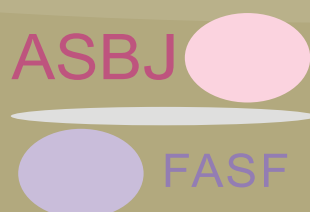


2012年5月

公開草案 ED/2012/1

IFRSの年次改善 2010—2012年サイクル

コメント募集期限：2012年9月5日



IFRSの年次改善
2010－2012年サイクル
(国際財務報告基準の修正案)

コメント募集期限：2012年9月5日

ED/2012/1

This exposure draft *Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form an International Financial Reporting Standards (IFRS). Comments on the exposure draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **5 September 2012**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.ifrs.org), using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the draft IFRS and its accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

IFRS Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

IFRSの年次改善
2010－2012年サイクル
(国際財務報告基準の修正案)

コメント募集期限：2012年9月5日

ED/2012/1

本公開草案「IFRSの年次改善2010-012年サイクル」（国際財務報告基準の修正案）は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会（IASB）が公表したものである。この提案は、国際財務報告基準（IFRS）として最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、**2012年9月5日**までに届くよう、文書で提出されたい。回答者は、IASBのウェブサイト（www.ifrs.org）に、'Comment on a proposal'のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は公開の記録に掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外であるが、そのような要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

IASB、IFRS財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、たとえそれが過失などによるものであっても、責任を負わない。

コピーライト © 2012 IFRS Foundation®

すべての権利は保護されている。本公開草案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーがIFRS財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASBのアドレスを完全に表示している場合に限り、IASBへ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法（現在知られているものも今後発明されるものも）であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は、IFRS財団の著作物である。



IFRS財団ロゴ／IASBロゴ／'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IASC Foundation'、'IASCF'、'IFRS for SMEs'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'International Accounting Standards'、'International Financial Reporting Standards'及び'SIC'はIASCFの商標である。

本出版物の英語版の追加のコピーは、IFRS財団から入手できる。

IFRS Foundation Publications Department

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

目次

	ページ
公開草案	
IFRS の年次改善 2010－2012 年サイクル	
イントロダクション及びコメント募集	
審議会による公開草案の承認	
IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」	10
IFRS 第 3 号「企業結合」	16
IFRS 第 8 号「事業セグメント」	22
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	27
IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	29
IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」	32
IAS 第 12 号「法人所得税」	36
IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」	44
IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」	50
IAS 第 36 号「資産の減損」	54

イントロダクション及びコメント募集

イントロダクション

国際会計基準審議会は、国際財務報告基準（IFRS）の修正案の本公開草案を、年次改善プロジェクトの一環として公表した。

このプロジェクトは、一群の IFRS の修正を効率的に処理するための合理化された手続を提供している。これらの修正は、評議員会が 2011 年 2 月に当審議会のデュー・プロセス・ハンドブックの改訂の一環として承認した、当審議会の年次改善プロセスの拡張された要件に合致している。改訂後の要件は、IFRS の明確化又は訂正に関する事項を、それぞれの論点についての個別の公開草案ではなく年次改善プロセスで扱うべきかどうかの判断に役立てるために開発されたものである。このサイクルの年度期間（2010–2012 年）を、今回の提案を年次改善プロジェクトの他のサイクルと区別しやすくするために表題に含めている。

年次改善プロセスにおいて検討を求めて寄せられた論点は、IFRS 解釈指針委員会及び当審議会が検討し議論する。これらの議論は同委員会及び当審議会の公開の会議で行われ、これには年次改善の要件に照らしての検討も含まれる。検討されたが年次改善の要件に合致しないために却下された論点に関する情報は、IFRS 財団の公開ウェブサイトの年次改善のページ (<http://go.ifrs.org/rejected+issues>) で見ることができる。

本公開草案の構成

本公開草案は、修正が提案されているそれぞれの IFRS に関する章を設けている。各章には次の内容を記載している。

- (a) 修正案の説明
- (b) 修正案の影響を受ける IFRS の項
- (c) 各修正案の発効日の案
- (d) 修正を提案するにあたっての当審議会の結論の根拠

修正案の中には他の IFRS の結果的修正を伴うものがある。それらの結果的修正は、関連する IFRS の修正案を示した章に記載している。

コメント募集

当審議会は、本公開草案における修正案、特に次の各項に示した質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問に回答している
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している
- (c) 明確な論拠を含んでいる
- (d) 該当のある場合、当審議회가考慮すべき代替案を記述している

コメント提出者は、修正案のすべて、あるいは修正に関して問われている質問のすべてに回答する必要はない。当審議会は、IFRS における事項のうち本公開草案で扱っていないものについてはコメントを求めている。

当審議会は、**2012年9月5日**までに文書で受け取ったすべてのコメントを検討する。コメントを検討する際に、当審議회가結論の基礎とするのは、それぞれの代替案に対する賛成論及び反対論の利点であり、それぞれの代替案を支持するコメント提出者の数ではない。

全般的な質問（それぞれの修正案について個々に回答されたい）

質問 1

本公開草案で示している当審議회의 IFRS 修正の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か。また、これの代わりにどのような代替案を提案するか。

質問 2

本公開草案で示している経過措置及び発効日の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か。また、これの代わりにどのような代替案を提案するか。

扱っている IFRS

下の表は、この修正で扱っているテーマを示している。

IFRS	修正の主題
IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」	「権利確定条件」の定義
IFRS 第 3 号「企業結合」	企業結合における条件付対価の会計処理
IFRS 第 8 号「事業セグメント」	事業セグメントの集約
	報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	短期の債権債務
IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	負債の流動・非流動の分類
IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」	資産化される支払利息
IAS 第 12 号「法人所得税」	未実現損失に係る繰延税金資産の認識
IAS 第 16 号「有形固定資産」 IAS 第 38 号「無形資産」	再評価方式——減価償却累計額の比例的な修正再表示
IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」	経営幹部
IAS 第 36 号「資産の減損」	使用価値と処分費用控除後の公正価値に係る開示の調和化

審議会による 2012 年 5 月公表の「IFRS の年次改善 2010－2012 年サイクル」(国際財務報告基準の修正案) の承認

公開草案「IFRS の年次改善2010－2012年サイクル」(国際財務報告基準の修正案)は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより、公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
ヤン・エングストローム	
パトリック・フィネガン	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
プラブハカー・カラバチェラ	
パトリシア・マコーネル	
鶯地 隆継	
ポール・パクター	
ダレル・スコット	
ジョン・T・スミス	
張 為国	

IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の次のような修正を提案している。

権利確定条件の定義

当審議会は、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の付録 A で「業績条件」と「勤務条件」を別々に定義することにより「権利確定条件」の定義を明確化することを提案している。

IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正案

当審議会は、IFRS 第 2 号を、第 63B 項の追加と第 15 項及び第 19 項並びに基準の不可欠の一部分である付録 A「用語の定義」の修正により修正することを提案している。付録 A において、「権利確定条件」の定義を修正し、「業績条件」及び「勤務条件」の定義を追加している。

修正案は、IFRS 第 2 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。「株式市場条件」の定義については、修正を提案していないが、参照の便宜のために記載している。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

持分決済型の株式に基づく報酬取引

...

サービスを受け取る取引

...

15 付与した資本性金融商品が、相手方が一定期間の勤務を完了するまで確定しない場合には、企業は、当該資本性金融商品の対価として相手方が提供したサービスは、将来において権利確定期間中に受け取るものとみなさなければならない。企業は、これらのサービスを、権利確定期間中に相手方から提供された時に、対応する資本の増加とともに、会計処理しなければならない。例えば、

- (a) 従業員が、3年間の勤務を完了すること（すなわち、勤務条件）を条件にストック・オプションを付与されている場合には、企業は、当該ストック・オプションの対価として従業員から提供されるサービスを、将来において、3年間の権利確定期間にわたって受け取るものとみなさなければならない。
- (b) 従業員が、業績条件「業績条件」の達成及び業績条件の充足までの継続勤務を条件にストック・オプションを付与されており、業績条件がいつ充足されるかによって権利確定期間の長さが変わる場合には、企業は、当該ストック・オプションの対価として従業員から提供されるサービスを、将来において、予想される権利確定期間にわたって受け取るものとみなさなければならない。...

付与した資本性金融商品の公正価値を参照して測定される取引

...

権利確定条件の取扱い

- 19 資本性金融商品の付与は、所定の権利確定条件（1つ又は複数）の充足を条件としている場合がある。（以下略）

...

発効日

...

- 63B [日付] 公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 15 項及び第 19 項並びに「権利確定条件」の定義が修正され、付録 A「用語の定義」に「業績条件」及び「勤務条件」の定義が追加された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

付録 A

用語の定義

...

株式市場条件 **資本性金融商品**の行使価格、権利確定又は権利行使能力を左右する条件のうち、企業の**資本性金融商品**の市場価格に関連するもの。例えば、特定の株価若しくは**ストック・オプション**の特定の**本源的価値**の達成、又は企業の**資本性金融商品**の市場価格と他の企業の**資本性金融商品**の市場価格のインデックスとの比率に基づく特定の目標の達成などである。

...

業績条件 次のことを要求する**権利確定条件**

(a) 相手方が所定の期間の勤務を完了すること、及び

(b) 相手方が(a)で要求されている勤務を提供している間に、所定の業績目標が達成されること

業績目標は、企業自身の営業（若しくは活動）又は企業の**資本性金融商品**（株式及び**ストック・オプション**を含む）の価格（若しくは価値）を参照して定義される。業績目標は、企業全体としての業績あるいは企業の一部（部門又は個々の従業員など）の業績のいずれかに関連することもある。

...

勤務条件 相手方が所定の期間の勤務を完了することを要求する**権利確定条件**。相手方が、理由のいかんにかかわらず、**権利確定期間**中に勤務の提供を中止した場合には、当該相手方は条件を充足できていない。勤務条件は、業績目標が達成されることを要求しない。

...

権利確定条件 **株式に基づく報酬契約**に基づいて、現金、その他の資産又は企業の**資本性金融商品**を受け取る権利を相手方に与えることとなるサービスを企業が受け取っているかどうかを決定する条件。権利確定条件は、**勤務条件**か**業績条件**のいずれかである。勤務条件は、相手方が所定の期間の勤務を完了することを要求する。業績条件は、相手方が所定の期間の勤務を完了すること及び特定の業績目標（所定の期間における企業の利益の一定以上の上昇など）を達成することを要求する。**業績条件**は**株式市場条件**を含むこともある。

IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

権利確定条件の定義

- BC1 当審議会は、株式に基づく報酬に付帯する条件の首尾一貫した分類を確保するため、IFRS 第 2 号の「権利確定条件」の定義を明確化する必要性を認識した。現在、本基準では「業績条件」あるいは「勤務条件」を別個に定義していないが、両者の概念を「権利確定条件」の定義の中で説明している。
- BC2 当審議会は、「業績条件」及び「勤務条件」の定義を「権利確定条件」の定義から分離して、それぞれの条件についての記述をより明確にすることを提案している。
- BC3 改訂案において、当審議会は、これらの定義に関して提起されてきた次のような懸念に対応している。
- (a) 従業員の責任と業績目標との間の相関関係
 - (b) 株式市場指数目標は、業績条件となるのか権利確定条件以外の条件となるのか
 - (c) 所要の勤務期間よりも長い期間を参照する業績目標は、業績条件となり得るかどうか
 - (d) 従業員が所要の勤務期間を完了できなかった場合、勤務条件を満たせなかったものとみなされるかどうか

従業員の責任と業績目標との間の相関関係

- BC4 「業績条件」の定義の見直しの中で、当審議会は、従業員の株式に基づく報酬について経営者が設定する業績目標は、従業員が企業に提供するサービスの質あるいは量を増大させる適切なインセンティブを与えるものと想定することが合理的と考えた。したがって、当審議会は、「業績目標」の定義で、業績目標は、企業全体としての業績あるいは企業の一部分（部門又は個々の従業員など）の業績のいずれかに関連することがある旨を明確にすることを提案している。

株式市場指数目標は、業績条件となるのか権利確定条件以外の条件となるのか

- BC5 当審議会は、ある目標が業績条件となるためには、その目標は従業員の「影響力の及ぶ範囲内」にあり、かつ、企業の利益となるものである必要があることに留意した。当審議会は、株式市場指数目標は、その算定に関連する多くの外部変数や要因（リスクフリー金利や外国為替レートなどのマクロ経済的要因を含む）に主として影響を受ける可能性があることに着目した。したがって、従業員の影響力とはほとんど無関係である。このため、当審議会は、株式市場指数目標は権利確定条件以外の条件であると考えた。企業の株式が当該指数の一部を構成しているとしても、当該目標は企業の業績に関連していないからである。したがって、

当審議会は、「業績条件」の定義で、業績目標は企業自身の営業（若しくは活動）又は企業の資本性金融商品（株式及びストック・オプションを含む）の価格（若しくは価値）を参照して定義される旨を明確にすることを提案している。

所要の勤務期間よりも長い期間を参照する業績目標は、業績条件となり得るかどうか

BC6 当審議会は、現在の IFRS 第 2 号では、業績目標が業績条件となるための条件として、その持続期間が関連する勤務要求の期間に完全に含まれることを明示的には要求していないことに注目した。しかし、当審議会は、「権利確定条件」の定義により、権利確定条件（業績条件を含む）が、株式に基づく報酬を「受け取る権利を相手方に与えるサービスを企業が受け取るかどうかを決定」しなければならないことが明確になっていることに留意した。さらに、BC171A 項では、業績条件を権利確定条件以外の条件と区別する特徴を強調することにより、「権利確定条件」の定義について詳述している。業績条件には、明示的又は黙示的な勤務要求があり、権利確定条件以外の条件にはそれがない。したがって、当審議会は、「業績条件」の定義の中で業績期間の長さを明確にすることを提案している。これは、業績条件に該当するためには、業績目標には、少なくとも当該業績目標が測定される期間についての明示的又は黙示的な勤務要求があることが必要であるということである。

従業員が所要の勤務期間を完了できなかった場合、勤務条件を満たせなかったものとみなされるのかどうか

BC7 「勤務条件」の定義の考え得る改訂を検討した際に、当審議会は、IFRS 第 2 号には企業が従業員の雇用を終了させたことにより生じる株式に基づく報酬の会計処理方法に関する具体的なガイダンスがないことに注目した。しかし、当審議会は、本基準の第 19 項で、従業員が所要の勤務期間を完了できなかったことを、勤務条件を充足できなかったこととみなしていることに留意した。したがって、当審議会は、「勤務条件」の定義の中で、従業員が所定の勤務期間を完了できない場合には、その理由が何であるかを問わず、従業員は勤務条件を充足しない旨を明確にすることを提案している。その会計上の帰結として、従業員が所定の勤務期間を完了できない場合には報酬費用の戻入れが必要となる。

IFRS 第 3 号「企業結合」の修正案

イントロダクション

当審議会は、企業結合における条件付対価の会計処理の特定の局面を明確化するため、次のような IFRS 第 3 号「企業結合」の修正及び IFRS 第 9 号「金融商品」の結果的修正を提案している。

企業結合における条件付対価の会計処理

企業結合における条件付対価の分類

当審議会は、条件付対価が金融商品である場合に、企業が検討する必要があるのは、条件付対価が負債であるのか資本性金融商品であるのかだけであると考えている。したがって、当審議会は、条件付対価が負債であるのか資本性金融商品であるのかの判定を、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の要求事項のみに基づいて行う旨を明確化することを提案している。現在、IFRS 第 3 号の第 40 項では、条件付対価が負債と資本性金融商品のいずれに分類されるのかを決定する際に、IAS 第 32 号だけでなく、「その他の適用される IFRS」も参照している。当審議会は、「その他の適用される IFRS」への参照を削除することにより、これを明確化することを提案している。

企業結合における条件付対価の事後測定

当審議会は、資本性金融商品に分類されない条件付対価は公正価値で事後測定し、対応する利得又は損失は IFRS 第 9 号に従って純損益又はその他の包括利益のいずれかに認識する旨を明確化することを提案している。現在、IFRS 第 3 号の第 58 項では、条件付対価について公正価値での事後測定を要求しているが、公正価値が必ずしも事後測定の基礎ではない基準を参照している。当審議会は、この矛盾点を次のことにより明確化することを提案している。

- (a) 「IAS 第 37 号又は必要に応じて他の IFRS」への参照を削除する。
- (b) IFRS 第 9 号の分類の要求事項を修正し、金融資産又は金融負債である条件付対価は、公正価値でのみ測定でき、公正価値の変動は、IFRS 第 9 号の要求事項に応じて、純損益又はその他の包括利益のいずれかに表示する旨を明確化する。

IFRS 第3号「企業結合」の修正案

当審議会は、IFRS 第3号の修正を提案しており、これはIFRS 第9号の結果的修正を伴っている。IFRS 第3号では、第40項及び第58項が修正され、第64G項が追加される。IFRS 第9号では、4.1.2項及び4.2.1項が修正され、7.1.4項が追加される。

修正案は、IFRS 第3号及びIFRS 第9号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠がIFRS 第3号「企業結合」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

取得法

...

移転された対価

...

条件付対価

...

- 40 取得企業は、IAS 第32号「金融商品：表示」の第11項又はその他の適用されるIFRSにおける資本性金融商品及び金融負債の定義に基づき、金融商品の定義を満たす条件付対価を支払う義務を金融負債又は資本として分類しなければならない。取得企業は、ある一定の条件が満たされる場合、以前に移転した対価の返還を受ける権利を、資産として認識しなければならない。第58項では、条件付対価の事後的な会計処理に関する指針を示している。

事後の測定及び会計処理

...

条件付対価

- 58 取得日後に取得企業が認識した条件付対価の公正価値の変動の一部は、取得日時点で存在していた事実及び状況に関して取得日後に入手した追加的な情報の結果として生じるものである。当該変動は、第45項から第49項に従った測定期間中の修正である。しかし、例えば、利益目標の達成、一定の株価への到達又は研究開発プロジェクトにおけるマイルストーンへの到達など、取得日後の事象により生じた変動は、測定期間中の修正ではない。取得企業は、測定期間中の修正ではない条件付対価の公正価値の変動について、次のとおり会計処理しなければならない。

(a) 資本に分類されている条件付対価は再測定してはならない。その後の決済は資本の中で会計処理しなければならない。

(b) 資産又は負債として分類された他の条件付対価については、

金融商品であり IFRS 第9号の適用範囲内となる条件付対価は、各報告日において、公正価値で測定し、それにより生じる利得又は損失を、IFRS 第9号に従って当期の純損益に認識しなければならない。又はただし、IFRS 第9号に従って、それにより生じる利得又は損失をその他の包括利益に認識することが要求されている場合を除くしなければならない。

IFRS 第9号の適用範囲に含まれない条件付対価は、IAS 第37号又は必要に応じて他のIFRSに従って会計処理しなければならない。

発効日及び経過措置

発効日

...

64G [日付] 公表の「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」により、第 40 項及び第 58 項が修正された。企業は、これらの項に対する修正を取得日が 2015 年 1 月 1 日以後である企業結合に将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示するとともに、IFRS 第 9 号「金融商品」(「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」による修正後)を同時に適用しなければならない。

IFRS 第9号「金融商品」の修正案

4.1 金融資産の分類

...

4.1.2 金融資産は、次の条件がともにすべて満たされる場合には、償却原価で測定しなければならない。

- (a) 契約上のキャッシュ・フローを回収するために資産を保有することを目的とする事業モデルに基づいて、資産が保有されている。
- (b) 金融資産の契約条件により、元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローが特定の日に生じる。
- (c) 当該資産は、IFRS 第3号「企業結合」が適用される条件付対価ではない。

B4.1.1 項から B4.1.26 項は、これら(a)及び(b)の条件の適用方法に関するガイダンスを示している。

4.2 金融負債の分類

4.2.1 企業は、すべての金融負債を、実効金利法を用いて償却原価で事後測定しなければならない。ただし、次のものは除く。

- (a) ...
- (e) 企業結合における条件付対価 (IFRS 第3号「企業結合」参照)。そのような金融負債は、公正価値で事後測定し、当該金融負債の公正価値の変動は、5.7.7項から5.7.8項に従って、当初認識時に純損益を通じて公正価値で測定するものに指定していたかのようにして、表示しなければならない。

7.1 発効日

...

7.1.4 「[日付] 公表の「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」により、4.1.2 項及び4.2.1 項が修正された。企業は、当該修正を取得日が 2015 年 1 月 1 日以後である企業結合に将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示するとともに、IFRS 第3号「企業結合」(「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」による修正後)を同時に適用しなければならない。

IFRS 第 3 号「企業結合」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

企業結合における条件付対価の会計処理

BC1 当審議会は、企業結合により生じた条件付対価の会計処理を明確にすることを提案している。

企業結合における条件付対価の分類

BC2 当審議会は、第 40 項における分類の要求事項が次の点について不明確であることに留意した。それは、条件付対価を金融負債あるいは資本性金融商品のいずれに分類するかを決定するために、「その他の適用される IFRS」を用いる必要があるのかどうかである。このため、当審議会は、第 40 項での「その他の適用される IFRS」への参照を削除することを提案している。

企業結合における条件付対価の事後測定

BC3 さらに、当審議会は、IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲内の金融商品である条件付対価についての第 58 項における事後測定に関する要求事項が、IFRS 第 9 号の会計処理の要求事項と不整合であることに留意した。第 58 項は IFRS 第 9 号（特定の状況において償却原価測定を認めている）を参照しているため、金融負債である条件付対価は償却原価で測定するものに分類される可能性がある。これは、このような条件付対価は公正価値で事後測定するという第 58 項の要求と矛盾することとなる。したがって、当審議会は、IFRS 第 9 号の分類の要求事項を修正して、IFRS 第 9 号の事後測定の要求事項のうち公正価値の使用を要求していないものは、企業結合から生じる条件付対価に適用しないようにすることを提案している。当審議会は、これにより、条件付対価の事後測定は第 58 項に従って公正価値で行うことが要求されていることが明確になると考えている。当審議会は、これにより BC355 項で説明されている条件付対価の事後測定についての当初の意図が明確になると考えている。

BC4 当審議会は、IFRS 第 3 号から他の IFRS への参照（IFRS 第 9 号への参照も含む）をすべて削除して、その代わりにすべての条件付対価を純損益を通じて公正価値で測定するという要求を IFRS 第 3 号に盛り込むことを検討した。しかし、当審議会は、これは明確化ではなく IFRS 第 3 号の意図した要求事項の変更となることに留意した。BC354 項で説明するように、条件付対価についての当審議会の当初の意図は、公正価値測定による利得及び損失を IAS 第 39 号（現在は IFRS 第 9 号）に従って表示することであった。IFRS 第 9 号では、公正価値の変動の一部をその他の包括利益を通じて認識することを要求している（例えば、特定の種類の金融負債に係る企業の信用リスクの変動）。したがって、当審議会は、IFRS 第 9 号への参照により公正価値の変動を IFRS 第 9 号に従って測定することが、条件付対価に関しての IFRS 第 3 号の当初の意図を明確化する最善の方法だと考えている。

BC5 当審議会は、金融商品ではない条件付対価についての第 58 項(b)の事後測定の要求事項が、

他の適用される IFRS における測定の要求事項と矛盾することにも留意した。この矛盾が生じるのは、第 58 項は条件付対価の公正価値の変動に言及しているが、第 58 項(b)は条件付対価の測定を、公正価値を測定基礎として要求していない基準（例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）に従って行うことを要求しているためである。このため、当審議会は、「IAS 第 37 号又は必要に応じて他の IFRS」への参照を第 58 項(b)から削除することを提案している。したがって、この提案では、IFRS 第 3 号が適用されるすべての条件付対価について、公正価値を事後測定の基礎として維持している。当審議会は、これにより、BC355 項で説明されている条件付対価の事後測定についての当初の意図が明確になると考えている。

開示

BC6 一部の人は、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の開示要求が条件付対価への適用を意図したものであるかどうか疑問を呈した。IFRS 第 3 号に条件付開示についての開示要求があるからである。当審議会は、IFRS 第 7 号の範囲内の金融商品である条件付対価には IFRS 第 7 号の開示要求を適用することが適切と考えている。したがって、当審議会は IFRS 第 7 号の範囲の変更を提案していない。

発効日及び経過措置

BC7 当審議会は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 19 項の移行措置（遡及適用を要求している）を適用すべきかどうか検討した。しかし、変更の潜在的影響を考慮して、当審議会は、この IFRS 第 3 号及び IFRS 第 9 号の修正案は将来に向かって適用すべきだと考えている。さらに、当審議会は、この修正案は IFRS 第 9 号（2010 年）よりも前に適用すべきではないと考えている。当該 IFRS への結果的修正の提案があるためである。

IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IFRS 第 8 号「事業セグメント」の次のような修正を提案している。

事業セグメントの集約

当審議会は、事業セグメントを集約した場合に企業の報告セグメントの識別に用いた要素を開示することを企業に求めるよう、第 22 項を修正することを提案している。これは、第 22 項(a)の現行の開示要求を補完するためのものである。

報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表

当審議会は、報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表を、当該金額が最高経営意思決定者に定期的に提供されている場合に第 23 項の要求事項に沿って開示すべきであることを明確にするよう、第 28 項(c)を修正することを提案している。

IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正案

当審議会は、IFRS 第 8 号を、第 22 項及び第 28 項(c)の修正並びに第 36C 項の追加により修正することを提案している。

修正案は、IFRS 第 8 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IFRS 第 8 号「事業セグメント」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含まれることとなる。

開 示

...

一般情報

22 企業は、次の一般情報を開示しなければならない。

- (a) 企業を組織化する方法を含め、企業の報告セグメントを識別するために使用した要素（例えば、経営者が製品及びサービス、地域、規制環境、又はこれらの組合せの差異に基づいて企業の組織化を選択したのか、及び事業セグメントを集計したか）
- (aa) 事業セグメントを集約している場合には、第12項の集約規準を適用する際に経営者が行った判断。特に、集約されている事業セグメントの簡潔な記述、及びそれら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（例えば、利益マージンのスプレッド、売上成長率等）。
- (b) 各報告セグメントが収益を得る源泉となる製品及びサービスの類型

測定

...

調整表

28 企業は、次のすべてについて調整表を提供しなければならない。

- (a) 報告セグメントの収益合計額と企業の収益
- (b) 報告セグメント純損益の測定値の合計額と、企業の税金費用（税金収益）及び非継続事業前の純損益。ただし、企業が税金費用（税金収益）などのような項目をセグメントに配分している場合には、企業はセグメント純損益の測定値の合計額と当該項目控除後の企業の純損益とを調整することができる。
- (c) 第23項に従ってセグメント資産が報告される場合には、報告セグメント資産の合計額と企業の資産
- (d) 第23項に従ってセグメント負債が報告される場合には、報告セグメント負債の合計額と企業の負債
- (e) その他の開示された情報で重要性があるすべての項目について、報告セグメントの金額の合計額と対応する企業の金額

すべての重要性がある調整項目は個別に識別して記載しなければならない。例えば、異なる会計方針により、企業の純損益と報告セグメントの純損益を調整するための重要性がある修正金額は、すべて個別に識別して記載しなければならない。

経過措置及び発効日

...

36C [日付] 公表の「IFRSの年次改善2010-2012年サイクル」により、第22項及び第28項(c)が修正された。企業は、当該修正を2014年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

事業セグメントの集約

- BC1 当審議会は、第 22 項に次のような追加的な開示を含めることを検討するよう要望を受けた。集約された事業セグメントについての記述と、当該事業セグメントが第 12 項に従って「類似の経済的特徴」を有していると判断するために検討した経済的指標とを要求するというものである。当審議会は次のことに注目した。
- (a) 第 12 項では、「類似の経済的特徴」の意味について詳述しておらず、類似の経済的特徴を有する事業セグメントは類似の長期財務業績を示すと期待されると述べているのみである。さらに、事業セグメントが「類似の経済的特徴」を有しているかどうかを決定するには、判断を用いることが必要となる。
- (b) 第 22 項(a)は現在、企業の報告セグメントを識別するために用いた要素（企業の組織化の基礎を含む）の開示の要求を含んでおり、例示として、事業セグメントが集約されているかどうかの開示を示唆している。しかし、第 22 項(a)には事業セグメントの集約を開示するという明示的又は本当に明白な要求事項はない。
- BC2 当審議会は、提案している補足的開示は、第 22 項(a)で要求している情報を補完するものであることに留意した。当審議会は、第 22 項に補足的な開示を含めることで、事業セグメントがどのように（また、どのような理由で）集約されているのかに関する理解を利用者に提供することとなると考えている。したがって、当審議会は、第 22 項(a)で要求している開示を補完するために第 22 項(aa)を追加することを提案している。第 22 項(b)の要求事項は従来のもままであり、修正されていない。

報告セグメントの資産の合計額と企業の資産の調整表

- BC3 当審議会は、第 28 項(c)の要求について、報告セグメントの資産の合計額と企業の資産との調整表は、その金額が最高経営意思決定者に定期的に報告されている場合にのみ開示すべきである旨を明確にするよう要望を受けた。この明確化により、同項が第 23 項及び第 28 項(d)と整合的になる。
- BC4 当審議会は、2009 年 4 月に、「IFRS の改善」（2009 年 4 月公表）の一環として、第 23 項が修正され、各報告セグメントに係る総資産の測定値は、当該金額が最高経営意思決定者に定期的に報告されている場合にのみ開示する必要がある旨が明確化されたことに留意した。当審議会がこの変更を行う決定をしたのは、SFAS 第 131 号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」（現在は、FASB 会計基準コード化体系の Topic 280 「セグメント別報告」）に基づく米国での実務との意図せざる差異を避けるためであった。

- BC5 当審議会は、第 28 項(d)で、報告セグメントの負債の合計と企業の負債との調整表は、セグメント負債が第 23 項に従って報告されている場合（すなわち、各報告セグメントに係る総資産と総負債の測定値が最高経営意思決定者に定期的に報告されている場合）に提供すべきであると明記していることに注目した。当審議会は、第 28 項(c)が第 28 項(d)と同時に同じように修正されなかったのは、単なる意図せざる見落としであったことに留意した。したがって、当審議会は、第 28 項(c)でも、報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表は第 23 項に従って報告すべきである旨を明記することを提案している。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の次のような修正を提案している。

短期の債権債務

IFRS 第 13 号により、IFRS 第 9 号「金融商品」の B5.4.12 項及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び開示」の AG79 項が削除された。IFRS 第 13 号に関する結論の根拠へのこの修正案は、これらの修正についての当審議会の論拠を説明しようとするものである。特に、当審議会は、IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号の当該修正を行った際に、割引をしないことの影響に重要性がない場合に、表面金利のない短期の債権債務を割引せずに請求金額で測定できるという取扱いを廃止する意図はなかった旨を明確にすることを提案している。当審議会が IFRS 第 9 号及び IAS 第 39 号のこれらの項を削除したのは、IFRS 第 13 号が公正価値を測定するための現在価値技法の使用に関するガイダンスを含んでおり、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」が会計方針を適用する際の重要性を扱っているからである。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案に関する結論の根拠

当審議会は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）を、見出し及び BC138A 項の追加により修正することを提案している。

短期の債権債務

BC138A IFRS 第 13 号の公表後に、当審議会は、IFRS 第 9 号及び第 39 号の修正（これにより、それぞれ B5.4.12 項と AG79 項が削除された）が、割引をしないことの影響に重要性がない場合に、表面金利のない短期の債権債務を割引せずに請求金額で測定できるという取扱いを廃止したものと受け取られるおそれがあることに気付いた。当審議会には、そうした短期の債権債務の測定の実務を変更する意図はなかった。IFRS 第 9 号の B5.4.12 項及び IAS 第 39 号の AG79 項を維持すべきかどうかを決定した際に、当審議会は、次の 2 つの理由でそれらの項はもはや必要がないと判断した。

- (a) IFRS 第 13 号に、公正価値を測定するための現在価値技法の使用に関するガイダンスが含まれている。
- (b) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」が、会計方針を適用する際の重要性を扱っており、割引をしないことの影響に重要性がない場合に、表面金利のない短期の債権債務を割引せずに請求金額で企業が測定することを事実上認めている。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の次のような修正を提案している。

負債の流動・非流動の分類

当審議会は、次の場合には負債が非流動に分類される旨を明確にするよう IAS 第 1 号を修正することを提案している。それは、同一の融資者との既存の融資枠において、同一の又は類似の条件で、報告期間後少なくとも 12 か月にわたる債務の借換え又はロールオーバーを企業が予定しており、かつ、そうする裁量権がある場合である。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正案

当審議会は、IAS 第 1 号を、第 73 項の修正及び第 139L 項の追加により修正することを提案している。

修正案は、IAS 第 1 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言に下線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含まれることとなる。

流動負債

...

- 73 企業が、債務について、報告期間後少なくとも12か月にわたる借換え又はロールオーバーを、同一の融資者との既存の融資枠に基づいて、同一の又は類似の条件で、予定しており、かつ、そうする裁量権がある場合には、そのような借換え等がなければもっと短い期間で返済期限を迎えることとなる場合であっても、当該債務は非流動に分類する。しかし、債務の借換えやロールオーバーが企業の自由裁量ではない場合（例えば、借換への取決めがない場合）には、企業は当該債務の借換への可能性を考慮せず、当該債務を流動に分類する。

経過措置及び発効日

...

- 139L [日付]公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 73 項が修正された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。企業は当該修正を比較情報に適用する必要はない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

負債の流動・非流動の分類

- BC1 当審議会は、第 69 項(d)における負債を流動又は非流動に分類するための規準の 1 つを、第 73 項と併せて読む場合において、明確にするよう要望を受けた。当審議会は、「既存の融資枠に基づいて」という文言が含まれているため、第 73 項は、企業が同一の融資者との借入金の借換えを行う裁量権を有している状況に適用されることに留意した。しかし、当審議会は、企業が少なくとも報告期間後 12 か月にわたり同一の融資者との借換えを行う裁量権を有している借入金について、同一の又は類似の条件が適用される場合のほかに、異なる融資条件が適用される場合にも、非流動に分類すべきかどうかを明確にする必要があると考えている。当審議会は、異なる融資条件が適用される場合における負債の分類に関して、現在、実務の不統一があることに注目した。IFRS 第 9 号の 3.2.2 項及び IAS 第 39 号*の第 40 項によれば、既存の負債の大幅な条件変更は、従前の金融負債の消滅と新たな金融負債の認識として会計処理すべきである。
- BC2 その結果、当審議会は、もし企業が既存の借入金を大幅に異なる条件で借り換えることを予定しており、かつ、そうする裁量権がある場合に、当該借入金を報告日現在で非流動に分類することは、この既存の借入金について、報告日後 12 か月内に認識の中止が行われ、その時点で新たな借換え後の融資枠に置き換えられるのであれば、金融負債の認識の中止のガイダンスと整合しないと考えている。したがって、当審議会は、第 73 項の文言を修正して、次のことを明確にすることを提案している。同項を適用して報告日後 12 か月以内に期限が到来する既存の借入金を非流動に分類するためには、企業は、当該借入金を、報告期間後少なくとも 12 か月にわたり、同一の融資者と同一の又は類似の条件で借り換えることを予定しており、かつ、そうする裁量権がなければならないということである。当審議会の考えでは、条件が同様となるのは、条件の改訂により当該融資枠の各当事者の権利及び義務に大幅な変更が生じないと見込まれる場合である。
- BC3 当審議会は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 19 項の移行措置（遡及適用を要求している）を適用すべきかどうかを検討した。しかし、変更の潜在的影響と提案による明確化は、企業が一部の借入金の再交渉を選択する可能性があることを考慮して、当審議会は、この IAS 第 1 号の修正案は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度について将来に向かって適用すべきだと考えている。

* 2010 年 10 月に、当審議会は IAS 第 39 号の第 40 項を IFRS 第 9 号の 3.2.2 項に移した。

IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の次のような修正を提案している。

資産化される支払利息

当審議会は、資産化される利息の分類は、当該支払が資産化された基礎となる資産の分類に従わなければならない旨を明確にするよう、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の第16項(a)及び第33項を修正することを提案している。

IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正案

当審議会は、IAS 第7号を、第16項(a)及び第33項の修正並びに第33A項及び第58項の追加により修正することを提案している。

修正案は、IAS 第7号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線を付している）。第32項については、修正を提案していないが、参照の便宜のために記載している。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠がIAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

キャッシュ・フロー計算書の表示

...

投資活動

- 16 将来の収益及びキャッシュ・フローの生成を意図して、どの程度の支出が資源に投入されたかを表すため、投資活動によって生じるキャッシュ・フローを区分して開示することは重要である。財政状態計算書において資産が認識されることとなる支出のみが、投資活動に分類される要件を満たす。投資活動から生じるキャッシュ・フローの例としては、次のものがある。
- (a) 有形固定資産、無形資産及びその他の長期資産を取得するための支出。これらの支出には、資産化された借入費用、資産計上された開発費及び自家建設による有形固定資産に関連する支出が含まれる。
- (b) ...

利息及び配当金

...

- 32 期間中の支払利息の総額は、費用として純損益に計上されたか、IAS 第23号「借入費用」に従って資産化されたかにかかわらず、キャッシュ・フロー計算書上に開示される。
- 33 金融機関では、支払利息、受取利息及び受取配当金は、通常、営業活動によるキャッシュ・フローとして分類される。しかし、他の企業では、これらのキャッシュ・フローの分類に関して統一見解はない。支払利息（資産化される利息の支払を除く。それらは第33A項に従って分類しなければならない。）、受取利息及び受取配当金は、それらが純損益の算定に組み込

まれるため、営業活動によるキャッシュ・フローとして分類することもできる。あるいは、支払利息（資産化される利息の支払を除く。それらは第33A項に従って分類しなければならない。）、受取利息及び受取配当金は、金融資源の獲得コスト又は投資収益のいずれかであるため、それぞれ財務活動によるキャッシュ・フロー及び投資活動によるキャッシュ・フローとして分類することもできる。

33A IAS 第23号に従って資産化される利息の支払は、当該支払が資産化された基礎となる資産の分類に従って分類しなければならない。例えば、有形固定資産の取得原価の一部として資産化された利息の支払は、企業の投資活動の一部として分類しなければならない。棚卸資産の取得原価の一部として資産化された利息の支払は、企業の営業活動の一部として分類しなければならない。

発効日

...

58 〔日付〕公表の「IFRSの年次改善2010–2012年サイクル」により、第16項(a)及び第33項が修正され、第33A項が追加された。企業は、当該修正を2014年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

資産化される支払利息

- BC1 当審議会は、資産化されて有形固定資産の取得原価に算入される支払利息のキャッシュ・フロー計算書における分類を明確にするよう要望を受けた。IAS 第 7 号の第 16 項は、資産化された支払利息を投資キャッシュ・フローに分類するものと解釈されていた。しかし、当審議会は、これは第 32 項及び第 33 項（支払利息を営業又は財務のキャッシュ・フローとしてのみ分類することを要求している）と不整合に見えると聞かされた。
- BC2 当審議会は、資産化されて資産の取得原価に算入される支払利息は、第 16 項に従って投資活動に分類すべきだと考えた。財政状態計算書で認識される資産を生じるものだからである。第 32 項では、IAS 第 23 号「借入費用」に従って資産化される支払利息をキャッシュ・フロー計算書に反映すべきだと述べている。しかし、当審議会は、IAS 第 23 号も IAS 第 7 号も、そうした資産化された利息をキャッシュ・フロー計算書のどこに分類すべきかを明示していないことに留意した。第 33 項では、支払利息を営業活動又は財務活動のいずれかの一部として分類することを認めている。しかし、当審議会は、同項では、資産の取得原価の一部として資産化される支払利息を同じ方法で分類すべきかどうかを明示していないことに留意した。
- BC3 このガイダンスの欠如に対処するため、当審議会は、第 16 項(a)及び第 33 項を修正するとともに、第 33A 項を追加して、資産化される利息の支払の分類は、当該支払が資産化された基礎となる資産と同じ分類に従わなければならない旨を明確にすることを提案している。この修正は、資産化されて営業用資産（棚卸資産など）の原価に資産化されて算入される利息の支払の分類も対象としており、そうした支払は企業の営業活動からのキャッシュ・フローの一部として分類される。

IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第 12 号「法人所得税」の次のような修正を提案している。

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

当審議会は、次のことを明確にするよう IAS 第 12 号を修正することを提案している。

- (a) 企業は、将来減算一時差異の税効果を繰延税金資産として認識するかどうかを、他の繰延税金資産と組み合わせて判定する。税法が税務上の欠損金の使用を制限していて、企業がその税務上の欠損金を特定の種類の所得に対してしか減算できない場合（例えば、キャピタル・ロスをキャピタル・ゲインからしか減算できない場合）には、企業は、やはり繰延税金資産を他の繰延税金資産と組み合わせて判定しなければならないが、適切な種類の繰延税金資産とだけ組み合わせる。
- (b) 企業が繰延税金資産の認識の判定のために比較する課税所得は、将来減損一時差異を解消する前の金額である。
- (c) 既存の将来減損一時差異の解消を生じるのみである行動は、タックス・プランニングの機会ではない。タックス・プランニングの機会に該当するためには、その行動が課税所得を創出又は増加させる必要がある。

修正案は、当審議会在売却可能の負債性金融商品に係る未実現損失から生じる繰延税金資産を分析した際に至った暫定的な結論を反映している。しかし、修正案の範囲はそれらの繰延税金資産に限定されず、他の取引及び事象から生じる繰延税金資産にも該当する可能性がある。

IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案

当審議会は、IAS 第 12 号を、第 29 項及び第 30 項の修正、第 27A 項、第 30A 項及び第 98C 項の追加並びに第 29 項及び第 30A 項の後の設例の追加により修正することを提案している。

修正案は、IAS 第 12 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。第 24 項及び第 27 項については、修正を提案していないが、参照の便宜のために記載している。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 12 号「法人所得税」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

将来減算一時差異

- 24 **繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異について繰延税金資産を認識しなければならない。ただし、繰延税金資産が、次のような取引における資産又は負債の当初認識から生じる場合を除く。**

(a) 企業結合ではなく、かつ

(b) 取引日に会計上の利益にも課税所得（欠損金）にも影響しない取引

しかし、将来減算一時差異が、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に関連している場合には、繰延税金資産は第44項に従って認識しなければならない。

...

- 27 将来減算一時差異の解消によって将来の期間の課税所得計算上の損金算入が生じる。しかし、支払税金の減少という形での経済的便益は、企業が損金算入額と相殺するに十分な課税所得を稼得する場合にのみ企業に流入する。したがって企業は、将来減算一時差異を使用するだけの課税所得が得られる可能性が高い場合にのみ繰延税金資産を認識する。

- 27A 企業が、将来減算一時差異を利用することのできる課税所得を得られるかどうかを評価する際に、企業は、当該将来減算一時差異の解消時に減算することのできる課税所得の源泉が税法で制限されているかどうかを考慮する。税法がそのような制限を課していない場合には、企業は将来減算一時差異を他のすべての将来減算一時差異と合算して評価する。しかし、税法が、損失の利用を特定の種類の所得に対する減算のみに制限している場合には、将来減算一時差異は、適切な種類の他の将来減算一時差異とのみ合算して評価される。

...

- 29 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に十分な将来加算一時差異がない場合には、繰延税金資産は次のいずれかの範囲内で認識される。

- (a) 同一税務当局の区域内で、同一の納税企業体内に、将来減算一時差異が解消するのと同じ期間に（又は繰延税金資産より生じる税務上の欠損金が繰戻し若しくは繰越し可能な期間に）当該企業が十分な課税所得を稼得する可能性が高い。企業が将来の期間に十分な課税所得を稼得するかどうかを判断するに際して、企業は、
- (i) 将来減算一時差異を、その将来減算一時差異の解消により生じる金額を減算する前の将来の課税所得と比較する。この比較により、将来の課税所得が当該将来減算一時差異の解消により生じる金額を減算するのに十分である程度が示される。
- (ii) 将来の期間に発生すると予想される将来減算一時差異から生じる課税所得は無視する。これらの将来減算一時差異から生じる繰延税金資産自体が、使用されるためには将来の課税所得を必要とするからである。
- (b) 適切な期間に課税所得を生じさせるタックス・プランニングの機会が企業にとって利用可能である。

設例

企業 A は、帳簿価額が100で税務基準額が170の資産を有している。企業 A には、他には将来減算一時差異、未使用の税務上の欠損金、未使用の税額控除はない。税法は、すべての控除をすべての源泉からの課税所得と相殺する。企業 A は、将来減算一時差異の解消により生じる金額を減算した後において、当該資産の帳簿価額を回収する期間にゼロの課税所得とゼロの税務上の欠損金を示す納税申告書を提出する可能性が高いと判断する。

当該報告期間の末日現在で、将来減算一時差異70 (170-100) は当該資産と関連しており、回収可能性を評価する必要がある。企業 A は繰延税金資産を認識する。70の将来減算一時差異の解消と同じ期間において、同一の税務当局かつ同一の納税主体に係る70の課税所得を有することとなる可能性が高いからである。繰延税金資産の認識を判定するために、企業 A は、70の将来減算一時差異を、70の将来減算一時差異の解消により生じる金額を減算する前の、可能性の高い課税所得70 (ゼロ+70) と比較する。

30 タックス・プランニングの機会とは、企業が、税務上の欠損金又は税額控除の繰越期限到来前に、特定の期間に課税所得 (taxable profit income) を創出又は増加させる行動である。例えば、管轄地域によっては、課税所得は次のようにして創出又は増加されるであろう。

- (a) 受取利息を現金主義と発生主義のどちらで課税されるかの選択
- (b) 課税所得からのある種の控除申請の繰延べ
- (c) 評価増をされたが税務基準額はそのような評価増を反映する修正がされていない資産の売却（おそらくはセール・アンド・リースバック）
- (d) 課税所得を発生させる他の投資を購入するために、非課税収入を生む資産（ある管轄地域では、国債など）の売却

タックス・プランニングの機会によって課税所得を後の期間から前の期間に移動させても、

税務上の繰越欠損金又は繰越税額控除の使用はなお、将来発生する一時差異以外の源泉からの課税所得に依存する。

- 30A ある行動が課税所得を創出又は増加させない場合には、その行動はタックス・プランニングの機会には該当しない。したがって、ある行動により既存の将来減算一時差異の解消が生じるのみである場合には、それはタックス・プランニングの機会ではない。その解消により課税所得が創出又は増加しないからである。

設例

企業 A は、2つの将来減算一時差異のみを有しており、将来加算一時差異はない。

(a) 企業 A は、負債性金融商品を100で購入し、IFRS 第9号に従って純損益を通じて公正価値で測定する金融資産に分類している。報告期間の末日現在で、その負債性金融商品の公正価値は80である。したがって、企業 A は未実現損失20を純損益に認識する。企業 A はすべての将来の契約キャッシュ・フローを受け取ると予想しており、したがって20の損失は（負債性金融商品の満期までに）解消すると予想している。税法では、負債性金融商品に係る未実現損失を課税所得から減算することを認めていない。すなわち、税務基準額は、当該損失が税務上実現したと認められるまで100のままである。企業 A は一般的に負債性金融商品を満期まで保有することを予定していないが、例えば、損失の認識を避けるため満期まで保有することを選択する可能性もある。

(b) 企業 A は、帳簿価額が50で税務基準額が80の有形固定資産も有している。

税法では、負債性金融商品に係る利得及び損失をキャピタル・ゲインとキャピタル・ロスに分類しており、キャピタル・ロスはキャピタル・ゲインとのみ相殺できる。税法では、有形固定資産に係る利得及び損失を通常の利得及び損失として分類しており、通常の損失は通常の利得又は損失とのみ相殺できる。

企業 A は、通常の利得及び損失に係る課税所得が、有形固定資産の帳簿価額が回収され負債性金融商品に係る未実現損失が解消する各期間において、1,000を上回る可能性が高いと考えている。企業 A は過去に、税法がキャピタル・ゲインに分類する課税所得を有したことがなく、将来においてもそのような課税所得を予想していない。

企業 A は、将来減算一時差異のそれぞれについて個別に、当該将来減算一時差異を利用できる課税所得が得られるかどうかを評価する。税法により、キャピタル・ロスと通常の利得、通常の損失とキャピタル・ゲインとが相殺されないからである。

企業 A は、有形固定資産に関連した将来減算一時差異30から生じる繰延税金資産を認識する。当該将来減算一時差異が解消する期間において十分な課税所得が得られる可能性が高いからである。

負債性金融商品に関連した将来減算一時差異から生じる繰延税金資産を認識するには、適切な種類の十分な課税所得が得られる可能性が高いこと（すなわち、該当する税法がキャピタル・ゲインに分類する利益）が必要となる。

企業 A は、負債性金融商品に関連した将来減算一時差異の解消と同じ期間（又は当該解消により生じる税務上の欠損金の繰戻し若しくは繰越しができる期間）に解消する適切な種類の十分な将来加

算一時差異（すなわち、キャピタル・ゲイン）を有していない。さらに、企業 A は、負債性金融商品に関連した将来減算一時差異を利用できる適切な種類の十分な将来の課税所得（すなわち、キャピタル・ゲイン）を得られる可能性が高くない。

したがって、企業 A は、負債性金融商品に関連した将来減算一時差異20から生じる繰延税金資産を認識しない。ただし、将来において十分な課税対象キャピタル・ゲインを創出するタックス・プランニングの機会が利用可能である場合を除く。当該負債性金融商品を満期まで保有することは、課税所得を創出する行動ではないので、タックス・プランニングの機会には該当しない。むしろ、キャピタル・ロスの実現を防いでいるだけである。

発効日

...

98C 「[日付] 公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 29 項及び第 30 項が修正され、第 27A 項及び第 30A 項が追加され、第 29 項及び第 30A 項の後に設例が追加された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならぬ。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

未実現損失に係る繰延税金資産の認識

- BC1 IFRS 解釈指針委員会（「委員会」）は、次の場合に、企業が繰延税金資産を認識すべきかどうかを、IAS 第 12 号「法人所得税」に従ってどのように決定するのかに関するガイダンスを示すよう要望を受けた。
- (a) IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」に従って売却可能金融資産に分類され公正価値で測定されている負債性金融商品についての、未実現損失に係る将来減算一時差異を有しており、
 - (b) 当該金融商品を損失が解消するまで（それは満期日となる場合もある）保有する能力及び意図を有し、かつ、
 - (c) 当該将来減算一時差異を利用できる十分な将来加算一時差異や、他の可能性のある課税所得がない。
- BC2 委員会は当審議会に、次のような疑問について、見解が不統一であるため実務の相違が生じていると報告した。
- (a) 企業は、将来減算一時差異のそれぞれについて繰延税金資産を認識するかどうかを、個々に評価するのか、又は、他の将来減算一時差異と合算して評価するのか（BC3 項から BC5 項参照）。この疑問は特に、税法がキャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロスを他の課税損益と区別していて、キャピタル・ロスはキャピタル・ゲインとしか相殺できないとしている場合に当てはまる。
 - (b) 企業が売却可能負債性金融商品を未実現損失が解消するまで保有する能力及び意図を有している場合に、そのことは、例えば、それがタックス・プランニングの機会であるか又はタックス・プランニングの機会に類似していることにより、課税所得の源泉を創出するのか（BC6 項から BC9 項参照）。
 - (c) 企業が将来減算一時差異を可能性の高い将来の課税所得に対して利用できるかどうかを評価する際に、そうした可能性の高い将来の課税所得には、将来減算一時差異の解消の効果が含まれるのか（BC10 項から BC11 項参照）。

合算した評価か個別の評価か

- BC3 当審議会は、繰延税金資産の認識に関する IAS 第 12 号のガイダンスを検討した。第 24 項では、繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる可能性の高い将来の課税所得の範囲でのみ認識すると定めている。第 27 項ではこれらの要求事項を詳述し、次のことを説明している。

- (a) 将来減算一時差異は、その解消により将来の期間の課税所得に対する減算が生じる時に利用される。
- (b) 税金支払の減額という形での経済的便益は、企業が当該減算と相殺される十分な課税所得を稼得する場合にのみ、企業に流入することとなる。

BC4 当審議会は、次のことに留意した。

- (a) どの減算が課税所得の算定の際に相殺されるのかは、税法により決定される。第5項で課税所得を「課税当局が定めたルールに従って計算され、それに対して法人所得税が課されるある期間の利益」と定義しているからである。
- (b) 将来減算一時差異の解消により税金支払の減額が生じない場合には、繰延税金資産は認識されない。この結果を達成するためには、税法が異なる種類の費用を同じ種類の課税所得と相殺する場合には、企業は、解消時に同じ種類の課税所得からの減算を生じるすべての一時差異を合算して評価することが必要となる。こうした合算での評価のみにより、課税所得が将来減算一時差異を利用するのに十分かどうか決定される。

BC5 したがって、よく見られるように、税法が、異なる源泉からの減算項目を区分せずに、減算項目を全社ベースの課税所得と相殺する場合には、企業は同一の課税当局及び同一の納税主体に係るすべての繰延税金資産を合算した判定を行う。しかし、税法が、特定の種類の損失（例えば、キャピタル・ロス）を同じ種類の利得（例えば、キャピタル・ゲイン）とのみ相殺する場合には、企業は、繰延税金資産の評価を、同じ種類の他の繰延税金資産と合算し、他のすべての繰延税金資産とは区別して行う。当審議会は、これを明確にするため、第27A項の追加及び第30A項の後の設例の追加を提案している。

タックス・プランニングの機会

BC6 当審議会は、第28項及び第29項が、企業が将来減算一時差異を利用することのできる課税所得の3つの源泉を識別していることに留意した。それらは次のとおりである。

- (a) 既存の将来加算一時差異の将来における解消
- (b) 将来の課税所得
- (c) タックス・プランニングの機会

将来減算一時差異から生じる繰延税金資産は、こうした課税所得の源泉のうち少なくとも1つが利用できる可能性が高い範囲でのみ認識される。そうでない場合には、繰延税金資産は認識されない。

BC7 当審議会は、将来の課税所得の創出又は増加を伴わずに既存の将来減算一時差異の解消を生じる行動は、第30項で述べているような、タックス・プランニングの機会ではないことも留意した。当審議会は、これを明確にするため、第30A項の追加及び第30A項の後の設例の追加を提案している。

- BC8 しかし、一部の人は、未実現損失が解消するまで売却可能負債性金融商品を保有する行動は、タックス・プランニングの機会と類似したものと考えており、このことが第 29 項(b)の類推により繰延税金資産の認識を正当化すると考えている。彼らの主張では、企業が未実現損失を税務上減算できる場合には、企業は売却可能負債性金融商品を損失が解消するまで保有することにより、事後的に課税所得を創出することができる。したがって、彼らの考えでは、当該金融商品を損失が解消するまで保有する能力は、企業が当該金融商品に係る未実現損失を税務上すでに減算している場合には、第 30 項で述べているような、タックス・プランニングの機会である。これとの類推により、企業が未実現損失を税務上減算できない場合にも、企業は同等の繰延税金の状態にあるはずだと彼らは主張している。彼らがこの結論に至っているのは、企業は資産の帳簿価額を回収するであろうという本来的な仮定が IAS 第 12 号にあるからである。彼らの見解では、この仮定の適用により、想定上の税務上の欠損金が生じるのであり、したがって、資産を損失が解消されるまで保有することは、この想定上の税務上の欠損金と相殺される想定上の課税所得を創出する行動と見るべきである。
- BC9 しかし、当審議会は、第 29 項及び第 30 項では、たとえタックス・プランニングの機会に類似したものであっても、タックス・プランニングの機会に該当しない行動に基づいて企業が繰延税金資産を認識することを、認めていないことに留意した。さらに、そうした行動は課税所得の源泉を生じるものではなく（BC6 項参照）、こうした行動が利用可能だからといって、企業が繰延税金資産を認識することは認められない。当審議会は、これを明確にするため、第 30A 項の後の設例を追加することを提案している。

将来減算一時差異

- BC10 この論点に関する作業の間に、委員会は、可能性の高い将来の課税所得が繰延税金資産の認識には不十分である場合を定義する方法に関する不確実性に注目した。この不確実性は、将来減算一時差異と比較すべきものは、将来減算一時差異の解消前の可能性の高い将来の課税所得なのか、それらの解消後のものなのかに関するものであった。
- BC11 当審議会は、将来減算一時差異は、将来減算一時差異の解消により生じる金額を減算する前で算定される課税所得の金額から減算されるものであることに留意した。そうでないと、減算を二重計算することとなる。当審議会は、これを明確にするため、第 29 項(a)の修正と第 29 項の後の設例の追加を提案している。

IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の次のような修正を提案している。

再評価方式——減価償却累計額の比例的な修正再表示

当審議会は、再評価日現在の減価償却累計額の計算に関する懸念に対応するため、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」における再評価方式に関する要求事項を明確にすることを提案している。提案している変更は、次のとおりである。

- (a) 減価償却累計額の算定は、評価技法の選択には左右されない。
- (b) 減価償却累計額は、減価償却累計額控除前（グロス）の帳簿価額と正味（ネット）の帳簿価額との間の差額として計算される。したがって、残存価額、耐用年数又は減価償却方法の見積りを再評価前に見直している場合には、減価償却累計額の修正再表示は、当該資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変動に比例しない。

IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正案

当審議会は、IAS 第 16 号を、第 35 項の修正及び第 81G 項の追加により修正するよう提案している。

修正案は、IAS 第 16 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 16 号「有形固定資産」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含まれることとなる。

認識後の測定

...

再評価モデル

...

35 有形固定資産項目が再評価される場合、再評価実施日現在の減価償却累計額控除前の帳簿価額及び減価償却累計額は、次のいずれかの方法で処理される。

(a) 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評価後の資産の帳簿価額が再評価額に等しくなるように、資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変動に比例して修正再表示する。減価償却累計額は、減価償却累計額控除前の帳簿価額と正味の帳簿価額との間の差額である。例えば、減価償却累計額控除前の帳簿価額を、観察可能な市場データを参照して修正再表示するか、又は正味の帳簿価額の変動に比例的に修正再表示することができる。再調達原価を算定するための指数を適用して資産を再評価する場合に、この方法が用いられることが多い（IFRS 第13号参照）。

(b) 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し、その純額を当該資産の再評価額に修正再表示する。この方法は建物に用いられることが多い。

修正再表示又は減価償却累計額の相殺消去に際して生じる修正額は、第39項及び第40項に従って会計処理される帳簿価額の増額又は減額の一部を構成する。

発効日

81G 「日付」公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 35 項が修正された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 16 号「有形固定資産」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

再評価方式——有形固定資産項目が再評価される場合の減価償却累計額の比例的な修正再表示

- BC1 IFRS 解釈指針委員会は、当審議会に、再評価方式で測定されている有形固定資産項目について、残存価額、耐用年数又は減価償却方法の見積りが再評価の前に見直されている場合において、減価償却累計額の計算における実務が不統一となっていると報告した。
- BC2 第 35 項(a)では、現在、グロス（減価償却累計額控除前）の帳簿価額を再評価する場合には、再評価後の減価償却累計額は、グロスの帳簿価額の変動と同じ比例係数を、再評価前の減価償却累計額に乗じることにより得られると定めている。
- BC3 減価償却累計額を修正再表示するために、グロスの帳簿価額の変動と同じ比例係数を適用することは、残存価額、耐用年数又は減価償却方法の見積りが再評価の前に見直されている場合には、問題を生じる。例えば、有形固定資産項目の残存価額が、取得の 3 年後に改訂されるが、同じ期間において当該項目の正味の帳簿価額の再評価は行われず、その代わりに、当該項目の正味の帳簿価額の再評価が、取得の 5 年後に行われる場合である。
- BC4 こうした場合に、有形固定資産項目が再評価される時の減価償却累計額の計算方法について、考え方が不統一となっている。
- (a) 一部の人は、減価償却累計額の修正再表示は必ずしもグロスの帳簿価額の変動と比例しないと考え、第 35 項(a)はそれに従って修正すべきだと考えている。
- (b) 他方、減価償却累計額とグロスの帳簿価額は、第 35 項(a)を適用する際に常に比例的に修正再表示すべきだという意見の人々もいる。次の(i)と(ii)との差額は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従い、会計上の誤謬として処理すべきである。
- (i) 減価償却の比例的な修正再表示のために必要となる金額
- (ii) 帳簿価額を再評価額と同額とするためにグロスの帳簿価額について必要となる減価償却の実際の修正再表示
- BC5 当審議会は、第 6 項における「帳簿価額」の定義を考慮した。
- 「帳簿価額」とは、資産が減価償却累計額及び減損損失累計額の控除後で認識されている金額をいう。

当審議会は、この定義により、減価償却累計額がまず第一に非金融資産のグロスの帳簿価額と正味の帳簿価額との差額として計算されることを示唆していることに留意した。

- BC6 当審議会は、BC4 項(a)に示した、減価償却累計額は必ずしもグロスの帳簿価額の変動と比例しないという見解の支持者に同意している。特に、グロスの帳簿価額と正味の帳簿価額が両方とも観察可能なデータを反映している場合には、減価償却累計額は、残存価額、耐用年数又は減価償却方法を改訂した後の再評価前のグロスの帳簿価額に比例的に修正再表示することはできないことが明らかである。その点で、当審議会は、第 35 項(a)の要求事項は「帳簿価額」の定義と不整合と見られる可能性があると考えている。
- BC7 さらに、当審議会は、第 35 項(a)の第 2 文によりこの不整合が拡大していることに留意した。同項が、比例的な修正再表示は、再調達原価を算定するために指数を適用する方法により資産が再評価される場合に多く用いられると述べている点においてである。これは不整合を拡大している。減価償却累計額の算定は、IFRS における非金融長期資産についての再評価モデルにおいて再評価に用いられる評価技法の選択に左右されないからである。
- BC8 したがって、当審議会は次のことを提案している。
- (a) 第 35 項(a)を修正して、減価償却累計額は、正味の帳簿価額と整合的な方法でグロスの帳簿価額を修正再表示した後における、グロスの帳簿価額と正味の帳簿価額との差額として計算される旨を記載する。
 - (b) 第 35 項(a)及び(b)における評価技法への言及を削除する。

IAS 第 38 号「無形資産」の修正案

当審議会は、IAS 第 38 号を、第 80 項の修正及び第 130H 項の追加により修正するよう提案している。

修正案は、IAS 第 38 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 38 号「無形資産」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

認識後の測定

...

再評価モデル

...

80 無形資産を再評価する場合には、企業は、再評価日現在の償却累計額控除前の帳簿価額及び償却累計額を次のいずれかの方法で処理するしなければならない。

- (a) 償却累計額控除前の帳簿価額を、帳簿価額の再評価と整合的な方法で再評価後の資産の帳簿価額が、その再評価額に等しくなるよう、資産の帳簿価額の総額の変化と比例的に修正再表示する。償却累計額は、償却累計額控除前の帳簿価額と正味の帳簿価額との間の差額である。例えば、償却累計額控除前の帳簿価額を、観察可能な市場データを参照して修正再表示するか、又は正味の帳簿価額の変動に比例的に修正再表示することができる。
- (b) 償却累計額を当該資産の償却累計額控除前の帳簿価額と相殺し、その純額を当該資産の再評価額に修正再表示する。

経過措置及び発効日

...

130H [日付]公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 80 項が修正された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 38 号「無形資産」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

再評価方式——無形資産が再評価される場合の償却累計額の比例的な修正再表示

- BC1 第 80 項には、無形資産が再評価される場合における減価償却累計額の修正再表示についての、IAS 第 16 号の第 35 項と同じ要求事項が含まれている。
- BC2 したがって、当審議会は、IAS 第 16 号の第 35 項と同じ修正を第 80 項に行うことを提案している。

IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の次のような修正を提案している。

経営幹部

当審議会は、それ以外の点では報告企業の関連当事者ではない経営管理企業が、経営幹部サービスを提供している場合に、関連当事者取引に関する識別及び開示の要求事項を明確にすることを提案している。提案している変更は、次のとおりである。

- (a) 「関連当事者」の定義を拡大し、経営管理企業を含める。
- (b) 第 18 項の開示要求を拡大し、経営幹部サービスの提供に係る取引の区分開示を要求する。
- (c) 経営管理企業が自らの従業員に提供する経営幹部報酬は、重複を防ぐため、第 17 項の開示要求から除外する。

IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の修正案

当審議会は、IAS 第 24 号を、第 9 項の修正並びに第 17A 項、第 18 A 項及び第 28B 項の追加により修正することを提案している。

修正案は、IAS 第 24 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している）。第 17 項については、修正を提案していないが、参照の便宜のために記載している。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含まれることとなる。

定 義

9 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

関連当事者とは、財務諸表を作成する企業（本基準書において、「報告企業」と呼ぶ）と関連のある個人又は企業をいう。

(a) ...

(b) 企業は、次のいずれかの条件に該当する場合には、報告企業と関連がある。

(i) ...

(vii) (a)(i)に示した個人が当該企業に対する重要な影響力を有しているか、又は当該企業（若しくは当該企業の親会社）の経営幹部の一員である。

(viii) 企業（又はそのグループの一員）が、報告企業に対し経営幹部サービスを提供している。

開 示

すべての企業

...

17 企業は、経営幹部の報酬の合計及び次の項目に当てはまる各々について開示しなければならない。

(a) 短期従業員給付

(b) 退職後給付

(c) その他の長期給付

(d) 解雇給付

(e) 株式に基づく報酬

17A 企業が他の企業（「経営管理企業」）から経営幹部サービスの提供を受けている場合には、企業は、経営管理企業が経営管理企業の従業員又は取締役を支払ったか又は支払う報酬について、第 17 項の要求事項を適用することを要求されない。

18 ...

18A 別個の経営管理企業が提供した経営幹部サービスの提供について、企業が費用として認識した金額は、個別に開示すべきである。

発効日及び経過措置

...

28B 〔日付〕公表の「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」により、第 9 項が修正され、第 17A 項及び第 18A 項が追加された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

経営幹部

- BC1 当審議会は、経営管理企業が報告企業に経営幹部サービスを提供している場合に生じる関連当事者取引の開示を扱うよう要望を受けた。当審議会は、不統一が存在していることを理解している。これは、一部の報告企業が、報告企業の経営幹部として行動する経営管理企業の従業員又は取締役が経営管理企業が支払った報酬を開示するからである。他方で、経営管理企業に支払ったか又は支払うサービス手数料（報告企業の費用として認識される）を開示する報告企業もある。
- BC2 当審議会は、IAS 第 24 号は、経営幹部が報告企業の従業員でない場合に、経営幹部についてどのような情報を提供すべきかについて不明確であることに留意した。IAS 第 24 号が不明確であることにより生じた開示の不統一に対処するため、当審議会は、「関連当事者」の定義の修正を提案している。この修正は、報告企業に経営幹部サービスを提供する経営管理企業を報告企業の関連当事者とみなす旨を明確にするものである。この変更の結果として、報告企業は、経営幹部サービスを提供している人物を雇用（又は取締役として保有）している経営管理企業に支払ったか又は支払われるサービス手数料について、費用として認識した金額を開示することを要求されることとなる。報告企業は、経営管理企業との他の取引（例えば、融資）を、関連当事者に関する IAS 第 24 号の現行の開示要求に基づいて、開示することを要求されることとなる。
- BC3 当審議会は、報酬が別個の経営管理企業に手数料として支払われている場合には、第 17 項で要求されている詳細な情報へのアクセスが実務上不可能であるとの懸念を伝えられた。したがって、当審議会は、報告企業が、他の企業を通じて経営幹部に支払われた報酬を開示することを要求されないように、救済措置を設けることを提案している。その代わりに、経営幹部の報酬又は経営幹部サービスに関して費用として認識した金額で、他の企業に支払ったか又は支払われるものは、第 18A 項に従って個別に開示することとなる。

IAS 第 36 号「資産の減損」の修正案

イントロダクション

当審議会は、IAS 第 36 号「資産の減損」の次のような修正を提案している。

使用価値と処分費用控除後の公正価値に係る開示の調和化

当審議会は、重要性のある減損損失又は減損損失の戻入れが当期にあった場合に、使用価値に適用される IAS 第 36 号の開示要求は、処分費用控除後の公正価値にも適用される旨を明確にすることを提案している。

IAS 第 36 号「資産の減損」の修正案

当審議会は、IAS 第 36 号を、第 130 項(f)の修正及び第 140J 項の追加により修正することを提案している。

修正案は、IAS 第 36 号の文言に見え消し方式で示している（新規の文言に下線を付している）。

これに続く結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。結論の根拠は当審議会が修正を提案している理由を示している。修正が承認されれば、この根拠が IAS 第 36 号「資産の減損」に関する結論の根拠（同基準の一部を構成しない）に含められることとなる。

開 示

...

130 当期中にのれんを含む個別資産又は資金生成単位について減損損失の認識又は戻入れをした場合、そしてそれらが報告企業の財務諸表全体にとって重要性がある場合には、企業は次の事項を開示しなければならない。

...

- (f) 回収可能価額が処分費用控除後の公正価値である場合には、処分費用控除後の公正価値を測定するために使用された基礎（例えば、公正価値が同一の資産についての活発な市場における相場価格を参照して測定されているかどうか）。処分費用控除後の公正価値が現在価値技法を用いて測定されている場合には、企業は、現在の測定及び過去の測定（もしあれば）に用いた割引率を開示しなければならない。企業は、IFRS 第13号で要求している開示の提供を要求されない。

経過措置及び発効日

140J 「[日付] 公表の「IFRS の年次改善 2010-2012 年サイクル」により、第 130 項(f)が修正された。企業は、当該修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。当該修正は、適用を開始する事業年度の期首から将来に向かって適用しなければならない。

IAS 第 36 号「資産の減損」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

使用価値と処分費用控除後の公正価値に係る開示の調和化

BC1 「IFRS の改善」(2008 年 5 月公表)により、第 134 項(e)が修正された。この修正は、のれん又は耐用年数が確定できない無形資産を含んだ資金生成単位 (CGU) に係る回収可能価額の算定に割引キャッシュ・フローが使用された状況についての開示要求の不整合に対処したものであった。具体的には、この修正により、売却費用控除後の公正価値 (FVLCTS) に関して要求される開示は、割引キャッシュ・フローが FVLCTS の算定に使用される場合には、使用価値 (VIU) に関して要求される開示と一致することとなった。同じ情報が、現在、割引キャッシュ・フローを処分費用控除後の公正価値 (FVLCOD) *の計算に使用している場合に、キャッシュ・フローを予測する期間、予測の外挿に使用する成長率、当該予測に適用される割引率について要求されている (第 134 項(e)(iii)から(v))。これは、VIU の計算について要求されている開示と整合的である。

BC2 しかし、当審議会は、第 130 項に関しての同様の論点に留意した。同項は、重要性のある減損が個別の資産 (のれんを含む) 又は資金生成単位について当期中に認識されたか又は戻入れされた場合における開示要求を定めている。VIU が回収可能価額の算定に使用される場合に、IAS 第 36 号が第 130 項(f)で要求している開示は、FVLCOD が使用される場合に要求される開示と異なっている。こうした要求事項の相違は、同様の評価技法 (割引キャッシュ・フロー) が使用されている場合、不整合に見える。上述の 2008 年 5 月の修正の論拠と整合的に、当審議会は、回収可能価額の見積りに割引キャッシュ・フローが使用されている場合には、FVLCOD と VIU について同じ開示を要求することを提案している。

* IFRS 第 13 号「公正価値測定」(2011 年 5 月公表)を開発する際に、当審議会は、「売却費用控除後の公正価値」の定義を変更した。その結果、IAS 第 36 号における「売却費用控除後の公正価値」への言及は、すべて「処分費用控除後の公正価値」に置き換えられた。