

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。

## IFRS in Focus Closing Out 2014

### 目次

#### 時事論点

- ・ 連結および共同支配の取決め
- ・ 法人所得税
- ・ 代替的な業績指標
- ・ 年金会計
- ・ 賦課金
- ・ 継続企業
- ・ 減損
- ・ 他のトピック

#### 2014年12月31日に終了する年度に強制発効となる新会計基準、修正および解釈指針

- ・ IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第27号の修正「投資企業」
- ・ IAS第32号の修正「金融資産と金融負債の相殺」
- ・ 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」
- ・ IFRS第2号の修正「権利確定条件の定義」
- ・ IFRS第3号の修正「企業結合における条件付対価の会計処理」
- ・ IFRIC解釈指針第21号「賦課金」

#### 2014年12月31日に終了する年度に早期適用可能な新しいIFRSおよび改訂されたIFRS

当「IFRS in Focus」の特別版では、規制当局の焦点の分野、現在の経済環境または会計基準の変更を受けて2014年12月31日に終了する年度に関連する可能性のある財務報告の論点を記載している。

デロイトの最新の「Global Economic Outlook」は、グローバル経済は引き続き少しの強さといくつかの弱さの兆しを見せていることを言及している。米国経済が、持続的成長軌道を示している一方で、ユーロ圏内の回復は、いくつかの挫折を余儀なくされ、非常に不安定なままである。またレポートは、中国経済の成長鈍化、日本の増税の影響およびロシアの石油価格下落を含む他の論点も強調している。

そのため、財務諸表の作成者は、活動する環境に応じて様々な困難に直面する可能性がある。さらに、会計基準の適用には、引き続き十分な検討と重要な判断の適用が要求される。

当「IFRS in Focus」の特別版は、規制当局が焦点を当てる可能性がある分野と共に上述のいくつかの考察を強調している。

詳細は下記ウェブサイト参照

[www.iasblus.com](http://www.iasblus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

## 時事論点

### 連結および共同支配の取決め

欧州連合において使用をエンドースされた IFRS を適用している企業にとって、2014 年は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」および IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」を含む「5 つのパッケージ」の強制適用の最初の年である。一方、世界の他の場所では 2 年目の適用であろう。これらの基準の広範囲にわたる性質および適用にあたっての判断のレベルは、規制当局の優先事項のリストに目立つように取り上げられることを意味している。

IFRS 第 10 号および IFRS 第 11 号の要求事項を支えるモデルは、非常に簡潔に要約されているかもしれない。しかし、これは多くの複雑性を隠している。

#### IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

IFRS 第 10 号は、次の 3 つの「支配」の要素がすべて存在する場合のみ、投資先は連結されなければならないと明記している。

1. 投資先に対するパワー
2. 投資先の変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利
3. 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

#### 「支配」の定義の適用

IFRS 第 10 号は、企業が、基準の単一の要求事項に基づくのではなく、適用指針も含めたすべての関連性のある要因を評価した上で、支配が存在するかどうかについて決定することを要求しているため、支配が存在するかどうかの評価は、重要な判断が必要となり、多くの規制当局が焦点を当てる分野になる可能性が高い。

基準は、次に関連するものを含め支配の評価が難しい状況に関する追加の適用指針を提供している。

- 潜在的議決権（投資者または他の者によって保有される）
- 他の当事者（「代理人」）に委任された意思決定権のパワー
- 投資者の持分を防御するためだけであり、投資先へのパワーを与えないようにデザインされている権利

#### 「事実上の」支配（'De facto' control）

IFRS 第 10 号は、50%未満の議決権でも、残りの議決権が広く分散したグループにより保有されており、投資者が行った決定を阻止するために十分に一緒に連携する可能性が低い場合、投資者に支配を与え得るという概念を説明している。

#### 投資企業

IFRS 第 10 号は、連結の要求事項に対する例外を含んでいる。この連結の例外は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から発効し、投資企業が子会社を純損益を通じて公正価値測定することを要求している（ただし、投資企業の活動に関連するサービスを提供している子会社は除く。そのような子会社は投資企業によって連結される）。

投資企業とみなされるために、企業は以下でなければならない。

- 1 名以上の投資者から、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。

## IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」

IFRS 第 11 号は、複数の当事者が、関連性のある活動に関する意思決定に、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とするという契約上の取決めを通じて支配 (IFRS 第 10 号で定義) を共有している場合に、「共同支配」が存在すると規定している。

共同支配の取決めの投資者は、当該取決めに関する資産に対する権利および負債に対する義務を有しているのかどうか、または純資産に対する権利を有しているのかどうかを決定しなければならない。前者の場合、投資者は、「共同支配事業」に対する資産、負債、収益および費用の持分を認識しなければならない。後者の場合、「共同支配企業」に対する投資に持分法を適用する。

### 共同支配企業か、または共同支配事業か？

特に取決めに対する当事者が資産に対する直接的な権利および負債に対する直接的な義務を有しているために、別個の法的ビークルの存在が無効になるという結論を導く可能性がある「他の事実および状況」を決定する際に、共同支配の取決めの分類が問題となり、IFRS 解釈指針委員会による現在の活動における検討対象となっている。

11 月の IFRIC アップデートは、この決定の多くの局面について暫定的な見解を含んでいた。

- 解釈指針委員会は、「他の事実および状況」の検討は、それらの事実および状況が資産に対する強制可能な権利および負債に対する強制可能な義務を創出するのかどうかに関心を当てるべきであることに留意した。
- また解釈指針委員会は、「他の事実および状況」をいくつかの具体的な事実パターンにどのように検討すべきなのかを議論した。例えば、市場価格で売却される産出物、第三者からの資金調達および産出物の性質のような具体的な状況の存在は、それ自体で分類の決定要因になるかどうか。解釈指針委員会は、これらの要因はどれもそれ自体で決定要因とはならないことに留意した。したがって、企業は取決めの分類を決定するために判断を行うことが必要になるであろう。

これらの見解は、2015 年前半に確認される予定である。

## IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」

IFRS 第 12 号の主要な要素は、「姉妹基準」である IFRS 第 10 号および IFRS 第 11 号の適用によって行われた重要な判断を開示するという要求事項である。例えば、開示は以下の結論に達する際に検討された重要な判断および仮定について要求される。

- 投資者が議決権の過半数を保有しているにも関わらず、他の企業を支配していない。または議決権の過半数を保有していないにも関わらず、他の企業を支配している。
- 別個の法的企業で保有される共同支配の取決めが、共同支配事業である。
- 企業が投資企業である。

さらに、IFRS 第 12 号は、他の企業への関与についていくつかの情報の開示を要求している。

### 重要性のある非支配持分の開示

2014 年 9 月に IFRS 解釈指針委員会は、重要性のある非支配持分 (NCIs) がある子会社への関与の開示について、発行者は IFRS 第 12 号の目的を満たすために開示される情報を識別する際に判断を適用しなければならないことを暫定的に決定した。

IFRS 第 12 号では、企業は利用者が企業集団の構成ならびに NCIs が企業集団の活動およびキャッシュ・フローに対して有している関与を理解することができるように、財務情報を開示することを要求している。この目的を満たすために、企業は連結財務諸表に関して重要性を評価し、定量的要因および定性的要因 (例えば、子会社の性質) を考慮しなければならない。また解釈指針委員会は、評価は、重要性のある非支配持分がある子会社またはサブグループごとに、個別に行うべきであることに留意した。

また IFRS 第 12 号では、企業は、報告企業にとって重要性のある NCIs がある子会社のそれぞれについて、NCIs に帰属する純損益および NCIs の累積額 (他の項目とともに) を開示することを具体的に要求している。報

告企業の子会社が NCI を有し、サブグループを率いている場合、100%所有ではない子会社(それ自身単独またはサブグループレベルで親会社である)についての情報を開示することによって、IFRS 第 12 号の要求事項を最も満たすかどうかを決定する際に、報告企業は判断を適用することを要求される。

これらの論点についての解釈指針委員会の見解は、2015 年前半に最終化される予定である。

### 組成された企業への企業の関与に関連したリスクの内容

連結している組成された企業および非連結の組成された企業への関与に関連したリスクの内容および変動に関する具体的な開示要求は、規制当局の焦点の分野になる可能性が高い。IFRS 第 12 号では、企業は、連結財務諸表の利用者が連結した組成された企業への関与に関連したリスクの内容および変動を評価することができるような情報を開示することを要求している。

#### 組成された企業

誰が企業を支配しているのかの決定に際して、議決権または類似の権利が決定的な要因とならないように設計された企業(例えば、あらゆる議決権が管理業務のみに関係しており、その関連性のある活動が契約上の取決めによって指図される場合など)。

連結している組成された企業および非連結の組成された企業の両方に関して、開示は提供された財務的支援またはその他の支援とともに、将来において財務的支援を行う要求または意図に焦点を当てている。

また非連結の組成された企業に関して、次の情報を開示することを要求している。

- 組成された企業の内容、目的、規模および活動ならびに組成された企業の資金調達方法についての定性的情報および定量的情報
- 非連結の組成された企業への関与に関して認識された資産および負債の表、およびこれらの関与から生じる損失に対する最大エクスポージャー
- 非連結の組成された企業に対して提供されたいかなる支援、およびそのような支援を提供する義務または意図

組成された企業について報告企業がスポンサーとなっているかどうかを問わず、この情報が提供される必要がある。報告企業が非連結の組成された企業への関与を有しておらずスポンサーであるだけの場合、追加の開示(どのように報告企業がスポンサーする企業を決定しているか、報告企業が把握している収益または収益の形態、および報告期間中に組成された企業に移転された資産の帳簿価格)が要求される。

#### 資産および負債への重大な制限

IFRS 第 12 号では、企業が企業集団の資産のアクセスまたは利用および企業集団の負債の決済を行う能力に関する重大な制限(例えば、法律上、規制上および契約上の制限)の詳細を開示することを要求している。例示として、現金その他の資産を企業集団内の企業間で移転する能力に影響を与える制限、および保証または他の要求で、企業集団内での配当の支払、連結会社間の貸付の供与または返済およびその他の資本分配を制限する可能性のあるものを含んでいる。

### 法人所得税

#### 繰延税金資産の認識および測定

金融危機とそれ以降の経済の低成長は、多くの企業で繰越欠損金を認識する結果となった。このような状況において、この欠損金から生じる繰延税金資産の認識には、特に注意を払う必要があり、それは十分な将来の課税所得が、これらの税務便益を実現するために発生するかどうかの評価による。

## 近年の損失発生の際の経歴

IAS 第 12 号「法人所得税」では、近年の損失発生の際の経歴は、繰延税金資産を回収するために将来の課税所得を獲得できないかもしれないことの強力な証拠を示すことになる。

繰越欠損金から生じた繰延税金資産を認識するために、企業は、将来の課税所得を獲得できることを示す証拠があることを明示する必要がある。そのような証拠の例としては、重要な新規契約、受注水準の増加や、不採算セグメントの処分が含まれる。IAS 第 12 号は、課税所得の利用可能性の決定のための「見込み (look forward)」期間に関する特定の制限を設けていない(しかしながら、関連する法律の下で、繰越欠損金が期限切れになるまでの期間を超えることができないことは明らかである。)。使用される期間の長さは、企業の収益性の経歴や、予算コントロールの正確さ、予想される将来の活動を含む、多くの企業固有の要因による。

これらの状況における、繰延税金資産の認識をサポートする証拠の内容は、開示が要求される。

## 単一資産法人 (corporate wrapper) における単一の資産に係る繰延税金の認識

2014 年 7 月に、IFRS 解釈指針委員会は、子会社に 1 つの資産しかなく、親会社の子会社に対する株式の売却によって当該資産の帳簿価額の回収を見込んでいる場合に、親会社はその連結財務諸表において、税法が当該資産および株式に別個の税務基準額を割り当てている場合には、当該資産および株式の両方に関連する繰延税金資産を認識しなければならない (IAS 第 12 号における特定の例外規定が適用される場合を除き、繰延税金資産の回収可能性を前提に) と結論付けた。

## 不確実な税務ポジション

規制当局が焦点を当てる他の重要な項目は、不確実な税務ポジションの認識および測定である。IFRS 解釈指針委員会は、この項目を現在のアジェンダとしている。議論されている論点の 1 つとしては、不確実な税務ポジションの認識および測定の分析に当たり、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」を考慮すべきか、または IAS 第 12 号を考慮すべきかという論点である。IAS 第 12 号 12 項では、当期税金資産および当期税金負債の認識に関するガイダンスを提供しており、当期および過去の期間について支払済みの額がそれらの年度の税額を超える場合には、当該超過額は資産として認識しなければならないとしている。したがって、2014 年 7 月に、解釈指針委員会は、IAS 第 12 号は不確実な税務ポジションの認識に関する関連するガイダンスを提供していると結論付けた。

2014 年 11 月に、解釈指針委員会は、不確実な税務ポジションから生じる税金資産および税金負債の測定に関するガイダンスを提供するために解釈指針案を開発することを暫定的に決定した。本プロジェクトは、以下の暫定決定事項に基づいている。

- すべての法人所得税ポジションは、本プロジェクトの範囲に含まれる。
- 企業は、各不確実な税務ポジションについて目的適合性のある情報を提供する会計単位に関して判断を行うべきである。
- 企業は、税務当局に支払う(または税務当局から回収する)と見込まれる金額の見積りを、最も可能性が高い金額または、期待値のいずれかを(どちらの方法が、不確実な税務ポジションの解消をより適切に予測すると企業が見込んでいるのかに応じて)用いて行うべきである。
- 税務当局は報告を受けた金額を調査し、かつ、すべての関連する情報について十分な知識を有するとの仮定に基づいて測定する(すなわち、100%の「発見リスク」を想定)

## 代替的な業績指標

財務諸表の中の追加の表示項目、または、年次報告書やその他の文書における他の場所で提供される情報の形式をとり得る IFRS で要求されていない指標(とりわけ、「調整後業績指標 (adjusted performance measures)」または「会計原則に基づかない指標 (non-GAAP measures)」と呼ばれることもある。)の使用は、2014 年において多

くの議論の主題となった。証券監督者国際機構 (IOSCO) や、欧州証券市場監督機構 (ESMA) は、このテーマについてガイダンスを開発し、また国際会計士連盟 (IFAC) は、「追加の財務指標 (supplementary financial measures)」の使用に関する提案を公表した。

ガイダンスの共通のテーマは、他の業績指標が以下であるべきことを含んでいる。

- 明確に定義され、適切な場合には同等の会計原則による指標と調整 (reconcile) する
- 毎期一貫して使用される
- (例えば、利得および損失が、「基本的利益」の指標から除外されるべきかどうかの決定において) 公正 (balanced) である

いくつかの法域における代替的な業績指標の一般的な例は、「例外的な項目 (exceptional items)」の表示である。上記のガイダンスを適用すると、例えば、減損が例外的な項目として表示されている場合、その後の戻入れも同じ方法で表示されるべきことを意味する。

代替的な業績指標の使用および表示は、いくつかの法域における特定の規制要求のためであり、ある法域で許容される実務は、他の法域では許容できないと考えられるかもしれない。したがって、企業はそれらの指標を使用する前に、企業の報告を管轄する規制当局の要求を検討する必要がある。

## 年金会計

従業員給付に関するコストの会計処理、特に、複雑な分野が残る確定給付制度に関して、一部は関連する資産および負債が多額になるために、しばしば規制当局の注目を集める。この分野では多くの論点が発生しており、そのごく一部について以下に要約した。

### 数理計算上の仮定

確定給付制度債務は、要因 (例えば、構成員の寿命や、退職時の給料、また、医療給付の場合には、彼らが経験した健康上の問題) の範囲に応じて変化する場合があり、長年にわたって拡大するキャッシュ・フローの流列によって構成されている。したがって、それらの現在価値の決定は、適切な数理計算上の仮定の選択において重要な判断を伴い、少しの変動が記録される負債の価値に重要な影響を与え得る。

IAS 第 19 号「従業員給付」は、適用した重要な数理計算上の仮定、およびそれらの仮定において合理的に考え得る変化に対する確定給付負債の感応度の両方の開示を要求する。割引率や死亡率の仮定を含む (ただしそれに限定するものではない) 数理計算上の仮定は、依然として規制当局にとって焦点となる分野に含まれると予想される。

#### 社債市場の通貨レベルでの評価

適切な割引率の決定において重要な点は、優良社債の厚みのある市場が存在するかどうか、またその代わりに、当該利率は国債の市場利回りを基礎とすべきかどうかの評価である。

同一の通貨を共有する地域市場においてこの評価をどのように行うかに関する不確実性に対応して、この評価は国レベルではなく通貨レベルで評価されるべきことを明確化するため、IAS 第 19 号が 2014 年 9 月に修正された。

IAS 第 19 号の修正は、2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から発効し、早期適用は認められる。

## 確定給付制度における積立超過から発生した資産の認識

超過資産が加入者の給付支払いを強化するために使用されるかどうか、また、存在する給付や事業主への返還を保証する年金保険の購入のために使用されるかどうかを決定するために、事業主および制度の受託者 (trustee) の権利の完全な理解が要求されるため、「資産上限額」(IAS 第 19 号では、「制度からの返還または制度への将来掛金の減額の形で利用可能な経済的便益の現在価値」と定義されている) の影響の判断は、困難なものとなり得る。

この理解は、制度が積立超過ポジションにある場合のみに要求されるのではなく、IFRIC 第 14 号「確定給付資産の上限、最低積立要件およびそれらの相互関係」は、将来掛金の返還または減額の利用可能性は、法的または契約上の「最低積立要件」が制度への掛金を発生させるために追加の負債が認識されるべきかどうかの判断において考慮することを要求する。

解釈指針委員会は、独立した受託者が給付を増額する裁量を有している場合において、企業が当該独立した受託者によって管理されている確定給付制度からの返還の利用可能性から生じた資産を認識できるかどうかの分析を、アジェンダに取り上げている。2014 年 9 月の会議では、解釈指針委員会は、企業が返還に基づいて資産として認識する積立超過の金額には、第三者 (例えば、制度の受託者) が他の目的 (例えば、制度加入者のための給付の増額のため) に使用する一方的な権利を有する金額を含めるべきではない点を明確にするため、IFRIC 第 14 号の修正を提案することを決定した。解釈指針委員会は、また、当該修正で、第三者が制度の終了を一方的に決定でき、したがって徐々の清算を阻止できる場合には、企業は、徐々の清算を前提とした積立超過の返還に対する無条件の権利を有していない点を明確にする予定である。

## リスク管理および資産・負債マッチング戦略

多くの企業は、確定給付制度のように、規模が大きく、不確実な長期の契約に内在するリスクを管理するための戦略を求めている。

このような戦略は、以下を含む様々な形態をとり得る。

- 事業主と制度加入者の間でリスクを共有する、純粋な確定給付モデルから離れる制度 (例えば、目標型給付やキャッシュバランスプラン) の導入
- 制度からの給付の支払いの要求とほぼ重なるキャッシュ・フローを生み出す保険証券または長寿スワップのような資産の取得
- 確定給付制度の積立のための債務に対する担保としての企業の (不動産などの) 資産の使用

それらの取決めに対する会計処理については、注意が必要であり、以下の点を考慮する。

- リスク共有スキームは、その性質上、確定給付として会計処理されるべきか、または確定拠出として会計処理されるべきか
- 制度負債と一致するように設計された資産の評価 (適格な保険証券の定義を満たすかどうか、したがって、確定給付制度債務の価値で測定しなければならないかどうかを含む)
- 企業が、確定給付制度に対して発行した証券が制度資産の定義を満たすかどうか (報告企業が発行した譲渡不能な金融商品は、制度資産の定義から除外されることに注意)

さらに、IAS 第 19 号には、とりわけ、確定給付制度の特徴、積立の取決めに関する記述、および企業または制度がリスク管理のために採用している資産・負債マッチング戦略 (年金契約および他の技法 (長寿スワップなど) の利用を含む) の開示要求が含まれていることに注意が必要である。

## 賦課金

IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」(2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)は、広範囲の政府への支払い(法令違反の罰金または反則金ではなく、資産の取得またはサービスの提供のための支払でもなく、IAS 第 12 号のような他の基準の範囲に含まれない支払い)に関する負債の認識を扱っている。したがって、固定資産税(property taxes)および、例えば銀行など特定の業界の参加者に対する賦課金のような項目に適用される。

本解釈指針は、負債を認識すべき時点を決定する場合の、IAS 第 37 号の厳格な解釈を適用する。すなわち、負債を認識すべき時点は、企業の活動が賦課金の支払の契機となる時点(法令で特定)である。

これらの要求事項の適用は、関連する法令の完全な理解を要求しており、場合によっては、賦課金のコストを一定の期間にわたり認識する、従前の実務を変更する結果となる可能性がある。

## 継続企業

継続企業の前提は、財務諸表作成において基本的な原則である。年次報告書および財務諸表を作成する、すべての企業にとって、厳しい経済情勢は課題を提示している。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」は、企業が継続企業として存続する能力があるかどうかの経営者による評価を要求する。この評価をする際に、経営者は、将来(少なくとも報告期間の期末日から 12 か月必要であるが、それに限定されない)に関するすべての入手可能な情報を検討することが要求される。企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせる重要な不確実性があると経営者が結論づける場合には、企業はその不確実性を開示する必要がある。

### 継続企業の前提-重要な判断の開示

不確実性となり得るリスクを軽減する可能性ある手段に関して、慎重な評価を行ったうえで、企業の継続企業としての存続能力に対して重要な不確実性がないと経営者が結論づけるケースもあるかもしれない。

IFRS 解釈指針委員会は、このような状況では、判断および評価で検討された仮定は、経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断の開示を要求する、IAS 第 1 号 122 項の開示要求の一部であると最近結論づけた。

個々にまたは集合的に、継続企業の前提に重要な疑義が生じる状態または事象は、他の好ましい要因で軽減される可能性がある。例えば、企業が通常の負債返済ができないことによる影響は、資産の処分、融資返済期限の変更または追加資本の獲得などの代替的な手段によって、十分なキャッシュ・フローを維持する経営者の対応策で解消されるかもしれない。同様に、主要なサプライヤーの喪失は、他の適切なサプライヤーの利用可能性によって軽減されるかもしれない。

継続企業リスクを軽減するために企業で検討される戦略は、現実的で、予見される問題を解決する合理的な期待を有している必要があり、経営者は、効果的に計画を実行する可能性が高くなければならない。

### リスクおよび継続企業に関する法域の要求事項

一般的にリスクの評価、特に継続企業は、ガバナンスの主題(subject)(例えば、評価される予測期間に関して)および複数の法域の開示要求である。財務諸表を作成する際に、IAS 第 1 号の要求事項に加えて、これらの要求事項を考慮しなければならない。

財政的困難を経験している企業は、例えば破産時の取引(trading whilst insolvent)に関するあらゆる法域における制限も考慮すべきである。



## 減損

規制当局は、引き続き金融資産および非金融資産の減損に注目している。

減損テストの主要な仮定、例えば、商品価格に関連する仮定に、特別な注意を払うべきである。2014 年初来より、石油および石炭の世界価格は下落しており、これは、採掘から販売のための輸送や精製まで、これらの資源のサプライチェーンに含まれる企業にとって、減損レビューで主要な検討事項となり得る。反対に、企業によっては、商品の購入コストの減少から便益が期待でき、減損の戻しが生じるか否かの検討が必要となるかもしれない。

影響を受ける企業は、予測収益と予測コストの両方における予測される商品価格の変動の影響を含めるにあたっての、一貫性を確保しなければならない。

他の考慮すべき減損の要素は、以下の通りである。

- 減損テスト目的のための資金生成単位および資金生成単位グループの適切な識別
- 異なる目的で使用される予測キャッシュ・フローの一貫性(例えば、のれんの減損テストおよび繰延税金資産の減損テスト)
- 企業の業績と前年度における予測の適切な分析。前年度の予測キャッシュ・フローが乖離していた場合、現在の仮定が合理的で裏付け可能であるかどうか、十分な検討がなされるべきである。
- キャッシュ・フローが発生する通貨、特にその通貨が報告企業の機能通貨に対して弱い場合
- 現行の市場動向を前提とした、予測キャッシュ・フローの裏付け可能性

規制当局は、実施された減損レビューを説明するために必要とされる開示、該当する場合、主要な仮定に対する結果の感応度にも焦点を置いている。

2013 年度版の Closing Out には、現在でも関連するこれらの論点に関しての詳細な分析が含まれる。出版物は、<http://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/articles/ifrs/ifrs-ifrsinfocus-20140109.html> で確認できる。

## 他のトピック

もちろん、上記は網羅的なリストではない。多くの他の論点が規制当局の注意を引く可能性がある。

- キャッシュ・フロー計算書—非資金取引(例えば、転換社債の転換)が誤って含まれていないか、キャッシュ・イン・フローおよびアウト・フローの不適切な純額表示を回避しているか、また、性質により営業、投資、または財務のキャッシュ・フローの区分に留意しているかを確認する。
- 金融商品の負債または資本への分類—これは、依然として困難な分野であり、特に決済の時期または方法が偶発的な事象または、いずれかの当事者が利用可能なオプションに依存する場合。そのような金融商品の正確な条件は、分類決定の前に注意深く検討されるべきである。
- 法的問題および関連リスク—法的または規制上の問題に関する負債に対するエクスポージャーの不確実性は、多くの業界の企業にとって現実的なものである。財務諸表にこれを適切に反映させることには、負債を認識すべきか、そうであるならば、測定しなければならないその価値についての判断の適用が必然的に含まれている。これは、適用した判断の適切な開示、および存在する不確実性が重要であることとは別の分野でもある。
- 会計方針の変更—2014 年 3 月の IFRIC アップデートには、会計上の見積りの形成に用いる方法の変更は、当該変更により「信頼性があり目的適合性が同等以上となる見積りが形成される場合にだけ」行うべきであるとの IFRS 解釈指針委員会の見解が記述されている。本委員会は、IASB の開示イニシアティブの一環として、

現在検討されている趣旨に沿って、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の修正を提案した。

- 収益認識—IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」(2017 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)は、多くの企業に収益認識の方針の再検討を必要とさせるだろう。しかし、現行の基準においても、企業はサービスが提供される、または財の支配が顧客に移転する場合にのみ収益を認識しなければならない。ある契約が多くの財および／またはサービスの供給を扱っている場合、これらの構成要素に収益を適切に配分することも重要である。

IFRS 第 15 号に関して、まだ発効はしていないが、いくつかの規制当局が、公表済未発効の基準についての IAS 第 8 号の要求事項を強調していること、すなわち、この基準の可能性のある影響を、2014 年の財務諸表に実務上可能な範囲で開示することを期待していることを示していることは、留意するに値する。

## 2014 年 12 月 31 日に終了する年度に強制発効となる新会計基準、修正および解釈指針

以下で議論している新基準および改訂のさらなる詳細は、以下のトーマツの Web サイトで入手可能である。

<http://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/articles/ifrs/ifrs-ifrsinfocus.html>

### IFRS

#### 修正された基準

IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号への修正「投資企業」

IAS 第 32 号の修正「金融資産と金融負債の相殺」

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 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」

IFRS 第 2 号の修正「権利確定条件の定義」

IFRS 第 3 号の修正「企業結合における条件付対価の会計処理」

#### 新たな解釈指針

IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」

付与日および取得日が、それぞれ 2014 年 7 月 1 日以後である株式に基づく報酬取引および企業結合に適用される IFRS 第 2 号および IFRS 第 3 号への修正を除き、これらの修正は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用される。遡及的に適用されるが、特定の移行措置が設けられているものがある。

### IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号の修正「投資企業」

本修正は、一定の投資ファンドのように「投資企業」の定義を満たす企業に対して、IFRS 第 10 号において子会社の連結からの例外を提供している。このような企業は、代わりに、特定の子会社に対する投資を、IFRS 第 9 号「金融商品」または IAS 第 39 号「金融商品：認識および測定」に従って、純損益を通じて公正価値で測定しなければならない。該当する場合、当例外の適用は、選択的なものではなく、要求である。

本修正は、「投資企業」を (i) 1 名以上の投資者から、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獲得し (ii) 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おり、(iii) 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企業、と定義している。

本修正は、投資企業についての新たな開示要求も IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号「個別財務諸表」に導入している。

### 投資企業－連結の例外の適用

2014年12月、IASBは、投資企業がその子会社を公正価値測定する場合であっても、当該投資企業の子会社である親会社が、連結財務諸表作成の免除規定を利用可能であることを確認することを含む、IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第28号の修正「投資企業：連結の例外の適用」を公表した。

本修正は、2016年1月1日以後開始する事業年度から発効する。

### 投資企業－会計単位

投資企業は、子会社に対する投資をIFRS第9号(またはIAS第39号)に従って、純損益を通じて公正価値で測定することが要求されている。しかしながら、IFRS第9号(またはIAS第39号)への参照が、投資の測定基礎だけを参照しているのか、それとも当該投資についての会計単位(会計単位が個々の金融資産であることを示唆する)も規定しているのかが明確でなかった。

2014年9月、IASBは、公開草案ED 2014/4を公表し、子会社、共同支配企業または関連会社に対する投資の会計単位は、投資の全体であるが、当該投資が活発な市場における相場価格のある金融商品で構成される場合(すなわち、「レベル1」投資)、当該投資の公正価値測定は、調整を行わない相場価格(すなわち、 $P \times Q$ )に基づく規定するために修正を提案している。現在異なるアプローチを適用している企業は、本プロジェクトの進捗を綿密に把握することが推奨される。

### IAS 第 32 号の修正「金融資産と金融負債の相殺」

IAS 第 32 号「金融商品：表示」の修正は、相殺の要求事項に関して存在する適用上の論点を明確化している。具体的には、本修正は、「相殺する法的に強制可能な権利を現在有している」と「同時の実現と決済」の意味を明確にしている(清算機関が関与する取引に特に関連がある論点)。

### 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「資産の減損」の修正は、金額が重要な、のれんまたは耐用年数を確定できない無形資産が配分された資金生成単位(または資金生成単位グループ)の回収可能価額について、減損損失または戻入れが認識されていない期間における開示の要求事項を削除し(当該要求事項は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の導入時の結果的修正の一部として誤って導入されたものである)、回収可能価額が処分コスト控除後の公正価値を使用して算定され、減損損失の認識または戻入れがあった資産について、追加の開示要求を導入している。

### 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」

本修正は、デリバティブが清算機関である相手方に契約更改され、一定の要件を満たす場合に、(IAS 第 39 号および IFRS 第 9 号のヘッジ会計の章における)ヘッジ会計の継続を認めている。

### IFRS 第 2 号の修正「権利確定条件の定義」

年次改善プロジェクトの 2010-2012 年サイクルの一部として、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」における「権利確定条件」および「株式市場条件」が修正され、「業績条件」および「勤務条件」が株式に基づく報酬費用の認識および測定に反映される方法を明確にするため、これらの定義が追加されている。

### IFRS 第 3 号の修正「企業結合における条件付対価の会計処理」

同じサイクルの一部として、IFRS 第 3 号「企業結合」が修正され、資産または負債に分類されるすべての条件付対価が、各報告日において公正価値で測定されるべきであることが明確化された。

### IFRIC 解釈指針第 21 号「賦課金」

IFRIC 第 21 号は、政府により課される賦課金 (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債および偶発資産」に従って会計処理される賦課金と、時期および金額が確定している賦課金の両方) の負債をいつ認識すべきかに関するガイダンスを提供する。

- 賦課金支払負債を生じさせる債務発生事象は、賦課金の支払の契機となる活動である。
- 債務発生事象が一定期間にわたって生じる場合には、負債は、徐々に認識される。
- 債務発生事象が、最低限の閾値に達した場合に発生する場合には、負債は、当該閾値に達した時点で認識される。

## 2014 年 12 月 31 日に終了する年度に早期適用可能な新しい IFRS および改訂された IFRS

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」の 30 項は、公表はされているが未発効の新しい IFRS および改訂された IFRS の潜在的な影響を検討し、開示することを企業に要求している。

以下のリストは、2014 年 12 月 31 日をカットオフとしている。2014 年 12 月 31 日より後で財務諸表を公表する前に IASB から公表される新規の (および改訂された) IFRS の適用による潜在的な影響についてもまた、検討し、開示しなければならない。

企業が IFRS を早期適用する能力に対して各国のエンドースメント (local endorsement) またはその他の規制上の (または法的) プロセスが与える影響を、常に考慮すべきである。

IFRS	発効日
<b>新基準</b>	
IFRS 第 9 号「金融商品」	2018 年 1 月 1 日*
IFRS 第 14 号「規制繰延勘定」	最初の年次 IFRS 財務諸表が <sup>g</sup> 2016 年 1 月 1 日以後に開始する期間である初度適用企業
IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」	2017 年 1 月 1 日
<b>修正された基準</b>	
IFRS 第 10 号および IAS 第 28 号の修正「投資者とその関連会社または共同支配企業の間での資産の売却または拠出」	2016 年 1 月 1 日
IFRS 第 11 号の修正「共同支配事業に対する持分の取得の会計処理」	2016 年 1 月 1 日
IAS 第 16 号および第 38 号の修正「許容可能な減価償却および償却の方法の明確化」	2016 年 1 月 1 日
IAS 第 16 号および IAS 第 41 号の修正「農業: 果実生成型植物」	2016 年 1 月 1 日
IAS 第 19 号の修正「確定給付制度: 従業員拠出」	2014 年 7 月 1 日
IAS 第 27 号の修正「個別財務諸表における持分法」	2016 年 1 月 1 日
IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 28 号の修正「投資企業: 連結の例外の適用」	2016 年 1 月 1 日
IAS 第 1 号の修正「開示イニシアティブ」	2016 年 1 月 1 日
年次改善 2010-2012 年サイクル	2014 年 7 月 1 日**
年次改善 2011-2013 年サイクル	2014 年 7 月 1 日
年次改善 2012-2014 年サイクル	2016 年 1 月 1 日

\*2018 年 1 月 1 日より前に開始する期間においては、関連する適用開始日が 2015 年 2 月 1 日よりも前である場合に限り、以前の版の IFRS 第 9 号を適用することができる。

\*\*2014 年 7 月 1 日以後の取引に発効する IFRS 第 2 号および IFRS 第 3 号への修正については、上述の詳細参照

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およびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)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ー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,800 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.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))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 アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL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。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。