

IFRS

Top 20 Tracker

Edition 2010



目次

序文	03
1 主要問題の注目点	04
2 IAS第1号における財務諸表の表示(2007年改訂)	06
3 主要な判断および見積りの不確実性の原因に関する開示	08
4 継続企業問題	10
5 金融商品:分類および測定の変更	12
6 企業結合の会計処理	14
7 収益	16
8 セグメント情報の開示	18
9 減損テストおよび開示	20
10 金融商品の開示に関する変更	22
11 外貨	24
12 資金調達および関連事項	26
13 割引率	28
14 課税－現在の主要な問題	30
15 株式報酬	31
16 その他従業員給付に関する問題	33
17 自己資本の開示	34
18 IFRSの初度適用企業に対する追加的な免除規定	35
19 2010年以降の主要な変更	37
20 詳細が重要	39

序文

Top 20 Tracker—2010年版

2010年版Top 20 Trackerでは、IFRSに基づき財務諸表を作成する企業が直面する可能性のある課題として、グラント・ソントン・インターナショナルが特に重要と見なした開示上および会計上の20の問題について、ご説明してまいります。世界有数の独立した会計コンサルティング事務所の1つであるグラント・ソントン・インターナショナルのメンバーファームは、IFRS適用に関して豊富な経験を有しています。グラント・ソントン・インターナショナルのIFRSチームは、一般的ガイダンスを作成し、メンバーファームが高品質かつ統合的なIFRSの適用に取り組めるよう支援しております。

2010年版に関しては、2009年1月1日以降開始する事業年度に適用されるIFRSに基づいて作成しております。

2010年版で扱う項目は以下のテーマに沿って選択しました。

- ・ 世界の多くの地域で経済および市場環境は依然として厳しい状況にある中、依然として残る世界金融危機による影響
- ・ 財務報告要件の実施に対して責任のある監督機関が注目する分野
- ・ 初度適用企業およびIFRSに基づいてすでに財務報告を行っている企業に影響を及ぼす、基準および解釈指針に対する新たな変更

Trackerは言うまでもなく、企業が今期の財務報告期間に直面する可能性のある諸問題を網羅するものではありません。グラント・ソントン・インターナショナルのメンバーファームが抱えるクライアントが現在対処しなければならない主要問題のいくつかに焦点を当て、これらの諸問題に取り組むに当たって経営上の参考としていただきたいと思いますと考えております。

グラント・ソントン・インターナショナル
2010年3月

1

主要問題の注目点

1-1 経済情勢

世界の多くの地域で経済情勢は依然として厳しい状況にあります。そうした国で事業を行う企業にとって、継続企業に関連する不確実性および継続企業の前提に係る経営者の判断について、明確に説明することは必要不可欠です(セクション 4)。

事業または資金生成単位に関するキャッシュ・フロー予測が下方修正されることによって、のれんやその他の無形資産あるいは有形固定資産についても減損対象となる可能性があります(セクション 9)。

一部の国では、銀行による信用供与の縮小方針によって、通常なら当然更新されるはずの銀行融資が一段と獲得しづらくなっています。そうした国における資産評価額の切り下げは、借入財務制限条項を順守する上での妨げとなっています。借入財務制限条項に抵触する場合、固定負債を流動負債へ再分類することを余儀なくされる可能性があります(セクション12)。

また、経済情勢が従業員給付に影響を及ぼすことも考えられます。多くの企業が確定給付制度を廃止する、もしくは多額のリスラクチャリングおよび人員削減費用を負担しています(セクション16)。

1-2 監督機関が注目する主要分野

会計方針を適用する際の経営者の主要な判断および見積りの主な根拠について適切に開示することは、財務諸表が作成される基礎を利用者に理解してもらう上で必要不可欠です(セクション 3)。

企業結合の会計処理は多くの会計上の課題を生じさせます。監督機関はその会計処理について理解できない、あるいは開示が不適切であると思われる企業に対して調査を行う可能性があります(セクション 6)。

収益認識の基準は引き続き注視されており、世界の一部の地域における経済的困難による影響を受け、人々の関心が集まっています。また、近年明確にされた不動産建設工事に係る要件についても検討する必要があります(セクション 7)。

2009年におけるセグメント別報告の開示に関する変更は、監督機関が注目する主要分野の一つであり、すでにいくつかの懸念事項が取り上げられています(セクション 8)。

資本の開示に関するIFRS要件はあまり注目されない場合が多いものの、一部の地域の経済情勢が厳しいことを受け、本分野における適切な開示の必要性が浮き彫りになっています(セクション17)。

最後に、監督機関は、上記以外のさまざまな分野についても問題を提起する可能性があるため、詳細にわたって正確な財務諸表を作成することが重要になります(セクション 20)。

1-3 問題のある会計分野

過去1年間に為替変動が目立ったことを受け、外貨建取引の換算要件に準拠して会計処理を行うことは依然として重要です(セクション 11)。

割引キャッシュ・フロー法(DCF法)は、IFRSにおいて広く使用されており、適切な割引率を決定することが必要不可欠です。基礎となる前提および見積りについて、正確に説明する必要があります(セクション 13)。

繰延税金資産の計上を認めるだけの十分な将来利益が予想できない可能性があります。繰延税金資産と負債との相殺は、IFRSの厳格な規定に影響を受けます(セクション 14)。

1-4 財務報告における最近の変更

財務諸表の表示要件に関して重要な変更が行われており、IFRS要件に準拠する際に新たな課題が生じています(セクション 2)。

また、金融商品に関する開示(特に、公正価値および流動性リスクに関して)についても変更が行われています(セクション 10)。

株式報酬に関する会計要件の変更によって、遡及的修正再表示が求められる可能性があります。一部の国では、経済情勢もまた株式報酬の会計処理に影響を及ぼす場合があります(セクション 15)。IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂が行われています。本改訂では、通常のIFRS要件に対して新たな免除規定が導入され、近い将来IFRSを初めて適用する多くの企業の関心を集めることが予想されます。また、特定の法制区域でIFRSを適用する際の障害に対処し、初度適用企業のコスト負担を軽減するよう実践的な解決策を提供することを目的としています(セクション 18)。

IASBは、IFRS第9号「金融商品」を公表し、IAS第39号「金融商品:認識および測定」を置き換えるための3つのフェーズに分けたプロジェクトの第1フェーズを終了しました。企業は、新基準の要件および本基準を早期適用した場合に伴う利点と欠点について認識する必要があります(セクション 5)。

さらに広範にわたる変更が2010年以降も実施されます(セクション 19)。

2 IAS第1号における財務諸表の表示 (2007年改訂)

2-1 包括利益計算書

IAS第1号(2007年改訂)「財務諸表の表示」は2009年1月1日以降開始する事業年度に適用されます。とりわけ、主要な財務諸表の表示に対して変更が行われています。

主な変更点の一つとして、企業は包括利益計算書を表示する必要があり、この1つの包括利益計算書ないしは2つの計算書を表示するかについて選択が可能です。2つの計算書を表示する場合には、当期純利益を算出した損益計算書と、当期純利益から始まり、その他の包括利益の各構成要素を表示した個別の包括利益計算書を表示します。この場合の包括利益計算書は損益計算書のすぐ後に表示しなければなりません。

また、企業は当期純利益の構成要素を含む(つまり、2つに分けて表示する場合には損益計算書に含めることとなる)1つの包括利益計算書を表示することも選択でき、その他の包括利益の構成要素をそのすぐ後に表示します。

その他の包括利益とは、基本的に当期純利益に含まれない全ての収益費用項目です。例えば、有形固定資産の再評価差額、売却可能金融資産の公正価値による評価替差額、在外事業体の為替換算差額などがあります。配当あるいは新株発行などは、損益取引ではなく株主としての立場で行動する株主との取引であるため、その他の包括利益には含めません。

2-2 持分変動計算書

包括利益計算書の様式として1つまたは2つの計算書による表示方法のどちらを選択した場合でも、主要な財務諸表として持分変動計算書を表示する必要があります。

持分変動計算書では、以下の事項を含む、持分の各構成要素の期首および期末残高の調整表を表示しなければなりません。

- ・ 包括利益合計額
- ・ 会計方針の遡及的変更および誤謬の遡及的修正再表示による影響
- ・ 株主としての立場で行動する株主との取引

2-3 主要な財務諸表の新しい名称

IAS第1号(2007年改訂)は、主要な財務諸表に対して新しい名称を導入しています。例えば、「貸借対照表」を「財政状態計算書」に変更して、「キャッシュ・フロー計算書」についても変更を行っています。しかし、新名称の使用は強制ではなく、一部の国の企業では「貸借対照表」や以前と同じ「キャッシュ・フロー計算書」という表題を引き続き使用することも認められています。

「包括利益計算書」という表題については、従来使用していたIAS第1号に基づく認識収益および費用計算書との間に相違があるため、使用が義務づけられています。

2-4 比較可能な財政状態計算書の追加表示

会計方針を遡及して適用した場合、あるいは財務諸表の項目を遡及して修正再表示した場合や財務諸表の項目を組替えた場合は、最も古い比較対象期間の期首における比較可能な財政状態計算書(貸借対照表)を追加的に開示するよう求められます。

新基準または改訂基準を初めて採用し、遡及適用する場合は、比較可能な財政状態計算書を追加的に開示する必要があります。

比較可能な財政状態計算書を追加的に開示する場合には、比較対象数値も追加して関連注記に含めなければなりません。

2-5 財務諸表はどのようなものになるのか

IAS第1号(2007年改訂)によって要求される表示の実例に関しては、Grant Thornton Internationalの「Example Consolidated Financial Statements 2009」をご覧ください。

3 主要な判断および見積りの不確実性の原因に関する開示

3-1 判断

IFRSを適用する際には、特定の会計方針の適用について重要な判断を伴う場合があります。IAS第1号「財務諸表の表示」では、財務諸表に認識されている金額に極めて重大な影響を及ぼす企業の会計方針を適用するにあたり、経営者が下した判断について開示を行うよう求めています。ここで重要な判断とは、会計方針を適用する際に経営者が示す見解をいいます（IAS 第1号122項）。

経営者が下すべき判断の内容や範囲によって、開示は企業ごとに大きく異なります。経営者は、財務諸表で開示が求められる判断の領域を慎重に評価しなければなりません。また、企業が関与する事業の活動内容に応じて下した具体的な判断についても明らかにしなければなりません。

投資家は、経営者が財務諸表に関していかなる主要な判断を下したのかを正確に把握することを望んでおり、経済低迷の影響を受ける地域で事業を行う企業にとって、こうした開示はより重要となっています。

IAS第1号123項では、経営者の判断が求められると想定される事例がいくつか記載されています。低迷した経済情勢の影響を受ける企業に関連するであろう判断として、収益認識のタイミングや減損の検討に伴う判断が挙げられます。その他には、報告企業に固有の判断を特定することもまた重要となります。

3-2 見積りの不確実性の原因

経営者は重要な判断を開示するだけでなく、翌事業年度において資産および負債の帳簿価格に重大な修正を加えるような重要なリスクを伴う将来に関する主要な仮定を、開示しなければなりません（IAS第1号125項）。

将来の不確実な事象による影響についての仮定は、経営者が行う最も主観的かつ複雑な見積りであると思われます。記載されている不確実性や将来の不確実な事象によって起こり得る様々な結果を財務諸表利用者が明確に理解できるよう、十分に配慮する必要があります。

判断に係る開示と同様、見積りの不確実性についての開示は各報告企業に固有のものであると思われます。しかし、IAS第1号129項では、財務諸表の利用者が不確実性を理解する一助となり得る情報の範囲と内容について、いくつかの開示例を示しています。それらの開示例は、次のようなものがあります。

- ・ 仮定またはその他の見積りの不確実性の内容
- ・ 帳簿価格の算定の基礎となる方法、仮定と見積りに対する感応度およびその感応度の根拠
- ・ 不確実性について予測される解決方法、影響を受ける資産と負債の帳簿価額に関し翌事業年度に生じ得る様々な結果
- ・ 不確実性が解消されないままである場合に、資産および負債に係る過去の仮定に対して行われた変更についての説明

3-3 監督機関が依然として懸念する事項

監督機関は、判断および不確実性に係る開示が不明瞭または不十分と思われる企業への対策を引き続き行っています。

開示はいまだ画一的で不十分な場合が多く、企業の財政状態に関して合理的に起こり得る別の仮定による影響が十分に説明されないことに対し、多くの監督機関が懸念を表しています。また、一部の地域の監督機関は、見積りの不確実性の主要原因に対する感応度を開示する企業がさほど増加していないことにも失意を表しています。これは、世界の多くの地域の金融市場がまだ厳しい状況にあるにも拘わらず、企業はそうした開示を行っていないことを意味します。概ね全ての企業が、自社の抱える不確実性の原因について忠実に開示し、財政状態に及ぼす具体的な影響を明らかにするようにしていかなければなりません。

4

継続企業問題

4-1 継続企業

依然として厳しい経済情勢に直面する地域では、企業が継続企業であるとする前提はもはや明確でない場合があります。経営者は、継続企業について慎重に判断する必要があるかもしれません。経営者は、継続企業的前提に基づいて財務諸表を作成するのが適切であると合理的に結論づけることができるようにする必要があります。IAS第1号25項では、経営者が継続企業の評価を行うに当たって、継続企業として存続する企業の能力に重要な疑義を生じさせるような事象または状況につながる重大な不確実性を認識している場合、その不確実性を財務諸表に開示するよう求められます。

4-2 規制ガイダンス

近年、英国の財務報告評議会 (Financial Reporting Council: FRC) は、「Going Concern and Liquidity Risk: Guidance for Directors of UK Companies 2009」を公表しました (www.frc.org.uk)。ガイダンスは、経済情勢によって悪影響を受けている企業が財務諸表を作成する際に支援を行うことを目的としています。本ガイダンスは英国を背景に書かれているものの、企業の将来に対して不確実性を抱えている全ての経営者にとって有用であると思われます。

ガイダンスから得られる3つの基本原則

- ・ 年次および中間財務諸表を作成する際、企業が継続企業であるか否かについて厳密に評価し、実証しなければならない。経営者が行うそうしたプロセスは、規模や財務リスクの程度については企業とその事業の複雑性に応じて、特徴および詳細が整合性を有している必要がある。
- ・ 経営者は企業が継続企業であるか否かを決定する際、将来に関して入手可能な情報を全て考慮に入れなければならない。検討には、報告期間の末日から少なくとも12ヶ月間を対象とする必要がある。
- ・ 経営者は、適正に表示された財務諸表を作成するため、継続企業に関して公平に、財務内容に応じた、明確な開示を行わなければならない。

4-3 開示

財務諸表を作成する際、経営者は自身が立てた仮定、とりわけ自社の状況に固有の仮定について公表するよう求められます。

経営者は、年次報告書を作成する初期の段階において、こうした報告課題に取り組む必要があり、そうすることで最終段階において問題が発生し、投資家がネガティブに反応することを阻止する上で役立つと思われます。

財務報告の目的上、継続企業について評価する場合、報告期間の末日から少なくとも12ヶ月間あるいはそれよりも長い将来に関して入手可能な全ての情報を勘案します。

経営者が到達する可能性のある3つの結論は以下の通りです。

- 重大な不確実性は存在しないため、企業が継続企業として存続する能力について重要な疑義は生じていない。ただし、適正な表示を行うために十分な開示は必要であり、経営者は継続企業の前提を適用するのがふさわしいと判断する根拠を説明し、主要なリスクを特定して、それらのリスクにどのように対処しているのかを示す必要がある。
- 重大な不確実性が存在するため、企業が継続企業として存続する能力に対して重要な疑義が生じている。したがって、IAS第1号25項に基づいて追加的な開示を行う必要がある。
- 継続企業の前提を利用するのがふさわしくない。この場合、採用した会計基準について説明するため、追加的な開示が要求される。

以上のどの結論に至るかによって、開示書類の作成は複雑かつ困難になる恐れがあり、継続企業が企業にとって問題となる場合、経営者はさらなる時間を割いてその問題を検討する必要があります。

5

金融商品：分類および測定の変更

5-1 IFRS第9号の導入

国際会計基準審議会 (IASB) は、2009年11月12日にIFRS第9号「金融商品」を公表しました。IFRS第9号では、金融資産の分類および測定を取り扱っており、IASBが行う金融危機対策の一環をなすものです。本基準の公表は、IASBによるIAS第39号に対する総合的な置き換えプロジェクトの第1フェーズに当たります。

5-2 IFRS第9号の主要な要件

分類

IFRS第9号では、企業は金融資産を以下の要件に基づいて、償却原価または公正価値で分類するよう求められます。

- a) 金融資産を管理する上で企業のビジネスモデル
- b) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特質

償却原価による測定は、企業のビジネスモデルにおいて、その目的が契約上のキャッシュ・フローを回収するために当該金融資産を保有することであり、かつ金融資産の契約条件が指定された日に元本および元本残高の利息の支払いのみから成るキャッシュ・フローを生じさせるものである場合に要求されます。

金融資産が償却原価による分類要件を満たさない場合、公正価値で測定します。さらに、企業は状況に応じて、損益を通じて公正価値で測定する金融資産に指定することを選択できます。当初認識時、本来なら償却原価で測定される金融資産を、損益を通じて公正価値で測定するよう指定することができます。ただし、この公正価値による測定は、償却原価で測定していたとすれば生じたであろう会計上のミスマッチを解消あるいは大幅に軽減する場合に限って行われます。

公正価値で評価した場合の資産の利得および損失の取扱い

IFRS第9号における原則的要件は、公正価値で測定され、かつヘッジ関係に当たらない金融資産の利得または損失について、損益として表示するというものです。しかし、企業は、トレーディング目的での保有ではない持分金融商品への投資について、公正価値のその後の変動をその他の包括利益として表示するという選択を、当初認識時に取消不能を条件として行うことができます。その他の包括利益として認識された金額は後に、損益への振替は行われませんが、利得または損失の累積額を資本項目内で振り替えることは認められています。公正価値での測定を選択した場合、投資原価の一部の回収であることが明確に示されない限り、受取配当金は損益として認識されます。

減損

金融資産を4分類から2分類に減らすことで、1つの減損手法のみが用いられるようになります。したがって、減損要件は償却原価で測定される金融資産に対してのみ適用されます。これとは対照的にIAS第39号では、測定区分が多数存在したため、さまざまな減損要件が必要とされていました。

5-3 発効日と経過規定

発効日

IFRS第9号は、2013年1月1日以降開始する事業年度より適用となり、地域の法律要件によって早期適用が認められます。

経過規定

IFRS第9号の経過規定は複雑です。主要な要件の概要を以下に示します。

- IFRS第9号は、特定の経過規定にしたがって、遡及して適用するよう求められる。こうした経過規定を適用するには、最初の適用日（企業がIFRS第9号の要件を初めて適用する日）を決定する必要がある。
- 本経過規定では、IFRS第9号の分類要件の適用（金融資産を公正価値または償却原価のいずれかで分類することを決定）は、初めて適用した日に存在した事実および状況に基づいて行われる。その結果決定した分類方法は遡及して適用される。
- また、本経過規定では、企業が2012年1月1日以前に開始する報告期間にIFRS第9号を適用する場合、過年度における修正表示が免除される。この場合には、最初に適用する報告期間の期首利益剰余金を調整する。

5-4 早期適用の利点と欠点

企業は、IFRS第9号を早期に適用するか、あるいは当面の間はIAS第39号の現行規定を適用するかについての選択を迫られます（もちろん、IFRS第9号の採用が法制地域で正式に承認されていることを前提とするが、欧州ではいまだ見られない）。この決定を行うに当たって、以下に述べる利点と欠点を念頭に置くことをお勧めします。

利点

- 測定のカテゴリーが2種類しか存在しなくなった結果、金融資産の会計処理における複雑性が軽減する。
- 会計処理と金融資産を管理する企業のビジネスモデルとを一致させる能力が向上する。
- （基準を全て満たすと仮定して）最初の適用に際して金融資産を再分類する機会が1度だけ得られる。
- 持分金融商品への投資に対する別個の減損評価（または損失）は行わず、1つの減損規定のみを考慮すればよい。

欠点

- IAS第39号における全ての商品の分類について再評価する必要があり、企業が評価を完了して、システムの変更を実施するための時間が限られている。
- 継続的に金融資産を再分類する能力には限界がある。
- プロジェクトの残りのフェーズが完了するまで、IASBが行うIAS第39号の見直しによる全体の影響を評価することができない（IFRS第9号は、後のフェーズで下される決定あるいは米国会計基準へのコンバージェンスの結果、変更される可能性がある）。
- IFRS第9号の要件が現行のヘッジ会計の指定との矛盾する場合、会計上のミスマッチが生じる可能性がある。

6 企業結合の会計処理

6-1 IFRS第3号に対する変更

IFRS第3号の改訂版「企業結合」は2008年に公表され、2009年7月1日以降開始する事業年度において生じる企業結合に対して適用されます。また、IAS第27号「連結および個別財務諸表」(改訂)も同時に適用となります。以下で説明する監督機関による調査は、改訂基準を早期適用しないと仮定して、2004年公表のIFRS第3号「企業結合」(本基準は2009年12月31日の年度末において適用可能とされています)を適用して作成された財務諸表に基づいて実施されました。本セクションでは、IFRS第3号(2004年版)における諸問題を検討します。改訂基準に対する主な変更については、セクション19.1で取り上げています。

6-2 企業結合の会計処理に関する監督機関による調査

2009年後半に英国の財務報告評議会(FRC:Financial Reporting Council)は、Accounting for Acquisitionsと題する調査を行いました。2008年にIFRS第3号に基づいて会計処理された、しかもどの取得企業にとっても重要度の高い20の企業結合に焦点が当てられました。本調査は、英国企業を対象としているものの、その調査結果は他の多くの国の企業にも関わりのあるものです。

調査結果は2010年1月に公表されました。本調査の目的は、企業が企業結合の会計処理において改善が必要な分野を特定するための一助とすることにあります。財務諸表において必要な開示を特定することが困難な場合もあり、また、財務諸表の注記に記載された情報と添付された経営者の解説(Management Commentary)との間に整合性がない場合もあることが、本調査で確認されました。

6-3 のれんに関する開示

IFRS第3号では、分離して認識されない各無形資産についての記載を含め、のれんを生じさせる要素を開示するよう求めています。これらの情報は重要度の高い企業結合が行われる度に開示する必要があります。

調査結果によって、本開示要件は重要な改善が必要な分野であることが浮き彫りになりました。調査対象となった20社のうち、6社は本分野における開示を全く行っていませんでした。また、開示が行われていた場合でも、いずれの財務諸表においても十分な情報の開示が行われていなかったことが明らかとなりました。その開示は、一般的な内容のものが多く、企業結合に固有の情報については提供されていませんでした。

本分野における情報の充実を図るため、取得企業は具体的かつ十分に詳細を示した情報を公表し、財務諸表利用者がのれんを生じさせる要素を理解できるようにする必要があります。例えば、特定のスキルを有する従業員または、契約に基づかず分離が不可能なため無形資産として個別認識することができないカスタマーリレーションシップなどの情報も含まれます。

6-4 無形資産に関する開示

IFRS第3号では、それぞれの企業結合で取得した各種の資産に関して、認識額を開示するよう求められます。これには、各種の無形資産を個別に開示することが含まれます。

本調査では、2社を除く全ての企業が企業結合に際して取得した無形資産を、少なくとも1種類以上は確認していたことが分かりました。

しかしながら、それぞれの企業結合の重要度が高かった場合でも、同一報告期間中における複数の企業結合から生じた無形資産を合算していた企業もありました。これでは、重要度の高い企業結合に関しては、情報を個別に開示すべきであるとする開示要件に準拠していないことになります。英国の監督機関が特定したさらに改善が必要な分野は、取得した重要な無形資産の識別についてです。とりわけ、顧客関連の無形資産が問題となりそうです。調査した20社のうち15社が顧客関連の無形資産を認識しながら、契約に基づく関係であるかそうでないかを区別していた企業は1社のみでした。

6-5 企業結合に関するその他の開示

IFRS第3号では、企業は企業結合による影響に関連するその他いくつかの開示を行うよう要求しています。要求される開示は以下を含みます。

- 取得期間において、取得企業の損益に含まれる取得日以降に発生した被取得企業の損益額
- 当期に達成された全ての企業結合の取得日が、年次報告期間の期首であったとした場合の当該期間における結合後企業の収益
- 当期に達成された全ての企業結合の取得日が、年次報告期間の期首であったとした場合の当該期間における結合後企業の損益

IFRS第3号の開示要件については、企業結合会計に関する全般的な課題に対処するに当たって、細心の注意を払う必要があります。

7 収益

7-1 序文

企業は自社の収益認識に係る会計方針の検討を行い、財務諸表利用者にそれがいつであるのかを理解させることなく、「リスクと経済的便益が移転したとき」または「進捗度を参照することによって」認識されると述べているにとどまっているか否かを確認すべきです。

上記のいずれか1つでも該当すると答えた企業は、自社の収益認識に関する会計方針を見直す必要があると思われます。上記のような表現は一般的であり、各収益源がどのようにして認識されるのかについての詳細かつ明確な説明を伴わない限り、監督機関の言葉を借りれば、「画一的」なものとなってしまいます。

7-2 監督機関の考えとは

収益の報告に関しては、十分な配慮が必要です。本分野は、依然として監督機関および投資家の厳しい監視下に置かれています。経営者は、企業の収益認識の方針および収益認識において行った重要な判断について、明確かつ詳細な開示が財務諸表に含まれているようにする必要があります。

監督機関は引き続き、企業が開示する収益認識方針の妥当性に関する問題に注目しています。明らかに重要な収益源を全て開示していないと思われる場合、企業は追加的な説明を求められる場合があります。サービスの提供により重要な収益が生じているにも拘わらず、収益を測定するために、取引の進捗度を経営者がどのように設定しているのかについての説明を十分に行っていない企業に関しては、さらに詳しく調査される可能性があります。

7-3 収益認識のタイミング

世界各国の多くの市場における継続的な変化および不透明性は、企業が信頼性をもって収益を測定する能力に影響を及ぼす可能性があります。経営者は、収益認識のタイミングの変更およびその他の収益に係る会計方針のいかなる変更についても慎重に検討する必要があります。

一般的に、収益認識は契約に提示された支払い時期に影響されません。顧客から受け取った中間支払額や前受金は、多くの場合、役務がどの程度提供されたかを反映していません。

企業が役務契約において初期の段階にある場合、取引の成果について信頼性をもって見積ることができないかもしれません。その場合、収益は費用が回収可能と認識される範囲でのみ認識されるべきです。

7-4 工事契約

工事契約の成果について信頼性をもって見積ることができる場合、その契約に伴う収益は報告日の進捗度に応じて認識する必要があります。

成果について信頼性をもって見積ることができない場合、収益は発生した工事契約原価について回収が見込まれる範囲でのみ認識する必要があります。いかなる工事契約原価も発生した期間に費用として認識されるべきです。

7-5 不動産の建設

IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」は、建設中の不動産売却に係る契約の会計処理を標準化するために公表されました。こうした契約には、集合住宅または戸建住宅の不動産開発業者による「オフプラン」販売などがあります。IASBが公表した通り、IFRIC第15号は2009年1月1日以降開始する事業年度に適用されます。

IFRIC第15号は、適用可能な収益認識の手法に関して2つの異なる見解があったことから導入されました。一部の企業はオフプラン販売を工事契約と判断し、IAS第11号「工事契約」に基づいて会計処理していたのに対し、他の企業は物品の販売と見なしてIAS第18号「収益」に基づいて処理していました。

IFRIC第15号では、建設中の不動産建設に関する契約の会計処理について、以下の2つ事項を取り扱っています。

- ・ 不動産建設の契約はIAS第11号またはIAS第18号のどちらに従って会計処理するのか。
- ・ 不動産建設による収益をいつ認識すべきか。

これらの質問に対する答えとして、契約条件および契約を取り巻く事実関係や状況によって異なり、契約ごとで判断が求められるということで一致しました。では、IFRIC第15号による実際の影響とはどんなもののでしょうか。

例えば、不動産をオフプランで購入する人がいて、建物の設計に対して指図できないものの、設備などについては影響を与えることができる場合、IFRIC第15号における物品の販売に係る契約とされ、IAS第18号を適用することとなります。一方、買手が工事開始前に不動産の設計に関する主要な構造上の要素について指定できる、あるいは建設中の建物であっても主要な変更を指定できる場合、IFRIC第15号では当該契約は工事契約でありIAS第11号の適用範囲であることを明確にしています。これにより、企業によっては従来から採用してきた会計処理が、IFRIC第15号の要件と整合性を保てなくなる可能性があり、遡及修正再表示が必要となるかもしれません。

7-6 収益の測定

分割払い契約

企業が延べ払いで物品を販売する場合、収益認識において利息による影響を考慮することが重要です。利息によって現在価値に重大な影響が及ぶ場合、収益は現在価値で測定する必要があります。

貸倒リスク

収益は、受け取る対価の公正価値で測定しなければなりません。したがって、物品の販売時において貸倒リスクを認識した場合、その貸倒リスクを考慮に入れて公正価値を決定する必要があります。

8

セグメント情報の開示

8-1 IFRS第8号の導入

IFRS第8号「事業セグメント」はIAS第14号「セグメント別報告」を置き換えて、2009年1月1日以降開始する事業年度から適用されています。IFRS第8号の適用に際して、必要な情報が入手不可能であり、作成費用が過大である場合（ほとんどの場合はこれに当てはまらない）を除き、比較情報を修正再表示する必要があります。

IFRS第8号の目的は基本原則に示されています。この基本原則では、企業が従事する事業活動の性質や財務的影響および事業を行う経済環境について、財務諸表利用者が評価できるよう情報を開示することを要求しています。

IFRS第8号では、企業は自社の事業セグメントに関する報告に際してマネジメント・アプローチを採用するよう求めています。そのため、年次財務諸表で報告される情報は、経営者がセグメントの業績を評価したり、事業セグメントへの資源配分方法を決定する際に社内で利用する情報と同様のものになります。したがって、開示される経営情報はIFRSに基づくことなく作成される可能性があります。IFRS第8号は、開示が競争上の障害なるという理由での本分野における免除規定は設けていません。

8-2 IAS第14号と比較した主な変更点

IAS第14号では、異なるリスクや利益が存在すると思われる産業別および地域別にセグメントを識別する必要があります。IFRS第8号では、最高経営意思決定者（CODM: Chief Operating Decision Maker）が定期的に評価する内部報告に基づいて事業セグメントを識別するよう求められます。CODMとは、ある機能を指すものであり、必ずしも特定の肩書きを有する経営者を指すものではありません。その機能とは、グループの資源を配分し、当該グループの事業セグメントにおける業績を評価することであるとされています。

IFRS第8号に基づく事業セグメントの定義には、主にまたは排他的に同一企業内の他の構成単位に対して販売を行う企業の構成単位が含まれます。これは、企業がセグメントを定義する際に、外部顧客向けの売上に注目し、内部売上についてはセグメントに対する重要度の高い場合に限って開示するIAS第14号とは異なります。

8-3 IFRS第8号の開示要件

IFRS第8号のセグメント情報に対するマネジメント・アプローチでは、報告セグメントおよびセグメント情報はCODMが使用する情報に左右されます。その結果、同一業種であったとしても、企業間での開示に整合性がなくなることが予想されます。そのため、経営者がどのように当該企業の事業セグメントを識別し、CODMへ報告された情報が主要な財務諸表については通常のIFRS原則に対して、どのように調整されているのかについて、財務諸表利用者に開示することが必要不可欠です。そうした開示には、定性的および定量的情報を含める必要があります。

セグメント情報がIFRSに基づくとは考えにくく、IFRS第8号では、全ての報告セグメントの合計額と、これに対応するIFRSに基づいて作成した財務諸表で計上された金額との差異を調整するよう求めています。

8-4 企業全体の開示

IFRS第8号では、企業(報告セグメントが1つしかない企業も含め)に対して、報告セグメント別ではなく企業全体に係る特定の製品、サービスおよび地域に関する開示を行う必要があります。これは企業全体の開示であり、セグメントの開示に製品やサービスまたは収益源ごとの合計額が含まれていない場合において、財務諸表利用者にとって特に有用なものとなります。こうした企業全体の開示は、マネジメント・アプローチではなくIFRSに基づく財務諸表に記載された金額に基づいて行われます。

企業全体の開示には、主要顧客への依存度に関する情報が含まれます(IFRS第8号34項)。単一の外部顧客との取引による収益が企業収益の10%以上に達する場合、その事実とともに、当該外部顧客からの収益の合計額および当該収益を報告する単数または複数のセグメント名を開示する必要があります。企業は、主要顧客の氏名あるいは各セグメントが報告する当該顧客からの収益額を開示する必要はありません。

8-5 監督機関による懸念事項

一部の監督機関は、IFRS第8号への準拠に関して懸念を表明しています。例えば英国の財政報告違反審査会(FRRP: Financial Reporting Review Panel)は、企業が困難に直面しそうな多数の分野を取り上げています。こうした懸念は英国以外の地域でIFRS第8号への移行を行っている企業にも同様に関連があるものと、我々は考えています。監督機関が挙げた分野は以下の通りです。

- ・ 報告される事業セグメントは1つしかないが、当該グループは異なる事業またはさまざまな国に重要な事業を有しており、多様化していると思われる。
- ・ 記述情報に記載された事業分析が財務諸表の事業セグメントのものと異なる。
- ・ 経営者または経営陣の肩書きおよび責任が事業セグメントに反映されない組織構造のように見える。
- ・ 記述情報の説明はIFRS基準に基づかない手法に着目しているのに対して、セグメントの開示はIFRS基準による金額に基づいている。

英国の監督機関は、企業が以下の質問を検討することによって、セグメント報告に関する最初の結論について検証するよう提案しています。

- ・ 事業を経営する上で行った主要な経営上の決定とは何か。
- ・ 誰がそうした主要な経営上の決定を行うのか。
- ・ 誰がセグメントマネージャー(IFRS第8号の定義によれば)で、セグメントマネージャーは誰に報告するのか。
- ・ 経営者は、業績を評価しセグメント間での資源配分を決定するために、情報として報告された当該グループの活動をどのように利用するのか。
- ・ 複数の事業セグメントを単一の報告セグメントに集約する提案は、基本原則との整合性を含め、IFRS第8号の集約基準に則しているか。
- ・ 報告セグメントに関する情報は、IFRSあるいは別の基準に基づいているか。
- ・ 報告されたセグメントの金額はIFRSの総額に調整されているか。
- ・ 財務諸表において、報告セグメントの識別に使用された要素(企業が組織される基準など)について説明が行われているか。

最後の質問として、経営者は報告されたセグメントが内部報告と整合していると思われるか否かについて再度確認すべきです。整合していないと思われる場合、その理由として考えられるものは何でしょうか。

9 減損テストおよび開示

9-1 資金生成単位に関する減損テスト

多くの企業にとって依然として難しい市況が続いているため、減損テストは引き続き重要な問題になると思われます。のれんの年次減損テストに係るIAS第36号「資産の減損」の要件に加えて、多くの企業がその他の資産に対して減損テストを実施する必要がある減損の兆候を抱えていると予想されます。

IAS第36号は、減損テストを資金生成単位(CGU)レベルで行うよう求めています。のれんおよびその他の資産を、CGUに配分する必要があります。企業が2つ以上のセグメントを有する場合、IFRS第8号「事業セグメント」で明確に示されている通り、のれんを少なくとも事業セグメントのレベルのCGUに配分し、減損テストは適切なレベルで実施されることが極めて重要となります。のれんが配分されない事業セグメントよりも小さいCGUがある場合、その小さいCGUに対しても、減損の兆候が存在する場合には減損テストを行わなければなりません。

テストによって減損が明らかになった場合、CGUの資産を減額しなければなりません。1つのCGUの帳簿価額に対する回収可能価額の超過額を別のCGUの不足額と相殺することによって、当該別のCGUを維持することは容認されていません。

9-2 減損テストにおける仮定

減損テストで使用する仮定は、CGUに固有のものでなければなりません。例えば、成長率ならびに割引率などがあります。割引率は貨幣の時間的価値および将来キャッシュ・フローの見積りが修正されていない資産に固有のリスクに関して現在の市場評価を反映させる必要があります。世界の一部の地域では、現在一般的に使用されている金利が低下しているにもかかわらず、企業の資金調達コストは上昇しています(例えば、企業は債務に対してより高いリスクプレミアムを支払わなければならなかったり、エクイティファイナンスが困難となっていることが理由としてあります)。このように不利な市場環境が割引率に影響を及ぼします。割引率が高いほど、減損が発生する可能性が高まります。

IAS第36号では、キャッシュ・フロー予測は合理的かつ支持し得る前提および経営者により承認された直近の財務予算/予測に基づいて算出しなければなりません。財務予算/予測に基づくいかなる予測も通常は5年間を上限とし、これ以降の予測については、一定または逡減する成長率を推測して延長することにより見積ります。より高い成長率の妥当性を立証できない限り、当該製品や産業または国などに対して使用されている平均成長率を超えてはなりません。現在の経済情勢は、仮定、財務予算/予測、予測成長率がこれまでと比べて低くなる見込みであることを示唆しています。企業は、IAS第36号が許可する5年という期間でさえ支持し得る予測を立てることは難しいと感じるかもしれません。

9-3 開示

減損テストに関する開示は、投資家などの財務諸表利用者および監督機関によって依然として注視されています。提供される開示が、報告企業およびそれぞれの独立したCGUに固有のものであることが不可欠です。

年次減損テストが必要なものを有する企業に関しては、テスト結果により減損が認識されなかった場合でも、広範囲に及ぶ開示が要求されます。求められる開示は以下を含みます。

- 主要な仮定が特定および定量化される方法についての記述による開示は詳細かつ具体的でなければならず、見積りを決定する際の経営者のアプローチに関して説明する必要がある。
- 企業は、個々のCGU毎に情報を開示すべきであり、特に2つ以上のCGUに配分された重要なものがある場合には重要となる。
- 企業は、仮定が外部の情報源に対してどの程度整合しているかを開示すべきであり、このことは現在の経済情勢に鑑みると特に重要である。
- 主要な仮定による影響について検討し、開示しているCGU間に生ずる差異を開示しなければならない。
- 主要な仮定に対する合理的に起こり得る変更によって減損が生ずる場合、IAS第36号では感応度を開示するよう要求される。

依然として続く不透明な経済情勢を考えると、感応度分析は特に意義があると思われます。減損テストは従来よりも余裕に欠けるとわれ、合理的に起こり得る変更が減損を生じさせることとなりそうです。また、何をもって主要な仮定において合理的に起こり得る変更と見なすかについての判断は、近年多くの国で起こっている激しい市場変動により影響を受けると予想されます。

10

金融商品の開示に関する変更

10-1 IFRS第7号の改訂

IFRS第7号「金融資産：開示」に関する重要な変更は、2009年1月1日以降開始する事業年度に適用されます。IFRS第7号に対する変更の目的は、企業が金融商品の公正価値をどのようにして決定するのかをより明確に説明するようにし、流動性リスクに係る開示を改善することにあります。本改訂は、IASBによる金融危機対策の一環として行われました。適用初年度において、企業は新しい要件に関して比較情報を開示する必要がありません。

10-2 公正価値測定に関する開示

3つのレベルの公正価値ヒエラルキー

本改訂では、企業が金融商品の公正価値をどのようにして測定するのかについての開示を改善するために、開示に係る公正価値ヒエラルキーを導入しています。

公正価値ヒエラルキーは以下の3つのレベルから構成されています。

- ・レベル1—同一の資産または負債についての活発な市場における(未調整の)公表価格
- ・レベル2—当該資産または負債について直接に(すなわち、価格として)または間接に(すなわち、価格から算出して)観察可能な、レベル1に含まれる公正価格以外のインプット
- ・レベル3—当該資産または負債についての、観察可能な市場データに基づかないインプット(観察不能なインプット)

ヒエラルキーのレベルの決定

金融資産または負債を分類する公正価値ヒエラルキーのレベルは、金融商品の公正価値測定にとって重要となる最も低いレベルのインプットに基づいて決定されます。

公正価値測定にとって特定のインプットが重要であるか否かについての評価には、判断を要する場合があります。本改訂では、観察不能なインプットに基づく重要な修正が必要な観察可能なインプットを使用して金融商品の公正価値を測定する場合、その公正価値測定はヒエラルキーのレベル3として分類すべきことが明確にされています。

必要な開示

財政状態計算書において公正価値で測定されるIFRS第7号の金融商品について、本基準では企業に対して全体として区分される金融商品の種類毎に以下のことを開示するよう求めています。

- ・公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキーのレベル
- ・公正価値ヒエラルキーのレベル1とレベル2間での重要な振替およびその理由
- ・公正価値ヒエラルキーのレベル3で公正価値測定を行う場合における、期首および期末残高の調整表。本調整表では、購入、売却、利得および損失に注目するとともに、レベル3への振替およびレベル3からの振替の事実ならびにその理由を認識します。

さらに、レベル3での公正価値の動向に関して、1つまたはそれ以上のインプットを合理的に代替可能な仮定に変更することによって公正価値が大幅に変動する場合、企業はその事実およびそうした変動による影響を開示する必要があります。

10-3 流動性リスクの開示

本改訂の後半では、IFRS第7号39項によって要求される流動性リスクの開示についても改善が行われています。

今回の改訂によって、企業は以下の開示を行うよう要求されます。

- a) 非デリバティブ金融負債について、残存契約期間を示す満期分析を開示しなければならない。
- b) デリバティブ金融負債の満期分析を開示しなければならない。その満期分析には、契約満期がキャッシュ・フローのタイミングを把握するのに不可欠なデリバティブ金融負債の残存契約期間を含めることとする。
- c) (a)および(b)に固有の流動性リスクを、企業がどのように管理するかについての説明を行わなければならない。

流動性リスクは、現金または他の金融資産を引渡すことにより決済される金融負債に関連する債務を履行するにあたり、企業が困難に直面するリスク、と定義されています。

従来のIFRS第7号の流動性リスクの開示と比較して最も重要な変更は、デリバティブ金融負債についてです。従来のIFRS第7号では、企業は契約期間に応じて全てのデリバティブ金融負債の定量的な満期分析について開示する必要がありました。本変更は、残存契約期間に基づいて開示を行う要件が一部のデリバティブ金融負債に対して適用が困難であり、そうした金融商品の流動性リスクを多くの企業がどのように管理しているのかを示す情報が必ずしも与えられるわけではないといったコメントに対処したものです。結果として、IFRS第7号の改訂では、キャッシュ・フローのタイミングを把握するために不可欠である場合に限って、デリバティブ金融負債の残存契約期間を開示する要件を維持することとなりました。

10-4 実施すべきこと

企業は、新しい開示要件を満たすよう、さらに情報を収集する必要があります。詳細な定量的かつ定性的な開示を行うために、企業は金融商品の購入や売却ならびに各レベル間での振替に関する詳細な情報を把握するよう求められます。

さらに、経営者は各資産または負債に固有の要素を考慮に入れて、公正価値測定モデルに対するインプットの重要性を評価する必要があります。「重要性」という用語の意味は明確に示されていないため、上記のような評価に際して判断を要し、IAS第1号122項の重要な判断の開示の一部として開示する必要があるかもしれません。

より詳細なガイダンスにつきましては、グラント・ソントン・インターナショナルがIFRS第7号の新たな変更に合わせて、2009年に更新した「Financial Instruments on Display-Illustrative Disclosures and Guidance on IFRS 7」をご覧ください。

11

外貨

11-1 通貨変動

昨今の経済情勢において、多くの為替レートは依然として不安定な状態にあります。これは、海外子会社を有するか、または大規模な対外貿易を行う企業にとって、従来ならば重要ではなかった為替差額が、現在では財務諸表に重大な影響を与え得るということを意味しています。

財務諸表に対する為替差額による影響は多くの問題を浮き彫りにしており、そうした諸問題について以下で述べることにします。

11-2 連結財務諸表

連結財務諸表および外貨に関して留意すべき主要事項がいくつかあります。

- 連結グループ内取引の未決済残高における為替差額は、連結による相殺消去はされない。グループ内取引の未決済残高自体は財政状態計算書で相殺消去されるものの、親会社または子会社の各損益計算書で報告された為替差額は、連結損益計算書でも認識される。また、このような為替差額は、IFRS第7号「金融商品：開示」における為替エクスポージャーおよび感応度の開示に影響を及ぼす。
- 連結グループ内の貸付金に為替差額が生じ、実質上その貸付金は当該報告企業の在外営業活動体に対する純投資額の一部である場合、上記のグループ内取引未決済残高の処理に例外が発生する。この場合には、為替差額は連結損益計算書には反映させずに、一旦、資本の部の独立項目として認識され、その後純投資の処分時に損益ヘリサイクルされる。
- 資産、負債ならびに各企業の業績は、親会社の表示通貨に換算される。資産および負債は決算日レートで換算される。しかし、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」では、近似するのであれば平均レートを使用できるが、収益および費用に関しては取引日の為替レートを使用するよう要求している(セクション11-3参照)。
- のれんおよび在外営業活動体の取得により生じる公正価値の修正は、報告日の決算日レートで換算される。

11-3 平均レートの使用

平均レートが取引日の為替レートに近似する場合、期間中の外貨建取引を企業の機能通貨に換算するために、平均レートを使用することが認められています。連結時において、在外営業活動体の収益および費用を換算する場合にも同様に当てはまります。

為替レートの変動が著しい場合には、平均レートの使用が適当でない場合があります。もしくは、平均レートを使用する場合には、平均レートの算定期間を短縮する必要があるかもしれません。連結目的で在外営業活動体の収益および費用を換算したり、表示通貨へ換算する際にも同様の判断が適用されます。依然として続く外国為替市場の変動を踏まえると、平均レートの使用を妥当とするのは難しい可能性があります。

11-4 連結グループ内の未決済残高

近年、外国為替レートの変動によって、多くの外貨建の連結グループ内の未決済残高において著しい為替差損益が生じています(貸付金および営業債権・債務を含む)。

親会社または子会社がIFRSに基づいて個々に財務諸表を作成する場合、IAS第21号では各企業に対して、それぞれの決算日に連結グループ内の未決済残高を換算し直し、為替差額を損益に反映させるよう義務づけています。IAS第21号では、連結グループ内の未決済残高が連結財務諸表における「純投資」の一部である場合でも、当該会計処理を行うよう求めています(セクション11-2参照)。こうすることで、一部の法制区域では課税の対象となる可能性があります。

11-5 機能通貨と表示通貨

連結グループの会計方針にありがちな誤りとして、機能通貨に関する問題が挙げられます。IAS第21号8項では、機能通貨を企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨として定義しています。これは通常、企業が主として現金を生み出し、費消する通貨を意味します。機能通貨は各企業に固有のもので、連結グループは一般的に個別企業の集合体(親会社および子会社)であるため、連結グループの機能通貨というものは存在しません。

機能通貨を選択することはできません。IAS第21号は、機能通貨を決定する際に考慮すべき経済的要因と環境に関する、一次的および二次的指標の形式をとったガイダンスを提示しています。機能通貨を決定するに当たって本ガイダンスを適用する際には重大な判断を要し、IAS第1号「財務諸表の表示」によって開示を要求される可能性があります。

表示通貨とは財務諸表が表示される通貨であり、選択が可能です。表示通貨が機能通貨と異なる場合、IAS第21号53項では企業に対してその事実を公表し、異なる表示通貨を選択した理由を開示するよう要求しています。ただし、表示通貨が選択可能とはいえ、機能通貨決定の重要性を否定するものではありません。

機能通貨の決定は、損益に計上される為替差額に直接影響を与えます。収益および費用と財政状態はまず、機能通貨に換算する必要があり、そのプロセスにおいて損益に反映される為替差額が発生します。表示通貨が報告企業の機能通貨と異なる場合には、換算プロセスにさらに一工程が加わり、このプロセスの後半において発生する追加の為替差額は資本の部に記載されます。

12

資金調達および関連事項

12-1 資金調達：デット・エクイティ・スワップ

近年、世界中で多くの企業が銀行融資などの債務を決済するに当たり債権者（貸手）に対して株式を発行し、自社の財政再建に乗り出しています（デット・エクイティ・スワップと称される場合が多い）。デット・エクイティ・スワップに関する会計処理の手法は非常に多様であるため、IFRIC第19号「資本性金融商品による金融負債の消滅」が2009年11月に公表されました。当該解釈指針では、金融負債の条件を再交渉した結果、企業が資本性金融商品を発行する場合の企業側の会計処理を取り扱っています。IFRIC第19号は、債務者（借手）のみの会計処理を扱っていることに留意して下さい。

IFRIC第19号は、2010年7月1日以降開始する事業年度まで義務付けられてはいないものの、企業が現時点でそうした方針を有していない場合、デット・エクイティ・スワップをめぐる会計方針を決定する上でベスト・プラクティスであることが明確に示されています。

IAS第39号「金融商品：認識および測定」の41項では、消滅した金融負債（もしくはその一部）の帳簿価額と支払った対価（譲渡された現金以外の資産または引受けた負債を含む）との差額を純損益として認識するよう要求しており、IFRIC第19号ではそれに関する説明を行っています。

IFRIC第19号では、資本性金融商品の発行はIAS第39号41項にしたがって支払った対価として扱われます。金融負債を消滅させるために債権者に対し発行した資本性金融商品は、その公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、公正価値で当初測定します。発行した資本性金融商品の公正価値が信頼性をもって測定できない場合、それらの資本性金融商品は消滅した金融負債の公正価値を反映させて測定します。金融負債の帳簿価額と支払った対価との差額は、純損益として認識します。

12-2 借入条件

IAS第1号「財務諸表の表示」では、企業が決算日またはそれ以前に、借入契約における条項に違反し、かつ当該違反によって銀行が即座に支払いを求めることができる場合、当該借入金は流動負債として分類されます。これは決算日において、企業が決算日以降少なくとも12ヶ月間は決済を延期する決定権を有していないためです。

権利放棄

企業は、貸手から権利放棄または猶予期間を得る場合があります。このような状況となった期間は、財務諸表で借入金を分類する際に重要です。条項違反が決算日に発生した場合、決算日以降および財務諸表公表の承認日より前に違反の結果として返済を要求しないことについて貸手との合意がなされたとしても、借入金は流動負債として開示する必要があります。このことは、決算日以降の権利放棄が決算日に存在した条件に影響を及ぼさないためです。

しかし、貸手が決算日までに権利放棄あるいは決算日から少なくとも12ヶ月間の猶予期間を与えることに合意しており、その間に企業が違反の状態を是正したり、貸手が即時返済を求められない状況にある場合は、負債は非流動負債として分類されます。

したがって、決算日以前に権利放棄もしくは猶予期間に関して合意がなされているが、借入金の区分（流動負債または非流動負債とするか）に影響を与える場合においては、極めて重要となります。

後日テストされる制限条項

財務制限条項(financial covenant)は決算日の数字に基づくものですが、制限条項のテストが決算日以降に行われる場合があります。

制限条項の違反が決算日以降に貸手に報告されたにも拘わらず、評価は決算日における借手の財務状況に基づいて行われた場合、当該借入金は流動負債として分類されます(制限条項の違反によって、銀行が返済を要求する権利を得ると仮定した場合)。したがって、年度末の数字に基づいてテストした結果、制限条項の違反と見なされた場合、流動負債として分類されることとなります。これは、テストが決算日以降に実施されるか否かを問わず適用されます(例えば、決算日以降まで承認されない監査済みの年次財務諸表に基づく場合など)。

12-3 借入条件の変更

企業が自社の資金調達を再構築する目的で採用する別の手法は、既存の借入契約およびその他の資金調達に関する契約の条件を再交渉することです。この場合の会計処理の要件(および利得または損失の反映)は、特定の状況に左右されます。当該会計処理は以下の状況に影響を受けることとなります。

- ・ 影響を受ける金融商品(債務、資本、複合金融商品)に関する条件修正前のIAS第32号の分類
- ・ 新しく発行された金融商品に関するIAS第32号の分類
- ・ 負債性金融商品に修正は加えられているか。加えられている場合、その修正は重要か否か
- ・ 金融商品を修正することによって、IAS第32号の分類に変更が生じたか、または組込デリバティブ取引が組成されたか否か

修正が大幅であると見なされた場合、IAS第39号では、企業は従前の借入金を消滅したものとして会計処理し、修正された負債を新規の借入金として認識(当初認識は公正価値)するよう求めています。従前の借入金の消滅は、IAS第39号41項において損益として認識される利得または損失を生じさせます。

12-4 デリバティブの公正価値

世界の一部の地域で起こった経済低迷が、市場に著しい変動を引き起こしているため、公正価値の変動もいっそう激しいものとなっています。経営者は銀行を利用してデリバティブを評価する場合、銀行が公正価値測定の基礎および使用した仮定について適切に説明しているか、調査する必要があります。

市場の変動はデリバティブの公正価値変動につながる可能性があり、新たな問題が発生します。企業は、保有するデリバティブの全ての公正価値変動額を計上する必要があります。こうした公正価値変動は、損益を通じて計上されるため、ヘッジ会計を適用しない限り、決算内容に影響を与えます(ヘッジ会計には重要な制約があり、正式に指定された場合に限り適用できます)。

デリバティブ取引が負債ポジションの場合には、より多くの開示がより必要とされます。IFRS第7号では、従来ならば開示の必要がなかった可能性のある金融負債の満期分析を企業に求めています(金融商品に関する開示の変更についての詳細はセクション10をご覧ください)。

13 割引率

13-1 序文

IFRSにおいて、割引キャッシュ・フロー(DCF)法は資産および負債の測定基礎として広く使用されています。使用される正確な割引率は、問題とされている項目が測定されるIFRS基準により影響を受ける場合が多くあります。

世界のさまざまな地域の市場環境が、借入コストおよび資本コストに影響を及ぼした結果、割引率が大幅に変化した可能性があり、入念に調査する必要があります。本セクションでは、さまざまなIFRS基準における割引率の要件について検討します。

13-2 従業員給付

確定給付制度債務の現在価値を算定する際、IAS第19号「従業員給付」では、決算日における優良社債の市場利回りを参照して割引率を決定するよう求めています。

割引率は、確定給付制度債務の評価に対して深刻かつ極めて重要な影響を及ぼし兼ねないため、経営者は適切な指数を選択するための基礎を評価し、割引率へ調整を行うべきか否か検討する必要があります。経営者の検討を要すると思われる項目は以下の通りです。

- ・ 年金を支給するまでの期間はどれくらいか。指数に用いる公社債の残存期間は、確定給付制度債務の見積支払期日までの期間と整合させなければならない。
- ・ どの指数が割引率に使用され、その指数の構成銘柄は何か。近年、一部の企業は流動性の問題を抱えており、当該企業の社債が格下げされた可能性があるにも拘わらず、いまだ特定の指数に含まれている。
- ・ 指数レートにどのような修正を行うべきか、またその理由とは。

適切な割引率を決定する際、経営者は上記の問題を検討し、割引率を選択した理由を明確に開示する必要があります。

13-3 資産の減損

IAS第36号「資産の減損」の目的上、資産または資金生成単位(CGU)の使用価値を算定する際には、税引前割引率を使用しなければなりません。この割引率には、以下に関する現在の市場評価を反映させる必要があります。

- ・ 貨幣の時間的価値
- ・ 将来キャッシュ・フローの見積りが調整されていない資産に固有のリスク

貨幣の時間価値および当該資産に固有のリスクについての現在の市場評価を反映する利率は、企業が当該資産またはCGUから獲得すると期待するキャッシュ・フローと同様な金額、時期およびリスクの条件において同様なキャッシュ・フローを生み出す投資を、投資家が選択するとした場合に、投資家が要求する利回りです。

近年、多くの企業の借入コストおよび資本コストが上昇しており、景気回復を促すために現在一般的に使用されている金利を引き下げている国であってもこうした状況は同じです。

その影響として、使用価値の算定に用いられる割引率が上昇した可能性があり、キャッシュ・フローの現在価値が減少することによって、資産またはCGUの回収可能額が減少することも考えられます。IAS第36号では、市場における利率を使用するよう要求していますが、それが市場で入手できない場合には、見積らなければなりません。企業における加重平均資本コストに基づいて、割引率を見積ることができます。しかし、この場合には市場による資産の見積りキャッシュ・フローに伴う固有のリスクの評価、およびその資産の見積りキャッシュ・フローに関連のないリスクの排除を反映させるよう修正する必要があります。

リスクが高まれば割引率は上昇し、その結果使用価値の低下を招き、ひいては回収可能額が減少する恐れがあります。本基準が挙げる検討を要するリスクを以下に示します。

- ・ カントリー・リスク
- ・ 為替変動リスク
- ・ 価格リスク

例えば、各セグメントに配分したのれんなど、いくつかの異なる資産またはCGUに対して減損テストを行う場合、それぞれの割引率に資産またはCGUに固有のリスクを反映させる必要があります。また、経営者は自身の割引率の見積りについての妥当性を明確に説明しなければなりません。

13-4 割引率が必要となる可能性のあるその他の分野

株式報酬－IFRS第2号

株式報酬として付与されたオプションの公正価値を見積る際、当該モデルへのインプットの1つは、リスクフリー・レートです。

引当金、偶発負債および偶発資産－IAS第37号

引当金は、貨幣の時間的価値およびその負債に固有のリスクに関する現在の市場評価を反映した税引前の利率を用いて現在価値で認識しなければなりません。

金融商品：認識および測定－IAS第39号

特定の金融商品の公正価値測定および金融商品の減損に関する測定には、割引率の使用を求められる場合があります。

例えば、複合金融商品の負債部分の公正価値を算定するには、類似の負債性金融商品において入手可能な金利を反映した市場金利を用いる必要があります。「類似の負債性金融商品」とは、実質的に類似した満期日、キャッシュ・フロー・パターン、通貨、信用リスク、担保資産、金利ベースを有する金融商品のことです。

13-5 結び

IFRSではさまざまな分野で割引率を使用するよう要求しており、こうした割引率の選択は常に重要となります。さらに、世界の多くの地域における厳しい市場環境によって、借入コストおよび資本コストが著しく変化し、経営判断を難しくしています。経営者は、適切な割引率を選択する際に行った判断理由の開示および説明を行い、割引率の選択がそれと関連のあるIFRS基準と整合しているようにする必要があります。

14

課税－現在の主要な問題

14-1 繰延税金資産の認識

繰延税金資産は、ある限られた状況下でのみ、IAS第12号「法人所得税」に基づいて認識することができます。繰延税金資産は、将来減算一時差異を使用できる課税所得が得られる可能性が高い場合にのみ、認識します。

一定の条件に従って、繰延税金資産は回収が可能であり、以下の場合には認識されます。

- ・ 将来減算一時差異を使用できる将来加算一時差異がある場合
- ・ 将来、十分な課税所得を稼得する可能性が高い場合
- ・ 課税所得を生じさせるタックス・プランニングの実行が可能な場合

繰越欠損金の存在は、将来課税所得が得られないかもしれないことを示す強力な証拠となります。そのため、企業に近年損失を出したという事実があり、十分な将来加算一時差異がない場合、将来減算一時差異の使用を可能にするのに十分な課税所得が生じるという説得力のある証拠がある場合に限り、繰延税金資産を認識すべきです。

世界の一部の地域の厳しい経済情勢を考えると、企業によっては説得力のある証拠の特定がいつそう困難になる可能性があります。こうした証拠を特定できない場合、繰延税金資産を認識することはできません。

損失を出した事実はあるが繰延税金資産を認識している場合、経営者はIAS第12号によって追加的な開示が要求されるということを知っておく必要があります。

14-2 相殺

IAS第12号では、当期税金資産と当期税金負債および繰延税金資産と繰延税金負債とを相殺することができます。企業が認識された金額を相殺する法律上強制力のある権利を有しており、かつ純額で決済するか、または資産を実現させると同時に負債を決済することを意図している場合に限り、当期税金資産と負債を相殺します。企業が当期税金資産と当期税金負債とを相殺する法律上強制力のある権利を有し、かつ繰延税金資産と負債が同一の税務当局によって以下のいずれかに対して課された法人所得税に関するものである場合に限り、繰延税金資産と繰延税金負債とを相殺できます。

- ・ 同じ納税企業体
- ・ 重要な繰延税金が解消されると予想される将来の各期に、当期税金負債を純額で決済する、または資産を実現させると同時に負債を決済することを意図している異なった納税企業体

本基準のガイダンスが正確に遵守され、繰延税金残高が不適切に相殺処理されないよう留意する必要があります。

15

株式報酬

15-1 序文

従業員への報酬の一部を株式報酬で支払うことは、より一般的になってきています。権利確定条件および取消しについて取り扱っているIFRS第2号「株式報酬」の改訂は、2009年1月1日以降開始する事業年度に適用され、株式報酬の会計処理方法に影響を与えています。また、一部の地域で依然として続く経済の先行き懸念は、いくつかの点で株式報酬に影響を及ぼしています。

15-2 権利確定条件以外の条件

権利確定条件および取消しに関するIFRS第2号の改訂では、「権利確定条件以外の条件」という用語が導入されています。権利確定条件以外の条件とは、従業員に報酬を受け取る権利を与えることとなるサービスを企業が受け取っているか否かに影響を及ぼさない株式報酬に関連のある条件です。例えば、従業員は一定期間、給与の一部を貯蓄する必要があり、貯蓄期間が終了次第、株式報酬を受け取る権利を有するスキームがあります（一部の国では、ストック・オプションと呼ばれることもあります）。従業員はそうしたスキームにおいて貯蓄をやめることができ、その場合には報酬を受け取る権利を喪失しますが、同一企業で引き続き勤務します。

付与される報酬の公正価値を見積る際には、権利確定条件以外の条件について考慮します。関連当事者のいずれかが、権利確定条件以外の条件を満たすかどうかについて決定することができる場合、その条件が満たされなかったときには、報酬の取消しとして会計処理します。しかし、関連当事者のいずれもが権利確定条件以外の条件を満たすかどうかについて決定できない場合、企業は権利確定条件以外の条件が満たされなかった事実は度外視して、損益計算書で費用として認識を継続します。

15-3 業績条件を満たせない

一部の国が直面している厳しい経済情勢の下では、業績条件が満たされないために、株式報酬によっては権利確定ができないものもあると思われます。このことによる会計処理に対する影響は、条件が満たされなかった理由によって異なります。市場以外の業績条件（例えば、収益目標）が実際に満たされないか、または満たされないと予想されることにより権利確定ができない場合、すでに計上した株式報酬費用を戻し入れることとなります。一方、株式市場条件（例えば、目標株価）の悪化によって権利確定ができない場合には、戻し入れは行いません。

持分決済型株式報酬の場合、報酬の公正価値は付与日に決定され、その後再測定はされません。これは、権利確定期間中に従業員に対する報酬の価値が下落したことによる影響を、会計処理に及ぼさないことを意味しています。同様に、例えばアウト・オブ・ザ・マネー（権利行使したときに損失が発生する状態）であるため、権利確定後に報酬が行使されない場合には、会計処理に影響を与えず、費用の戻し入れは行いません。

15-4 条件変更および取消し

株式の価値が下落した場合、企業は従業員に付与された持分決済型株式報酬が有効なインセンティブであり続けるように、その条件の変更を検討する可能性があります。

行使価格の引下げなど、公正価値を増加させる条件の変更により、追加的な株式報酬費用が発生することとなります。追加費用は、いずれも条件変更日に測定した、条件変更後の資本性金融商品の公正価値と当初の資本性金融商品の公正価値との差額である増分公正価値に基づきます。これは、付与日における当初付与された資本性金融商品の公正価値に基づく株式報酬費用に加え、権利確定期間の残りの期間にわたって認識されます。

さらに、持分決済型株式報酬が取消された場合、その年度では、費用の減少よりも増加を招く場合の方が多くなります。これは、取消しが報酬の権利確定を加速させるものとして会計処理されるからです。

16

その他従業員給付に関する問題

16-1 確定給付制度

昨今の経済情勢によって、企業が新加入者に対する確定給付制度を中止したり、既存の加入者に提供される給付について見直す現在の傾向に拍車がかかっています。これは、縮小と清算がより一般的となっていることを意味しており、今後も継続すると予想されます。企業が制度の対象となる従業員数の大幅な削減を確約している場合、あるいは既存の加入者による将来の勤務の重要な要素が、減額された給付にしか適格とされないか、または全く適格とされないよう制度の条件を変更した場合に、縮小は発生します。清算は、企業が制度に基づく給付の一部または全部に対して将来の債務を全て解消する取引を締結することによって、発生します。

縮小または清算が発生した場合、IAS第19号「従業員給付」では、縮小または清算による影響を決定する前に、現在の数理計算上の仮定を用いて、確定給付債務を再測定するよう求めています。経営者は縮小または清算が発生することとなる行為について検討する場合、縮小または清算が発生する前後において、保険数理上の助言を得る必要性に関して検討すべきです。IAS第19号では、縮小または清算による影響を損益として認識するよう要求しています。

16-2 リストラクチャリングおよび従業員削減のコスト

世界の一部の地域で継続する経済困難により、多くの企業がリストラクチャリングおよび人員削減を余儀なくされることとなりました。IAS第37号「引当金、偶発負債および偶発資産」には、リストラクチャリング費用を引き当てる際の具体的なガイダンスが含まれています。IAS第19号「従業員給付」には、解雇給付に関する類似した（しかし同一ではない）ガイダンスが含まれています。

詳細な公式計画があり、リストラクチャリング計画の実施を開始するか、またはリストラクチャリングの主要な特徴を公表することによって、影響を受ける人々に、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正当な期待を抱かせる場合に限って、リストラクチャリング引当金を計上すべきです。

16-3 主たる経営幹部の報酬

IAS第24号「関連当事者についての開示」は、企業が主たる経営幹部を特定して、そうした幹部に支払われる報酬を開示するよう求めています。主たる経営幹部とは企業の活動を計画し、指示を行い、そして支配する権限および責任を有する者を指します。この定義には、全ての取締役が含まれますが、その他の従業員も含まれる場合があります。

本基準では、短期給付、退職後給付、その他の長期給付、解雇給付および株式報酬に分けて開示するよう要求されます。IAS第24号の開示は地域の法律による開示要件と異なる場合があります。企業は開示を行う上で、このことに留意する必要があります。

17

自己資本の開示

17-1 序文

自己資本の管理に関する目的や方針および手続を財務諸表利用者が評価できるよう追加的な開示を行うことを企業に求めるために、IAS第1号「財務諸表の表示」は2007年に改訂されました。要求される開示については、IAS第1号134-6項に示されています。当該開示は見過ごされる場合が多く、企業は何を自己資本として管理しているのかを明確に示していない、つまり行われている開示がその意味を失うと監督機関は指摘しています。

17-2 自己資本

IFRSでは自己資本について定義されていないため、IAS第1号では企業が上記したような開示を行うために、何を自己資本として管理しているのかを明確に開示するよう企業に求めています。こうした開示には、企業が自己資本管理に関する目的をどのようにして達成するのかについての説明、定量的情報の概要、当該企業が対象となっている外部から課された自己資本規制への遵守の程度が含まれます。開示は、各企業に固有の経営者の情報に基づく必要があるため、画一的な開示ではそうした要件を満たしません。

自己資本は、名目上の株式資本よりもはるかに広義です。監督機関は、企業が何を自己資本として管理しているのかについて初めに明確にしていない場合、その後の開示には意味がないと指摘しています。経済低迷時におけるこれらの情報の重要性は、成長時よりもはるかに高まります。そのため、厳しい経済情勢に直面している世界の地域にとって、開示は特に重要であると思われます。財務諸表利用者は、企業がゼロ成長または低成長期にどうやって自己資本を管理しているのかについて理解する必要があります。例えば、配当政策および自社株買い入れの準備に関する情報は、受託責任ならびに景気低迷時の課題に対応するために経営者がどの程度備えているのかを財務諸表利用者が評価する上で、特に関連があるものです。監督機関は、この分野における不十分な開示によって、予想される自己資本調達程度の不明瞭になり兼ねないと指摘しています。

17-3 期待

企業がIAS第1号の開示要件をしっかりと把握し、景気低迷時において、こうした情報の重要性を相応に重視すれば、本分野に係る報告は改善することが期待されます。企業は、経済成長時よりも低迷時に、自己資本に関してより詳細な開示を行う必要があると見られています。

18 IFRSの初度適用企業に対する追加的な免除規定

18-1 序文

2009年7月、IASBは「初度適用企業に対する追加的な免除規定」(IFRS第1号改訂)を公表しました。本公表では、特定の法制区域でIFRSを適用する際に発生し得る障害に対処するためIFRS第1号を改訂し、それらの障害に対する実践的な解決策を示すことを目的としています。

追加的な免除は以下に関して行われます。

- ・ 特定の石油および天然ガス資産のみなし原価の測定
- ・ 特定の石油および天然ガス資産のみなし原価に含まれる資産除却債務の測定
- ・ 契約にリースを含めるか否かを決定する時期

IFRS第1号の改訂では、IFRSを適用する企業が移行期間中に過度の費用または労力を強いられることがないように、特定の分野においてIFRSの遡及適用の免除規定を提供しています。

18-2 主要な改訂の概要

特定の石油および天然ガス資産のみなし原価の測定

石油および天然ガス資産に関する探査・開発原価について、広範な地理的地域の全ての資産を含むコストセンターで会計処理を行っている初度適用企業は、IFRS移行日において、石油および天然ガス資産を以下に基づいて測定することを選択できます。

- ・ 従前のGAAPに基づいて決定された金額で探査・評価資産を測定する。
- ・ 従前のGAAPに基づいてコストセンターに対して決定された金額で開発・生産段階にある資産を測定する。企業は、移行日における埋蔵量または埋蔵価値を用いて、コストセンターに含まれる資産に当該金額を比例配分する。企業が本除外規定を使用する場合、その事実および従前のGAAPに基づいて決定された帳簿価格の配分基準について開示する。

移行日において、企業はIFRS第6号「鉱物資源の探査および評価」またはIAS第36号「資産の減損」のそれぞれに従って、開発・生産段階にある探査・評価資産に対して減損テストを行い、必要に応じて、上記で決定された金額を減額します。

資産除去債務

上述したように、企業が石油および天然ガス資産に関してのみなし原価の免除規定を使用する場合、以下のことが必要です。

- ・ IAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」に従って、移行日時点の資産の除却、原状回復およびそれらに類似する債務を測定する。
- ・ IAS第37号に基づいて測定された金額と従前のGAAPに基づくそれらの債務の帳簿価額との差額を利益剰余金に直接認識する。

リース

初度適用企業が従前のGAAPに従い、契約がリースを含んでいるかどうかについて、IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」によって要求されていると同様の決定を行ったものの、それがIFRIC第4号で要求された以外の日であった場合でも、企業はIFRSへの移行日においてその決断を見直す必要はありません。

18-3 発効日

IFRS第1号の改訂は、2010年1月1日以降開始する事業年度に適用する必要があります。早期適用が容認されています。企業が本改訂を早期に適用する場合、その事実を開示しなければなりません。

18-4 結び

世界中で多くの企業が、今後数年の間にIFRSを初めて適用することとなります。IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の下で利用できる全ての免除規定を把握することは、順調かつコスト効率のよいIFRSへの移行を確実に行う上で、必要不可欠です。

19 2010年以降の主要な変更

19-1 IFRS第3号の改訂－企業結合

IFRS第3号「企業結合」の改訂は2008年に公表され、2009年7月1日以降開始する事業年度に発生した企業結合に対して適用されます。改訂されたIAS第27号「連結および個別財務諸表」も同時に適用となります。IFRS第3号(2008年改訂)は、企業結合の会計処理に関して重要な変更を導入しました。3つの主要な変更について以下に説明します。

取引関連費

IFRS第3号に対する主な変更点は、企業結合に直接起因する取引関連費を連結財務諸表で発生時において費用処理するよう求められている点です。従来これらは、企業結合の費用の一部であるため、のれんに含まれていました。費用の例としては、弁護士および会計士への手数料が挙げられます。IFRS第3号(2008年改訂)では、取得対価には、被取得企業に対する支配を獲得するためにベンダー(vendor)に支払った金額のみが含まれるため、これらの費用は除外されます。

条件付対価

もう一つの重要な変更は、条件付対価の会計処理に関するものです。企業結合に係る条件付対価が存在する場合、IFRS第3号(2008年改訂)では、取得日に条件付対価を公正価値で評価し、取得対価に含めます。条件付対価が金融負債を生じさせる場合、公正価値の事後の変動は純損益として認識され、損益計算書の変動につながる可能性があります。条件付対価がIAS第32号「金融商品:表示」における資本の定義を満たす場合、事後の再測定は行われません。

無形資産

さらに異なる点として、IFRS第3号(2008年改定)では、企業結合の一部として取得した全ての無形資産について、信頼性をもって測定されなければならないことが示されています。したがって、公正価値が信頼性をもって測定できなかった場合には、無形資産が個別に認識されなかったIFRS第3号の旧バージョンと比べて、より多くの無形資産が認識されることになると予想されます。

19-2 グループ企業間の現金決済型株式報酬

IASBは、「グループ企業間の現金決済型株式報酬取引」と題してIFRS第2号「株式報酬」の改訂を公表しました。本改訂は、2010年1月1日以降開始する事業年度に適用されます。

本改訂では、IFRS第2号の範囲および企業が株式報酬取引を決済する義務を負わない場合の物品またはサービスを受領する単体または個別財務諸表におけるグループ企業間の現金決済型株式報酬取引に関する会計処理について、明確にしています。

このことは、親会社の株式によって従業員が現金決済型株式報酬を受領する子会社に影響を与えます。当該子会社は株式報酬の決済義務を負わないにもかかわらず、株式報酬費用を個々の損益として認識する必要があります。

サービスを受領した企業は義務を負わないので、当該報酬を持分決済型株式報酬取引として会計処理します。報酬を決済する義務を負う企業(親会社である場合が多い)は、現金決済型株式報酬に適用される要件に従って、当該義務を測定します。

また、本改訂により、IFRIC第8号「IFRS第2号の範囲」ならびにIFRIC第11号「グループおよび自己株式取引」に従来含まれていたガイダンスが、IFRS第2号に組み込まれることになりました。

19-3 IAS第24号の改訂－関連当事者

IASBは、2009年11月、IAS第24号「関連当事者についての開示」の改訂版を公表しました。旧バージョンと比較した場合の主な変更点は、以下の主体との取引において、IAS第24号の開示に関して免除規定が導入されていることです。その主体とは、a) 報告企業に対して支配、共同支配あるいは重要な影響力を有している政府b) 政府関連企業(同一の政府によって支配、共同支配あるいは重要な影響力を受けている企業)です。また、IASBはその意味を明確化し、一部の不整合を排除するために、関連当事者の定義を改訂しました。本改訂基準は、2011年1月1日以降開始する事業年度に適用されます。

19-4 IFRS第9号－金融商品

セクション5で詳細にわたって論じた通り、2009年11月12日にIFRS第9号「金融商品」の最初の部分が公表されました。IFRS第9号は、2013年1月1日以降開始する事業年度に強制適用されます。地域の法律要件に応じて、早期適用が可能となります。

IFRS第9号では、IAS第39号のさまざまな規定が置き換えられており、金融資産を償却原価または公正価値のいずれかで測定するかを決定するために、一つのアプローチを使用します。IFRS第9号のアプローチは、企業が金融商品をどのように管理するのか(企業のビジネスモデル)および金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特質に基づいています。さらに、本新基準ではIAS第39号における複数の減損手法ではなく、1つの手法を使用するよう求めています。

19-5 ジョイントベンチャー

IASBは2010年の第1四半期に、共同契約の会計処理に関する改訂基準を公表することになっていきます。これによって、共同契約の定義が変更されると予想され、ジョイントベンチャーと共同事業という2種類の共同契約が定義されることになります。

その主要な変更として、IAS第31号「ジョイントベンチャーに対する持分」において現在容認されている、ジョイントベンチャーの比例連結処理に関する選択肢が廃止される予定です。代わりに、持分会計がこの種類のジョイント契約に利用できる唯一の処理方法になります。

19-6 結び

IASBは、IAS第27号「連結および個別財務諸表」の改訂を目的とするプロジェクトを継続中です。公開草案が2008年12月に公表されており、基準の公表は2010年に予定されています。

当該新基準は、現行のIAS第27号およびSIC第12号「連結－特別目的事業体」を置き換える、連結に関する単一の基準とすることを目的としています。全ての事業体に適用可能な支配に関する新定義および新たな開示要件が、提案されています。

20-1 序文

グラント・ソントン・インターナショナルのメンバーファームの経験に基づいて、財務諸表を作成する場合には、詳細にまで注意を払うことが重要です。本セクションでは、IFRSへの遵守を実現する際に、多くの企業が困難に直面することが明らかな特定の分野について説明します。

20-2 棚卸資産

IAS第2号「棚卸資産」では、棚卸資産に関する会計要件が定められており、原価およびその後の費用認識（正味実現可能価額への評価減など）を、どうやって決定するのかについて取り扱っています。多くの企業は、期中に費用として認識された棚卸資産の額（IAS第2号36項(d)）または正味実現可能価額への評価減の額やそうした評価減の戻入額（IAS第2号36項(e)および(f)）に係る開示を行っていません。

また、生産高および操業度の低下によって棚卸資産の陳腐化が進み、棚卸資産が正味実現可能価額以上に表示されないよう、IAS第2号に基づいて評価減を行う必要性が生じるかもしれません。操業度が低下すれば、生産設備の正常生産能力を基にした固定製造間接費の適切な配賦率について疑問視される可能性があります。

20-3 まだ発行されていない基準

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」では、発行はされているが、まだ有効となっていない新しいIFRSまたは解釈指針をいまだ適用していない企業に対して、特定の開示を行うよう求めています。要求される開示は、新しい基準または解釈指針が発行されたが適用していないという事実および適用初年度において財務諸表に対して起こり得る影響の評価に関連のある既知または合理的に見積可能な情報についてです。（IAS第8号30項）。

現時点での我々の見解としては、会計方針の変更あるいは重要な開示によって影響を及ぼすことが予想される基準および解釈指針のみを開示の対象とする必要があると考えています。これには、新基準だけでなく、影響を及ぼすと思われる現行の基準の改訂も含まれます。会計方針の変更は認識または測定に影響を与えるのみならず、表示の変更または重要な開示に関する変更にも影響が及ぶ場合が多くあります。主要な新基準が公表される場合（例えば、企業結合に関する新基準）、その時点では影響がないとしても、そうした新基準について触れることは有用であると思われます。

20-4 繰延税金の開示

IAS第12号「法人所得税」では、当期税金および繰延税金に関して多くの詳細な開示を求めています。こうした開示の中には、省略される場合が多いものも含まれています。例えば、以下については開示を行う必要があります。

- 繰延税金資産が財政状態計算書(貸借対照表)で認識されていない将来減算一時差異の金額、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除の額を表示しなければなりません(IAS第12号81項(e))。認識されていない繰延税金の金額を開示するよう要求されているのではないことに留意してください。
- 繰延税金負債が認識されていない子会社、支店ならびに関連会社への投資およびジョイントベンチャーに対する持分に関連する一時差異の総額を表示しなければなりません(IAS第12号81項(f))。また、認識されていない繰延税金の金額を開示するよう要求されているのではないことに留意してください。
- 各タイプの一時差異ならびに各タイプの税務上の繰越欠損金および繰越税額控除について、財政状態計算書で認識された繰延税金資産および負債の額、また財政状態計算書で認識された金額の変動からは明らかでない場合には、損益として認識された繰延税金収益または費用の額を表示しなければなりません(IAS第12号81項(g))。

20-5 従業員給付

確定給付制度を採用する企業では、制度資産の主要な分類の影響を含む、全般的な制度資産の期待収益率を決定する際に使用した方法を説明する必要があります(IAS第19号120A項(l))。

20-6 借入費用

IAS第23号「借入費用」では、当期中に資産化した借入費用の金額および資産化に適切な借入費用の金額を決定する際に用いた資産化率を開示するよう要求されます(IAS第23号26項)。

20-7 引当金および偶発負債

不動産リースおよび長期の納品契約などの一部の未履行契約は、企業が購入義務のある物品またはサービスをもはや利用されないと予想した場合、不利な契約となります。IAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」では、不利な契約に関して引当金を設定するよう要求しています。

また、現在の環境では賠償金および訴訟の程度が増加し、引当金の認識および偶発負債の開示に関して疑問が呈される可能性があります。

グラント・ソントン

2010 Grant Thornton International Ltd. All rights reserved.

グラント・ソントン・インターナショナル・リミテッド(グラント・ソントン・インターナショナル)とメンバーファームは世界的なパートナーシップを締結しているわけではありません。サービスはメンバーファームが独自に提供するものです。

重要免責事項:

本文書は情報源として作成されています。指針とすることのみを目的としており、特定の状況に対する適用は、取り巻く状況によって異なります。公表に当たっては最善の注意を払っておりますが、国際財務報告基準への準拠の評価に役立たせるために本文書を利用する方は、そのための十分な訓練および経験を有していなければなりません。専門家による助言を検討し、従うことなく本文書に示された内容を基にして具体的な行動をとるべきではありません。グラント・ソントン・インターナショナル・リミテッドとその職員、メンバーファームやそのパートナーまたは従業員は、不注意によって生じたものであってもそうでなくても、また、いかなる理由によっても、本文書を使用または信頼した結果として、いかなる人物に損失が生じたとしても、本文書に含まれている可能性のあるいかなる過失に対しても責任を負わないものとします。

以上



www.gti.org

© 2011 Grant Thornton Taiyo ASG . All right reserved.