

解説



# 2009年IFRSs改訂 (Improvements to IFRSs 2009)

国際会計基準審議会 (IASB) 実務研究員 公認会計士 <sup>おおき まさし</sup> 大木 正志

## はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2009年4月に2009年IFRSs改訂 (Improvements to IFRSs 2009) を公表した。年次改訂プロジェクト (Annual Improvements Project) では、緊急性はないが、必要な基準改訂を年次サイクルで実施するものであり、すべての基準及び解釈指針が改訂対象となる。公開草案が毎年第3四半期 (8月頃) に公表され、90日間のコメント期間とボードでの再討議を経て翌年4月に最終改訂が公表される。発効日は原則として、翌々年1月1日に開始する事業年度である。2009年年次改訂の公表により、2回目の年次改訂プロジェクトサイクルが完了した。

年次改訂に含まれている改訂は、IFRIC (国際財務報告解釈委員会) に持ち込まれた質問をきっかけとしたものが多い。例えば、今回のIAS第18号の改訂のように、IFRICでアジェンダクライテリアを検討した結果、解釈指針で対応するよりも基準改訂で対応すべきと判断された論点であ

る。

筆者は、IASBの研究員 (テクニカルスタッフ) としてIFRIC関連プロジェクト及び年次改訂プロジェクトに従事している。文中の意見にわたる部分は筆者の見解であることをあらかじめお断りしておく。

## 改訂テーマ

2009年IFRSs改訂は、12個の基準・解釈指針に対して15個の改訂を含む。改訂内容のテーマを表形式で要約した。なお、このほかにIAS第39号に関

IFRSs	改訂テーマ	発効日
IFRS第2号 株式報酬	IFRS第2号とIFRS第3号 (2008年) の適用範囲	2009年7月1日以降に開始する事業年度より適用。IFRS第3号 (2008年) を早期適用する場合には、本改訂も早期適用しなければならない。
IFRS第5号 売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業	売却目的で保有する非流動資産 (若しくは処分グループ) 及び廃止事業の開示	2010年1月1日以降に開始する事業年度より将来的に適用。開示を条件に早期適用可。
IFRS第8号 事業セグメント	セグメント資産に関する情報の開示	2010年1月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。
IAS第1号 財務諸表の表示	転換権付金融商品の流動・非流動分類	2010年1月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。
IAS第7号 キャッシュ・フロー計算書	未認識資産に係る支出の分類	2010年1月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。
IAS第17号 リース	土地建物のリースに関する分類	2010年1月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。改訂の結果としてファイナンスリースとして分類されれば、必要情報が入手可能である限り遡及適用する。

IAS第18号 収益	企業が本人 (principal) として若しくは代理人 (agent) として行動しているかに関する決定	該当なし
IAS第36号 資産の減損	のれん減損テストに際しての単位	2010年1月1日以降に開始する事業年度より将来的に適用。開示を条件に早期適用可。
IAS第38号 無形資産	IFRS第3号(2008年)から生じる追加の派生改訂	2009年7月1日以降に開始する事業年度より将来的に適用。IFRS第3号(2008年)を早期適用する場合には、本改訂も早期適用しなければならない。
	企業結合で取得した無形資産の公正価値測定	2009年7月1日以降に開始する事業年度より将来的に適用。開示を条件に早期適用可。
IAS第39号 金融商品：認識及び測定	ローン期限前償還違約金を主契約に密接に関連する組込デリバティブとする取扱い	2010年1月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。
	企業結合契約の適用範囲除外	2010年1月1日以降に開始する事業年度よりすべての期間満了前の契約につき将来的に適用。開示を条件に早期適用可。
	キャッシュ・フロー・ヘッジ会計	2010年1月1日以降に開始する事業年度よりすべての期間満了前の契約につき将来的に適用。開示を条件に早期適用可。
IFRIC第9号 組込デリバティブの再査定	IFRIC第9号とIFRS第3号(2008年)の適用範囲	2009年7月1日以降に開始する事業年度より将来的に適用。IFRS第3号(2008年)を早期適用する場合には、本改訂も早期適用しなければならない。
IFRIC第16号 在外営業活動体に対する純投資のヘッジ	ヘッジ手段保有可能企業に係る制約に関する改訂	2009年7月1日以降に開始する事業年度より適用。開示を条件に早期適用可。

連する2つの改訂案が2008年8月に公表されたIFRSs改訂公開草案に含まれていたが、今回の最終改訂には含まれていない。

以下、改訂内容及び背景を紹介する。

### IFRS第2号－IFRS第2号とIFRS第3号(2008年)の適用範囲

改訂内容：共通支配下取引及びジョイントベンチャー組成時における事業の拠出は、IFRS第3号(2008年)適用対象外ではあるものの、いずれもIFRS第2号の適用対象から除かれることが明確になった。

改訂の目的：基準間(IFRS第2号とIFRS第3号)の適用範囲の整合性を図るための改訂である。

改訂の背景：IFRS第2号は、企業結合で取得する純資産の一部として財貨を取得する取引に適用されてはならないとしている。IFRS第3号(2008年)で企業結合の定義が変更になったことを受けて、ジョイントベンチャー組成時に発行される株式と交換して拠出される事業が、IFRS第2号の適用範囲内にあるか否かが問題となった。また、共通支配下取引は、どの段階のグループ企業が結

合を評価するかにより、IFRS第2号の適用範囲内にある可能性が生じる。ボードは、IFRS第3号の改訂時に、このような影響を考慮していなかったため、今回の改訂により適用範囲を明確化した。

### IFRS第5号－売却目的で保有する非流動資産(若しくは処分グループ)及び廃止事業の開示

改訂内容：売却目的で保有する非流動資産(若しくは処分グループ)及び廃止事業に関して要求される開示の範囲を明示した。IFRS第5号以外のIFRSsによる開示要求は、下記例外を除いて売却目的の非流動資産(若しくは処分グループ)及び廃止事業には適用されないことを明示した。

1. 売却目的の非流動資産(若しくは処分グループ)に特定して適用される開示事項
2. IFRS第5号による測定要求の適用範囲外にある処分グループ中の資産負債の測定に係る開示で、ほかの財務諸表注記で明らかにしていない事項

売却目的の非流動資産(若しくは処分グループ)及び廃止事業に関して追加で開示をする場合には、IAS第1号の一般要求(特に、適正表示と重要性)を勘案するとした。

改訂の目的：基準間(IFRS第5号と各基準)の開示要求の整合性を図るための改訂である。

改訂の背景：売却目的で保有する非流動資産(若しくは処分グループ)及び廃止事業に関して、IFRS第5号に係る資産につき網羅的な開示要求を示していると理解する者もいれば、一方で、各基準の開示要請に係る資産にも適用されると理解する者もいた。処分予定の資産等に関する情報

を提供する目的は、財務諸表の利用者が処分等の財務的影響を評価できるようにするため、すなわち、将来キャッシュ・フローの時期、金額及び不確実性を評価するときの一助になるためである。よって、原則として、IFRS第5号以外の開示要求は、売却目的の非流動資産（若しくは処分グループ）及び廃止事業には適用されないこととした。

### IFRS第8号－セグメント資産に関する情報の開示

**改訂内容：**総資産に関するセグメント情報は、かかる情報が最高経営意思決定者に定期的に報告されているときに限り、開示が要求されることが明らかにされた。

**改訂の目的：**IFRS（IFRS第8号）と米国会計基準（SFAS第131号）の整合性を図るための改訂である。

**改訂の背景：**改訂前のIFRS第8号「結論の背景」は、セグメント資産に関する情報の開示はセグメント損益の開示と同様に必須の情報としていた。米国会計基準における実務との不整合が指摘されたことから、総資産に関するセグメント情報は、かかる情報が最高経営意思決定者に定期的に報告されているときに限り、開示が要求されることが明らかにされた。改訂前のIFRS第8号による開示要求（第23項）と測定要求（第25項）の関係が必ずしも明確でなかったため、基準の文言を明確にした。なお、英国出身のボードメンバーであるスティーブン・クーパー氏が本改訂に反対した。

### IAS第1号－転換権付金融商品の流動・非流動分類

**改訂内容：**転換権付金融商品の負債

部分に関する流動・非流動分類は、資本性商品（株式など）発行による負債決済の条件に左右されないことが明らかにされた。

**改訂の目的：**基準（IAS第1号）とフレームワークの間の整合性を図るための改訂である。

**改訂の背景：**IAS第1号は、12か月以内に決済される負債は流動区分であるとしている。フレームワークによれば、負債の資本への転換は決済の一部であるとしている。その結果、転換権付金融負債の保有者がいつでも転換権を行使できるのであれば、その負債部分は流動負債として分類されることとなる。しかしながら、フレームワーク及びIAS第1号は、企業の流動性と支払能力に関する情報が財務諸表利用者には有益であるとしており、流動性と支払能力は現金の利用可能性と関連付けられている。株式発行による負債の資本転換は、現金の流出を伴わない。したがって、転換権付金融商品の負債部分に関する流動・非流動分類は、株式発行による負債決済に左右されないことが明らかにされた。

### IAS第7号－未認識資産に係る支出の分類

**改訂内容：**資産の認識を伴う支出のみが投資活動によるキャッシュ・フローとして分類されることを明示した。  
**改訂の目的：**基準間の整合性（IAS第7号とIFRS第6号）を図るための改訂である。

**改訂の背景：**財政状態計算書上で資産として認識されていない支出であるものの、将来キャッシュ・フローを生み出す目的たる支出である場合、キャッシュ・フロー計算書におけるかかるキャッシュ・フローの分類が

実務上まちまちであることが、IFRICよりボードへ報告された。このような支出を営業活動キャッシュ・フローとして処理する者もいれば、投資活動キャッシュ・フローとする者もいる。このような支出の例は、鉱物資源の探査及び評価活動に関する支出であり、IFRS第6号「鉱物資源の探査及び評価」によれば、会計方針に準拠することを条件に資産若しくは費用として認識することができる。広告宣伝費、研修費用、研究開発費に関する支出についても同様の問題が生じる可能性がある。そこで、財政状態計算書上で資産の認識を伴う支出のみが、キャッシュ・フロー計算書上で投資活動キャッシュ・フローとして分類されることがIAS第7号で明確化された。また、IFRS第6号「結論の背景」において、会計方針に準拠することを条件とする鉱物資源の探査及び評価活動に関する支出の資産計上は、あくまで認識測定に限定して適用される措置であり、キャッシュ・フロー計算書におけるキャッシュ・フロー分類には適用されないことが明確化された。

### IAS第17号－土地建物のリースに関する分類

**改訂内容：**無限の経済的耐用年数を通常有する土地のリースは、リース期間の終了時に所有権が借手に移転しない限りオペレーティング・リースとして分類される、とする第14項が削除された。リースが土地と建物の双方を含む場合には、土地が無限の経済的耐用年数を通常有するという事実を考慮に入れて、企業はIAS第17号第7項から第13項に準拠してそれぞれの分類を決定すべきとした。



# ProPlus

## 固定資産管理ソリューション

「税制改正・リースオンバランス対応版」好評発売中!

『ProPlus固定資産管理ソリューション』は、これまでに蓄積されたノウハウ・高い専門性によって、2700社の導入実績があり、様々な業種・業態の年商数十億円から数兆円規模に至るまでに幅広くご利用頂いております。

当社では、これまでに蓄積されたノウハウ、専門性を最大限に発揮し、「税制改正」や「新リース会計基準」にもいち早く対応、2010年度から強制適用される資産除去債務にも対応を予定しております。タイムリーなバージョンアップの実施やサポート体制も充実しておりますので、導入後も安心してご利用頂けます。

- 固定資産システム
- 建設仮勘定サブシステム
- 減損会計システム
- リース資産管理システム
- 賃貸借契約管理システム
- 販売管理システム

**PS 株式会社 プロシップ**

<本社>  
東京都千代田区神田司町2丁目8番地 第25中央ビル  
TEL.03-5209-3225 FAX.03-5209-3227  
<西日本支社>  
大阪府大阪市浪速区幸町2-7-6 大阪桜川ビル  
TEL.06-6561-3155 FAX.06-6561-3105  
E-mail:solution@proship.co.jp  
URL:http://www.proship.co.jp

改訂の目的：基準内の整合性を図るため。

改訂の背景：土地建物の長期リースにつき、全般的リース分類基準（第7項から第13項）と個別的リース分類基準（第14項及び第15項）の不整合性がみられた。ボードは、個別的リース分類基準は、取引の本質を反映しないと判断した。すなわち、長期のリース期間による土地のリースは、リース期間の終了時に所有権が借手に移転しない場合でも、ファイナンスリースとして分類される可能性がある。なぜならば、かかるリース契約では、実質的にすべてのリスクと便益が借手に移転しており、リース資産の残余価値の現在価値は無視できる程度に少額であると想定できるためである。なお、米国出身のボードメンバーであるジム・ライゼンリング氏が本改訂に反対した。

**IAS第18号－企業が本人（principal）として若しくは代理人（agent）として行動しているかに関する決定**

改訂内容：企業が物品の販売若しくは役務の提供に伴う著しいリスクと便益にさらされている場合に、当該企業は本人として行動していることになる、という点が付録（Appendix）にて明示された。この付録は、企業が本人若しくは代理人として行動しているかを決定する際に、考慮されるべき幾つかの指標を例示している。

IAS第18号第8項の規定は、「収益は、企業が自己の計算により受領し、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含む。代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を

含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わりに、この場合には、手数料の額が収益となる。」としている。企業が本人若しくは代理人として行動しているかに関する決定は、すべての事実関係と状況を考慮して判断が求められる。

企業が物品販売と役務提供に関連して著しいリスクと便益にさらされているとき（exposure to the significant risks and rewards）、企業は本人として行動している。

本人として行動していることを示す指標の例示は、下記のとおりである。

- 企業は物品及び役務の顧客への提供や注文の履行につき、主たる責任（primary responsibility）を負っている。例えば、顧客から発注された製品及び役務の引受責任を負っている。
- 顧客注文の前後で、発送時及び返品時に在庫リスク（inventory risk）を負っている。
- 企業は、直接的若しくは間接的に（例えば、顧客に対して追加の物品及び役務の提供をするなど）価格決定の裁量（latitude in establishing prices）を有している。
- 企業は、顧客に対する債権金額につき顧客信用リスク（customer's credit risk）を負っている。

一方で、企業が物品販売と役務提供に関連して著しいリスクと便益にさらされていないのであれば、企業は代理人として行動していることとなる。指標例としては、取引ごとに一定額（a fixed fee per transaction）若しくは顧客請求金額の一定割合

(a stated percentage of the amount billed to the customer) というように、企業が稼得する金額が事前に決まっていること (the amount the entity earns is predetermined) が挙げられている。

### IAS第36号－のれん減損テストに際しての単位

**改訂内容：**のれんが配分される資金生成単位若しくは資金生成単位グループのそれぞれは、IFRS第8号第12項に定める集約基準適用前の事業セグメントよりも大きいものであってはならないことが明示された。

**改訂の目的：**基準間 (IAS第36号とIFRS第8号) の関係の整理。

**改訂の背景：**IAS第36号第80項によれば、のれん減損テストの目的上、企業結合により取得したのれんは、取得日以降、取得企業の資金生成単位又は資金生成グループで、企業結合のシナジーから便益を得ることが期待されるものに配分しなければならない、としている。のれんが配分される当該資金生成単位若しくは資金生成単位グループのそれぞれは、(a)のれんが内部管理目的で監視されている、企業における最小の単位を示すものでなければならず、及び、(b)IFRS第8号「事業セグメント」に従って決定された事業セグメントよりも大きいものであってはならない、としている。この事業セグメントの理解に関し、IFRS第8号第12項に定める集約基準適用前若しくは適用後のいずれかで、実務でばらつきが生じていた。ボードは、類似した経済的特徴を持つ複数の事業セグメントが、IFRS第8号のセグメント集約基準を満たすからといって、企業結合シナジーから便益を得ることが期待

される資金生成単位グループに自動的に帰結するわけではないとした。同様に、集約された事業セグメントが、経済的に独立した事業活動を必ずしも表現するわけではないとした。そこで、のれんが配分される資金生成単位若しくは資金生成単位グループのそれぞれは、IFRS第8号第12項に定める集約基準適用前の事業セグメントよりも大きいものであってはならないことが明示された。

### IAS第38号－IFRS第3号 (2008年) から生じる追加の派生改訂

**改訂内容：**企業結合で取得した無形資産が分離可能であるが、関連する契約と認識可能な資産負債と一体としてしか分離可能ではない場合がある。この場合、関連する項目と一体として、無形資産がのれんから区分して認識されることとなった。また、同様の耐用年数を有する相互補完的な無形資産は、まとめて1つの資産として認識してもよいとされた。

**改訂の背景：**企業結合に際して取得される無形資産に関するIAS第38号のガイダンスが、IFRS第3号 (2008年) に含まれるガイダンスの派生結果として改訂された。

### IAS第38号－企業結合で取得した無形資産の公正価値測定

**改訂内容：**企業結合で取得した無形資産の公正価値を測定する際、活発な市場が存在しない場合、企業で共通して使用されている価値測定手法の詳細が明らかにされた。

### IAS第39号－ローン期限前償還違約金を主契約に密接に関連する組込デリバティブとする取扱い

**改訂内容：**組み込まれた期限前償還

オプションの行使価格により、貸手が主契約の残存期間分の逸失利息の現在価値とほぼ同額の補償を受ける場合、貸付け若しくは保険主契約に組み込まれた期限前償還オプションの経済的特徴及びリスクは主契約と密接に関連しており、組込デリバティブは主契約から分離されないこととなった。

**改訂の背景：**ボードは、組込デリバティブが主契約と密接に関連するかどうかに関して、基準内部 (IAS第39号) の明白な不整合を認識した。その不整合は、組み込まれた期限前償還オプションの行使価格により、貸手が主契約の残存期間分の逸失利息の現在価値とほぼ同額の補償を受ける場合に生じていたとされた。

### IAS第39号－企業結合契約の適用範囲除外

**改訂内容：**IAS第39号第2項(g)に定める適用免除規定は、将来の一定日に売手企業の売買により企業結合に帰結するような取得企業と売手企業株主との間のフォワード契約に限定されることが明らかにされた。フォワード契約の条件は、取引完了に通常要する期間を超えてはならないとした。

**改訂の背景：**IAS第39号第2項(g)に定める適用免除規定に関して実務上のばらつきが生じていたと、IFRICよりボードに報告があった。ボードは、当該適用免除規定は将来の一定日に売手企業の売買により企業結合に帰結するような取得企業と、売手企業株主との間のフォワード契約に限定されるべきであり、オプション行使により企業の支配権に帰結するようなオプション契約に適用されるべきではないとした。当該免除規定

**SPEED & QUARITY**  
Since1948

# 適正な 不動産鑑定

会計監査リスクの低減  
資産価値の適正把握  
企業IRの適正化に貢献します

- IFRS時価評価
- 低価法 減損会計
- 資産除却債務
- 特定公益法人への移行
- 現物出資 etc.

様々な不動産評価ニーズに  
適切に対応

企業の資産評価からSPC  
固定資産評価から証券化不動産

皆様の信頼が我々の誇りです  
東京・大阪を基盤に全国をカバー

主要顧客  
大手金融機関 事業会社等の上場企業  
国家機関等の官公庁・独立行政法人  
公益法人・公益団体



**森井総合鑑定株式会社**

東京  
東京都中央区日本橋1-7-9 03-6214-1955  
大阪  
大阪市北区西天満2-6-8 06-6362-3303  
<http://www.maic.jp> mail:info@maic.jp



代表取締役 社長

森井 正太郎

の趣旨は、完了が確約された企業結合契約からIAS第39号の規定を免除することにある。企業が企業結合を開始すれば、IFRS第3号の規定に準拠することとなる。企業結合の完了がいずれの当事者の更なる行為(further actions)にも依拠していない場合で、取引完了に通常要する時間の経過を待つだけであれば、本免除規定が適用される。オプション契約は、一方の当事者が将来事象の発生若しくは非発生を支配することを許すことから、本免除規定対象外とされた。

## IAS第39号－キャッシュ・フロー・ヘッジ会計

改訂内容：ヘッジ商品に係る損益は、ヘッジ対象となる予想キャッシュ・フローが損益に影響する期間において、資本から損益に組み替えなければならぬことが明らかにされた。  
改訂の背景：IAS第39号第97号の文言が、ボードの意図であるヘッジ会計の組替調整(reclassification adjustments)を正しく反映するように修正された。

## IFRIC第9号－IFRIC第9号とIFRS第3号(2008年)の適用範囲

改訂内容：IFRS第3号(2008年)で定義された企業結合、ジョイントベンチャー組成、共通支配下取引で取得された契約における組込デリバティブが、依然として、IFRIC第9号の適用除外であることを明らかにした。  
改訂の背景：ボードは、IFRS第3号の改訂時に、IFRIC第9号に与える影響を検討していなかったため、今回の改訂により適用範囲を明確化した。

## IFRIC第16号－ヘッジ手段保有可能企業に係る制約に関する改訂

改訂内容：ヘッジ対象となっている在外営業活動体自体がヘッジ手段を保有してはならないとする制限が削除された。したがって、IAS第39号とIFRIC第16号に定めるヘッジ要件を満たす限り、企業グループは、在外営業活動体自体が保有する金融商品をヘッジ手段として指定し、当該在外営業活動体に対する純投資をヘッジできる。

改訂の背景：改訂前のIFRIC第16号第14項は、ヘッジ対象となっている在外営業活動体自体がヘッジ手段を保有してはならないと制限していた。「結論の背景」において、ヘッジ対象となる在外営業活動体自体がヘッジ手段を保有している場合、親会社の機能通貨、ヘッジ手段、純投資の機能通貨の間に生じる為替差額は、連結手続を通じて、自動的にグループの為替換算調整勘定(資本)で相殺されることになっていた。IFRIC第16号が公表された後、実務への適用において、ヘッジ手段がデリバティブである場合にはこの結論は該当しないことが判明した。ヘッジ手段がデリバティブ以外の場合でも、この結論が該当しないケースがあり得ることから、ボードは、ヘッジ対象となっている在外営業活動体自体がヘッジ手段を保有してはならないとする制限を、ヘッジ手段の種類にかかわらず削除することとした。

教材コード J020502  
CPE 研修コード 210301  
履修単位 1単位