

6. おわりに

これまでみてきたとおり、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告における提言を受けて、有価証券報告書及び決算短信の記載内容が見直されている。

ただし、今回の見直しは、同報告における提言の一部にすぎず、今後の動向に留意が必要である。

なお、金融庁からは、毎年3月下旬に、「有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項について」が公表されている。これは、有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項を、取りまとめたものである。新たに適用となる開示制度として、「経営方針」の記載について留意すべき事項の詳細が示される可能性があるため、これを参照することが望まれる。

また、平成29年3月期以降の「有価証券報告書レビューの実

施について」が、金融庁より同時期に公表されると思われる。これは、金融庁が、有価証券報告書の記載内容の適正性を確保するため、財務局等と連携して、「法令改正関係審査」、「重点テーマ審査」及び「情報等活用審査」を柱とした有価証券報告書レビューを実施するに伴い、その内容を公表するものである。このうち、法令改正関係審査は、法令改正等により有価証券報告書の記載内容が変更又は追加された重要な事項について審査するものであり、「経営方針」の記載が挙げられる可能性がある。

最後に、公益財団法人 財務会計基準機構においては、平成29年3月期についても「有価証券報告書の作成要領」の作成が予定されているため、実務においてはこちらを十分に活用いただきたい。

IFRS決算留意事項

公認会計士 きたむら さちこ
北村 幸子

1. はじめに

国際財務報告基準 (IFRS) については、2017年3月期以降に適用される基準書の改訂がいくつかあり、IFRSの決算に当たっては、それらの改訂による影響の有無を確認する必要がある。本稿では、2017年3月期から適用されるIFRSの改訂を中心とした決算の留意事項について解説する。なお、本稿の記載は2016年12月末時点の情報に基づいており、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

2. 2017年3月期から適用される基準等の主な改訂

(1) IAS第1号の改訂:開示イニシアティブ

国際会計基準審議会 (IASB) は、2014年12月に「開示イニシアティブ (IAS第1号の改訂)」を公表した。本改訂では、IAS第1号「財務諸表の表示」が定める重要性、表示すべき情報、注記及び会計方針の開示、並びに持分法を適用する関連会社及び共同支配企業から生じるその他の包括利益の持分相当額の表示を扱っている。本改訂は、2016年1月1日以降開始する事業年度から適用される。なお、本改訂は、既存の会計基準を明確化し

たものであるため、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における会計方針の変更に関する開示 (IAS第8号第28項から第30項) は要求されない。

① 重要性

重要性に関して、以下の事項を強調する改訂が行われた。

- 重要性に係る要求事項は、注記を含む財務諸表について適用される。
- 関連する全ての事実や状況を考慮して、情報を集約するかどうかを決定する。
- 有用でない情報の開示により、有用な情報が隠されることや、異なる性質や機能を有する情報の集約によって、財務諸表の理解可能性を低下させてはならない。
- 基準書が特定の開示を求めている状況においても、その開示要求事項に従った情報が重要でなければ開示する必要はない。基準書において、最小限の開示要求事項としてリスト化されている場合も同様である。
- 財務諸表の利用者が特定の取引や状況等の影響を理解するために、基準書で要求されている開示事項では十分ではないと判断する場合には、企業は追加の開示を検討しなければならない。

② 表示すべき情報

財政状態計算書と当期純利益及びその他の包括利益計算書の表示に係る要求事項に関して、以下を明確化する改訂が行われた。

- 両計算書の項目の表示に係る具体的な要求事項は、その項目の重要性がない場合にまで個別に表示することを求めているものではない。
- 両計算書の項目の表示に係る要求事項について、財務諸表の利用者が企業の財政状態及び経営成績を理解する上で目的適合性がある場合には、その項目をさらに分解表示する。
- 両計算書に追加的に小計を表示する場合には、以下のとおりでなければならない。
 - i. IFRSに従って認識、測定された項目から構成されている（IFRSに準拠した数値と関係しない独自の小計は表示できない。）。
 - ii. どのような項目から構成されているか、明確かつ理解可能な方法で表示する。
 - iii. 毎期一貫した方法を採用する。
 - iv. IAS第1号で規定されている小計や合計よりも目立つような表示を行わない。
- 当期純利益及びその他の包括利益計算書に追加的に小計を表示する場合、基準書で要求されている小計との関連が明確となるように項目を表示する。

③ 注記

注記の構成に係る要求事項に関して、以下の改訂が行われている。

- 注記の体系的な順序を決定する際に、財務諸表の理解可能性及び比較可能性を考慮すべきことを強調する。
- 注記の体系的な順序に関する例示として以下を示す。特定の順序で注記することは要求されない。
 - i. 経営成績や財政状態を理解する上で企業が最も関連性があると考えられる活動の領域を明確にする（例えば、特定の営業活動に関する情報をまとめる。）。
 - ii. 公正価値で測定される資産など、類似の測定方法が用いられる項目に関する情報をまとめる。
 - iii. 財務諸表における項目の配列に従う。

④ 会計方針の開示

開示すべき会計方針の識別に関する例示として、法人所得税に関する会計方針の開示が期待されたとした規定を削除している。

⑤ 持分法で会計処理する投資から生じるその他の包括利益の持分の表示

2011年のIAS第1号の改訂時に、その他の包括利益の項目

は、リサイクルされるものとそうでないものに分けて表示することとされた。しかしながら、持分法投資のその他の包括利益の持分額に関する表示については明確ではなかった。本改訂により、持分法を適用する関連会社及び共同支配企業から生じるその他の包括利益の持分額について、当期純利益にリサイクルされる項目とリサイクルされない項目とに区分して表示した上で、その内訳を性質別（退職給付や有価証券など）に区分して表示することはしないこととされた。

したがって、これまで、リサイクルされる項目とリサイクルされない項目を区分していなかった場合には、留意が必要となる。

(2) 投資企業：連結の例外規定の適用（IFRS第10号、IFRS第12号及びIAS第28号の改訂）

2014年12月、IASBは、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第12号「他の企業への関与の開示」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に対する改訂を公表した。本改訂は、投資企業の連結の例外の要求事項に関するいくつかの改訂を扱っており、2016年1月1日以降開始する事業年度から遡及適用される。

① 報告企業自身の親会社が投資企業である場合の、連結財務諸表の作成に関する免除規定の適用

IFRS第10号は、連結財務諸表の作成が免除される要件の1つとして、報告企業自身の親会社が、IFRSの連結財務諸表を公表していることを挙げている（IFRS第10号第4項）。一方で、IAS第27号「個別財務諸表」では、報告企業自身の親会社が投資企業の要件を満たし、報告企業を含む全ての子会社を公正価値で測定している場合（IFRS第10号第31項）には、自身の親会社が作成する財務諸表は個別財務諸表であるとしている（IAS第27号第8A項）。こうした場合、自身の親会社は連結財務諸表を作成していないため、IFRS第10号第4項の免除規定を適用できるか否かが明確ではなかった。

本改訂では、自身の親会社が投資企業として、報告企業を含む子会社を公正価値で測定する場合には、報告企業は連結財務諸表の作成に関する免除規定を適用できることを明確化した。

② 親会社の投資活動に関連するサービスを提供する子会社の取扱い

投資企業が、自らの投資活動に関連するサービスを提供する子会社を有している場合、その子会社は投資企業である親会社の営業の延長にあるため連結しなければならないとされている（IFRS第10号第32項）。当該子会社自身が投資企業である場合にその子会社を連結すべきかが明確ではなかった。本改訂によ

り、子会社が投資企業でなく、かつ、その主要な目的と活動が投資企業の投資活動に関連するサービスの提供である場合にのみ、投資企業がその子会社を連結することを明確にした。

③ 投資企業ではない投資者による投資企業である投資先に対する持分法の適用

投資企業でない親会社は、投資企業である子会社が、その子会社(孫会社)に適用している公正価値による会計処理を引き継ぐことは認められず、孫会社を連結しなければならないとされている(IFRS第10号第33項)。しかしながら、投資企業でない投資者が、投資企業である共同支配企業又は関連会社に投資している場合の持分法の取扱いが明確ではなかった。

本改訂により、企業が、投資企業である関連会社又は共同支配企業に投資し、持分法を適用している場合、その関連会社又は共同支配企業が自らの子会社の持分について適用している公正価値による測定を引き継ぐことができるとされた。

(3) IFRS第11号の改訂:事業を構成する共同支配事業に対する持分の取得の会計処理

2014年5月、IASBは「共同支配事業に対する持分の取得(IFRS第11号の改訂)」を公表した。これまで、共同支配事業に対する持分を取得した場合の会計処理について、明確に定められていなかったため、実務においてばらつきが生じていた。

本改訂により、共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動が、IFRS第3号「企業結合」で定義する「事業」を構成する場合、IFRS第11号に整合する範囲で、IFRS第3号及び他の企業結合の会計処理に関連する原則を適用することとされた。また、企業結合について求められる情報を開示する必要がある。

なお、IFRSを初度適用する企業は、過去の企業結合に関する免除規定を、事業を構成する活動を行っている共同支配事業に対する持分についても適用することができるとされている。

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用される。

(4) 「IFRSの年次改善」2012年-2014年サイクル

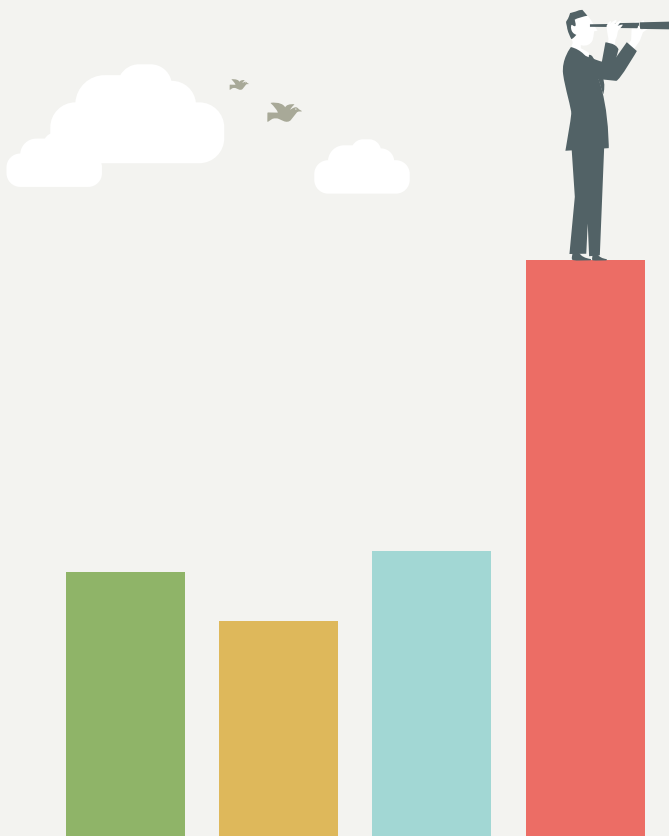
IFRSの年次改善プロジェクトは、緊急度は低いものの、必要不可欠と考えられるIFRSの改訂を1年間にわたって蓄積し、まとめて改訂を行うものである。IFRSの年次改善(2012年-2014年サイクル)には、4つの基準書に対する改訂が含まれており、各改訂は、2016年1月1日以降開始する会計年度から適用される。

① IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」

IFRS第5号は、非流動資産について、その継続的使用ではなく、主として売却取引により帳簿価額を回収する場合、当該資産を売却目的保有に分類することを要求している。また、非流動資産を所有者に分配することを確約している場合は、所有者分配目的保有に分類することを要求している。しかしながら、非流動資産の「売却目的保有」から「所有者分配目的保有」への分類変更(又はその逆)が生じる場合の取扱いが明確ではなかった。

本改訂では、資産(又は処分グループ)を売却目的保有から所有者分配目的保有に直接に分類変更する(又はその逆)場合、当該分類変更を売却(又は所有者への分配)計画の変更として扱ってはならず、新たな処分の方法に適用される分類、表示及び測定に関する規定を、引き続き適用することを明確にした。

また、所有者分配目的保有に分類されていた資産(又は処分



グループ)がもはやその要件を満たさなくなった場合には、所有者分配目的保有の会計処理を中止し、非流動資産が売却目的保有に分類するための要件を満たさなくなった場合に関するIFRS第5号のガイダンスを適用しなければならないことを明確にした。

本改訂は、将来に向かって適用される。

② IFRS第7号「金融商品：開示」

2010年10月に公表された、「開示—金融資産の譲渡 (IFRS第7号の改訂)」では、企業が金融資産の譲渡後に、その譲渡金融資産に関して継続的関与を有している場合は、一定の開示を要求しているが、譲渡金融資産を回収するサービス業務契約が継続的関与に該当するかが明確ではなかった。また、2011年12月に公表された「開示—金融資産及び金融負債の相殺表示 (IFRS第7号の改訂)」の要求する追加開示が具体的にどの期中財務報告期間において適用すべきかが明確ではなかった。

本改訂では、サービス業務契約が、IFRS第7号の開示要求事項を適用する目的の「継続的関与」であるか否かを決定するため、サービス業務契約に対するIFRS第7号の適用を明確にするガイダンスを追加した。なお、継続的関与に該当するサービス業務契約として以下のケースが例示されている。

- サービス業務報酬が、譲渡金融資産から回収するキャッシュ・フローの金額及びタイミングに左右されるケース
- サービス業務報酬が固定額であるものの、譲渡金融資産からの回収が行われないことにより、その全額が支払われないケース

また、期中財務報告における開示は、IAS第34号「期中財務報告」に基づいて開示が求められる期中報告期間に行うこととされた。

本改訂は遡及的に適用されるが、サービス業務契約に関する開示規定の改訂については、本改訂の適用初年度より前の会計年度では適用は要求されていない。

③ IAS第19号「従業員給付」

IAS第19号は、優良社債の市場利回りを参照して退職後給付債務の割引率を決定することを要求しており、優良社債に厚みのある市場が存在しない国では、国債の市場利回りを参照することとされていた。しかしながら、優良社債に厚みのある市場が存在するか否かの評価を、通貨レベルで行うべきか、国レベルで行うべきかが明確ではなかった。

本改訂では、優良社債に厚みのある市場が存在するか否かの評価は通貨レベルで行うこと、また、厚みのある市場が存在しない場合は、その通貨建ての国債の市場利回りを参照すること

が明確化された。

本改訂は表示する最も古い比較年度の期首から適用し、その累積的影響額を期首利益剰余金に含めて認識する。なお、本改訂は、日本においては影響はないものと思われる。

④ IAS第34号「期中財務報告」

IAS第34号は、一定の情報を「期中財務報告書の他の部分」で開示していない場合に、期中財務諸表の注記に含めることを要求しているが、この「期中財務報告書の他の部分」が何を意味するのかが明確ではなかった。

本改訂では、「期中財務報告書の他の部分」における情報の開示の意味を明確にし、期中財務諸表から当該情報の場所への相互参照を含めることを要求している。

本改訂は、遡及的に適用される。

3. 2017年3月期において早期適用が認められている主要な基準等—2017年1月1日以降に開始する事業年度から適用

以下は、2017年1月1日以降に開始する事業年度において強制適用が要求されている基準等の改訂であるが、早期適用も認められている基準等の改訂である。

(1) IAS第7号の改訂：開示イニシアティブ

IASBは、2016年1月、「開示イニシアティブ (IAS第7号の改訂)」を公表した。本改訂は、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」における、企業の財務活動に係る負債に関する開示について、投資家からの要請に対応したものである。

本改訂は、財務活動に係る負債の変動に適用される。財務活動に係る負債とは、キャッシュ・フローが、キャッシュ・フロー計算書上、財務活動として分類された (又は将来的に分類される) 負債をいう。また、財務活動に係る負債のほかに、金融資産 (例えば、財務活動に係る負債をヘッジするための資産) から生じるキャッシュ・フローを財務活動として分類した (又は将来的に分類する) 場合には、その金融資産の変動にも適用される。

これらの財務活動に係る負債については、以下を開示することが要求されている。

- 資金調達や返済によるキャッシュ・フローの変動
- 子会社やその他事業の支配の獲得又は喪失から生じる変動
- 外国為替レートから生じる変動
- 公正価値から生じる変動
- その他の変動