

IFRS の改善 2010-2012 サイクル(国際財務報告基準の修正)の公開草案

1. 概要

国際会計基準審議会（IASB）は、2012年5月3日に、年次改善プロジェクトの一環として、IFRS の改善 2010-2012 サイクル（国際財務報告基準の修正）の公開草案（以下、「公開草案」という）を公表した¹。9月5日までコメントが募集されている。公開草案においては、11 基準に関する 11 項目の修正が提案されている。当該 11 項目は、次の表の通りである。

IFRS	修正の主題	主要な論点
IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」	「権利確定条件」の定義	<ul style="list-style-type: none"> ● 従業員の責任と業績条件との関係 ● 株式市場指数目標と業績条件との関係 ● 所要の勤務期間を超える業績目標と業績条件との関係 ● 従業員の解雇は、失効か又は取消か
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	<ul style="list-style-type: none"> ● 条件付対価の分類に参照する基準の修正 ● 条件付対価の事後の公正価値測定の修正
IFRS 第 8 号「事業セグメント」	事業セグメントの集約	● 集約した場合の経営者の判断の開示の追加
	報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表	● 定期的に報告されている場合との関係
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	短期の債権債務	● 割引を不要とする取扱いを削除した意図

¹ 年次改善サイクルについては、IASB が、2010年11月に公表した「会計基準のコンバージェンスと単一の高品質な国際的な会計基準のセットへのコミットメントに関する進捗状況報告」において、優先プロジェクトを2011年6月末までに完了させるための最善の体制を整える目的のために、年次改善2009-2011サイクルから、その審議が遅れており、本公開草案は、本来の予定よりも、おおよそ9カ月遅れでの公表となった。

審議事項（４）

IFRS	修正の主題	主要な論点
IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	負債の流動・非流動の分類	<ul style="list-style-type: none"> ● 繰延べることのできる無条件の権利とは
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	<ul style="list-style-type: none"> ● 投資活動か、営業活動又は財務活動のどちらか
IAS 第 12 号「法人所得税」	売却可能有価証券の未実現損失に係る繰延税金資産の認識	<ul style="list-style-type: none"> ● 繰延税金資産の実現可能性の判断は、単独か、合算か ● 満期まで保有する行動は、タックス・プランニングの機会か ● 比較する将来課税所得とは何か
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	<ul style="list-style-type: none"> ● 減価償却累計額は、必ず比例的に修正するのか
IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」	経営幹部	<ul style="list-style-type: none"> ● 経営管理サービスを他の企業から受けている場合の取扱い
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	<ul style="list-style-type: none"> ● 割引率の開示に対する統一性

なお、2012年7月26日現在のIASBの作業計画表によれば、IFRSの改善2010-2012サイクルは、2013年第1四半期に完了の予定となっており、IFRS第3号の修正を除いて、2014年1月1日からの適用を目指している。

2. IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」の修正

(1) 問題の所在

2005 年 1 月より適用されている IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」に関する実務上の論点のうち、2010 年 11 月の IFRS 解釈指針委員会で、優先順位が高く、年次改善²の一環として取扱うものと判断された 4 つの論点に関する修正提案となっている。当該 4 つの論点とその内容は、次の通りである。

	論点	内容
1	従業員の責任と業績条件との関係	IFRS 第 2 号においては、業績条件は、権利確定条件の定義の中で使用されているが、次の論点 2 及び論点 3 との関係から、業績条件の定義を明確にする必要性が生じていた。
2	株式市場指数目標は業績条件となるかどうか	IFRS 第 2 号においては、業績条件の概念が、権利確定条件の定義の中にあるが、 株式市場指数目標 が、業績条件となるかどうかについては、明確にされていなかった。
3	所要の勤務期間を超えて参照される業績目標は、業績条件となるかどうか	IFRS 第 2 号においては、業績条件の概念が、権利確定条件の定義の中にあるが、 所要の勤務期間を超えて参照される業績目標 が、業績条件となるかどうかについては、明確にされていなかった。
4	従業員の解雇は、失効か又は取消か	IFRS 第 2 号においては、企業が従業員の雇用を終了させた場合の処理方法が明確にされていなかった。

(2) 主な修正案の内容

付録 A 用語の定義の中において、業績条件と勤務条件を別々に定義し、権利確定条件の定義を明確にして修正する提案がされている。

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> IFRS2.15 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 	<ul style="list-style-type: none"> IFRS2.15 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

² 2010 年 9 月の IASB 会議において、年次改善の一環として取扱う論点の検討が、IFRS 解釈指針委員会に対して依頼されていた。

現行基準	修正案
<p>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、</p> <p>(a) 従業員が、3年間の勤務を完了することを条件にストック・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。</p> <p>(b) 従業員が、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。</p> <p>● IFRS2.19</p> <p>資本性金融商品の付与は、所定の権利確定条件の充足を条件としている場合がある。例えば、従業員に対する株式又はストック・オプションの付与は、通常、従業員が企業に一定期間とどまることを条件としている。企業の所定の利益増加や株価上昇を達成するなど、充足しなければならない業績条件がある場合もあ</p>	<p>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、</p> <p>(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。</p> <p>(b) 従業員が、業績条件「<u>業績条件</u>」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。</p> <p>● IFRS2.19</p> <p>資本性金融商品の付与は、所定の権利確定条件（<u>1つ又は複数</u>）の充足を条件としている場合がある。例えば、従業員に対する株式又はストック・オプションの付与は、通常、従業員が企業に一定期間とどまることを条件としている。企業の所定の利益増加や株価上昇を達成するなど、充足しなければならない業績条件がある</p>

現行基準	修正案
<p>る。株式市場条件以外の権利確定条件は、測定日現在の株式又はストック・オプションの公正価値を見積る際には、考慮に入れてはならない。その代わりに、取引金額の測定に含まれる資本性金融商品の数を、付与した資本性金融商品への対価として受け取った財又はサービスについて認識される金額が最終的に確定した資本性金融商品の数に基づくものとなるように調整することによって、権利確定条件を考慮に入れなければならない。したがって、付与した資本性金融商品が、権利確定条件が充足されなかったこと（例えば、相手方が所定の勤務期間を完了しなかったか、又は業績条件が充足されなかった）により、確定しなかった場合には、受け取った財又はサービスについて認識される金額はない。</p> <p>● 付録 A 用語の定義 (-)</p>	<p>場合もある。株式市場条件以外の権利確定条件は、測定日現在の株式又はストック・オプションの公正価値を見積る際には、考慮に入れてはならない。その代わりに、取引金額の測定に含まれる資本性金融商品の数を、付与した資本性金融商品への対価として受け取った財又はサービスについて認識される金額が最終的に確定した資本性金融商品の数に基づくものとなるように調整することによって、権利確定条件を考慮に入れなければならない。したがって、付与した資本性金融商品が、権利確定条件が充足されなかったこと（例えば、相手方が所定の勤務期間を完了しなかったか、又は業績条件が充足されなかった）により、確定しなかった場合には、受け取った財又はサービスについて認識される金額はない。</p> <p>● 付録 A 用語の定義 業績条件³ <u>次のことを要求する権利確定条件</u> (a) <u>相手方が所定の期間の勤務を完了すること、及び</u> (b) <u>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</u> <u>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</u></p>

³（参考）我が国においては、業績条件とは、ストック・オプションのうち、条件付きのものにおいて、一定の業績（株価を含む。）の達成又は不達成に基づく条件をいう。（ストック・オプション等に関する会計基準第2項(11)）

現行基準	修正案
<p>(-)</p> <p>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。</p>	<p><u>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。</u></p> <p>勤務条件⁴ <u>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。</u></p> <p>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。業績条件は株式市場条件を含むこともある。</p>

(3) 経過措置と発効日

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。

⁴ (参考) 我が国においては、勤務条件とは、ストック・オプションのうち、条件付きのものにおいて、従業員等の一定期間の勤務や業務執行に基づく条件をいう。(ストック・オプション等に関する会計基準第2項(10))

(4) コメントの方向

(案) 賛成する方向で検討する。

株式に基づく報酬が、従業員の役務提供の対価として、権利確定期間中に認識される限りにおいて、従業員の役務提供の結果と業績条件は、相関関係があるべきである。従業員が役務提供の結果を反映しない業績条件は、権利確定条件ではない。

また、従業員の解雇は、従業員の退職により、従業員が所定の期間の勤務を完了できず、条件を充足することができなかつたことと、結果的には同じであり、失効として処理すべきである。従業員により役務提供されない費用を認識することは、経済的便益の減少という費用を形成しない。

3. IFRS 第 3 号「企業結合」の修正

(1) 問題の所在

IFRS 第 3 号第 39 項では、条件付対価⁵を取得日の公正価値で測定することを規定している。第 40 項においては、この条件付対価を支払う義務を、負債又は資本に分類することを要求している。しかしながら、この分類をする上で参照する基準としては、IAS 第 32 号「金融商品：表示」の第 11 項だけでなく、「その他の適用される IFRS」における定義に基づくことも要求されている。また、IFRS 第 3 号第 58 項は、当該負債に分類された条件付対価を公正価値又は IAS 第 37 号で事後測定することを要求しており、第 40 項との関係が問題となっていた。

(2) 主な修正案の内容

条件付対価を支払う義務については、「その他の適用される IFRS」を参照することを要求せず、金融商品として、IAS 第 32 号の第 11 項のみを参照して分類することを明確にしている。また、この結果、事後測定については、IAS 第 37 号に従って処理する要求を削除している。結果的な修正として、IFRS 第 9 号における金融資産の分類 (IFRS9. 4.1) と金融負債の分類 (IFRS9. 4.2) のセクションの修正が提案されている。

現行基準	修正案
移転された対価 ● IFRS3.39 取得企業は条件付対価の取得日の公正	移転された対価 ● IFRS3.39 (同左)

⁵ IFRS 第 3 号における条件付対価は、通常は、特定の将来事象が発生した場合や条件が満たされた場合に、被取得企業の旧所有者に対し、被取得企業に対する支配との交換の一部として、取得企業が追加的な資産又は資本持分を移転する義務。ただし、条件付対価は、特定の条件が満たされた場合に、以前に移転した対価の返還を受ける権利を取得企業に与えることもあると定義されている。(IFRS 第 3 号付録 A 用語の定義)

現行基準	修正案
<p>価値を、被取得企業との交換で移転された対価の一部として認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS3.40 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、条件付対価を支払う義務を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。 <p>事後の測定及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS3.58 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。 <p>(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</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS3.40 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、<u>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</u>。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。 <p>事後の測定及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS3.58 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。 <p>(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</p>

現行基準	修正案
<p>済は資本の中で会計処理しなければならない。</p> <p>(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、</p> <p>(i) 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、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、純損益又はその他の包括利益に認識しなければならない。</p> <p>(ii) 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。</p> <p>金融資産の分類</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS9. 4.1.2 <p>金融資産は、次の条件がともに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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>B4.1.1 項から B4.1.26 項は、これらの条件の適用方法に関するガイダンスを示している。</p> <p>金融負債の分類</p>	<p>済は資本の中で会計処理しなければならない。</p> <p>(b) 他の条件付対価については、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、<u>当期の純損益に認識しなければならない。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。</u></p> <p>金融資産の分類</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS9. 4.1.2 <p>金融資産は、次の条件が<u>すべて</u>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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(c) <u>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。</u></p> <p>B4.1.1 項から B4.1.26 項は、(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。</p> <p>金融負債の分類</p>

現行基準	修正案
<p>● IFRS9. 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。 . . .</p>	<p>● IFRS9. 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。 . . . (e) <u>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。</u></p>

(3) 経過措置と発効日

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。早期適用する場合には、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。

(4) コメントの方向

(案) 現行のIFRS第3号を前提として、IFRS改善の提案となることで、賛成する方向で検討するが、IFRS第9号の限定的な改訂との関係について懸念を示す。

IFRS第3号において、条件付対価が、当初、公正価値で測定されていたものが、事後測定において、その他の適用されるIFRSに従うことで、公正価値以外で測定されることは、整合性を欠き、また、企業結合日後に負債が認識されなくなる可能性もあることから好ましくない。従って、当初測定と事後測定の整合性を図る本提案は、適用の統一性を促進するものと考えられる。

しかしながら、本提案は、取得日が、2015年1月1日以後である企業結合に適用する提案であり、また、IFRS第9号における金融資産の分類と金融負債の分類の結果的な修正も含まれている。現在、IASBにおいては、2015年1月1日以後に開始する事業年度からの強制適用を目標として、IFRS第9号の分類及び測定の限定的な修正に関するプロジェクトを別途進行させている。この限定的な修正に関する公開草案は、2012年第4四半期に公表される予定となっており、今回の年次改善で、IFRS第9号の結果的修正を提案することは、限定的な修正との関係において、不測の混乱を生じさせる懸念があることから、IFRS第9

号の限定的な修正に対する公開草案と同時に対応するか、今後の年次改善で対応されるべきである。

4. IFRS 第 8 号「事業セグメント」の修正

(1) 問題の所在

事業セグメントの集約

IFRS 第 8 号第 12 項において、企業が、複数の事業セグメントを集約するための要件が規定されている。同項では、「類似の経済的特徴」をその 1 つの要件としており、「類似した長期財務業績」をその要件の例示として挙げているに過ぎない。複数の事業セグメントが「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、経営者の判断を用いることが必要となる。一方、第 22 項(a)は、企業の報告セグメントを識別するために用いた要素の開示を要求しているが、事業セグメントが集約されているかどうかの開示を求めただけで、複数の事業セグメントを集約した条件の開示を求める明示的な要求事項となっていない。このため、事業セグメントをどのように（また、どのような理由で）集約しているのかという経営者の判断が、開示されないという問題が生じていた（複数のセグメントを一つに集約しているが、当該集約の根拠が十分に説明されない事例があった）。

報告セグメントの資産の合計額と企業の資産の調整表

IFRS 第 8 号第 23 項では、企業は報告セグメントの総資産の金額が、定期的に最高経営意思決定者に報告されている場合に、当該開示を求めている。しかしながら、第 28 項(c)では、報告セグメント資産の合計額と企業の資産との調整表（報告セグメント資産の合計額と財政状態計算書の総資産の合計額）を求めており、定期的に報告されている場合にのみ調整表の開示が必要かどうか、又は、定期的に報告されていなくとも調整表の開示が要求されるのかどうか明確でなく問題が生じていた。

(2) 主な修正案の内容

事業セグメントの集約

IFRS 第 8 号第 22 項(a)で要求している情報を補完するものとして、第 22 項(aa)を追加して、事業セグメントを集約している場合には、経営者が行った判断の開示を要求する修正案が提案されている。

報告セグメントの資産の合計額と企業の資産の調整表

第 23 項に従って、定期的に報告されている場合に、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開示することを明確にするための第 28 項(c)を修正する提案がされている。

現行基準	修正案
● IFRS8.12	● IFRS8.12

現行基準	修正案
<p>いくつかの事業セグメントが類似の経済的特徴を有する場合には、それらは類似の長期財務業績を示すことが多い。例えば、2つの事業セグメントの経済的特徴が類似している場合には、類似した長期平均総利益率が見込まれる。複数の事業セグメントを1つの事業セグメントに集計することが本基準の基本原則と整合し、当該セグメントが類似の経済的特徴を有し、かつ、当該セグメントが次のすべての点で類似している場合には、当該セグメントを単一の事業セグメントに集計することができる。</p> <p>(a) 製品及びサービスの性質</p> <p>(b) 生産過程の性質</p> <p>(c) 当該製品及びサービスの顧客の類型又は種類</p> <p>(d) 当該製品の配送又は当該サービスの提供のために使用する方法</p> <p>(e) 該当がある場合には、規制環境の性質（例えば、銀行、保険又は公益事業）</p> <p>(f) 量的基準</p> <p>● IFRS8.22 企業は、次の一般情報を開示しなければならない。</p> <p>(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）</p>	<p>（同左）</p> <p>● IFRS8.22 企業は、次の一般情報を開示しなければならない。</p> <p>(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）</p> <p>(aa) <u>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</u></p>

現行基準	修正案
<p>● IFRS8.28 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。</p> <p>(a) 報告セグメントの収益合計額と企業の収益</p> <p>(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。</p> <p>(c) 報告セグメント資産の合計額と企業の資産</p> <p>(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</p> <p>(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</p>	<p><u>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）。</u></p> <p>● IFRS8.28 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。</p> <p>(a) 報告セグメントの収益合計額と企業の収益</p> <p>(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。</p> <p>(c) <u>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</u></p> <p>(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</p> <p>(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</p>

(3) 経過措置と発効日

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が、その場合は、その旨を開示しなければならない。

(4) コメントの方向

事業セグメントの集約

(案) 事業セグメントを集約した経営者の判断を開示することの明確化に賛成するが、さらなる例示の追加には懸念を示す。

第 22 項(aa)に、第 22 項(a)を補完する開示要求を追加することで、複数の事業セグメントが、どのように集約されているのかの経営者の判断が利用者に開示され、実務上の不統一が解消されることになると考える。

ただし、第 22 項(aa)の中で、類似の経済的特徴を有すると判断する際の経済的指標の例示（例えば、利益マージンのスプレッド、売上高成長率等）を追加することは、本来、第 12 項の中で規定されるべき「類似の経済的特徴」の例示が、開示の基準である第 22 項(aa)において、実質的に追加されたのと同じという懸念がある。従って、第 22 項(aa)における例示としては、第 12 項において、既に類似の経済的特徴の例示として示されている「長期平均総利益率」とすべきである。

報告セグメントの資産の合計額と企業の資産の調整表

(案) 賛成する方向で検討する。

第 28 項(c)が第 28 項(d)と、過去に同時に修正されなかったのは、単なる見落としであり、今回の修正案は、意図せざる結果が生じていることを修正するものである。

5. IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正

(1) 問題の所在

IFRS 第 13 号の公表により、IFRS 第 9 号「金融商品」の B5.4.12 項及び IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の AG79 項が削除された。これらは、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実務上の便宜の取扱いを規定していた。削除により、当該取扱いが廃止されたのではないかという懸念が審議会に寄せられた。

(2) 主な修正案の内容

IFRS 第 13 号「公正価値測定」の結論の根拠(同基準の一部を構成しない)の中に、BC138A 項を追加することにより、実務上の便宜の取扱いを廃止する意図ではない旨を明確にする提案がされている。

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> IFRS9. B5.4.12 割引キャッシュ・フロー分析を適用するにあたっては、企業は、ほぼ同一の条件 	<ul style="list-style-type: none"> IFRS9. B5.4.12 (-)

現行基準	修正案
<p>及び特性（当該金融商品の信用度、契約金利が固定されている残存期間、元本返済までの残存期間及び支払が行われる通貨）を有する金融商品についての現在の利回りに等しい1つ又は複数の割引率を用いる。表面金利のない短期の債権債務は、割引の影響に重要性がない場合には、請求金額で測定してよい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IFRS13. BC138A （ - ） 	<ul style="list-style-type: none"> ● IFRS13. BC138A 短期の債権債務 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。 <ul style="list-style-type: none"> (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

現行基準	修正案
	る。

(3) 経過措置と発効日

BC（結論の背景）の追加であるため、経過措置、発効日の提案はされていない。

(4) コメントの方向

（案） 賛成する方向で検討する。その理由は次の通りである。

- IFRS 第 13 号の公表時に、実務上の便宜を削除したことは、短期の債権債務の評価に対する従来の取り扱いを変更するものではない。
- 重要性による便宜的な取扱いの判断は修正提案にあるように IAS 第 8 号の中で一般的に示されており、個々の会計基準の中で別個に定める必要はない。
- 本件に関する審議会の議論における意見の一つとして示されたように、IFRS 第 13 号は発効前の基準であり、その段階で基準本文の修正を行うべきではない。

6. IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の修正

(1) 問題の所在

IAS 第 1 号においては、流動/非流動の区分を表示する場合、流動に分類されるものを限定列挙して、それ以外のものを、すべて非流動に分類しなければならないと規定している。負債を流動に分類するための要件の 1 つとして、IAS 第 1 号第 69 項(d)に、「無条件の権利」の規定がある。この無条件の権利について、その具体的なガイダンス⁶である第 73 項との関係において、明確にするよう要望がされた。特に、異なる融資条件が適用される場合において、実務における不統一があることから明確にする必要があった。

(2) 主な修正案の内容

IAS 第 1 号第 73 項に、「同一融資者との」、「同一の又は類似の条件で」という用語を追加し、明確にする修正が提案されている。

現行基準	修正案

⁶（参考）我が国においては、次のようなガイダンスがある。流動負債に属するものとして、その他の負債で 1 年以内に支払又は返済されると認められるもの（財務諸表等規則第 47 条第 6 号）返済期限が 1 年後に到来する債務（規則第 47 条第 1 号から第 5 号までに掲げる負債に属するものを除く。）で分割返済の定めがあるものについては、1 年内の分割返済予定額を正確に算定しうるものであっても 1 年内の返済予定額が負債及び純資産の合計額の 100 分の 1 以下である場合には、その全額を固定負債として記載することができる。なお、分割返済の定めがあっても、個々の分割返済の金額及び期日の定めがないため、1 年内の返済予定額を正確に算定できないものについては、その全額を固定負債として記載するものとする。ただし、適当な方法によって 1 年内に返済が見込まれる額を算定し、その金額を流動負債として記載することができる。（財務諸表等規則ガイドライン 47-6 第 3 項）

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS1.69 企業は次の場合に、負債を流動負債に分類しなければならない。 (d) 負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり繰り延べることのできる無条件の権利を有していない場合（第73項参照）。 ● IAS1.73 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、既存の融資枠に基づいて予定しており、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。 <p style="text-align: center;">（ - ）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS1.69 （同左） ● IAS1.73 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、<u>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、</u>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。 ● 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か月以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

審議事項（４）

現行基準	修正案
<p>(-)</p>	<p>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、条件が類似となるのは、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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 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。

(3) 経過措置と発効日

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。比較情報を修正する必要はない。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

(案) 賛成する方向で検討するが、さらなる明確化を求める。

修正提案では、第 69 項(d)の「無条件の権利」について、第 73 項との関係から、より明確にしているものと思われるが、第 73 項の「類似の条件」とは何かについて、明確にされておらず、実務上、解釈の問題が生じることになるものとする。結論の根拠 BC2 において

は、「当審議会の考えでは、条件が類似となるのは、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。」との記述がされている。これにより、同一の条件ではない借換え又はロールオーバーが行われる場合、第73項における「類似の条件」の解釈として、IFRS第9号における金融負債の認識の中止のガイダンス⁷が参照される可能性があるが、実務における融資条件は、多種多様であることから、意図せざる結果が生じる懸念がある。今回の提案による明確化が、さらなる解釈の問題となることを避けるために、「類似の条件」について、基準本文の中において、明確にされるべきと考える。

7. IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正

(1) 問題の所在

資産化された支払利息のキャッシュ・フロー計算書の分類については、投資活動から生じるキャッシュ・フローの分類の例を示すIAS第7号第16項において、明示されていない（一方で、資産計上された開発費の取扱いは明示されている）。また、支払利息のキャッシュ・フロー計算書の分類については、IAS第7号第33項において、金融機関以外の他の企業においては、統一見解はないとして、営業活動又は財務活動から生じるキャッシュ・フローとして分類することとされている。このことから、資産化された支払利息の分類について、明確にする必要があった。

(2) 主な修正案の内容

IAS第7号第16項の投資活動の例として、資産化された借入費用を追加する修正をし、第33項の支払利息の規定から、資産化された借入費用を除くと共に、第33A項を追加して、資産化された利息の分類は、当該基礎となる資産の分類に従うことの修正案が提案されている。

現行基準	修正案
投資活動 ● IAS7.16 （前略） 投資活動から生じるキャッシュ・フロー	投資活動 ● IAS7.16 （前略） 投資活動から生じるキャッシュ・フロー

⁷ IFRS第9号3.3.2(IAS39. 40): 現在の借手と貸手との間での、大幅に異なる条件による負債性金融商品の交換は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない。同様に、現存する金融負債又はその一部分の条件の大幅な変更は、(債務者の財政的困難によるものかどうかを問わず)従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない。

IFRS第9号B3.3.6(IAS39. AG62): 3.3.2項の目的上、新たな条件が大幅に異なるものとされるのは、新たな条件によるキャッシュ・フローの割引現在価値(受取手数料を控除後の支払手数料を含み、当初の実効金利で割引く)が、当初の金融負債の残りのキャッシュ・フローの割引現在価値と少なくとも10%異なる場合である。

現行基準	修正案
<p>の例としては、次のものがある。</p> <p>(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。</p> <p>利息及び配当金</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS1.33 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、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、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。 ● IAS1.33A (-) 	<p>の例としては、次のものがある。</p> <p>(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、<u>資産化された借入費用</u>、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。</p> <p>利息及び配当金</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS1.33 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(<u>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。</u>)、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(<u>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。</u>)、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。 ● IAS1.33A <u>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</u>

現行基準	修正案
	<p><u>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ず、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。</u></p>

(3) 経過措置と発効日

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。

(4) コメントの方向

(案) 賛成する方向で検討するが、ワーディングの明確化を求める。

IFRSでは、IAS第23号において、適格資産に対する借入費用の資産化を強制している一方で、キャッシュ・フロー計算書においては、資産化された借入費用に関連する支出の分類が明確にされていなかった。今回の提案は、キャッシュ・フロー計算書における分類を明確にすることで、実務における統一処理を促進して改善するものと考えられる。また、分類方法については、第33A項において提案されている基礎となる資産の分類に従うことは、理論的にも妥当と考えられる。

しかしながら、提案されている第16(a)項における「資産化された借入費用」という例示は、第33A項を追加した趣旨と誤解が生じる可能性があるため、また、IAS第23号第8項⁸と整合性を保つために、ここでの表現としては、「有形固定資産の取得原価の一部として資産化された借入費用」とすべきである。

8. IAS第12号「法人所得税」の修正

(1) 問題の所在

IAS第39号においては、負債性金融商品について、他に分類されない場合又は売却可能に指定（AFS分類）して、公正価値により測定し、その変動額をその他の包括利益（OCI）として処理することが認められている。この適用の結果、公正価値評価による未実現損失（将来減算一時差異）が生じた場合、企業が、当該商品を損失が解消するまで（満期日となることもある）保有する能力と意図がある場合に、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の実現可能性の評価については、他の繰延税金資産と組み合わせて判定するのか、

⁸ 企業は、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化されなければならない。企業は、その他の借入費用を発生した期間の費用として認識しなければならない。

それ単独で判定するののかについて、見解の不統一があり、問題が生じていた。また、当該商品について、未実現損失が解消するまで保有する能力及び意図がある場合、そのこと自体は、繰延税金資産の実現可能性の判断要素の1つであるタックス・プランニングの機会⁹又はタックス・プランニングの機会と類似のものに該当するの否かについて、見解の不統一が見られていた。

(2) 主な修正案の内容

IAS 第 12 号第 27A 項を追加することにより、将来減算一時差異は、同種の所得に対する他の将来減算一時差異と合算して評価することを明確にし、IAS 第 12 号第 30A 項を追加することにより、将来減算一時差異の解消を待つ行動は、タックス・プランニングの機会ではないことを明確にしている。さらに、IAS 第 12 号第 29 項を修正することにより、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、将来減算一時差異を解消する前のものであることを明確にしている。

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS12.27A (-) ● IAS12.29 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。 	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS12.27A <u>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。</u> ● IAS12.29 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。

⁹ 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、特定の期に課税所得を創出又は増加させる行動である（IAS 第 12 号第 30 項）。

現行基準	修正案
<p>(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、</p> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS12.30A (-) 	<p>(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、</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) <u>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。</u> (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。 <ul style="list-style-type: none"> ● IAS12.30A <u>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。</u>

さらに、第 29 項及び第 30A 項の下に、それぞれ次の設例が、強制力のあるものとして追加する修正がされている。

設例

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。

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

設例

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。

(3) 経過措置と発効日

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。

(4) コメントの方向

（案）賛成する方向で検討するが、さらなる明確化を求める。

今回の修正案においては、課税所得の種類毎に将来減算一時差異を合算して、当該種類毎の将来の課税所得と比較することが提案されており、繰延税金資産の実現可能性の評価に対する明確なガイダンスの提供になるものと考えられる。また、売却可能に分類された負債性金融商品を満期まで保有することにより、公正価値測定により生じた未実現損失の実現を避けるようとする行動は、タックス・プランニングの機会ではないことを明確にす

ることで、実務における不統一の解消が期待される。

しかしながら、単独ではなく、合算により繰延税金資産の実現可能性の評価を実施することの明確化は、実現可能性がないと評価された金額を、合算の対象となった各将来減算一時差異へ配分することが必要となる場合が生じることも意図することになる。現行のIAS第12号においては、実現可能性のない金額の配分方法があいまいにされている。第58項及び第61A項では、純損益に認識される項目と純損益の外で認識される項目に関する繰延税金は、基礎となる取引の区分に応じて、区分して表示することを求めており、また、第81項(a)及び(ab)における注記では、それぞれの区分における法人所得税の金額の開示が求められ、さらに、第81項(g)における注記では、各種類の一時差異について、各期の財政状態計算書で認識された繰延税金資産の金額を求めていることから、配分方法の問題が生じる。今回の年次改善において、合算で評価することが明確にされたこと、また、IFRS第9号の限定的な改訂においては、近時のボード会議で負債性適格のある金融商品に、OCI区分を追加することの暫定決定が行われていることから、配分の問題は、今まで以上に明らかになってくものと考えられる。従って、繰延税金資産について、実現可能性がないと評価された金額について、合算の対象となった各将来減算一時差異への配分方法も明確にされるべきと考える。

9. IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」の修正

(1) 問題の所在

再評価モデルを適用している場合、再評価日における減価償却累計額の計算に当たっては、残存価額、耐用年数又は償却方法の見積りを再評価目前に実施している場合であっても、常に比例的に、修正しなければならないかどうかについて、実務上の不統一があり、明確にする必要があった。IAS第16号第35項(a)では、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、当該再評価に用いた比例係数を、再評価前の減価償却累計額に乘じることとしており、減価償却累計額は、常に比例的に修正再表示しなければならないという解釈が一部に存在していた。

(2) 主な修正案の内容

減価償却累計額の算定は、評価技法の選択に左右されないこと、減価償却累計額の修正再表示は、総額の帳簿価額と正味の帳簿価額の差額として計算することを明確にするため、IAS第16号第35項(a)及びIAS第38号第80項(a)の修正が提案されている。

現行基準	修正案
再評価モデル ● IAS16.35 有形固定資産項目が再評価される場合、	再評価モデル ● IAS16.35 有形固定資産項目が再評価される場合、

現行基準	修正案
<p>再評価実施日現在の減価償却累計額は、次のいずれかの方法で処理される。</p> <p>(a) 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。減価償却控除後の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）。</p> <p>(b) 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。</p> <p>● IAS38.80 無形資産を再評価する場合には、再評価日現在の償却累計額を次のいずれかで処理する。</p> <p>(a) 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。</p>	<p>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。</p> <p>(a) <u>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整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）。</u></p> <p>(b) <u>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。</u></p> <p>● IAS38.80 無形資産を再評価する場合には、<u>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。</u></p> <p>(a) <u>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</u></p>

現行基準	修正案
<p>(b) 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。</p>	<p>簿価額の総額の変化と比例的に修正再表示する。<u>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。</u></p> <p>(b) <u>償却累計額を</u>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。</p>

(3) 経過措置と発効日

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。

(4) コメントの方向

(案) 賛成する方向で検討する。

減価償却累計額の修正再表示は、必ずしも資産の総額の帳簿価額の変動と比例的にはならないこともある。また、帳簿価額の定義として、IAS第16号第6項では、「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」とされていることから、第一義的に、減価償却累計額は、非金融資産の総額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。

10. IAS第24号「関連当事者」の修正

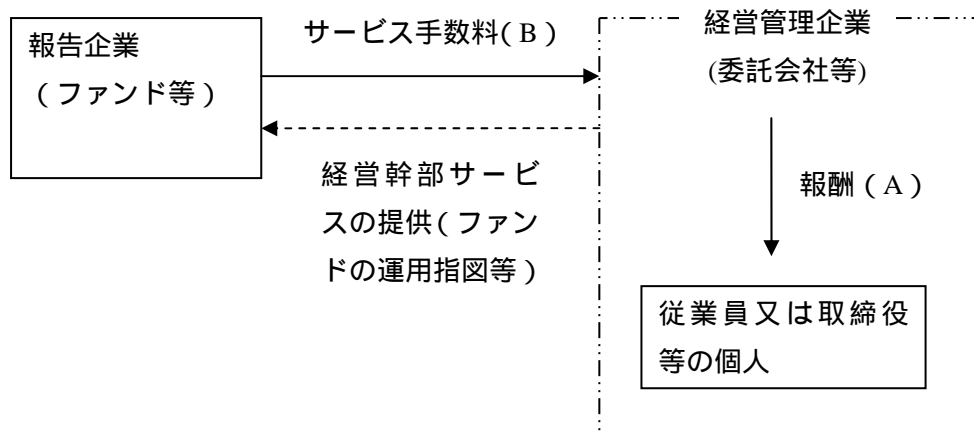
(1) 問題の所在

IAS第24号では、報告企業の経営幹部は、関連当事者の範囲に含まれ、報告企業は経営幹部への報酬及びその内訳（退職後給付、株式報酬等）を開示しなければならない。しかしながら、報告企業が、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（主に、ファンドのケースを想定している。通常、ファンドには従業員がいないため、経営幹部サービスの提供を受けている場合がある）に、次の問題が生じていた。

- 経営管理企業は、報告企業の関連当事者の範囲に含まれるのだろうか。

審議事項（４）

- 範囲に含まれるとすれば、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の報酬を開示するのか（下記の図（A））、又は、報告企業が、経営管理企業に支払ったサービス手数料（報告企業の費用として認識される）（下記の図（B））を開示するのかどうか。



(2) 主な修正案の内容

IAS 第 24 号第 9 項(b)()を追加して、（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し、第 17A 項及び第 18A 項を追加して、報告企業が経営管理企業に支払うサービス手数料（上記の図（B））を開示対象として、経営管理企業の従業員又は取締役の報酬を開示する必要がない旨を明確にする修正案が提案されている。

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 9 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) 個人又は当該個人の近親者は、当該個人が次のいずれかに該当する場合には、報告企業と関連がある。 <ul style="list-style-type: none"> (i) 報告企業に対する支配又は共同支配を有している。 (ii) 報告企業に対する重要な影響力を有している。 (iii) 報告企業又は報告企業の親会社の経営幹部の一員である。 	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 9 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) 個人又は当該個人の近親者は、当該個人が次のいずれかに該当する場合には、報告企業と関連がある。 <ul style="list-style-type: none"> (i) 報告企業に対する支配又は共同支配を有している。 (ii) 報告企業に対する重要な影響力を有している。 (iii) 報告企業又は報告企業の親会社の経営幹部の一員である。

現行基準	修正案
<p>(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。</p> <p>(i) 当該企業と報告企業が同一のグループの一員である（これは、親会社、子会社及び兄弟会社は互いに関連があることを意味している）。</p> <p>(-)</p> <p>経営幹部とは、企業の活動を直接、間接に計画し、指示を行い、そして支配する権限及び責任を有する者（企業の取締役（業務執行権がある者もそれ以外の者も）を含む）をいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 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。 <p>(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</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 17A (-) 	<p>(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。</p> <p>(i) 当該企業と報告企業が同一のグループの一員である（これは、親会社、子会社及び兄弟会社は互いに関連があることを意味している）。</p> <p>...</p> <p>(viii) <u>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。</u></p> <p>経営幹部とは、企業の活動を直接、間接に計画し、指示を行い、そして支配する権限及び責任を有する者（企業の取締役（業務執行権がある者もそれ以外の者も）を含む）をいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 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。 <p>(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</p> <ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 17A <u>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に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。</u>

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 18A (-) 	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS24. 18A <u>別個</u>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。

(3) 経過措置と発効日

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が、その場合は、その旨を開示しなければならない。

(4) コメントの方向

(案) 賛成する方向で検討する。

経営管理企業を使用した場合には、関連当事者の開示が不要となることの弊害があること、また、経営管理企業が、経営幹部（個人）と同様に報告企業の業務執行を行う立場であり、その報酬額の決定に重大な影響を及ぼす可能性が高いこと、その一方で、第17項で要求されている詳細な報酬の内訳を報告企業が入手することは実務上不可能な場合もあることを踏まえると、妥当な提案と考えられる。

11. IAS 第36号「資産の減損」の修正

(1) 問題の所在

重要性のある減損損失及び減損損失の戻入れがあった場合には、回収可能価額を使用価値としている場合には、IAS 第36項第130項(g)において、使用価値の見積りに用いた割引率の開示が求められている。その一方で、第130項(f)では、回収可能価額を処分費用控除後の公正価値としている場合には、現在価値技法を使用して測定していた場合であっても、割引率の開示が求められるのかどうか明確になっておらず、不統一が生じていた。

(2) 主な修正案の内容

IAS 第36項第130項(f)において、処分費用控除後の公正価値の測定に、現在価値技法が使用されている場合には、使用した割引率を開示することを明確にする修正の提案がされている。

現行基準	修正案
<ul style="list-style-type: none"> ● IAS36.130 当期中にのれんを含む個別資産又は資 	<ul style="list-style-type: none"> ● IAS36.130 当期中にのれんを含む個別資産又は資

現行基準	修正案
<p>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。</p> <p>(c) 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）。</p>	<p>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。</p> <p>(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）<u>。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。</u></p>

(3) 経過措置と発効日

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。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。早期適用は認められる。

(4) コメントの方向

（案） 賛成する方向で検討する。

回収可能価額として、処分費用控除後の公正価値と使用価値とを区別する必要はなく、両者は回収可能価額の範囲のものであり、現在価値技法使用している場合には、割引率の開示は、重要な計算の要素であるため、総合的に行われるべきである。