

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

不確実な時代における重要な論点

Special year-end edition

目次

財務報告に関する論点

- ・ グローバル経済の環境
 - ・ ユーロ圏の状況
 - 一般的な検討事項
 - 前提と見積りの整合性
 - 継続企業
 - 非金融商品の減損
 - 減損に関する開示
 - 引当金
 - 確定給付制度債務
 - ・ 金融商品の論点
 - ギリシャ国債に対するエクスポージャー
 - ・ その他のユーロ圏の国債に対するエクスポージャー
 - ・ 公正価値：金融資産および金融負債
 - ・ その他の金融資産の減損
 - ・ 流動性の論点
 - ・ ヘッジ会計の影響
 - ・ 金融負債の流動・非流動の区分
 - ・ 金融負債（および金融資産）の再交渉
 - ・ 保証
 - ・ 金融商品に関する開示
 - ・ 一般的な開示の検討
 - ・ 経営者による説明
- ##### 新しい IFRS および改訂された IFRS の概要
- ・ 2012年12月31日終了年度に強制適用される改訂された IFRS
 - ・ 早期適用が可能な新しい IFRS および改訂された IFRS

この「IFRS in Focus」の特別版で、我々は、毎年発行するサマリー「Closing out」と共に、特に、ユーロ圏の金融危機に関連するものに焦点をあてて、期末財務報告における検討事項を記載している。

財務財務報告に関する論点

グローバル経済の環境

グローバル経済の見通しは、引き続きチャレンジングである。デロイトの「CFO Surveys」によると、かなり多くの CFO はグローバル経済の状況を「もっとも厄介なリスク(most worrisome risk)」として言及している。デロイトの「2012年第3四半期 CFO Surveys(UK)」では、企業心理は低迷しており、CFO の優先事項は引き続き成長志向ではなく守りであることを言及している。

経済協力開発機構(OECD)は、最近の経済の見通しについて、ここ2年は、グローバル経済が弱気で足踏み状態の回復となることが予想されると予測している。主要経済国では、来年の成長の低迷が予想される。デロイトの「2012年第3四半期 Global Economic Outlook」で言及しているように、我々は、一部の市場における新たな方針に対する反応、金利や通貨の方向性の変動および最近のいかなる時よりも高い不確実性の程度を見ている。新興国の経済は、過去に経験した中で最も穏やかな成長に向かっており、EU、日本および米国のような先進国の経済は引き続き長期にわたる弱い期間に直面している。

ユーロ圏の状況

欧州の最近のデータは、ユーロ圏が、2012年 第3 四半期に3年間で初めて景気後退に戻ったことを示している。EUのより広範な領域では、2012年 第3 四半期にわずか0.1%の成長を記録した。EU内で、加盟国の経済パフォーマンスについて重大な不均衡が始まっている(特に、ユーロ圏の北の加盟国とユーロ圏の南の加盟国との間で)。欧州委員会は、「EU および加盟国レベルで合意された方策が順調に実行され、これにより、信頼が徐々に回復するという仮定を前提に、EU およびユーロ圏の GDP が本年終了後に再び上昇し始め、徐々に穏やかな拡大に向かうことが予想される」と言及している。

当期の報告期間の財務諸表の作成にあたり、これらの不確実で多様な経済条件が背景となる。特に、この背景に対し、財務報告の判断を行う際に、職業的懐疑心を行使することが重要である。

一般的な検討事項

現在の経済条件に起因する主要な財務報告の検討事項の一部を、以下のとおり記載する。しかし、各報告企業の特有の環境およびそのリスク・エクスポージャーを包括的に評価し、適切に財務諸表に反映しなければならない。財務諸表と経営者による説明(management commentary)は、追加的な開示を必要とするかもしれないすべての重要な不確実性を伝えることが重要である。いかなる IFRS にも特に要求されていないが、そのようなより完全な開示が、企業の財政状態および業績に関する適正な表示を達成するうえで必要かもしれない。

前提と見積りの整合性

多くの前提と見積りが、複数の目的で要求される場合がある(例えば、収益の予測は、減損、繰延税金資産の認識および継続企業の評価に関連するかもしれない)。一貫した前提は、すべての関連する評価のために使用されなければならない。

さらに、外的事象および環境は、各期において更新される前提および見積りが適切であるかどうかを評価するにあたり考慮されなければならない。

継続企業

企業の現在の環境は、継続企業をベースとした財務諸表の作成に疑義を生じさせるかもしれない。企業が「継続企業」であるかどうかの評価は、通常、特に次の要素を考慮することを要求している。

- ・ 業績予測が、企業の負債を返済する、および関連するローンのコベナント(covenants)に従うために、十分なレベルの余裕分(headroom)があるかどうか
- ・ 予見可能な将来における、十分にコミットされた借入枠の利用可能性、およびそのような資金を提供する、貸出相手先の能力と意思に関する懸念が存在するかどうか

IAS 第1号「財務諸表の表示」は、この評価が、将来(報告日から少なくとも12ヶ月を対象とする期間)に関するすべての利用可能な情報を考慮することを要求している。

余裕分と資金調達のアクセスに関する開示は、また、企業が継続企業の前提によりその財務諸表を作成する場合でも関係するかもしれないことの強調が重要である。

非金融商品の減損

i. 減損の指標および減損の評価減

欧州証券市場監督局(ESMA)は、「重要な金額が財務諸表に認識されるときはいつでも、のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産の評価に対して特別な注意が払われなければならない、ESMA は、現実的な将来の予測を表す前提を使用する必要性を強調する」ことに言及している。

IAS 第 36 号「資産の減損」は、当該指標リストが網羅的であることを意図していないが、資産が減損している可能性があるかどうかを評価する際に、企業が検討する必要がある多くの内部および外部の指標を規定している。現在の経済的環境では、次の指標は、資産が減損していることを示しているかもしれない。

- ・ 緊縮財政政策を導入している国の公共投資の減少に伴う経済条件の悪化
- ・ 企業の市場時価総額の減少
- ・ 商品価格の低下
- ・ 企業の顧客ベースの支出の落ち込み(例えば、企業間取引の仕入先(a business-to-business supplier)の資本的支出率の低下または小売による消費者支出額の減少)
- ・ 顧客が直面している財政困難により、企業の顧客ベースの継続的な存続が脅かされること
- ・ 企業の製造設備の遊休状態または重要な利用の低下
- ・ 経済環境の結果としての企業の事業モデルの変更
- ・ 低成長予測となる国々での顧客の高い集中度
- ・ 需要薄の結果としての資産価格の下落
- ・ 資本コストの増加(より高い割引率となる信用スプレッドの拡大を伴う借入金を含む)

ii. 使用価値の算定

資産の回収可能金額を算定するにあたり、使用価値の算定を慎重に検討することが重要である。

現在の市場における不確実性のレベルを考慮すれば、減損テストが確固たる方法で実行され、インプットおよび仮定が裏付け可能であることが重要である。次の要素は、減損テストを行う際に、企業が考慮すべき検討事項の一部である。

- ・ キャッシュ・フロー予測は、より長い期間が正当化できる場合を除き、5 年の最長期間を対象として、適切なレベルの権威のある経営者により承認された直近の財務上の予算・予測を基礎としなければならない。報告日現在の企業の環境を十分に反映するように、直近において、予算が更新されていることが重要である(それには、企業の経営者が承認している修正された予測を必要とするかもしれない)。現在の不確実性のある環境では、翌報告期間を超えて実現可能なキャッシュ・フローを計画することが困難かもしれない。その場合には、より短い予測期間が正当化される。
- ・ 直近の予算・予測の対象となる期間を超えるキャッシュ・フロー予測は、製品または産業のライフサイクル全体にわたるパターンについての客観的な情報に基づき、増加率が正当化できる場合を除き、後続の年度に対し一定のまたは遞減する成長率を使用した予算・予測を基礎とした予測を推測して見積られなければならない。当該成長率は過度に楽観的であってはならず、より高い成長率を正当化できる場合を除き、当該製品、産業または企業が活動している国、または資産が使用されている市場の、長期平均成長率を越えてはならない。場合によっては、成長率がマイナスまたはゼロであることが適切であるかもしれない。企業は、この期待成長率が現在の環境に照らして改訂されなければならないかどうかを慎重に検討する必要がある。

- ・ 企業の加重平均資本コストが、市場の割引率を見積り際の出発点として使用される場合があるが、これは、資産または資金生成単位の見積りキャッシュ・フローに関連する特定のリスクを、そのリスク(またはその一部の要素)が既に見積りキャッシュ・フローに含まれている場合を除き、市場が評価する方法で反映するために、その後、調整されなければならない。IAS 第 36 号は、この文脈で特にカントリー・リスクについて言及しているが、これは、現在財政上の困難に悩んでいる国々で活動している企業にとって特に関係するかもしれない。様々なリスク・プレミアムの影響により、過去に使用されたものと類似するまたはより高い割引率となる可能性が非常に高い(most likely)。
- ・ 見積りキャッシュ・フローおよび割引率は、バイアスまたは問題となる資産と関連のない要因があってはならない。
- ・ 見積りキャッシュ・フローまたは割引率は、単一の、最も可能性の高い金額や、最小または最大の可能性のある金額ではなく、可能性のある結果の幅を反映しなければならない。
- ・ 将来のキャッシュ・フローは、現在の状態で資産を見積もらなければならない、資産の機能の改善または拡張、または企業がまだ確約していない将来のリストラチャリングから発生することが予想される見積り将来キャッシュ・インフローまたはアウトフローを含めるべきではない。

iii. 測定に関するインプットおよび仮定の一貫性

一部のデータの重複または欠落を回避するため、作成されるデータの一貫性が考慮されなければならない。

例えば、インフレーションが算定上どのように反映されたかについて、留意しなければならない。実質キャッシュ・フローが実質割引率を使用して割引く必要がある一方で(すなわち、インフレーションの排除)、名目キャッシュ・フローは名目割引率を使用して割引かなければならない(すなわち、インフレーションを含む)。同様に、その使用価値を資金生成単位の帳簿価額と比較する場合には、使用価値が資金生成単位に含まれる同一の資産及び負債から生じることを確保することに注意しなければならない。

鉱物資源の減損

商品価格の変動および軟調は、開発または生産過程の鉱物資産が減損しているかもしれないことを示している場合がある。IFRS 第 6 号「鉱物資産の探査及び評価」は、資産の探査および評価について、IAS 第 36 号に代わる減損の指標を規定しているが、商品価格の変動は、再度そのような資産の減損の指標となるかもしれない。IFRS 第 6 号での指標がトリガーとなる場合、減損テストおよびその結果生じる減損損失は IAS 第 36 号に従って認識される。IFRS 第 6 号を適用する企業に対する投資は、IAS 第 39 号「金融商品: 認識及び測定」および IAS 第 36 号の規定に従って会計処理されなければならない。

関連会社および共同支配の取決めに対する投資

その他の企業に対する投資が、持分法を使用して会計処理される場合(特に、投資先が重要な経済困難に悩んでいる国々で活動しているまたはそれに晒されている場合)には、減損について、これらの投資をテストする必要がある。IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」および IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」は、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する純投資が減損しているかどうかを確かめるために、企業が IAS 第 39 号を適用することを要求している。

減損に関する開示

資産の減損に関する情報は、投資家等が、企業の財務実績および財政状態に関する現在の経済状況の影響を理解する一助となるために、重要である。

市場が不活発で、ときに収縮する場合に、そのような事象が、どのように資産残高(特に、のれん)の回収可能性に影響を及ぼすと予想されるかを、企業が財務諸表で説明することが重要である。したがって、回収可能価額が測定された基礎に関する開示(すなわち、使用価値または処分費用控除後の公正価値、およびその価値を算定するために使用された主要な仮定)が十分に詳細に提供されなければならない。例えば、資金生成単位(CGU)の仮定の範囲ではなく、重要な CGU の特定の仮定を提供することは、読者が資産の回収可能性を評価することを容易とする。ESMA は、のれんについ

て、特に、のれんが配分された CGU の理解を提供するために、予測期間、適用された成長率および割引率、ならびに過去の経験と仮定との一貫性を説明することにより、より詳細な開示を行う必要性を強調する。

のれんおよび耐用年数が確定できない無形資産の場合には、減損のレビューで使用された主要な仮定(割引率またはその他のすべての仮定の変更)に対する合理的な変更の可能性(reasonably possible)のために、減損損失の認識となる場合には、次の追加的な開示が要求される。

- ・ 回収可能価額が帳簿価額を上回っている金額
- ・ 主要な仮定に割り当てられた値
- ・ 回収可能価額を、帳簿価額と等しくするためには、主要な仮定に割り当てられた値がどれだけ変わらなければならないか(その変動が回収可能価額の測定に使用される他の変数に与える影響を反映した後)

その他の特定の非金融資産

棚卸資産の評価損

IAS 第 2 号「棚卸資産」は、棚卸資産を、原価と正味実現可能価額(NRV)とのいずれか低い金額による測定を要求している。困難な取引状況のもとで、棚卸資産の原価が回収されるかどうかを評価することが重要である。したがって、NRV の算定により、実現する可能性が高い金額が棚卸資産の原価を下回り、評価減が必要であるかどうかを確認するために、報告期間の末日に、追加的なチャレンジや精査が必要となるかもしれない。

繰延税金資産

繰延税金資産は、各報告期間の末日における回収可能性について評価する必要がある。これは、現在の経済環境に起因する業績予測の下方修正がある場合に、特に重要である。繰延税金資産を裏付ける将来の課税所得の可能性を評価する際に使用された仮定は、減損のレビュー目的で設定された仮定と矛盾してはならない。

引当金

i. リストラクチャリング

引き続き困難な取引状況件を前提とした場合、企業は、事業の一部の売却または閉鎖、もしくは継続事業の縮小といったリストラクチャリング計画を検討または実施するかもしれない。

そのような計画は、以下を含む、多くの論点を検討することを要求するかもしれない。

- ・ 企業が、(i)リストラクチャリングについて詳細な公式計画を有していること、および(ii)リストラクチャリング計画の実施を開始することによって、またはリストラクチャリングの主要な特徴を、影響を受ける人々に公表することによって、企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を、影響を受ける人々に惹起していること。これらの双方の条件が満たされる場合にのみ、リストラクチャリング引当金が、(IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に詳細に記述されているように)認識される。
- ・ 事業の一部が現状で直ちに売却が可能であること、および 1 年以内にそのような売却が完了する可能性が非常に高いこと。その場合には、売却予定である資産および処分グループは、(IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」により要求されるように)「売却目的保有」として分類し、処分費用控除後の公正価値が帳簿価額を下回る場合には、その価格まで評価減しなければならない。企業が「売却目的保有」として分類した資産を売却することが著しく遅れている場合には、そのような分類の適切性が疑問視されるべきである。

ii 不利な契約

経済状況の変化により、当初は利益が見込まれていた契約が不利となる結果をもたらす場合がある。例えば、リースされた売り場面積が、販売店の閉鎖の一環により、もはや必要とされない場合がある、または、販売価格の下落により、棚卸資産の購入契約が不利となる場合がある。IAS 第 37 号は、契約のもとの現在の債務を、引当金として認識および測定

することを要求している。不利な契約から生じる引当金を測定するにあたり、企業は、契約履行の費用もしくは契約不履行により発生する補償または違約金のいずれかにより、その債務を充足するために要求される最小の純費用を反映することが要求される。企業は、そのような契約に再交渉を求めるかもしれない。不利な契約のいかなる引当金も、将来に再交渉される条件ではなく、貸借対照表日現在における債務の法的条件を反映しなければならない。

確定給付制度債務

現在の経済環境は、制度資産および確定給付制度債務の双方の測定額に影響を及ぼすかもしれない。

i. 制度資産のリターン

金融資産および非金融資産(例えば、投資不動産)の双方の公正価値の対価は、また、IAS 第 19 号「従業員給付」での制度資産の測定に関連する。特に、重要な金額の公的債券が、年金制度により保有されるかもしれない。

制度は、また、ヘッジ・ファンド、仕組商品およびその他の非流動性資産を保有している場合もあり、適切に評価することが重要である。

一部の年金制度は、金利リスク、インフレーションおよび株式市場の変動に対する彼らのファンドのエクスポージャーを低減するために、株式貸借取引(stock lending)に参加する、またはデリバティブ金融商品を締結している。この場合には、取締役は、自身の投資を評価する際に、取引先リスク(counterparty risk) (および実際の債務不履行(actual default)) を検討する必要がある。

制度資産の見積りリターンは、また、市場の期待を考慮して再評価する必要があるかもしれない。

ii. 確定給付制度債務

縮小

経済状況に対応して、企業が人員をリストラクチャリングすることはまれではないが、これは、縮小および潜在的な清算を構成する事象を生じさせる可能性がある。

割引率

IAS 第 19 号のもとで確定給付債務を評価するために使用される割引率は、適切な期間の優良社債の入手可能な利回り(そのような社債について厚みのある市場が存在しない場合には、国債の市場利回り)を参照して設定されなければならない。IFRS 解釈指針委員会(IFRS IC)は、現在、退職後給付債務を割引くために使用される割引率の決定に関するガイダンスの要請を検討している。金融危機後、「AAA」または「AA」に格付けされる社債の数は一部の法域で減少している。IFRS IC は、一般的な過去の実務では、広く認められている格付会社により与えられる 2 つの最高の格付けのうち 1 つを受けている社債を考慮することになることを認識したが、IAS 第 19 号は、社債が「優良」であることを証明するために、どのような信用格付けが求められるかについて明示していない。IFRIC IC からさらなる明確化がなされるまで、そして ESMA と整合的に、AA および AAA で格付けされた社債のレートが以前に使用されていた場合には、そのレートを引き続き使用しなければならない。

ESMA は、その「2012 年の財務諸表における欧州共通のエンフォースメントの優先事項(European common enforcement priorities for 2012 financial statements)」において、「企業は、IFRS IC の明確化を待つべきであり、割引率の決定に対する企業のアプローチを変更すべきでない」ことを警告した。

近年、社債のインデックスの平均的な利回りを参照することが一般的である。不確実な経済状況において、そのようなインデックスの適用はチャレンジとなる場合がある。

・ 発表されたインデックスの構成要素における利回りのスプレッドは、その中の一部の社債の信用格付けがまだ修正されてないとしても、当該社債を市場がもはや「優良である」とみなさないことを示しているかもしれない。この場合には、インデックスは、そのような社債の利回りを除外するように調整されなければならない。

- ・ インデックスは、その中に、確定給付制度債務の期間に整合する期間を有する十分な数の社債が不足している場合がある。この場合には、イールド・カーブに沿ってより短い期間の社債の現在の市場レートの補正 (extrapolation) が要求される。

インデックスの構成要素の調整または利回りの補正 (extrapolations) に関する要求事項と方法の双方が、選択される割引率が以下となることを確実にするために、慎重に検討されなければならない。

- ・ 貨幣の時間価値を反映するが、数理計算上のリスク、投資上のリスクまたは企業固有の信用リスクは反映しない。
- ・ バイアスのないものである(すなわち、過度に楽観的または過大に保守的のいずれでもない)
- ・ 確定給付制度債務を測定する際に使用されるその他の数理計算上の仮定と矛盾がない

企業は、割引率を決定するためのアプローチをいったん選択すると、当該アプローチは当期から翌期に継続的に適用されなければならない。それにもかかわらず、割引率の確証を得るにあたり、結果の合理性を確認する方法として、他のアプローチと比較して選択されたアプローチの結果を検討することが適切となる。さらに、債務の規模および割引率の変動に対する感応度に基づき、使用するレートの選択に影響を及ぼす要素に関する開示が、IAS 第 1 号における重要な判断または見積りの不確実性の主要な要因として要求されるかどうかを検討することが重要である。

2012 年 11 月の IFRIC Update において、IFRS IC は、以下のとおり言及した。

- ・ 割引率を決定するための会計方針に企業が行ういかなる変更も、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及的に適用されなければならない。そして、(IFRS IC は、割引率の決定に関する変更が、会計方針の変更または会計上の見積りの変更のいずれを構成するかについて結論を出していないが)、当期、過去の期間および将来の期間の変更の影響(内容および金額)は、IAS 第 8 号 29 項に従って説明し、開示しなければならない。
- ・ 企業は、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものについて開示しなければならない。

IAS 第 19 号(2011 年改訂)が 2013 年 1 月 1 日に発効することは、注目すべきことである。本基準書の修正から生じる主要な変更は、コリドーの廃止、制度資産の利息収益の算定方法の変更および勤務費用の会計処理を含んでいる。さらなる情報については、デロイトのニュース・レター「[IFRS In Focus – IASB amends accounting for post-employment benefits \(IFRS in Focus – IASB が退職後給付会計を改訂\)](#)」で参照可能である。IAS 第 8 号は、「公表はされているが、まだ発効していない IFRSs」の影響に関する開示を要求している。

金融商品の論点

ギリシャ国債に対するエクスポージャー

民間セクター関与 (Private Sector Involvement (PSI)) の条件の一環として、ギリシャの法令に基づくギリシャ国債 (GGBs) は、2012 年 3 月に (外国法に基づく国債は 2012 年 4 月に)、新たな GGBs、欧州金融安定ファシリティ (EFSF) の発行債券と GDP リンク債 (GDP-linked security) に交換された。

IFRS IC は、2012 年 9 月の会議で、2012 年 3 月に譲渡された GGBs は認識を中止し、債務リストラクチャリングの一環として受領した新たな GGBs は新たな資産として認識されるべきであることを結論付けた。

IFRS IC は、また、2012 年 11 月および以前の会議で、IAS 第 39 号 AG5 項が、新たな GGBs の当初認識時の実効金利を算定するときに、適用され得るかどうかを検討した。それは、当初認識時の実効金利が、発生信用損失を考慮した見

積みキャッシュ・フローを基礎とすることを意味する。IFRS IC は、組成時に発生損失を有する負債性金融商品は「かなり稀 (rather unusual)」ではあるが、起こり得るものであり、それは「その評価に判断を要する事実の問題である」と言及した。

PSI の交換で発行された新たな GGBs は、報告期間の末日に潜在的な減損について評価する必要がある。本稿の執筆時に、2012 年 3 月に発行された新たな GGBs の市場利回りは、その発行時の利回りと類似するレベルであった。

その他のユーロ圏の国債に対するエクスポージャー

本稿の執筆の際に、我々は、ポルトガル、イタリア、アイスランドおよびスペインを含むその他のユーロ圏の国々の国債が IAS 第 39 号(または IFRS 第 9 号「金融商品」)に従って減損されるべきであるかどうかについて検討していない。

ユーロ圏の国債に関する開示

2012 年に実行されたそのレビューに加えて、ESMA は、発行者が以下について透明性を高めることを推奨している。

- ・ 国別開示の質(より具体的には、エクスポージャーの総額および純額に関する定量的開示を含む(ただし、それだけに限定されない)、重要な国債に対するエクスポージャーについて提供される情報の精度に関して)
- ・ 信用リスクに関する定性的および定量的情報を含む、国債以外の債務に対するエクスポージャーの種類別開示(社債、銀行債、地方債等)
- ・ 金融商品に対する重要なエクスポージャーを管理する際に使用されるクレジット・デリバティブ(例えば、クレジット・デフォルト・スワップ)の影響(例えば、デリバティブ金融商品の売却から生じる追加的なエクスポージャーと信用デリバティブの購入から生じる保護(Protection)の見積もりのレベルとを区別すること)

公正価値:金融資産および金融負債

ギリシャやその他の経済の継続的な経済困難は、一定の金融商品の市場活動の低下もたらしている。これは、市場が活発でなくなった場合の公正価値をどのように立証するかに関する疑問に対して再び焦点が当たるかもしれない。IAS 第 39 号、IFRS 第 13 号「公正価値測定」において、このテーマの広範な議論が存在している。IFRS 第 13 号は、IASB の専門家諮問パネル(Expert Advisory Panel)により開発された多くの指針や IASB スタッフによる教育ガイダンス「市場が活発でなくなった場合の金融商品の公正価値の測定における判断の行使」を包含している。

この論点について IASB の文書では、

- ・ 何が「強制された(forced)」取引であるか(および、その取引が公正価値ではないとみなされるどうか)を識別するガイダンスを提供している
- ・ 評価技法に関するインプットおよび、特に、デリバティブ商品と非デリバティブ商品の双方に対する信用リスク(「相手方」および「自身の信用リスク」の双方)および流動性リスクに関する現在の市場評価を含めることの必要性に対処している
- ・ 公正価値を算定する際に、ブローカーや独立したプライシング・サービスからのデータの使用に、どの程度の信頼を置くことができるかに対処している(これは、特に、市場が活発でなくなり、取引データが少ない場合)

このガイダンスは、IFRS 第 7 号「金融商品:開示」が要求する金融商品の公正価値に関する開示にも関連する。作成者は、また、ユーロ危機の起こり得る影響を考慮して、デリバティブの評価が、相手先の信用リスクを適切に反映しているかどうかを検討する必要がある。

IASB は、現在 IFRS 第 13 号をサポートする教育マテリアルを開発中である。IASB は、最近、最初の章となる「IFRS 第 9 号『金融商品』の範囲内の相場価格のない資本性金融商品の公正価値の測定」を公表した。この教育マテリアルは、権威のある文書の一部を形成するものではないが、公正価値を見積るために使用することができる様々な評価方法に関する有益な解説を提供している。

その他の金融資産の減損

GGBs に加えて、その他の金融資産は、特に、現在の市場の不確実性の影響に留意して、減損について評価することが要求される。IAS 第 39 号と IFRS 第 9 号のいずれかに基づき償却原価で測定される金融資産、および IAS 第 39 号に基づく売却可能金融資産 (AFS) または取得原価で測定される金融資産は、これらの基準書に基づき減損について検討されなければならない。特に、企業は以下について検討しなければならない。

- ・ AFS 持分投資は、資本市場の下落の結果、減損しているかもしれない。例えば、取得原価を下回る、「著しく」または「長期にわたる」公正価値の下落を被っている場合には、AFS 持分証券は減損している。持分投資について、減損は個別に評価されるが、一部の市場における下落の程度は、原証券の潜在的な減損の指標となる。企業は、何が「著しく」かつ「長期にわたる」とみなすかについて明確な会計方針を有していなければならない。各期において一貫してそれを適用しなければならない。企業が社内ガイダンスを作成しているとしても、報告期間の末日に、企業は現在の (prevailing) 事実および状況を検討し、判断を適用しなければならない。AFS 持分投資について会計方針の決定に関して、IFRS IC は以下のとおり言及した。
 - i. 本基準書の要求事項は、著しく「かつ」長期にわたっている価値の下落を要求しているものと読むことはできない(いずれの条件の充足でも減損損失の認識が要求される)
 - ii. 「著しい」または「長期にわたる」が適用される基礎は当初認識時の取得原価であり、事後の減損の認識は減損の評価が行われる時点にリセットしない。
 - iii. 投資の価値の下落が、関連する市場における全体的な下落の水準と一致しているという事実は、減損が存在しないと判断するには十分ではない。
 - iv. 著しい「または」長期にわたる下落があることは、予想されるタイミングがどうであれ、市場価値の回復が見込まれるという予想によって否定することはできない。
 - v. 外貨建持分証券の場合には、「著しい」または「長期にわたる」は、企業の機能通貨で決定されなければならない(これは、その他の通貨に比較してユーロが相対的に弱いことを前提とすると、欧州外の投資家によるユーロ建持分証券の保有に対し、特に重要である)。

ESMA は、判断が、明確な開示により十分に裏付けられることを確実にする重要性を強調するため、「欧州の執行者が『著しく「または」長期にわたる』の規準の適用における多様な実務を観察した」領域として、これを強調した。

AFS 資本性金融商品の公正価値が、減損損失が純損益に認識された後も継続して下落する場合には、このさらなる下落は、純損益に即時認識されなければならない。AFS 資本性証券の純損益を通じての減損の戻入れは認められない。その結果、すべての将来の公正価値の増加は、その他の包括利益 (OCI) に認識されなければならない。

- ・ グローバルの危機により影響を受けた企業により発行された**負債証券**または企業に対する貸付金は、より大きな減損リスクの対象となるかもしれない。例えば、金融機関は、ギリシャの企業に対して貸付金またはクレジット・ファシリティーの引受を拡大したかもしれない。金融機関および非金融機関は、影響を受けた国の企業により発行される負債証券に投資しているかもしれない。いずれの場合でも、当該金融商品は、償却原価区分 (貸付金および債権または満期保有投資) で、または AFS (公正価値の変動は OCI で認識) として分類されるかもしれない。双方の場合に、減損損失の指標となる事象 (例えば、信用格付けの重要な変動、負債性金融商品の発行者に関する良くないニュースまたは支払延滞) が生じているかどうかの確証を得るために、慎重な判断が要求される。

- ・ 低迷している経済下の企業またはこれらの経済に対し重要なエクスポージャーを有する企業の売掛債権は、より大きな減損リスクの対象となるかもしれない。企業が支払延滞に対する利息を課す権利を有しているとしても、延滞している売掛債権の回収可能性について、特に注意が向けられなければならない。契約の全額がもはや受領される見込みがない場合、または契約上のキャッシュ・フローが受領される見込みはあるが、補償する利子の受領はなく、契約上の期限より遅れる場合には、減損が認識されなければならない。

影響を受けたユーロ圏の国々における未払延滞債権の残高が過大かつ増加していることが広く報告されている産業の1つは、医薬品セクターであり、一部の売掛債権が現在3年以上経過していることが報告される。10年以上の間、それがギリシャの状況であると理解されていたが、過去、この金額は、ギリシャ政府の後ろ盾があるため、「回収可能」とであるとみなされていた。現在の状況は、その推定を支持し得ないものとしている。この状況は、また、その他の産業にも影響を与える可能性が高い。一部の国々では、政府が、公的部門の企業に対する債権の延滞金額に対して債権者を保護する政策を取っている。これは、そのような政策が減損の評価で考慮されなければならない場合となる。

この状況は、ユーロ圏の国々に限定されず、他の経済においても類似する問題に見舞われている。例えば、最近の調査¹では、債務不履行(default)がアジア太平洋で増加しており、国内および国外における企業間(B2B)の発行された請求書の価値総額うち平均30%が支払期限日に未払いであることが判っている。さらに、3ヶ月の延滞後に未払いであった請求書の10%以上が債務不履行であった。

[1 B2B payment defaults on the rise in Asia-Pacific - Atradius](#)

流動性の論点

困難な市場条件に対応するため、一部の企業は、流動性目的で資産およびその他の権利の「売却」を試みている。これは、「セール・アンド・リースバック」取引、証券化および他の形態による資産の便益の分離という形態かもしれない。これが生じる場合には、認識の中止の要件が充足されているかどうか、および何らかの継続的関与が存在し、企業は、相手先にリスクと経済価値のほとんどすべてを移転したわけではないかどうかを検討することが重要である。

ヘッジ会計の影響

現在の市場の不確実性は、(a)企業がヘッジ会計を適用する能力、および(b)ヘッジ会計の純損益への影響の双方に非常に重要な影響を及ぼす可能性がある。

- ・ ヘッジされた予定取引が引き続き「実行の可能性が非常に高い」状態であるかどうかについて、検討しなければならない。購入を行うまたは売却を行うという企業の意図の変更、または負債による資金調達のロール・オーバーを行う意図や能力の変更が存在する可能性がある。また、報告企業から購入する、または報告企業に貸付ける相手先および顧客の能力に影響を与えるかもしれない。例えば、企業が、実行の可能性の非常に高い売却または実行の可能性の非常に高い利息の支払いのそれぞれの基礎として、ギリシャの顧客からの購入またはギリシャの銀行からの貸付けに依存している場合、このヘッジ関係は慎重にレビューしなければならない。
- ・ ヘッジの有効性に関する減損損失の影響について、検討しなければならない。例えば、金利または為替リスクについてヘッジされた債権または負債証券のキャッシュ・フローは、回収が見込まれない場合には、ヘッジの有効性評価に含めるべきではない。
- ・ ヘッジの有効性の評価において、信用リスクおよび流動性リスクはヘッジの非有効性の要因となる得るため、双方の影響が慎重に検討されなければならない。これは、弱体化した金融機関との間に担保付きではないヘッジ手段を有する企業にとって特に重大となり得るが、相手先がその他のユーロ圏の国々または他の低迷する経済圏の銀行である場合の担保付きではないヘッジ手段についても、問題となるかもしれない(そのような金融商品の公正価値が、その信用リスクに対する懸念により著しく影響を受けるためである)。

金融負債の流動・非流動の区分

企業が、報告期間後少なくとも12ヶ月の間決済を繰延べる無条件の権利を有していない場合には、負債は流動として区分される。

多くの国の困難な取引状況を前提に、財務コベナントの契約違反に対するリスクが増加している(例えば、特定のレベルの利益または利子負担(interest cover)が達成できない)。そのような契約違反が報告期間の末日または末日前に発生し、貸手が報告期間の末日後 12 ヶ月以内に返済を要求する権利を有する場合には、負債は流動として区分される。報告期間の末日後におけるそのような権利の放棄または負債の条件の再交渉は、流動としての負債の区分に影響を及ぼさないが、報告期間後の「修正を要しない後発事象」として開示されなければならない。

金融負債(および金融資産)の再交渉

財政困難に直面する企業の数の増加により、より多くの借入金(例えば、満期日の延長、負債の担保設定方法の変更、表面金利(coupon)の減免またはコベナント条項の緩和)再交渉されている。したがって、債権者との関係の変更の影響を評価することが重要である。再交渉が、変更(modification)または消滅(extinguishment)をもたらすかどうかについて、評価を要する。それが、実質的に異なる金融商品を創出する場合には、当初の負債の消滅および新たな負債の認識として会計処理され、純損益に影響を及ぼすことになる。債務の株式化のリストラクチャリング(debt-for-equity restructuring)の場合で、債務が借手の資本と交換される場合には、IFRIC 第 19 号「資本性金融商品による金融負債の消滅」の指針が適用されることになる。

類似的な検討が、金融資産の再交渉に適用される。検討する上での主要な論点は、再交渉が実質的に異なる条件を創出するかどうかである。その場合には、認識の中止の事象および新たな資産が認識されるかもしれない。

ESMA は、金融商品の譲渡が一般的に複雑な取引であるため、改善された開示が IFRS 第 7 号 42A 項から 42H 項に従って提供されなければならないことを強調する。これらの開示要求は、2012 年に初めて適用される。

保証

より高いリスクの経済環境では、金融保証が求められる可能性がより高くなるかもしれない。これは、子会社の債務のために貸手に対し金融保証を提供する親会社の個別財務諸表に特に関連するかもしれない。保証を履行する可能性が変化する場合、測定にそれを反映する必要がある。

金融商品に関する開示

IFRS 第 7 号は、以下の開示に関する詳細な要求事項を含んでいる。

- ・ 信用リスク
- ・ 流動性リスク
- ・ 市場リスク

現在の不確実な経済環境では、特に、低迷しているユーロ圏の国々またはそれらにエクスポージャーがある場合には、これらのリスクの一部またはすべてがより明確となるかもしれない。この場合には、前よりもより広範な開示が要求されるかもしれない。例えば、IFRS 第 7 号の要求事項を充足するために、企業は、新たな情報が経営幹部に提供されていることを検討し、そして、IFRS 第 7 号の要求事項を充足するために、この影響を検討する必要がある。本基準書は、また、リスクが重要となっている場合に追加的な開示、および、リスクがどのような管理されているかに関する情報もまた要求している。

より大きい信用度の不確実性により、企業は担保の差入れまたは受取りの需要を増加させることになる。IFRS 第 7 号は、資産が継続して認識されるが、担保として差入れた場合の特別な開示を有している。資産を差し入れる範囲、または担保を受領するおよび返還可能である範囲を示すことに、規制当局やその他の利用者が企業のバランスシートの強さを評価するために、注目が高まっている。

流動性リスクに関して、IFRS 第 7 号は、流動性リスクが管理される方法に関する説明を要求している。

市場リスクに関して、IFRS 第 7 号は、感応度分析が「合理的な可能性のある適切なリスク変数の変化」の影響を基礎とすることを要求している。企業は、現在の市場条件を考慮して「合理的な可能性のある」とは何かを評価しなければならない

い。例えば、ギリシャ、スペインおよびイタリアの株式市場の危機の影響を考慮して、企業は、AFS 資本性投資の価格に関連して、感応度分析が「合理的な可能性のある」とは何かを適切に反映しているかどうかを評価することが必要かもしれない。例えば通貨および商品市場といったその他の市場における価格の変動性は、また、提供された感応度分析が、「合理的で可能性のある」とは何かを適切に反映している方法を再検討させることになるかもしれない。

IFRS 第 7 号は、また、財務諸表の公表が承認される日の前に、債務不履行または契約違反が解消されたまたは借入金の条件の再交渉が行われたかどうかを含む、借入金の債務不履行またはその他の借入契約条件（例えば、借入金のコベナンツ条項）の違反に関する開示を要求している。

さらに、見積りの不確実性の重要な要因、および企業の会計方針を適用する過程で行われた判断に関して IAS 第 1 号が要求する開示は、例えば、金融資産の減損の識別および測定に関する判断を含むかもしれない。

²[Promoting stability — Insights into new recommendations for banks' risk disclosures — IAS Plus](#)

金融安定理事会の開示強化タスクフォース (EDTF) は、直近において、銀行がその株主に対しリスクを報告する方法を改善する提案を公表した。さらなる情報は、デロイトの発行物「Promoting stability – insights into new recommendations for banks' risk disclosure」²を参照されたい。

一般的な開示の検討

不確実な市場の状況において、開示はより重要となる。ESMA のような規制当局は、特に、金融資産、減損、年金および引当金についての開示の拡充の重要性を強調した。以下の要求事項のような一般的な開示の規定について、慎重に検討されなければならない。

- ・ IAS 1 号の自己資本の管理に関する企業の目的、方針および手続に関する情報の開示。外部から課せられた自己資本規制への遵守を開示する要求事項により、これらの開示が金融機関にとって特に重要となるかもしれない。
- ・ IAS 第 1 号見積りの不確実性の重要な要因に関して行った仮定および企業の会計方針を適用する過程で行った判断に関する情報の開示。不確実な経済環境では、この仮定および判断がより重要となるかもしれない、または、その環境に対応して、企業の事業モデルが変化する場合に、それらが変化するかもしれない。
- ・ IAS 第 10 号「後発事象」の報告期間後に発生する重要な事象の開示。現在の経済状況では、重要なリストラチャリングの着手、資産の処分および資産の価格の重要な変動といった修正を要しない後発事象が、より頻繁に発生するかもしれない。

IFRSs の要求事項に加えて、多くの国内法または規制（例えば、SEC のレギュレーション S-K、および各加盟国で実施されている EU 透明性指令 (EU Transparency Directive)）は、企業が直面するリスクに関する開示を要求している。現在の経済環境では、企業は、新たなリスクが出現しているかどうか、または以前に識別されたリスクがより重要となっているかどうかを検討しなければならない。

経営者による説明 (Management Commentary)

経済の不確実性に、企業がそれによりどのような影響を受けるかを説明することの重要性が強調される。この目的を達成するために、経営者による説明が、財務諸表で記述される事象や状況に首尾一貫していることが重要であり、それは、企業の財務業績および財政状態に影響を及ぼすリスクおよび他の主要な要因を明らかにし、説明する一助となる。

デロイトは、最近、英国の財務報告に関する調査報告書「Jointed up writing – Surveying annual reports」を公表した。その調査で、我々は「年次報告書は、現在、相当なレベルの内容、結合された考えおよび情報を要求している。それらの最善は、当該調査が示すように、容易にその株主、利害関係者やその他の利用者に、会社の事業モデル、業績および将来の戦略的見込みを説明するプラットフォームを創出することである」ことに言及した³。当該調査では、財務報告が何年ものうちにわたって著しく改善されてきたが、明確で一貫した説明を提供するために、年次報告書と財務諸表の前部のつながりを改善する、依然として考慮すべき範囲があることを確認している。

³http://www.deloitte.com/view/en_GB/uk/services/audit/0f5d074f3229a310VgnVCM1000003156f70aRCD.htm

新しい IFRS および改訂された IFRS の概要

本セクションは次のことを提供する。

- ・ 2012 年 12 月 31 日終了年度に強制適用される新しい IFRS および改訂された IFRS の概要。
- ・ 2012 年 12 月 31 日終了年度に強制適用ではないが、早期適用が認められる新しい IFRS および改訂された IFRS の概要。このため、以下の議論は 2012 年 11 月 30 日をカット・オフ日とする。2012 年 11 月 30 日以後、財務諸表が発行される前に、IASB から公表される新しい IFRS および改訂された IFRS の適用が及ぼす潜在的な影響も、また検討し開示しなければならない。IFRS を早期に適用するための企業の能力に対するローカルの承認またはその他の規制上の（または法的な）プロセスの影響を、常に検討すべきである。

下表に参照されるすべてのニュースレターは、以下のリンクからアクセスすることができる:

IAS Plus ウェブサイト [IAS Plus 英語版](#) または [IAS Plus 日本語版](#)

2012 年 12 月 31 日終了年度に強制適用される改訂された IFRS

改訂された IFRS	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRS 第 1 号の改訂「激しい超インフレーション」	2011 年 7 月 1 日	遡及適用	2011 年 1 月
IFRS 第 1 号の改訂「初度適用企業に対する固定日付の削除」	2011 年 7 月 1 日	遡及適用	2011 年 1 月
IFRS 第 7 号の改訂「開示—金融資産の譲渡」	2011 年 7 月 1 日	企業は、本改訂の適用開始日より前に開始する期間については、本改訂が要求する開示を提供する必要はない。	2010 年 10 月
IAS 第 12 号の改訂「繰延税金:原資産の回収」	2012 年 1 月 1 日	遡及適用	2011 年 1 月

IFRS 第 1 号の改訂「激しい超インフレーション」

(2011 年 7 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

激しい超インフレーションについての改訂は、激しい超インフレーションを脱する企業が、IFRS 財務諸表の表示を再開する、または初めて IFRS 財務諸表を表示するためのガイダンスを提供する。

IFRS 第 1 号の改訂「初度適用企業に対する固定日付の削除」

(2011 年 7 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

固定日付の削除についての改訂は、IFRS 移行日以前に発生した取引を再構築することについて、IFRS の初度適用企業に救済措置を提供する。

IFRS 第 7 号の改訂「開示—金融資産の譲渡」

(2011 年 7 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IFRS 第 7 号の改訂は、金融資産の譲渡に関わる取引についての開示要求を増大させる。本改訂は、金融資産が譲渡されているが、譲渡人がある一定の継続的な関与を維持しているという取引のリスク・エクスポージャーについて、一層の透明性を提供することを意図している。

IAS 第 12 号の改訂「繰延税金:原資産の回収」
(2012 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IAS 第 12 号「法人所得税」の改訂は、「繰延税金の測定は、企業が帳簿価格を回収しようとしている方法を反映しなければならない」とする IAS 第 12 号の一般原則に対する例外規定を提供している。特に、本改訂は、IAS 第 40 号「投資不動産」の「公正価値モデル」を使用して測定される投資不動産の帳簿価格は、売却を通じて全額回収されるという反証可能な推定を設定している。本改訂は、IAS 第 12 号の原則を適用することが、公正価値で測定された投資不動産に対して、困難になる、または主観的になり得るという懸念に対応して公表された。なぜなら、企業は、当該資産を賃貸収入および資本増価の双方を期待している確定できない、期間または決定できない期間にわたって保有することを意図しているかもしれないためである。

本改訂において、推定が反証されない限り、繰延税金負債または繰延税金資産の測定は、企業が投資不動産の帳簿価格をすべて売却を通じて回収することによる税務上の影響を反映しなければならない。「売却」の推定は、投資不動産が減価償却可能であり、それを保有している事業モデルの目的が、投資不動産に具現化された経済的便益のほとんどすべてを売却を通じてではなく時間の経過とともに消費する場合に、反証可能となる。

本改訂の適用を受けて、投資不動産の売却益が課税されない法域で、IAS 第 40 号に従って「公正価値モデル」を使用して会計処理されている投資不動産を保有する企業は、(推定が反証されない限り)公正価値利得または損失により発生する一時差異について繰延税金を認識しない。これは、企業が当該不動産を売却する前に賃貸収入を創出するために一定期間使用する意図があるかどうかを問わず、売却を通じた帳簿金額の全額の回収により発生することが見込まれる税務上の影響がないためである。

減価償却可能な投資不動産について、本改訂の適用は、会計方針の変更をもたらす。投資不動産に関連する繰延税金が、使用を通じて回収されるという予想に基づいて以前に決定された場合、「売却」の推定が反証されない限り、測定基礎を変更する必要がある。本改訂が測定基礎に変更をもたらし、その影響が重要な場合、本改訂は完全な遡及適用を要求しているため、前期の金額は修正再表示しなければならない。

早期適用が可能な新しい IFRS および改訂された IFRS

以下の新しい IFRS または改訂された IFRS は、2012 年 12 月 31 日終了年度に強制適用とはならない。しかし、早期適用が可能である。IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」30 項は、企業が、公表されているが、まだ発効していない新しい IFRS および改訂された IFRS の適用が及ぼす潜在的な影響を検討し、開示することを要求する。

以下のリストは 2012 年 11 月 30 日をカット・オフ日とする。2012 年 12 月 1 日以後、財務諸表が発行される前に、IASB から公表されている新しい IFRS および改訂された IFRS の適用が及ぼす潜在的な影響も、また検討し開示しなければならない。

金融商品に関する新しい IFRS	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRS 第 9 号「金融商品」 (2010 年改訂)*	2015 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用	2010 年 11 月
IFRS 第 9 号の改訂および IFRS 第 7 号「IFRS 第 9 号の発効日及び経過的開示」*	2015 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用	2011 年 12 月

* IFRS 第 9 号は、欧州連合においてまだ適用を承認されていない。

連結、共同支配の取決め、関連会社および開示についての新しい IFRS および改訂された IFRS	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRS 第 10 号「連結財務諸表」	2013 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用。 IFRS 第 11 号、IFRS 第 12 号、IAS 第 27 号(2011 年改訂)および IAS 第 28 号(2011 年改訂)を同時に早期適用する場合、早期適用が認められる。	2011 年 5 月
IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」	2013 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用。 IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号、IAS 第 27 号(2011 年改訂)および IAS 第 28 号(2011 年改訂)を同時に早期適用する場合、早期適用が認められる。	2011 年 5 月
IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」	2013 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用。 企業は、IFRS 第 12 号が要求している情報を、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度よりも早期に提供することが「推奨」される。	2011 年 5 月
IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の改訂「連結財務諸表、共同支配の取決めおよび他の企業への関与の開示:経過措置ガイダンス」	2013 年 1 月 1 日	本改訂は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の初めての適用に関する、一定の経過措置ガイダンスを明確化している。	2012 年 7 月
IAS 第 27 号「個別財務諸表」(2011 年改訂)	2013 年 1 月 1 日	遡及適用。 IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 28 号(2011 年改訂)を同時に早期適用する場合、早期適用が認められる。	2011 年 5 月
IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(2011 年改訂)	2013 年 1 月 1 日	遡及適用。 IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号(2011 年改訂)を同時に早期適用する場合、早期適用が認められる。	2011 年 5 月
IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号の改訂「投資企業」	2014 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用。	2012 年 11 月

公正価値測定についての新しい IFRS	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	2013 年 1 月 1 日	将来に向かっでの適用。 IFRS 第 13 号の開示要求は、本基準の適用開始前の期間についての比較情報においては適用する必要はない。	2011 年 5 月

従業員給付についての改訂された IFRS	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IAS 第 19 号「従業員給付」(2011 年改訂)	2013 年 1 月 1 日	特定の経過措置を伴う遡及適用。	2011 年 6 月

IFRS の改訂	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRS 第 1 号の改訂「政府からの借入金」	2013 年 1 月 1 日	遡及適用	2012 年 3 月
IFRS 第 7 号の改訂「開示—金融資産と金融負債の相殺」	2013 年 1 月 1 日	遡及適用	2011 年 12 月
IAS 第 1 号の改訂「その他の包括利益の表示」	2012 年 7 月 1 日	遡及適用	2011 年 6 月
IAS 第 32 号の改訂「金融資産と金融負債の相殺」	2014 年 1 月 1 日	遡及適用	2011 年 12 月
IFRS の年次改善 (2009 年—2011 年サイクル)	2013 年 1 月 1 日	遡及適用	2012 年 5 月

新しい解釈指針	以下の日付以後開始する事業年度に発効	適用	IFRS in Focus ニュースレター発行月
IFRIC 第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」	2013 年 1 月 1 日	本解釈指針は、特定の経過措置を伴い、表示する最も古い期間の期首以後に発生した生産剥土コストに適用しなければならない。	2011 年 10 月

金融資産についての新しい IFRS

IFRS 第 9 号「金融商品」(2010 年改訂)

(2015 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)*

IFRS 第 9 号 (2009 年に当初公表された) は、金融資産の分類および測定について新しい要求事項を導入している。

現在 IAS 第 39 号「金融商品: 認識及び測定」の範囲に含まれるすべての認識された金融資産は、IFRS 第 9 号では、事後に償却原価と公正価値のいずれかで測定される。(i) 契約上のキャッシュ・フローを回収することを目的とする事業モデルに基づいて保有されている、かつ、(ii) 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・フローを有している負債性金融商品は、通常償却原価で測定される。その他の負債性金融商品はすべて、損益を通じて公正価値 (FVTPL) で測定されなければならない。公正価値オプションは、(一定の条件が満たされる場合) 償却原価測定の代替として利用可能である。

IAS 第 39 号の範囲に含まれるすべての資本性金融商品は、公正価値で財政状態計算書に測定され、利得および損失は損益に認識される。株式投資が売買目的保有でない場合、その他の包括利益を通して公正価値 (FVTOCI) で測定する取消不能な選択を、当初認識時に行うことが可能である。受取配当金のみが損益に通常認識される。

2010 年に IFRS 第 9 号の改訂バージョンが公表された。IFRS 第 9 号の改訂バージョンには、主に金融負債の分類および測定と認識の中止についての要求事項が追加されている。IAS 第 39 号から主な変更点の 1 つは、(損益を通じて公正価値で測定すると指定される) 金融負債について、信用リスクの変動に起因する公正価値変動の表示に関連する。具体的には、IFRS 第 9 号において、FVTPL に指定される金融負債について、負債の信用リスクの変動における影響額をその他の包括利益に表示することが会計上のミスマッチを生じさせる、または増大させない限り、信用リスクの変動に起因する負債の公正価値変動をその他の包括利益に表示する。金融負債の信用リスクに起因する公正価値変動は、その後、損益に振替えられない。IAS 第 39 号では、FVTPL に指定された金融負債の公正価値変動の全額は、損益に表示される。

2011 年 12 月に、IASB は、IFRS 第 9 号と IFRS 第 7 号の改訂を公表した。本改訂は、IFRS 第 9 号の強制適用日を 2013 年 1 月 1 日から 2015 年 1 月 1 日に延期し、早期適用は認められる。本改訂はまた IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への経過措置を改訂する。

金融商品プロジェクトのフェーズ 2 およびフェーズ 3、つまり金融資産の減損フェーズおよびヘッジ会計フェーズは、まだ進行中である。IASB は、また、金融商品の分類及び測定に関する IFRS 第 9 号の限定的な改善を検討している。財務諸表の作成者は、IFRS 第 9 号の潜在的な早期適用を検討する際に、これらのフェーズの状況に留意すべきである。

*IFRS 第 9 号は、欧州連合においてまだ適用を承認されていない。

連結、共同支配の取決め、関連会社および開示についての新しい IFRS および改訂された IFRS (2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

2011 年に、IASB は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号、IFRS 第 12 号、IAS 第 27 号(2011 年改訂)および IAS 第 28 号(2011 年改訂)が含まれる、連結、共同支配の取決め、関連会社および開示についての 5 つのパッケージを公表した。5 つの各基準書は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し早期適用が認められる。通常、企業が早期適用したい場合、5 つの基準書すべてを同時に早期適用しなければならない。

IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

IFRS 第 10 号は、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の連結財務諸表に対応する部分および SIC 第 12 号「連結—特別目的事業体」を置き換えるものである。

IFRS 第 10 号によってもたらされた変更のヘッドラインは次のとおりである。

- ・ IFRS 第 10 号では、すべての企業の連結のための単一の基礎があり、その基礎となるのが「支配」である。本変更は、前バージョンの IAS 第 27 号および SIC 第 12 号の間の不整合(前者は、「支配」の概念を使用し、一方、後者は「リスクと経済価値」により重点を置く)を取り除くものである。
- ・ 以前 IAS 第 27 号で設定された「支配」の定義の意図しない弱点に対応するために、「支配」のより強固な定義が IFRS 第 10 号で開発された。IFRS 第 10 号の「支配」の定義は、次の 3 つの要素を含む。

(a)投資先に対するパワー

(b)投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利

(c)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。

- IFRS 第 10 号は、投資者が投資先に対する「支配」(単に財務および事業方針だけではなく)を有するかどうかを評価する際、投資者が、投資先のリターンに重要な影響を及ぼす活動(「関連性のある活動」)に重点を置くことを要求する。
- IFRS 第 10 号は、投資者の「リターン」は、潜在的に正の値、負の値、または正と負の双方の場合があることを明確にするために、「便益」という用語を「リターン」という用語に置き換える。
- IFRS 第 10 号は、「パワー」と「投資先からのリターン」の関連がなければならないことを明確にする。
- IFRS 第 10 号は、「支配」の評価に際して、実質的な権利(すなわち、保有者が行使する実質上の能力を有する権利)のみを検討することを要求する。権利が実質的であるためには、関連性のある活動の指図に関する決定が必要な時に行使可能である必要がある。
- ・ IFRS 第 10 号は、複雑なシナリオにおいて、以下のような、投資者が投資先を「支配」するかどうかの評価に際して役立つ適用指針を追加する。
 - 投資先の議決権の 50 パーセント以下しか有していない投資者が、投資先に対して「支配」を有する(一般に「事実上の支配」と呼ばれる)際の適用指針。
 - 意思決定者が、本人としてまたは他の当事者の代理人として行動しているのかについての適用指針。投資先の関連性のある活動に対する意思決定権限を有する意思決定者は、単に代理人である場合、投資先に対して「支配」を有していない。
 - 投資先の一部が投資者の子会社であるかどうかを決定するにあたり、投資先の特定の資産および負債(すなわち、投資先の一部)が、別個の事業体とみなし得る場合の適用指針。IFRS 第 10 号は、投資先の一部が、残りの投資先から経済的に「隔離」されている場合、連結のために、投資先の一部を別個の事業体とみなして扱うとしている。

IFRS 第 10 号は、投資者は投資先を連結しなければならない場合とそうでない場合についての「境界線」を含んでいない。

概して、IFRS 第 10 号の適用は、さまざまな局面において重要な判断が要求される。

IFRS 第 10 号は、移行時に、投資者が投資先に対して「支配」を有するかどうか再評価することを要求する。通常、IFRS 第 10 号は、遡及適用を要求するが、一定の経過措置を伴っている。

連結財務諸表作成の要求に関して、前バージョンの IAS 第 27 号から IFRS 第 10 号でほとんどの要求事項に変更はない。

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」

IFRS 第 11 号は、IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」および SIC 第 13 号「共同支配企業—共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出」を置き換える。

IFRS 第 11 号は、複数の当事者が「共同支配」を有する場合、どのように共同支配の取決めが分類されるべきかを扱う。IFRS 第 11 号では、「共同支配事業」と「共同支配企業」の 2 種類の共同支配の取決めがある。これら 2 種類の共同支配の取決めは、その取決めから生じる当事者の権利および義務によって区別される。

共同支配の取決め種類	特徴	IFRS 第 11 号における会計処理
共同支配企業	共同支配投資者が、共同支配の取決めの「純資産」に対する権利を有している。	持分法の会計処理— 比例連結は認められない。
共同支配事業	共同支配事業者が、共同支配の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。	各共同支配事業者は、資産、負債、収益および費用の持分相当額を認識する。

IFRS 第 11 号では、別個のピークルの存在は、もはや共同支配の取決めが「共同支配企業」として分類されるための十分な条件ではない。一方、IAS 第 31 号では、共同支配企業の存在を決定する際、別個の法的ピークルの設立が主要な要素となっている。

そのため、IFRS 第 11 号の適用にあたり、以下の変更が生じる可能性がある。

- ・ IAS 第 31 号における持分法を使用して会計処理された共同支配企業は、IFRS 第 11 号における「共同支配事業」に分類される可能性がある。
- ・ IAS 第 31 号における比例連結を使用して会計処理された共同支配企業は、IFRS 第 11 号における「共同支配企業」に分類される可能性があり、持分法を使用して会計処理しなければならない。

IFRS 第 11 号は、遡及適用を要求するが、特定の経過措置を伴っている。

IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」

IFRS 第 12 号は、開示の基準書であり、子会社、共同支配の取決め、関連会社または非連結の組成された企業への関与を有する企業に適用する。

IFRS 第 12 号は、開示目的を定め、企業がそれらの目的を満たすために提供しなければならない最低限の開示を定めている。IFRS 第 12 号の目的は、財務諸表の利用者が、他の企業への関与の内容とそれに関連するリスク、およびそれらの関与が財務諸表に与える影響を評価できるようにする情報を企業が開示することである。

IFRS 第 12 号に示される開示要求は、現行の基準書よりもより広範にわたる。

IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の改訂「連結財務諸表、共同支配の取決めおよび他の企業への関与の開示:経過措置ガイダンス」

本改訂は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の初めての適用に関する、一定の経過措置ガイダンスを明確にする。主な明確化は以下のとおりである:

- ・ 本改訂は、IFRS 第 10 号の「適用開始日(date of initial application)」を IFRS 第 10 号が初めて適用される年次報告期間の期首を意味すると説明している。
- ・ 本改訂は、IFRS 第 10 号に従って「適用開始日」に到達した連結の結論が、IAS 第 27 号/SIC 第 12 号の結論と異なる場合に、どのように報告企業が比較期間を遡及的に修正するかを明確にする。
- ・ 比較期間に投資先に対する支配を喪失した場合(例えば、処分の結果)、(たとえ、IAS 第 27 号/SIC 第 12 号と IFRS

第 10 号で異なる連結の結論に到達したとしても、)本改訂は遡及的に比較数値を修正する必要がないことを明確にする。

- ・ 報告企業が、IFRS 第 10 号の要求に基づいて、以前は非連結であった投資先を連結すべきであると結論付ける場合、IFRS 第 10 号は、企業に、IFRS 第 3 号「企業結合」に従って、取得法を適用することを要求する。つまり、(IFRS 第 10 号の要求に基づいて、)投資先の支配を獲得した日に、投資先の資産、負債および非支配持分を測定しなければならない。本改訂は、異なるシナリオにおいて、どのバージョンの IFRS 第 3 号を使用すべきかを明確にする。
- ・ 本改訂は、修正後の比較情報の提供の要求を適用開始日直前の比較期間のみに限定することによって、追加的な移行上の救済措置を提供する。本改訂はまた、非連結の組成された企業に関する開示について、IFRS 第 12 号が最初に適用される年次期間より前のすべての期間について比較情報を表示する IFRS 第 12 号の要求を削除する。本改訂の発効日は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の発効日と同じである(すなわち、12 月決算企業は 2013 年 1 月 1 日である)。

IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号の改訂「投資企業」

IFRS 第 10 号の改訂は、子会社が投資企業の投資活動に関連するサービスを提供する場合を除いて、投資企業について、投資企業の子会社の連結に対する例外を導入する。IFRS 第 10 号の改訂において、投資企業は、子会社に対する持分を損益を通じて公正価値で測定することが要求される。

投資会社として適格であるためには、一定の規準を満たさなければならない。特に、企業は以下を要求される。

- ・ 投資者に専門的な投資管理サービスを提供する目的で、単一または複数の投資者から資金を得る。
- ・ その事業目的が、もっぱら資本増価、投資収益またはその双方からリターンを得るために資金を投資することであることを投資者に確約している。
- ・ ほとんどすべての投資の業績を公正価値に基づいて測定し評価している。

IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号(2011 年改訂)に対する必然的な修正が行われ、投資企業についての新しい開示要求が導入された。

IFRS 第 10 号、IFRS 第 12 号および IAS 第 27 号(2011 年改訂)の改訂は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。

公正価値測定についての新しい IFRS

IFRS 第 13 号「公正価値測定」

(2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IFRS 第 13 号は、公正価値測定およびその開示について単一のガイダンスを設定する。IFRS 第 13 号は、どの項目を公正価値で測定すべきかまたは開示すべきかについての要求事項は変更していない。

IFRS 第 13 号は、公正価値を定義し、公正価値測定のフレームワークを設定し、公正価値測定について開示を要求する。IFRS 第 13 号の範囲は広く、特定の状況を除き、IFRS が公正価値測定およびその開示を要求する、または容認する金融商品と非金融商品項目の双方に適用される。通常、IFRS 第 13 号の開示要求は、現行の基準書によって要求される開示要求よりも広範囲にわたる。例えば、現在、IFRS 第 7 号「金融商品－開示」において、金融商品のみに関して要求される 3 つのレベルの公正価値ヒエラルキーを基礎とする定量的および定性的開示について、IFRS 第 13 号では、その範囲に含まれるすべての資産および負債を対象とするよう拡大している。

IFRS 第 13 号は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められる。IFRS 第 13 号は、初めて採用される事業年度の期首から将来に向かって適用される。IFRS 第 13 号の開示要求は、適用開始前の期間について提供される比較情報に関して適用する必要はない。

IAS 第 19 号「従業員給付」(2011 年改訂) (2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IAS 第 19 号の改訂は、確定給付制度および解雇給付に関する会計処理を変更する。最も重要な改訂は、確定給付制度債務および制度資産の変動についての会計処理に関連する。本改訂は、確定給付制度債務および制度資産の公正価値変動を、それらの変動が生じた時点で認識することを企業に要求していることであり、それによって従前の IAS 第 19 号で認められていた「回廊アプローチ」が削除され、過去勤務費用の認識が前倒しされる。本改訂は、連結財政状態計算書上で認識される年金資産(または負債)の純額が、年金制度の積立不足(または積立超過)の価値の全額を反映させるようにするために、すべての数理計算上の差異を、その他の包括利益(OCI)を通じて直ちに認識することを要求する。

もう 1 つの重要な IAS 第 19 号の変更は、確定給付制度債務および制度資産の変動の表示について、変動が 3 つの部分に分解されることである。

- ・ 勤務費用－損益に認識され、清算に係る利得または損失とともに、当期勤務費用および過去勤務費用を含む。
- ・ 利息純額－損益に認識され、各報告期間の期首時点の割引率を、各報告期間の期首時点の確定給付制度負債または資産の純額に適用して計算される。
- ・ 再測定－OCI に認識され、「確定給付制度債務の数理計算上の差異」、「時の経過から生じる制度資産の変動を上回る制度資産に係る実際収益の超過額」および「アセット・シーリングの影響額があれば、その影響額から生じる変動」から構成される。

結果として、損益にはもはや制度資産の期待収益が含まれない。その代わりに、帰属財務収益が、制度資産を基準に計算され、利息費用の純額の一部として損益に認識される。制度資産に係る帰属財務収益を超過または下回るすべての実際収益は、再測定の一部として OCI に認識される。

IAS 第 19 号の改訂は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、遡及適用が要求されるが、一定の例外を伴っている。

改訂されたその他の IFRS

IFRS 第 1 号「政府からの借入金」の改訂

(2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

本改訂は、IFRS 移行日現在の政府からの借入金残高について、IAS 第 39 号または IFRS 第 9 号、および IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」10A 項の将来に向かっての適用を認めるために IFRS 第 1 号を改訂することで、IFRS 初度適用企業に救済措置を提供するものである。

IAS 第 32 号および IFRS 第 7 号の改訂「金融資産と金融負債の相殺および関連する開示」

(それぞれ 2014 年 1 月 1 日および 2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IAS 第 32 号の改訂は、相殺の要求事項に関連して存在する適用の論点を明確にする。具体的には、本改訂は、「相殺する法的に強制力のある権利を現時点で有している」および「同時の実現と決済」の意味を明確にする。IAS 第 32 号の改訂は、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、遡及適用が要求される。

IFRS 第 7 号の改訂は、強制力のあるマスター・ネットリング契約または類似の取決めのもとでの金融商品について、相殺に関する権利および関連する取決め(例えば、担保の差入れ要求)についての情報を企業が開示することを要求する。IFRS 第 7 号の改訂は、2013 年 1 月 1 日以後開始する年次期間または期中報告期間に要求される。開示は、すべての比較期間において遡及的に提供されなければならない。

IAS 第 1 号の改訂「その他の包括利益の表示」

(2012 年 7 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IAS 第 1 号の改訂は、包括利益計算書および損益計算書に関して新たな用語を導入している。IAS 第 1 号の改訂において、包括利益計算書は、「損益およびその他の包括利益計算書(statement of profit or loss and other comprehensive income)」、損益計算書は、「損益計算書(statement of profit or loss)」と名前を変える。IAS 第 1 号の改訂は、損益およびその他の包括利益を、「単一の計算書」と「2 つに分離されているが連続する計算書」のいずれかで表示するという選択肢を維持している。しかし、IAS 第 1 号の改訂は、OCI 項目を(a) その後の期間に損益に振り替えられることのない項目、および(b)特定の条件を満たす場合、その後の期間に損益に振り替えられる可能性のある項目の2つに区分し、その他の包括利益セクションに追加の開示をすることを要求する。その他の包括利益の項目に係る法人所得税は、同じ基礎で配分することが要求される。本改訂は、その他の包括利益の項目を税引前と税引後のいずれかで表示するという選択肢を変更していない。

IFRS の年次改善(2009 年—2011 年サイクル)
(2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

年次改善は、以下に要約した 5 つの IFRS の改訂を含む。

基準書	改訂の対象	詳細
IFRS 第 1 号 「国際財務報告 基準の初度適 用」	IFRS 第 1 号の再度の適用	<p>本改訂は、企業が、直近の財務諸表が IFRS への準拠の明示的かつ無限定の記述を含んでいない場合、たとえ企業が過去に IFRS 第 1 号を適用していたとしても、IFRS 第 1 号を適用することができることを明確にする。IFRS 第 1 号を再度適用することを選択していない企業は、あたかも中断がなかったかのように、適時的に IFRS を適用しなければならない。</p> <p>企業は以下を開示しなければならない。</p> <p>a) IFRS の適用を中断した理由 b) IFRS の適用を再開する理由 c) 該当する場合、IFRS 第 1 号を適用しないことを選択した理由</p>
	借入コスト	<p>本改訂は、IFRS 移行日前に従前の GAAP で資産化された借入コストが、IFRS 移行日において、以前に資産化された金額を無調整で繰延べることができることを明確にする。IFRS 移行日において建設中の適格資産に関連して、IFRS 移行日以降に発生する借入コストについて、本改訂は、IAS 第 23 号「借入コスト」に従って会計処理しなければならないことを明確にする。</p> <p>本改訂はまた、初度適用企業は、IFRS 移行日より早い日に IAS 第 23 号を適用する選択ができるとしている。</p>
IAS 第 1 号「財 務諸表の表示」	比較情報に関する要求事 項の明確化	<p>IAS 第 1 号の改訂は、企業が、会計方針の変更、修正再表示または組替の遡及適用が前期の期首時点の財政状態計算書(第 3 の財政状態計算書)上の情報に重要な影響を及ぼす場合にのみ、第 3 の財政状態計算書を表示する必要があるが、第 3 の財政状態計算書に関連する注記を添付する必要はないことを明確にする。</p> <p>本改訂は、また、IAS 第 1 号の最低限の比較財務諸表の要求を超える期間の追加の比較情報は必要ないことを明確にする。しかし、追加の比較情報が提供される場合には、当該情報は、最低限の比較財務諸表の要求を超えて含まれる追加の計算書についての比較情報の注記の開示を含めて、IFRS に準拠して表示されなければならない。追加の比較情報を任意で表示することは、完全な 1 組の財務諸表を提供する要求事項のトリガーとはならない。</p>
IAS 第 16 号 「有形固定資 産」	保守器具の分類	<p>本改訂は、交換部品、予備器具および保守器具が、IAS 第 16 号における有形固定資産の定義を満たす場合には、有形固定資産として分類され、それ以外の場合には、棚卸資産として分類されることを明確にする。</p>
IAS 第 32 号 「金融商品:表 示」	資本性金融商品の保有者 に対する分配の税効果	<p>本改訂は、資本性金融商品の保有者に対する分配および資本取引の取引コストに関連する法人所得税は、IAS 第 12 号「法人所得税」に従って会計処理することを明確にする。</p>
IAS 第 34 号 「期中財務報 告」	期中財務報告と資産合計 及び負債合計に関するセグ メント情報	<p>本改訂は、特定の報告セグメントについての資産合計および負債合計は、当該金額が最高経営意思決定者に定期的に提供され、かつ、その報告セグメントについて直前の年次財務諸表に開示された金額から重要な変動が存在した場合にのみ、期中財務報告において別個に開示されることを明確にする。</p>

新しい解釈指針

IFRIC 第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」

(2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効)

IFRIC 第 20 号は、露天掘りの活動において、鉱山の生産フェーズの間に発生する廃石除去(剥土)費用(「生産剥土コスト」)に適用される。本解釈指針では、鉱床への改善されたアクセスを提供する廃石除去活動(「剥土」)から生じるコストは、一定の規準を満たす場合、非流動資産(「剥土活動資産」)として認識される。一方で、通常の継続中の事業での剥土活動におけるコストは、IAS 第 2 号「棚卸資産」に従って会計処理される。「剥土活動資産」は、既存資産に対する追加または増強として会計処理され、それらが一部を構成することになる既存の資産の性質に従って、有形固定資産または無形資産として分類される。

本解釈指針は、2013 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効する。企業は、表示する最も古い期間の期首以後に発生した「生産剥土コスト」に適用しなければならないが、特定の経過措置を伴っている。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム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 6,800 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.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、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 カ国を超える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 名におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

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