

国際会計基準2007年問題 の実務対応

<6>

新日本監査士 金田 公 橋上 徹

今回のポイント

- IFRS 1 (IFRSの初度適用) ⇒ 遡及的に財務諸表を修正
- IFRS 2 (株式報酬) ⇒ 仮定・評価手法・経済データ・仮説に関する説明の追加開示
- IFRS 4 (保険契約) ⇒ (異常) 危険準備金に関して仮定・評価手法・経済データ・仮説に関する説明の追加開示
- IFRS 5 (売却・廃止予定事業部門で保有する非流動資産) ⇒ 財務諸表外におけるの廃止事業に関する経営者の見解等の開示

第2章 「2007年問題」〈Area 2〉(続き)

第10節 EU域内証券市場に上場・公募している日本企業に対して求められたその他の追加開示

第1款 IFRS関連

第1款では、前回解説したIFRS 3 (企業結合)を除くIFRSについて日本企業がEU市場で資金調達する場合に開示すべき事項について解説する。なお、IASについては、第2款以降で解説する。

(1) IFRS 1 (IFRSの初度適用)

IFRS 1は、企業の最初のIFRSに基づく財務諸表の報告日に、いくつかの選択的例外と限定された強制的な例外はあるものの、発効された全てのIFRSを全て遡及的に適用することを要求している。

個々の日本のGAAPは、日本のGAAPの最初の適用時の処理を特定している(注記による

開示など)。

新しい会計基準が最初に適用されるとき、その適用の例外を定める(即ち、遡及的に過去の財務諸表を遡及修正するという)日本のGAAPはない。

日本のGAAPを使用している日本等第3国の発行者は、IFRSの初度適用に記述された程度まで会計フレームワークを変更することはないと考えられている。

日本企業に救済措置は適用されず、日本企業はIFRS 1に従って、遡及的に財務諸表を修正する必要がある。

(2) IFRS 2 (株式報酬)

現在、日本のGAAPの下では、IFRS 2に対応する会計基準は存在しない。現行の日本のGAAPによると、株式を基礎とした報酬支払の対価コストは、受領する対価がある場合に

は、権利付与日において、その受け取った対価に相当する金額で測定される。ストック・オプションが従業員に付与された際には、通常、費用は認識されていない。

日本における株式による報酬支払の現行の会計実務との差異は、同源性評価に関しては、重大な差異とみなされる余地がある。

現行の日本の会計実務では以下の補足開示が求められる。即ち、

- ◆ 事象あるいは取引にIFRS 2が適用されていた場合の金額的影響の開示
- ◆ この金額的影響は、IFRS 2適用時における、損益計算書・株主持分計算書への税金相殺前(グロス)、税金相殺後(ネット)の影響を開示する。

日本の企業会計基準委員会は、ストック・オプション等に関する会計基準(案)(以下「公開草案」)を公表している。当該公開草案は、2006年4月1日以降に開始する事業年度から適用され、多くのIFRS 2との差異は排除される見込みである。

- ◆ 公開草案は、ストック・オプションを株式購入権として、行使されるまで貸借対照表の資本と負債の中間に表示するという提案をしている点に関し、IFRS 2との差異が残っている。
- ◆ また、公開草案が対象としているのは、株式決済による株式を基礎とした報酬支払であり、現金決済による株式を基礎とした報酬支払は対象としていない。
- ◆ さらに、公開草案は未公開会社に対して例外的取扱いを提案している。それは、未公開会社のストック・オプションの公正価値が信頼をもって測定できないときは、公開草案は、ストック・オプションの単位当たりの本源的価値を使用することを許容している。

◆ 依然として、細かい点について、日本のGAAPとIFRS 2の間には差異がある一方、両方の基準はストック・オプションが従業員に付与される株式を基礎とした報酬支払取引の影響を損益計算書において、費用として認識することを求めている点は共通である。

- ◆ 日本の公開草案とIFRS 2との差異は、細かい点であり、国の慣習の違い(例えば、未公開会社の取扱い)を反映したものである。基本は、株式を基礎とした報酬の支払は、公正価値で権利付与日に費用認識する点である。
- ◆ 上記見解に基づきCESRは、ストック・オプションの基礎となっている計算基礎を十分開示すれば、細かい点における差異はEU域内の投資家の意思決定に影響しないものと考えている。

日本の公開草案とIFRS 2の間の残った差異は、重大ではないと考えられている。但し、日本の公開草案を利用した場合、EU域内の投資家に、細かい差異情報を提供していない点に関しては、費用の計算基礎をEU域内の投資家が比できるように次の開示が求められる。

- ◆ 仮定・評価手法・経済データ・仮説に関する説明の追加開示

(3) IFRS 4 (保険契約)

日本のGAAPは、保険会社に(異常)危険準備金を計上することを要求している。これに関する開示の程度は実務においては多様である。但し、(異常)危険準備金の金額が体系的に開示されていない点に留意が必要である。

IFRS 4は暫定的なものであり、会計処理の幅について広く容認している。IFRS 4はほとんどの点において、現地国のGAAPを容認している。

但し、IFRS 4は(異常)危険準備金を負債

として計上することを禁止している。日本のGAAPのもとで、保険会社にそのような準備金を計上を要求している点では、大きな相違である。

さらに、(異常)危険準備金に関して開示実務が多様である点は、EU域内の投資家が、欧州域内の保険会社と同様に意思決定を行う際の不確実性ともなっている。

その為、この差異は、同等性の評価においては、重大な差異と考えられている。

日本の保険会社は(異常)危険準備金に関して次の追加開示が求められる。

◆ 仮定・評価手法・経済データ・仮説に関する説明の追加開示

日本のGAAPは特段、保険契約から預金要素を分離処理することを要求していない。

IFRSの下では、分離処理は、状況に応じて、容認される場合もあり、要求される場合もあり、また禁止される場合もある。

分離処理は、特定の場合を想定しており、かつ分離処理の選択の余地を残すことになっている為、現在のところ重大な差異とは考えられていない。

日本の保険会社は、保険契約から預金要素を分離して処理する点について、追加開示は現在のところ求められていない。

(4) IFRS 5 (売却・廃止予定事業部門で保有する非流動資産)

日本のGAAPに関しては、たとえ、経営者が非流動資産を売却する意図があったとしても、売却目的の保有区分に分離することはない。

減損テストが売却予定の非流動資産に関して要求されているが、その公正価値が、著しく下落し回復可能性がない場合、原価を下回る売却可能価額で測定することとなっている。

売却予定計画があっても、減価償却は継続される。

非流動資産の処分損益は、特別損益の部に項目を明示して表示され、比較可能な数値は再表示はされない。

上記のように廃止事業及び売却予定資産の表示に関する日本のGAAPは特段存在しない。

廃止事業及び売却予定資産は、減損テストを行う必要性が高い為、IFRSと結果として同様な処理になると考えられている。

廃止事業に関する情報は、MD&A(営業の状況・事業の概況等)において記述されることがCESRから期待されている。

同等性の評価に関しては、個別の差異はEU域内の投資家の意思決定に影響を及ぼすものとは考えられていない。

廃止事業において保有する非流動性資産・売却予定非流動性資産に関する追加開示は求められていない。

ただし、財務諸表外においての廃止事業に関する経営者の見解等の開示は期待されている。



『不東の精神』

奈良の薬師寺で、平山郁夫画伯による「大唐西域壁画」をみた。朝明けの長安、万里の長城の西に連なる白き峰々、高昌城とその向こうに見る火焰山、バーミ안의石窟等、すばらしく美しい場面ばかりである。ところが、玄奘三蔵のインドへの求法の旅は、天山山脈越えては猛吹雪、タクラマカン砂漠では灼熱の暑さ、それに道中では盗賊にも出会う、想像を絶するような苦しい旅だったようだ。

そのとき精神力は、薬師寺「玄奘三蔵院伽藍」礼門に掲げられた、「不東」の文字に言い表されている。通常は「不撓不屈の精神」というが、玄奘にとっては取経目的を達するまでは、何が何でも東(長安)には戻りしない固い決意であった。「ことの成就にあらざるかぎり、東に向かっては、一步たりとも歩まない」、これが「不東の精神」であるという。

玄奘年表によると、西暦627年(25歳)天竺に向けて出発。3万キロの大旅行を終え、西暦645年(43歳)長安に帰着。その後20年かけて持ち帰ったお経を翻訳し、最終的には「大般若経」600巻にまとめた。1640年経ったいまでも読み継がれている。

このような息の永い歴史に触れると、「経済がグローバル化した、それ新会計基準だ、それ新会社法だ」と大騒ぎするわれわれの世界とは何という違いだろうと考えてしまう。

不動の大地と思われた取得原価主義はフェア・バリュ―主義の前に揺れ動く。資金調達

の手段であった株式は、モノ・サービス購入の対価として、会社買収の対価として使われる。会社の資本金は1円でもOKという。この経済社会の変わり様はどう考えればいいのか。

それはさておき、この大壁画を見て感動したあとは、玄奘自身による「大唐西域記」を読むのが筋だと思うが、まずは誰でも子供のころに親しんだ、サルの子孫悟空はじめ、猪八戒、沙悟浄が大活躍する「西遊記」を読むとおもしろい。原作者は16世紀明時代の呉承恩といわれるが、当時の民衆の玄奘に対する尊敬と親しみをうかがうことができる。

道中で次から次へと出くわす数々の妖怪は、本当の盗賊もいたが、多くの妖怪は、厳しい自然と闘い、飢えと渇きに苦しむ中で、人間が覚える幻覚症状によるものであろう。

修養をつんだ三蔵法師ではあるが、つい目の安楽を選びそうになる生身の人間として描かれていて親しみやすい。妖怪をかくこよくやっつける悟空は、千里眼をもつヒーローとして描かれているが、それは庶民の願望というものだろう。大活躍する悟空を、表では兄貴とあがめ、裏では嫉妬のあまり、玄奘に告げろするのが猪八戒や沙悟浄である。そのために悟空が玄奘に嫌われてクビになる場面がいくつかある。長期的展望が利かず、中傷の真相を読めない人間の悲しさ。三蔵法師一行は4人だが、企業内の人間模様を彷彿させる。内部統制の難しさは、実はこのような人間模様にあるのではなかろうか。(悟空)

平成17年度 独自編集による農家経営者向けの税金読本 税理士 清田 幸弘 編著
都市農家の税金ガイド B5判・192頁 定価1,600円(税込)
 ～ 経営者と後継者のために ～ ○税務研究会出版局刊○