

IFRS 導入準備タスクフォース の フィードバック資料

2011 年6月30日(木)
於：経団連会館

(社)日本経済団体連合会

IFRS 導入準備タスクフォースの

フィードバック資料について

IFRS 導入準備タスクフォースは任意適用企業等における円滑な IFRS の導入のサポートを目的として、2009 年 10 月 2 日にスタートし、2011 年 6 月 10 日まで計 15 回開催されました。しかしながら、タスクフォースの会議は個人の自由な意見交換を重んずるという観点から非公開にしておりましたので、会議の内容についてはタスクフォース参加企業以外の関係者との情報共有が出来ておりませんでした。

このフィードバック資料は、タスクフォース参加企業以外の関係者との情報共有することを目的に、会議の中で参加企業から提起された主な疑問や要望をピックアップし、それについてどのようなディスカッションがあったかを出来るだけ忠実に情報共有しようという趣旨から作成したものです。したがって、ご活用いただくにあたっては以下の点をご留意いただく必要があります。

1. 本資料は、論点の整理の参考に資するために作成したものであり、IFRS の基準書でも解釈指針でも、また IFRS のテキストやガイドブックでもありません。財務諸表の作成にあたっては基準書および解釈指針を参照してください。なお、具体的な会計処理は、各企業の個別の状況・事実関係をふまえて個別に検討・判断される必要があります。具体的処理の決定にあたっては、各社の状況に基づき、適宜監査人と相談してください。
2. 本資料は、ディスカッションの議論の内容を記録した資料であり、あくまでディスカッションをした時点における参加者の見解をまとめたものです。添付されているマテリアルなどの資料は当時の会議で配布されたものをそのまま使用しています。そのため、ここに記載されている情報は資料作成時点でのものであり、その後の会計基準の変更などは反映されておりません。したがって、その後の基準の改訂、状況の変化などにより、現在では妥当でないものも含まれております。
3. 資料上の、「テーマの背景・関連規則」「作成者の疑問・要望」「専門家の個人的見解など」「対応のポイント・サマリー」に記載事項の趣旨は、雛型に示した通りであり、一定の合意された見解ではないことをご理解ください。

4. 資料では、重要性について言及している箇所があります。重要性については、IAS 第 8 号及び「財務報告のための概念フレームワーク」の規定を参照してください。重要性は、各社により、また、監査人によりその判断が異なります。更に、IFRS と日本の会計基準においても、その基準値や判断が異なる場合があるため、注意が必要です。

尚、本資料に関するご質問はすべて経団連事務局にお寄せ下さい。

テーマの背景・関連規則

2011年6月10日までに公表されている基準書および解釈指針を非常に簡潔に紹介しています。現在開発中の新基準や基準の改正案は織り込まれておりません。また、ここに記載されたものがすべてではありませんので、財務諸表の作成にあたっては基準書および解釈指針を参照してください。

作成者の疑問・要望



タスクフォース参加企業から会議の席において提出された疑問・要望事項を要約して紹介しております。論点が明確になるように数社の質問事項を合成・修文をして掲載しております。

専門家の個人的見解など



IFRS導入準備タスクフォースに参加しているIFRSの専門家である公認会計士等の個人的意見・質疑の要旨を経団連が取りまとめたものです。従って、これは当該公認会計士が所属する監査法人及び日本公認会計士協会やその他の機関の正式な見解ではありません。また、あくまでも個人の見解であるので、別の見解もあり得ることをご了解ください。

対応のポイント・サマリー



IFRS導入準備タスクフォースでの議論の内容を踏まえて、タスクフォース参加企業の有志が協議して事後的に作成したものです。したがって、このポイント・サマリーは必ずしもタスクフォースの場で議論して合意されたものではなく、経団連の統一見解でもありません。あくまでも本資料の作成者の個人的見解であるので、別の見解もあり得ることをご了解ください。

以上

目 次

1. 初度適用	P. 1
2. 固定資産	P. 13
3. 無形資産	P. 27
4. 収益認識	P. 33
5. 金融商品	P. 49
6. 連結会計	P. 57
7. 従業員給付	P. 65
8. 財務諸表の表示等	P. 77
9. 外貨換算	P. 85

テーマ 1 初度適用 (IFRS 第 1 号)

テーマの背景・関連規則

- 企業が初めて IFRS を適用する際には留意すべきさまざまな事項があり、それらをまとめたものが IFRS 第 1 号「初度適用」である。
- IFRS 第 1 号の目的は、企業の最初の IFRS 財務諸表及び当該財務諸表の対象年度の一部についての中間財務報告が、次のような高品質な情報を含むようにすることである。
 - (a) 利用者にとって透明で、表示されている全期間にわたって比較可能である。
 - (b) 国際財務報告基準 (IFRS) に準拠した会計処理のための適切な出発点を提供する。
 - (c) 利用者にとって便益を超えないコストで作り出すことが出来る。
【IFRS 第 1 号 第 1 項】
- IFRS 第 1 号は 企業の「最初の IFRS 財務諸表」を定義している。
【IFRS 第 1 号 第 3 項】
- IFRS 第 1 号は IFRS へ移行する日を「IFRS 移行日」とし、IFRS 移行日が完全な比較財務情報が表示される最初の報告期間の期首となる。
(IFRS 移行日の財政状態計算書を IFRS 開始財政状態計算書と呼ぶ)
【IFRS 第 1 号 第 6 項】
- 企業は IFRS 開始財政状態計算書において、また最初の IFRS 財務諸表で表示される全期間を通じて、同一の会計方針を用いなければならない。
【IFRS 第 1 号 第 7 項】
- 企業は最初の IFRS 報告期間の期末日現在で有効な各基準に準拠しなければならないが、いくつかの免除、特例規定がある。
【IFRS 第 1 号 第 7 項 第 13 項～19 項、付録 B～E】

① IFRS の基準を遡及適用する実務

作成者の疑問・要望



国際財務報告基準 1号（以下、IFRS 第 1号）では、最初の IFRS 報告期間の期末日現在で有効な各 IFRS に準拠して、初度適用も実施することとされているが、過年度の数値について、どこまで遡及適用し再計算すればよいか。

計算を省略できるための差異金額の重要性の判断基準、手続きはどのようなものか。また、実務上不可能な場合の取扱規定はあるか。その場合の注記の内容はどのようなものか。

専門家の個人的見解など



個別に監査人と詰めていく必要がある。IFRS 第 1号では、免除規定ないしは禁止規定が設けられている以外はすべて遡及が求められる。実務に当たっては、労力がかかりそうな領域ほどなるべく早く監査人と計算方法について合意することで、効率的に作業を進めていけると思われる。以下は対応の考え方の例。

- ・開発費の資産計上はかなり長い期間にわたり遡及計算を行う必要があるかもしれないため、計算に工夫が必要と考える。
- ・借入費用の資産計上については、適格資産にかかる資産化開始日が IFRS 移行日以降のものについてのみ IFRS 第 1号 D23 項を適用すればよい。
- ・債券については原則遡り計算が求められているが、IFRS 第 9号において実務上対応不可能な場合はやらなくていいとの記載がある。但し、どんな場合が実務上対応不可能な場合に該当するのか、監査人と詰めていくことが重要。

対応のポイント・サマリー



初度適用に当たっては、IFRS の基準それぞれについて、過年度に遡って対応することが原則であるが、重要性を鑑み、実務上割り切って簡便的な対応をとるといったことは考えられる。だが、その適用に当たっては、各社の状況によって個別に判断しなければならないため、監査人と早めに協議し、合意しておくことがポイントになる。

② 免除規定の適用（事例分析）

作成者の疑問・要望



IFRS 第 1 号には、すべて遡及的に適用することが原則だが、実務を配慮して遡及適用を免除する規定がある。それらの内容と、欧州における初度適用の事例について教えて欲しい。

専門家の個人的見解など



IFRS 第 1 号の付録 C から付録 E に記載されている項目（いわゆる免除規定）について、1 つ以上を任意に選択することができる。欧州における事例として、7 社（Carrefour, EDF, Daimler Chrysler, Deutsche Bank, Deutsche Telecom, Philips, Sanofi Aventis）について分析を行い、タスクフォースの場で紹介された。

- ・ 企業結合は事例として挙げた 7 社のいずれも IFRS 第 3 号の遡及適用せず
- ・ 株式報酬は IFRS 移行日までに権利確定しなかったものは遡及適用しない会社が大部分
- ・ 固定資産のみなし原価は 7 社中 4 社が採用
- ・ 従業員給付については 7 社すべてが数理差異をリセット
- ・ 累積換算差額についても 7 社すべてがリセット

対応のポイント・サマリー



遡及して個別の IFRS を適用することが実務上困難な場合を想定して、免除規定が定められている。企業はそれらの免除規定を使ってもよいし、使わなくても構わない。事例として上がっている項目では、例えば企業結合の場合、過去の買収案件に遡って企業価値を評価し直し、のれんを算定し直すことは現実的ではないことから、すべての事例で免除規定を適用しているものと考えられる。固定資産のみなし原価の適用状況が割れているのは、従来適用していた各国の基準と IFRS との差異の大きさに違いがあるためだと思われるが、そうした差異の大きさと実務的な負荷などを踏まえ、各社で判断したものであろう。

初度適用に当たっては、どの項目について、免除規定を適用するか、各社で十分検討する必要があると思われる。

③ 有形固定資産の初度適用

作成者の疑問・要望



IFRS 第1号の免除規定のひとつに、有形固定資産にみなし原価を適用することがあるが、実務で適用する場合、すべての資産を公正価値評価するのは現実的ではないし、遡及計算をするにしても、子会社も含め膨大な数の資産をすべて遡及計算するのは不可能と思われる。いずれにしても、連結調整で対応ということになると、決算手続きが増加する上、初度適用年度以降も資産を処分するまで調整を続けなければならないため、影響が大きい。監査対応や実務的な観点を踏まえて、どこまで精緻に行うのか、教えて欲しい。

また、グループ会社において有形固定資産の耐用年数や償却方法が一致していない場合で、初度適用の際にそれを合わせようとする誤謬と初度適用の関係で何か問題が出ることはあるのか。

専門家の個人的見解など



(みなし原価の適用について)

どこまで資産を公正価値で評価するかは、状況に応じた各社の判断によると思われる。一つの案としては、公正価値を何らかの形で試算し、従前の GAAP（日本基準）による簿価と近似するという結論が導けるのであれば、みなし原価として、結果として従前の簿価を公正価値として使用するという考えられる。実務的な公正価値計算の方法については、監査人と事前に確認する必要がある。

(初度適用時の減価償却方法等の変更と誤謬の関係)

IFRS では、有形固定資産の償却方法や耐用年数は会計上の見積とされており、初度適用においては一般的に遡及して会計上の見積を修正することは禁止されている。ただし減価償却方法については、日本基準では会計方針とされており、IFRS との基準差となっている。また、耐用年数と残存価額については、IFRS では見直しが毎年求められているのに対し、日本基準では特に求められていないということから、結果として実務において差異が発生している可能性がある。また、初度適用時点では、従前の GAAP 上と IFRS 上の会計方針の相違点を修正する必要がある。したがって、一般的には、日本基準で見積もっていた耐用年数や残存価額を変更した場合でもそれは必ずしも日本基準の決算の誤謬ではないほか、有形固定資産の簿価を修正しても、必ずしも初度適用で禁止されている会計上の見積の遡及修正にはあたらない。

(わが国企業の減価償却方法等が、IFRS で受け入れられるかどうかの判断)

上記の見方は、わが国企業の有形固定資産の減価償却方法及び耐用年数（多くは法人税法に定める定率法により法定耐用年数で償却していると思われる）が、IFRS では「受け入れられない」ので、遡及修正が必要であるということ为前提としているかもしれない。しかしながら、もし法人税法に定める定率法が IFRS でも認められる減価償却方法であり、法定

耐用年数・残存価額も IAS 第 16 に準拠しているといえるのであれば、そのまま適用することに問題がない場合もある。企業にとって、現在採用する償却方法・耐用年数が、法人税法に定める償却方法・耐用年数そのままであったとしても、IAS 第 16 号に準拠していると「判断」できるのであれば、そうした償却方法・耐用年数をそのまま使用しても問題はなはずである。こうした「判断」を行うに当たり、2010 年 11 月に IFRS 財団より公表された教育文書「減価償却と IFRS」が参考になるであろう。

(グループ内の会計処理の統一)

グループ会社において有形固定資産の耐用年数や償却方法が一致していない状況についても、IAS 第 16 号に基づいて、各社の資産の経済的便益の消費パターンなどを示して説明が可能な場合には、必ずしも統一する必要がない場合もあると考えられる。

対応のポイント・サマリー



有形固定資産の減価償却方法及び耐用年数は、IFRS を適用しようとするわが国企業にとって最も関心の高いトピックであろう。みなし原価を適用するかしないか、適用する場合もどの有形固定資産項目に適用するかは、コストとベネフィットを考慮し、各社の状況を踏まえてよく検討する必要がある。

法人税法に定めたものとは異なる減価償却方法・耐用年数あるいは残存価額を企業独自に決めることもできるが、ビジネス実態に鑑み、IAS 第 16 号に基づいて検討し、判断した結果、税法のままとなる企業もあり得る。あるいは、有形固定資産に重要性がなく、法人税法のままの定率法・耐用年数によって IFRS に移行しても影響がないという企業もあるかもしれない。

IFRS 移行に当たっては、日本基準で採用している減価償却方法・耐用年数・残存簿価について、IFRS ではどのような説明が可能かを事前に準備しておくことが重要である。事前に企業としてよく検討し、監査人とも協議した結果、現行の減価償却方法・耐用年数・残存簿価について、IAS 第 16 号に準拠していると説明できるのであれば、そうした企業には、初度適用時の組み替えは不要となる。

もし、IFRS で受け入れられないと判断されるのであれば、IFRS 移行に当たって、組み替えが必要となる。この場合であっても、移行までに十分な期間がある場合には、減価償却方法・耐用年数・残存簿価のうち、IFRS で受け入れられないと判断された項目を変更した上で、償却が進んで移行時点での組み替えの影響額に重要性がない状況になっていけば、組み替える必要もないといったことがあるかもしれない。ただし、日本基準上で会計方針の変更をする際には、正当な理由が必要である点に留意する必要がある。いずれにしても、長期的な視点で計画しておく必要がある。

④ IFRS 第 9 号の早期適用

作成者の疑問・要望



持分金融商品(株式)については、IAS 第 39 号の改訂に伴う IFRS 第 9 号への移行措置において、2010 年、2011 年度(2012 年 1 月 1 日前に開始する報告年度)の早期適用企業については遡及修正を求めないとされている。また、この移行措置については IFRS 自体を初度適用する企業に対しても同様の扱いがなされることとなっている。

一方、2013 年度の強制適用時に IFRS 第 9 号を適用する会社については、遡及修正が求められている。このため、2012 年度以前に IFRS 自体を初度適用した会社で、IFRS 第 9 号の早期適用を選択しなかった会社については、IFRS 自体を初度適用した時点と、IFRS 第 9 号が強制適用される 2013 年度の 2 回とも遡及修正を行わなくてはならない。IFRS 自体を初度適用する会社については、持分有価証券について遡及修正を行わず、何らかの軽減措置を使用することが出来ないか。

専門家の個人的見解など



IFRS の初度適用年度が 2012 年 1 月 1 日よりも前に開始され、かつ IFRS 第 9 号を早期適用する場合、比較年度については IFRS 第 9 号を適用しなくてもよいとされ、従前の会計原則(つまり日本基準)による開示を行うことができる。ただ、この場合は追加の開示が必要であることと、測定については遡及適用しなくてはならないことに注意が必要である。

対応のポイント・サマリー



IFRS 第 9 号により、持分金融商品(いわゆる持合株を含む)の評価について、時価の変動を純利益に表示するか、その他包括利益(OCI)で表示するか、変更不能の選択が可能となっている。これはわが国の意向を反映した措置とされ、2013 年以降強制適用となる。3 月度決算企業で言えば、2012 年 3 月期(2011 年度)までに IFRS を任意適用しようとする企業で IFRS 第 9 号を早期適用すれば、比較年度(前年度、2010 年度)は日本基準のまま開示できるという恩典がある。2012 年度(2013 年 3 月期)に任意適用する場合は、この恩典がなく、まず IAS 第 39 号によって初度適用し、2013 年度に IFRS 第 9 号を強制適用する(比較年度の 2012 年度も組替が必要)か、または IFRS 第 9 号を早期適用するかの選択となる。

⑤ 実務対応報告第 18 号との関係

作成者の疑問・要望



わが国では、「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下、実務対応報告第 18 号）により、海外の子会社についても日本基準により会計処理や手続きを統一することが原則とされる一方、子会社の財務諸表が IFRS あるいは米国基準に準拠して作成されている場合、わが国の連結決算手続き上もそのまま（6 項目の調整事項を除いてだが）利用することができる」とされている。この実務対応報告第 18 号に則り、海外の子会社が IFRS に基づいて財務諸表を作成し、監査を受けているという状況であっても、既に初度適用を実施していることにはならないのか。実施していることにならないとすれば、親会社が IFRS を適用して初度適用を行うときに、海外子会社も改めて日本の親会社での適用年度に合わせてもう一度初度適用をやり直すということになるのか。

専門家の個人的見解など



「初度適用」と言えるための条件が、現行の IFRS 第 1 号では厳しく規定されている。IFRS 第 1 号によれば、企業が明示的かつ無限定という条件で、その財務諸表は IFRS に準拠している旨の注記を入れないと初度適用にはならないとされる。親会社の日本の財務諸表には海外子会社の IFRS 適用状況についてそのようなことを記載することはないので、親会社が日本で監査を受けていて、海外子会社の財務諸表のベースが IFRS であったとしても、それは初度適用には該当しないと考えられる。わが国企業の多くは、実務対応報告第 18 号の対応にあたり、IFRS に準拠した海外子会社の連結パッケージを基礎として連結財務諸表を作成していると考えられるが、こうした内部レポートのみでは初度適用にはならないことが IFRS 第 1 号には規定されている。

また、例えば IFRS を適用している国の会計基準で財務諸表を作成している子会社であっても、親会社が IFRS を適用するに当たって、改めて初度適用をやり直す必要があるのではないかという指摘もある。

但し、例えば、欧州の上場会社を買収した場合、その会社はすでに IASB 作成の IFRS の初度適用は終わっているとすれば、IFRS 第 1 号に従って、親会社は、一部の例外を除き、基本的にそのまま子会社の初度適用済みの数値を使用しなければならない。

対応のポイント・サマリー



わが国企業が IFRS を適用するに当たって、実務対応報告第 18 号に基づいて、海外子会社は既に IFRS 対応済みと考えるかもしれない。ところが、実際に IFRS を適用したと言える条件は意外に厳しく、各社において子会社がどのような状況にあるか、見極めておくことが肝要である。ただ、実務軽減のための救済措置として基準化されている免除規定であり

ながら、こうした制約があることへの不満は作成者としてあるのではないだろうか。今後 IFRS 第 1 号の見直しも含めて検討を求めていくことは必要であろう。

⑥ 親子会社間の IFRS 適用時期の違い

作成者の疑問・要望



既に IFRS を適用している子会社（⑤項で述べられている条件を満たし、「初度適用」したと言える子会社）を連結している場合、親会社の初度適用時に利用する免除規定に制限はあるか。

逆に親会社が子会社に先行して IFRS を適用した場合に、子会社が IFRS を適用する際の制約はあるか。

専門家の個人的見解など



子会社が親会社より先行して IFRS を適用していると、親会社の IFRS 第 1 号の免除規定の適用を制限される場合があるので注意が必要である。

IFRS 第 1 号 D17 項では、企業がその子会社よりも後で初度適用企業となる場合には、当該企業は、連結財務諸表の資産及び負債を、当該子会社の財務諸表と同じ帳簿価額で、測定しなければならないと規定している。

IFRS 第 1 号 D13 項を用いる場合には、為替換算調整勘定については親会社の適用日でもう一度リセットしなければならない（⑦項参照）。数理差異については、子会社がすでに初度適用時点でリセット済みの場合は、再度リセットすることは認められない。この場合には、まだ初度適用を実施していない子会社のすべての退職後給付にかかる数理差異のみリセットできる。

すでに初度適用済みの子会社の会計方針が親会社と一致していない場合には、親会社の会計方針に一致させる目的で、連結修正の一環として、すでに初度適用済みの子会社の帳簿価額の修正が可能であると考えられる。子会社が IFRS の初度適用を済ませている場合には、子会社の会計方針を踏まえて親会社が会計方針を決定することも必要かもしれない。また、親会社が子会社の会計方針を無視して会計方針を勝手に決めてしまうと、子会社は親会社報告用と自らの報告用に二重に財務諸表を作成するか、自身の会計方針を変更しなくてはならなくなるため、現在子会社が採用している会計方針と今の親会社の会計方針とどう違っているのかを含めて調整する必要があると考える。

親会社が子会社に先行して IFRS を適用する場合は、子会社が自らの初度適用にあたり、親会社の IFRS の財務諸表に含まれている数値をそのまま使う方法と、子会社が独自に IFRS の移行を行うという方法が認められている。前者は二重帳簿を避ける意味で非常に有効であり、後者はあまり現実的ではないと思われる。

まとめて言うと、親が子よりも先行している場合は子に対する制限はあまりないが、逆に公開企業として子が先行している場合は親の初度適用の免除規定を制限する必要があることに注意が必要である。

対応のポイント・サマリー



海外子会社で、既に IASB が作成した IFRS を既に適用している場合には、対応を慎重に検討する必要がある。今後わが国企業で親会社と子会社が IFRS の適用時期がずれる可能性は大いにあり、基準見直しの要望も含めて、関係者で議論する必要がある。各社での懸念事項など、具体的な案件があれば、ご相談いただけるとありがたい。

⑦ 免除規定－為替換算調整

作成者の疑問・要望



初度適用に関する為替換算調整勘定をリセットできるとのことであるが、具体的にはどういうことか。

海外子会社を連結する際に発生する為替換算調整勘定の他に、海外の子会社がさらに別の通貨の子会社をサブ連結しており、そこで出てきた為替換算調整勘定もある。こうした海外子会社は IFRS を適用済みで、為替換算調整勘定のゼロリセットをすでに実施しているという場合であっても、改めてゼロリセットしなければいけないのか。もしそうだとすると、社内管理上ゼロリセットした為替換算調整は、恒久的に連結調整事項として二重管理をしなければならない。

こうした場合、先に IFRS を適用した子会社の資産・負債をその帳簿価額で引き継ぐ基準（IFRS 第 1 号 D17 項）があるが、その基準に従って子会社で連結して発生している為替換算調整をそのまま引き継ぐことはできないのか。

専門家の個人的見解など



為替換算調整勘定をリセットする場合は、一部だけやるのではなくて全ての事業体に関係する為替換算調整勘定をリセットすることになる。従って、すでに IFRS を適用した子会社を含めて親会社の連結レベルで一切合財をリセットすることになる。この結果、為替換算調整勘定を二重管理する必要がある。

初度適用済みの子会社の個別財務諸表の資産・負債をそのまま引き継ぐという基準は確かにあるが、為替換算調整は資産・負債に該当するとは言えず、またサブ連結という企業のプロセスで発生した調整額に過ぎないので、親会社が初度適用する際には、改めてゼロリセットする必要があると考えられる。

対応のポイント・サマリー



わが国企業で、IFRS を適用済みの海外子会社グループをサブ連結しており、二重管理を避けるために為替換算調整勘定をゼロリセットしたくないといった要望は少ないかもしれないが、免除規定の取扱いの解釈の問題として、今後の動向に留意が必要である。

テーマ2 固定資産 (IAS 第 16、23、36 号)

テーマの背景・関連規則

- IAS 第 16 号は、有形固定資産の会計処理を定めることにあり、主要な論点は、資産の認識、その帳簿価額の算定、並びにそれに関して認識すべき減価償却費及び減損損失である。

【IAS 第 16 号 第 1 項】

- 有形固定資産は、「財貨の生産又は役務の提供に使用する目的、外部へ賃貸する目的又は管理する目的で企業が保有するものであり、かつ、一会計期間を超えて使用されると予想されるもの」という定義を満たし、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、資産の取得原価が信頼性をもって測定することができる場合に認識する。

【IAS 第 16 号 第 6 項～7 項】

- 有形固定資産項目の当初の認識は、重要な構成部分（コンポーネント）ごとに行う。減価償却単位も重要な構成部分とし、個別に減価償却を実施する。

【IAS 第 16 号 第 13～14 項、43～44 項】

- 認識時点では取得原価で測定し、認識後は会計方針として原価モデル又は再評価モデルを選択する。

【IAS 第 16 号 第 15 項、29～31 項】

- 減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない。IFRS では減価償却方法について、定額法、定率法及び生産高比例法などがあると並列的に挙げられている。

【IAS 第 16 号 第 60 項、62 項】

- 耐用年数は、資産が企業によって利用可能であると予想される期間、または、企業がその資産から得られると予測される生産高又はこれに類似する単位数と定義されている。利用可能であると予想される期間は、経済的耐用年数よりも短いことが有りうる。

【IAS 第 16 号 第 6 項、57 項】

- 有形固定資産の残存価額と耐用年数は、少なくとも各事業年度末において再検討をする。

【IAS 第 16 号 第 51 項】

- 有形固定資産の資産除去債務は、IAS 第 16 号「有形固定資産」に従い当該有形固定資産の取得原価の一部として認識され、負債は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発債務」に従い会計処理される。

- 適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない。

【IAS 第 23 号 第 1 項】

- 一般目的で資金を借り入れ、適格資産を取得するためにそれを使用した範囲で、当該資産に係る支出に資産化率を乗じて、資産化する借入費用の金額を算定する。

【IAS 第 23 号 第 14 項】

- 各報告期間の末日現在で、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを評価する。減損の兆候があり、資産の回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合には、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額する（減損）。

【IAS 第 36 号 第 9 項、59 項】

- 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単位グループに配分する。

【IAS 第 36 号 第 80 項】

- 毎期末において、過年度にのれん以外の資産について、認識した減損損失がもはや存在しないか、又は減少している可能性を示す兆候があるか評価し、そのような兆候が存在する場合には、回収可能価額の再計算を行う。当該資産の回収可能価額の算定に用いられた見積りに変更があった場合にのみ、戻入れを行う。

【IAS 第 36 号 第 110 項、114 項】

①

減価償却方法

作成者の疑問・要望



減価償却方法の決定方法～定率法 or 定額法

減価償却方法について、IAS 第 16 号は、資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンを反映する方法を採用することを定めており、定額、定率、生産高比例法を並列的に例示している。

この点は、有形ではない無形固定資産について、償却方法を信頼性をもって決定できない場合に定額法を採用すると規定していることと、明らかに異なる点である。

一方、資産の費消パターンの見積もりについて、監査上も妥当と認められるためにはどの程度の立証が必要となるのか、実務上の対処方法は基準書には記載されていない。

実際経験として定率法を立証するという事は非常に難しく、固定資産の消費パターンを実態面から立証することが難しい場合もあると思う。

定額法であれば立証不要、定率法を採用するなら立証が必要であるという見方があるように聞いているが、定率法の適用の範囲が限られるとなると、その実務上の影響は非常に大きいものになってしまう。

償却方法の選択や耐用年数の設定に関していろいろなアプローチの仕方がある中で、その立証は非常に難しいところであり、企業の判断を尊重してほしい。

固定資産の償却方法～税法と同様の償却方法

日本の税法と同様の償却方法により処理することが IFRS でも認められるのか。

専門家の個人的見解など



UK やフランスなどの主要国では定額法が多いが、IFRS のもとで生産高比例法や定率法を採用している会社もある。

定額法の場合でも経済的便益の消費パターンに基づくことが必要であるが、その根拠として、例えば産出量などによって経済的便益の消費が毎年同程度となるという判断を行うことが難しくない場合もある。また、明らかに定率法に合致することがあった場合にも、定額法にすべきとは考えられない。

法人税法に基づく定率法は単純な定率法とは異なるため、前者が IAS 第 16 号において適当とされる状況と後者が適当とされる状況は一致しない可能性がある点にも注意が必要である。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 16 号では、具体的な減価償却方法として、定額法、定率法及び生産高比例法など

があるとされ、計画的・規則的な減価償却方法が並列的に例示されている。従って、現在日本基準の下で、各企業が採用している減価償却方法が、IAS 第 16 号のもとで全て否定されている訳ではない。

一方で、IAS 第 16 号では、減価償却方法は「資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない」とされている。即ち、IFRS における減価償却方法の適用は、『会計方針』ではなく『見積り』により決定されるものである。

この点につき、IFRS 財団教育文書「減価償却と IFRS」には「IAS 第 16 号では、会計上の費用配分方法が可能な範囲で、経済的便益の消費パターンと整合的である減価償却方法を求めている。減価償却方法の選択はフリーチョイスではない。その適用は決して単純ではない。多くの場合、経済的便益が消費されるパターンについての外部証拠はない」と記載されている。加えて「IAS 第 16 号において、定額法は他の方法よりも優先されるのだろうか。この点についても、私はそうは思わない。定額法は、反証がない限り、管理するのにも財務諸表の利用者が理解するのにも最も容易であるかもしれない。これらの要因により、定額法は最も容易な方法となっているが、必ずしも優先される方法とは限らない」とも記載されている。また、消費パターンを考慮する際に IAS 第 16 号第 56 項に規定されている耐用年数に関するガイダンスが役に立つかもしれない、と記載する一方で、同項に示された要因は包括的(all-inclusive)なものではなく、「例えば、耐用年数の後半に、より多くの修繕やより頻繁なメンテナンスが必要となる資産は多い。同様に、経営者は、ある資産を使って製造される製品の価格が当該固定資産の耐用年数にわたって低下していくと予想するかもしれない。これらはいずれも、定率法が消費パターンのより良い近似となる場合があることを示している。」とも記載されている。

IFRS には詳細なガイドラインがないため、IAS 第 16 号に規定されている経済的便益の消費パターンと整合的であるかどうかは、経営者が適正に判断しなければならない。この判断にあたっては、上述の教育文書が参考になるだろう。IAS 第 16 号に定める将来の経済的便益の予測消費パターンを反映している場合、現在採用している減価償却方法を IFRS の下でも継続して採用することが可能な場合もあると考えられる。

② 耐用年数、残存価額

作成者の疑問・要望



減価償却における耐用年数

わが国においては会計上も、通常の場合は税法上の耐用年数を用いている。それは、税法上の耐用年数にも一定の合理性があると認められているためと考えられるが、IFRS 適用後、税法上の耐用年数が実務上認められないということになると、実務への影響は大きなものになると考えられる。

耐用年数については、わが国の製造業では資本的支出によって設備を維持している例が多く、個々に予想使用期間を推定して耐用年数を規定することは非常に困難であると考えられる。

直近の税制改正においてこのような企業の実態も含めたところで耐用年数の見直しが行われているため、現行の税法基準による耐用年数の採用ということも十分に考えられるのではないかと。

専門家の個人的見解など



状況によっては、JGAAP での会計処理（税務上の処理も含む）が IFRS 上も合理的であると判断される場合もあると考えられるが、これらはあくまでも個別の状況によるため、先ず IAS 第 16 号への準拠性を個別状況に基づいて検討する必要がある。

税法上の耐用年数が妥当であるということが IAS 第 16 号に基づいて示せれば、これを IFRS 上の耐用年数として使用することもあり得ると考える。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 16 号では、耐用年数は、資産が企業によって利用可能であると予想される期間、または、企業がその資産から得られると予測される生産高又はこれに類似する単位数と定義されている。

わが国の税法上の耐用年数は、多くの企業の実態を調査した上で設定がなされており、企業及び資産によっては、IAS 第 16 号の耐用年数として適当な場合もあると考えられる。

IFRS には詳細なガイドラインがないため、経営者が適正に判断しなければならないが、耐用年数の決定にあたっては、IAS 第 16 号第 56-57 項に記載されている「企業の資産管理方針」などの要素も踏まえたうえで、「企業の経験に基づく判断」が求められる。このため、税法上の耐用年数が IAS 第 16 号に準拠した耐用年数であると判断される場合には、税法上の耐用年数を IFRS 上も用いるケースがあり得ると考えられる。

残存価額については、IAS 第 16 号第 53 項に「実務上、残存価額は重要でない場合が多く、それゆえ、償却可能額の算定上、あまり重要ではない。」と記載されており、IFRS 財団教育

文書「減価償却と IFRS」では、「法域によっては、すべての資産の減価償却を 1 通貨単位のような名目価額まで行うという税務上の規定が存在する。IFRS ではそのような一律の方針は認めていない。そのような処理が適切な資産もあるかもしれない（特に、耐用年数の終了時には陳腐化しているであろう資産）」と記載されている。このため、現行の日本基準の下での残存価額が、IAS 第 16 号に準拠しているかどうかを判断したうえで、適切な場合には IFRS の下でも同一の残存価額を用いる場合もあり得ると考えられる。

③ 減価償却単位

作成者の疑問・要望



コンポーネント・アプローチ

償却単位は、どこまで細分化する必要があるのか。(耐用年数省令に記載されているレベルでよいか。)その単位の大きさの度合いにより、企業の減価償却などの固定資産会計の実務負担が大きく変わってくる。

IFRS では取得原価における重要な資産項目について個別に減価償却する必要があるが、逆に重要な資産項目とそうでない項目を峻別せずに、支出明細単位で減価償却する方法が認められるか。

現行実務に近い製造設備ごとに総合償却することは可能か。特に機械装置については、製造ラインを構成する機械装置は運命を共にしており同じ耐用年数となるという考え方もありえるのではないか。

専門家の個人的見解など



償却単位は、耐用年数省令よりももっと大まかでよいかかもしれないし、詳細にしなければいけないかもしれないので、資産の内容により判断する必要があると思われる。現状を把握したうえで、どこまでだったら償却単位として利用可能か、実務上は重要性をベースにして探っていくことが考えられる。

IAS 第 16 号第 45 項では、減価償却方法と耐用年数が同じ資産をグループ化して、まとめて償却するということが可能である、とされている。ただし、教育文書「減価償却と IFRS」にも明示されているとおり、IAS 第 16 号 BC26 項が、「企業が近似値法(例えば、全体としての項目についての加重平均された耐用年数など)を使用することが、当該重要な構成部分に対する企業の異なる予測値を忠実に反映する減価償却になるとは考えなかった」としている点にも留意が必要である。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 16 号では、有形固定資産項目の当初の認識は、重要な構成部分(コンポーネント)ごとに行う。減価償却単位も重要な構成部分とし、個別に減価償却を実施することとされている。わが国の税務上の耐用年数省令に記載されている資産区分は相当に細かいというのが一般的な理解であるため、税法をベースにした資産区分を行っていれば、結果的に IFRS のコンポーネント・アプローチに近似する場合もあると考えられる。

いわゆる総合償却についても、コンポーネント毎の耐用年数がある程度のレンジであるならば、コンポーネント単位で償却した場合と比して重要な差異が生じないケースが存在する可能性もある。

④ 減価償却方法、耐用年数等の再検討

作成者の疑問・要望



償却方法、耐用年数、残存価額の見積もり

少なくとも年に一回は再検討し、実態を踏まえた確認をすることとされているが、連結上の重要性判断、また業務負荷の点も含めて、現実的にどこまで適切な運用が可能なのか。

専門家の個人的見解など



事業年度末の再検討については、実務的には、毎年必ず全ての資産についての個別の見直し作業を実施するというのではない。

例えば、過去に多額の固定資産の処分損益が計上されていないとか、備忘価額まで償却した後も使っている固定資産項目があまりなく、事業環境および生産計画・資産利用計画などの経営計画などに大きな変化がないということであれば、現在採用している減価償却方法、償却年数、残存価額を変更する必要はないという説明が可能な場合もあるのではないかと考えられる。また、資産の種類によっては残存価額の変化に焦点をあてた検討が重要であることもある。

まずは全体の状況について前述したような検討要素についてハイレベルな検討を行い、変更が必要と思われる状況が生じた場合にはさらに詳細な見直しのプロセスに入るという2段階の検討も可能ではないかと考えられる。

対応のポイント・サマリー



IAS 第16号では、有形固定資産の減価償却方法と残存価額、耐用年数は、少なくとも各事業年度末において再検討をするものとしている。

この再検討の具体的な方法は基準書では特定されておらず、全ての有形固定資産について個々の資産毎に見直しを実施することに代えて、資産の変化を認識・モニタリングする方針などを保持・運用することも考えられる（IFRS 財団教育文書「減価償却とIFRS」を参照※）。

（※）IFRS 財団教育文書「減価償却とIFRS」より抜粋—「航空機のような資産の残存価額は、每期大きく変動するかもしれない。一方、その他の資産で、製造施設で使用されているような資産の残存価額は、每期変動するものではないかもしれない。経営者は、資産の変化を認識・モニタリングするための方針を持つべきである。」

⑤ 借入費用の資産化

作成者の疑問・要望



適格資産の範囲

適格資産の範囲が不明瞭である。

紐付きでない借入費用

紐付きでない借入れ費用をどう把握、配分するのか。借入費用の資産化について、一般借入についても資産化が求められているが、どこまでやればよいのか。重要性の観点などから、IAS 第 23 号では計算例が示されているが、実務負荷は非常に高い。例えば会社が資産化不要と判断して、資産化率 0% と開示することもあり得ると思うがどうか。

専門家の個人的見解など



重要性を勘案して実施する範囲など決定することもあり得る。具体的な方法については、早目に監査人と協議をして、合意しておくことが重要である。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 23 号では、適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならないとされている。

本項目で実務対応のカギとなるのは重要性の判断基準である。建設等に直接起因する借入費用の重要性は、通常の場合それほど高くはないのではないか。この場合、金額及び資産化する期間により適格資産をある程度絞った上で、重要性を考慮しながら資産計上するという対応も考えられる。またこれで相当部分への対応はできる可能性がある。

IAS 第 23 号ではまた、一般目的で資金を借り入れ、適格資産を取得するためにそれを使用した範囲で、当該資産に係る支出に資産化率を乗じて、資産化する借入費用の金額を算定することとされている。これについても、上記と同様、重要性を考慮した対応を行うことも考えられる。

⑥ グループ内での会計処理統一

作成者の疑問・要望



償却方法、耐用年数、残存価額の見積もりの統一

減価償却に関わるこれらの要素及びコンポーネント・アプローチの視点を踏まえた一つの固定資産としての認識単位(資産グルーピングなど)について、経営管理や日常の管理(システム管理含)という面も考慮し、グループポリシーをどこまで統一すべきか。

専門家の個人的見解など



同じような資産を、同じような利用方法、状況下で使用する場合、それがどのグループ会社またはどのような国・地域で使用されたとしても、報告企業の経営者の見積りは同じ結果となるはずである。

したがって、グループ会社の保有する有形固定資産の減価償却方法・耐用年数・残存価額は、資産利用の実態の違い等の要因を踏まえて判断することになる。必要に応じ、程度について監査人と早期に十分協議することが考えられる。

対応のポイント・サマリー



減価償却に関する償却方法、耐用年数、残存価額について、個々の資産の消費の状況を反映するというのが原則的な方法であるが、前述したとおり、これらの判断には難しい要素もあり、企業の判断が必要である。個々の資産毎に判断するのか、グループ全体としての使用方法の類似性に着目しグループとしての統一感を重視するのかについては、その結果が IAS 第 16 号に照らして適正であることを前提に、企業の判断に委ねられることとなるケースもあると考えられる。

⑦ 資本的支出と修繕費の区分

作成者の疑問・要望



資本的支出と修繕費

現在、資本的支出の判定は税法に従った実務が行なわれているが、これが IFRS の考え方 (IAS 第 16 号第 12~14 項:取得後支出) と整合するかは難しい問題である。IFRS を適用するといずれも資本的支出となるのに、税法基準を適用するといくつかのみが資本的支出となるようなことが起こりうるのではないか。

専門家の個人的見解など



疑問のようなことは起こりうる。すなわち、IFRS 上は、税法のような金額基準はないため、原則として要件を満たせば資産計上することが求められる。

二重の帳簿作成を避けるためには、可能な範囲において、税法上の取扱をしつつ IFRS 上も重要性の観点から許容できるというような資産計上基準を設定することが一つの方法ではないかと考える。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 16 号では、有形固定資産は、「財貨の生産又は役務の提供に使用する目的、外部へ賃貸する目的又は管理する目的で企業が保有するものであり、かつ、一会計期間を超えて使用されると予想されるもの」という定義を満たし、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、資産の取得原価が信頼性をもって測定することができる場合に認識するものとされている。

税法のルールに従った処理が、必ずしも IFRS を充足するとは限らないが、税法上で資本的支出と認められるものが、IFRS 上の要件を満たす可能性もある。個別に懸念事項があれば、重要性も考慮の上、検討の早い段階で主要論点として監査法人と議論を開始することが、現実的な対応ではないかと考えられる。

⑧ 固定資産への計上基準（少額資産の扱い）

作成者の疑問・要望



固定資産の計上基準という面でいえば IFRS では何も触れられていないのか。
今まで税法基準で行ってきたが、変更する必要があるのか。

専門家の個人的見解など



IFRS に少額資産の規定はない。一方で、IFRS においても重要性の概念が存在するので、IFRS 上でも最低金額を決めて、それを下回る項目は取得時に費用処理することは実務対応として考えられる。

対応のポイント・サマリー



重要性の概念は IFRS においても存在する。税法上の少額資産についての税法上の扱いが、IFRS の下でも適用可能かどうか検討し、重要性のない取引については相応の処理を行うことが考えられる。

⑨ 資産除去債務（日本基準との GAAP 差異）

作成者の疑問・要望



日本基準との主要な差異

IFRS と日本基準との主要な差異は次のとおりと認識している。

- ・ 割引率の見直し (IFRS: 毎年見直、日本基準: 金額の見直しを行わなければ割引率は変更しない)
- ・ 債務の見直し (IFRS: 毎年見直、日本基準: 重要な変更が生じた場合のみ)
- ・ 敷金の処理 (IFRS: 規定なし、日本基準: 資産除去債務計上の代替として敷金の償却を認容。[資産除去債務適用指針第 9 項及び第 27 項])

日本国内の事象に関する推定的債務の取扱い

企業が国内の工場の閉鎖に際して、自主的に当該工場の取り壊しの意思決定を行い、その旨を公表したとした場合、資産除去債務として取り扱うべきか、あるいは、減損会計の範疇として取り扱うべきか。

国内法的には、方針変更(取り壊さない等)の再度の意思決定は可能であり、当初の意思決定(取り壊し)を強制することはできないものと思われる。

専門家の個人的見解など



JGAAP に準拠して計算された債務と IFRS に準拠して計算された債務が十分に近似しており、両者の差異に重要性がなく、今後も継続的に差異に重要性がないことが合理的に推定できる場合、定期的に両者の差異に重要性がないことを確認しつつ、JGAAP と IFRS で単一の金額を計上するという実務的な対応が可能な場合もあると考えられる。

推定的債務が発生した場合は、資産除去債務を計上するのが妥当ではないかと思う。但し、減損処理も同時に必要とされるかもしれない、減損会計の適用は、別途事実と状況に応じて判断が必要とされる。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 37 号では資産除去債務に係る割引率の変更が要求されている等、日本基準と差異のある部分もあるが、割引率の変更についても、重要性の観点からは、変更により資産除去債務の残高に大きな変動が見込まれる場合のみ行う対応をとることも考えられる。

推定的債務による資産除去債務については、企業自らの意志決定のみでは通常これに該当しないが、公表した場合に第三者の期待が惹起されることなどから推定的債務の定義に当てはまる場合には資産除去債務として認識しなければならないことに留意が必要である。

⑩ 減損処理の戻入れ（日本基準との GAAP 差異）

作成者の疑問・要望



減損戻入れ

実務上、どのような場合に減損の戻入を認識するか。

また、減損の戻入れの会計処理について簡便的な方法は認められるのか。どのような簡便計算があるか。

減損損失の戻入れ金額の上限が定められているが、その後の簿価管理が実務上煩雑になる。すなわち、減損損失計上後の減価償却後の簿価と減損が計上されていないと仮定した場合の減価償却後の簿価の両者を管理していく必要があるが、CGU 内の各固定資産に減損損失を配分することになるとかなり管理が煩雑になる。

専門家の個人的見解など



減損の戻入を行う場合は IAS 第 36 号に規定されている。基準上、簡便な方法が設けられている訳ではないが、重要性の観点から、簡便な計算で足りる場合も存在し得る。

対応のポイント・サマリー



一度減損を認識した資産について、戻入の認識を行うまでに収益性が回復する可能性との兼ね合いを考慮し、対象資産の絞り込み、重要性を考慮した簡便的な会計処理のルール化などにより、現実的な対応を検討することが考えられる。

結果的に戻入を行うケースが殆ど発生せず、現行日本基準と同様の取扱いとなることもあり得る。減損の認識とセットで、検討の早い段階で監査法人と議論を開始することが望まれる。

テーマ3 無形資産 (IAS 第38号)

テーマの背景・関連規則

無形資産は「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産」の定義を満たし、「資産に起因する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く」かつ「資産の取得原価を信頼性をもって測定することができる」場合にのみ認識しなければならない。

【IAS 第38号 第8項, 21項】

- 研究に関する支出は、無形資産として認識してはならず、発生時に費用として認識する。

【IAS 第38号 54～55項】

- 開発から生じた無形資産は、資産化の6要件すべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。

【IAS 第38号 第57～58項】

- 耐用年数を確定できる無形資産の償却可能額は、当該資産の耐用年数にわたり規則的に配分しなければならない。適用する償却方法は、企業によって予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならない。そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用しなければならない。

【IAS 第38号 第97項】

- 耐用年数を確定できる無形資産の償却期間及び償却方法は、少なくとも各事業年度末において、見直さなければならない。

【IAS 第38号 第104項】

- 耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならない。

【IAS 第38号 第107項】

- 無形資産が減損しているかどうかを判定するために、IAS 第36号を適用する。

【IAS 第38号 第111項】

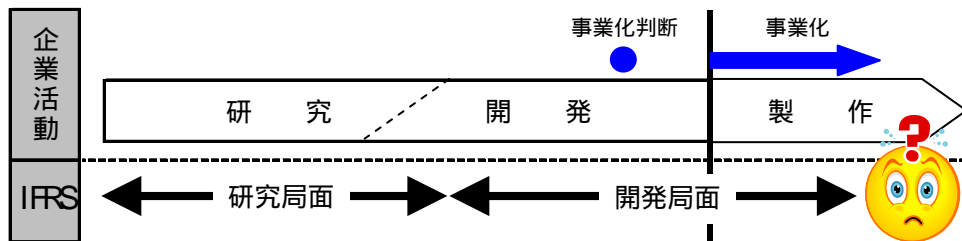
① 開発費：研究局面・開発局面

作成者の疑問・要望



IAS 第 38 号第 52 項は、企業の研究開発活動を「研究局面」と「開発局面」に分類することを求め、『「研究」及び「開発」の用語は定義されているが、「研究局面」及び「開発局面」の用語は、本基準の目的上それらより広範な意味をもつ』としている。

研究局面と開発局面への分類に関する考え方等、監査の視点からアドバイスはあるか？



専門家の個人的な見解など



各社の研究開発プロセスに具体的に照らして判断することになる。ただし、研究局面と開発局面とを区分することができない場合は、その支出のすべてを研究局面において発生したものとして処理する。

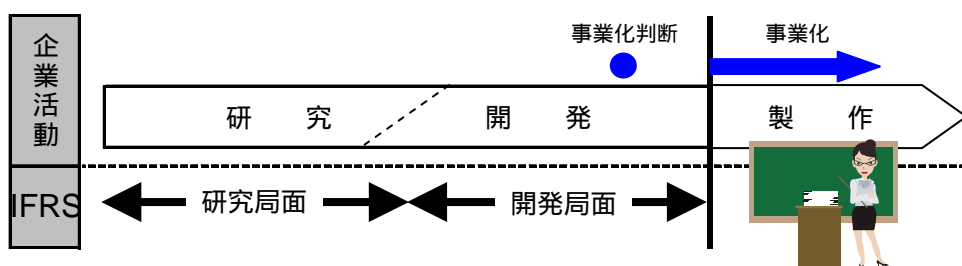
対応のポイント・サマリー



IAS 第 38 号が求めている、研究局面・開発局面の分類への実務対応は容易ではない。

現行の日本基準では研究・開発とも費用処理のため、研究開発の管理において「研究」と「開発」の区分を明確化していない場合もあると想定される。

開発費の資産計上を行う場合、IFRS には詳細なガイドラインが規定されていないので、企業が IAS 第 38 号にもとづく適切な規準(判断)により局面への分類を行う必要がある。研究局面か開発局面か、両者を識別できない期間がある場合には当該期間は研究局面として扱われる。



② 開発費：研究開発管理プロセスの変更要否

作成者の疑問・要望



IAS 第 38 号：開発費の資産計上への対応にあたり、研究開発管理プロセスを変更する必要があるか？

専門家の個人的な見解など



研究開発管理プロセスは企業固有のものであり、IAS 第 38 号の資産化要件を意識して、開発費を資産計上するためだけに変更する必要はない。

ただし、資産計上を開始もしくは終了する時点が現行プロセスではっきりしていない、あるいは資産計上に必要な情報が入手できないのであれば、それを変更したり、情報入手するための新たなプロセスを構築したりする必要があるかもしれない。例えば、資産化の要件を充足するタイミングを明確にするために、現行プロセスにはない書面を作成することはありうる。

対応のポイント・サマリー



通常、企業は何らかの方法で研究開発活動を管理し、研究開発の各テーマ・プロジェクトの評価手続によりその継続や中止を判断し、予算管理等も行っていると考えられる。

IAS 第 38 号は、こうした通常のモニタリング活動を通じて得られる意思決定に必要な情報を利用した判断を否定するものではないため、開発費の資産計上を現行の研究開発管理プロセスにより判断することができれば、資産計上に関する追加的負荷は限定される。一方、資産計上を開始もしくは終了する時点が現行プロセスではっきりしていない、あるいは資産計上の要否を判断するために必要な情報が入手できないようなケースにおいては、追加的対応の要否を判断し、その内容を検討することが必要なケースがあるかもしれない。

もちろん研究開発の評価手続や評価時点などを、より適切な方法に見直す管理プロセス変更を、企業の判断により行うことは有り得る。

③ 開発費：資産計上(比較可能性)

作成者の疑問・要望



IAS 第 38 号：開発費の資産計上について、監査人などから『同業種他社の状況も参考にすべき』との意見が聴こえてきたり、ASBJ などから『業種別に開発費の資産計上状況を調査した資料』が公表されるなど、いかにも同業種であれば資産計上パターンが類似するかのような誤解がある。

しかし、研究開発管理プロセスは企業ごとに違っているのだから、IAS 第 38 号にもとづく開発費の資産計上判断も企業により違うことは十分に考えられる。

同業種他社が開発費を資産計上している点を理由に、当社においても資産計上すべき開発費があるはずという視点が監査に持ち込まれることはない点を確認したい。

専門家の個人的な見解など



同業種であったとしても研究開発活動の内容が違えば資産計上の判断は必ずしも一致しないという考えについては、そのとおりであると思う

同業種他社の資産計上状況はベンチマークにはなるとは思うが、必ずしもそれが自社に当てはまるものではない。

自社において監査人との協議を十分に行って、解決を図って頂きたい。

対応のポイント・サマリー



開発費の資産計上は、IFRS の要件を踏まえた上での企業の適切な判断が必要になる。他社の状況を参考とすることは可能であるが、各社は自社の研究開発管理プロセスから得られる情報などをベースに IFRS の要件を踏まえ、資産計上の判断を適切に行うことが求められる。

他社の状況はあくまでも参考でしかなく、一見類似する研究開発を行った場合でも、開発費の資産計上判断が異なる結果となることがあり得る。

④ 開発費：資産計上（6要件）

作成者の疑問・要望



IFRS (IAS 第 38 号) を適用する場合には、開発費を資産計上することは当然というようなマスコミ記事や会計基準解説が見受けられる。

IAS 第 38 号第 57 項が規定する開発費の資産計上要件（6 要件）のうち、『使用または売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性』は、通常は開発の終盤、場合によっては開発がすべて完了してからの確認になると考えられる。

専門家の個人的な見解など



各社の研究開発活動の内容や実態に具体的に照らして判断することになる。

対応のポイント・サマリー



開発コストの資産計上といっても、これまで費用処理していた開発コストの全てを無形資産に振り替えることになるとは限らない。

企業は IAS 第 38 号第 57 項が規定する資産認識要件（6 要件）の全てを満たす時点を適切に判断しなければならない。その際、自社の研究開発管理プロセスから得られる情報がベースとなる。

実務対応においては、通常は研究開発の終盤となるであろう“技術上の実行可能性”が立証可能となる時点は自社の研究開発管理プロセスのどこか？ を考えることが効率的な場合もあると考えられる。

あくまでも一例であるが、仮に“技術上の実行可能性”を立証できる時点が開発活動の終了時点であれば、IAS 第 38 号第 57 項が規定する資産認識要件を検討した結果、資産計上する開発コストはないという結論になる。

また、IAS 第 38 号第 57 項では、開発費の資産計上にあたり立証を求めている点に留意が必要である。6 要件の全てを立証することができない場合は、無形資産を認識することはできない。実際の企業の研究開発活動はさらに複雑であり、各社で検討する際には早い段階で監査法人と議論することが望まれる。

テーマ4 収益認識 (IAS 第18号、第11号)

テーマの背景・関連規則

- 収益は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、これらの便益を、信頼性をもって測定できるときに認識される。IAS 第18号は、これらの規準が満たされ、それによって収益が認識される状況を明らかにするとともに、これらの規準を適用する上での実務指針を提供することを目的としている。

【IAS 第18号 目的】

収益は、企業が自己の計算により受領したか、又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含む。本人とは、取引に付随する重要なリスク及び経済価値に対するエクスポージャーを有するものとされており、企業が本人として行動していることを示す4つの特徴が例示されている。企業が本人として行動しているかどうかについては、特徴を含め、関連性のある全ての事実と状況の検討を踏まえた判断が必要である。

【IAS 第18号 第8項、付録 第21項】

収益認識の規準は、通常それぞれの取引に個々に適用される。しかし、状況によっては、取引の実質を反映させるために、個別に識別可能な構成部分ごとに収益を認識する、または反対に、複数の取引を一体として収益を認識する必要がある。

【IAS 第18号 第13項】

収益は、受領した又は受領可能な対価の公正価値により測定する。測定の際には、値引き及び割戻しの額を控除する。

【IAS 第18号 第9～10項】

IAS 第18号は、次の取引及び事象から生ずる収益の会計処理に適用する。

- (a) 物品の販売
- (b) 役務の提供
- (c) 利息、ロイヤルティ、及び配当を生ずる企業資産の第三者による利用

【IAS 第18号 第1項】

全ての収益に共通の認識要件として、以下の2つがある。

- (1) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (2) 収益の額を、信頼性をもって測定できること

【IAS 第18号 第14項、第20項、第29項】

物品の販売からの収益は、共通要件に加え、次の条件が満たされたときに認識する。

- (1) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと
- (2) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと
- (3) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること

【IAS 第 18 号 第 14 項】

役務提供に関する収益は、共通要件に加え、特有の要件が 2 つある。

- (1) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること
- (2) その取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること

役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合は、その取引に関する収益は、進捗度に応じて認識する。信頼性をもって見積ることができない場合には、発生費用のうち、回収可能な金額を上限として収益を認識する。

【IAS 第 18 号 第 20 項、第 26 項】

- IAS 第 11 号の目的は、工事契約に係る収益及び原価の会計処理を定めることである。

【IAS 第 11 号 目的】

工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合、その工事契約に関連した収益及び原価は、その請負業務の報告期間の末日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識する。(進行基準)

【IAS 第 11 号 第 22 項】

工事契約の成果が信頼性をもって見積ることができない場合には、収益は、発生した工事契約原価のうち回収される可能性が高い範囲でのみ認識し、工事契約原価は、発生した期間に費用として認識する。(原価回収基準)

【IAS 第 11 号 第 32 項】

工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いとき、予想される損失は直ちに費用として認識しなければならない。

【IAS 第 11 号 第 36 項】

① 重要なリスク及び経済価値の移転

作成者の疑問・要望



物品の販売において「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと (IAS 第 18 号第 14 項(a))」について、以下のように考えているが如何か？

- ① 重要なリスクとは輸送中に発生する次のようなリスクと考える。
 - ・ 事故による破損
 - ・ 盗難
 - ・ 武装勢力による襲撃
 - ・ 国境越の際などに検問で没収される
 - ② 重要な経済価値とは「物品を使用、売却する等により得られる利得(直接・間接)」と考える。
 - ③ それぞれの移転時期についてのメルクマールを判断するにあたり、企業の視点で移転時期を判断するものとする。(「企業が買手に移転」と記載されている)
- ③は「出荷時点」と考える。理由は次のとおり。
- ・ 企業にとって、重要な経済価値は出荷時点で喪失しているため
 - ・ 治安がよく道路整備が進んでいる日本では、信用できる輸送会社が数多く存在しており、輸送リスクに重要性がないと判断できるため

専門家の個人的見解など



①、②に書いてあるものは、いずれも IAS 第 18 号第 14 項(a)における「リスク及び経済価値」ということであると考えられる。他にも、品質低下リスク、陳腐化リスク、価値変動リスク、紛失リスクなどが考えられるが、これらに限定されるものではない。

③については、所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手にいつ移転したかを評価するには、取引内容(条件等)を調べることが必要になる。例えば、多くの小売販売においては、リスクと経済価値の移転は、所有権や占有権の移転と同時に起きることが IAS 第 18 号でも触れられている。したがって、出荷後も買手への引渡し前に売手が輸送を途中で中止して販売を止めることができ、且つ買手が輸送中の物品の所有権を有しないような場合には、出荷時点で重要なリスクと経済価値が移転したと考えることは困難であろう。

ただし、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の移転とは異なる時点で発生することもあるので、取引内容に応じて判断する必要がある。

なお、ここでいうリスク及び経済価値の移転は、重要なリスク及び経済価値であり、全てのリスク及び経済価値の移転を求めているわけではない。例えば、エアコンの据付工事で夏場の冷房性能試験と冬場の暖房性能試験を両方行うようなケースにおいては、夏・冬の性能試験を実施しないと重要なリスクが顧客に移転しないのであれば、やはり両方の性能試験を待たなければいけないことになるが、それ以前の段階で重要なリスクと経済価値が顧客に移転しているのであれば、両方の性能試験より早い段階で収益を認識することもあると考える。



対応のポイント・サマリー

物品の販売における「重要なリスク及び経済価値の移転」は画一的なものではなく、各々取引状況に応じ、異なってくる。また、「全て」ではなく「重要な」と規定されている点にも留意する必要がある。日本の取引状況においては、結果として重要なリスク及び経済価値の移転が「出荷時点」となるケースもあると考えられる。

IFRS には詳細なガイドラインがないため、各々の取引内容を吟味し、監査法人与十分な協議を行ったうえで、最終的には第三者への合理的説明が可能かどうかを経営者が適正に判断し、対応方針を決定していくことになる。この協議には時間がかかると考えられることから、検討の早い段階で主要論点として議論を開始する必要がある。

② 収益認識時点に関する実務対応

作成者の疑問・要望



「重要なリスク及び経済価値の移転」が商品到着時点(着荷時点)である場合の収益認識の実務対応

(1) 着荷時点の把握

- ①顧客の受領証など具体的なエビデンス入手
- ②出荷～到着までの日数の合理的な見積り
- ③その他

①であれば完璧であるが実務が煩雑となるため、コスト・ベネフィットの観点および重要性を考慮して②でもよいと考える。

(2) 出荷～到着までの日数の合理的な見積り

現在は出荷データ入力と同時に収益計上となる会計システムを使用している場合、出荷～到着までの見積日数=3日と仮定

- ①会計システムを出荷データ入力3日後に収益計上となるように改修
- ② 会計システムは改修せず、期末日前3日分の出荷データ=収益計上済を翌期に繰延べる(取消す)決算整理を実施
- ③その他

②でも全く問題ないと考える。

(3) 重要性の観点

(2)で「②期末日前3日分の出荷データ=収益計上済を翌期に繰延べる(取消す)決算整理を実施」する必要性を検討

- ・3日分の収益計上額に重要性がない場合も考えられる
- ・長期間に護り出荷が続く場合は(前期から継続)前期▲→当期+と、当期▲で、さらに金額の重要性が薄まる

決算整理を行うべき収益計上額に金額の重要性がない場合は、出荷ベースで収益認識してもよいと考える。

収益認識の重要な会計方針としては着荷基準を採用し、実際には重要性の判断の中で出荷基準により収益認識することは可能か。

専門家の個人的見解など



(1) 着荷時点の把握

顧客への着荷時点に収益を認識すべきような取引で、かつ同様の取引が反復的に行われるような場合は、予定通り引渡しが行われていることを毎期検証できることを前提に、例えば実際出荷日をベースにして引渡予定日をもって収益を認識するということが実務上可能と考えられる。

(2) 出荷～到着までの日数の合理的な見積り

出荷時に収益計上となる会計システムを使用している場合に、着荷基準により収益計上する際の方法としては、結果的な数値が IFRS に従ったものになれば、対応の仕方は会社によって異なっても構わないと考える。

欧州でも、契約上出荷時点で所有権が移転するような契約はあまり多くはなく、引渡時に所有権が移転する契約が多いと聞いている。

量産品の場合は、着荷のタイミングを厳密に捉えて収益計上することは難しく、出荷日をベースにしたみなし引渡日で計上しているケースもあると認識している。

期中でも期末でも出荷日と着荷日の差に違いがないのであれば、期末ではなく期中において、かなりの確度をもって出荷の何日後に着荷しているという十分な検証を毎年行うことを条件にみなし引渡日で収益計上するという実務も認められるのではないかと考える。

ただし、個別具体的に検証が必要となる場合（特に顧客による検収が重要な要件になっている場合）には、簡便的な方法の適用が望ましくないケースもあり、その使い分けは必要と考えられる。

なお、重要性がないと言えるのであれば、簡便的な方法で収益計上することもあり得ると考える。

対応のポイント・サマリー



「①重要なリスク及び経済価値の移転」に記載したとおり、日本の取引状況下では、結果として出荷基準が継続して適用されるケースもあると考えられるが、着荷時点で収益認識を行うこととなった場合でも、概算で重要性を判断し、明らかに重要性がないということであれば、それ以上精緻な計算をせずに簡便的な方法を取ることはあり得ると思われる。例えば、欧州事例に見られるような「出荷日をベースにしたみなし引渡日による簡便的対応」によることが可能なケースや、重要性の観点から補正を行わない(結果的に出荷基準と同じ)ことが可能なケースもあると考えられる。

毎年の検証のやり方を含め、対応方法及び開示について監査法人と事前に合意しておくことが必要である。

③ 総額表示と純額表示

作成者の疑問・要望



総額表示と純額表示の客観的判断基準をどのように明確化すべきか。

収益の総額表示と純額表示に関し、取引におけるリスクの負担が、必ずしもいずれかの取引当事者のみに一方的に帰属するとは限らず、各当事者がリスクの一部を分担して負担することも多い、というような場合を含め総額表示か純額表示かの客観的判断基準をどのように明確化すべきか。

専門家の個人的見解など



2009年のIFRS年次改善において、本人か代理人かの判断指標がIAS第18号に加えられた。

物品や役務を提供することや注文の履行について第一義的な責任を負っていること、在庫リスクを負っていること、価格設定に関する裁量権を有していること、顧客に対する売掛債権について信用リスクを負っていること、といった4つの特徴(Appendix21)が示されている。但し、この4つの特徴は絶対的なものではなく、他にも考慮すべきことがあり得る。

4つの特徴は例示列挙であり、このような特徴も含め関連性のあるすべての事実と状況を検討した上で総合的に判断することとなる。

各当事者がリスクの一部を分担して負担するようなケースは、取引金額の絶対額及び代理人取引部分の割合に重要性がなければ、契約全体を総額として収益計上するということは、原則としてそもそも別の取引かどうか検討する必要があるが、重要性の観点からあり得るのではないか。

対応のポイント・サマリー



総額表示か純額表示かの判断は、主たる当事者か代理人かの判断による。IFRSの4つの例示を考慮しつつ、取引毎に総合的に判断することとなるが、このうち、1つか2つだけ満たす取引も想定され、そうした場合の判断は難しくなる。

このようなケースは、IFRSには詳細なガイドラインがないため、経営者が適正に判断しなければならない。即ち、各々の取引内容を吟味し、監査法人と十分な協議を行ったうえで、最終的には第三者への合理的説明が可能かどうかを判断し、対応方針を決定していく

こととなる。この協議には時間がかかると考えられることから、検討の早い段階で主要論点として議論を開始する必要がある。また、当事者取引と代理人取引が混在する契約における重要性の基準についても、監査法人と事前に合意しておくことが必要である。

④ 買戻し条項付契約に基づく販売

作成者の疑問・要望



以下のような取引において、IFRS 特有の取扱いとなる可能性があるか。

- ・ 買戻し条項付契約に基づく販売
- ・ 一旦売上および売上原価を認識した出荷品が、販売店で保証修理目的に使用された→当初の売上認識は認められるか？
- ・ 一旦売上および売上原価を認識した出荷品を、部品メーカーで加工した後に加工品として仕入れた→当初の売上認識は認められるか？

専門家の個人的見解など



買戻し条項付契約の場合、契約条件を分析して、実質的に所有に伴うリスクと経済価値が買手に移転しているかどうかをまず判断する必要がある。買い戻す場合の金額も非常に重要であり、当初から買戻価格が固定されている場合には当初の収益認識は難しいと思われるが、契約時には買戻価格が決まっておらず、買戻価格がその時の市場価格で決まるような場合には、当初の収益認識ができるケースが存在すると思われる。

一旦売り上げたものが販売店で保証修理目的に使用された場合、販売店が通常の顧客であれば、顧客がそれをどのように使うかによって売手の収益認識方法を変える必要はないと思われる。

一旦売上を認識した出荷品を部品メーカーでの加工後に加工品として仕入れた場合とは有償支給のことだと思われるが、有償支給時には原則として収益として認識しない。

対応のポイント・サマリー



買入価格が決められている買戻し条項付契約や有償支給取引については、次のいずれも満たす場合、現行の日本の会計慣行の下でも、多くの場合、売手は収益を認識していないものと考えられる。

- ・ 売手が有償支給材料等のほぼ全量を加工後に買い戻すことが予定されている。
- ・ 商社を経由していない直接取引である。

これは IFRS でも同様であるが、契約条件によっては収益認識ができるケースもあり、取引毎の判断となる。また、重要性が小さいものまで厳密に判断する必要はない。

取引毎の収益認識の可否及び重要性の判断基準について、監査法人と事前に合意しておく必要がある。

⑤ スワップ取引

作成者の疑問・要望



現在、タイムスワップによる融通取引を行っており、スワップ相手会社との交換についても売上を計上しているが、IFRSでは、売上計上が認められなくなるという話がある。

タイムスワップ取引については、出す時期と受ける時期で製品市況が変化するため、異種の物品の交換（収益認識可能）とはみなされないのか。

専門家の個人的見解など



タイムスワップ取引とは、化学品等を同業者に売却し、一定期間後、同一の商品を同量買い戻す取引であると認識している。

買戻条件付きの販売契約では、売手が実質的に所有に伴うリスク・経済価値を買手に移転していない場合、収益は認識されないが、一方で、重要なリスク・経済価値が買手に移転していれば、買戻条件付きでも収益を認識できる。

タイムスワップ取引の場合、買戻価格がそのときの市場価格であり、買手側にとって同業者から購入することに経済的な合理性があるのであれば、収益認識ができるケースもあると考えられるが、販売時に買戻価格が決まっているような場合には、収益認識はできないと考えられる。

対応のポイント・サマリー



タイムスワップ取引も、買戻し価格が予め決まっている場合は同様であるが、買戻価格がそのときの市場価格である場合は収益認識が可能なこともある。

各々のスワップ取引の取引条件につき、重要なリスク・経済価値が移転しているかどうかを確認する必要がある。

⑥ 複合契約

作成者の疑問・要望



例えば一つの契約の中に、①機器製作(工事契約に該当)、②据付指導(役務提供)、③予備品(物品販売)、が含まれる複合契約について、金額が一本で契約書に表示されている場合、その金額を個別に区分することは、実務上かなり難しい。契約のメインである機器製作を主眼として、一本で工事契約として見るしかないのではないか。

専門家の個人的見解など



1つの契約の中に工事契約とそれ以外の契約が含まれる場合に、それぞれが個別に識別可能なものである場合には、工事契約部分についてはIAS第11号を適用し、それ以外の契約の部分についてはIAS第18号を適用すべきと考える。今回の事例に関して言えば、機器製作が工事契約に該当するのであればIAS第11号を適用し、据付指導及び予備品はIAS第18号を適用することになる。

但し、重要性の観点から、一つの契約の中で工事契約が圧倒的に大きい場合、他の細かい構成要素を区分せず、工事契約の中に含めることはあると思われる。

対応のポイント・サマリー



現行のIAS第18号において、一つの取引の中に複数の構成要素が識別された場合には、それぞれの構成要素ごとに収益認識することが必要となる。これは契約書や内部管理資料などで構成要素や構成要素ごとの金額が明示されていないケースであっても同様である。但し、実務においては、重要性(契約金額、主たる要素の割合、主たる要素とそれ以外の要素の利益率等)により、複数要素取引であっても纏めて収益認識することが認められるケースも出てくるであろう。逆に、証憑をもって示せないケースであっても、経営管理上、複合取引を合理的手法により構成要素ごとに分割しており、その結果に信頼が置ける場合には、構成要素毎に認識することが必要となるケースもあると考えられる。また、実務においては、重要性の基準(契約金額、主たる要素の割合、主たる要素とそれ以外の要素の利益率等)を設けて、一部の取引を対象とするケースも出てくるであろう。

このような取扱いが、現行の実務において行われているのであれば、IAS第18号を適用しても、その実務を大きく見直す必要が無い場合もあると考えられる。

なお、収益認識に関する新しい基準では「履行義務」の概念が取り入れられ、複合取引の識別に関する取扱いを明確にすることが検討されている。

⑦ 仮価格による収益認識

作成者の疑問・要望



見積り販売価格での取引における収益認識について

取引時には仮価格で売上を計上し、原料価格確定後に精算を行っている取引があるが、IAS 第 18 の「収益の額を信頼性をもって測定できる」という条件に照らすと、当該仮価格での売上計上は認められなくなるのか。いわゆる「単価後決め方式」であり、業界でも一般的に用いられている商慣習である。

売価未確定の場合の収益認識

IFRS の収益認識条件の 1 つに「収益の額を信頼性を持って測定できること」というものがある。わが国では仮単価発注や事後の値引き要請などの商慣行があり、期末時点（四半期を含む）で売価未確定のケースもありえるが、その場合、収益を全く認識しないのではなく、合理的な見積額で計上するほうが企業の実態をあらわしており目的適合的と考えるが、そのような処理は可能か。

専門家の個人的見解など



見積り販売価格での取引における収益認識について

IFRS 上、取引価格について、その最終的な確定を認識要件とはしていない。

ただし、物品販売の収益認識要件には、収益の額と取引原価ともに信頼性をもって測定できることも含まれているため、収益、原価ともに見積り不可能な状況であれば、契約上仮単価でとりあえず決済するといった内容があったとしても、仮単価で収益認識することはできない。

逆に、信頼性をもって測定ができるのであれば他の要件を満たしていることを前提に、収益を認識する必要がある。

売価未確定の場合の収益認識

上述のように、基準上、収益の額を信頼性をもって測定できることが収益認識の要件の一つと書いてあるが、これは必ずしも取引金額の確定を意味するものではなく、合理的な見積りが可能であれば、他の収益認識要件を満たすことを前提に、取引金額確定前でも収益認識は可能である。

具体的には、仮単価が最終的な取引価格の見積りと一致しないような場合や、値引きを行うことが確実であるもののその金額が見積不能の場合は収益認識できないが、確度の高

い見積りができる場合には、収益認識ができると考えられる。

対応のポイント・サマリー



仮価格であっても、一定の合理的な考え方に基づいて定められ、且つ収益認識の要件を満たすのであれば、そのまま収益として認識することは妥当と考えられる。

逆に、売価の交渉が継続中で未確定の場合でも原価・収益ともに合理的な見積りが可能であれば、当該見積り額による収益認識は妥当である。見積りのシナリオの蓋然性が高い場合、当該見積り額で計上することは、企業の実態を適正に表し目的適合的である。合理的な見積り方法については、監査法人と事前に合意しておくことが必要である。

テーマ5 金融商品 (IAS 第 32・39 号、IFRS 第 7・9 号)

テーマの背景・関連規則

- 金融商品に関連する基準書は、金融商品の認識及び測定の原則を定めた IAS 第 39 号、金融商品の表示の原則を定めた IAS 第 32 号、金融商品の開示について定めた IFRS 第 7 号である。IAS 第 39 号の改訂が終了した部分は、IFRS 第 9 号に置き換えられている。
- 金融商品の定義に該当するものは、金融商品会計の対象となり得る。上記基準の適用範囲には差異があるため、どの金融商品がどの基準書の適用対象となるかどうかについて、検討・判断が必要である。
- 金融資産および負債は、契約条項の当事者になった時点（約定日）で認識することが原則である。

【IFRS 第 9 号 第 3.1.1 項、IAS 第 39 号 第 14 項】
- 金融資産および金融負債は当初認識時に公正価値により測定する。

【IFRS 第 9 号 第 5.1.1 項、IAS 第 39 号 第 43 項】
- 金融商品の発行体は、当該金融商品を、当初認識時において、契約の実質および関連する定義に従って、金融負債、金融資産または資本性金融商品に分類しなければならない。

【IAS 第 32 号 第 15 項】
- IFRS 第 9 号の適用を前提とすれば、次の 2 要件がともに満たされる金融資産は、原則として償却原価により当初認識後の測定を行う。
 - (a) 契約上のキャッシュ・フローを回収するために資産を保有することを目的とする事業モデルに基づいて、資産が保有されている。
 - (b) 金融資産の契約条件により、元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローが特定の日に生じる。

【IFRS 第 9 号 第 4.1.2 項、5.2.1 項】
- IFRS 第 9 号の適用を前提とすれば、償却原価で測定されない金融資産は、公正価値により当初認識後の測定を行う。非上場株式のような相場価格のない資本性金融商品への投資は、すべて公正価値で測定する。しかし、限定的な状況ではあるが、取得原価

が公正価値の適切な見積もりとなる場合がある。

【IFRS 第9号 第4.1.4項, 5.2.1項, B5.4.14項】

- 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債は、公正価値で事後測定を行う。それ以外の金融負債は、多くの場合、実効金利法による償却原価で当初認識後の測定を行う。

【IFRS 第9号 第4.2.1項、IAS 第39号 第47項】

- 以下のいずれかの場合にのみ、金融資産の認識を中止する。

(a) 資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合

(b) 認識中止の要件を充足する譲渡が行われた場合

認識中止の要件については、判断のためのステップがフローチャートの形で提供されており（IFRS 第9号 第B3.2.1項、IAS 第39号 AG 第36項）、段階的な検討が必要である。

【IFRS 第9号 第3.2.3項、IAS 第39号 第17項】

- 償却原価で測定する金融資産について、報告期間の末日ごとに、減損が生じている客観的な証拠があるか検討し、そのような証拠がある場合には減損を認識する。（発生損失アプローチ）

一方、公開草案「金融商品：償却原価及び減損」では、金融資産の当初認識時からその残存期間にわたる将来の損失を見積り、以後は継続的に予想キャッシュ・フローを見直す方法（予想損失アプローチ）が提案されている。

【IFRS 第9号 第5.2.2項、IAS 第39号 第58項】

- IAS 第39号におけるヘッジ関係には、公正価値ヘッジ、キャッシュ・フロー・ヘッジ、在外営業活動体に対する純投資ヘッジの3種類がある。IFRSにおいて、日本基準で認められている金利スワップの特例処理及び為替予約の振当処理、米国基準で認められているショートカット法に相当する規定はない。

【IAS 第39号 第86項】

- キャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、ヘッジ手段に係る利得又は損失のうちの非有効部分は、原則として損益として認識される。

【IAS 第39号 第95-96項】

- IFRS 第7号は、原則として、すべての企業が、すべての種類の金融商品に対して適用する開示に関する基準である。開示の目的は、1) 企業の財政状態及び業績に対する金融商品の重要性、2) 金融商品から生じるリスクの性質及び程度並びに企業の当該リスクの管理方法、について情報の提供である。

【IFRS 第7号 第1項および第3項】

① 非上場株式の評価（公正価値）

作成者の疑問・要望



日本基準では非上場株式については時価を把握することが極めて困難であるため取得原価を貸借対照表価額とする実務があるが IFRS 第 9 号ではそれが認められないとの認識である。多数の銘柄を保有する場合、すべての非上場株式（そもそも信頼性をもった測定が困難）について決算期ごとに評価するのは困難なので、実務的にどのような対応が考えられるか？

諸外国の実務についてもご教示いただきたい。

専門家の個人的見解など



IFRS 第 9 号は、公正価値の信頼性・客観性については原価よりも劣る可能性があるとしても、原価による情報は目的適合性に乏しいことなどから、公正価値測定を求めている。

また、IFRS 第 9 号においては評価困難であるかどうかにより公正価値測定の範囲や頻度・方法などを決定する手続的な規定が基準化されているわけではなく、重要性やリスク・評価対象の状況などの観点から範囲・方法を決めていく方法が基準に沿うものと理解している。なお、IFRS 第 9 号の BC5.19 項においては、簡便なアプローチの採用を検討したがこれに至らなかった事情が説明されており、IFRS 第 9 号自体は簡便なアプローチを基準化しなかったことにも留意する必要がある。

実務的対応としても、簡便な公正価値測定手法が実務として確立されている状況は認識していない。一方で、重要性などを踏まえ、相対的に負荷の低い公正価値評価手法を使う可能性が完全に排除されているとは思わない。

公正価値測定手法を研究する観点からは、欧州の PE/VC 投資を行う団体などが示している考え方や投資会社会計を有する米国基準等の適用における実務などの参考になる情報などが存在するため、こうした情報を活用することも一つの方法である。また、IFRS 第 13 号「公正価値測定」やこれに関連して公表される可能性がある教育文書にも参照すべき部分が存在するかもしれない。

対応のポイント・サマリー



IFRS が、株式について公正価値評価を求めているのは、株式を金融商品として捉えていることによる。金融商品である以上、過去の取得に要した金額ではなく、報告日時点で当該資産が有している価値により財務報告を行う方が情報の有用性が高いため、公正価値評価を行うことが大原則となる。非上場であるということがそのまま、公正価値評価が不要であるという理由にはならない。

② 非上場株式の評価（簿価純資産の活用）

作成者の疑問・要望



入手できる情報が財務諸表しかない場合、その一株当たり簿価純資産を活用する方法が考えられるが、公正価値として用いることに合理性は認められるか？

例えば、入手できる財務諸表が直近でも1年前のものしかない場合でも、その1年前の財務諸表の一株当たり簿価純資産を利用することは可能か。

専門家の個人的見解など



IFRS 第9号自体において、簿価純資産により公正価値を算出することが完全に排除されていると理解はしていないが、簿価純資産による評価で常に足りるとされている訳でもない。したがって、この評価手法が公正価値測定の手法として適当であるかどうかは、ケースバイケースである。そもそも、公正価値の評価技法として何が適切であるかは、IFRS 第9号では手続的には詳細に規定されていないため、IFRS 第9号で示されている事項に加え個別の状況を踏まえて決定していくしかないと思う。この点についてはIFRS 第13号「公正価値測定」などにより今後より具体性が高まることが期待される。

入手できる財務諸表が直近でも1年前のものである場合の対応については、より全体的・具体的な状況を踏まえずに適切かどうかを決定することはできない。

対応のポイント・サマリー



入手できる情報が財務諸表しかない場合に、公正価値評価に一株当たり簿価純資産を用いることはひとつの選択肢であろう。ただ、一株当たり簿価純資産をそのまま用いるということは、実質的に持分法適用会社でない会社に対して持分法会計を適用しているのと同じことになる。20%未満で持分法適用対象ではない非上場株式の公正価値評価を、一株当たり簿価純資産を用いて行う場合は、公正価値評価としての適切性があるかどうかを明確にしておく必要がある。

③ 非上場株式の評価（取得原価の活用）

作成者の疑問・要望



IFRS 第 9 号の B5. 4. 14 項に「公正価値として測定できる範囲が広く、当該範囲の中で取得原価が公正価値の最適な見積りを表す場合には、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる可能性がある」とあるが、具体的にどのようなケースが考えられるのか。

専門家の個人的見解など



IFRS 第 9 号においては具体的なケースが言及されていない。また、IFRS 第 9 号に関しては、強制適用期日を迎えていないことなどから広範な実務も確立しておらず、具体的事例が乏しいのが現状である。このため、基準に書かれている状況を満たすかどうかは、具体的ケースについて個別に判断していく必要があるとしか言いようがない。ただし、IFRS 第 9 号 B5. 4. 14 項においては、そもそも「限定的な状況ではあるが、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる場合がある」としており、このような状況が限定的にのみ存在することが想定されていることに注意が必要である。また、金融機関などにおいては IFRS 第 9 号 BC5. 18 項において取得原価を利用する状況が想定されていないことが述べられている。

なお、IFRS 第 9 号 B5. 4. 15 項には、原価が公正価値を示さない可能性を示す指標が例示されているため、疑問とは逆のケースであるが、これを参考にすることも必要となる。

対応のポイント・サマリー



IFRS 第 9 号の結論の根拠によれば、「取得原価は信頼性のある（そして客観的な）金額ではあるが、目的適合性はほとんどない。」【IFRS 第 9 号 結論の根拠 BC5. 17 項(a)】と記載されており、あくまで公正価値評価が妥当であるとの原則を崩してはいない。その上で以下のように述べている。

「当審議会は、公正価値を算出するコストが公正価値測定による便益を上回る可能性のある状況があることを承知していた。特に、当審議会は、一部の国では現状では取得原価による例外に基づいて会計処理されている相場価格のない資本性金融商品を、企業が非常に多く保有しており、単一の投資の価値は低いと考えられていることを留意した。しかし当審議会は、投資の量が個別に又は総計において重要である場合には、公正価値による追加的な便益は、一般的に、企業の財務業績及び財政状態への当該投資の影響があることから、追加的なコストを上回るという結論を下した。」【IFRS 第 9 号 結論の根拠 BC5. 17 項(b)】

IFRS 第 9 号策定の議論において、従来の IAS 第 39 号の例外措置として認められていた取得原価による測定は、IFRS 第 9 号への改訂の目的が、例外を設けず簡素化するということ

であったので、この例外を残すことは出来なかった。しかしその代わり、公正価値の適切な見積もりとして取得原価を用いる場合が限定的に存在することを容認している。

④ 金融資産の認識の中止

作成者の疑問・要望



金融資産を SPC などに譲渡する場合、会計上金融資産の認識の中止を行うために法律専門家の意見書が必要といわれるケースがある（USGAAP の場合）。

IFRS でも同様に法律専門家の意見書が必要とされるか。もし必要な場合、どのような記載が求められるか。

専門家の個人的見解など



倒産隔離などの法律面からの判断を必要とする米国基準とは異なり、法律意見書を入手して認識の中止の判断を行うということは、IFRS では常に必要とされているわけではないと認識している。その理由としては、IFRS においては、倒産隔離という法的観点から認識の中止を判断するような要件付けがなされていないことがある。

ただし、証券化取引などにあたり、格付の取得など他の目的のために法律専門家の意見書などの法律的な分析が必要になる局面が別途存在しうることには留意が必要である。

対応のポイント・サマリー



原則主義を標榜する IFRS の特徴として以下の点が挙げられる。

- 特定の国や地域の法律を前提とした基準作りを行わない。
- 特定の書類の存在・不存在などにより形式的に基準の適用を判断しない。

このため、多くの場合には、特定の書類さえあれば無条件に一定の処理が認められるといった仕組みにはなっていない。逆に、必ず一定の書類が必要となるという場合も限定的である。

ただし、金融資産の認識の中止に関しては、法律的な事実関係の整理は必ず必要になるものである。法律的な事実関係の整理は会計の目的だけではなく、経営上も必要であると思うので、会社がマネジメント判断に基づいて使用した資料を適宜活用することになるものと思われる。

⑤ 開示（市場リスクの感応度分析）

作成者の疑問・要望



市場リスクの感応度分析の開示は監査対象になるため、監査人から開示対象及び影響度試算について、より厳格化を求められる懸念がある。

基準書において具体的な開示指針が無い中、現状 IFRS 適用国の各社により開示されている影響度分析の実例もまちまちなので、どこまで開示（為替、金利、株式など）すべきか？また、あくまでも仮定を置いて計算するものなので、監査の際にどのような対応がなされるのか？

専門家の個人的見解など



市場リスクの感応度分析の開示は、一定の場合、企業内部で使われている情報を利用することになる。それではカバーできない場合、重要性等を踏まえ必要な事項・情報を開示のために準備することが求められるというのが、IFRS 第 7 号の作りである。このため、感応度分析について必要な実務が追加されるかどうかは、現状の実務水準によるところも大きい。まずは、現行実務の実際と基準に照らした適切な開示内容を考える必要がある

開示対象については、IFRS 第 7 号に市場リスクの構成要素が示されているほか、適用ガイダンスもあるので、それを参考にしながら、適切な開示事項を決定することになる。

計算に関する監査手続は、IFRS が定めるものではなく監査基準の問題である。諸外国の監査基準・実務などに基づけば、手法やインプットの妥当性・正確性や関連する方針・内部統制などの検討を含むものとなり、公正価値評価の開示などに関する監査手続との類似性も存在する。

対応のポイント・サマリー



IFRS 第 7 号の開示は作成者にとっては非常に負担の重いもののひとつである。その中でも特に感応度分析の開示など、一連のリスク関連情報の開示とは少し性質の異なるものであるので、戸惑いを感じている企業も多い。

しかしながら、IFRS が求めるリスク情報は経営者としても把握することが必要なものである。このため、IFRS 第 7 号の開示を機会に全社のリスク管理の情報収集ツールを見直して、リスク管理の精度向上に活用するという事も考えられる。

テーマ6 連結会計

テーマの背景・関連規則

1) 連結(IAS 第 27 号)、持分法(IAS 第 28 号)

- 親会社はすべての子会社を連結しなければならない。支配が存在する場合、子会社に該当する。(支配力基準)
【IAS 第 27 号 第 12~13 項】
- 支配の存在を決定する際、現在行使(転換)可能な状態にある潜在的議決権を考慮する。その際に、経営者の意図や潜在的議決権を行使するための財務能力は考慮しない。
【IAS 第 27 号 第 14~15 項】
- IFRS では、連結の範囲に係る固有の重要性の規定はなく、一般論としての重要性の観点で判断する。また、一時的支配に関する連結除外の規定はない。
- 特別目的事業体(SPE)のような特殊な事業体の連結判断においては、SPE との関係の実質に照らして支配の有無を決定する。
【SIC 第 12 号 第 8~10 項】
- 持分法の適用対象は関連会社への投資とされているが、ベンチャーキャピタルなどが有する投資のうち純損益を通じて公正価値で測定されているものは持分法の適用対象外となる。関連会社とは、投資企業が「重要な影響力」を有し、かつ、子会社でもジョイント・ベンチャーでもない企業をいう。(影響力基準)
【IAS 第 28 号 第 1~2, 13 項】
- 連結財務諸表が単一の経済的実体としてのグループの財務情報を表示できるように、連結財務諸表の作成手続が定められている。
【IAS 第 27 号 第 18~21 項】
- 連結財務諸表は、類似環境下における類似の取引・事象に対して統一の会計方針を適用して作成しなければならない。持分法においても同様である。
【IAS 第 27 号 第 24 項、IAS 第 28 号 第 26 項】
- 実務上不可能でない限り、親会社の決算日で連結目的の財務諸表を作成する。例外として、子会社の決算日の財務諸表を連結する場合、異なる決算日の間に生じた重要な取引・事象の影響を調整する。また、いかなる場合も、決算日の相違は 3 ヶ月を超え

てはならない。なお、持分法においても同様である。

【IAS 第 27 号 第 22～23 項、IAS 第 28 号 第 24～25 項】

- 支配の喪失にならない子会社に対する親会社の所有持分の変動は、資本取引として処理する。

【IAS 第 27 号 第 30 項】

2) 企業結合(IFRS 第 3 号)

- 企業結合の定義を満たす取引が IFRS3 号の適用対象である。企業結合とは、取得企業が 1 つ以上の事業の支配を獲得する取引その他の事象をいう。

【IFRS 第 3 号 第 2 項、付録 A】

- 企業結合の会計処理には、取得法が適用される。

【IFRS 第 3 号 第 4 項】

- 各企業結合について、結合当事者のうち 1 つを取得企業として識別しなければならない。

【IFRS 第 3 号 第 6 項】

- 取得日（取得企業が被取得企業の支配を獲得する日）において、取得企業は、被取得企業の識別可能資産、負債及び非支配持分を認識し、原則として取得日公正価値により測定する。

【IFRS 第 3 号 第 10, 18 項】

- のれんの認識に当たっては、「購入のれん」または「全部のれん」のいずれかを選択適用できる。

【IFRS 第 3 号 第 19, 32 項】

3) ジョイント・ベンチャー(IFRS 第 31 号)

- ジョイント・ベンチャーは、共同支配の営業活動、共同支配の資産、共同支配企業の 3 形態に区分され、それぞれ会計処理が定められている。

4) 新基準の公表(IFRS 第 10、11、12 号)

- なお、2011 年 5 月に IFRS 第 10 号、11 号、12 号が公表され、支配の定義、議決権の過半数を有していない場合の取り扱い等について若干の変更が行われ、ジョイント・ベンチャーの定義や会計処理の見直しも行われている。新基準の適用は、2013 年 1 月以降に開始する事業年度からであり、早期適用も認められている。

① 連結の範囲（重要性の判断）

作成者の疑問・要望



IFRS ではすべての子会社を連結することになっており（IAS 第 27 号第 12 項）、日本基準のような例外規定がない。ところが、EU 企業の開示例を見ると、非連結子会社が存在している場合がある（例：バイエル）。以下の点について、アドバイスいただきたい。

①重要性のない子会社を連結除外とすることは可能か。

②重要性により連結除外することが認められる場合、社内基準として重要性の基準値をどのように設定すべきか。

専門家の個人的見解など



- ・重要性の乏しい子会社を連結しないということは可能である。
- ・重要性の判定基準は、日本全体で一律に決めるのは難しいと思われる。
- ・社内で一定の判断基準を作るというのは実務上考えられる。この場合、売上高、利益、純資産、総資産などを考慮すべきである。あとは、例えば引当金といった特定の項目に及ぼす影響、財務数値上は小さいけれども、大きな偶発債務がある場合等の質的な要素も検討すべきだと思う。
- ・日本でこれまで使われてきた基準も参考にはなると思うものの、個々の会社でどの指標とどのパーセンテージを使うかを監査人と相談しながら決めていき、それを適用するということでよいのではないかと思う。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 27 号においては、全ての子会社を連結することが「原則」であり、日本基準のような、一定の基準値を用いた例外規定はない。しかしながら、重要性の概念は IFRS においても存在し、「概念フレームワーク」では、企業の財務報告において、その情報が関係する項目の性質または影響度合い（あるいはその両者）に基づいた企業を単位とした目的適合性の一側面として重要性が位置づけられている。

従って、日本基準で現在連結していない子会社を IFRS 上連結範囲に含めるかどうかについては、IAS 第 27 号に照らして十分に検討する必要がある。日本基準上の非連結子会社を IFRS 上連結しなくても利用者の意思決定に影響しないと判断できる場合には、日本基準の連結範囲がそのまま IFRS 上も受け入れられる場合もあると考えられる。

② 会計方針の統一

作成者の疑問・要望



IAS 第 27 号第 24 項には、「連結財務諸表は、類似の状況における同様の取引及び事象に関し、統一された会計方針を用いて作成されなければならない。」とある。

例えば、連結範囲には含まれるものの重要性の低い子会社において、費用と便益を考慮して、一部簡便的な会計処理を用いることも可能と考えるが、それでよいか。

また、IFRS では持分法適用会社に対しても会計方針の統一を要求している。しかし、支配力を有していない関連会社に対してそれを要求するのは難しい。日本では、実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」において、統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるときには、「統一しないことに合理的な理由がある場合」にあたるものとされている。

EU など既に IFRS を適用している企業ではどのように対応しているのか、教えていただきたい。

専門家の個人的見解など



重要性の低い子会社において、重要性の観点から一部簡便的な会計処理を用いることもある。

持分法適用会社について、重要性がある会社の場合には、何とか依頼をして情報を収集しているケースが多いようだ。

対応のポイント・サマリー



わが国の連結決算制度においては、「同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続きは、原則として統一する（企業会計基準 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」17 項）とされる。また、監査・保証実務委員会報告第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」2 項において、「『原則として統一しなければならない』とは、統一しないことに合理的な理由がある場合又は重要性がない場合を除いて、統一しなければならないことを意味する」と記載されている。基準の基本的な考え方は、日本基準と IFRS に差異はないと言える。一方、そもそも異なる会計基準の利用を在外子会社について認めているなど日本基準に固有のルールが存在するほか、IFRS において採用されることになる統一的な処理が日本基準に基づく現行の処理と異なるなどの可能性も存在する。

日本企業は日本基準の枠組みの中で、会計方針を統一するための努力をしてきているはずだが、IFRS を適用するに当たっては、上のような観点も含め、改めて統一されているかの

確認を行うことになる。ただ、子会社・持分法適用会社のいずれであっても、重要性の観点から一部を統一しないなど、現実的な対応は IFRS でも可能であり、監査人とよく相談することが重要であろう。

③ 決算報告期間の統一

作成者の疑問・要望



IAS 第 27 号第 22 項には、「連結財務諸表の作成に用いる親会社及びその子会社の財務諸表は、同じ日現在で作成しなければならない。親会社の報告期間の末日が子会社と異なる場合には、子会社は、実務上不可能な場合を除いて、連結のために、親会社の財務諸表と同じ日現在で追加的な財務諸表を作成する。」とある。持分法適用においても、同様の規定がある。こうした規定に関して、以下の点を伺いたい。

- ① 期ずれのまま連結することは、どの程度容認されるか（例えば、期ズレとなる期間）。
- ② 仮決算を行うとしても、費用と便益を考慮して、一部簡便的な会計処理を用いることも可能と考えるが、それでよいか。

専門家の個人的見解など



- ① 期ずれとなる期間については、IAS 第 27 号第 23 項において、3 か月まで容認されている。期ずれのまま連結決算をしている事例はある。
- ② 仮決算に当たって簡便的な会計処理を用いるのは、重要性の範囲内で可能と考えている。

対応のポイント・サマリー



子会社あるいは持分法適用会社の決算日と親会社の連結決算日が異なる場合、IFRS 適用に当たって、決算報告期間を合わせるか合わせないか、合わせることができない場合にどの程度の調整を重要と捉えて実施するか、このテーマも企業としての判断がカギとなる。

わが国企業の大半が 3 月決算であり、かつ海外企業の多くが 12 月決算であることから、親子会社の決算期の違いの問題は必然的に生じる可能性が高い。その企業にとって重要な子会社であれば、仮に子会社が所在する国の法的な要請から、異なる決算日でのファイリングが必要だとしても、親会社としては、マネジメントの意志として同じ決算日で連結したいというニーズはあり得るのではないだろうか。そうした子会社は多少のコストをかけても決算報告期間を統一する努力をすることは、基準の要請以前の課題として、経営上の合理性があるかもしれない。

一方、IFRS に照らして重要性がない場合には、決算報告期間を合わせないとしても、重要性の観点からは許容される。また、「実務上不可能な場合」に該当する際には、3 ヶ月を超えない範囲で期ずれのまま連結することは IFRS でも容認されている。その場合、重要な取引や事象の影響を調整することとされるが、これについても IFRS に基づく重要性の範囲内で簡便的に実施することも考えられる。

やはり企業としての考え方を整理し、監査人とよく相談の上、合意することが重要である。

テーマ7 従業員給付 (IAS 第19号)

テーマの背景・関連規則

- IAS 第19号は従業員給付に関する会計及び開示について定めており、従業員給付には退職後給付(以下、退職給付)のほか、賃金、給料、賞与、有給休暇等も含まれる。ただし、IFRS 第2号「株式報酬」が適用される従業員給付は対象とならない。
【IAS 第19号 目的, 第1, 4項】
- 確定給付制度債務(以下、退職給付債務)の現在価値および関連費用は予測単位積増方式により算定し、給付算定式に基づいて勤務期間に配分する。
なお、給付算定式が著しく後加重である場合には、定額法により期間配分を行う。
【IAS 第19号 第64, 67項】
- 退職給付債務の割引に使用する率(以下、割引率)は、原則として報告期間の末日時点の優良社債の利回りを使用する。
また、割引率には給付支払の見積時期を反映させる。
【IAS 第19号 第78, 80項】
- 数理計算上の差異は、「回廊」の範囲外の金額を予想平均残存勤務期間にわたり純損益で認識する(回廊アプローチに基づく遅延認識)。なお、一定の条件を満たす方法により早期に認識する方法を採用することができるほか、発生年度に即時認識する場合はその他の包括利益で認識する方法を選択することもできる(OCI オプション)。
【IAS 第19号 第92~93項】
- 過去勤務費用のうち、受給権が確定している部分は、直ちに純損益として認識する。受給権が未確定の部分は、権利が確定するまでの平均期間にわたり、定額法により認識する。
【IAS 第19号 第96項】
- 制度資産が退職給付債務を上回る部分のうち、経済的便益の現在価値を超える部分については資産計上できない(アセット・シーリング)。
【IAS 第19号 第58項, IFRIC 第14号】
- MoU プロジェクトとして、回廊アプローチ・遅延認識の廃止、退職給付費用の分解表示、開示の拡充等の見直しが行われ、2011年6月に改訂IAS 第19号が公表される予定。

- 有給休暇の予想費用について、当期の未使用分を翌期に繰り越すことができる場合には(累積有給休暇)、将来の有給休暇の権利を増加させる勤務に従業員が提供した時点で認識しなければならない。

【IAS 第 19 号 第 11 項】

- 企業は期末時点で、累積有給休暇の未使用分について追加で支払うべき予想費用を測定しなければならない。

【IAS 第 19 号 第 14 項】

① 退職給付債務の測定：期末日前の計算

作成者の疑問・要望



日本基準では、退職給付債務を期首時点で計算し、期中における変動について合理的な調整を行って算定することが認められている（『退職給付会計に関する実務指針』第10項、【資料1】）。

IFRSでもIAS第19号第57項に同様のことが記載されているので、退職給付債務の計算を期首時点で行う実務が継続できることを確認したい。

専門家の個人的見解など



IAS第19号第56-57項を充足することを前提に、期末日以外の時点で退職給付債務を計算する方法は必ずしも否定されないと考えられる。例えば、IAS第19号(第57項、結論の根拠BC15~16項)には、期末日までの重要な取引、市場価格の変動や利率を含めた含む重要な状況の変化を更新することを前提に、期末日前に退職給付債務の詳細な評価を実施することが認められると記載されている。ただし、この場合でも退職給付債務の測定日はあくまでも期末日となる。

現在の実務を継続することが適切かどうかについては、上記のような観点から個社ごとに判断する必要がある。

対応のポイント・サマリー



退職給付債務の計算は、IAS19号の関連規定を充足することを前提に、期末までの合理的な調整を前提として、期末日前に行うことが可能であるため、現行の実務を継続できる可能性がある。企業はIAS第19号の規定に従い、関連する制度や実務上の効率性を勘案して、適切と判断する期末日前の計算時点を決めればよい。



参考：

日本年金数理人会の調査結果()に以下の記載がある。

訪問した国々では、期末時点のデータを直接使ってDBO()を計算する方法は一般的ではないとのことであった。一般的に採用されている方法は、期末より前のデータを用いてDBOを計算し、それをロールフォワード(転がし計算)によって期末時点までの期間補正を行い、さらに、期末の割引率を反映するために金利感応度分析に基づくアジャストメント(補正)を加える方法で

ある。

(中略)日本において、期末の DBO を測定する方法として、実務上の効率性と影響等を勘案しながら、1 年前程度のデータで測定した DBO をロールフォワードし、それに割引率の変化の影響を反映するためのアジャストメントを行うことが多くある。これと基本的に同様の方法が、今回の訪問国の IAS19 の実務においても採用されていることが確認された。

() DBO は、IAS19 で用いられる Defined Benefit Obligation の省略として一般に通用しているものである。DBO は、日本基準の退職給付債務、及び、US-GAAP の PBO(Projected Benefit Obligation)に相当する。

() 『国際会計基準(IAS19)の適用に関する海外調査と示唆』2011 年 3 月 社団法人 日本年金数理人会

② 退職給付債務の測定：簡便法

作成者の疑問・要望



日本基準では、小規模企業等の退職給付債務の計算にあたり、簡便法の適用が認められている（『退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書』四. 第 5 項、『退職給付会計に関する実務指針』第 34～41 項）。

IFRS には簡便法の明文規定はないが、重要性の観点から一定規模以下の会社について簡便的な方法が認められるものとする。

IFRS で簡便的な方法が認められるケース、その場合の計算方法等について何らかの目安があれば教えていただきたい。



専門家の個人的見解など

わが国の会計基準では、簡便法を適用できる小規模企業等について「原則として従業員数 300 人未満」という定量的な閾値（目安）が設けられている。

IAS 第 19 号では簡便的な方法について特に規定されていないが、一般論として重要性基準が適用されるため、IFRS に基づく決算においても各企業にとって重要性がなければ（従業員数で重要性を判断することが適当とは限らないが）、簡便的な方法が適用できると考えられる。

対応のポイント・サマリー



IFRS 適用にあたり、まず、日本基準における簡便法について確認しておく、日本基準では、従業員数が比較的少ない小規模な企業などにおいて、

- ⊖合理的に数理計算上の見積りを行うことが困難である場合
- ⊖退職給付の重要性が乏しい場合

に退職給付債務の計算を簡便的な方法で実施することを認めている（『退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書』四. 第 5 項）。

ここで、⊖は「高い水準をもって見積りを行うことが困難な場合」の意味であるが、通常は⊖に該当するケースは少なく、ほとんどの場合は⊖「重要性が乏しい」ことを理由に簡便法を使用しているものと考えられる。

IFRS では日本基準のように簡便法自体が規定されていないため、あくまでも IAS 第 19 号に準拠して会計処理を検討することになるが、重要性が低い場合には現行実務を継続することも IFRS において重要な問題とならない場合もあると考えられる。

大切なのは、重要性の概念も含めた会計基準の規定に従ったうえで、投資家に対して誠実な(ベストの)見積を行うことであり、この点は日本基準も IFRS も同じである。

なお、IAS 第 19 号第 51 項に「場合によっては、見積り、平均及び簡便計算 (computational short cut) により、本基準で例示した詳細な計算の信頼し得る近似値を求めることができるであろう」と記載があり、参考になる。



③ 退職給付債務の期間配分方法

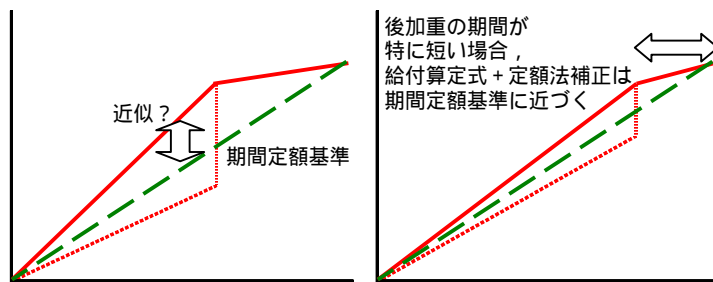
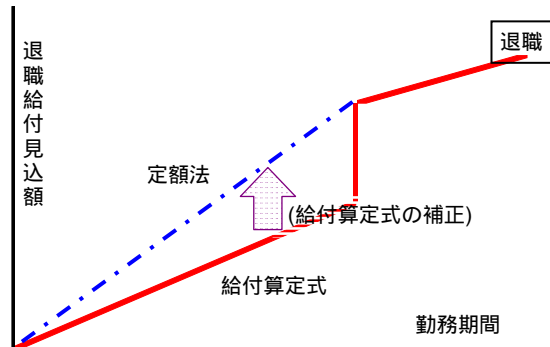
作成者の疑問・要望



退職給付債務の期間配分方法について、IAS 第 19 号第 67 項では、給付算定式に基づく方法を原則とし、著しく後加重となる場合(後期に著しく高い水準となる場合)は当該部分について定額法により補正することとされている(以下、給付算定式基準)。

日本企業の給付算定式は、著しく後加重になるケースが多いと考えるが、後加重を判定する際の目安や留意点があれば教えていただきたい。

また、後加重の場合に給付算定式を定額法補正したものは、期間定額基準(日本基準)に近似すると考えられるため、IFRS 適用後も引き続き現行実務が継続できると考えられないか。



専門家の個人的見解など



IAS 第 19 号は、後加重であるか否かの判断規準について数値基準などのルールを定めていないが、第 70-71 項に記載されている考え方なども参考に判断を行う必要がある。

日本企業の退職金制度が、著しく後加重であると判断される場合もありえるため、この点について判断を行う必要性は少なくないと思う。また、IAS 第 19 号の給付算定式を定額法で補正したものは、わが国の期間定額基準とほぼ同様の計算結果になるかどうかについては確定的な見解はないため、個別の制度について検討を要すると認識しておくことが相当である。

対応のポイント・サマリー



退職給付債務の期間配分方法について、IFRS は給付算定式基準、日本基準は期間定額基準を原則としている。なお、日本基準のコンバージェンス作業では、期間定額基準と給付算定式基準の選択適用となる方向である。

ただ、単体(日本基準)・連結(IFRS)で違った方法を採用するよりも、どちらかに合わせるほうが効率的であると考えられる。実際の計算はアクチュアリーに委託するであろう点もふまえると、日本基準のコンバージェンス後は連単とも給付算定式基準で統一することが効率的と考えられるが、両基準の規定に基づき企業が適切な方法を判断することになる。

参考：

日本年金数理人会の調査結果()に以下の記載がある。

日本では判断が難しいと感じやすいバックローディングの判定については、訪問した国々では一般的に給付算定式がストレートであるため、そもそも問題となるような制度がほとんど見当たらない、と考えられている。

() 『国際会計基準(IAS19)の適用に関する海外調査と示唆』2011年3月 社団法人 日本年金数理人会

④ 割引率

作成者の疑問・要望



数理計算上の仮定：割引率について、日本基準では国債の利回りを基礎とすることも認められるが、IFRS は原則として優良社債の利回りを参照して決定することになっている（IAS 第 19 号第 78 項）。

- 優良社債の「優良」とは具体的にどのような格付けの社債をいうのか
- 社債利回りのデータの取り方は（同じ格付けの社債が複数存在する時に最高・最低・平均のどれを使用するのか、格付機関の公表するデータを使用すべきか等）、どのように行うのが適当か



専門家の個人的見解など

優良社債の判断規準は、IAS 第 19 号には明記されていないが、実務では一般的には「ダブル A 以上」（上位から 2 ノッチ以内）と理解される傾向にある。

データの取り方についても IAS 第 19 号では明示されていない。IFRS 全般に言えることであるが、関連する事実や状況を踏まえて判断を行う必要がある。

対応のポイント・サマリー



割引率について、IFRS は優良社債の利回りを参照して決定することを原則としているため、日本基準が認めている国債の利回りを参照することはできなくなる。

また、IFRS では割引率に給付支払の見積時期を反映させなければならないので（IAS 第 19 号第 80 項）、実務対応においてイールドカーブの推定が求められることから、アクチュアリーをサポートが必要になると考えられる。

なお、現行の日本基準では、割引率の基礎となる期間について、退職給付の見込支払日までの平均期間を原則とし、実務上は従業員の平均残存勤務期間に近似した年数とすることもできるとされているが（『退職給付会計に関する実務指針』第 11 項）、コンバージェンスにより IFRS と同じ考え方になる方向である。

また、割引率など数理計算上の仮定および退職給付債務の評価・期間配分を決定するのは財務報告を行う企業であり、アクチュアリーではない点をあらためて確認しておきたい。

参考：

日本年金数理人会の調査結果()によれば、欧州においては、割引率が優良社債の利回りを参照して設定されることは当然の前提であり、イールドカーブの推定は、ほとんどの場合、アクチュアリーが行っている。

() 『国際会計基準(IAS19)の適用に関する海外調査と示唆』2011年3月 社団法人日本年金数理人会

⑤ アセットシーリング



作成者の疑問・要望

アセットシーリングおよび最低積立要件(IFRIC 第 14 号)について教えていただきたい。
また、わが国の退職金制度が該当する場合はあるのか。

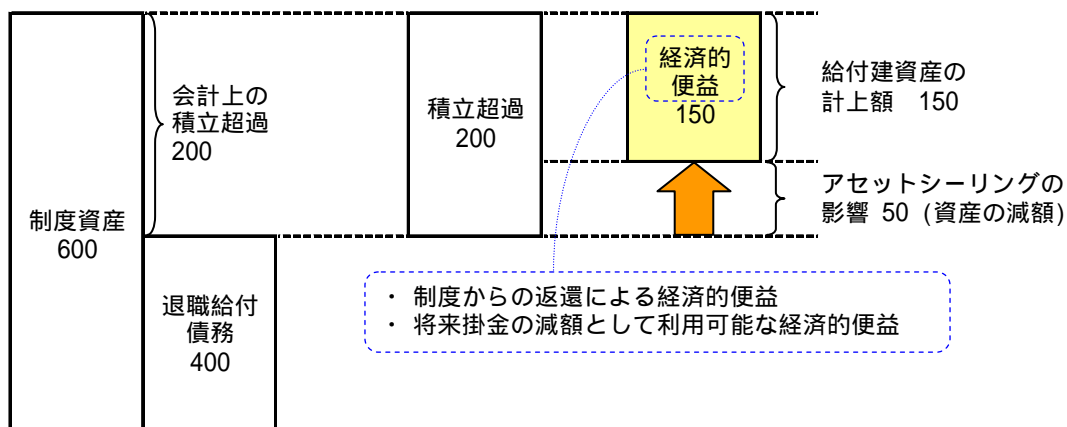


専門家の個人的見解など

制度資産が退職給付債務を上回る場合(ここでは、未認識数理計算上の差異や未認識過去勤務費用を考慮しない)、日本基準では上回る分(積立超過)すべてが前払年金費用として資産になるが、IFRS ではそうなるとは限らない。これは、アセットシーリングと呼ばれる会計処理のためである(IAS 第 19 号第 58 項)。

アセットシーリングの要点は、積立超過が企業に返還される、あるいは積立超過になっている結果として将来掛金が減額されるという 2 つの効果(経済的便益)が見られない部分について資産計上できない仕組みである。

下図のように会計上の積立超過が 200 であり(積立超過分は制度からの返還不可とする)、制度終了までに掛金 150 が必要になると見込まれるとすると、積立超過 200 を掛金に充てることで 150 の掛金支払いを回避できるので、経済的便益が 150 あるということになる。つまり、積立超過が 200 あって今後の掛金見込額が 150 であるならば 50 については資産性がないと判断し、資産から減額しなければいけない(簡単化のために、現在価値計算などは捨象している)。



また、制度又は法律等の要求により、一定額の積立てが最低限必要とされている場合がある。このような積立てを行う定めを最低積立要件といい(IFRIC 第 14 号第 45 項)、これを考慮したうえで、上記の経済的便益の計算を行う必要があることが IFRIC 第 14 号で規定されている。

対応のポイント・サマリー



アセットシーリングは IFRS では規定されているが、現行の日本基準には規定がない。また、日本基準のコンバージェンス作業においては、現時点では今後の IFRS の動向を見極める必要性もあることなどから、ステップ1 では取り扱わないこととしている。

わが国の適格退職年金制度や退職給付信託は資産余剰額(積立超過分)の事業主(企業)への返還が基本的には認められていることから経済的便益があるといえる。

確定給付企業年金は資産余剰額の事業主(企業)への返還は法律上認められていないが、通常は資産余剰とならないように拠出を行うであろうと考えられることから、経済的便益がないと判断されるケースは多くないと予想されるが、実際に余剰が生じた場合には、経済的便益の有無について企業において適正な判断が求められる。

なお、株価の急激な上昇などにより積立超過の状態となった場合は、その状態が一時的(短期的)なものであるならば会計処理を行う必要はない(IFRIC 第 14 号第 11 項)。また、積立超過の状態が継続していたとしても、(少なくとも 5 年に一度)財政再計算が行われる点を考慮して、アセットシーリングの会計処理は必要ないと判断できる場合もあると考えられるが、適宜アクチュアリーの見解も得ながら、企業が IAS 第 19 号および IFRIC 第 14 号に準拠して適正に判断し、監査人と協議することが必要である。

IFRIC 第 14 号の最低積立要件については、そもそも特定の国の特定の制度(過剰・余分な積立を要求している制度)を対象に制定された経緯などから、わが国の年金制度については特に考慮する必要なしと判断できる可能性がある(ただし、在外グループ会社が確定給付制度を導入している場合は確認が必要)という意見もあるが、コンセンサスが得られているわけではなく、また、そこまでは言えないとの意見もある。この点についても企業が IAS 第 19 号および IFRIC 第 14 号に準拠して適正に判断し、監査人と協議することが必要である。



参考：

日本年金数理人会の調査結果()によれば、IFRIC 第 14 号について、欧州のほとんどの国では不完全・不明瞭な部分があると考えられており、ドイツでは最低積立要件に該当するものはないと解釈されている。一方、イギリスでは特に実務上の不都合を感じていない。わが国の IFRIC 第 14 号に対する指摘は(最低積立要件に該当するものは何か、そもそも最低積立要件に該当するものはないのではないかと、規定が不明瞭である等)、欧州においても同様のものが存在している。

() 『国際会計基準(IAS19)の適用に関する海外調査と示唆』2011 年 3 月 社団法人 日本年金数理人会

テーマ 8 財務諸表の表示等 (IAS 第 1・8 号)

テーマの背景・関連規則

- IAS 第 1 号は、企業の過年度財務諸表及び他企業の財務諸表の双方との比較可能性を確保するために、一般目的財務諸表の表示の基準を定めている。
【IAS 第 1 号 第 1 項】
- 完全な一組の財務諸表は、財政状態計算書、包括利益計算書（1 計算書方式、2 計算書方式のいずれかで表示）、持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、重要な会計方針の要約等の注記から構成される。遡及適用、財務諸表項目の組替あるいは遡及的修正再表示がある場合は、比較対象期間のうち最も早い年度の期首時点の財政状態計算書も含まれる。
【IAS 第 1 号 第 10 項】
- 当期の財務諸表で報告されるすべての金額について、原則として、前期との比較情報を開示しなければならない。
【IAS 第 1 号 第 38 項】
- すべての IFRS を適用し、必要な場合には追加的開示を行えば、適正な表示を達成した財務諸表が得られると推定される。IFRS に準拠した財務諸表においては、注記において当該財務諸表が IFRS に準拠している旨を明示的かつ留保条件なしに記載しなければならない。財務諸表が IFRS の全ての定めに従っていない限り、当該財務諸表が IFRS に準拠していると記載してはならない。
【IAS 第 1 号 第 15～16 項】
- IAS 第 8 号は、会計方針の選択と適用、会計方針の変更、会計上の見積りの変更および過年度の誤謬の訂正の会計処理及び開示について定めている。
【IAS 第 8 号 第 1 項】

- IFRS に該当する規定が存在しない場合、財務諸表の利用者の経済的意思決定のニーズに照らして目的適合性があり、財務諸表が信頼性を有する情報をもたらすように、会計方針を策定し適用する。この適用における判断を行うにあたり、類似の事項や関連する事項を扱う IFRS の定め、フレームワークにおける財務諸表の要素の定義・認識規準および測定概念の順で参照する。さらに、この参照資料に反しない範囲において、会計基準を開発するために類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定主体の直近の基準等の文書・会計上の専門的文献・一般に認められている業界実務慣行を、考慮することができる。

【IAS 第 8 号 第 10～12 項】

① 包括利益の表示

作成者の疑問・要望



包括利益計算書の開示が始まれば、企業業績を表す指標が変わるのか？
また分配可能額への影響はないか？

専門家の個人的見解など



企業業績指標への影響について

IASB は、「その他の包括利益の項目の表示（IAS 第 1 号の修正）」（2011 年 6 月公表）において、当期純利益の区分を維持しており、業績の指標から損益を除く計画はないとしている（IAS 第 1 号 BC54C 項）。

分配可能額への影響について

現在の会社法では分配可能利益は原則として単体財務諸表を基礎として計算されるため、日本基準をベースに分配可能額は決定される。現時点において IFRS を単体財務諸表に適用できるかどうかはまだ決まっていない。

将来適用された場合には、分配可能額は剰余金の額をベースに計算されることを前提としても、「その他の包括利益(OCI)」に表示された項目が分配可能額計算においてどのように取扱われるか等の調整が必要になることから、現時点では分配可能額への影響については不明である。

対応のポイント・サマリー



(1) 包括利益表示の意味

この点については、日本基準の企業会計基準第 25 号が参考になる。企業会計基準第 25 号では、包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象（資本取引を除く）により生じた純資産の変動を報告することとされ、以下の利点があると述べられている。

- ・包括利益の表示により、財務諸表の利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つこと。
- ・貸借対照表との連携（純資産と包括利益とのクリーンサープラス関係）を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、また国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資すること。

しかし一方で、包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とす

るものとしている。

このように企業会計基準第 25 号では市場関係者から広く認められている当期純利益に関する有用性を前提としており、包括利益の表示によりその重要性を低めることを意図するものではないとしている。

(2) 「当期純利益(業績)」・「その他包括利益(OCI)」・「リサイクリング」の考え方

IASB では当初、包括利益の導入により当期純利益を廃止する考えを提示してきたが、「その他の包括利益の項目の表示 (IAS 第 1 号の修正)」において、業績の測定値として当期純利益を廃止する予定はないと明記した。

しかし IASB のフレームワークにおいては、損益を定義しておらず、純損益に含めるべき項目の特徴と純損益から除外すべき項目の特徴とを区別する要件を提供していない (IAS 第 1 号 BC51 項)。

このように IASB が業績の測定値としての「当期純利益」の表示を残すとしても、業績の概念が決まっていないという点は将来の基準設定において課題となる可能性がある論点である。

こうしたこともあり、「退職給付会計における数理計算上の差異 (IAS 第 19 号)」等における「リサイクリング」の問題等を難しくしている。

(3) 企業行動への影響

『どのような性質のものが「その他の包括利益(OCI)」、あるいは「当期純利益」として計上されるべきか』という明瞭な概念的原則があるわけではないが、IFRS の基準書に基づいて株価や為替等、時価変動による影響を受ける項目の一部の項目の計上価格の変動が OCI とされている。

そのため、業績に係わる指標とは直接関係なくとも資産の保有意義を見直す機会となり、その結果、保有の見直し等、企業行動を変更させる可能性がある。

ただし、OCI の報告・表示が行われるか否かで、資産のキャッシュフローや経済的価値が変化することはなく、財務諸表における表現方法が変化するのみである点には留意が必要である。

(4) 配当政策への影響

IFRS が金融商品取引法会計の規範である日本の企業会計基準として認められた場合に、会社法会計の基礎としても受け入れられるかという問題について、会社法は立法の趣旨に沿う分配可能額を算出する上で支障のない範囲内であれば、柔軟に企業会計基準との調整を実施すると思われるが、IFRS の導入がその範囲に収まるとは限らない。

IFRS の導入に伴って、基準によっては、現在の会社法の許容範囲を逸脱することも考えられ、現状では IFRS 導入時における会社法での分配可能額の計算と、IFRS との調整は今後の課題である。

② 離脱規定

作成者の疑問・要望



IFRS の特定の規定に準拠して財務諸表を作成・開示した場合、財務諸表の目的に反するほど、財務諸表利用者の誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいて、関係する開示規制の枠組みの下で、企業は当該 IFRS の特定の規定からの離脱を行わなければならない(IAS 第 1 号)とあるが、その判断基準は何か？

専門家の個人的見解など



IFRS において離脱が求められるのは、「フレームワークに示されている財務諸表の目的に反するほどの誤解を招く」場合、とされている。

現行のフレームワークに定められた一般目的財務報告の目的は、報告企業について現在および潜在的な投資家、債権者およびその他の与信者が企業への資源の提供に関する意思決定を行うために有用な財務情報を適用することとされている。

そもそも離脱規定は「極めて稀なケース」にのみ求められることが想定されていることも踏まえ、個別に判断していく必要がある。

対応のポイント・サマリー



(1) 離脱規定とは

離脱規定は、イギリスの会社法における「真実かつ公正な概観(True and Fair View)」を最高規範とする会計規制の考え方が反映されたものである。

イギリスにおける会計基準は、「真実かつ公正な概観」を示すことを保証する普遍的なものではなく、最小限度の内容を規定しているに過ぎない。よって企業は自らの判断で実態を反映した財務諸表を作成する責任を負っており、時には会計基準で求められていない情報についても追加的に財務諸表に含めなければならない。

また会計基準に準拠すること自体が「真実かつ公正な概観」の表示を妨げる場合は、当該会計基準から離脱して、企業が最適と判断される会計処理をしなければならない。

(一方、日本の「真実性の原則」は、各種会計規定に従えば財務諸表は真実の姿を現す)

従って IFRS に基づく財務報告を行う場合、これまでのように個別の会計規定全てに準拠していればそれでいいということにはならず、経営者に重い責任が課せられることに注意することが必要である。

離脱規定は「極めて稀なケース」にのみ適用され、安易な離脱は認められないことには注意が必要であるが、離脱規定というものがなく、法律に書いてあることが優先される状況にあったわが国において、「財務諸表の目的」に反する場合には、明記されたルールを離脱するという、原則主義における考え方は、日本には馴染みのないものである。十

分な理解が必要である。

(2) 離脱規定と各国法制との関係

また離脱規定は各国の法制とも密接な関係があり、離脱を要求・容認している国とそうでない国とでは取り扱いを異にする。

離脱を要求あるいは容認する国においては、財務諸表の目的に矛盾する場合に、離脱が強制される。

一方、離脱を許容しない国においては、離脱は出来ないが、そのままにしておくわけにいかないので、開示で説明することになっている。(例えばドイツでは、財務諸表上は会計基準を離反する処理は容認されておらず、付属説明書で開示することになっている。)

現在の日本の法制度において IFRS からの離脱が容認されているか必ずしも明らかではないが、開示の必要性についても言及がないことから、IFRS に基づく財務報告を行う場合、対応が必要になってくると考えられる。

③ 該当規定がない場合の取扱い

作成者の疑問・要望



IAS 第 8 号第 10-12 項では、取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合には、経営者は会計基準を開発するために類似の概念的フレームワークを使用している他の会計基準設定機関の直近の基準の会計方針を、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の定めおよびフレームワークに反しない範囲において、考慮することが出来るとなっている。

日本基準の概念フレームワークが作成された場合、日本の「企業会計基準適用指針」等の実務指針を考慮して、会計処理を判断することが可能になると考えていいか？

専門家の個人的見解など



日本基準の概念フレームワークが作成されたとしても、それが IASB のものと整合しているかどうかの検証が必要である。

また整合性が確認されたとしても、日本の会計基準の IFRS へのコンバージェンスの過程で、コンバージェンスしているものと、していないものとが混在しているのが実情であることから、個々の状況に応じて判断していかざるを得ないと思われる。

対応のポイント・サマリー



IFRS に該当する規定が存在しない場合、経営者は財務諸表の利用者の経済的意思決定のニーズに照らして目的適合性があり、財務諸表が信頼性を有する情報がもたらされるように、会計方針を策定し適用することとされている。

経営者が上記の判断する際には、次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならないとされている。

(a) 類似の事項や関連する事項を扱う IFRS の定め

(b) フレームワークにおける資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識規準及び測定概念

また経営者は上記 (a) (b) 等の根拠資料に反しない範囲で、会計基準策定に際し類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準・専門的文献・実務慣行等を考慮することができるかとされている。

実務上は機械的に IFRS 以外の特定の会計基準を使用するのは困難で、上記ヒエラルキーを参照しながら、経営者は会計方針の決定の際、個別に検討していくことが必要である。

テーマ9 外貨換算 (IAS 第21号)

テーマの背景・関連規則

- IAS 第21号は、外貨建取引及び在外営業活動体の財務諸表を換算するための方法を規定している。

【IAS 第21号 第1項】

- 機能通貨は、企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨である。機能通貨以外の通貨が外国通貨（外貨）として定義される。

【IAS 第21号 第8項】

- 機能通貨の決定に際して、主たる指標として販売価格及び原価に影響する要素を考慮し、追加的に財務活動および営業活動からの受取金額が留保される通貨に関する要素を考慮する。さらに、在外営業活動体の場合に追加的な指標として更に考慮する指標がある。

【IAS 第21号 第9～12項】

- 外貨建取引の当初認識は、取引日における機能通貨と外貨間の直物為替レートを適用する。実務上、一定期間の平均レートを用いることも可能とされているが、為替レートが著しく変動している場合には適用できない。

【IAS 第21号 第21～22項】

- 各報告期間末において、外貨建の貨幣性項目は決算日レートで換算する。非貨幣性項目のうち、取得原価で測定されている項目は取引日の為替レート、公正価値で測定されている項目は公正価値が決定された日の為替レートで換算する。

【IAS 第21号 第23項】

- 表示通貨への換算及び在外営業活動体の換算は、資産・負債は決算日レートで換算し、収益・費用は取引日レートで換算するのが原則である。換算の結果生ずる差額はその他の包括利益に計上する。

【IAS 第21号 第39, 44項】

- IFRSの初度適用企業は、IFRS移行日現在において、すべての在外営業活動体に係る累積換算差額をゼロとみなす選択ができる。このとき、IFRS移行日以後の在外営業活動体の処分による損益には、IFRS移行日前に生じた換算差額は含めない。

【IFRS 第1号 第D13項】

① 損益項目の換算（著しい為替の変動とは）

作成者の疑問・要望



在外事業体の財務諸表の損益項目を換算する際、IFRS では原則、取引日レートを用いることとされているが、著しい為替の変動が無い場合は期中平均レートの適用も容認されている。しかし、IFRS の規定上、「著しい為替の変動」について詳細な記載はない。

「著しい為替の変動」とは、どの程度のことをいうのか。

また、期中平均レートは、月次平均、四半期平均、年次平均のいずれでもよいのか。

専門家の個人的見解など



著しい為替の変動の程度は基準書では規定されていないため、画一的に決定されない。相場の変動による影響については、相場自体の変動に加え、取引の頻度やタイミングを踏まえて影響を判断している例が見受けられる。

平均レートの決定方法についても、基準書では個別に規定していないため、画一的方法は存在しない。しかし、平均期間を長くしすぎると、為替相場が変動した場合などに基準が求める処理にならないリスクが高まりうることなどにも留意が必要である。また、実務では、報告頻度と同じか、より短い期間の平均レートを使うような状況が観察される。例えば、年2回決算の国であれば、最長、半年次平均のレートを使用するケースがこれにあたる。

対応のポイント・サマリー



希望するのであれば、著しい為替変動が起こっていない場合、年度決算においては年間平均の為替レートを使用することが考えられる。もちろん、取引の大半がある一定期間に集中し、しかもその時の為替レートが期中平均と著しく異なっている為に、期中平均レートで計算した影響が取引日レートと大きく異なってしまうような場合があれば検討が必要となる。

② 前受金に係る外貨換算

作成者の疑問・要望



前受金について、日本基準の外貨建取引等の会計処理に関する実務指針によれば、「前受金は将来、財又はサービスの提供を行う収益性の負債であるから、外貨建金銭債権債務ではないので、金銭授受時の為替相場で換算し、取引発生時には評価替えを行わない」こととなっている。ただし重要性が無い場合は、例外処理として、取引高の全額を取引発生時の為替相場により換算し、この金額を売上高に計上するとともに、前受金の金銭授受時の為替相場と取引発生時の為替相場との相違から生ずる換算差額を為替差損益として処理することができる。

IFRS には外貨建前受金についてこのような規定がないが、どのように扱えばよいか。IFRS の収益認識基準の考え方との整合性の観点からは、全て例外処理とすべきであるとも考えられるが、どうか。

専門家の個人的見解など



IAS 第 21 号には、前受金を伴う取引に関する個別の記述はないので、外貨建取引などについての換算の規定や他の関連する基準を踏まえた判断が必要となると考えられる。

対応のポイント・サマリー



IFRS には日本基準の外貨建取引等の会計処理に関する実務指針のような詳細なルールが無く、IAS 第 21 号第 21 項に「外貨建取引は、機能通貨による当初認識においては、取引日における機能通貨と当該外貨間の直物為替レートを外貨額に適用して機能通貨で計上しなければならない」と記載されているのみであり、前受金を含む取引が行われた場合の、前受金部分の換算について、前受金は非貨幣性であると考えられるが、前受金の金銭授受があった日を取引日とすべきなのか、本体の商品取引の日を取引日とすべきなのかは明確でない。取引の実態と IAS 第 21 号の規定を照らして、最も適切と判断される方法で処理をすることとなるが、日本基準の指針通りの処理をしたとしても、問題ない場合もあると思われる。

③ 機能通貨と表示通貨について (1)

作成者の疑問・要望



機能通貨は連結ベースではなく個別・単体で考えるべきなのか。もしそうであれば、日本の会社の機能通貨が円ではないということもありうるのか。単体でも IFRS を適用するとなれば、単体でも機能通貨を決めることになるのか。その場合、会社法決算や税法決算はどうなるのか。

専門家の個人的見解など



機能通貨を決めないと、外貨を決めることはできない。IFRS に準拠するのであれば、連結決算であれ、単体決算であれ機能通貨を決める必要が出てくる。なお、グループ全体について一つの機能通貨を決めるのではなく、親会社や在外営業活動体など個別企業を単位として機能通貨を決定する。

仮に、日本の親会社の機能通貨が円貨でない場合（例えばドル）には、日本基準の単体財務諸表については円貨以外の通貨を外貨として扱う決算を行うが、IFRS に基づく連結決算においては、親会社について機能通貨（例えばドル）以外の通貨（例えば円）を外貨として扱う必要が生じる。なお、機能通貨が過去に変化している場合、厳密には初度適用時における遡及方法という論点も出てくる。

会社法決算や税法決算でどのような記録に基づくどのような対応が認められるかは、各法令の問題である。

対応のポイント・サマリー



業種によっては、収益もドルで、従業員の給与もドルで支払い、借入金もドルであるという場合もあるが、このような場合に、IAS 第 21 号にしたがえば、連結決算に取り込む日本企業の財務計数においても、稀に機能通貨がドルとなる場合もある。

一方、現行の会社法及び税法において従来通り円貨決算が求められると思われるので、企業は従来の円貨ベースに加え新たにドルベースの記録の帳簿をもつ必要が生じ、会計システムなどの再構築が必要となる場合がある。

ただし、一方で、実際の会社の運営実体がドルをベースにしたものなのであれば、発想を切り替えて、ドルを機能通貨として、業績管理を全てドルベースで行うことにより、外貨の変動による業績のブレや、外貨ヘッジのコストなどを削減するという選択肢が本来あってもよい。

その場合、日本の会社法・税法においてドルを機能通貨とした決算数値を受け入れることが出来ないかという点が将来の課題となる。

④ 機能通貨と表示通貨について (2)

作成者の疑問・要望



IAS 第 21 号では機能通貨の他に、表示通貨というものが規定されている。単体で機能通貨が別の外貨である場合、この表示通貨を活用できないか。

すなわち、IFRS 上の機能通貨が外貨であるにもかかわらず、会社法決算、税法決算の為に別途、円貨を機能通貨とした決算を行う必要があるのか。むしろ、単体決算については外貨を機能通貨として決算をし、その表示通貨のみを円貨とした財務諸表を、会社法、税法の為に活用することは出来ないか。

専門家の個人的見解など



表示通貨の選択については IFRS 自体には制限はないが、IFRS による財務諸表の提出・開示に関する法令における要請があれば、これに従った対応が求められる。

また、IFRS は、結果としての IAS 第 21 号への準拠性が担保される限りにおいては、帳簿を作成する通貨を直接規定するものではない。一方、所在国の適用法令（例えば、税法・会社法・金商法など）がこの点を規定していることがある。

機能通貨と異なる表示通貨で表示された財務諸表が、会社法決算や、税務申告で活用できるかについては、IFRS の問題ではなく、法令の問題である。本邦においては、この点についての法令変更などに向けた対応は現状では明確化されていない。

対応のポイント・サマリー



IAS 第 21 号に従い、連結決算に取り入れられる日本の企業の財務計数においても、機能通貨がドルなどになる場合も稀にはあると思われるので、その場合の日本での会社法、税法での対応が将来の課題となる。