

KPMG Insight

KPMG Newsletter
March 2015

IFRS 2014年に公表された
既存の基準書の改訂の概要と背景



A collage of various business terms and industry names, including Audit, Global, IFRS, Tax, Integrated Reporting, Pharmaceutical, Corporate Advisory, Corporate Governance, and many others, suggesting a broad range of KPMG services.

Volume
11

IFRS 2014年に公表された既存の基準書の改訂の概要と背景

有限責任 あづさ監査法人 IFRS アドバイザリー室

マネジャー 加藤 邦彦

2014年は、収益認識についての基準書であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、金融商品の分類、減損に関する規定を織り込んだIFRS第9号「金融商品」(2014年版)などの新たな基準書が公表されました。また、これらの新たな基準書の公表に加えて、既存の基準書について改訂が公表されました。既存の基準書の改訂の中には、新たに企業結合以外の取引からのれんが認識されることになったこと、有形固定資産の減価償却または、無形資産の償却において、資産を使用して製造した製品の予想される販売価格の下落は、その資産の予想される将来の経済的便益の減少を反映する可能性があることなどが明記されたことなど、重要な改訂も行われています。

本稿では、2014年に行われた既存の基準書の改訂（年次改善による改訂を除く）について、その内容の概要と背景を解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。



かとう くにひこ
加藤 邦彦

有限責任 あづさ監査法人
IFRS アドバイザリー室
マネジャー

I はじめに

本稿では、2014年に行われた既存の基準書の改訂（「IFRSの年次改善（2012 - 2014年サイクル）」を除く）について、改訂の内容の概要と背景を解説します。2014年に公表された基準書の改訂は図表1のとおりです。

II 共同支配事業に対する持分の取得（IFRS第11号の改訂）

1. 改訂の概要

本改訂により、共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動がIFRS第3号「企業結合」で定義される「事業」に該当する場合、企業は、IFRS第11号「共同支配の取決め」に整合する範囲で、IFRS第3号および他の基準書のすべての企業結合の会計処理に関する原則を適用することとなりました。本改訂によって、企業結合だけでなく、共同支配事業に対する持分を取得した場合でも、のれんが認識されることになります。

図表1 2014年に公表された既存の基準書の改訂の一覧

	基準書の改訂	公表日	適用日
1	共同支配事業に対する持分の取得 (IFRS第11号の改訂)	2014年5月	
2	減価償却および償却の許容される方法の明確化 (IAS第16号およびIAS第38号の改訂)	2014年5月	
3	農業：果実生成型植物 (IAS第16号およびIAS第41号の改訂)	2014年6月	
4	個別財務諸表における持分法 (IAS第27号の改訂)	2014年8月	2016年1月1日
5	投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却または拠出 (IFRS第10号およびIAS第28号の改訂)	2014年9月	
6	投資企業：連結の例外規定の適用 (IFRS第10号、IFRS第12号およびIAS第28号の改訂)	2014年12月	
7	開示イニシアティブ (IAS第1号の改訂)	2014年12月	

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用します。また、早期適用が認められますが、早期適用した場合、企業は、その旨を開示する必要があります。

改訂後の規定を適用するにあたっては、適用を開始した最初の報告期間に取得した共同支配事業に対する持分から将来に向かって本改訂を適用します。適用日前の取得持分について認識した金額を調整することは禁止されています。

2. 背景

IFRSでは、共同支配事業に対する持分を取得した場合の会計処理が明確に定められていませんでした。このため、実務において、会計処理のばらつきが生じていました。

本改訂は、実務上生じていた会計処理のばらつきに対応するために行われたものです。

3. IFRS初度適用企業の特別の取扱い

上記の改訂にあわせて、IFRSを初度適用する企業は、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」C5項に定められている過去の企業結合に関する免除規定を、IFRS第3号で定義する「事業」を構成する活動を行っている共同支配事業に対する持分の取得にも適用することができることとなりました。

4. 予想される実務への影響

本改訂により取引対象がIFRS第3号「企業結合」に定義される「事業」に該当するか否かによって、会計処理が異なることになりました。特に、「事業」に該当する場合には、共同支配事業に対する持分の取得にIFRS第3号の考え方方が適用され、のれんが認識される場合があることになる点が注目されます。また、取引対象がIFRS第3号に定義される「事業」に該当するか否かは、従前から実務上判断が必要とされる論点であり、改訂の影響を検討するにあたって留意する必要があると考えられます。

III 減価償却および償却の許容される方法の明確化（IAS第16号およびIAS第38号の改訂）

1. 改訂の概要

有形固定資産の会計処理を示したIAS第16号「有形固定資産」は、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映する減価償却方法で、減価償却を行うことを求めています（IAS第16号第60項）。また、無形資産の会計

処理を示したIAS第38号「無形資産」も、同様に、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映する償却方法で、償却を行うことを求めています（IAS第38号第97項）。

今回の改訂によって、次の事項が追加されました。

有形固定資産	無形資産
資産を使用して製造した製品の予想される販売価格の下落は、その資産の予想される技術的または経済的な陳腐化を示唆しうるものであり、また、その資産の予想される将来の経済的便益の減少を反映する可能性があること。	無形資産の使用を含む活動から生成される収益は、通常、その資産の経済的便益の消費とは直接関連しない要因（たとえば、他のインプットおよびプロセス、販売活動、販売数量および販売価格の変動）を反映しているため、収益に基づいた減価償却を実施することは、“適切ではない”こと。
—	ただし、以下のいずれかの限られた場合においては、上記の推定を覆すことができる。 ■ 無形資産が収益の測定値として表現される場合 ■ 収益が無形資産の経済的便益の消費と強い相関があることを証明できる場合

また、本改訂によって、無形資産に固有の主要な制約要因が、収益額に関する閾値を達成することである場合には、生成される収益が償却の基礎となり得ることが示されました。ただし、これは、償却の基礎となる収益額が、契約で定められていることが条件とされています。たとえば、企業が有料道路の運営権を有しており、通行料金の累計額が収益額に関する閾値（たとえば、1億通貨単位）に達したら契約が終了する場合は、収益が無形資産の主要な制約要因であり、収益に基づいてその無形資産を償却することが適切であると考えられます。

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用されます。早期適用が認められますが、早期適用する場合は、その旨を開示する必要があります。

2. 背景

本改訂は、IFRIC第12号「サービス委譲契約」の適用によって生じる無形資産について、その償却方法を決定するにあたって基礎となる、「資産の予想される将来の経済的便益の消費」という用語の意味を明確にしてほしいという要望に応えるために、検討が行われました。しかし、IASBは、本件が、IFRIC第12号の適用によって生じる無形資産についての問題だけではなく、すべての有形固定資産、無形資産に幅広く共通する問題であるため、有形固定資産の減価償却および無形資産の償

却全体の問題として対応することとしました。

公開草案の段階では、有形固定資産、または無形資産について、資産の使用を含む活動から生成された収益に基づいて減価償却、または償却することは、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンではなく、事業の操業から生成された経済的便益を反映するものであるため、適切ではないとされていました。しかし、再審議の過程で、限定的な状況において、無形資産については、資産の使用を含む活動から生成された収益に基づいて償却することが、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映することがあることを考慮し、収益に基づいた無形資産の償却が適切でない旨は、反証可能な推定規定であるとすることとなりました。

3. 予想される実務への影響

有形固定資産の減価償却および無形資産の償却の方法の基礎となる、資産の経済的便益の消費パターンについて、資産の使用によって獲得される収益を論拠として整理している企業にとっては、本改訂によって影響を受ける可能性があります。

IV 農業：果実生成型植物 (IAS第16号およびIAS第41号の改訂)

1. 改訂の概要

改訂前の取扱いでは、すべての生物資産と農産物に、IAS第41号「農業」を適用し、売却コスト控除後の公正価値で測定することとなっていましたが、本改訂により、生物資産のうち、果実生成型植物に対しては、IAS第16号「有形固定資産」を適用し、有形固定資産として会計処理することになりました。

ここで、果実生成型植物とは、次のすべての要件を満たす、生きている植物を指します。

- 農産物の生産または供給に使用される。
- 1会計期間を超えて生産物を生成することが予想される。
- それ自体、農産物として販売される可能性がほとんどない（ただし、廃材として売却される場合を除く）。

ここで、果実生成型植物と農産物の関係を示すと、図表2のとおりです。

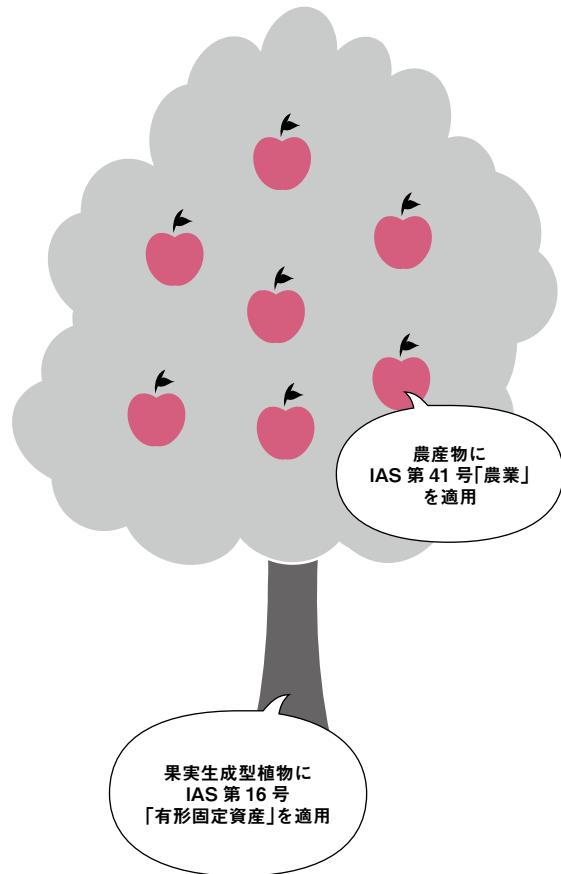
本改訂では、次の植物等は果実生成型植物の範囲から除外されます。

除外される植物等	例
■ 農産物として収穫するために栽培する植物	材木とするための樹木
■ 農産物を生産するために栽培される植物のうち、それ自体も農産物として収穫し、販売される可能性がほとんどないと言えない植物（ただし、廃材として売却される場合を除く）	果実を栽培する目的と、材木としてそれ自体を販売する目的の両方のためにより保有する樹木
■ 一年生の作物	トウモロコシや小麦

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から、次のとおり適用されます。

- IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用する。なお、本改訂を最初に適用する会計年度において、IAS第8号第28項(f)が求める本改訂の適用による影響に関する当期の定量的開示は免除されるものの、表示する過去の各期間の定量的開示は要求される。
- 果実生成型植物については、財務諸表における最初の比較期間の期首時点の公正価値をみなし原価として使用することを選択できる。なお、帳簿価額と公正価値に差が生じた場合、最も古い比較対象期間の期首時点の利益剰余金に含める。
- 早期適用が認められるが、早期適用する場合は、その旨を開示する必要がある。

図表2 果実生成型植物と農産物の関係



2. 背景

成熟した果実生成型植物は、複数の期間にわたり生産物を生成するため、製造設備に類似し、公正価値に基づいて測定することは適切ではないという関係者からの指摘を受け、改訂が行われました。

3. IFRS初度適用企業の特別の取扱い

本改訂によって、果実生成型植物は、IAS第16号の範囲に含まれる有形固定資産として扱うことになったため、IFRS初度適用企業は、果実生成型植物の公正価値を移行日におけるみなし原価とする免除規定を適用できることになりました。

V 投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却または拠出（IFRS第10号およびIAS第28号の改訂）

1. 改訂の概要

(1) IFRS第10号「連結財務諸表」の改訂

本改訂により、関連会社または共同支配企業に対して子会社を売却または拠出することによって子会社に対する支配を喪失した場合、IFRS第3号「企業結合」に定義される事業に該当するか否かによって区分し、図表3のように会計処理することとなりました。この改訂により関連会社または共同支配企業に売却または拠出した子会社がIFRS第3号に定義される事業

に該当しない場合、会計処理が変更されます。

改訂の内容について、設例に基づいて確認してみましょう。

次頁の設例は、IFRS第10号に追加されたものに基づいて、作成したものです。

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用されます。また、早期適用は認められますが、早期適用する場合は、その旨を開示する必要があります。

(2) IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の改訂

本改訂により、投資者が関連会社または共同支配企業との間で取引を行った場合、取引対象となった資産がIFRS第3号「企業結合」に定義される事業に該当するか否かによって区分し、図表4のように会計処理することとなりました。この改訂によりIFRS第3号に定義される事業に該当する資産を、ダウンストリーム取引によって関連会社または共同支配企業に売却または拠出した場合、会計処理が変更されます。

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用されます。また、早期適用は認められますが、早期適用する場合は、その旨を開示する必要があります。

2. 背景

従前のIFRS第10号「連結財務諸表」では、子会社に対する支配を喪失した場合に、その利得または損失の全額を純損益に含めて認識することが要求されていました。これに対して、従前のIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

図表3 IFRS第10号改訂後の会計処理

会計処理 売却、拠出の 対象	IFRS第3号に定義される事業に 該当する子会社	IFRS第3号に定義される事業に 該当しない子会社
支配を喪失した場合に生じる純損益の処理（投資が残存する場合は、その部分については以下に従う）	取引から生じた利得または損失は、純損益に利得または損失として認識する。	取引から生じた利得または損失は、売却先または拠出先である関連会社または共同支配企業に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみを純損益に含めて認識する。利得または損失のうち自己の持分相当額は、関連会社または共同支配企業に対する投資の帳簿価額に加減する。
支配の喪失によって子会社が関連会社または、共同支配企業となった場合の残存投資の処理	旧子会社に対して保持している投資を支配喪失日現在の公正価値で測定する。 再測定によって生じた利得または損失は、純損益に利得または損失として認識する。	旧子会社に対して保持している投資を支配喪失日現在の公正価値で測定する。 再測定により生じた利得または損失は、新たに関連会社または共同支配企業となった企業（旧子会社）に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみ、純損益に含めて認識する。利得または損失のうち自己の持分相当額は、関連会社または共同支配企業に対する投資の帳簿価額に加減する。
支配の喪失によって子会社が関連会社または、共同支配企業でもなくなった場合の残存投資の処理		

■ 設例

前提条件

P社は、子会社Aと関連会社Bに対し、それぞれ100%、20%の投資を保有している。

P社は、A社持分のうち、70%をB社に売却した。A社は、IFRS第3号で定義される事業に該当しない。

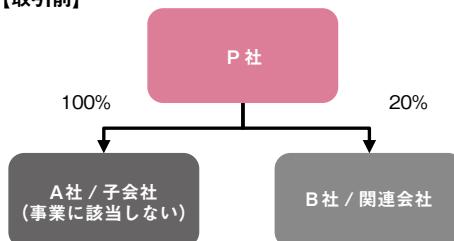
この取引に伴いP社はA社に対する支配を喪失し、A社はP社の関連会社となった。

- 売却時のA社の純資産の帳簿価額はCU100であり、売却持分の帳簿価額はCU70 (= CU100 × 70%) であった。

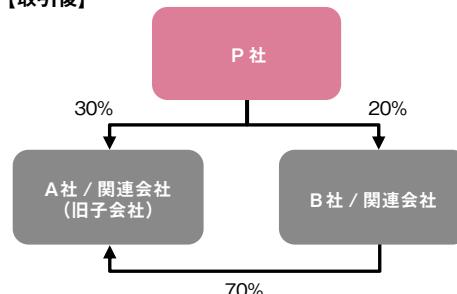
- P社はA社株式の対価として、B社より現金でCU210を受け取った。

- P社に残存するA社株式の取引日における公正価値は90であった。

【取引前】



【取引後】



【利得消去前】

借)	現金	210	貸)	子会社純資産	100
	関連会社株式	90		利得	200
		300			300

利得CU200のうち、70%持分の売却から生じる部分は、CU140 (=CU210-CU100×70%) と計算される。このうち、B社に対する持分でP社に関連しない持分相当額、すなわち、CU112 (=CU140×80%) を純損益に含めて認識する。また、残ったP社の持分相当額CU28 (=CU140×20%) は、A社の関連会社株式の帳簿価額から控除する。

次に、利得CU200のうち、残存持分の再測定から生じる部分は、CU60 (=CU90-CU100×30%) と計算される。このうち、A社に対する持分でP社に関連しない持分相当額、すなわち、CU34 (=CU60×56%) を純損益に含めて認識する。ここで、A社に対する持分のうちP社に関連する持分の割合は、P社のA社に対する直接所有持分30%に、P社のA社に対する間接所有持分14% (70%×20%) を加算した44%である。よって、A社に対する持分のうちP社に関連しない持分の割合は、56% (=100%-44%) と算定される。また、残ったP社の持分相当額CU26 (=CU60×44%) は、A社の関連会社株式の帳簿価額から控除する。

【利得消去後】

借)	現金	210	貸)	子会社純資産	100
	関連会社株式	36		純損益	146
		246			246

【利得消去による増減の内訳】

	関連会社株式	利得
利得消去前	90	200
A社株式の売却部分 (70%) から生じる利得の消去 (P社のB社に対する持分相当額 (20%) の消去)	△ 28	△ 28
A社株式の残存部分 (30%) から生じる利得の消去 (P社のA社に対する実質的持分相当額 (44%-30%+(70%×20%)) の消去)	△ 26	△ 26
小計	△ 54	△ 54
利得消去後	36	146

【利得の内訳】

	消去前	消去額	消去後
A社株式の売却部分 (70%) : 20%の消去	140	△ 28	112
A社株式の残存部分 (30%) : 44% (=30%+(70%×20%)) の消去	60	△ 26	34
合計	200	△ 54	146

図表4 IAS第28号改訂後の会計処理

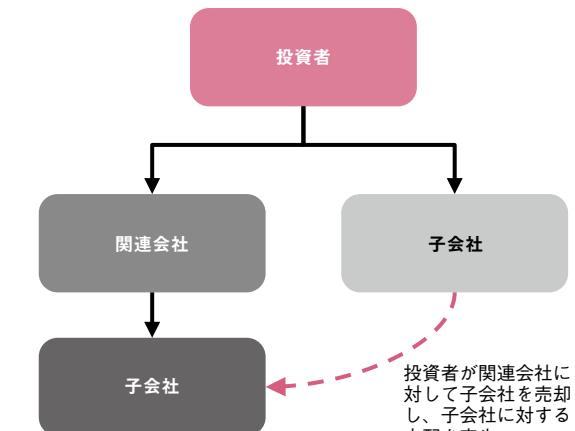
売却、拠出の対象取引の区分	IFRS第3号に定義される事業に該当する資産	IFRS第3号に定義される事業に該当しない資産
ダウンストリーム取引	取引から生じた利得または損失は、その全額を純損益に利得または損失として認識する。	取引から生じた利得または損失は、関連会社または共同支配企業に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみを純損益に含めて認識する。
アップストリーム取引	取引から生じた利得または損失は、関連会社または共同支配企業に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみを純損益に含めて認識する。	利得または損失のうち自己の持分相当額は、関連会社または共同支配企業に対する投資の帳簿価額に加減する。

では、投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却等の取引から生じる利得または損失について、関連がない投資者の持分の範囲でのみ純損益に含めて認識することが要求されていました。このため、両基準が整合しておらず、たとえば、投資者が関連会社に対して子会社を売却した場合に、IFRS第10号とIAS第28号のいずれの取扱いによるべきかという問題が生じていました（図表5参照）。

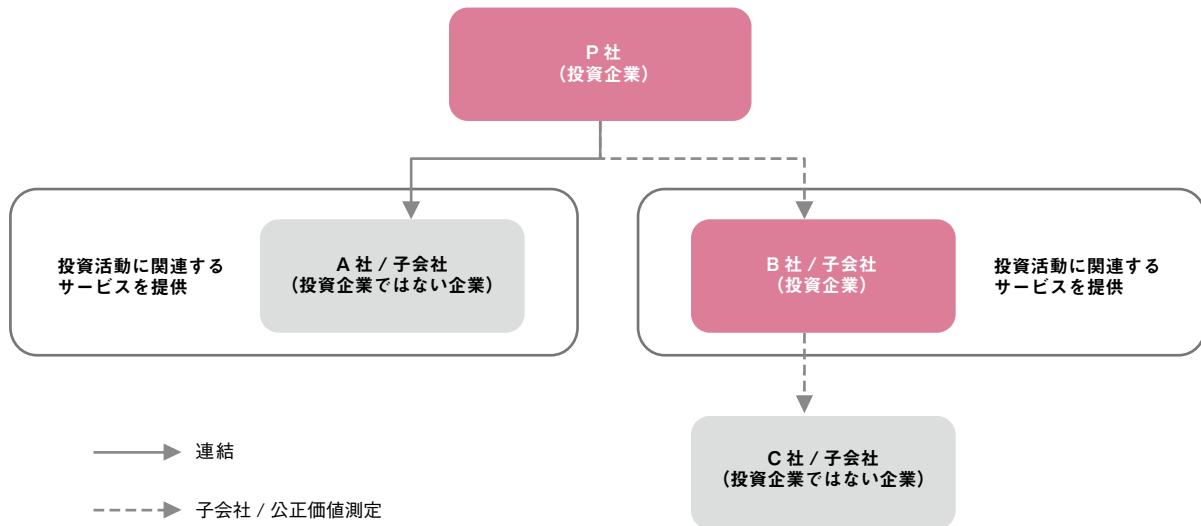
3. 予想される実務への影響

本改訂により取引対象がIFRS第3号「企業結合」に定義される「事業」に該当するか否かによって、会計処理が異なることになりました。取引対象がIFRS第3号に定義される「事業」に該当するか否かは、従前から実務上判断が必要とされる論点であり、改訂の影響を検討するにあたって留意する必要があると考えられます。

図表5 関連会社への子会社の売却



図表6 投資企業である子会社が投資活動に関するサービスを提供する場合



VI 投資企業：連結の例外規定の適用 (IFRS 第10号、IFRS 第12号およびIAS 第28号の改訂)

以下の改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用されます。また、早期適用が認められます。早期適用する場合は、その旨を開示する必要があります。

1. 投資企業である親会社の子会社が、中間親会社でもある場合の連結財務諸表作成免除

本改訂により、投資企業である親会社が子会社を公正価値により測定する場合で、かつ、その子会社が他の会社の親会社である場合、その中間親会社の連結財務諸表の作成が免除されることとなりました。

2. 親会社の投資活動に関連するサービスを提供する子会社の取扱い

IFRS第10号では、投資企業が、自らの投資活動に関連するサービスを提供する子会社を有している場合、投資企業は、その子会社を連結する必要があるとされています。

本改訂により、この規定により連結の対象となる子会社は、子会社が投資企業でない場合に限定されることが明確にされました（図表6参照）。

3. 投資企業ではない投資者による投資企業である投資先に対する持分法の適用

本改訂により、投資企業ではない投資者が投資企業である関連会社または共同支配企業に投資し、持分法を適用している場合、投資企業であるその関連会社または共同支配企業が行った子会社への投資の公正価値測定を、投資企業でない投資者による持分法の会計処理において引き継ぐことができる、すなわち、投資者による持分法の会計処理にあたって、関連会社または共同支配企業である投資企業の子会社を連結することが求められることになりました。一方で、投資企業でない親会社は、投資企業である子会社を通じて支配している企業を含めて、支配しているすべての企業を連結することが求められることには留意が必要となります。

また、本改訂により、投資企業である親会社が子会社を公正価値により測定する場合、その子会社が保有する関連会社または共同支配企業の投資に持分法を適用することが免除されることとなりました。

4. IFRS第12号「他の企業への関与の開示」の適用範囲

本改訂により、投資活動に関連するサービスを提供する子会社以外の子会社を公正価値で測定する投資企業は、財務諸表においてIFRS第12号で求められている投資企業に関連する開示を行う必要があることが明確にされました。

改訂前の取扱いでは、子会社のすべてについて連結の例外措置を適用することを要求されている投資企業が、個別財務諸表を唯一の財務諸表として表示することが求められる一方で、投資企業の非連結子会社への関与についての開示を求めるIFRS第12号では、組成された企業への関与を有する場合を除いて個別財務諸表にIFRS第12号を適用しないとされていました。本改訂は、このような基準書間の不整合を解消するために行われたものです。

VII 開示イニシアティブ (IAS 第1号の改訂)

以下の改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用されます。また、早期適用が認められます。

1. 開示イニシアティブ

(1) 重要性

本改訂により、有用でない情報を提供することで有用な情報が埋没することによって、また、異なる性質または機能を有する重要な項目を合算することになったり、財務諸表の理解可能性を低下させてはならないことが明確にされました。また、開示について、最小限の開示要求事項が規定されている場合でも、その開示要求事項に従った情報が重要でなければ開示しないこと、特定の開示要求事項に基づく開示だけでは財務諸表の利用者が企業の財政状態および財務業績を理解するために不十分であると判断した場合、追加的に開示すべきかを検討する必要があることが明確にされました。

(2) 表示すべき情報

本改訂により、財務諸表の表示に係る要求事項は、特定されている項目について重要性がない場合にまで個別に表示することを求めているのではないことが明確にされました。また、財務諸表に追加的に小計を表示する場合の要求事項が明確にされました。

(3) 注記

本改訂により、注記の体系的な順序を決定するにあたり、財務諸表の理解可能性と比較可能性に与える影響を考慮することが明記されました。

(4) 会計方針の開示

本改訂により、開示すべき会計方針の特定に際して考慮すべき要因及びその例示について定めたIAS第1号第120項の規定が削除されました。これは、同項に定められている例示が、例示として適切ではないという関係者の意見を反映したものです。

2. 持分法で会計処理する投資から生じるその他の包括利益の持分相当額の表示

本改訂により、持分法を適用する関連会社および共同支配企業から生じるその他の包括利益の持分相当額は、性質ごとに細かく区分して表示するのではなく、当期純利益にリサイクルされる項目とリサイクルされない項目の2つに区分して表示することが明確にされました。

改訂内容の詳細については、あづさ監査法人ウェブサイトで公表している「IFRSニュースフラッシュ」をご参照ください。

IFRSニュースフラッシュ
[www.kpmg.com/jp/ja/knowledge/news/ifrs-news-flash/
 pages/default.aspx](http://www.kpmg.com/jp/ja/knowledge/news/ifrs-news-flash/pages/default.aspx)

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あづさ監査法人
 IFRS アドバイザリー室
 azsa-ifrs @ jp.kpmg.com

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.