

## IFRS in Focus

# 2010年 Closing Out

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

### 目次

- はじめに
- 新・改訂 IFRS
- 2010年12月31日終了年度から適用
- 2010年12月31日終了年度から早期適用
- 展望：現行のIASBプロジェクトの状況

### はじめに

- この「IFRS in Focus」の特別版は、2010年12月31日終了年度およびそれ以降の年度に発効する改訂された「国際財務報告基準（「IFRS」）および国際財務報告解釈指針委員会（「委員会」または「IFRIC」）が公表する新しい解釈指針と改訂された解釈指針の概要を提供する。今年度に強制的に適用される新しい基準書はない。しかし、2つの改訂された(revised)基準書、既存の基準書と解釈指針の様々な修正(amendments)、2つの解釈指針（以下「新・改訂 IFRS」）が今年度発効する。
- 一般的な規則として、企業は新・改訂 IFRS を、強制発効日より前に適用することができる。このニュースレターは、企業が2010年12月31日終了年度に適用を選択できる新・改訂 IFRS の要約を提供するものである。ローカルの承認またはその他の法的プロセスといった早期適用するための企業の能力に対する影響についても検討を行うべきである。
- このニュースレターはまた、IASBプロジェクトの現在の状況と共に、各々の新・改訂 IFRS の簡潔なスナップショットを提供する。実務上の助言および検討と共に、更に包括的な分析に関して、これらの新・改訂 IFRS について過去に発行されたニュースレターを再検討することを、企業に推奨する。これらのニュースレターは、IAS Plus ウェブサイト [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) から入手できる。いつものとおり、企業は、自身の特定の状況に影響を与えるかもしれないすべての変更を識別するために、自ら基準書および解釈指針を参照すべきである。

### 新・改訂 IFRS

下表は、2010年12月31日終了年度に発効するまたは早期適用が可能となる、2010年12月31日に発行済みの新・改訂 IFRS の一覧である。下表に参照されるニュースレターは、[www.iasplus.com/iasplus/iasplus.htm](http://www.iasplus.com/iasplus/iasplus.htm) からアクセスすることができる。

2010年12月31日終了年度に発効

修正および改訂基準書		以下の日付以降開始する年度に発効	ニュースレター発行月
IFRS 第1号	IFRS 第1号「IFRSの初度適用」の改訂	2009年7月1日	2008年12月
	初度適用企業に対する追加的な免除規定	2010年1月1日	2009年8月
IFRS 第2号	グループ現金決済型株式報酬取引	2010年1月1日	2009年6月
IFRS 第3号 (2008年)および IAS 第27号 (2008年)	企業結合、連結および個別財務諸表	2009年7月1日	2008年1月
IAS 第39号	適格なヘッジ対象	2009年7月1日	2008年7月
その他	IFRSの改善	2009年7月1日または 2010年1月1日	2009年4月
新解釈指針		以下の日付以降開始する年度に発効	ニュースレター発行月
IFRIC 第17号	非現金資産の所有者への分配	2009年7月1日	2008年12月
IFRIC 第18号	顧客からの資産の移転	2009年7月1日以後 に受け取った移転	2009年2月

2010年12月31日終了年度から早期適用可能

基準の修正		以下の日付以降開始する年度に発効	ニュースレター発行月
IFRS 第1号	IFRS 第7号「短期的な開示免除」	2010年7月1日	2010年2月
	IFRS 第9号「短期的な免除」	2010年7月1日	2009年11月
	IFRS 第1号の3つの改訂 <sup>1</sup> :会計方針の変更、特定事象を契機とする公正価値測定のみなし原価の免除規定、およびみなし原価(料金規制企業)	2011年1月1日	2010年5月
IFRS 第3号	IFRS 第3号(2008年)の改訂	2010年7月1日	2010年5月
IFRS 第7号	IFRS 第7号の改訂 <sup>1</sup>	2011年1月1日	2010年5月
	認識の中止の拡充された開示要求	2011年7月1日	2010年10月
IFRS 第9号	金融商品:分類および測定	2013年1月1日	2009年11月
	IFRS 第9号への追加「金融負債の会計処理」	2013年1月1日	2010年11月
IAS 第1号	IASの改訂 <sup>1</sup>	2011年1月1日	2010年5月
IAS 第24号	関連当事者についての開示	2011年1月1日	2009年11月
IAS 第27号 (2008年)	IAS 第27号(2008年)の改訂 <sup>1</sup>	2010年7月1日	2010年5月
IAS 第32号	株主割当て発行された新株予約権(rights issues)の分類	2010年2月1日	2009年10月
IAS 第34号	IAS 第34号の改訂 <sup>1</sup>	2011年1月1日	2010年5月
新解釈指針		以下の日付以降開始する年度に発効	ニュースレター発行月
IFRIC 第19号	資本性金融商品による金融負債の消滅	2010年7月1日	2009年12月
解釈指針の改訂		以下の日付以降開始する年度に発効	ニュースレター発行月
IFRIC 第13号	IFRIC 第13号の改訂	2011年1月1日	2010年5月
IFRIC 第14号	最低積立要求の前払い	2011年1月1日	2009年12月

注)<sup>1</sup> :2010 年における IFRS 年次改善の修正の一部

## 2010 年 12 月 31 日終了年度に発効

### IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」(改訂)(2009 年 7 月 1 日から発効)

IFRS 第 1 号の改訂の目的は、IFRS 第 1 号の構成を改善することであるが、新しいおよび改訂されたテクニカルな材料は導入されていない。本改訂は、多数の免除規定および例外規定のほとんどを再構成し付録に移動することにより、IFRS 第 1 号をより明確に、そしてより容易の適用するために作成されている。構成の改善はまた、IFRS 第 1 号の将来の変更により良く適応することを意図している。

### IFRS 第 1 号の修正:初度適用企業に対する追加的な免除規定(2010 年 1 月 1 日に発効)

以下の IFRS 第 1 号の修正は、「石油およびガス資産」、および「リースが含まれている契約」に関連する初度適用企業に追加的な免除規定を提供する。

#### 石油およびガス資産のみなし原価に係る免除規定

本免除規定は、従前の GAAP において「全部原価法」の会計処理を使用していた石油およびガス企業に適用される。従前の方法では、「石油およびガス資産」に関連する探査および開発コストは、大きい地域のすべての資産を含むコスト・センターに記帳されていた。

免除規定では、企業は、IFRS 移行日に従前の GAAP により算定された金額で、「石油およびガス資産」を測定する選択ができる。従前の GAAP によりコスト・センターで算定された金額は、IFRS 移行日に埋蔵量または価値を使用して開発・産出段階の原資産に比例按分することを要求される。減損テストも IFRS 移行日に要求さ、従前の GAAP により算定された帳簿価額と比較して、場合によっては、評価減を生じる可能性がある。

#### 有形固定資産(石油およびガス資産)の原価に含まれる廃棄負債

企業が、石油およびガス資産について、上記のみなし原価の使用の免除規定を選択する場合には、追加的な初度適用免除規定が、廃棄負債に対しても適用されなければならない。特に、企業は以下を実施しなければならない。

- IFRS 移行日現在の廃棄、原状回復およびそれらに類似する負債を IAS 第 37 号に従って測定する
- 「当該金額」と「従前の GAAP により算定された IFRS 移行日現在の負債の帳簿価額」との差額を、利益剰余金に直接認識する

#### リースにおける免除規定

追加的な免除規定が、初度適用企業にさらなる救済を提供するために追加された。新しい免除規定は、IFRIC 第 4 号で要求される日以外に、契約にリースが含まれているか否かの判断を IFRIC 第 4 号と整合している従前の GAAP に基づいて実施した初度適用企業に適用される。本免除規定の結果、初度適用企業が、従前の GAAP に基づいた契約にリースが含まれているか否かの評価が、IAS 第 17 号「リース」および IFRIC 第 4 号を適用した場合と同じ結果となる場合には、当該初度適用企業は、IFRS 移行日にその評価を再評価する必要はない。

## IFRS 第 2 号の修正:グループ間現金決済型の株式報酬(2010 年 1 月 1 日に発効)

IFRS 第 2 号の修正は、グループ企業間の株式報酬取引の会計処理に対する追加的なガイダンスを提供する。修正基準書は、以下のいずれかの場合にのみ、財貨またはサービスを受領する企業が、当該取引を「持分決済型の株式報酬取引」として認識することを明示的に規定している。

- 付与された報酬が自己の資本性金融商品である場合
- 企業が当該取引を決済する義務を負わない場合

それ以外のすべての状況では、企業は、当該取引を「現金決済型の株式報酬取引」として測定する。当該取引を決済する責任を有する企業(または株主)は、取引が自己の資本性金融商品により決済される場合にのみ、当該取引を「持分決済型の株式報酬取引」として認識する。それ以外のすべての状況では、当該取引は、報酬を決済する企業により、「現金決済型の株式報酬」として認識される。

持分決済型または現金決済型とするグループ間株式報酬取引の分類は、子会社と親会社レベルで異なる場合があるため、財貨またはサービスを受領する企業により認識される金額は、取引を決済する企業により認識される金額や連結財務諸表に認識される金額とは異なる場合もある。グループ内の返済の取決めは、上記のグループ間で決済される株式報酬取引の分類に関する原則の適用には影響を及ぼさない。

また、IFRS 第 2 号の範囲は、株式報酬取引により受領された財貨またはサービスが個別に識別できるか否かに関わらず、本基準書がすべての株式報酬取引に適用されることを明確にするために修正された。識別不能な財貨またはサービスは、付与日に、「株式報酬の公正価値」と「識別可能な財貨およびサービス」との差額として測定される。

これらの論点に関するガイダンスは、従来 IFRIC 第 8 号「IFRS 第 2 号の範囲」および IFRIC 第 11 号「IFRS 第 2 号—グループおよび自己株式取引」に規定されていたが、結果として、これらの解釈指針は IFRS 第 2 号の発効日に廃止される。

## IFRS 第 3 号(改訂)「企業結合」および IAS 第 27 号(改訂)「連結および単体財務諸表」(2009 年 7 月 1 日に発効)

IFRS 第 3 号(2008 年改訂)および IAS 第 27 号(2008 年改訂)は、当該改訂の結果として行われたその他の基準書(特に IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」および IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」)に対する改訂と共に、一括して公表された(そして、同時に適用することが要求されている)。

改訂基準書により導入された最も重要な変更は、以下のとおりである。

- 企業結合を達成するために発生したコスト(例えば、仲介者手数料、助言、法律、会計、評価、その他の専門家またはコンサルティングの報酬)は、当該コストが発生した期間に費用処理される。その他の負債性証券または持分証券の発行コストは、IAS 第 32 号および IAS 第 39 号に従って、引き続き認識される
- 以前から取得企業に保有されていた被取得企業の資本持分は、支配が獲得された日の公正価値で再測定される。その結果生じる損益は、損益として認識される
- 少数株主を「非支配株主(NCI)」という用語に置き換える。企業は、「公正価値」と「被取得企業の識別可能な純資産の非支配持分の比例的持分」のいずれかで NCI を測定するかを、企業結合取引ごとに選択する

- のれんは、以下の差額として、取得日に測定される：
  - (a) 移転された対価の取得日における公正価値、(b) 被取得企業の NCI の金額、および(c) 取得企業が以前に保有していた被取得企業の資本持分の取得日における公正価値の総計
  - 識別可能な取得資産および引受負債の取得日の公正価値の純額
- いったん支配が獲得されると、支配の喪失とならないその後の所有持分の変動はすべて、所有者との取引として取り扱われる。したがって、のれんは、事後的に再測定はされず、そのような所有持分の変動により生じた損益は認識されない。「NCI の変動」と「支払または受取対価の公正価値」との間の差額は、直接資本に認識され、親会社の所有者に帰属する。
- 条件付対価を含む取得の対価は、取得日における公正価値で測定されなければならない。条件付対価が負債の定義を満たす場合には、取得日以後の事象から生じた変動(例えば、被取得企業が利益目標を満たす、または特定の株価を達成する)は、損益として認識される。
- 損益に対する NCI の比例的持分は、たとえ NCI が負の残高となっても、NCI に帰属させる。
- 子会社の支配の喪失の場合、企業はすべての資産、負債および関連する NCI の認識を中止することが要求される。以前の子会社に対する残存投資は、支配喪失日の公正価値で認識される。支配の喪失に伴う損益は、損益として認識される。

IFRS 第 3 号の改訂から生じるその他の重要な変更は、以下を含む。

- 相互会社間の企業結合および契約のみで達成される企業結合を含めるための範囲の拡大
- 株式報酬の置き換えが移転された対価の一部となるか、どこまでが範囲となるかの特定のガイダンス、および再取得された権利の当初認識時の測定に関する特定のガイダンス
- 保険契約およびリース(ファイナンスまたはオペレーティングの当初の分類が維持されている)の例外があるが、企業は、取得した契約の分類を再評価する必要があることの明確化。これは、金融商品、組込デリバティブおよびヘッジ関係に特に関連する

これらの基準に対する経過規定は、複雑である。IFRS 第 3 号(2008 年)は、取得日が 2009 年 7 月 1 日以降に開始する最初の年次報告期間の期首以後の企業結合について将来に向けて適用しなければならない。2007 年 6 月 30 日より前に開始する年次報告期間の企業結合には適用されないが、早期適用が認められる。IAS 第 27 号(2008 年)は、2009 年 7 月 1 日以降に開始する年次期間の期首時点から適用され、早期適用が認められる。IAS 第 27 号(2008 年)も同時に適用しない場合には、企業は IFRS 第 3 号(2008 年)を早期適用してはならず、その逆もまた同様である。

#### IAS 第 39 号「適格なヘッジ対象」の修正(2009 年 7 月 1 日に発効)

IAS 第 39 号の改訂は、ヘッジ会計に関する 2 つの論点を明確にしている。

##### ヘッジリスクとしてのインフレーションの識別

インフレーションの変動が、認識された金融商品のキャッシュ・フローの契約で明記されている部分である場合のみ、インフレーションはヘッジが可能である。これは、企業がインフレーション連動債券を購入するまたは発行する場合である。この場合には、企業は、キャッシュ・フローをヘッジすることが可能な将来のインフレーション

ンにおいて変動するキャッシュ・フローのエクスポージャーを有する。しかし、本修正では、企業が発行したまたは購入した固定利付債券のインフレーションの部分の公正価値ヘッジとして指定することを認めていない。この場合に、インフレーションの部分は、別個に識別でき、信頼性をもって測定できるとはみなされない。

本修正はまた、固定金利の金融商品の公正価値のリスクフリー金利またはベンチマーク金利の部分は、通常別個に識別でき、信頼性をもって測定できるとみなしており、したがって、ヘッジすることが可能であることを明確にしている。

### **オプションによるヘッジ**

IAS 第 39 号では、企業に、買建(または正味の買建)オプションを金融商品および非金融商品のヘッジのヘッジ手段として指定することを認めている。企業は、ヘッジ対象のキャッシュ・フローまたは公正価値の特定の価格またはその他の変数の上方向または下方向の変動(片側リスク)に対するヘッジとして、オプションを指定することが可能である。

本修正は、オプションの時間的価値ではなく本源的価値が、片側リスクを反映し、したがって指定されたオプション全体が、完全には有効とはならないことを明確にしている。買建オプションの時間的価値は、損益に影響する予定取引の構成部分ではない。したがって、企業が、予定取引から生じる片側リスクのヘッジとしてオプションの全体を指定する場合、ヘッジの有効性が生じることとなる。代替的に、本基準書により認められているように、企業は、ヘッジの有効性を改善するために、時間的価値を除外することを選択できる。この指定の結果、オプションの時間的価値の変動は、直ちに損益として認識される。

### **IFRS の改善(2009 年 4 月)(2009 年 7 月 1 日または 2010 年 1 月 1 日に発効)**

これは、緊急でなく、重要ではない基準書の修正を取り扱うことを意図した IASB の年次改善プロセスにより公表された 2 回目の包括的な発行物である。本書は、12 個の IFRS の修正を含み、それらはデロイトの 2009 年 4 月のニュースレターで個別に取り扱われている。

### **IFRIC 第 17 号- 非現金資産の所有者への分配(2009 年 7 月 1 日に発効)**

IFRIC 第 17 号は、株主に対して、企業が現金以外の資産を配当として分配するときに、適切な会計処理に関するガイダンスを提供する。本解釈指針は、配当が適切に承認され、もはや企業の自由裁量ではなくなった時に、未払配当金が認識されるべきであることを明確にしている。委員会が到達した最も重要な結論は、配当は分配される資産の公正価値で測定されなければならないと、また企業が未払配当金を決済する際に、この金額と分配される資産の帳簿価額との差額を損益に認識しなければならないということである。この会計処理は、多くの法域に実務上の変更を生じさせることとなる。

本解釈指針は、分配の前後において最終的に同一の者(または集団)に支配される非現金資産の分配(例えば、共通支配下の企業間における非現金資産の分配)には適用されない。これは、そのような分配が生じる最も一般的な状況である。

本解釈指針により、分配目的で保有する非現金資産の適切な取扱いに関して、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」が改訂された。

### **IFRIC 第 18 号- 顧客からの資産の移転(2009 年 7 月 1 日以降に顧客から受け取る資産の移転に適用)**

IFRIC 第 18 号は、報告企業に対する顧客からの資産の移転の会計処理における実務上のばらつきに対処するために公表された。例えば、企業は、移転された資産の使用を要求する財貨および/またはサービスを同一の顧客に供給するために、その後使用する有形固定資産項目(またはそのような項目を取得するために使用する現金)を、顧客から受け取る場合がある。そのような契約を有する企業について、従前に適用した会計方針によっては、IFRIC 第 18 号は、収益認識の繰延べられている、または収益として認識されている金額の増加をもたらす可能性がある。

本解釈指針では、当該受領企業は、移転された有形固定資産項目が「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」に示された資産の定義を満たす場合には、財政状態計算書上に当該項目を認識する必要があると結論付けている。本解釈指針は、所有権の獲得は支配を確立するためには、それ自体では不十分である可能性があると言及し、当該資産を認識するためには、企業は当該資産を支配していなければならないことを強調している。

有形固定資産項目が資産として認識することが適格となると企業を決定する場合、企業は IAS 第 16 号「有形固定資産」に従って資産を認識し、そして当初認識において公正価値で取得原価を測定することを要求される。

一つのサービスだけが契約に含まれる場合（例えば、他の顧客のために、同一のレートで請求される財貨またはサービスの供給を公益ネットワークへ接続する）、企業は、当該サービスが履行されるときに収益を認識する。2つ以上のサービスが識別される場合には、受け取った資産の公正価値は各サービスに配分され、IAS 第 18 号の認識規準が各サービスに個別に適用される。継続的なサービスが契約の一部として識別される場合には、当該サービスに係る収益が認識される期間は、一般的には顧客との契約の条件により決定される。契約が期間を明記していない場合には、収益は、継続的なサービスを供給するために使用される、移転された資産の耐用年数を超えない期間にわたって認識される。

## 2010 年 12 月 31 日終了年度から早期適用可能

### IFRS 第 1 号および IFRS 第 7 号の修正:金融商品に関する開示の改善(2010 年 7 月 1 日に発効)

IASB は、IFRS の初度適用企業が、2009 年 3 月の IFRS 第 7 号の修正「金融商品に関する開示の改善」より導入された追加的な開示を免除するために、IFRS 第 1 号を改訂した。本改訂は、IFRS 第 7 号の修正が現行の IFRS 作成企業に対して規定する経過措置と同一の経過措置を初度適用企業に与えるものである。本改訂は、短期間の免除規定であり、2009 年 12 月 31 日より前に終了する比較年次期間、2009 年 12 月 31 日より前の年次比較期間の中間期間、およびこの期間内に提供された財務状態計算書に適用される。

### IFRS 第 1 号および IFRS 第 9 号の修正:金融商品(IFRS 第 9 号が早期適用される場合にのみ適用)

短期的な開示に関する免除規定が、2012 年 1 月 1 日より前に開始する年度から IFRS を適用し、かつ IFRS 第 9 号を早期適用することを選択する企業に導入された。本免除規定は、代替的な開示要求を規定している IFRS 第 9 号の範囲内の項目に対する比較情報を再表示する要求のいくつかの免除を提供する。

### 年次改善プロジェクト(AIP)の一環としての IFRS 第 1 号の修正(2011 年 1 月 1 日に発効)

IFRS 第 1 号は、2010 年の IFRS 年次改善の結果、修正された。下記の修正は、初度適用年度の会計方針の変更およびみなし原価の免除規定の追加である。

- 初度適用年度の会計方針の変更:この修正は、初度適用企業が、最初の IFRS 財務諸表の公表前に、会計方針を変更し、IFRS 第 1 号の免除規定を選択することができることを明確にしている。修正ガイダンスはまた、初度適用企業が最初の中間財務諸表と最初の財務諸表との間に会計方針の変更または免除規定を採用する場合に要求される開示を明確にしている。
- みなし原価の免除規定(事象を契機とする公正価値測定):みなし原価の免除規定は、IFRS 移行日と IFRS 報告日の間に生じる事象に関して公正価値測定を使用することができるように修正された。そのような事象の例は、新規株式公開または民営化である。本免除規定が適用される際に、企業は測定日現在のみなし原価の修正を資本への認識を通して計上する。本免除規定は、IFRS 移行日に IFRS に準拠した測定基礎を確立する要求の免除を企業に提供するものではない。

- みなし原価の免除規定(料金規制の対象事業):このみなし原価免除規定の追加は、料金規制の対象となる有形固定資産または無形資産に関連し、初度適用企業がIFRS移行日にみなし原価として従前のGAAPによる帳簿価額の使用を認めるものである。企業が本免除規定を適用することを選択した際には、関連資産の減損テストもIFRS移行日に要求される。

#### **AIPの一環としてのIFRS第3号(2008年)の修正(2010年7月1日に発効)**

IFRS第3号(2008年)の3つの修正が、2010年のIFRSの改善に取り込まれた:

- 非支配持分の測定: IFRS第3号(2008年)に基づき、取得日に、非支配持分を「公正価値」と「被取得企業の識別可能な純資産に対する比例的持分」のいずれかで測定する選択は、現在の所有者持分で、清算時に所有者に当該企業の純資産の比例的持分に関する権利を与える非支配持分のみ適用されることを明記している。
- 置き換えられず、自発的に置き換えられた株式報酬: 被取得企業の株式報酬取引を置き換える取得企業の株式報酬を、取得日においてIFRS第2号に従って測定する(「市場ベースの測定」)IFRS第3号(2008年)の現行の要求は、被取得企業の置き換えられない株式報酬取引にも適用されることを明記している。
- IFRS第3号(2008年)の発効日より前に発生した企業結合から生じる条件付対価に関する経過規定: IAS第32号「金融商品-表示」、IAS第39号「金融商品-認識および測定」、IFRS第7号「金融商品-開示」は、取得日がIFRS第3号(2008年)を適用する日より前である企業結合から生じた条件付対価には適用されないことを明確にしている。

#### **AIPの一環としてのIFRS第7号の修正(2010年1月1日に発効)**

- IFRS第7号は、既存の開示要求を明確にするため、2010年のIFRSの改善の一部として修正された。本修正は、利用者が金融商品から生じるリスクの性質および範囲の全体像の形成を助けるために要求される定量的開示の文脈の中での定性的開示の促進をもたらす。本修正は、信用リスクおよび保有する担保に関して要求される開示のレベルも明確にし、再交渉中の貸付金に関する開示を軽減している。

#### **IFRS第7号の修正- 認識の中止の開示要求の拡充(2011年7月1日に発効)**

IASBは、オフバランスシート活動の包括的見直しの一部として、IFRS第7号「金融商品」への開示要求の拡充を導入した。当修正は、財務諸表の利用者が、資産を譲渡した企業に残存する可能性のあるリスクにより生じ得る影響の理解を含む、金融資産の譲渡取引(例えば、証券化)に対する理解をより向上させるように策定された。

本修正はまた、不均等に譲渡取引が報告期間の末日近くに行われた場合の追加的な開示も要求している。

#### **IFRS第9号「金融商品-金融資産の分類および測定」(2013年1月1日に発効)**

IFRS第9号は、金融商品の分類および測定に対する新しい要求を導入するものであり、2013年1月1日から発効し、早期適用も認められる。本基準書は、新しい金融商品のガイダンスの段階的な開発および段階的導入の一部として、2009年に公表された。金融負債の分類および測定に関する新しい要求も、今年追加された(次のセクションを参照)。「減損」および「ヘッジ会計」は、2011年にIFRS第9号に追加される予定である。その結果、最終的にIAS第39号のIFRS第9号への完全な置き換えを完了する。

現在IAS第39号の範囲にあるすべての認識された金融資産は、「償却原価」と「公正価値」のいずれかで測定されることとなる。(1)契約上のキャッシュ・フローを回収することがその目的であるビジネス・モデルに基づいて保有されている、および(2)元本および元本残高に対する金利のみを契約上のキャッシュ・フローとする負債性金融商品(例えば、貸付金)は、通常、「償却原価」で測定しなければならない。その他のすべての負債性金融商品は、「損益を通じて公正価値で測定(FVTPL)」しなければならない。公正価値オプションは、(ある特定の条件を充足したならば)償却原価測定に代替として利用できる。公正価値オプションにて、「FVTPL」に指



定されなかった負債性金融商品について、当該金融資産に対する企業のビジネス・モデルの目的が変更され、以前の測定基礎がもはや適用されない場合には、「FVTPL」と「償却原価」との間、またその逆で、再分類が要求される。

負債性金融商品がノンリコースである、すなわち、債権者の請求が債務者の特定の資産に限定されている場合、当該債権は元本および金利の返済である契約上のキャッシュ・フローに該当するかどうかを評価する必要がある。本基準書は、この決定を行うために、企業が原資産またはキャッシュ・フローを検討することを要求している。貸付金の条件がその他のキャッシュ・フローを生じさせる、または元本および利息を示す支払と不整合な方法でキャッシュ・フローを限定している場合には、当該貸付金は「償却原価」で測定できない。

IFRS 第 9 号の範囲内のすべての持分投資は、財政状態計算書に「公正価値」で測定し、関連する損益は損益として認識される。持分投資がトレーディング目的で保有されていない場合のみ、当初認識時に「その他の包括利益を通じて公正価値で測定する(FVTOCI)」という、取消不能な選択を行うことができる。配当収益のみは、配当が明らかに投資原価の一部回収ではない場合に、損益に認識される。

IFRS 第 9 号は、主契約が IFRS 第 9 号の範囲内の金融商品である場合に、混合契約に対する組込デリバティブの IAS 第 39 号の概念を維持しない。その結果、IAS 第 39 号では、主金融資産と密接に関係していなかったため、「FVTPL」で別個に会計処理されていた組込デリバティブは、もはや分離されなくなる。その代わりに、金融資産の契約上のキャッシュ・フローはその全体で評価され、本基準書に記載されているように、そのキャッシュ・フローが元本および利息の支払いを示さない場合には、資産は全体として「FVTPL」で測定される。

IFRS 第 9 号の発効日は、2013 年 1 月 1 日以降開始年度であり、早期適用は認められる。IFRS 第 9 号は、本基準書の特定の状況における免除規定を除き、遡及適用しなければならない。2012 年 1 月 1 日より前に本新基準書を適用する企業は、過去の期間を修正表示する必要はない。

#### **IFRS 第 9 号- 金融負債の会計処理に関する要求の取込み(2013 年 1 月 1 日に発効)**

前のセクションにて言及しているように、IFRS 第 9 号はいくつかのフェーズとして開発されており、新たな金融商品のガイダンスの最初のパート(金融資産の分類および測定)が 2009 年に公表されている。IFRS 第 9 号の 2010 年の改訂は、2009 年 11 月に公表された「金融資産の分類および測定」に対する要求を維持し、「金融負債の分類および測定」のガイダンスを追記するものである。「金融商品の認識の中止」のガイダンスおよび IAS 第 39 号「金融商品—認識および測定」からの関連する実施ガイダンスはまた、IFRS 第 9 号に取り込まれている。

IFRS 第 9 号に含まれるガイダンスは、IAS 第 39 号に現在含まれる金融負債に対する分類規準を維持する。しかし、IAS 第 39 号と比較して、表示と測定に係る 2 つの重要な差異がある：

- ・ 負債の信用リスクに帰属する公正価値の変動に伴う影響の表示
- ・ 非上場資本性金融商品の引渡しにより決済されるデリバティブ負債に対する例外規定の削除

#### **負債の信用リスクの変動に伴う影響の表示**

負債の信用リスクに関する改訂ガイダンスは、「FVTPL」として測定されるすべての負債には適用されない。「トレーディング目的で保有される金融負債」および「公正価値オプションに指定された金融保証契約」は、継続して公正価値で測定され、公正価値のすべての変動は損益に認識される。公正価値オプションを使用して、FVTPL として指定されたその他のすべての金融負債について、改訂ガイダンスは、信用リスクの変動に起因する負債の公正価値の変動額をその他の包括利益(OCI)で認識し、公正価値の変動の残りの金額を損益に認識することを要求している。しかし、信用リスクの変動に起因する公正価値の変動を OCI に認識することにより、会計上のミスマッチが生じるまたは増加する場合、企業は公正価値のすべての変動を損益に表示する。

### デリバティブ金融負債に対する取得原価の例外規定の削除

金融資産を取り扱う IFRS 第 9 号のパートでは、公正価値が信頼性をもって測定されない非上場資本性金融商品および関連するデリバティブ資産に関する IAS 第 39 号における取得原価の例外規定を削除している。IFRS 第 9 号の金融資産のパートが公表された際に、その公正価値を信頼性をもって測定できない非上場資本性金融商品を引き渡すことにより決済されるデリバティブ負債（例えば、行使時に、企業が非上場株式をオプションの保有者に引き渡す売建オプション）の取得原価の例外規定を残していた。しかし、改訂ガイダンスでは、この例外規定は削除され、その結果すべてのデリバティブは、資産であれ負債であれ、公正価値で測定される。

### AIP の一環としての IAS 第 1 号の修正(2011 年 1 月 1 日に発効)

IAS 第 1 号は、2010 年 5 月に公表された IFRS の改善の一環として改訂された。本改訂は、持分変動計算書または財務諸表の注記のいずれかに、企業がその他の包括利益の項目別分析を表示することができることを明確にしている。

### IAS 第 24 号の修正—関連当事者について開示(2011 年 1 月 1 日に発効)

IAS 第 24 号の修正は、政府により支配、共同支配されるまたは重要な影響力を受ける企業（以下、「政府関連企業」という）に対する開示要求を簡素化し、関連当事者の定義を明確にしている。

以前のバージョンの IAS 第 24 号には、政府関連企業に対する特定の免除規定はない。多くの企業、特に政府の支配が広範にわたる環境下にある多くの企業は、すべての政府関連企業を識別し、すべての関連当事者取引および当該企業との勘定残高を定量化することが実務上困難であることを理解した。

その結果、IAS 第 24 号の修正は、政府関連企業に対する IAS 第 24 号の開示要求の一部の免除を規定した。特に、報告企業は、以下の関連当事者取引および勘定残高（コミットメントを含む）に関する IAS 24 号の一般的開示要求を免除される。

- 報告企業を支配する、共同支配するまたは重要な影響力を有している政府
- 同一の政府が報告企業および別の企業の両方について支配する、共同支配するまたは重要な影響力を有しているために関連当事者となる当該別の企業

しかし、報告企業は一般的開示要求から免除される場合、改訂基準書は、報告企業が取引および関連する勘定残高についての以下の情報を開示することを要求している。

- 政府の名称および報告企業との関係の内容（すなわち、支配、共同支配または重要な影響力）
- 以下について、十分かつ詳細な情報：
  - 個別に重要な各取引の内容および金額
  - 合計では重要であるが個別には重要でない他の取引については、それらの程度についての定性的または定量的な指標の表示

IAS 第 24 号の修正では、関連当事者の定義を簡素化し、その意図する意味を明確にし、多くの不整合を削除している。要約すると、改訂された定義は、次の原則を基礎とする。

- 関連当事者関係の評価では、重要な影響力は主要な経営幹部との関係に等しいものとして言及している。したがって、支配または共同支配が存在する関係ほど緊密ではない。

- 同じ当事者から支配または共同支配を受けている2つの企業は、互いに関連している。
- 1つの当事者がある企業を支配または共同支配し、同時に他の企業に重要な影響力を有している場合、関連会社およびジョイント・ベンチャーは互いに関連している。
- 2つの企業が両方とも同じ企業から重要な影響力を受けている場合、企業は互いに関連していない。
- 関連当事者関係の取扱いの対称性。修正された定義が、ある1つの当事者を2つ目の当事者に関連するものとして取り扱う場合、2つ目の当事者も1つ目の当事者に関連するものとして取り扱われる。

#### **AIPの一環としてのIAS第27号(2008年)の修正(2009年7月1日または2010年7月1日に発効)**

IAS第27号(2008年)の公表に続いて、結果として多くの修正が、その他のIFRSに行われた。本修正は、IAS第21号、IAS第28号およびIAS第31号に関連するものであり、将来に向かって適用される(遡及適用されるIAS第28号35項およびIAS第31号46項を除く)。

#### **IAS第32号の修正—株主割当て発行された新株予約権の分類(2010年2月1日に発効)**

IAS第32号の修正において、いかなる通貨であれ固定額でデリバティブ以外の企業自身の固定数の資本性金融商品を取得するために発行された(そうでなければ、IAS第32号第11項における資本性金融商品の定義を満たす)権利、オプションまたはワラントは、同一クラスの企業自身の資本性金融商品(デリバティブ以外)の既存の所有者のすべてに比例的に提供された場合には、資本性金融商品として分類される。

#### **AIPの一環としてのIAS第34号の修正(2011年1月1日に発効)**

IAS第34号は、中間財務報告で開示される重要な事象および取引を明確にするために改訂された。本修正は、これらの中間財務諸表の開示が、直近の年度の財務諸表で表示されている関連する情報を更新するものでなければならないことをより強調している。本修正はまた、この原則が金融商品および公正価値にどのように適用されるかを明確にしている。

#### **IFRIC第19号-資本性金融商品による金融負債の消滅(2010年7月1日に発効)**

本解釈指針は、金融負債の全部または一部を消滅させるために資本性金融商品を発行する(しばしば「デット・エクイティ・スワップ」と呼ばれる)企業の会計処理が異なる点に対応している。本解釈指針は、債務を消滅させる資本性金融商品の発行は、「支払対価」に含まれると結論付けている。

当該対価は、その公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、発行した資本性金融商品の公正価値で測定されなければならない。信頼性をもって測定できない場合、資本性金融商品は消滅する債務の公正価値で測定されなければならない。発行した資本性金融商品の公正価値と消滅した負債の帳簿価額との差額は、損益に認識される。

資本性金融商品の発行により金融負債の一部が消滅する場合、企業は対価の一部が残存する負債の部分の再交渉を示すかどうかを評価しなければならない。

#### **IFRIC第13号の修正-AIPの一環としての「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」(2011年1月1日に発効)**

IFRIC第13号は、本解釈指針における特典クレジットの公正価値の測定を明確にするために改訂された。

特に、本改訂では、特典クレジットの「公正価値」は以下の2つを考慮すべきであることに言及している。

- 当初販売から特典クレジットを獲得しない顧客に対して提供されるだろう値引きまたはインセンティブ
- 予想される失効部分

## IFRIC 第 14 号の修正- 最低積立要件の前払(2011 年 1 月 1 日に発効)

IFRIC 第 14 号は、企業がある状況において最低積立のための掛金の前払を資産として認識することが認められないという IFRIC 第 14 号の意図しない結果に対処するために修正された。

IFRIC 第 14 号(改訂前)では、制度の剰余金が将来の最低積立掛金の前払に起因するかもしれないということを検討しなかったため、IAS 第 19 号 58 項に従って、最低積立掛金の任意の前払によって起こる利用可能な経済的便益を意図せず減額することとなった。企業が将来の給付に関する掛金の最低積立要件を求められる場合には、IFRIC 第 14 号 20 項(改訂前)によって、将来掛金の減額の形で利用可能な経済的便益は、以下の(a)から(b)を控除した額の現在価値に制限されていた:

- (a) 各年の見積将来勤務費用
- (b) 当該年において給付の将来発生額に関して要求されている見積最低積立掛金

修正 IFRIC 第 14 号 20 項においては、将来の勤務に関する掛金の最低積立要件がある場合、将来掛金の減額として利用可能な経済的便益(したがって、資産として認識すべき余剰)は以下からなる:

- (a) 企業が前払をした(すなわち、企業が要求される前に支払った金額)のために、将来の勤務に対する将来の最低積立要件の掛金が減額されることとなる金額
- (b) 各期間の見積将来勤務費用から、(a)に記載されている前払の掛金がないと仮定した場合の当該期間において将来の勤務に対して要求される見積最低積立要件の掛金を控除したもの

さらに、IFRIC 第 14 号では、ある期間においては IFRIC 第 14 号 20 項(b)のもとで計算された金額は負になるかもしれないが(すなわち、その期間において見積最低積立要件の掛金が同時期の見積将来勤務費用を上回っている)、IFRIC 第 14 号 20 項(b)のもとで計算された総額はゼロを決して下回ってはならないことを明確にした。これにより、将来掛金の減額により利用可能な経済的便益は、もっとも少ない場合(もしあれば)前払の総額に一致することとなる。

## 展望:現在の IASB プロジェクトの状況

2010 年中に IASB のワークプランに多くの改訂があり、最終的な結果として、2011 年の前半に多くの主要なプロジェクトの完成を集中させた改訂タイムテーブルが合意された。下表は、2011 年に開発される主要なプロジェクトのいくつかを要約したものである:

プロジェクト	要約	ニュースレター
連結	IASB は、「支配」の概念を基礎とし、連結および非連結企業の開示を改善する、すべての企業に適用される単一の連結モデルを開発している。最終基準書は、2011 年 1 月の後半に公表される予定である。 投資会社をより広範な連結プロジェクトの一部として取り扱い、「(IASB により定義される)投資会社」により保有される投資は、連結されるのではなく公正価値で測定されるべきであるかどうかについての質問を検討する別の ED が、2011 年に公表される予定である。	2009 年 1 月
公正価値測定	IASB は、公正価値の定義を明確にするため、公正価値の開示を拡充するため、そして US GAAP とのコンバージェンスを進めるため、すべての公正価値測定に対する単一の源泉となるガイダンスを開発している。本プロジェクトは、いつ公正価値を測定するかではなく、どのように公正価値を測定するかに対処するものである。最終基準書は、2011 年第 1 四半期に公表される予定である。	2010 年 7 月

プロジェクト	要約	ニュースレター
金融商品	IASB の金融商品プロジェクトは、IAS 第 39 号の置換えであり、「分類と測定」、「減損」、「ヘッジ会計」および「金融資産と負債の相殺」の各フェーズが取り組まれている。「ヘッジ会計」の公開草案は、2010 年 12 月に公表され、「減損」および「資産と負債の相殺」の公開草案は、2011 年 1 月に公表される予定である。すべてのフェーズは、2011 年 6 月に完了する予定である。	2009 年 7 月および 11 月
保険契約	保険契約に関する公開草案は、すべての法域にあるすべての保険会社が、一貫した基礎ですべての種類の契約に適用できるような単一の IFRS を提案するために、公表された。2011 年 6 月に新しい IFRS の公表が予定される IASB の優先プロジェクトの 1 つである。	2010 年 8 月
ジョイント・ベンチャー	IASB は、共同支配される企業の会計処理の際に比例連結法を適用する選択肢を削除し、既存の「ジョイント・アレンジメント」の定義、および「ジョイント・ベンチャー企業」と「ジョイント・アレンジメント」における資産と負債の直接持分との相違点を検討するために、このプロジェクトの範囲を限定している。最終基準書は、2011 年 1 月の後半に予定されている。	2007 年 10 月
リース	公開草案は、「借手」および「貸手」の双方のリース会計に対する重要な変更を提案するため、2010 年 8 月に公表された。「借手」は、財政状態計算書に「使用权」資産および対応する負債を認識することが要求される。「認識の中止モデル」および「履行義務モデル」という、「貸手」に対する 2 つの会計モデルが提案されている。最終基準書は、2011 年 6 月に公表される予定である。	2010 年 8 月
負債 (IAS 第 37 号)	IASB は、他の基準の範囲内ではない不確実な時期または金額の負債を取り扱う IAS 第 37 号を置き換える新しい基準書を開発している。公開草案は、2011 年の後半に公表される予定である。	2010 年 1 月
退職後給付	公開草案は、数理計算上の差異を繰延べ償却する IAS 第 19 号において認められる取り扱い(コリドーアプローチ)を削除するために公表された。他の提案された変更は、給付費用の様々な要素の測定および分解に関するものである。本改訂は、2011 年第 1 四半期に最終化されることが計画されている。	2010 年 5 月
収益認識	公開草案は、2010 年 6 月に公表された。提案されたガイダンスは、すべての種類の収益契約を取り扱うことを意図した単一の基準書を提供するものであり、収益が認識される要件として、財貨またはサービスの支配の移転を識別する。公開草案は、複数の引渡対象を伴う収益契約に対する会計処理の実質的な変更を提案している。最終基準書は、2011 年 6 月に公表される予定である。	2010 年 6 月

## 目次に戻る

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/)をご覧ください。