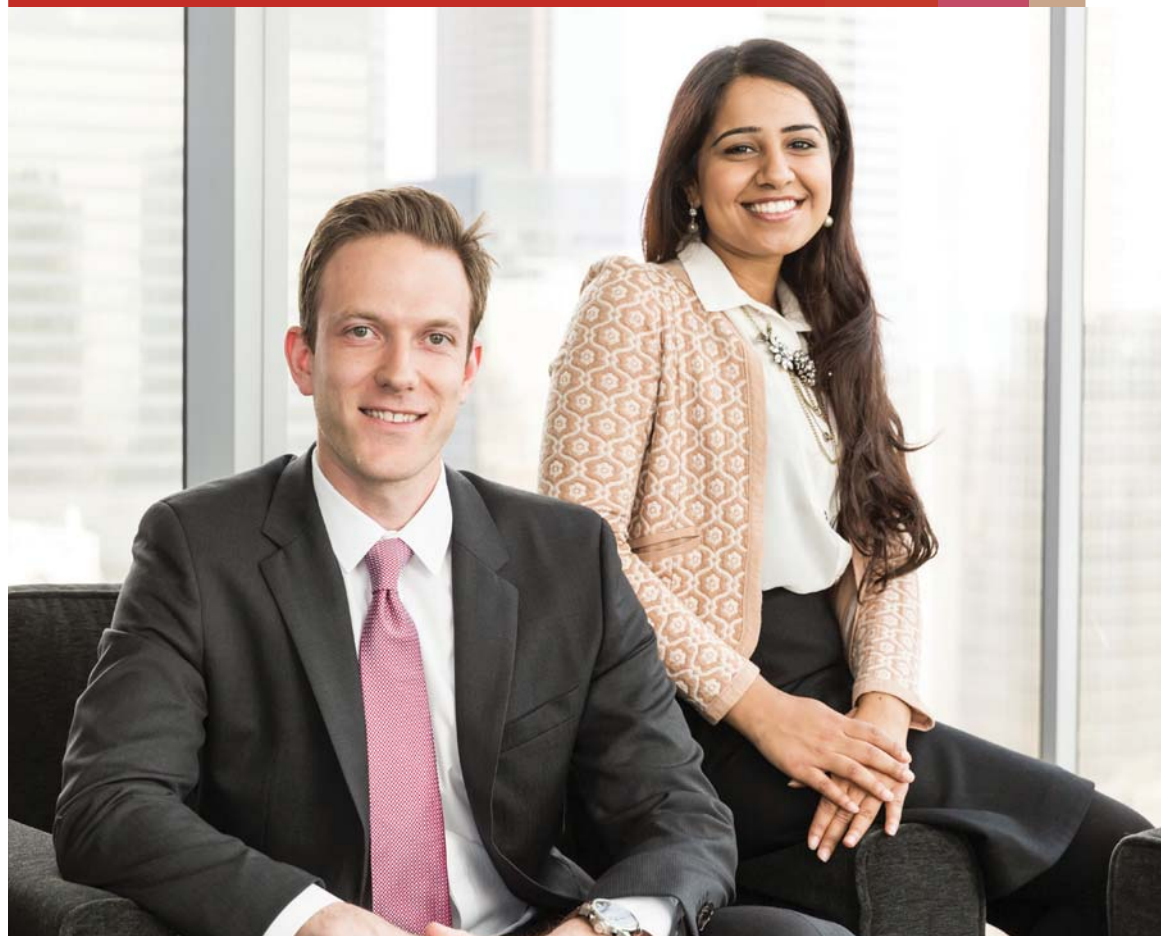


2014年に適用される 新しいIFRSに関する 実務ガイド

February 2014



(This page is intentionally left blank)

目次

はじめに.....	2
1. 改訂基準.....	4
確定給付制度—IAS第19号「従業員給付」の修正:「従業員の拠出」.....	4
金融資産と金融負債の相殺—IAS第32号「金融商品:表示」の修正.....	6
非金融資産の回収可能価額に関する開示—IAS第36号「資産の減損」の修正.....	7
デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続—IAS第39号「金融商品:認識及び測定」の修正.....	8
2. 新基準.....	9
金融商品—IFRS第9号「金融商品」.....	9
金融商品のヘッジ会計—IFRS第9号「金融商品」の修正.....	13
「投資企業」についての連結の例外—IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第27号の修正.....	15
規制繰延勘定—IFRS第14号「規制繰延勘定」.....	17
3. 新解釈指針.....	19
賦課金—IFRIC第21号「賦課金」.....	19
4. 年次改善プロジェクト2010年-2012年サイクル.....	21
年次改善プロジェクト2010年-2012年サイクル.....	21
5. 年次改善プロジェクト2011年-2013年サイクル.....	23
年次改善プロジェクト2011年-2013年サイクル.....	23

本書は、PwC Global が発行した『A practical guide to new IFRSs for 2014』の日本語翻訳版であり、その英語オリジナル版は以下から入手可能です。
<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1454125503112742>

また日本語翻訳版の作成にあたり、英語オリジナル版に含まれる以下の章および欧州連合 (EU) における適用状況に関する記載は省略しています。

- Consolidated financial statements - IFRS 10
- Joint arrangements - IFRS 11
- Disclosure of interests in other entities - IFRS 12
- Transition guidance for IFRSs 10, 11 and 12 - Amendments to IFRS 10, 11 and 12

はじめに

本書は、2014年の年度末以降に発効する新しい国際財務報告基準(IFRS)の基準および解釈指針に関する実務ガイドです。

2011年5月に連結に関連する5つの新基準と改訂基準が公表され、2013年1月1日に発効されました。IFRS第10号「連結財務諸表」では支配の定義が変更され、IFRS第11号「共同支配の取決め」では、共同支配の取決めを「共同支配事業」と「共同支配企業」の2種類とし、比例連結の使用を禁止しています。また、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」では、子会社、関連会社、共同支配企業、組成された企業および非連結の組成された企業に対する投資に適用される開示要求事項を1つの基準書にまとめています。この連結基準の全般的な見直しにより、国際会計基準(IAS)第27号(改訂)は現在、個別財務諸表のみを取扱い、IAS第28号(改訂)は関連会社と共同支配企業の双方の持分法会計を扱う基準となっています。さらに、これらの基準に対する修正として、投資企業の会計処理が規定されており、2014年1月1日から発効されます。

2010年に再公表されたIFRS第9号「金融商品」には、金融資産および金融負債の分類と測定および金融商品の認識中止に関するガイダンスが含まれます。2013年11月にはヘッジ会計に関するIFRS第9号が改訂され、ヘッジ会計の実質的な見直しが行われました。これは企業が財務諸表においてリスク管理活動をよりよく反映させるためのもので、この改訂で2015年1月1日の発効日が削除されました。現在のところ発効日は未定です。

IFRS第14号「規制繰延勘定」が公表され、2016年1月1日に発効されます。IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業がIFRSを適用する際に、従前の会計原則(GAAP)の要求事項に従って料金規制に関連する金額を継続して認識することを認めています。

また従来の基準に対するいくつかの狭い範囲の修正が公表されており、それらは2014年1月1日以後開始する事業年度より発効されます。具体的には、金融資産と金融負債の相殺に関するIAS第32号「金融商品:表示」の修正、非金融資産の回復可能価額に関するIAS第36号「資産の減損」の修正、およびデリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続に関するIAS第39号「金融商品:認識及び測定」の修正があります。

さらに2013年11月には、従業員または第三者に給付コストを負担するような拠出を求める確定給付制度に関する、IAS第19号「従業員給付」の修正が公表されました。この修正は、2014年7月1日以後開始する事業年度より発効されます。

2013年12月に、7つの修正を含む年次改善プロジェクト2010年-2012年サイクル、および4つの修正を含む年次改善プロジェクト2011年-2013年サイクルが公表されました。すべての修正は、2014年7月1日以後開始する事業年度より発効されます。

2013年に、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に関連して、解釈指針のひとつであるIFRIC第21号「賦課金」が公表されました。IAS第37号における負債の認識規準の一つとして、過去の事象の結果として現在の債務を有していること(いわゆる債務発生事象)が要求されています。本解釈指針は、賦課金を支払う負債を生じさせる債務発生事象とは、関連する法令により規定された、賦課金を支払う債務を生じさせる事象であることを明確化しています。本解釈指針は、2014年1月1日に発効されます。

改訂基準／新基準／新解釈指針	発効日	早期適用	ページ
2014年1月1日発効			
IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第27号の改訂 —「投資企業」の連結の例外	2014年1月1日以後開始する事業年度	可能	15
IAS第32号「金融商品：表示」の修正 —金融資産と金融負債の相殺	2014年1月1日以後開始する事業年度	可能	6
IAS第36号「資産の減損」の修正 —非金融資産の回収可能額の開示	2014年1月1日以後開始する事業年度	可能	7
IAS第39号「金融資産：認識及び測定」 —デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続	2014年1月1日以後開始する事業年度	可能	8
IFRIC第21号「賦課金」	2014年1月1日以後開始する事業年度	可能	19
2014年7月1日発効			
IAS第19号「従業員給付」の修正—確定給付制度	2014年7月1日以後開始する事業年度	可能	4
年次改善プロジェクト 2010年-2012年サイクル			
IFRS第2号「株式に基づく報酬」	付与日が2014年7月1日以後の株式に 基づく報酬取引に適用	可能	21
IFRS第3号「企業結合」	取得日が2014年7月1日以後の企業結合 に適用	可能	21
IFRS第8号「事業セグメント」	2014年7月1日以後開始する事業年度	可能	21
IAS第16号「有形固定資産」および IAS第38号「無形資産」	2014年7月1日以後開始する事業年度	可能	22
IAS第24号「関連当事者の開示」	2014年7月1日以後開始する事業年度	可能	22
年次改善プロジェクト 2011年-2013年サイクル			
IFRS第3号「企業結合」	2014年7月1日以後開始する事業年度	可能	23
IFRS第13号「公正価値測定」	2014年7月1日以後開始する事業年度。 企業は、IFRS第13号を適用する最初の 事業年度の期首から将来に向かって当該 修正を適用しなければならない。	可能	23
IAS第40号「投資不動産」	2014年7月1日以後開始する事業年度。 本修正を適用するために必要な情報が入 手可能な場合に限り、2014年7月1日より 前の個々の投資不動産の取得に適用する ことができる。	可能	23
2016年1月1日発効			
IFRS第14号「規制繰延勘定」	2016年1月1日以後開始する事業年度	可能	17
2018年1月1日発効			
IFRS第9号「金融商品」	2018年1月1日以後開始する事業年度*	可能	9
IFRS第9号「金融商品」の修正—ヘッジ会計	2018年1月1日以後開始する事業年度*	可能	13

*IASBは、2018年1月1日以後開始する事業年度にIFRS第9号の適用を企業に要求することを暫定的に決定した。

改訂基準

確定給付制度

IAS第19号「従業員給付」の修正—「従業員の拠出」

発効日

2014年7月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

何が問題となっているか？

本修正は、従業員または第三者に給付コストを負担するような拠出を求める制度について、国際会計基準 (IAS) 第19号「従業員給付」(2011年改訂) (以下、改訂IAS第19号) の適用を明確にしています。本修正は、任意での拠出の会計処理には影響しません。

年金制度の中には、従業員または第三者に制度への拠出を求めるものがあります。このような拠出は、給付を提供する雇用主のコストを減らします。改訂前のIAS第19号の下では、一般的な実務慣行として、拠出があった年度に稼得された給付費用から当該拠出を減額していました。

2013年1月1日以後開始する事業年度より適用される改訂IAS第19号は、従業員または第三者による拠出の会計処理を明確にすることを意図していました。しかし、改訂後のガイダンスは広く複雑な解釈を容認することになるおそれがあり、また、多くの企業の拠出に関わる会計処理方法の変更を要求する可能性もありました。

2011年の改訂IAS第19号は、勤務に関連する従業員拠出と勤務に関連しない従業員拠出を区別しました。今回の修正ではさらに、拠出が生じる期間の勤務のみに関連している拠出と、複数期間における勤務に関連している拠出を区別し

ています。PwCは、当期の給与から支払われる拠出は勤務に関連していると考えます。本修正により、勤務に関連している拠出で、かつ、従業員の勤務年数によって変動しない拠出は、勤務が提供された期間に稼得された給付費用から減額することができます。

本修正により、多くの企業は、従業員による拠出をその従業員の勤務期間にわたって認識するのではなく、現行の会計方針によって引き続き会計処理することが許容される(強制ではない)こととなります。

勤務に関連しており、かつ従業員の勤務年数によって変動する拠出は、給付に適用される方法と同じ期間帰属方法を用いて、勤務期間にわたって認識しなければなりません。すなわち、年金制度の給付算定式に従うか、または、制度が後期の年度に著しく高い水準の給付を生じさせる場合には定額法に従うかのいずれかで認識します。

勤務年数に関連する従業員拠出の給付は、従業員の勤務期間にわたって純損益で認識します。このような認識をどのようなアプローチによるべきなのかは明確ではないため、さまざまなアプローチで行われる可能性があります。

勤務に関連しない拠出は、給付債務の測定において反映されます。

設例1

従業員が40歳未満の場合には給与の4%、40歳以上の場合には給与の7%の拠出を従業員に求める制度は、従業員拠出が勤務年数に関連しない制度の一例です。

この設例における拠出は、年齢および給与に関連していますが勤務年数には依拠していません。そのため、拠出は、関連する勤務が提供された年度の年金費用の減額として認識されます。

設例2

勤務年数の最初の10年間は最終給与の10%の退職一時金を、それ以降は最終給与の20%を加算した額を支給し、最初の10年間は給与の5%、それ以降は8%に相当する従業員拠出を求める制度は、拠出が勤務年数に関連する制度です。

この設例における拠出は、勤務年数および給与によって変動するため、勤務期間にわたって認識しなければなりません。この設例では、稼得された給付および従業員拠出は、従業員の勤務期間にわたって定額法によって認識することになります。

設例3

従業員がひと月あたりCU20の保険料を負担することを求められる場合の退職後医療保険制度は、拠出が勤務に関連しない取決めです。退職後に支払われることになる、従業員からの予想される将来の拠出は、給付債務の測定に含まれます。

影響を受ける企業は？

改訂IAS第19号に対する修正は、従業員または第三者に制度のコストの一部を負担することを求めている退職後給付制度に影響します。

本修正は、拠出が各期間に提供された勤務のみに関連していることを求める制度を有する企業の会計処理を明確にしています。

勤務によって変動する拠出を求める制度を有する企業は、そのような拠出の給付を従業員の勤務期間にわたって認識することが求められます。経営者は、そのようなモデルをどのように適用するかについて検討しなければなりません。

金融資産と金融負債の相殺

IAS第32号「金融商品：表示」の修正

発効日

2014年1月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

何が問題となっているか？

本修正は、財政状態計算書における金融資産と金融負債の相殺に関する要求事項の一部を明確化しています。

主な規定

本修正は、国際会計基準(IAS)第32号の現行の相殺モデルを変更するものではありません。現行の相殺モデルは、企業が法的強制力のある相殺する権利を有しており、かつ資産と負債の純額決済を行うか、または、資産の実現と負債の決済を同時に行うかのいずれかの意思がある場合にのみ、財政状態計算書上の金融資産と金融負債を相殺することを企業に要求しています。

本修正は、「相殺する権利は現時点において行使可能でなければならない」、すなわち、将来の偶発事象に左右されないことを明確にしています。さらに、通常の営業過程においても、また、債務不履行、支払不能、破産の場合においても、すべての契約当事者に対して法的強制力がなければなりません。

本修正は、(i)信用リスクおよび流動性リスクを消去し、かつ、(ii)単一の決済プロセスにおいて未収金と未払金を処理する、という両方の特徴を有する総額決済メカニズム(たとえば、清算機関(クリアリングハウス)を通じて行われるもの等)が、純額決済と事実上同等であることも明確にしています。したがって、このような場合にはIAS第32号の相殺の要件を満たすことになります。

相殺の法的権利が一定の将来の事象(たとえば、取引先の債務不履行など)の発生時にのみ行使可能なマスターネットティング契約は、引き続き相殺の要件を満たしません。

開示

修正された開示規定は、現在、IFRSや米国会計基準(US GAAP)で要求されているよりも広い開示を要求することになります。この開示規定は、財政状態計算書上で相殺されている認識済みの金融商品、および、マスターネットティング契約または類似契約の対象になっている認識済みの金融商品(相殺されるか否かを問わない)に関する定量的情報に焦点を当てています。

影響を受ける企業は？

上述の追加開示が要求されることから、これらの修正は主に金融機関に影響を与えると考えられます。しかし、相殺規則の適用対象となる可能性のある金融商品を保有する他の企業にも影響を与えるでしょう。

何をすべきか？

経営者は、新たな開示要求に対応するのに必要な情報の収集を開始すべきでしょう。また、経営者は、IAS第32号の相殺に関する原則の明確化が現在の財政状態計算書上の相殺にどのような変更をもたらすかについて調査する必要があります。さらに、企業が利用している清算機関の決済プロセスが新たな要求事項に従っているかどうかについて、清算機関と協働する必要があることもあります。

非金融資産の回収可能価額に関する開示

IAS第36号「資産の減損」の修正

発効日

2014年1月1日以後開始する事業年度より適用。

何が問題となっているか？

この限定的な範囲における修正は、非金融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算定される場合の情報の開示に関して、IAS第36号「資産の減損」をわずかに変更するものです。

国際会計基準審議会 (IASB) は、IFRS第13号「公正価値」を公表した際に、IAS第36号の開示要求に対して結果的修正を行いました。IASBはこの修正の1つが意図していたよりも広い範囲の開示を要求していることを認識していました。今回の限定的な範囲における修正では、この点を是正するとともに、減損損失(または戻入れ)があった場合の公正価値測定に関する開示要求を追加しています。

主な修正

IASBは、IAS第36号を以下のとおり修正しました。

- 資金生成単位 (CGU) にのれんまたは耐用年数を確定できない無形資産が含まれるが減損は生じていない場合に関して、回収可能価額を開示する要求を削除する。
- 減損損失を認識した(または戻入れた)場合に、資産またはCGUの回収可能価額の開示を要求する。
- 減損損失を認識した(または戻入れた)場合に、処分コスト控除後の公正価値をどのように測定したかについて詳細な開示を要求する。

影響を受ける企業は？

本修正は、非金融資産の減損損失を認識する(または戻入れる)すべての財務諸表作成者に影響を与えます。

何をすべきか？

本修正の全体を把握し、貴社における影響をご確認ください。

デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続

IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の修正

発効日

2014年1月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

何が問題となっているか？

店頭デリバティブの透明性と規制上の監督を改善するために、広い範囲で法制度面の変更が行われてきています。この結果、企業はカウンターパーティーの信用リスクを低減するため、デリバティブ契約のカウンターパーティーを中央清算機関(CCP)に更改しています。

国際会計基準(IAS)第39号「金融商品：認識及び測定」の下では、デリバティブ契約がCCPに更改される場合、企業は、ヘッジ手段に指定されたデリバティブについてヘッジ会計を中止しなければなりません。なぜなら、当初のデリバティブがもはや存在しないからです。契約の更改時にCCPをカウンターパーティーとする新しいデリバティブが認識されることとなります。

しかし、IASBは、法律または規制に起因する契約の更改から生じる財務報告への影響を懸念していました。このため、IASBは、ヘッジ手段のCCPへの更改が所定の条件を満たす場合には、ヘッジ会計の中止となる不都合を回避できるよう、IAS第39号を修正しました。同様の救済措置がIFRS第9号「金融商品」にも含まれることとなります。

主な修正

今回の修正によって、以下のすべてに該当する場合、ヘッジ手段は失効または終了となりません。

- 法律または規制の結果として、当初のカウンターパーティーが、CCPまたはCCPによる清算の効果を有するカウンターパーティーとして行動する主体(「クリアリング・カウンターパーティー」と入れ替わることに伴って、ヘッジ手段の当事者が合意する。

- ヘッジ手段に対するその他の変更は(もしあれば)、こうしたカウンターパーティーの入替えを実行するために必要なものに限定されている。このような変更には、契約上の担保の要求、債権債務残高を相殺する権利および賦課される手数料の変更などが含まれる。

今回の修正では、契約更改を法律または規制によって「要求される」ものとしておらず、法律または規制の「結果」としているため、2013年2月に公表された公開草案により提案されていた変更よりも、広がっています。この範囲の拡大により、決済ブローカー(clearing broker)の利用も認められます。

今回の修正は、2014年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。早期適用は認められません。

影響を受ける企業は？

前述のとおり、これらの修正は、契約更改の対象になっている店頭デリバティブを用いてヘッジ会計を適用しているすべての企業にとって有益です。

新基準

金融商品

IFRS第9号「金融商品」

発効日

2018年1月1日以後開始する事業年度より適用*。
早期適用は認められる(詳細については下記参照のこと)。

IFRS第9号「金融商品」は、国際会計基準(IAS)第39号「金融商品:認識及び測定」に置き換わります。

企業がIFRS第9号を早期適用している場合、IAS第39号を置き換えるプロジェクトの残りの2つのフェーズ、すなわち、減損およびヘッジの早期適用は要求されません。これは、IFRS第9号の早期適用を促すためです。しかし、企業が残りの2つのフェーズのいずれかの早期適用を選択する場合は、同日に先行するすべてのフェーズを早期適用することが求められます。

金融資産の分類および測定

金融資産の測定方法

IFRS第9号は、すべての金融資産を、償却原価または全面公正価値のいずれかで測定することを要求しています。償却原価は、主に元本および元本残高に対する利息の支払いを表すキャッシュ・フローを回収するために保有されている金融資産について、意思決定に有用な情報を提供します。売買目的で保有する金融資産を含むすべての他の金融資産について、公正価値が最も目的適的な測定の基礎となります。

何が分類を決定するか?

IFRS第9号は、2段階アプローチによる分類を導入しています。このアプローチでは、企業はまず初めに、自社の事業モデルを検討します。すなわち、

企業は、公正価値の変動を実現するべく満期前に売却する目的ではなく、契約上のキャッシュ・フローを回収する目的にて金融資産を保有しているのか否かを決定します。前者(売却目的)の場合、金融商品は、純損益を通して公正価値で測定されます。後者(契約上のキャッシュ・フローの回収)の場合、企業はさらに、金融商品の契約上のキャッシュ・フローの特性について検討します。

契約上のキャッシュ・フローの特性テストとは何か?

金融資産の契約条件により、元本および元本残高に対する利息の支払いのみのキャッシュ・フローが特定の日に生じる場合、適格な事業モデルにおける金融資産は償却原価による会計処理に適格となります。利息は、元本残高に関連した貨幣の時間価値と信用リスクの対価であると定義されています。

レバレッジは契約上のキャッシュ・フローの特性を増大させ、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となります。契約上のキャッシュ・フローの特性が「真正でない」場合には、その特性は金融資産の分類に影響しません。キャッシュ・フローの特性は、極めて稀で異常な、発生する可能性が非常に低い事象が発生した場合にのみ当該金融商品の契約上のキャッシュ・フローに影響するものであれば、真正でないとされます。

*IASBは、2018年1月1日以後開始する事業年度にIFRS第9号の適用を企業に要求することを暫定的に決定した。

通常キャッシュ・フローの特性テストを満たすとされる場合に共通する特徴は何か？

- 金融資産の表示通貨建てであって、レバレッジされていないインフレ指数への連動
- 複数の更新オプション(例えば、永久債)
- 将来事象を条件としない場合、ならびに期限前償還の金額が、元本および元本残高に対する利息に係る未払金額にほぼ相当している(この金額には、契約の早期終了に対する合理的な追加的補償が含まれる場合がある)場合のコールオプションおよびプットオプション
- 金利を固定金利から変動金利へと(逆方向もある)実質的に交換する金利キャップ、フロア、およびカラー
- 変動金利の金融資産において、金利が貨幣の時間価値を貸手に補償する限り、金利改定日ごとに選択する借手のオプション(例えば、3か月の期間について3か月物LIBORを支払うか1か月の期間について1か月物LIBORを支払うかを選択できるオプション)

通常、キャッシュ・フローの特性テストを満たさないとされる場合に共通する特徴は何か？

- 株式指数への連動、借手の当期純利益、またはその他の変数
- 逆変動金利
- 元本および元本残高に対する利息を反映していない金額でのコールオプション
- 発行体が利息支払を繰り延べることを要求されている、または選択できる場合で、そのような繰延金額に追加の利息が生じない
- 変動金利の金融資産において、各金利更改日に、金利が貨幣の時間価値を貸手に補償しないことを選択する借手のオプション(例

例えば、3か月の期間について1か月物LIBORを支払うことを選択することにより、1か月物LIBORの契約を毎月更改しないオプション)

- 定期的に改定されるが、常に5年満期を反映した変動金利を支払う期間5年の変動利付債(すなわち、この金利は、組成時を除き、金融商品の期間と関連しない)
- (保有者から見た場合の)主契約たる負債商品に組み込まれている資本性商品転換オプション

分類変更は認められるか？

金融資産の分類は、当初認識時に決定されます。事後的な分類変更は、金融資産を保有する事業モデルに変更が生じた場合など稀にしか起こらない状況においてのみ許容されます。このような場合に影響を受けるすべての金融資産は分類変更されます。

IFRS第9号は、事業モデルのそうした変更が、非常に稀にしか起こらないと予想され、企業の上級経営者は外的または内的な変化の結果として判断しなければならず、企業の営業にとって重要で、外部当事者に対して実証できるものでなければならない、と規定しています。例えば、ある企業が短期で売却する目的で保有する商業貸付のポートフォリオを有しています。当該企業は、契約上のキャッシュ・フローを回収する目的で商業貸付を保有する事業モデルに基づいて商業貸付を管理する企業を取得します。商業貸付のポートフォリオは、もはや売却目的ではなく、ポートフォリオは取得した商業貸付と一体となって管理されるようになり、そのすべてが契約上のキャッシュ・フローを回収するために保有されます。

事業モデルの変更のもうひとつの例は、ある企業がある事業(例えば、個人向け不動産事業)から撤退することを決定する場合です。当該事業では新しいビジネスを受け入れず、当該ポートフォリオは売却のため市場に能動的に放出されています。

個々の金融商品に係る意図の変更、特定の市場の一時的な消失、または企業

内の異なる事業モデルを有する部門間での金融商品の移転は、事業モデルの変更に該当しません。

これは資本性金融商品にとってどのような意味をもつのか？

資本性金融商品に対する投資は元本および利息の契約上のキャッシュ・フローの特性を示しておらず、そのため公正価値で会計処理されます。しかし、IFRS第9号は、売買目的保有でない資本性金融商品への投資を、FVTPLまたはその他の包括利益を通して公正価値で測定されるものに指定する選択肢を提供しています。この指定は、金融商品ごとに当初認識時のみに行うことができます。ひとたび指定すると取消不能です。

すべての公正価値による実現損益および未実現損益は当初の指定に従い、その他の包括利益で認識された公正価値の損益の純損益への振替え(リサイクリング)はできません。資本性金融商品からの投資収益を表す配当は、その指定にかかわらず引き続き純損益に認識されます。

信頼できる公正価値の測定値が入手できない場合、資本性金融商品に対する投資を取得原価で測定できるか？

IFRS第9号は、相場価格のない資本性金融商品および相場価格のない資本性金融商品のデリバティブ商品についての取得原価に関する例外を削除していますが、特定の状況において、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる場合があるとしています。これは、公正価値を測定するのに利用できる最近の情報が十分でない場合、または、可能な公正価値測定の範囲が広い場合がそれに該当します。投資先の状況、市場、世界経済に変化があった場合、または外部取引からの証拠または相場価格のある資本性金融商品に対する投資に関する証拠があった場合には、取得原価は公正価値の適切な見積りになりません。取得原価が公正価値を表さないことを示す要因が存在する限り、企業は公正価値を見積もらなければなりません。

これは混合契約にとってどのような意味をもつか？

IFRS第9号は、金融資産をその全体で分類することを要求しています。混合契約とは、金融商品または金融商品以外の主契約と組込デリバティブを含んだ金融商品です。

IFRS第9号の適用範囲に該当する混合契約、すなわち、金融資産を主契約とする混合契約は、ふたつの分類要件に対し契約全体で評価されます。IFRS第9号の適用範囲外の混合契約は、IAS第39号の下での分解について評価されます。多くの場合において、混合契約は契約上のキャッシュ・フローの特性テストを満たさない可能性があり、そのためFVTPLで測定しなければなりません。

公正価値オプションは可能か？

公正価値を重視する事業モデルは公正価値による会計処理を要求し、また混合契約全体で分類されるため、現在のIAS第39号における3つの公正価値オプション要件のうちの2つの要件はIFRS第9号において廃止されます。IAS第39号の残りの公正価値オプションの条件は新基準に引き継がれます。すなわち、金融資産のFVTPLによる会計処理によって、一般に「会計上のミスマッチ」と呼ばれるような、著しく認識額が減少する場合または測定値の不整合となる場合、経営者は引き続き金融資産をFVTPLで測定するものとして指定することができます。FVTPLの指定は引き続き取消し不能となります。

金融負債の分類および測定

金融負債の測定方法は？

金融負債は、純損益を通して公正価値で測定することを要求されていない限り、または企業が純損益を通じて公正価値で負債を測定することを選択していない限り、取得原価で測定されます。

何が分類を決定するか？

企業が純損益を通して公正価値で負債を測定することを選択している場合を除き、IFRS第9号の下での金融負債の分類および測定はIAS第39号と変わりません。売買目的保有の負債やデリバティブなど

の一部の負債は、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が要求されています。その他の負債は、企業が公正価値オプションを選択している場合を除き、償却原価で測定されます。ただし、負債に組込デリバティブが含まれている場合は、組込デリバティブを分割し純損益を通して公正価値で測定することが要求される場合があります。

純損益を通して公正価値測定を要求されている金融負債の会計処理

純損益を通して公正価値で測定することを要求されている金融負債(企業が純損益を通して公正価値で測定することを選択している金融負債と区別)は、公正価値の変動を「その他の包括利益」(OCI)に認識せず、引き続き公正価値の変動をすべて純損益で認識します。これには、すべてのデリバティブ(外貨先渡または金利スワップなど)、または「売買目的保有」の企業自身の負債が含まれます。同様に、企業が、純損益を通して公正価値で測定することを選択している財務保証およびローン・コミットメントについての公正価値の変動は、すべて純損益で認識します。

企業が公正価値で会計処理することを選択している金融負債の会計処理

IFRS第9号は、公正価値オプションを用いて企業が純損益を通じて公正価値を会計処理することを選択している金融負債の会計処理を変更しています。そのような負債について、自己の信用リスクの変動に関連する公正価値の変動はOCIで別個に表示されます。

しかし、金融負債の自己の信用の変動をOCIに表示することが損益の会計上のミスマッチを発生させる場合、すべての公正価値の変動は純損益に認識されます。

会計上のミスマッチは、負債の信用リスクが資産の公正価値の変動によって相殺されることになる金融負債と金融資産との間の経済的関係から生じます。

会計上のミスマッチは、以下のとおりです。

- 負債が最初に認識されたときに決定されることが要求される。

- その後、再測定されない。
- 企業が負債の信用リスクの変動を決定するために使用した測定方法のみが原因ではない。

負債の自己の信用リスクの変動をOCIに表示すると要求事項の例外の利用は稀とされます。

公正価値オプションの適格要件

公正価値オプションの適格要件は依然として同じであり、以下にあたるか否かに基づきます。

- 負債が公正価値ベースで管理されている。
- 公正価値の選択により会計上のミスマッチが解消または低減する。
- その金融商品は、組込デリバティブの分離が要求されている混合契約(すなわち、主契約と組込デリバティブを含む)である。

公正価値オプションを選択する場合に共通する根拠は何か？

共通する根拠のひとつは、企業が主契約の負債から分離することを望んでいない組込デリバティブを有している場合です。また、企業は、純損益を通して公正価値で保有することを求められる資産の会計上のミスマッチを生じる負債について公正価値オプションを選択する場合があります。

組込デリバティブの会計処理は変更されたか？

IAS第39号における組込デリバティブに関する既存のガイダンスはIFRS第9号のこの新たな部分に引き継がれています。企業は依然として、例えば、株式指数に連動している組成された債券などの主契約に金利が密接に関連している場合には、金融負債に組み込まれているデリバティブを分割することを要求されています。この分割された組込デリバティブは引き続き純損益を通して公正価値で測定され、残りの負債の主契約は償却原価で測定されます。非金融商品の主契約に組み込まれたデリバティブの会計処理も変更されません。

金融負債に組み込まれているデリバティブの取扱い、金融資産に組み込まれているデリバティブの取扱いと対称的になっているか？

いいえ。IAS第39号における組込デリバティブの現行ガイダンスは、金融負債および非金融商品に関するIFRS第9号に引き継がれています。この結果、一部の組込デリバティブは、分離して純損益を通して公正価値で会計処理されることとなります。しかし、組込デリバティブはもはや金融資産から分離されません。そのかわり、組込デリバティブは、金融資産全体を償却原価で測定しなければならないとする契約上のキャッシュ・フローのテスト(すなわち、当該金融商品は元本および利息の支払いのみ有するか)を満たすか、または、純損益を通して公正価値で測定しなければならないかを判断するために考慮する契約条件の一部となります。

金融負債の公正価値による測定方法

企業は、負債の信用リスクに関連する公正価値の変動の金額を算定する必要があります。すでにIFRS第7号では、純損益を通して公正価値で測定するものに指定された負債の自己の信用リスクに起因する公正価値の変動の金額の開示を要求しています。IFRS第7号における自己の信用リスクの算定方法に関する現行ガイダンスは維持されますが、IFRS第9号に引き継がれ、いくつかの点が明確化されています。

自己の信用リスクの決定方法

自己の信用リスクは以下のいずれかにより決定されます。

- 市場リスクの変動(例えば、ベンチマーク金利)に起因しない公正価値の変動の金額—しばしばデフォルト方式と呼ばれる。
- 企業が「自己の信用」による公正価値の変動をより忠実に表すと考える代替的方法(例えば、信用デフォルト・スワップ・レートに基づく信用リスクの算定方法)

IFRS第9号は、負債の信用リスクの変動、または観察された金利(LIBORなどのベンチマーク金利)の変動以外の要因か

ら生じた公正価値の変動が重要である場合、企業は代替的な方法を用いることが求められ、デフォルト方式を用いることはできないことを明確にしています。例えば、負債の公正価値の変動は、ベンチマーク金利の変動ではなく当該負債に組み込まれたデリバティブの価値の変動によって生じる場合があります。そのような状況において、組込デリバティブの価値の変動は、OCIで表示される自己の信用リスクの金額の決定において除外しなければなりません。

IFRS第9号において拡張された指針では、担保付負債の信用リスクは同じ企業によって発行された同額の無担保負債の信用リスクとは異なる可能性が高いことを確認しています。

さらに、拡張された指針では、ユニット・リンク要素は通常、信用リスクではなく資産の履行リスクを発生させることを明確にしています。すなわち、リンクした資産の価値の変動により負債の価値が変動し、負債の自己の信用リスクの変動のために変動するのではないというものです。これは、リンクされた資産の公正価値の変動によるユニット・リンクされた負債の公正価値の変動は引き続き損益計算書に認識され、それらは、OCIで認識される負債の自己の信用リスクの一部とみなされないことを意味します。

金融負債の表示に対する変動の影響は？

負債の公正価値の変動の要素は、業績計算書の別の箇所に表示され、自己の信用リスクの変動はOCIで表示され、その他のすべての公正価値の変動は純損益で表示されます。これは、公正価値の全体の変動の金額は変わらないものの、包括利益計算書の別のセクションで表示されることを意味します。

自己の信用に関連するOCIの金額は、負債の認識が中止され、その金額が実現された場合でも、損益計算書にリサイクルされません。しかし、本基準は資本内で振り替えることを認めています。

金融商品のヘッジ会計

IFRS第9号「金融商品」の修正

発効日

適用可能

何が問題となっているか？

これは、IASBの国際会計基準(IAS)第39号を置き換えるプロジェクトの第3フェーズです。新しい要求事項は、ヘッジ会計をよりリスク管理に近づけるものであり、したがって、財務諸表利用者にとってより「意思決定に有用な」情報を提供することになるはずですが、さらに、改訂された基準は、ヘッジ会計へのより原則主義的なアプローチを確立し、IAS第39号に含まれる現行モデルの不整合および弱点に対処しています。

主な変更点は？

ヘッジ有効性テストおよびヘッジ会計の適格要件

IFRS第9号は、ヘッジの有効性に関する要求事項を緩和し、この結果、ヘッジ会計を適用するための要求事項を緩和しています。IAS第39号の下では、ヘッジは将来および過去の期間の双方において高度に有効であることが必要です(すなわち、事前のテストおよび事後のテストにおいて、その結果が80%–125%の範囲でなければなりません)。IFRS第9号は、この明確な線引きを、ヘッジ対象とヘッジ手段との間の経済的関係に関わる要求事項と、「ヘッジ比率」は企業がリスク管理目的で実際に使用している比率と同じであるとの要求事項とに置き換えています。ヘッジの非有効部分は、引き続き純損益(P&L)に計上されます。そして、企業は引き続きタイムリーな文書化を要求されています。ただし、IFRS第9号の下で文書化しなければならない情報は異なります。

ヘッジ対象

新しい要求事項はヘッジ対象としての適格要件を変更し、経済な論拠のあるヘッジ戦略がヘッジ会計の適格要件を充足することを妨げる現行の制限を基本的に除去しています。以下はその例です。

- 非金融商品のリスク要素は、個別に識別し、また信頼性をもって測定することが可能であることを条件に、ヘッジ対象に指定できます。非金融商品の価格全体のうち、ひとつの構成要素のみ(例えば、ジェット燃料価格エクスポージャーの原油価格要素など)をヘッジしている企業にとっては、より多くのヘッジに対してヘッジ会計が適用可能となると考えられるため、良いニュースといえます。
- 合成エクスポージャー(すなわち、デリバティブを含むエクスポージャー)をヘッジ対象にすることが可能です。
- IFRS第9号は、項目グループのヘッジをより柔軟にしています。ただし、IFRS第9号は、マクロヘッジを取り扱っていません(マクロヘッジについては、今後、別の討議資料にて取り扱われる予定です)。財務担当者は、通常、類似するリスク・エクスポージャーをグルーピングし、純額ポジション(例えば、外貨建の予定購入と予定売上純額)のみをヘッジします。IAS第39号では、このような純額ポジションをヘッジ対象に指定することはできませんが、IFRS第9号は、企業のリスク管理戦略と適合する場合には、純額ポジションのヘッジを認めています。ただし、ヘッジ対象の純額ポジションが予定取引で構成されている場合、為替リスクのヘッジについてのみ純額ベースのヘッジ会計が利用可能です。
- IFRS第9号は、その他の包括利益(OCI)を通じて公正価値で測定するものに指定した資本性金融商品については、純利益に何も影響を与えないにもかかわらずヘッジ会計を認めています。

ヘッジ手段

IFRS第9号は、一部のヘッジ手段の使用に関わる規則を、次のように緩和しています。

- IAS第39号の下では、買建オプションの時間的価値が、公正価値ベースで純利益に認識されており、これが純損益に重要な変動をもたらすことがあります。IFRS第9号は、買建オプションを保険契約と類似するものとみなし、したがって、当初の時間的価値(すなわち、アット・ザ・マネーまたはアウト・オブ・ザ・マネーのオプションに対して一般的に支払われるプレミアム)は、ヘッジ期間にわたり(例えば、棚卸資産の6か月間の公正価値ヘッジなど、ヘッジ対象が期間に関係している場合)、あるいは、ヘッジ対象取引が純損益に影響を与える時点(例えば予定購入取引のヘッジなど、ヘッジ対象が取引に関係している場合)のいずれかにて、純損益に認識されなければなりません。時間的価値に関連するオプションの公正価値の変動は、すべてOCIに認識されます。
- オプションに対する会計処理と同様の会計処理を、先渡契約の金利要素や金融商品の外国為替ベース・スプレッドにも適用することができます。これにより、純損益の変動が軽減されると考えられます。
- デリバティブ以外の金融商品は、純損益を通じて公正価値で会計処理されている場合に、ヘッジ手段として使用することができますが、為替リスクをヘッジしている場合は除かれます。IAS第39号の下では、デリバティブ以外の金融商品は、為替リスクのヘッジにのみ利用が認められていました。

会計処理、表示および開示

IAS第39号のヘッジ会計に関わる会計処理および表示の要求事項は、IFRS第9号においてはほとんど変更されていません。ただし、企業は、非金融ヘッジ対象が当

初認識される時点で、キャッシュ・フロー・ヘッジにおいて資本に累積されていた利得および損失につき、その帳簿価額に振り替えることが要求されます。この処理はIAS第39号の下でも許容されていましたが、資本に利得および損失を累積することも選択できました。新基準の下では、追加開示が必要となります。

金融負債の自己の信用リスク

ヘッジ会計に関連しませんが、IASBはIFRS第9号を修正し、(公正価値オプションに指定した金融負債から生じる)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をOCIに認識するという要求事項を企業が早期適用することを可能にしました。これは、IFRS第9号の他の要求事項を適用しなくとも、適用可能です。

影響を受ける企業は？

リスク管理活動を行っているすべての企業は、現在ヘッジ会計を使用しているかどうかにかかわらず、このヘッジ会計の変更の恩恵を受けられる可能性があります。

IFRS第9号の修正では、2015年1月1日という以前の強制発効日が削除されていますが、IFRS第9号は即時に適用することも可能です。本基準は、IASBが別個のマクロヘッジ・プロジェクトを完了するまで、IFRS第9号ではなくIAS第39号に基づくヘッジ会計(かつ、ヘッジ会計のみ)を引き続き適用する会計方針の選択を企業に与えています。

企業は次のいずれかを選択し、IFRS第9号を適用することができます。

- 金融負債の自己の信用リスクに関わる要求事項
- 金融資産の分類および測定に関わる要求事項
- 金融資産および金融負債の分類および測定に関わる要求事項
- 現行のIFRS第9号のすべて(すなわち、金融資産および金融負債に関わる分類および測定の要求事項並びにヘッジ会計)

上記の経過措置は、IASBがIFRS第9号のすべてのフェーズを完了する時点で変更されると考えられます。

IFRS第9号は遡及して適用されますが、ヘッジ会計は将来に向かって適用されることになります(ただし一部の例外を除く)。

何をすべきか？

企業はリスク管理戦略の再検討を行い、IFRS第9号の下でより多くの関係がヘッジ会計の要件を満たすかどうかを評価することが有益です。また、(前述の)IFRS第9号の経過措置についても慎重に評価し、ヘッジ会計にIFRS第9号あるいはIAS第39号のいずれを適用するかを決定すべきと考えられます。それぞれの選択肢について、例えば以下のような機会と困難が生じ得ます。

- 現在、マクロヘッジを行っており、IASBによるマクロヘッジを扱った公開草案の公表前にヘッジ会計の実務を変更することを望まない金融機関では、IAS第39号のヘッジ会計を維持することが有益となり得ますが、IFRS第9号の導入による恩恵は受けられません。
- 他方、現在、リスク要素をヘッジしている金融機関以外の企業にとっては、IFRS第9号によることが有益となるかも知れません。

「投資企業」についての連結の例外

IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第27号の修正

発効日

2014年1月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

何が問題となっているか？

本修正は「投資企業」に適用されます。IFRS第10号の修正では、投資企業を定義し、連結の免除を導入しています。また、IFRS第12号の修正では、投資企業に要求される開示を定めています。

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、早期適用は認められます。

投資企業の定義

企業は、自らの事業が投資企業の定義を満たしているかどうかを評価する必要があります。

投資企業とは以下を行う企業をいいます。

- 1つまた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。
- 投資者に対して、自らの目的は資本増価、投資収益、また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。
- 投資のほとんどすべての測定および業績評価を公正価値ベースで行っている。

さらに、企業は、一連の典型的な特徴も考慮する必要があります。定義の充足と併せて典型的な特徴を考慮することにより、投資企業かどうかを評価する際の明確な範囲を設けることと、判断を認めることのバランスをとることが意図されています。

この典型的な特徴とは以下のようなものです。すなわち、複数の投資の保有、複数の投資者の存在、企業の関連当事者でない複数の投資者の存在、資本持分または類似の持分の形式での所有持分です。ただし、これらの典型的な特徴を1つ以上満たさない場合であっても、企業が投資企業として不適格となるということではありません。

また、下記のような活動を実施している場合でも投資企業として不適格となることはありません。

- 第三者や自らの投資者に対する、投資に関連するサービスの提供(実質的である場合を含む)
- 投資先に対する経営管理サービスや財政的支援の提供。ただし、これらが別個の実質的な事業活動を表すものではなく、かつ、投資先からの投資リターンを最大化する目的で実施されている場合に限る。

連結の例外と投資先の測定

企業は、投資企業として適格である場合、子会社を、IFRS第9号「金融商品」(またはIAS第39号「金融商品:認識及び測定」)に従い、純損益を通じて公正価値で会計処理することが要求されます。ただし、この唯一の例外として、投資企業の投資活動に関連するサービスを提供する子会社を投資企業が有している場合には当該子会社を連結することが求められます。

投資企業である子会社が支配している投資に対する、非投資企業である親会社の会計処理

自らは投資企業であっても、その親会社が投資企業でない場合があります。例えば、投資企業であるファンドを保険会社が支配している場合などが挙げられます。この場合、非投資企業である保険会社(親会社)では、支配しているすべての企業の連結が求められます。これには、投資企業を介して支配している企業も含まれます。したがって、投資企業であるファンドの財務諸表において子会社を公正価値で報告している場合でも、保険会社では、その企業集団の財務諸表においてファンドの子会社を連結しなければなりません。したがって、公正価値の「ロールアップ」として知られている方法は、非投資企業である親会社には認められません。

開示

投資企業に該当する場合に要求される開示には以下のようなものがあります。

- 投資企業の定義を満たすと決定した際の重要な判断および仮定
- 1つまたは複数の典型的な特徴を有していない場合でも、投資企業であると結論付けた理由
- 非連結の子会社のそれぞれについての情報(名称、設立国、所有持分の割合)
- 非連結の子会社についての投資企業への資金の移転に関する制限
- 報告期間中における非連結の子会社に対する財務的支援または他の支援(契約上の義務がない場合)
- 支配している「組成された企業」についての情報(例えば、財務的支援または他の支援を提供する契約上の取決め)

影響を受ける企業は？

ファンドやそれに類似した企業に影響があります。投資企業に該当する場合もあれば、該当しない場合もあり得ます。

何をすべきか？

投資企業に該当するかどうかを判断するため、ガイダンスを詳細に見る必要があります。例えば、積極的に不動産開発を行っている不動産ファンドの場合、その事業目的が資本増価または投資収益のみであるとはいえないため、投資企業として適格である可能性は低いといえます。一方、一連のインフラ子会社の売買または上場のために設立した有限のファンドの場合は、投資企業に該当する可能性があります。

ほとんどの場合、この会計処理の変更は遡及適用されるため、投資企業に該当する場合は比較情報の収集を開始する必要があります。

規制繰延勘定

IFRS第14号「規制繰延勘定」

発効日

2016年1月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

IASBは、IFRS第14号「規制繰延勘定」を公表しました。これは、料金規制活動から生じる特定の勘定残高（「規制繰延勘定」）の会計処理に関する暫定基準です。

IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業としてIFRS第1号を適用する企業にのみ適用されます。IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業がIFRSを適用するにあたり、規制繰延勘定の認識、測定、減損および認識の中止に、従前の会計原則に従った会計方針を継続して適用することを認めています。また、この暫定基準は、（初度適用時またはその後における）会計方針の選択および変更、ならびに表示および開示に関するガイダンスも定めています。

現在、料金規制活動を具体的に扱った基準はありません。この暫定基準の目的は、料金規制活動に係る会計基準を開発するIASBの広範なプロジェクトが完了するまでの間、IFRSを適用する企業が会計方針の大幅な変更を避けることができるようにすることです。当該プロジェクトに関するディスカッション・ペーパーは2014年第2または第3四半期に公表される予定です。

主な規定の内容は？

適用範囲

IFRS第14号は、IFRS第1号を適用し料金規制活動を行っているIFRSの初度適用企業にのみ適用されます。料金規制とは、権限のある機関が、企業が顧客に請求する財やサービスの価格を、監視または認可の対象とする仕組みをいいます。IFRS第14号は、自己規制している企業（例えば、価格規制が企業自身の統治機関によってのみ行われる場合）を適用範囲から除外しています。

IFRS第14号の適用範囲に含まれる企業は、規制繰延勘定に関して従前の会計原則に従った会計方針を継続して適用することが認められて

います。既存の会計方針の変更は制限されており、IAS第8号が規定しているように、いかなる変更も財務諸表の目的適合性を高め、信頼性の低下を生じさせないものでなければなりません。

企業は、従前の会計原則では認識していなかった規制繰延勘定残高について、その認識を開始するために、会計方針を変更することは認められません。ただし、企業は、（IFRSの初度適用時、またはIFRSへの移行時における）会計方針の変更の結果として生じた新たな残高を認識することはできます。例えば、IFRSにおける新たな従業員給付のガイダンスの適用により新たな繰延勘定が生じた場合、当該勘定は企業の従前の会計原則に従った会計方針と整合的に会計処理されます。

認識、測定、減損、および認識の中止

企業は、初度適用時に、規制繰延勘定の認識および測定に従前の会計原則に従った会計方針を継続して適用することが認められます。この暫定基準には、認識、測定、減損および認識の中止に関する詳細なガイダンスは含まれません。

従前の会計原則に従った会計方針は、特定のIFRSによる取扱いのない残高にのみ適用されます。つまり、他のIFRSを先に適用し、残りの残高にのみ、IFRS第14号に基づく会計処理を行います。

また、規制繰延勘定残高を財務諸表に適切に反映するために、当該残高に他の基準を適用することが必要となる可能性もあります。例えば、規制繰延勘定残高自体の減損には従前の会計原則に従った会計方針を適用しますが、当該残高が含まれる現金生成単位にはIFRSにおける減損のガイダンスを適用することになります。

他のどの基準を適用できる可能性があるか、またその基準は、従前の会計原則に従った会計方針とどのように関係している可能性があるかを検討する際には、判断が必要となります。

表示

IFRS第14号の適用から生じる残高は、財政状態計算書および包括利益計算書上で、区分表示されます。

財政状態計算書上、規制繰延勘定の借方残高の合計額と貸方残高の合計額は、その他のすべての資産および負債の小計の後に、独立の表示科目として表示されます。流動・非流動の区別は、別途開示される可能性はあるものの、財政状態計算書上で区別して表示されることはなく、相殺も認められません。

すべての規制繰延勘定に係る変動の合計額は、その他の包括利益(OCI)と純損益とに分けられます。純損益に計上した金額は、純損益の小計の後に単一の表示科目として区分表示されます。OCIに計上した金額は、その金額が事後的に純損益に振り替えられる項目に関連するか、または振り替えられない項目に関連するかによって、2つの表示科目に表示されます。規制繰延勘定残高がOCIで認識される項目に関連する場合、その変動はOCIに分類されます。

1株当たり利益(EPS)を表示する企業は、規制繰延勘定の変動を除外したEPSと、変動を含めたEPSとを損益計算書に表示する必要があります。

開示

本基準は、規制の内容およびリスク、ならびに財務諸表への影響に係る情報の開示を要求しており、以下が含まれます。

- 料金規制の内容および範囲の記述
- 各残高の将来の回収または返還が、リスクおよび不確実性の影響をどのように受けるのか
- 規制繰延勘定残高の認識および測定的基础
- 期首残高から期末残高への調整表

影響を受ける企業は？

IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業で、従前の会計原則に従った会計方針に基づいて料金規制から生じる残高を現在認識している企業に、影響を与える可能性があります。これは、公益事業において一般的ですが、この暫定基準は、価格規制が行われている他の業界にも影響を与える可能性があります。

次のステップは？

IFRS第14号は、2016年1月1日より適用され、早期適用は認められます。適用は強制ではありませんが、このガイダンスを適用する企業は、IFRSの適用に伴う影響の検討を開始する必要があります。

現在、料金規制活動に関する広範なプロジェクトが行われています。IASBは、料金規制活動の会計処理に関する最初の見解を求めることを目的として、2014年第2または第3四半期に当該プロジェクトに関するディスカッション・ペーパーを公表する予定です。

新解釈指針

賦課金

IFRIC第21号「賦課金」

発効日

2014年1月1日以後開始する事業年度より適用。
早期適用は認められる。

IFRIC第21号「賦課金」は、法人所得税以外の賦課金を支払う債務の会計処理を取り扱っています。本解釈指針の公表により、賦課金に係る負債の認識が、とりわけ、特定の日の状況によって負債が生じる場合には、現在よりも遅くなる可能性があります。

何が問題となっているか？

範囲と目的

賦課金は、政府が法令に従って課すもので、しばしば、企業の収益や資産、負債に基づいて測定されます（例えば、収益の1%など）。

本解釈指針は賦課金を支払う負債を認識すべき時期に関する実務上の多様性に対処しています。実務においては、特に、賦課金を支払う債務の発生日よりも前の期間に関連する財務データに基づいて賦課金が測定される場合に多様性が生じています。

IFRIC第21号は、IAS第37号「引当金」に従って認識される賦課金を支払う負債と、時期および金額が確実な賦課金を支払う負債の会計処理に対応しています。IAS第12号「法人所得税」の範囲に含まれる法人所得税は除外されています。また、排出権取引スキームから生じる負債への適用は任意とされています。

本解釈指針は、賦課金を支払う負債が資産または費用を発生させるかどうかについては対応していません。企業はそのような費用の会計処理を決定するためには、他の基準を適用する必要があります。

主な規定

IFRIC第21号は以下の論点を扱っています。

賦課金を支払う負債を生じさせる債務発生事象とはどのようなものか？

賦課金を支払う負債を生じさせる債務発生事象とは、法令により特定された賦課金を支払う債務を生じさせる事象です。

企業が将来期間において営業を継続することを経済的に余儀なくされている、あるいは、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成しているという事実は、将来期間の営業から生じる賦課金を支払う債務を発生させません。

賦課金を支払う負債はいつ認識されるか？

賦課金を支払う負債は、債務発生事象が発生した時点で認識されます。これは一時点で発生するかもしれませんが、一定の期間にわたり徐々に発生するかもしれません。

本解釈指針は、最低限の閾値のある賦課金を支払う債務を、閾値に達した時点で認識することも要求しています。

設例 1

(本設例は、12月決算会社を前提として作成しています)

賦課金A—企業が当期の1月1日時点で営業を行っている場合に、当期の収益の1%の支払いを求められる。当期の収益の1%に相当する負債が収益の発生に従い徐々に認識される。

賦課金B—企業が当期の1月1日時点で営業を行っている場合に、前期の収益の1%の支払いを求められる。前期の収益の1%に相当する負債の全額が当期の1月1日に認識される。

賦課金C—企業が当期の12月31日時点で営業を行っている場合に、当期の収益の1%の支払を求められる。当期の収益の1%に相当する負債の全額が当期の12月31日に認識される。

設例 2

(本設例は、12月決算会社を前提として作成しています)

賦課金D—企業が当期の1月1日時点で営業を行っており(この点は賦課金Aと同じ)、かつ、収益が2,000万CU(CUは通貨単位)を超える場合に当期の収益の1%の支払いを求められる。

閾値に達した時点で2,000万CUの1%に相当する負債の全額が認識される。その後、収益が2,000万CUを超過して発生するに従い負債が徐々に増加する。

期中報告日の会計処理は期末日のそれと同じでなくてはならないか？

期中と年次の財務諸表には同じ認識の原則が適用されます。年次財務諸表において債務の見越計上、あるいは繰延処理を行わない場合には、期中財務諸表においても行うべきではありません。

本解釈指針では、賦課金を支払う負債の会計処理を解説する設例が示されています。

影響を受ける企業は？

IFRIC第21号は、IAS第12号の範囲に含まれる法人所得税以外の賦課金が課せられる企業に影響を与えます。このような賦課金は多くの国および産業(例えば、銀行や小売、運輸など)で一般的なものです。

年次改善プロジェクト2010年-2012年サイクル

年次改善プロジェクト2010年-2012年サイクル

発効日

以下の表にある発効日を参照

以下の表は、年次改善プロジェクト(2010年-2012年サイクル)により生じる重要な基準の変更、およびその経営への影響を示しています。

基準書/解釈指針	修正	発効日
IFRS 第2号「株式に基づく報酬」	本基準の修正では「権利確定条件」の定義を明確化にし、「業績条件」と「勤務条件」を別々に定義している。	付与日が2014年7月1日以後の株式に基づく報酬取引
IFRS 第3号「企業結合」	本基準の修正により、金融商品の定義を満たす条件付対価を支払う義務は、IAS 第32号「金融商品：表示」における定義に基づき、金融負債または資本として分類されることが明確化された。 さらに本基準の修正により、資本に分類されていない条件付対価はすべて(金融資産および非金融資産のいずれも)、各報告日において公正価値で測定し、その公正価値の変動を純損益に認識することが明確化された。 なお、IFRS 第9号、IAS 第37号およびIAS 第39号に対する結果的修正も行われている。	取得日が2014年7月1日以後の企業結合に適用
IFRS 第8号「事業セグメント」	本基準の修正により、事業セグメントを集約する際に経営者が行った判断について、開示が要求される。この開示要求には、集約されているセグメントの記述、ならびに集約されたセグメントが同様の経済的特徴を共有していると判断した際に検討した経済的指標が含まれる。 さらに本基準の修正により、セグメント資産と企業の資産との調整表は、セグメント資産が報告されている場合に要求されることになる。	2014年7月1日以後開始する事業年度

基準書／解釈指針	修正	発効日
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	IFRS 第 13 号の公表時に、結果的修正として IFRS 第 9 号 B5.4.12 項および IAS 第 39 号 AG79 項が削除された。これにより、割引の影響に重要性がない場合であっても、企業は短期の債権債務を請求金額で測定できなくなったとの懸念が生じた。IASB は、IFRS 第 13 号の「結論の根拠」を修正し、こうした場合に短期の債権債務を請求金額で測定できる取扱いを廃止する意図はなかった旨を明確にした。	該当なし（「結論の根拠」のみの修正）
IAS 第 16 号「有形固定資産」および IAS 第 38 号「無形資産」	IAS 第 16 号と IAS 第 38 号の修正により、企業が再評価モデルを適用した場合における減価償却累計額控除前の帳簿価額と減価償却累計額の処理方法が明確化された。 資産の帳簿価額は、再評価額に修正再表示される。 また、減価償却累計額控除前の帳簿価額と減価償却累計額は、以下のいずれかの方法で処理されることになる。 <ul style="list-style-type: none"> • 減価償却累計額控除前の帳簿価額を、帳簿価額の再評価と統合的な方法で修正再表示し、減価償却累計額を、減価償却累計額控除前の帳簿価額と減損損失累計額控除後の帳簿価額との間の差額と等しくなるよう調整する。 • 減価償却累計額を、当該資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額と相殺消去する。 	2014 年 7 月 1 日以後開始する事業年度
IAS 第 24 号「関連当事者の開示」	本基準は、報告企業または報告企業の親会社に対し経営幹部サービスを提供している企業（「経営管理企業」）を、関連当事者に含めるよう修正されている。 報告企業は、経営管理企業において当該経営管理企業の従業員または取締役を支払った報酬を開示することは要求されないが、提供されたサービスについて経営管理企業が報告企業に対して請求した金額を開示することが要求される。	2014 年 7 月 1 日以後開始する事業年度

年次改善プロジェクト2011年-2013年サイクル

年次改善プロジェクト2011年-2013年サイクル

発効日

以下の表にある発効日を参照

以下の表は、年次改善プロジェクト(2011年-2013年サイクル)により生じる重要な基準の変更、およびその経営への影響を識別するものです。

基準書/解釈指針	修正	発効日
IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」	本基準の「結論の根拠」の修正により、初度適用企業は、新規のIFRSがまだ強制になっていないが早期適用ができるという状況において、従前の基準もしくは新基準のいずれも適用できるものの、表示される全期間を通じて同一の基準を適用することが要求されることが明確化された。	該当なし(「結論の根拠」のみの修正)
IFRS 第3号「企業結合」	本基準の修正により、IFRS 第11号に基づく共同支配の取決めの形成に係る会計処理に、本基準が適用されないことが明確化された。また、この適用範囲からの除外は、共同支配の取決め自体の財務諸表のみが対象であることが、本修正により明確化された。	2014年7月1日以後開始する事業年度
IFRS 第13号「公正価値測定」	本基準の修正により、IFRS 第13号のポートフォリオの例外(金融資産および金融負債のグループの公正価値につき、純額ベースで測定することを企業に認める措置)が、IAS 第39号またはIFRS 第9号の範囲内のすべての契約(非金融契約を含む)に適用されることが明確化された。	2014年7月1日以後開始する事業年度。企業は、IFRS 第13号を適用する最初の事業年度の期首から将来に向かって修正を適用しなければならない。
IAS 第40号「投資不動産」	本基準の修正により、本基準とIFRS 第3号が相互に排他的ではないことが明確化された。IAS 第40号のガイダンスは、財務諸表作成者が投資不動産と自己使用不動産とを区別するのに役立つ。また財務諸表作成者は、投資不動産の取得が企業結合に該当するかどうかを判断するために、IFRS 第3号のガイダンスを参照する必要がある。	2014年7月1日以後開始する事業年度。ただし、本修正を適用するために必要な情報が入手可能な場合に限り、当該発行日前に個々の投資不動産の取得に適用することができる。

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers LLP, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2014 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.