

<研究ノート>

PWC 国際会計基準の概要 (I)

ソ ヨン ダル
徐 龍 達
岡 田 恵

目 次

はしがき

I. 財務諸表

1. 一般情報 (369)
2. 貸借対照表 (374)
3. 損益計算書 (375)
4. 資金フロー計算書 (376)
5. 外貨建取引 (377)
6. 超インフレ (378)

II. 企業集団

7. 子会社 (378)
8. 関連会社 (380)
9. ジョイント・ベンチャー
(381)
10. 企業結合 (382)

III. 売 上

11. 収益 (385)
12. 工事契約 (386)

IV. 資産 (金融商品を除く)

13. 無形資産 (387)
14. 有形固定資産 (389)
15. 借入費用 (390)
16. 資産の減損 (391)
17. 投資不動産 (393)
18. 棚卸資産 (394) …(以上本号)

V. 負債 (金融商品を除く)

- …(以下次号)
19. 引当金と偶発事象
 20. 法人所得税
 21. 従業員給与
 22. 国庫補助金
 23. リース取引

VI. 金融商品

24. 負債対資本
25. デリバティブ
26. 金融資産

キーワード：国際会計基準 (IAS), 資金フロー計算書, 国際会計基準理事会 (IASB), 金融商品, 減損会計

- | | |
|------------------|---|
| 27. 金融負債 | 37. 後発事象 |
| 28. 相殺 | 38. 中間財務報告書 |
| 29. ヘッジ会計 | 39. 退職給与制度 |
| 30. 認識の中止 | 40. 銀行および類似する金融機関 |
| | 41. 農業 |
| VII. 持分金融商品 | 42. 国際会計基準に関する Price-WaterhouseCoopers からのその他の出版物 |
| 31. 新株発行費 | |
| 32. 自己株式 | 43. 索引基準ごと |
| VIII. その他の財務報告領域 | |
| 33. 1株当たり利益 | 付記1. IASB と Cash flow statement の訳語について |
| 34. 関連当事者取引 | |
| 35. セグメント別報告 | 付記2. 国際的な会計基準統合化への動き |
| 36. 廃止事業 | |

は し が き

本稿は、2001年7月1日以前に国際会計基準理事会（International Accounting Standards Board: IASB）と解釈指針委員会（Standing Interpretations Committee: SIC）から発行された公開草案（Exposure Draft）や解釈指針草案（Draft Interpretations）と共に、国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）や解釈指針の中の認識・測定規定の概要を説明している。本稿はほとんどの開示規定を説明してはいない。開示規定についての詳細なガイダンスは、国際会計基準 開示チェックリスト2001に掲載されているのでご参照願いたい。

利用者の手助けとなるよう、本稿の内容は次の8分野から構成されている。

- | | | |
|-----------------|-------------|------------------|
| I. 財務諸表 | II. 企業集団 | III. 売上 |
| IV. 資産（金融商品を除く） | | V. 負債（金融商品を除く） |
| VI. 金融商品 | VII. 持分金融商品 | VIII. その他の財務報告領域 |

専門用語

- IAS International Accounting Standard
- IASB International Accounting Standards Board
- SIC Standing Interpretations Committee
- E Exposure Draft
- D Draft Interpretation

本稿は、国際会計基準の入門的な解説をつうじて、IASの理解を深める目的で提供されたものである。原文はPriceWaterhouseCoopers, International Accounting Standards, A Pocket Guide, London, July 2001, pp. 1~44. であり、下訳は桃山学院大学大学院経営学研究科で国際会計を研究する院生・岡田恵が行い、徐が検討を加えたものである。かぎられた時間内で精一杯の努力をしたつもりであるが、思わぬ誤謬をおかしているかもしれない。読者の忌憚のないご指摘をお願いしたい。

徐ゼミナールでは、およそ10年前から「国際会計を学ぶ」ことをテーマとして追究してきたが、たまたま2000年3月から6ヶ月間、筆者がバッキンガム大学(客員教授)とロンドン大学(客員研究員)で研修する機会に恵まれ、国際会計基準委員会(IASC)を訪ねて事務総長のカルスバーク氏(Sir Bryan Carsberg)ほか数人の方々とお会いすることができた。そこで、グローバルな規模で拡がりを見せている会計基準の調和と統一への研究成果を、国際会計基準を学ぼうとする社会人や大学院の学生たちに、手頃な入門書がないものかと探しているうちに、世界的な監査法人・プライスウォーターハウスクーパーズのポケットガイドに出会ったのである。その後、2001年夏にも2ヶ月ほどロンドンに滞在する間に、PriceWaterhouseCoopersの本部を訪ねて関係者と協議し、ポケット版の翻訳紹介を決心したわけである。

本稿の翻訳紹介に際しては、とりわけお二人のお世話になった。中央青山監査法人代表社員で日本公認会計士協会常任理事の加藤厚氏と、中央青山監査法人研究センターの矢農理恵子氏である。加藤氏には、本稿の翻訳許可

を得るためにプライスウォーターハウスクーパーズ・ロンドン本部との交渉でお世話になった。また矢農氏には、ロンドンの IASC（2001年4月からは IASB・国際会計基準理事会）出向中に数次お目にかかり、東京に戻られてからも本稿の翻訳について、いろいろと適切なアドバイスをいただいた。ここにおふた方へ心からの御礼を申しあげる次第である（徐 記す）。

I. 財務諸表

1. 一般情報

フレームワーク

国際会計基準理事会には、財務諸表の作成および表示に関する概念的フレームワーク (framework) があります。フレームワークは、財務諸表の主要な目的は経済的意思決定に関する情報であると述べています。また、フレームワークは財務諸表の構成要素を定義しています。

資産と負債

資産 (assets) とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源をいいます。負債 (liabilities) は、過去の事象から発生した企業の現在の債務であり、決済することで経済的便益を包含する資源が流出する結果になると予想されるものをいいます。資本 (equity) は、企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権です。

資産と負債の認識は、第一に、将来の経済的便益が企業に流入する、または企業から流出する可能性が高いかどうかによります。そして第2に、価値や費用が信頼性をもって測定できるかどうかによります。

収益・費用

広義の収益 (income) の定義は、収益 (revenue) と利得 (gain) の両方を含みます。収益は企業の通常の活動の過程で生じ、売上や報酬、利息、配当、ロイヤルティーや賃貸料などといった様々な名称で呼ばれています。利得は収益の定義を満たすその他の項目を表します。

費用 (expences) の定義は、企業の通常の活動の過程において生じた費用

だけでなく、損失も含まれます。通常の活動の過程において生じた費用には、例えば売上原価や賃金、減価償却費などが含まれます。費用は通常、現金及び現金同等物や棚卸資産、有形固定資産などの資産の流出又は減価の形を取ります。

収益（と費用）の認識は、以下のいずれかの場合になされます。

- ・ 資産に関連する将来の経済的便益が増加（または減少）し、それが信頼性をもって測定できる場合
- ・ 負債が減少（または増加）し、それが信頼性をもって測定できる場合

一般的に、収益は経済的便益が流入するという証拠があり、信頼性をもって測定でき、かつ十分な確実性の度合いを持つ範囲内で認識されます。

費用は、原価の発生と特定の収益項目の稼得との間の直接的な関連に基づいて、損益計算書（Income Statement）に認識されます。一般的に費用・収益の対応と呼ばれるこの過程は、同一の取引またはその他の事象から直接にしかも結びついて発生する収益及び費用を、同時にあるいは結びつけて認識します。しかしながら、フレームワークにおける費用・収益対応の原則の適用は、資産又は負債の定義を満たさない貸借対照表項目の認識を許容するものではありません。

繰延費用

国際会計基準（IAS）における認識基準の厳しい特質として、貸借対照表上、費用の繰延を行うことがほぼ不可能であることが挙げられます。内部プロジェクトに関連した費用の多くは資本化できず、発生時に費用化すべきだとされます。そのような費用の例としては、開業準備費用（start-up costs）、操業前費用（launch costs）、研究費、広告宣伝費、研修費、再配置費用などがあります。

概 念

継続企業 (going concern)、継続性と発生主義会計 (accrual accounting) は財務諸表の作成の基盤となる三つの基本的な前提として、IAS 第1号で定められています。経営者は予測可能な将来 (通常、貸借対照表日から少なくとも12ヶ月) において、継続企業として存続している企業の能力を評価しなければなりません。継続企業として存続する企業の能力に影響を与えるかもしれない事象や状況に関連する重要な不確実性は開示する必要があります。

IAS への準拠

IAS と SIC 解釈指針のすべての要求への完全な準拠は、ほとんどすべての場合、適正表示の財務諸表を作成するために必要であると考えられます。財務諸表がIASに準拠しているという記述が必要です。

IAS 第1号は、財務諸表が適用すべき各基準書、および適用すべき解釈指針のすべての規定に従ったものでない限り、財務諸表はIASに準拠していると記述してはならないと述べています。

極めてまれな状況で、ある基準の規定に従うと誤解を招くことになり、それゆえ適正表示を達成するには、その規定から離脱することが必要であると経営者が判断した場合には、企業はその離脱の内容、離脱の理由、および離脱による財務的影響を完全に開示しなければなりません。

会計方針

IAS 第1号では、財務諸表が、適用すべき各国際会計基準書およびSIC解釈指針のすべての規定に準拠するように、経営者は会計方針を選択すべきであると要求しています。これらの規定には特定の条件は含まれていませんが、会計方針の選択と適用は、以下によって統制されるべきです：目的適合性、表示の忠実性、実質優先主義、中立性、慎重性および重要性。もしいかなるIAS基準もガイダンスもないのであれば、国の会計基準として使用される会計方針が適切な方針を例証する場合があります。ただし、IASの中心概念と

矛盾しない場合に限りです。

いくつかの基準書では、会計方針の選択を規定していますが、選択がどのようになされるべきかについては明確にしています。SIC 第18号は、企業が利用可能な会計方針の一つを選択し、それを継続して適用すべきであることを要求しています。

財務諸表の構成要素

財務諸表は貸借対照表、損益計算書、株主持分変動表 (statement of changes in equity)、資金フロー計算書 (cash flow statement)、会計方針および説明的注記から構成されます。

付録に例示されていますが、IAS 第1号は、財務諸表の標準様式を定めていません。しかしながらIAS 第1号は、注記および財務諸表の本体でなすべき最少限の開示規定を設定しています。特定の基準書で他の方法が許容、あるいは強制されていない限り、IAS 第1号はすべての項目について比較情報の開示を要求しています。

財務諸表の通貨

SIC 第19号は、もし特定の通貨が重要な範囲で使用されており、あるいは企業に重要な影響を与えている場合、その通貨は測定通貨 (measurement currency) として使用されるべき適切な通貨であると明記しています。IAS 第21号の適用にあたって、測定通貨以外の通貨での取引はすべて外貨取引として換算する必要があります。測定通貨あるいは表示通貨と企業の所在国の通貨とが異なっている場合、IAS 第21号に従って異なった通貨を使用する理由を開示します。外貨建取引 (transactions in foreign-currency) の会計については、このポケットガイドの後半で説明します。

測定通貨が高度のインフレ経済国のものである場合、(1)財務諸表はIAS 第29号に従って修正再表示され、(2)企業がIAS 第21号で定義された在外事業体で他の報告企業の財務諸表に含まれる場合には、財務諸表はもう一方

の報告企業の通貨に換算される前に IAS 第29号に従って修正再表示する必要があります。

IAS の初めての適用

企業が最初に IAS を適用する際には、あたかも過去から IAS を初めて適用した期間に有効であった基準書および SIC 解釈指針に準拠して作成されてきたかのように、財務諸表（比較情報を含む）が作成・表示される必要があります。特定の基準書および解釈指針にある経過規定はその基準・解釈指針に定められた実際の期間にのみ適用することができます。

重大な誤謬

重大な誤謬が生じた場合、IAS 第8号は、利益剰余金期首残高、および関連比較情報を修正するか（標準処理）、あるいは当期純利益の算定に累積的影響額を含めるべきである（認められる代替処理）と規定しています。

会計方針の変更

新しい IAS の適用によって生じた会計方針の変更は、その基準書の経過規定に従って処理する必要があります。特定の経過規定がない場合、企業は実行不可能でない限り、利益剰余金期首残高を調整して比較情報を修正再表示するという方針を採用するか、あるいは実行不可能でない限り、累積的影響額を当期純利益の算定に含めて、追加的仮定情報を開示するという方針を採用する必要があります。また SIC 第18号では、企業がこれら二つの方針のうち一つを選択して継続して適用すべきであり、これら二つを混合して使用してはならないと明記しています。

通常、基準書は適用日以前に発行され、適用日と発行日の間には十分な時間をとります。適用日までの期間において、IAS 第8号は、将来の会計方針の変更の内容と会計方針の変更に伴う純利益または純損失・財政状態への見積もり影響額の開示を奨励しています。また IAS 第1号では、IAS が適用日

以前に適用される場合に、その事実の開示を要求しています。

2. 貸借対照表

様式

IAS第1号は、特定の貸借対照表の様式を定めていません。したがって、経営者はさまざまな領域において表示形式について判断することがあります。例えば、垂直の様式と水平の様式のいずれを使用するか、どの程度詳細に分類して表示するか、どの情報を貸借対照表本体または注記で開示するか（最低限の要求事項を除く）、といったことです。しかしながら、少なくとも以下の項目は、貸借対照表の本体で開示しなければなりません。

資産：有形固定資産、無形資産、金融資産、持分法で会計処理されている投資、税金資産、棚卸資産、営業債権およびその他の債権、現金および現金同等物。

負債および資本：発行済株式資本、およびその他の株主持分の構成要素、少数株主持分、非流動の利付負債（interest-bearing liabilities）、税金負債、引当金、営業債務およびその他の債務。

流動／非流動の区別

各企業は、貸借対照表の本体で流動／非流動資産、または流動／非流動負債を区分して表示するかどうか、各企業が営む事業の性質に基づいて決定する必要があります。企業の営業循環過程に関わっているもの、および貸借対照表日から12カ月以内に実現することが期待されているものは流動項目として分類されます。

しかし、貸借対照表日から12ヶ月以内に決済されるべき利付負債であっても、当初の期限が12ヶ月超であって、長期的に借換えまたは返済計画を変更する予定である場合は、非流動項目に分類されます。

企業が流動／非流動の分類をしないことを選択した場合、資産および負債はおおむね流動性の順序に従って表示しなければなりません。例えば、最も流動性の高い項目である現金から始めます。

総認識利得・損失計算書 (Statement of total recognized gains and losses)

この計算書では、有形固定資産の再評価による利得や、在外事業体の財務諸表の換算差額など、期中に資本の部に計上された利得や損失が表示されます。これらの利得／損失は、その期間に認識される利得および損失の総額を計算するため純利益に加えられます。この報告書の下には、利益剰余金に計上した会計上の変更（および重大な誤謬）の総額を開示する必要があります。

一般的な代替案として、会計上の変化と重大な誤謬を含む総認識利得および損失を株主持分変動表の中にもめる方法があります。

3. 損益計算書 (Income statement)

様式

IAS 第1号は、損益計算書の標準様式を定めていません。しかしながら、以下の項目は損益計算書の本体に表示する必要があります。収益、営業損益、財務費用、持分法適用の関連会社、およびジョイントベンチャーの損益に対する持分、税金、経常活動からの損益、異常損益項目、少数株主持分および当期純損益。企業の業績を説明するため、追加的な表示項目や小見出しを含めることもあります。

IAS 第8号は、別段の規定が許容しない限り、すべての収益と費用を当期純損益の計算に含めることと規定しています。IAS 第1号パラグラフ80とパラグラフ82に従い、営業収益と営業費用は、すべて営業損益に含める必要があります。費用はすべて、その性質あるいは機能のどちらかに基づいて分析する必要があり、性質による分類および機能による分類を混合することは認められません。財務費用、関連会社に対する持分および異常損益項目のみが営業利益の下に表示されます。

例外的項目

収益及び費用項目のうち、それを開示することが企業の業績を説明するために適当と認められるような規模、内容または頻度となるものについては、個別に開示することが要求されています。IAS 第8号は、「例外的項目」という用語を用いていませんが、営業損益に含まれる項目のうち、個別開示（通常は注記で開示）が必要となる可能性のある項目を例示しています。例示されているのはリストラ費用、棚卸資産の正味実現可能価額への切下げ、固定資産と投資の処分損益です。しかしながら、IAS 第35号は廃止事業の除却損益を損益計算書の本体で表示することを要求しています。

異常損益項目 (Extraordinary items)

ほとんどすべての収益および費用は、企業の経常的活動の過程で生じ、異常損益項目が生じることは稀だと思われれます。異常損益項目は、企業の経常的活動とは明確に区分する必要があり、頻繁にあるいは定期的に発生する予定があつてはいけません。IAS 第8号は異常損益項目を発生させる可能性のある事象の例を二つだけ示しています。それは、資産の接収と地震、およびその他の自然災害から生じる損失です。

4. 資金フロー計算書 (Cash flow statement)

IAS に準拠して財務諸表を表示する企業は、すべて直接法あるいは間接法を用いて資金フロー計算書（本稿末尾の「付記1」を参照）を作成する必要があります。資金フローは営業活動、投資活動、財務活動に分類され、現金同等物の増減や重要な非現金取引の詳細は別個開示します。企業は投資活動および財務活動から生じる現金収入総額と、現金支払総額を個別に報告する必要があります。

子会社の取得や処分から生じる総資金フローは個別に表示し、投資活動として分類する必要があります。IAS 第7号は、取得と処分に関して詳細な開示を要求しています。要求されているのは、取得または処分価額の合計、取

得または処分価額のうち、現金および現金同等物によって支払われた部分、そして取得または処分された子会社の資産、負債、現金および現金同等物の金額です。

5. 外貨建取引 (Foreign currency transactions)

外貨建取引は、取引日の為替レートを用いて報告通貨で記録します。貸借対照表日において、外貨建貨幣性項目は決算日レートを用いて報告します。外貨建ての歴史的な原価を帳簿価額としている非貨幣性項目は、取引日の為替レートを用いて報告しなければなりません。外貨建ての公正価値を帳簿価額とする非貨幣性項目は、当該価値が決定された時点における為替レートで報告しなければなりません。

為替差額は、発生した期間に損益として認識しますが、在外事業体に対する正味投資額を構成する貨幣性項目（例えば長期貸付金）から生じる換算差額、および在外事業体に対する正味投資額のヘッジとして処理された外貨建負債（例えば借入金）から生じる為替差額は正味投資額の処分時まで資本の一項目として分類します。正味投資額の処分時には、それらの換算差額は処分損益の一部として損益計算書に含めます。

非常にまれな状況下において、通貨の大幅な切り下げ、または価値下落によって生じる為替差損を、関連する資産（つまり資本化された為替差損）の帳簿価額に含めることができます。SIC 第11号では、外貨建負債を決済できた場合、あるいは通貨の大幅な切り下げや価値下落が起こる前に、外貨のエクスポージャーを回避することが現実的に実行可能であった場合には、この例外的措置を使用することはできないと明記しています。

連結財務諸表を作成する際、報告企業の営業と不可分である在外営業活動体の財務諸表は、在外営業活動体の諸取引が報告企業の取引であるかのよう

に、上記の外貨建取引と同じ方法で換算する必要があります。

在外事業体（報告企業の営業と不可分ではない在外営業活動体）の資産および負債は、決算日レートで換算され、損益計算書項目は、すべて取引日のレート、あるいは実際のレートに近似する平均レートで換算します。換算差額は在外事業体が処分されるまでグループの資本の一項目として分類し、処分時には処分損益の一部として、損益計算書に計上する必要があります。超インフレ経済下で活動する在外事業体の財務諸表は、まず最初にIAS第29号に従って修正再表示し、その後、財務諸表の全項目を貸借対照表日現在の決算日レートで換算します。

6. 超インフレ (Hyperinflation)

IAS第29号では、超インフレ経済国の通貨で報告する企業は、インフレを考慮して財務諸表を修正再表示する必要があります。非貨幣資産・負債は、すべて適切な物価指数を用いて貸借対照表日時点の現在価値で修正再表示し、現在価値の詳細を開示しなければなりません。貨幣性資産・負債は、すでに貸借対照表日現在の貨幣単位で表示されているため、修正再表示しません（ただし比較数値は年ごとの変換要素を用いて修正再表示します）。しかしながら、純貨幣性資産（純貨幣性負債）をもつ企業は購買力を失い（得）ます。そのような貨幣性資産や負債を保持することから生じる純損益は、税引前利益の前に表示します。

II. 企業集団 (Groups)

7. 子会社 (Subsidiaries)

子会社は親会社によって支配される企業です。支配とは、企業活動からの便益を得るために、その企業の財務及び経営方針を左右する力をいいます。一つ以上の子会社を持つ企業は、連結財務諸表 (consolidated financial statement) を作成する必要があります。ただし、親会社が全株式を保有してい

る子会社（あるいは親会社がほとんどすべての株式を保有している子会社）で、少数株主の承認がある場合には非連結財務諸表を作成します。

子会社の連結は、取得日、つまり被取得企業の純資産および営業活動に対する支配が取得企業者に事実上移転した日から開始します。その日から取得企業は、被取得企業損益を連結損益計算書に組み入れ、また被取得企業の資産・負債、および取得によって生じたのれん、または負ののれんを連結貸借対照表で認識します。

子会社は原則としてすべて連結しますが、親会社の支配が一時的、つまり子会社が専ら近い将来において処分する目的で取得され保有されている場合、あるいは親会社への資金送金が著しく阻害される、厳しい長期の制限の下で子会社が経営されている場合は連結せずに、投資額を IAS 第39号に従って公正価値で計上します。ただし、公正価値が信頼性をもって測定できない場合には、投資額は原価から減損を控除した金額で計上します。

SIC 第12号は、特別目的事業体（special purpose entity, SPE）について規定しています。SPE は狭義で、十分に明確化された目的を達成するために創設された事業体です。SPE は事前に決定された方法で運営され、SPE の創設後には、その継続的活動に対して明示的な意思決定権限をもつ企業が存在しないことがあります。

SPE は企業との関係の実質が、SPE がその企業によって支配されていることを示している場合には連結しなければなりません。支配は SPE の活動の事前決定、その他を通して当初から生ずることがあります。企業は、SPE の事業活動、あるいは資産合計に伴うリスクと経済価値の大半にさらされている場合には、当該 SPE を支配しているとみなされる可能性があります。SIC 第12号の付録には、事実上、SPE が企業によって支配されるか否かを決定する際に考慮すべき要素の例が示されています。

親会社の非連結財務諸表上、子会社投資は原価から減損を控除した金額か、持分法を適用した金額（IAS 第28号の規定に従う）、あるいはIAS 第39号という売却可能金融資産として公正価値で計上、または公正価値が信頼性をもって測定できない場合には、原価から減損を控除した金額で計上する必要があります。

8. 関連会社 (Associates)

関連会社は、投資企業に対し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います。重要な影響力は、被投資企業の財務上および営業上の方針を支配することはないけれども、それらの方針の決定に関与する力をいいます。投資企業が被投資企業の議決権を20%以上有している場合、重要な影響力を有していると推定されますが、議決権割合が20%未満の場合には、重要な影響力を有していないと推定されます。しかし明確な反証があれば、これらの推定は覆えることがあります。

関連会社は連結財務諸表上、持分法によって処理しますが、専ら近い将来において処分する目的で投資を取得し保有している場合には、持分法ではなく、IAS 第39号に従って投資として処理します。

関連会社への投資は固定資産として分類し、貸借対照表上、独立項目として開示する必要があります。関連会社への投資に減損が生じている徴候がある場合には、IAS 第36号を適用しなければなりません。被投資企業の損益および異常損益項目（もしあれば）に対する持分相当額は、損益計算書上、独立項目として開示する必要があります。関連会社の損益計算書や貸借対照表の詳細な開示は、IAS 第28号では要求されていませんが、関連会社が企業集団にとって重要性のある場合には有益な情報となります。

関連会社の損失のうち、投資企業の持分相当額が投資の帳簿価額を超える

場合には、当該関連会社への投資額をゼロまで減額し、それ以上の損失に関する持分相当額の認識を中止します。ただし、投資企業が被投資会社に資金を提供する義務がある場合、あるいは、関連会社支援のための保証を提供している場合には、投資企業はそのような義務を負担した範囲まで被投資企業の損失に対する持分を認識し続けます。非投資企業の継続的な損失の発生は、被投資企業に対する財務上の利害に減損が生じたかもしれないという客観的証拠と考えるべきではありません。したがって、IAS 第39号の減損テストは、他の関連会社に対する財務上の利害すべてに適用されます。

親会社の非連結財務諸表上、関連会社に対する投資は原価から減損を控除した金額か、持分法を適用した金額、あるいはIAS 第39号でいう、売却可能金融資産として処理した金額のいずれかで計上します。

9. ジョイント・ベンチャー

ジョイント・ベンチャーとは、二つあるいはそれ以上の当事者（共同支配企業）が共同支配（joint control）により、ある経済活動を行う契約上の取り決めをいいます。共同支配は、ある経済活動に対する契約に基づき合意された支配の共有と定義されています。共同支配企業は、共同支配の営業、共同支配の資産、または共同支配の事業体といったジョイント・ベンチャーの種類に応じて投資額を処理しなければなりません。

最も一般的なジョイント・ベンチャーの形は、共同支配の事業体です。そのような事業体の場合、共同支配企業は連結財務諸表上、比例連結（標準処理）あるいは持分法（認められる代替処理）のいずれかをを用いて投資を計上します。比例連結は、共同支配の事業体の各資産、負債、収益および費用に対する共同支配企業の持分を、共同支配企業の財務諸表上の類似の項目と個別に結合し、あるいは類似の項目として報告する方法です。

もっぱら近い将来において処分する目的で取得され、保有されている共同支配の事業体に対する持分、あるいは、共同支配企業への資金送金が著しく阻害される、厳しい長期の制限の下で経営されている共同支配の事業体に対する持分は、公正価値で計上します。ただし、公正価値を信頼性をもって測定できない場合には、原価から減損を控除した金額で計上します。

共同出資事業の創設の際、共同支配企業の持分は、共同支配企業が拠出した非貨幣性資産の公正価値で測定する必要がある、利得または損失を認識します。ただし、拠出する資産の所有権に関する重要なリスクと経済価値がジョイント・ベンチャーに移転していない場合、あるいは、利得または損失が信頼性をもって測定できない場合は除きます。拠出した資産が、他の共同支配企業の拠出した資産に類似している場合（性質、用途および公正価値が類似している場合）には、損益は認識されません。現金あるいは類似していない非貨幣性資産の形で共同支配事業が追加的に報酬を受け取る場合、その取引から生じる利息のうち適切な部分は、共同支配企業の収益として認識します。共同支配企業の連結貸借対照表上、非貨幣性資産の拠出から生じる未実現損益は、関連資産から消去します。

10. 企業結合 (*Business combination*)

企業結合は、持分の結合とみなされる場合を除いてパーチェス法 (*purchase method*) (取得法) で処理しなければなりません。持分の結合の場合には、持分プーリング法 (*pooling of interests method*) (合併法) を使用する必要があります。ほとんどの企業結合は取得であるという推定があります。

パーチェス法

取得は、支払った現金の額、あるいは交換日における非現金の購入対価の公正価値で計上し、取得に直接起因する費用および IAS 第39号でいう資金フローヘッジから生じる金額を含めます。

購入対価として発行された株式は、交換日における公正価値で測定します。交換日は取得日であり、取得企業が被取得企業の純資産に対して支配をもつようになった日を意味します。取得が連続的な購入によって行われる場合、発行株式の公正価値はそれぞれの交換日で測定します。活発な市場の株価は、株式の公正価値に関する最良の証拠となります。交換日において市場価格が信頼できない場合、あるいは市場価格が利用不可能である場合には公表日に近い時点における価格を考慮します。

パーチェス法では、被取得企業の識別可能資産や、負債のうち取得企業の持分相当額を取得日の公正価値で測定する必要があります。被取得企業の資産・負債にのみ公正価値を検討します。しかしながら、取得の直接的な結果として取得日に存在することとなった被取得企業の事業に関連する負債、例えば従業員の解雇に関する補償を認識することができます。そのためには、詳細な公式計画が買収の3ヶ月後、あるいは年次財務諸表が承認される日のいずれか早い時点までに存在している必要があります。さらに、その計画がIAS 第37号のリストラ引当金の認識要件を満たす必要があります。

取得日に決定した公正価値を確認するために、1年の事後観察期間があります。識別可能資産や負債への修正が、取得後に開始される最初の年次会計期間の期末までに行われれば、のれんまたは負ののれんの帳簿価額を修正し、修正後の公正価値が取得日時点で利用可能であった場合の金額にします。減価償却費、減損損失、その他の修正額は、識別可能資産や負債への修正が行われる期間の損益計算書に含めます。

少数株主持分は、子会社の純資産の取得日前の帳簿価額、あるいは公正価値に基づいて計上します。いずれの場合においても、のれんから少数株主持分は発生しません。

のれん（取得した識別可能資産・負債の公正価値に対する取得企業の持分が取得原価を超える金額）は無形資産として認識し、耐用年数にわたって、ゼロになるまで償却する必要があります。のれんの耐用年数は20年を越えないという反証可能な推定があります。明確に20年以上の耐用年数を証明でき

るようなまれな場合では、推定が反証される理由を開示し、IAS 第36号に従って毎年減損テストを実施する必要があります。

IAS 第22号は、負ののれんについても規定しています。将来の見積損失・費用が識別可能であるが当該損失・費用を取得日現在で負債として認識していない場合、当該損失・費用に関連する範囲内で負ののれんは繰延べ、当該損失・費用が発生した時点で損益計算書上認識します。それ以外の場合は、取得した識別可能な非貨幣性資産の公正価値を超えない金額は、被貨幣性資産の耐用年数にわたって、規則的な方法で損益計算書で認識します。そのような非貨幣性資産の公正価値を超える金額はすべて、即時に損益計算書で認識します。

持分プーリング法

持分の結合は、複数の株主が純資産・営業のすべてあるいは実質的にすべてに関する支配を結合し、いずれの株主も取得者とならない場合に起こります。IAS 第22号の持分の結合の認定要件は非常に厳しく、株式の交換を超えた局面（例えば二つの事業の公正価値が類似しており、株主の議決権が希薄化しないこと）に特に注目しており、結合した事業に付随するリスクと便益が、相互的に保有される場合に限られています。

持株の結合に関するすべての認定要件が満たされない限り、企業結合は常に取得として分類されることとなります。認定要件がすべて満たされている場合であっても、取引を持分の結合に分類するには、取得企業が識別不可能であることを証明しなければなりません。つまり、企業結合において取得企業が識別できるのであれば、持分プーリング法ではなくパーチェス法を用いることとなります。

持分プーリング法では、結合企業が採用する会計方針へ準拠するために必要な調整を加えた上で、結合資産や負債、準備金を既存の帳簿価額で計上します。新たなのれんは認識しません。すなわち、株式資本の発行金額（および他の対価）と、取得された株式資本として計上された金額との差異は資本

の部の修正として処理します。結合企業の財務諸表は、あたかも表示された最初の年の期首から企業が結合されていたかのように、結合企業の損益や資産、負債を含みます。

共通支配下の企業間の取引

IAS 第22号は、共通支配下の企業間の取引を範囲から除外しています。共同支配下の企業間取引の多くは、純資産の実質的な所有権、あるいは経済実体である企業集団の実質に何ら変化が生じないため、実質よりもむしろ形式の問題です。例えば、親会社が完全子会社の株式を、二番目の完全子会社に移転する場合、その取引は税務上の恩典や、効率性の上昇といった経済的効果を企業集団にもたらすかもしれません。しかし、それは企業集団の構成を変化させるわけではなく、企業結合でもありません。通常そのような取引は、持分の結合と同様の方法で処理します。つまり、移転時点において公正価値を反映するための修正は行いません。

Ⅲ. 売 上

11. 収 益 (Revenue)

IAS 第18号は一般的な収益の認識基準であり、収益は受領した、または受領可能な対価の公正価値で測定されるべきだと規定しています。通常これは受領した、または受領可能な現金または現金同等物の金額です。

IAS 第18号の物品の販売から生じる収益の認識基準は、所有に伴う重要なリスクおよび経済価値が移転していること、物品への支配が失われたこと、信頼性をもって測定可能であること、および、取引の結果として経済価値が企業に流入する可能性が高いことを強調しています。役務の提供による収益は、貸借対照表日における取引の進捗度に応じて認識し、IAS 第11号と類似した方法を使用します。進行基準では、収益は役務が提供される会計期間において認識されます。この基準による収益の認識は、期間中の役務の給付活動の程度と、経営成績に関する有益な情報を提供します。IAS 第18号の付録

には、数々の実務的な状況でのIAS第18号の適用事例が挙げられています。

IAS第18号は、企業の所有に伴って生ずる重要なリスクと、経済価値の一部を留保する状況の例を挙げています。IAS第18号では、以下の場合、取引は売上ではないので収益を計上しないと規定しています。すなわち通常の保証条項ではカバーされない不十分な遂行に対する義務を残している場合、売り手が特定の販売からの収益を受け取るためには買い手がその物品の販売から収益を得ることが条件となっている場合、買い手が販売契約で明記された理由で購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合です。

取引の実質を反映させるために、単一取引を個別に識別可能な構成部分ごとに認識基準を適用する必要がある場合があります。製品の販売価格が、その後発生する役務提供についての識別可能な額を含む場合、その額は繰延計上され、役務遂行期間中に収益として認識されます。たとえ返済する必要がないとしても、アップフロントフィーのような報酬は、取り決められた期間、または役務提供の予想期間にわたって出荷、あるいは提供されるのに応じて稼得されるので、繰延計上し報酬が稼得される期間にわたって定期的に認識します。

IAS第18号は利息、ロイヤルティ、および配当の認識基準についても規定しています。利息は、対象資産の実効利回りを考慮した期間按分基準で認識しなければなりません。ロイヤルティは、該当する契約の実質に従って発生基準で認識しなければなりません。配当は、支払を受ける株主の権利が確定したときに認識しなければなりません。

12. 工事契約

IAS第11号は、工事契約に係る収益と費用は工事進行基準を用いて認識することを要求しています。契約の成果を、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原価が回収可能である可能性が高い範囲でのみ認識します。

契約の成果を信頼性をもって見積ることができない場合、収益は発生した原価が回収可能である可能性が高い範囲でのみ認識し、契約費用は発生時に費用として認識します。契約総原価が契約総収益を超える可能性が高い場合、予想される損失はただちに費用として認識します。

IV. 資産（金融商品を除く）

13. 無形資産 (Intangible assets)

認 識

無形資産は、資産に起因する将来の経済的便益が当該資産を支配する企業に流入する可能性が高く、資産の取得原価が信頼性をもって測定できる場合にのみ認識されます。

無形資産の取得原価には、輸入関税や税金を含む購入対価（値引・割戻控除後）、その他資産をその目的に使用するための準備に必要とした、関連専門家報酬のような直接必要とする費用を含みます。

内部創出の無形資産 (internally generated intangible assets) は、指定された認識基準を満たしていれば、貸借対照表上認識されます。特に、内部プロジェクトの研究局面から生じる無形資産を認識することは認められません。しかしながら、開発局面で生じる無形資産については、企業が技術上の実行可能性を証明でき、かつ開発を完成させる意図がある場合には認識されます。さらに、企業は、無形資産が可能性の高い将来の経済的便益をどのように創出するか（例えば無形資産の生産高、あるいは無形資産自体に対する市場が存在すること）、開発を完成させるために必要な資源が利用可能であること、そして関連する支出を信頼性をもって測定できることを証明する必要があります。IAS 第38号の厳しい認識要件は、内部創出の無形項目のほとんどが資産化できず、したがって発生時に費用処理されることを意味します。そのような支出の例としては、研究費、開業費、広告費があります。しかし、内部創出のブランド、題字、顧客名簿、出版表題、およびのれんに関する支出は、いかなる状況下においても資産として認識することは認められません。

内部創出の無形資産の原価は、無形資産が最初に認識基準を充たした日以降に発生した費用のみを含みます。またそのような費用は、資産の生成・製造、およびその目的に使用するための準備に直接必要とした支出（あるいは合理的な基準に基づいて配分された支出）である必要があります。基準は、直接材料費や労務費、製造間接費といった、そのような費用の例を挙げています。

無形項目が企業結合により取得され、無形資産の認識基準を充たさない場合、当該項目はIAS第22号に従い、のれんあるいは負ののれんの金額の一部を構成することになります。

無形資産に関する事後の支出については、当該支出が資産の経済的便益を当初査定した達成基準を超過して創出させる可能性が高く、当該支出を信頼性をもって測定し、資産に帰属させることができる場合を除いて発生時に費用として認識します。

測 定

無形資産は、原価から償却累計額および減損を控除した金額で計上するか（標準処理）、あるいは再評価します（認められる代替処理）。再評価の金額は、公正価値から事後の償却累計額を控除した金額です。しかしながら、認められる代替処理は、無形資産の価値を活発な市場を参照して決定することができる場合にのみ適用することができます。減損はIAS第36号に従って測定します。

無形資産の償却（再評価されるものを含む）は義務付けられており、耐用年数到来時における残存価値は、ゼロと仮定する必要があります。ただし、第三者が耐用年数到来時に資産を取得する約定がある場合、あるいは、当該資産に対して活発な市場がある場合は別です。償却期間は資産の耐用年数の最良の見積もりであり、耐用年数は20年を超えないという反証可能な推定があります。推定が反証される場合、企業はその理由を開示し、IAS第36号に従って毎年、帳簿価値について減損の検討を行う必要があります。

14. 有形固定資産

認 識

有形固定資産 (property, plant and equipment, PPE) 項目は、当該資産に関連する将来の経済的便益が企業へ流入する可能性が高く、企業が当該資産の取得原価を信頼性をもって測定できる場合、資産として認識します。

有形固定資産項目の取得原価は、輸入関税や税金を含む購入価格 (値引および割戻控除後)、および当該資産を意図した目的で稼働可能な状態にするための直接付随費用から構成されます。直接付随費用とは、整地費用、搬入費、据付費、関連専門家報酬、および IAS 第37号により引当金として認識される範囲内での、資産の撤去、移動、および原状回復に関する見積費用です。有形固定資産の取得原価には、有形固定資産の購入に関する IAS 第39号でいうところの、資金フローヘッジに関する利得・損失の資本からの移動額も含まれます。

測 定

固定資産は種類ごとに取得原価から減価償却累計額、および減損損失累計額を控除した金額、あるいは、再評価額から減価償却累計額、および事後の減損損失累計額を差し引いた金額で計上します。有形固定資産の償却限度額 (帳簿価額総額から見積残存価額を控除した金額) は、耐用年数にわたって規則的な方法で償却します。減損を評価するために、IAS 第36号を適用します。

有形固定資産項目に関連する取得後の支出は、現存する資産の当初評価された機能水準を超えた将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いときに、資産の帳簿価額に追加計上します。この場合の例としては、支出が耐用年数を延長させる場合や、支出が生産物の品質を大幅に改善する場合、また支出が以前に評価された操業費用を減少させる場合などが挙げられます。耐用年数の期間にわたって定期的に行われる大規模な検査、または修繕のコストは、企業が大規模な検査または修繕の金額を独立した資産として認識し、

次回以降に交換される便益の費消を反映する部分を、すでに減価償却している場合にのみ資産化します。その他の状況においては、そのような費用はすべて発生時に費用処理します。

再評価 (Revaluation)

有形固定資産の公正価値は、既存の使用を基礎とした市場価額ではなく公開市場価額となります。特殊な性質をもつために市場価額の証拠がない場合、当該有形固定資産は減価償却後の再調達原価、つまり類似の資産の償却済現在取得原価で評価します。ある有形固定資産を再評価した場合、同じ種類の有形固定資産をすべて再評価し、帳簿価額が公正価値と異ならなくなる日まで、継続して評価替えます。資産価値は年一回、あるいは再評価される資産の価値がどのくらいの頻度で変化するかによって、3年から5年おきに更新します。

IAS 第16号に従って再評価を行った結果、資産の帳簿価額が増加した場合、増加額は資本の部に（再評価剰余金 revaluation surplus の科目で）直接計上します。ただし、以前に費用として認識した再評価の減少額がある場合には別です。再評価の増加額と減少額は、同一資産に関するもののみ相殺します。再評価の減少額は、関連する再評価剰余金から直接控除し、再評価剰余金を超える部分は費用計上します。毎年、企業は再評価後の金額に基づいた減価償却額と、当初の取得原価に基づいた減価償却額の差額を、再評価剰余金から利益剰余金へ振り替えることができます。再評価剰余金から利益剰余金への振替は、損益計算書を通じては行いません。

資産の処分損益は、純処分収入と資産の帳簿価額との差額として算定します。再評価された資産を処分した際には、資本の部の再評価剰余金は利益剰余金に振り替えます。

15. 借入費用

企業は適格資産 (qualifying assets) の取得、建設および製造に直接起因す

る借入費用の資産化を選択することができます。適格資産とは、意図された使用または販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産をいいます。

借入費用に関する企業の会計方針は、すべての適格資産に対して一貫して採用しなければなりません。したがって、ある適格資産に関連した借入費用を資産化し、その他の適格資産に関連する費用を費用化することは認められません。

特定費用だけでなく一般的な借入費用も資産化することができます。資産化する金額はその期間中に発生した借入費用を超過することはできません。また資産化後の適格資産の帳簿価額は、回収可能価額を超過することはできません。

資産化は、支出および借入れが資産に関して発生し、資産を意図した使用または販売を可能にするために必要な活動が進行中である場合に開始します。資産の開発が中断された場合、資産化は停止し、資産を意図した使用または販売を可能にするために必要な活動が実質的にすべて完了した時点で終了します。

16. 資産の減損 (*Impairment of assets*)

認 識

棚卸資産や工事契約から生じる資産、繰延税金資産、金融資産および従業員給付から生じる資産を除くすべての資産について、IAS 第36号に従って減損を評価します。IAS 第36号は、資産が減損している（つまり帳簿価額が回収可能価額を超える）可能性を示す要素を挙げています。その要素は、企業が各貸借対照表日において検討すべきものです。外部の兆候は、資産の市場価格の下落、技術的、市場的、経済的もしくは法的環境において企業にとって悪影響のある著しい変化、市場利率の上昇、企業の純資産価額がその企業の株式の市場価値を超過している事実を含みます。内部の兆候としては、資産の陳腐化または物的損害の証拠、資産の使用方法の変化（つまりリストラや事業の廃止）、あるいは資産の経済的成果が予想していたより悪化し、あ

るいは悪化するであろうことを示す内部報告から得られる証拠が挙げられません。

測定

減損の兆候が存在する場合、企業は資産の回収可能価額を見積り、必要であれば、帳簿価額が回収可能価額を超過する金額を減損損失として認識します。

回復可能価額は資産の正味売却価格（net selling price, NSP）と使用価値（value in use, VIU）のいずれか高い金額をいいます。VIUの見積りに際しては、特定の資産から得られる将来資金フローを見積り、税引前の市場利率で割引く必要があります。市場利率は貨幣の時間価値についての現在の評価、および当該資産特有のリスクを反映したものです。資金フローの予測に際しては、5年間の信頼し得る予算または予測を使用します。5年間を超える資金フローは、一定あるいは遞減的な成長率を使用して推定されます。

資金フローが特定の資産に対して特有であると容易に識別できない場合、関連する資産の最少のグループ（資金生成単位）を識別します。資金生成単位（cash generating unit, CGU）は、その他の資産あるいは資産グループのキャッシュ・インフローから独立してキャッシュ・インフローを発生させます。資産の資金生成単位の識別には判断を必要とすることが多く、どのように経営者が企業の営業を監視するか、またどのように資源配分を決定するかといったことを考慮する必要があります。

合理的で首尾一貫した方法で、資金生成単位に配分できるのれんや全社資産（例えば本社資産）も考慮に入れなければなりません。企業はボトム・アップ・テストを実施します。つまり、のれんの帳簿価額が検討対象となっている資金生成単位に合理的に配分できるかどうか識別し、回収可能価額と帳簿価額を比較します。もし、営業権が検討対象となっている資金生成単位に配分できないのであれば、企業はトップ・ダウン・テストをさらに実施します。企業は検討対象となっている資金生成単位を含み、のれんを合理的な方

法で配分できる最少の資金生成単位を識別し配分し、より大きな単位で回収可能価額と配分されたのれんを含む帳簿価額とを比較します。

17. 投資不動産 (Investment property)

認 識

IAS 第40号は、投資不動産（土地もしくは建物、または建物の一部、またはそれら両方）とは、賃貸収益もしくは資本増価またはその両方を目的として所有者またはファイナンス・リースの借手が保有する不動産であると規定しています。親会社、子会社、あるいは兄弟会社が使用している不動産は投資不動産の範囲から除かれます。しかしながら、関連会社やジョイント・ベンチャーは連結グループ外であるため、関連会社やジョイント・ベンチャーが使用している不動産は投資不動産に含まれます。オペレーティング・リースにより賃借人が保有する資産（例えば土地）は、IAS 第17号に従って処理します。不動産は、物品の製造や販売または役務の提供過程において販売するために保有している不動産、あるいは経営管理目的で保有している不動産は、IAS 第16号に従って処理します。通常の営業過程において販売する目的で保有している不動産は、IAS 第2号に従って処理します。

投資不動産は、その投資不動産に帰属する将来の経済的便益が企業にもたらされる可能性が高く、かつ投資不動産の取得原価が信頼性をもって測定できる場合に資産として認識します。

購入した投資不動産の取得原価は、その購入代価、およびすべての直接的付随支出から構成される。直接的付随支出には、例えば、法的サービスのための専門家報酬や不動産取得税、およびその他の取引費用などが含まれます。自家建設による投資不動産の取得原価は、当該不動産の建設又は開発の完了日のものである。その日まで、支出はIAS 第16号に従って処理します。

測 定

投資不動産が取得または建設された場合、企業は継続的にその公正価値を

信頼性をもって決定できる必要があります。例外的に、(比較可能な市場取引が稀であり、またそれに替わる公正価値見積額の使用が不可能な場合であるために)公正価値を継続的に信頼性をもって測定できないという明確な証拠が存在する場合、当該投資不動産は処分されるまでIAS第16号における原価モデルを用いて測定します。しかしながら、企業が取得または建設した投資不動産を、従来の公正価値で測定していた場合には、比較可能な市場取引が稀になったとき、または市場価格が容易に利用できなくなったときでも、企業はIAS第40号に従ってその不動産を処分するまで、公正価値による測定を継続しなければなりません。

投資不動産はすべて、企業が選択した会計方針に従って公正価値モデル、または償却原価モデルのどちらかを用いて測定します。公正価値モデルにおいては、投資不動産は貸借対照表日における公正価値で計上します。投資不動産の公正価値の変動から生じる損益は、損益計算書で認識します。償却原価モデルにおいては、投資不動産は取得原価から減価償却累計額、および減損累計額を差し引いた金額で計上します。投資不動産への振替・投資不動産から他の項目への振替については特別の規定が適用されます。

18. 棚卸資産

棚卸資産は取得原価と正味実現可能価額 (net realisable value, NRV) のいずれか低い金額で計上します。棚卸資産の原価には、輸入関税、運送費・荷役費、およびその他の直接付随費用から割引、割戻し、補助金を控除した金額が含まれます。NRVは通常の営業過程における予想売価から、完成までに要する原価および販売費用を控除した金額をいいます。

標準の原価算定方式は、FIFO (first-in first-out) あるいは加重平均法です。LIFO (last-in first-out) は代替処理として認められています。企業は自らにとって同じ性質及び用途を有するすべての棚卸資産に対して同一の原価算定方式を使用する必要があります。したがって、棚卸資産が異なった性質または用途をもつ場合には、異なった原価算定方式が認められる可能性がありま

す。原価算定方式は毎期継続して適用します。企業が LIFO を用いて棚卸資産を評価した場合、LIFO と次のいずれかとの差額を算出して開示する必要があります—標準処理に従った金額と、正味実現可能価額のいずれか低い金額、あるいは貸借対照表日現在の現在原価と正味実現可能価額とのいずれか低い金額。

(SUH Yong-Dal／経営学部教授／2002年12月10日受理)
(おかだ・めぐみ／大学院経営学研究科博士前期課程)