及び測定
- ・ 2010年10月:金融負債の分類及び測定並びに金融資産及び金融負債の認識の中止の要求事項が追加
- ・ 2013年11月:ヘッジ会計の要求事項の導入
- ・ 2014年7月:IASBはIFRS第9号(2014年)を発行し、減損の要求事項を追加し、基準の分類及び測定の要求事項を修正

IFRS第9号(2014年)の公表により、基準全体が現在完成しました。基準の相違点は以下で詳細に議論されています。

金融資産の分類及び測定

IAS第39号の中でも、金融資産の分類及び測定は、金融危機の間に最も批判を受けた領域の一つでした。そのため、当初の2009年のIFRS第9号を公表する際に、IASBは意識的に努力して測定区分を2つのみ(公正価値と償却原価)にすることによって、金融資産の会計処理における複雑性を低減しました。しかし、2つだけの測定区分は、極端に鋭い境界線を生じさせ、多くの企業が金融資産を管理する方法を反映できないと

いうコメントを受けて、新たなカテゴリーが、IFRS第9号(2014年)が公表された2014年7月に追加されました。

分類

IFRS第9号では、各金融資産は、次の3つの主要な分類カテゴリーのうちの1つに分けられます:

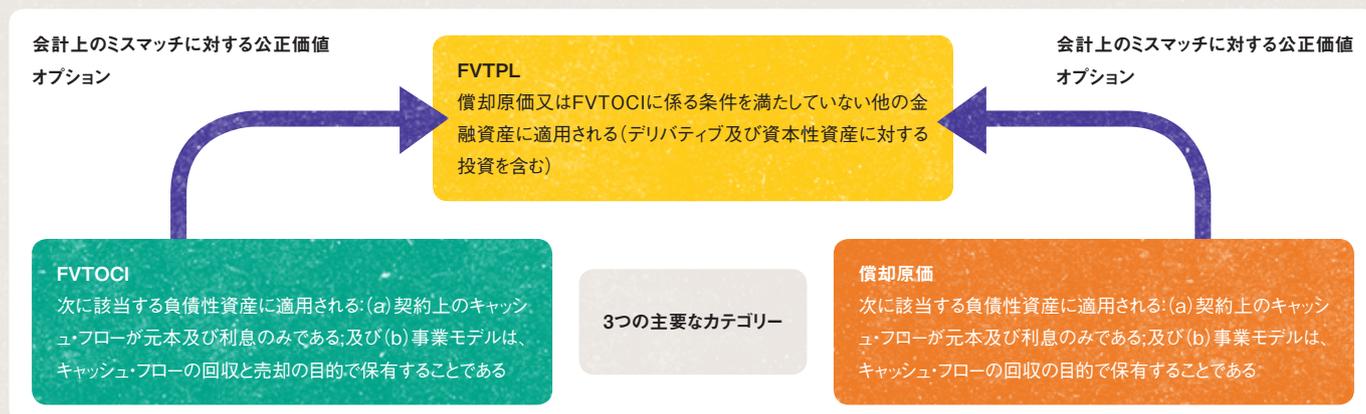
- ・ 償却原価
- ・ その他の包括利益を通じて公正価値(FVTOCI)
- ・ 純損益を通じて公正価値(FVTPL)

分類は次の両方の項目によって決定します:

- a) 金融資産の管理に関する企業の事業モデル(「事業モデルの評価」)
- b) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性(「キャッシュ・フロー特性の評価」)

以下の図は、3つの主要なカテゴリー、並びに事業モデル及びキャッシュ・フローの特性がどのように該当するカテゴリーを決定するのかを概観しています。

さらに、IFRS第9号には、企業が、金融資産を純損益を通じて公正価値で測定するものに指定することを認める選択肢及び資本性金融商品に対する投資を特別な「資本性-FVTOCI」カテゴリーに分類する追加の選択肢が含まれています。



事業モデルの評価

IFRS第9号では、金融資産がどのように管理されているのか、及び契約上のキャッシュ・フローの回収又は金融資産の売却（あるいはその両方）によって、どの程度のキャッシュ・フローが生じるのかという観点で、「事業モデル」という用語を使用しています。本基準では、そうした2つの「事業モデル」を明確に定義しています：

- ・ 契約上のキャッシュ・フローを回収するために金融資産を保有することを目的とする事業モデル（「回収のための保有」）；そして
- ・ 契約上のキャッシュ・フローの回収と金融資産の売却の両方によって、特定の目的を達成するために資産が管理されている事業モデル（「回収及び売却のための保有」）

上記2つの分類以外は純損益を通じて公正価値で測定する金融資産となります。

キャッシュ・フロー特性の評価

償却原価の区分又はFVTOCIの区分の分類についての2つ目の条件は、「元本と利息の支払のみ」（SPPI）の判定といわれるものです。本要求事項は、金融資産の契約条件により、元本及び元本残高に対する利息の支払いのみであるキャッシュ・フローが所定の日に生じるというものです。

こうした判定を行う目的上、「元本」は、金融資産の当初認識時の公正価値です。「利息」は、次の項目への対価です。

- ・ 貨幣の時間価値
- ・ 特定の期間における元本残高に関する信用リスク
- ・ その他の基本的な融資のリスク及びコスト
- ・ 利益マージン

SPPIである契約上のキャッシュ・フローは、基本的な貸付契約と整合しています。

基本的な貸付契約に関連していない契約上のキャッシュ・フローにおけるリスク又はボラティリティに対するエクスポージャー（株価又はコモディティ価格の変動に対するエクスポージャーなど）を組み込んでいる契約条件は、SPPIの判定を満たしません。同様に、レバレッジが増大する契約は、レバレッジが契約上のキャッシュ・フローの変動性を増大させ、その結果、契約上のキャッシュ・フローは利息としての経済的特徴を有さないことになるため、SPPIの判定を満たしません。

分類モデルの概要

以下の図は、IFRS第9号の金融資産に係る分類モデルについて示しています。

金融負債の分類及び測定

2010年10月に、IASBIは、金融負債の分類及び測定に関する要求事項を組み込むためにIFRS第9号を修正しました。IAS第39号の要求事項の大半が、変更されずにIFRS第9号に引き継がれました。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する場合の自己の信用リスクに関する論点を取り扱うために変更が行われました。

要求事項の大半を維持

IAS第39号では、ほとんどの負債は償却原価で測定されるか、又は主契約（償却原価で測定される）と組込デリバティブ（公正価値で測定される）とに分離されます。

売買目的保有の負債（すべてのデリバティブ負債を含む）は、公正価値で測定されます。これらの要求事項が維持されています。

分類モデルの要約



自己の信用リスク

金融負債についての公正価値オプションに関する要求事項は、自己の信用リスクを取り扱う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には、IFRS第9号では現在、企業自身の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動額をその他の包括利益に表示するよう要求しています。この変更は、財務面での困難に直面している会社が、自身の負債を低下したコストで買い戻せるという理論上の能力に基づいて、利得を従前は認識できたという、直感に反した方法に対処するものです。

新たな要求事項に対する唯一の例外は、負債の信用リスクの変動の影響によって純損益における会計上のミスマッチが創出又は拡大される場合であり、その場合には、当該負債におけるすべての利得又は損失は純損益に表示されます。

2013年11月に、IASBは、IFRS第9号を修正し、これらの変更が金融商品の他の会計処理を変更する必要なしに単独で適用することを認めました。

一部のデリバティブ負債の公正価値測定に対する例外の削除

新しい版のIFRS第9号では、活発な市場における相場価格のない資本性金融商品に連動していて、かつ、そうした商品の引渡しによって決済されなければならないデリバティブ負債についての公正価値測定に対する例外も削除しています。

IAS第39号では、そうしたデリバティブが信頼性をもって測定できない場合には、原価で測定することが要求されていました。IFRS第9号では、それらを公正価値で測定するよう要求しています。

金融資産及び金融負債の認識の中止

2010年10月に、金融資産及び金融負債の認識の中止につい

てのIAS第39号の要求事項が変更されずにIFRS第9号に組み込まれました。IASBは、当初、IAS第39号の認識の中止に関する要求事項を変更しようと考えていました。しかし、2010年の夏に、この戦略を見直し、本領域におけるIAS第39号の要求事項は金融危機の間にうまく機能したと結論付けました。そのため、IAS第39号の認識の中止に関する要求事項は変更されずにIFRS第9号に組み込まれました。一方、新しい開示要求は、IFRS第7号「金融商品:開示」の修正として2010年10月に公表されました。

ヘッジ会計

2013年11月に、IASBはIFRS第9号の第6章「ヘッジ会計」を公表しました。

IAS第39号のヘッジ会計の要求事項は、企業がヘッジ会計を使用できなくなるか、又は場合によっては使用を先延ばしにする複雑な規定が含まれていることについて激しい批判を招いていました。例えば、ヘッジ有効性は予想と結果の両方において判定され、80%から125%の範囲内にある「数値基準」がヘッジの遡及的な有効性を定量的に評価するにあたって使用されていました。当該範囲を超えた場合には、ヘッジ会計は中止されることになり、純損益のボラティリティにつながります。

こうした複雑性は、ヘッジ会計の要求事項がIAS第39号の通常の要求事項に対する例外として扱われていたという事実にも表れています。しかし、ヘッジ会計は企業の実際リスク管理活動を適切に反映しておらず、そのため、財務諸表の有用性が低下することについても認識されていました。IFRS第9号の新たな要求事項は、ヘッジ会計を企業のリスク管理活動により密接に合致させることで、これらの問題のいくつかに対処しています:

- ・ ヘッジ対象項目とヘッジ手段項目の両方の適格性を拡大させる。
- ・ ヘッジ有効性の評価に関して、より原則主義的なアプローチを導入する。

IAS第39号からの簡素化

特徴	主要なポイント
基準の目的	<ul style="list-style-type: none">・ 会計の観点から、ヘッジ会計を、その基礎となる企業のリスク管理活動により整合させる。
IAS第39号との類似点	<ul style="list-style-type: none">・ ヘッジ会計は引続き任意適用である。・ 3種類のヘッジ会計(公正価値ヘッジ、キャッシュ・フロー・ヘッジ、純投資のヘッジ)が維持されている。・ ヘッジ会計関係の公式な指定と文書化が要求される。・ ヘッジの非有効部分を測定し、純損益に含める必要がある。・ ヘッジ会計は遡及適用できない。
主要な変更	<ul style="list-style-type: none">・ ヘッジ対象の適格性を拡大した。・ ヘッジ手段の適格性の拡大とボラティリティが低下した。・ ヘッジ会計の適格性に関する要件及びヘッジ非有効部分の測定に関する要件を改訂した。・ ヘッジ関係のバランス再調整という新たな概念を導入した。・ ヘッジ会計を中止することを制限する新たな要求事項を追加した。

結果として、新しい要求事項は、純損益のボラティリティを低減するのに役立ちます。しかし、新しい要求事項に関して高められた柔軟性は、企業が任意にヘッジ会計を中止することを認められないこと、及び拡充した開示を要求されることによって部分的に相殺されます。上記の表は新しい要求事項のかなり要約された見解を示しています。



IFRS第9号のヘッジ会計の要求事項のより多くの情報は、各国のIFRS窓口から入手できるIFRSニュース特別号「IFRS第9号のヘッジ会計」をご参照ください。

減損

IFRS第9号(2014年)は、予想信用損失の認識を採り入れた、減損についての基準の要求事項を含んでいます。IAS第39号の減損の要求事項は、過度に複雑で減損が相当遅い段階で認識される結果を招くことから批判されてきました。IFRS第9号(2014年)は、減損会計の対象となるすべての金融商品に同一の減損モデルを適用し、より将来予測的な情報を使用することによりこれらの批判に対処しています。

こうした将来予測的なアプローチを適用する際には、次の項目の間で区分を行います:

- ・ 信用度が当初認識以降に著しく悪化していないか又は信用リスクが低い金融商品、そして
- ・ 信用度が当初認識以降に著しく悪化しており、信用リスクが低くはない金融商品。

これら2つの区分のうち上段の項目については「12か月の予想信用損失」を認識し、下段の項目については「全期間の予想信用損失」を認識します。また、このモデルには第3の段階があります。すなわち、当初認識後に実際に信用が毀損した資産について、金利収益は、当該資産の総額での帳簿価額ではなく、償却原価(損失評価引当金を控除後の額)に基づいて計算します。

発効日及び経過的開示

IFRS第9号(2014年)では、2018年1月1日以後開始する事業年度という新たな強制発効日を導入しています。

本基準の内容の複雑性及びプロジェクトの段階的な完了により、広範な経過措置が設けられています。

予想信用損失

信用度の悪化

段階 1 — 稼働

- ・ 信用度が当初認識以降に著しく悪化していない金融商品、又は報告日現在で信用リスクが低い金融商品
- ・ 12か月の予想信用損失を認識する
- ・ 金利収益は当該資産の総額での帳簿価額に基づいて計算する

段階 2 — 低稼働

- ・ 信用度が当初認識以降に著しく悪化している(報告日現在で信用リスクが低い場合は除く)が、信用損失事象の客観的証拠がない金融商品
- ・ 全期間の予想信用損失を認識する
- ・ 金利収益は当該資産の総額での帳簿価額に基づいて計算する

段階 3 — 不稼働

- ・ 報告日現在で減損の客観的証拠がある金融資産
- ・ 全期間の予想信用損失を認識する
- ・ 金利収益を純額での帳簿価額(すなわち、予想信用損失分だけ減額された額)に基づいて計算する

信用リスク=低い

信用リスク>低い

IFRS第9号の早期適用の長所と短所

長所

会計処理を、金融資産の管理に関する企業の事業モデルに整合させやすくなる

- ・ 当初適用時に金融資産を分類変更する(一度限りの)機会が与えられる(すべての要件は満たされていると仮定する)。
- ・ 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、資本金金融商品に対する投資に関しては、個別の減損の評価(又は損失計上)は不要である。
- ・ 資産である主契約に組込デリバティブを含む金融商品に関する会計処理及び評価が単純化される。
- ・ ヘッジ会計を、企業のリスク管理活動により密接に合致させることができる。
- ・ 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。

短所

- ・ 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評価し、システムの変更が必要となりうる。
- ・ 金融商品を継続的に分類変更する能力は限られる。
- ・ 本基準の3つの段階の減損モデルを導入するのに必要な情報を得るために、システムの変更を行う必要がある。
- ・ ヘッジ会計を任意に中止できない。
- ・ 本プロジェクトが段階的に完了したことによって、複雑な経過措置が設けられることになった。

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。比較的単純な債権及び債務を有する企業でも、当該変更について検討する必要があります。さらに、IFRS第9号のヘッジ会計の要求事項と企業のリスク管理の実務との整合性が高まることによって、経済的ヘッジを行う企業はヘッジ会計を適用するようにさせる可能性があります。

企業に与える影響:大きい

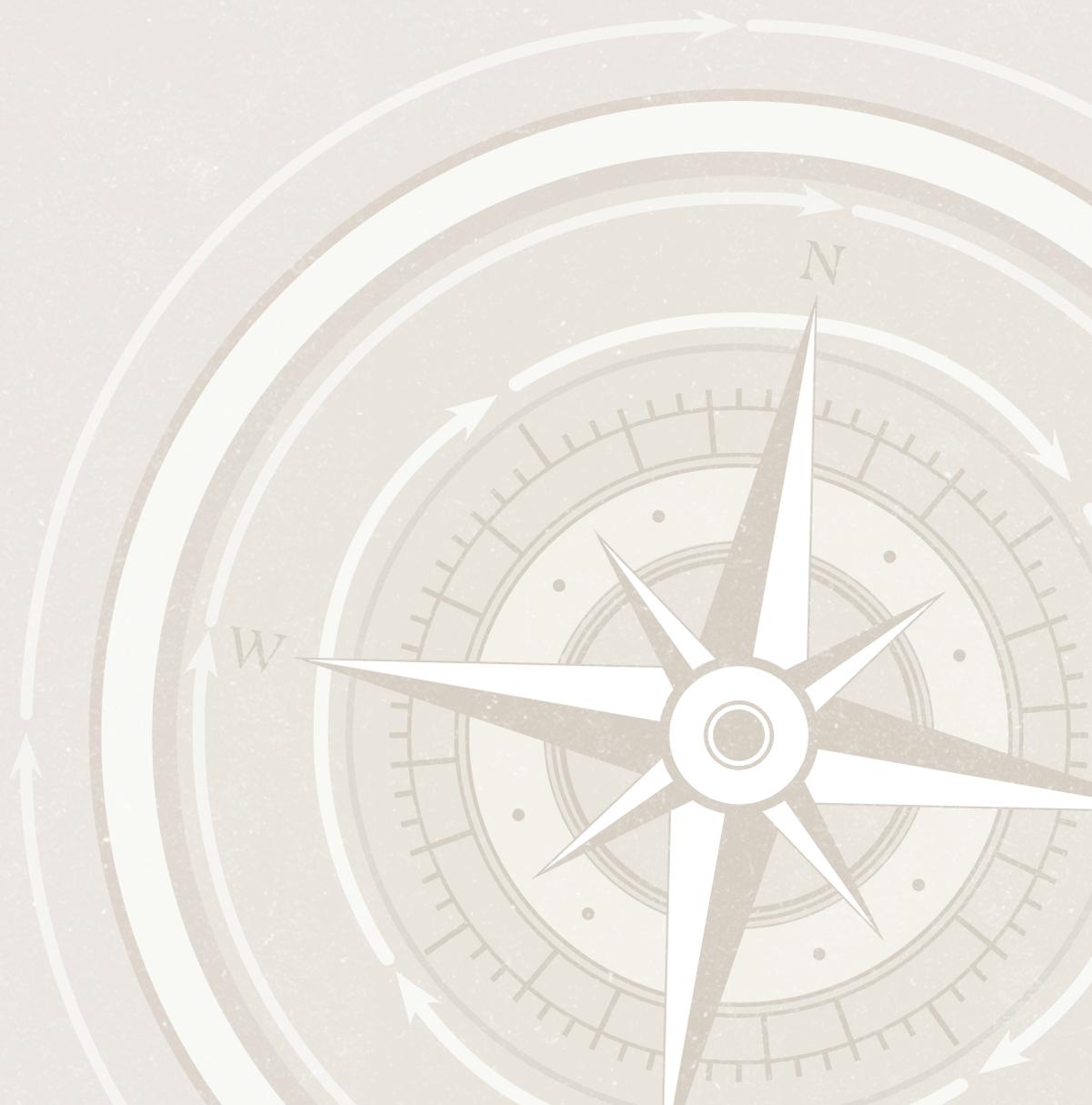
新しい基準では測定区分の数が減少しており、金融商品の会計処理における複雑性を低減する上で役立つでしょう。しかし、短期的には、企業はIAS第39号の適用範囲に含まれるすべての商品の分類を見直す必要があり、広範囲に及ぶ変更が生じる可能性があります。

企業の財政状態及び経営成績の報告に与える影響に加えて、多くの事業では追加的なデータの収集及び分析と、減損の新しい要求事項を適用するためのシステムの変更の実行が必要となるでしょう。

発効日の2018年は遠い将来のように見えますが、会社が新基準の評価を開始することを私どもは強くお勧めします。



本基準のより多くの情報は、各国のIFRS窓口から入手できるIFRSニュース特別号「IFRS第9号(2014年)」をご参照ください。





Grant Thornton

An instinct for growth™

太陽有限責任監査法人

© Grant Thornton Taiyo LLC

この刊行物は、グラントソントン・インターナショナル・リミテッドが作成したものを太陽有限責任監査法人が翻訳したもので、内容のご理解については原文もご参照下さい。

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザリー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは国際的なパートナーシップではありません。GTILと各メンバーファームは別個の法人です。サービスはメンバーファームにより提供されます。GTILはその名称で一切サービスを提供しません。GTILとメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。

グラントソントン・インターナショナル・リミテッドはイングランド及びウェールズで設立された有限責任の非公開会社です。