

Navigating the changes to International Financial Reporting Standards

A briefing for Chief Financial Officers

December 2013



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。

2013年度版の最新情報

本刊行物(2013年12月公表号)は、2012年12月1日から2013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、2013年3月31日、6月30日、9月30日、12月31日及び2014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、新規又は修正基準若しくは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つの関心事項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。

上記の関心事項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参照しています。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

2013年12月

重要なディスクレーマー

本書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、この文書を利用してIFRSへの準拠を評価する方は、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、本書に含まれる内容に基づいて行動してはなりません。

本書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)又は本書を利用、又は何らかの依頼をした結果として個人が被った損害について、グラント・ソントン・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。



新しい基準の発効日

(2013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	2013年 3月31日 決算期では	2013年 6月30日 決算期では	2013年 9月30日 決算期では	2013年 12月31日 決算期では	2014年 3月31日 決算期では
IFRS第7号	開示－金融資産の譲渡 (IFRS 第7号の修正)	2011年7月1日	5	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	すでに適用されている
IFRS第1号	激しい超インフレ及び初度適用企業に対する固定日付の廃止 (IFRS第1号の修正)	2011年7月1日	6					
IAS第12号	繰延税金：原資産の回収 (IAS 第12号の修正)	2012年1月1日	7			初めて適用となる		
IAS第1号	その他の包括利益の項目の表示 (IAS第1号の修正)	2012年7月1日	8				初めて適用となる	
IAS第19号	従業員給付 (2011年改訂)	2013年1月1日	9	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	初めて適用となる	初めて適用となる
IFRS実務記述書	経営者による説明：表示のフレームワーク	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	11					
IAS第27号	個別財務諸表 (2011年改訂) ¹	2013年1月1日	13					
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	14					
IFRS第1号	政府融資 (IFRS第1号の修正)	2013年1月1日	15					
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	16					
IFRS第10号	連結財務諸表 ¹	2013年1月1日	17					
IFRS第11号	共同支配の取決め ¹	2013年1月1日	19					
IFRS第12号	他の企業への関与の開示 ¹	2013年1月1日	21					
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	22					
IFRS第13号	公正価値測定	2013年1月1日	23					
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	26					
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	27					
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	29					
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	30					
IFRIC第21号	賦課金	2014年1月1日	32					
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	33					
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	34					
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	35					
IFRS第9号	金融商品	未確定	36					

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。

開示－金融資産の譲渡 (IFRS第7号の修正)

「開示－金融資産の譲渡 (IFRS第7号の修正)」では、複雑な金融資産の譲渡に関連するリスク・エクスポージャー及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号で要求されている開示を修正しています。

本修正の背景には、IFRS第7号の既存の開示要求を改善し、US GAAPの開示要求との相違を縮小する意図があります。要求される追加の開示は、財務諸表利用者が以下の事項を行えるようにする情報を提供するためのものです：

- ・ 全体が認識の中止となるわけではない譲渡金融資産と、それに関連する負債との関係を理解できるようにする
- ・ 全体の認識の中止をした金融資産に対する報告企業の継続的関与の内容及び関連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、報告企業はその継続的関与からの損失に対する最大エクスポージャーを最も確に表す金額及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又は全部を計上し続ける場合、企業はそのリスク及び経済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要求事項については、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、本修正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ついて認識された脆弱性に対応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修正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、新しい開示要求への対応に時間を割く必要があります。

激しい超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号の修正)

IASBは2010年12月に、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
- ・ 激しい超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及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意味がありました。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：認識及び測定」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。

激しい超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、自社の機能通貨が激しい超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しなければならない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。企業はその資産及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開始IFRS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。本修正は、激しい超インフレ期から抜け出した企業であれば、その超インフレ以前に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号の修正は、初めてIFRSを適用する（又は、激しい超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、激しい超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コストや労力が軽減されることが期待されます。激しい超インフレに関する追加のガイダンス及び免除規定は、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及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、過度なコストや労力をかけることがないようにすることを目的としています。

繰延税金:原資産の回収(IAS第12号の修正)

IASBは2010年12月に、IAS第12号「法人所得税」に対するいくつかの限定的修正を公表しました。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、繰延税金負債及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、つまり使用するか、売却するか、ないしはその両方か、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。一部の法域によっては、税率又は税額控除が、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。

売却を通じて回収されるという推定

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、本修正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。保有する事業モデルの目的が、当該投資不動産の経済的便益のほとんどすべてを、売却を通じてではなく、時の経過とともに消費する場合には、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、合意事項として、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規定されている場合には、売却に対する税率を適用するよう求めていました。この要求事項は、(投資不動産を当該範囲から除外した後)本修正の一部としてIAS第12号に組み込まれました。それにより、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

本修正により、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

本修正によって、賃貸収入と売却損益とが異なる方法で課税される法域において、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及び繰延税金負債を測定する際に、実務的かつ費用対効果のある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号の修正)

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

IAS第1号の修正では、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もの
- b) その後に特定の条件を満たした時に、純損益に振り替えられるもの

税効果

OCIの各項目を、税効果考慮前又は税効果考慮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には、本修正では上記した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号の修正は、OCI及び純損益の項目を単一の計算書(1計算書方式)又は2つの連続する計算書(2計算書方式)のいずれかで表示しなければならないという現行の要求事項について再確認しています。

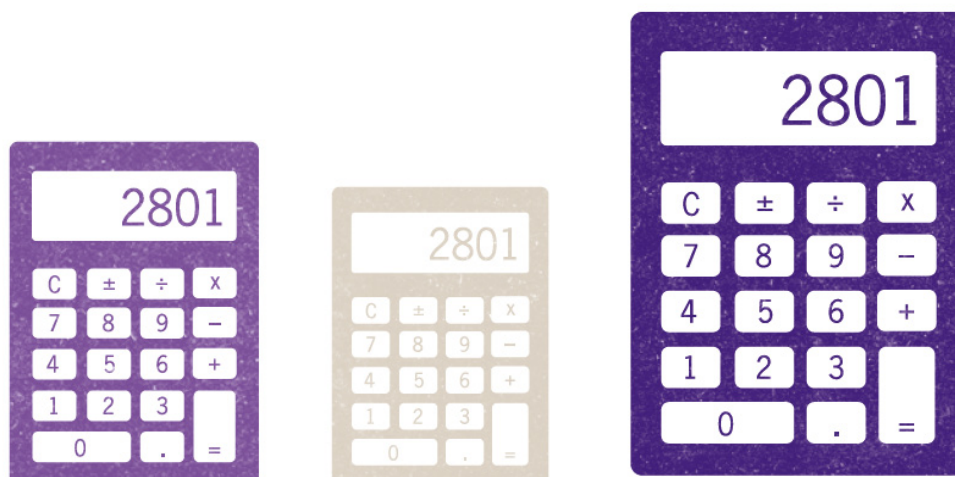
事業に与える影響

影響を受ける企業数:大半

本修正は、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

本修正は、表示に関する変更に限られています。この修正により、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)

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、IAS第19号修正版では、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 (特別賃金税、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。

経営者による説明： 表示のフレームワーク

IASBは2010年12月に、最初のIFRS実務記述書「経営者による説明－表示のフレームワーク」を公表しました。本実務記述書は、IFRS に準拠して作成された財務諸表に関連する経営者による説明の表示に関する広範で拘束力のないフレームワークを提供しています。

経営者による説明の重要性

経営者による説明とは、財務諸表に付属することが多い、説明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) 又は「事業及び財務のレビュー」(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の説明
- ・ 財務諸表に表示されていない企業の見通し説明及びその他の情報
- ・ 経営者の目的及び戦略を理解するための基礎

実務記述書の拘束力

実務記述書はIFRSではないため、IFRSと同等の拘束力を有するものではありません。どのような企業が経営者による説明を公表する必要があるか、どのくらいの頻度で公表しなければならないか、又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 に準拠して作成された財務諸表に関連する経営者による説明の表示に関する広範で拘束力のないフレームワークを提供しています。

経営者による説明を作成する際のフレームワーク

実務記述書においては、経営者による説明は、主要な財務諸表利用者(現在の及び潜在的な投資家、融資者及び他の債権者)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、経営者による説明を作成する際の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しなければならないとしています：

- ・ 企業の業績、状態及び発展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し補完する

財務諸表の補足及び補完ということに関して、経営者による説明では、当期の財務諸表に表示した金額に至った要因の他、将来予測的情報についても検討する必要があります。しかし実務記述書では、将来予測的情報の言及の程度は、企業が事業を行っている規制上及び法的環境に影響を受けることも認識しています。

経営者による説明の要素

実務記述書は原則主義に基づいており、経営者による説明として特に焦点を当てるべき事項は、対象となる企業をとりまく事実及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、経営者による説明には、以下の項目に関する情報を含めなければならないことも示されています。

- ・ 事業の内容(例えば、企業の主要な市場、主要な製品やサービス、法的及び規制上の環境)
- ・ 経営者の目的及び当該目的を達成するための戦略
- ・ 企業の最も重要な資源、リスク及び関係
- ・ 業績及び見通し(例えば、財務的又は非財務的な業績及び目標)
- ・ 記述された目的と比較して企業の業績を評価するために経営者が使用している重要な業績測定値及び指標

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、経営者による説明を作成しています。しかし、実務記述書には拘束力がないため、企業は関連する法域の規制当局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

実務記述書には、ハイレベルかつ原則主義に基づいたガイダンスが示されています。当ガイダンスが経営者による説明の向上に役立てられないものであり、特に経営者による説明についての要求事項がまだ十分に整備されていない法域などにおいてそのことがいえます。しかし、これは拘束力のないガイダンスであり、IFRSと同様の権威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「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 関連会社およ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、29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 of 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。

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

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

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	・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	・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	・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、投資およびアセット・マネジャーが影響を受けると考えられる

発効日及び経過措置

新しい基準は、2013年1月1日以降に開始する事業年度から発効となります。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)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。

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。

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

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

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から発効となります。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) 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开示基準に統合する
- ・ 「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対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	・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	・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	・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	・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
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	・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えます。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DVA)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CVA)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、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

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「大口保有要因」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に焦点を当てており、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。

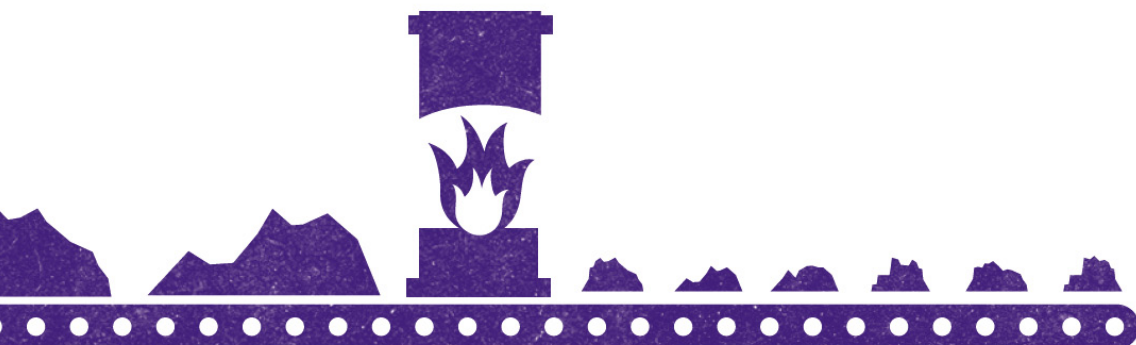
事業に与える影響

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	- 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の適用を停止したことがなかったように、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	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。 - 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	修正では以下の2つの問題を取り扱っている。 1) 開始財政状態計算書 - 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。 2) 最低限の要求事項を超える比較情報 - 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ないと、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。
IAS第16号「有形固定資産」	保守用器具の分類	- 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。

影響を受ける基準	テーマ	修正の概要
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	- 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	- 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。 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規準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 (clearing house) 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、総額決済の基本にある原理を明確にし、IAS第32号の総額決済に係る規準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。 ・「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: ・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	・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ない) ・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	・2014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

「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ると確約している(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	・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	・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	・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日以降に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年遅れということになります。ただし、IASBは、IFRS第10号を最初に適用するのと同時に、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、法令に述べられている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発生であり、当該賦課金の算定がある期の前の期に発生した収益に基づいている場合には、当該賦課金の債務発生事象は当期における収益の発生です。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、賦課金支払負債を漸進的に認識します。例えば、債務発生事象が一定の期間にわたる収益の発生である場合には、対応する負債は企業の当該収益の発生に伴って認識します。

また、IFRIC第21号は、将来の期間において営業し続けることを経済的に強制される結果、将来の営業を契機として生じる賦課金は、それ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るが、将来の期間の特定の日企業に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税金（法人所得税を除く）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費用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付きました。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費用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日以降に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費用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に依存していない場合に、実務上の便法を認める

背景

IAS第19号(2011年改訂)が公表される前は、企業は、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時、その複雑性に関して懸念が生じました。

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に依存していない場合に適用され、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率である拠出、勤務期間を通じて固定金額である拠出、又は従業員の年齢に応じた拠出が挙げられます。

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依存している場合には、企業は、総額での給付をIAS第19号第70項に従って帰属させるのと同じ方法で(すなわち、制度の拠出算定式又は定額法のいずれかを使用して)、拠出を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、複雑な算定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第9号 金融商品

IFRS第9号「金融商品」の第1フェーズは、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：認識及び測定」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、金融資産の分類及び測定のみを取り扱っていました。しかし、特に、金融負債の分類及び測定に関する要求事項、並びに金融資産と金融負債の認識の中止に関する要求事項が追加された2010年10月、及びヘッジ会計に関する要求事項が導入された2013年11月など、その後何度も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より詳細に紹介します。

予想信用損失(減損)に関する新しい章は、本基準の分類及び測定に関する要求事項のいくつかの修正とともに、2014年前半に公表される予定です。2013年11月に行った修正では、本基準における2015年1月1日の強制発効日を削除しています(新しい日付は、本プロジェクトの完了に近づいたとき決定されることになっています)。当面、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。

金融資産の分類及び測定

金融資産の分類及び測定は、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素化の一部の概要を説明しています。

IAS第39号と比較して簡素化された事項

	IFRS第9号での取扱い	IAS第39号での取扱い
測定のための分類	・2つの区分 - 公正価値 - 償却原価 *2012年11月に公表された公開草案では、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する3つ目の測定区分の導入を提案している。	・4つの区分 - 純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つの減損の方法	・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(資産)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決定される

IFRS第9号の分類及び測定の要求事項に係る詳細な情報については、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・メンバーファームのIFRS窓口で入手できます。本刊行物では、IASBが2012年11月に公表した公開草案「分類及び測定：IFRS第9号の限定的修正」における提案により生じる可能性のある変更については考慮していないことに留意してください。



金融負債の分類及び測定

IASBは2010年10月に、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。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応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、又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。これらの要求事項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要求事項は、自己の信用リスクに対応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、財務面での困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応しています。

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純損益における会計上のミスマッチを生じさせるか、又は増大させる場合には、その負債に生じるすべての利得又は損失は当期の純損益に計上されるべきとしています。

IASBは2013年11月に、これらの変更を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ができるよう、IFRS第9号を修正しました。

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、相場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、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。

金融資産及び金融負債の認識の中止

2010年10月、金融資産及び金融負債の認識の中止に関するIAS第39号の要求事項は、変更されることなく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要求事項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号の要求事項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号の認識の中止に関する要求事項は変更されずにIFRS第9号に組み込まれており、代わりに新しい開示要求が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

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

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することができなくなるか、又は場合によっては使用を先延ばしにしてしまうこともあるような複雑な規則が含まれていることについて強い批判を招いていました。例えば、ヘッジの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「判定基準」がヘッジの適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。当該判定基準を超えた場合には、ヘッジ会計を中止し、純損益にボラティリティが生じることになります。

こうした複雑性の理由としては、ヘッジ会計の要求事項がIAS第39号の通常の要求事項からの例外として扱われていたことが一つとして挙げられます。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も認識されていました。IFRS第9号の新たな要求事項は、以下の事項を行うことによって、こうした問題のいくつかに対応し、ヘッジ会計と企業の実際リスク管理活動とをより密接に整合させることに焦点を当てています：

- ・ヘッジ対象とヘッジ手段の適格性を拡大させる
- ・ヘッジの有効性の判定に際して、より原則主義的なアプローチを導入する

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下させるのに役立ちます。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、及び拡充した開示要求によって部分的に相殺されます。表は、新しい要求事項に関するハイレベルの要約を示しています。

特徴	重要なポイント
基準の目的	・会計の観点から、ヘッジ会計を、その基礎となっている企業の実際リスク管理活動により整合させる
IAS第39号との類似点	・ヘッジ会計は依然として選択適用である ・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）が引き続き適用される ・ヘッジ関係の公式な指定及び文書化が要求される ・ヘッジの非有効性部分は、測定され、純損益に含められる必要がある ・ヘッジ会計を適及適用することはできない
主要な変更点	・ヘッジ対象の適格性が拡大した ・ヘッジ手段の適格性が拡大し、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規準及びヘッジの非有効部分の測定に関する規準が改訂された ・ヘッジ関係のバランス再調整（リバランス）という新たな概念が導入された ・ヘッジ会計の中止を制限する新しい要求事項が追加された

発効日および移行に関する開示

IASBは2011年12月に、IFRS第9号の強制発効日を2013年1月1日から2015年1月1日へ延期しました。2013年11月、IASBは一步進めて、2015年1月1日という強制発効日を削除し、企業が新しい要求事項に移行するための十分な時間を設けることを決定しました。新しい発効日は、IFRS第9号のプロジェクト全体が完了に近づいた時点で決定されるでしょう。しかし、企業は依然としてIFRS第9号を直ちに適用することを選択できます。

IFRS第9号のヘッジ会計の要求事項に係る詳細な情報については、IFRSニュース特別号「IFRS第9号『ヘッジ会計』」をご覧ください。各国のグラント・ソントン・メンバーファームのIFRS窓口で入手できます。



IFRS第9号の早期適用の長所と短所

長所

- ・ 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(ただし、2012年11月に公表された公開草案「分類及び測定:IFRS第9号の限定的修正」における提案により、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する3つめの測定区分が導入される可能性があることに留意する必要がある)
- ・ 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(その場合の規準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簡素化される。
- ・ ヘッジ会計に企業のリスク管理活動をより適切に反映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
- ・ 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

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検討し、システムの変更が必要となりうる
- ・ 継続的に金融商品を再分類する能力は限られる
- ・ ヘッジ会計を任意に中止できない
- ・ 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を、残りのフェーズが完了するまでできない
- ・ 今後のフェーズで行われる決定により、IFRS第9号に変更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、経済のヘッジを行う企業のヘッジ会計の適用を促進す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、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。



Grant Thornton

An instinct for growth™

www.gti.org

© 2014 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。