

連載

IFRS及びIASの解説



第20回 IAS第8号、IFRS第5号

公認会計士 星野 正博 ほしの まさひろ

本稿では、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下「IAS第8号」という。）及びIFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」（以下「IFRS第5号」という。）について説明する。特に、IAS第8号では、①会計方針の決定方法、特定のIFRSがないとき、会計方針を決定判断する場合の考慮事項について、②会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬のそれぞれの処理方法及び区別について理解してほしい。IFRS第5号については、会計基準のコンバージェンスのため、日本において、現在検討過程にあり、会計基準として整備されていない分野であることから、①どのような要件を満たす資産が、売却目的保有として分類され、いかに測定され、財政状態計算書において、どのように表示されるかについて、②廃止事業については、その意義、包括利益計算書において、どのように表示されるかについて、理解してほしい。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私的見解であることにご留意いただきたい。

IAS第8号

IAS第8号の重要なポイント

会計方針の決定

- ・ 会計方針はどのように決定するのであろうか。
- ・ 特定のIFRSがない場合、どのような考慮事項によって決定したら良いのであろうか。

会計方針の変更

会計上の見積りの変更

誤謬

- ・ それぞれどのように処理されるのだろうか。
- ・ それぞれの開示事項はどのようになっているのだろうか。
- ・ 3つはどのように異なっているのだろうか。

1 IAS第8号の目的及び適用範囲

IAS第8号の目的及び適用範囲は、財務諸表の目的適合性、信頼性及び比較可能性を高めることを目的として、会計方針の選択・適用、また、会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬について規定する基準である。棚卸資産や金融商品等の個別の項目についての認識、測定及び表示・開示といった基準ではなく、財務諸表全体に関わる全般的な基準であるという特徴を有している。フレームワークで規定されている財務諸表の質的特性（目的適合性、理解可能性、信頼性、比較可能性）の確保、調和、担保のために、原則主義のIFRSにおける財務諸表全体に係る基本的事項を定める必要不可欠な基準である。

2 会計方針

(1) 会計方針の定義

会計方針とは、財務諸表の作成及び表示を行う際に適用する特定の原則、基礎、慣行、規則及び実務をいう。すなわち、一連の会計活動の記録に関して企業が採用する方針である。

(2) 会計方針の決定方法

ある特定の会計事象について、具体的に該当する国際財務報告基準(IFRS)がある場合には、当該IFRSを適用して会計方針を決定することになる。個別のIFRSの基準書には、基準書の本文以外に、ガイダンス(Guidance)というものが付属している場合がある。会計方針を決定する場合、基準書の本文のみ参照すれ

ば良いということではなく、ガイダンスには、IFRSの不可欠な一部であるか否かが明記されており、IFRSの不可欠な一部であるガイダンスは強制力があるため、会計方針を決定する上で参照する必要がある。例えば、IAS第39号「金融商品－認識及び測定」、IFRS第3号「企業結合」やIFRS第9号「金融商品」の適用ガイダンス(application guidance)は、強制力のあるガイダンスとなっている。

(3) 特定のIFRSがない場合

特定のIFRSがないときには、経営者は、その結果もたらされる情報が利用者の意思決定の目的に適合し、かつ、信頼性のある情報となるよう、会計方針の決定及び適用の判断をしなければならない²。その判断を行う場合、次の考慮事項を、上から順番に参照し、適用可能性を検討する必要がある。

- ・ 類似及び関連する事項を取り扱っているIFRSの規定
- ・ 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、認識基準及び測定概念

また、上記の決定を行うに当たっては、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団体の直近の公表物及び業界の実務慣行について、上記の考慮事項に反しない限り、検討することも認められている。その他、会計方針を決定するに当たっては、IAS第8号において、具体的に明示されておらず、要請はなされていないが、実務上は、国際会計基準審議会(IASB)が公表した公開草案が参照される場合が多いものと考えられる。

(4) 会計方針の首尾一貫性

IFRSが特に異なる会計方針を適用することにつき要求又は許容している場合を除いて、類似の取引その他の事象及び状況について首尾一貫した会計方針を選択適用しなければならない。例えば、現行のIAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」においては、共同支配企業に対する持分につき、比例連結法又は持分法のいずれかの選択適用を認めているが、すべての共同支配企業に対する持分に対して、いずれかの方法で首尾一貫して適用する必要がある³。個々の共同支配企業ごとに、比例連結法又は持分法のいずれかを選択適用することはできない。その一方で、IAS第16号「有形固定資産」においては、再評価モデルの適用について、有形固定資産の属する種類ごとに、再評価モデルを適用することを要求しており、また、IAS第40号「投資不動産」においては、公正価値モデルを選択している場合にも、例外的なケースとしながら、取得時に公正価値が信頼性をもって算定不可能な場合には、原価モデルにより測定することを例外として認めている。

(5) 会計方針の変更

① 会計方針の変更の意義

会計方針は、財務諸表の質的特性の1つである比較可能性の観点から、継続して適用することが重要であるが、IFRSにおいては、次のいずれかの場合にのみ、会計方針の変更が認められる。

- ・ 変更がIFRSによって要求される場合(IFRSによる会計方針の変更)
- ・ 変更が企業の財政状態、財務成績及びキャッシュ・フローの取引

及びその他の事象又は状況の影響について、財務諸表に信頼性をもたらし、かつ、より目的適合性のある情報を提供する場合（自発的な会計方針の変更）

IFRSの規定によって、会計方針の変更を要求される場合は、当然に認められるが、企業が自発的に会計方針を変更する場合には、財務諸表に信頼性をもたらし、かつ、より目的適合性のある情報を提供する場合に限られることに留意することが必要である。たとえIFRSにおいて、異なる複数の会計方針の適用が認められている場合であっても、企業が自発的に会計方針を変更する場合には、変更が信頼性をもたらし、かつ、より目的適合性のある情報を提供しなければならないということになる。例えば、IAS第40号「投資不動産」において、投資不動産に対する会計方針として、原価モデルと公正価値モデルの2つが認められているが、公正価値モデルから原価モデルへの変更については、より目的適合性のある情報を提供することになる可能性はほとんどないものと記述されている。また、IAS第19号においては、数理計算上の差異の認識について、コリドール・アプローチのほかに、より早期に認識する方法又は数理計算上の差異の発生した期間に即時にその他の包括利益として認識する方法も認められているが、目的適合性の観点から、コリドール・アプローチから他の方法への変更は、認められる可能性があるものの、逆に、他の方法からコリドール・アプローチへの変更は、認められる可能性は非常に低いものと考えられる⁴。

② 会計方針の変更の処理

会計方針の変更が要求される場合又は認められる場合、それによって、財務諸表の質的特性である信頼性及び目的適合性が高まることになるが、その一方において、財務諸表の質的特性の1つである比較可能性が害されることになる。そこで、この比較可能性を確保するために、また、実務における一定の制限のために、会計方針の変更が行われた場合に対する処理が、IFRSによる会計方針の変更の場合と自発的な会計方針の変更の場合とで、次のように規定されている。

IFRSによる会計方針の変更の場合、適用するIFRSにおいて、特定の経過規定が定められていない場合、会計方針の変更については、新しい会計方針を将来に向かって適用するのではなく、表示されている最も古い期間に対する持分の影響を受ける各項目の期首残高及び表示されている過年度のその他の比較金額について、原則として、新しい会計方針を、あたかも過去から常に適用されていたかのように適用することになる（遡及適用⁵）。例えば、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」においては、特定の経過規定が定められていないため、原則として、遡及適用することになる。適用するIFRSにおいて、特定の経過規定が定められている場合がある。その場合には、当該経過規定に準拠することになる。例えば、改訂IFRS第3号においては、取得日が2009年7月1日以後開始する最初の事業年度の期首以後の企業結合について、将来的に適用する規定がある。また、改訂IAS第23号においては、2009年1月1日前のいずれかの日を指定して、

資産化の開始日が当該日以後である適格資産に関する借入費用に適用することができる規定が認められている。

自発的な会計方針の変更の場合に関しては、IFRSによる会計方針の変更で適用するIFRSにおいて、特定の経過規定が定められていない場合と同様に、原則として、新しい会計方針を遡及適用することになる。なお、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂により、2009年1月1日以後開始する事業年度より、企業が会計方針を遡及適用する場合には、比較対象期間のうち最も早い期間の期首の財政状態計算書を表示することが要求されていることにも留意が必要である。

③ 会計方針の変更の遡及適用が実務上不可能な場合

新しい会計方針を遡及適用することにより、比較可能性が確保されることになるが、新しい会計方針を遡及適用する場合、当該新しい会計方針の適用となる当初の取引その他の事象及び状況にまで過去に向かって遡ることになる。しかしながら、遡及適用に当たっては、実務上、一定の制約がある場合も考えられることから、完全に遡及適用が強制されているわけではなく、遡及適用が実務上不可能な場合には、遡及適用に対する制限が規定されている。すなわち、表示されている過年度の比較情報について、ある特定の期間に関する会計方針の変更の影響を決定することが実務上不可能な場合には、遡及適用が実務上可能な最も古い期間の期首において、新しい会計方針を適用することになる。また、当期の期首における新しい会計方針の適用

による累積的影響額を決定することが実務上不可能な場合には、実務上可能である最も古い日から将来に向かって新しい会計方針を適用し、比較情報を修正することになる。なお、「実務上不可能な場合」については、後ほど説明することにする。

④ 会計方針の変更の開示

会計方針の変更をした場合における開示事項は、次のとおりである。

IFRSによる会計方針の変更の場合

- ・ IFRSの名称
- ・ 該当する場合、会計方針の変更が経過規定に従って実施された事実
- ・ 会計方針の変更の内容
- ・ 該当する場合、経過規定の内容
- ・ 該当する場合、将来の期間に影響を与えるかもしれない経過規定
- ・ 当期及び表示されている過年度の期間について、実務上可能な範囲で、次の事項の調整額

i 影響を受けた財務諸表の各表示項目

ii IAS第33号「1株当たり利益」の適用となる企業の場合、基本的及び希薄化後1株当たり利益

- ・ 実務上可能な範囲で、表示されている前の期間についての調整額
- ・ 遡及適用が実務上不可能な場合、当該状態が存在する状況及び会計方針の変更がどのように、また、いつから適用されたかについての内容

自発的な会計方針の変更の場合

- ・ 会計方針の変更の内容
- ・ 新しい会計方針の適用が、財務諸表に信頼性をもたらし、かつ、より目的適合性のある情報を提供する理由
- ・ 当期及び表示されている過年度の期間について、実務上可能な範

囲で、次の事項の調整額

i 影響を受けた財務諸表の各表示項目

ii IAS第33号「1株当たり利益」の適用となる企業の場合、基本的及び希薄化後1株当たり利益

- ・ 実務上可能な範囲で、表示されている前の期間についての調整額
 - ・ 遡及適用が実務上不可能な場合、当該状態が存在する状況及び会計方針の変更がどのように、また、いつから適用されたかについての内容
- なお、IFRSによる会計方針の変更の場合、自発的な会計方針の変更の場合の両方とも、その後の期間の財務諸表において、これらの開示を繰り返す必要はない。

⑤ 今後適用となる新しいIFRSに関する開示

既に発行されているが、まだ有効となっていないために、新しいIFRSを適用していない場合には、企業は、次の事項を開示しなければならない。

- ・ その旨
- ・ 新しいIFRSが、最初に適用される期間の財務諸表に及ぼす潜在的影響額の評価に関する既に判明している情報又は合理的に見積り可能な情報

3 会計上の見積りの変更

(1) 会計上の見積りの変更の定義

会計上の見積りの変更とは、資産に関する期待される将来便益や負債に関する義務の現状の評価の結果、資産又は負債の帳簿価額の修正や資産の期間的な費消金額の修正である。会計上の見積りの変更における重要な点は、会計上の見積りの変更は、

新しい情報や事実の結果から生じるものであり、財務諸表における脱漏や虚偽表示たる誤謬とは区別されることである。また、会計上の見積りの変更と会計方針の変更とを区別することが難しい場合、変更を会計上の見積りの変更として取り扱う。

(2) 会計上の見積りの変更の処理

ビジネス活動における不確実性から、合理的な見積りの使用は、財務諸表を作成するために不可欠な要素であり、合理的な見積りを行うことは、財務諸表の信頼性を損なうものではない。合理的な見積りの変更は、新しい情報や事実から生じることから、過年度に関連するものではなく、過年度が誤っていたということではない。したがって、会計上の見積りの変更の影響は、過年度に遡って修正するのではなく、次の期間の損益に含めることにより、将来に向かって認識することになる。

- ・ 変更した期間のみに影響を与える場合、当該変更した期間
- ・ 変更した期間及び将来の期間の両方に影響を与える場合、当該変更した期間及び将来の期間

(3) 会計上の見積りの変更の開示

変更した期間に影響を与える又は将来の期間に影響を与えると期待される会計上の見積りの変更について、将来の期間に対する影響を見積もることが実務上不可能な場合を除いて、その内容及び金額を開示しなければならない。将来の期間に対する影響を見積もることが実務上不可能な場合には、その旨を開示しなければならない。



GLOBAL SOLUTIONS CONSULTING

公認会計士による 翻訳サービス

私たちは、会計・金融関連文書の日英・英日翻訳に特化したサービスを提供しております。

公認会計士・米国公認会計士の翻訳者が、会計の専門家だからこそ可能な確な原文理解と適切な翻訳を行います。

さらに複数のプロフェッショナルによるピアレビューが高品質の翻訳を保証します。

アニュアルレポート／目論見書／グローバル・オファリング関連資料／IR関連文書類／プレゼンテーション資料／金融庁提出文書等

この他、海外の公認会計士・内部監査人等の往査時の通訳等にも対応いたします。

グローバル・ソリューションズ・コンサルティング株式会社

【翻訳事業部】

東京都千代田区丸の内 1-11-1
パシフィックセンチュリープレイス 8F
http://www.global-solution.jp/
03-6860-8423(担当：松本)
honyaku@global-solution.jp

4 誤 謬

(1) 過年度の誤謬の定義

過年度の誤謬とは、次に記載される信頼性のある情報の不使用又は誤用から生じた1期又はそれ以上の過去の期間における財務諸表における脱漏及び虚偽表示をいう。

- ・ 当該期間の財務諸表が発行の承認がされた時に利用可能であった情報、かつ
- ・ 当該財務諸表の作成及び表示において、入手され、考慮されるであろうと合理的に期待された情報誤謬には、計算上の誤り、会計方針の適用誤り、事実の見落としや解釈の誤り及び不正が含まれる。また、対象となる誤謬は、過年度の誤謬であり、当期に発見された当期の誤謬は、当期に修正されるため、問題とはならない。

(2) 過年度の重要な誤謬の処理

過年度の重要な誤謬については、それによって、財務諸表の質的特性である信頼性及び目的適合性が損なわれ、投資家の投資意思決定情報としてふさしくなくなる。そこで、過年度の重要な誤謬に対する処理が規定されており、過年度の重要な誤謬は、当該誤謬が発見された後に発行が承認される最初の財務諸表において、実務上不可能な場合を除いて、次のいずれかの方法により、遡及的に修正する（修正再表示）。

- ・ 表示されている過去の比較期間において誤謬が発生していた場合、誤謬が発生した表示対象となる過去の期間の比較金額を修正再表示する。
- ・ 表示されている最も古い過去の

比較期間よりも前に誤謬が発生していた場合には、表示される最も古い過去の期間における資産、負債及び持分の期首残高を修正再表示する。

(3) 過年度の重要な誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合

会計方針の変更の遡及適用に対する制限が規定されているのと同様に、過年度の重要な誤謬の修正再表示についても、実務上不可能な場合の取扱いがIAS第8号の中には規定されている。すなわち、表示されている過年度の比較情報について、ある特定の期間に関する誤謬の影響を決定することが実務上不可能な場合には、修正再表示が実務上可能な最も古い期間の期首残高を修正再表示することになる。また、当期の期首における誤謬による累積的影響額を決定することが実務上不可能な場合には、実務上可能である最も古い日から将来に向かって誤謬の修正再表示することになる。

(4) 過年度の重要な誤謬の修正の開示

過年度の重要な誤謬の修正をした場合における開示事項は、次のとおりである。

- ・ 過年度の誤謬の内容
- ・ 表示されている過年度の期間について、実務上可能な範囲で、次の事項の修正額
 - i 影響を受けた財務諸表の各表示項目
 - ii IAS第33号「1株当たり利益」の適用となる企業の場合、基本的及び希薄化後1株当たり利益
- ・ 表示されている最も古い過年度の期間の期首における修正額
- ・ 修正再表示が実務上不可能な場合、当該状態が存在する状況及び

誤謬がどのように、また、いつから修正されたかについての内容
 なお、上記の開示は、その後の期間の財務諸表において、繰り返す必要はない。また、IAS第1号「財務諸表の表示」の改訂により、2009年1月1日以後開始する事業年度より、企業が誤謬の修正再表示をする場合には、会計方針の変更の遡及適用と同様に、比較対象期間のうち最も早い期間の期首の財政状態計算書を表示することが要求されていることにも留意しておきたい。

5 実務上不可能な場合

(1) 実務上不可能の定義

企業が、遡及適用又は修正再表示を実施するために、あらゆる合理的な努力を行ったにもかかわらず、適用することができない場合、実務上不可能となる。つまり、企業が過去に遡って適用する努力を実施した結果、適用することができなかったことが事後的に判明した場合であり、過去に遡ることが、単に煩雑である、事務手数や時間を要するという事前的な予測のみでは、実務上不可能と判断することはできないものと考えられる。

(2) 遡及適用又は修正再表示における見積りの取り扱い

遡及適用又は修正再表示を実施する時に、見積りを必要とする場合がある。この場合、影響を受ける取引その他の事象又は状況が発生してから長期間経過している場合があることから、見積りが困難となることが考えられる。また、見積りの際には、その後に明らかとなった事実は無視されなければならない。したがって、

遡及適用又は修正再表示において、見積りをするに当たっては、次の情報のみを利用して行うことになる。

- 取引その他の事象又は状況が発生した日において存在していた証拠の提供する情報
- 当該過年度の財務諸表の発行が承認された時に、利用可能であったであろう情報

遡及適用又は修正再表示が、重要な見積りの金額を要求し、かつ、上記のような見積りをするに当たって必要な情報と他の情報を区別することが客観的に不可能な場合には、遡及適用又は修正再表示は実務上不可能となる。

6 減価償却方法の変更

定率法から定額法への変更といった資産の期間的な費消金額の修正である減価償却方法の変更は、IFRSにおいては、会計上の見積りの変更として処理される。これは、IFRSにおいては、減価償却方法については、経営者の意思で無条件に選択することはできず、当該資産に内在する将来の経済的便益が、企業によって費消されるであろうと期待される態様を反映する方法を選択することが要求されており、また、少なくとも、事業年度末ごとに、減価償却方法についての見直しが要求され、資産の経済的便益の費消態様に重要な変更がある場合には、費消態様を反映する方法に変更しなければならないことからである。したがって、IFRSにおいては、減価償却方法の変更は、自発的に変更することができるものではなく、会計方針の変更⁶に該当しない⁶。資産の使用方法が

変わったこと等の新しい事実が生じた結果、資産の経済的便益の費消態様に変更がもたらされることから、会計上の見積りの変更⁶に該当し、過年度に遡って修正するのではなく、将来に向かって影響を認識することになる。その一方で、資産の当初の取得時点において、資産に含まれる将来の経済的便益が、企業によって費消されるであろうと期待される態様を反映していない減価償却方法を誤って適用した場合、その後において、当該誤りが発見され減価償却方法を変更することになった場合には、会計上の見積りの変更ではなく、会計方針の適用誤り又は事実の見落しから生じる変更となることから、過年度の誤謬に該当し、修正再表示することになるものと考えられる。

IFRS第5号

IFRS第5号の重要なポイント

売却目的で保有する非流動資産及び処分グループ

- IFRS第5号の適用対象になるものは、どのようなものなのであろうか。
- 売却目的保有として、どのような分類要件を満たす必要があるのであろうか。
- 売却目的保有の分類要件を満たしたものは、当初どのように測定され、その後はどう処理されるのだろうか。
- 売却目的保有であることについて、財政状態計算書において、どのように表示され、どのような開示事項が要求されているのであろうか。

廃止事業

- 廃止事業とは、どういったものなのであろうか。
- 廃止事業に該当した場合、包括利益計算書において、どのように表示されるのであろうか。
- 廃止事業について、どのような開示事項が要求されているのであろうか。

- 処分グループが廃止事業に該当する場合もあるのだろうか。
- 過年度の比較情報の表示は、それぞれどのようになされるのであろうか。

1 IFRS第5号の目的及び適用範囲

(1) IFRS第5号の目的

IFRS第5号は、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)との短期コンバージェンス・プロジェクトの一環として、米国では既に存在していた「売却予定の長期性資産」の概念を取り入れると同時に、また、IAS第35号「廃止事業」として存在していた基準を置き換えて、2004年にIASBから、「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」として公表された基準である。主に、売却目的で保有する資産については、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い方で測定し、売却目的保有に分類されている間は、減価償却を実施せず、財政状態計算書において、他の資産と区別して表示することを要請する。また、廃止事業については、包括利益計算書における表示と開示について規定する基準である。

(2) IFRS第5号の適用範囲

適用対象となるのは、個々の非流動資産だけではなく、処分グループも適用対象となる。ここで、処分グループとは、売却又はその他の方法により、単一の取引として処分される資産のグループ及びそれらの資産に直接関連し、当該取引で移転される負債を含むグループをいう。なお、処分グループの中には、IFRS第5号の適用対象となる非流動資産が少なくとも1つは含まれている必要がある。

IFRS第5号の分類及び表示に関する規定は、すべての非流動資産及び処分グループに適用されるが、測定に関する規定は、次のものを除き、すべての非流動資産及び処分グループに適用され、測定の適用除外が規定されているので留意が必要である。

- 繰延税金資産 (IAS第12号「法人所得税」)
- 従業員給付により生じる資産 (IAS第19号「従業員給付」)
- IAS第39号「金融商品－認識及

び測定」の範囲に含まれる金融資産⁷

- IAS第40号「投資不動産」の公正価値モデルに従って会計処理される非流動資産
- IAS第41号「農業」に従って売却費用控除後の公正価値で測定される非流動資産
- IFRS第4号「保険契約」で定義された保険契約における契約上の権利

IAS第40号「投資不動産」においては、公正価値モデルと原価モデルのいずれかを選択できることから、ここで除外の対象となっているのは、公正価値モデルであり、原価モデルに従って会計処理される非流動資産については、測定の適用除外はなされない。測定規定の適用対象外となる非流動資産については、該当する他のIFRSに従って測定する。また、財政状態計算書を流動・非流動に基づく表示ではなく、流動性に基づいて表示している場合には、報告期間後12か月を超えて回収が予想される

資産がIFRS第5号の対象となることに留意が必要である。

2 売却目的保有への分類

(1) 売却目的保有の分類要件

非流動資産及び処分グループを売却目的保有に分類することは、通常の使用から生じると期待されるキャッシュ・フローと異なり、当該帳簿価額が売却を通じて回収されることから、継続使用状態にあるものと異なるキャッシュ・フローが生じることを意味する。したがって、非流動資産及び処分グループを売却目的保有に分類するために、IFRS第5号は、厳格な要件を定めており、当該分類要件は、次のとおりになっている。

- ・ 売却につき通常かつ慣例的な条件のみに基づき、現状のまま即時に売却が可能であること。
- ・ 売却の可能性が非常に高いこと。

最初の要件である即時売却可能性について、IFRS第5号の適用ガイダンス（IFRS第5号の一部を構成するものではなく、強制力はない）では、例示が示されている。建物の売却の例として、現在使用中の既存の建物から退去する必要があるという事実は、通常かつ慣例的な条件であることから、即時売却可能性の要件を満たすが、新しい建物が完成するまでは、既存の建物を売却しないという条件は、建物を直ちに売却することができず、即時売却可能性の要件を満たさないと示されている。また、処分グループの売却の例として、処分グループと共に事業も移転する場合、未完成の受注残があったとしても即時売却可能であるが、事業は移転せず、受注残の処理を完了して操

業を終了した後に処分グループを売却する場合、操業が実際に終了するまで即時売却可能性の要件を満たさないと例示されている。次に、2つ目の要件である売却の可能性が非常に高い（highly probable）ことであるが、可能性が高い（probable、ここでは、起こる可能性が起こらない可能性よりも高いことを意味する）よりも、厳しい要件となっている。さらに、当該売却の可能性が非常に高いことに対して、IFRS第5号のパラグラフ8において、次に示す個別の要件が規定されている。

- ・ 経営者が売却計画を確約していること。
- ・ 公正価値との関係において合理的な価格による積極的な売却活動が開始されていること。
- ・ 計画を完了するための必要な行動が、売却計画の大幅な変更や撤回の可能性が低いことを示唆していること。
- ・ 売却目的保有に分類した日から1年以内に売却が完了することが予想されること。
- ・ 法律で株主の承認が要求される場合には、売却の可能性が非常に高いか否かについての考慮事項となること。

(2) 売却目的保有の分類要件における例外

上記の個別要件の1年以内の売却の完了については、例外が規定されている。つまり、売却目的保有に分類した日から売却完了までの期間が1年を超える場合であっても、売却の遅延が企業の支配の及ばない事象や状況に起因しており、かつ、企業が売却計画を引き続き確約していることを裏付ける十分な証拠がある場

合には、売却完了までの期間が1年を超えても認められる場合がある旨の例外規定がなされている。IFRS第5号の付録Bの適用上の補足（IFRS第5号の一部を構成するもの）においては、この例外規定の詳細な条件が示されており、IFRS第5号の適用ガイダンス（IFRS第5号の一部を構成するものではない）の設例5、設例6及び設例7では、その条件の例示が示されている。

(3) 支配の喪失を伴う子会社の売却計画

支配の喪失を伴う子会社の売却計画を確約している場合、売却後に子会社に対する非支配持分を保持しているか否かにかかわらず、売却目的保有の分類要件を満たした時に、当該子会社のすべての資産及び負債を売却目的保有に分類しなければならない⁸。IAS第27号「連結及び個別財務諸表」に従えば、支配が喪失するまでは、子会社を連結しなければならないことを要請している。つまり、子会社の売却計画を確約したことにより、仮に、支配が一時的になったとしても、支配が喪失しない限り、当該子会社を連結する必要があることになる。子会社の売却計画の確約は、売却目的保有へ分類するための引き金であり、売却目的保有の要件を満たせば、売却後に子会社に対する非支配持分を保持しているか否かにかかわらず、子会社のすべての資産及び負債を、売却目的保有に分類して連結しなければならない⁹。

3 売却目的保有の測定

(1) 当初分類時の測定

資産又は処分グループが売却目的

保有の分類要件を満たした場合、IFRS第5号は、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い方で測定することを要求するが、当初分類する直前に、分類前に適用されているIFRSに従って測定しなければならない。例えば、IAS第16号「有形固定資産」に従って、減価償却をする有形固定資産については、売却目的保有に分類する前までの減価償却を実施する必要がある。このように、まず、従来適用されていたIFRSに従って測定した後に、売却目的保有として、当該資産又は処分グループについて、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い方で測定しなければならない。売却目的保有に当初分類した時点において、帳簿価額が売却費用控除後の公正価値よりも小さい場合は、帳簿価額で測定され、損失は生じないが、帳簿価額が売却費用控除後の公正価値よりも大きい場合は、売却費用控除後の公正価値で測定される結果、帳簿価額との差額が損失として認識される。帳簿価額の方が売却費用控除後の公正価値よりも大きい場合の生じた当該損失は、減損損失として処理される。処分グループを売却費用控除後の公正価値で測定した結果生じた処分グループに関する損失の配分については、当該処分グループに含まれるIFRS第5号の測定規定の対象である非流動資産に、IAS第36号「資産の減損」に規定される順序に従って配分される。つまり、まず、のれんに配分し、残余をIFRS第5号の測定対象の非流動資産の帳簿価額の比で配分する。

(2) 当初分類後の再測定

非流動資産が売却目的保有に分類

されている間又は売却目的保有に分類される処分グループの一部である間においては、継続使用から外れ、売却を通じてキャッシュ・フローが生じることから、減価償却又は償却を行ってはならない。その一方で、当初分類後の再測定として、IFRS第5号の測定規定の対象ではない処分グループに含まれる資産又は負債については、処分グループ全体の売却費用控除後の公正価値を測定する前に、関連するIFRSに従って再測定される。そして、IFRS第5号の測定規定の対象である非流動資産又は処分グループについては、売却費用控除後の公正価値で再測定される。

再測定により、売却費用控除後の公正価値が、さらに減少した場合には、損失が認識され、逆に、売却費用控除後の公正価値が増加した場合には、利益が認識されることになる。ただし、再測定による利益の認識は、過去にIFRS第5号及びIAS第36号に基づいて認識した減損損失の額を超えないものとされる。処分グループに関する利益又は損失の配分については、当該処分グループに含まれるIFRS第5号の測定規定の対象である非流動資産に、IAS第36号「資産の減損」に規定される順序に従って配分される。のれんが含まれる処分グループに利益を配分する場合には、損失を配分する場合と異なり、当該のれんには利益を配分しないことに留意する必要がある。なお、売却目的保有に分類された非流動資産又は処分グループを売却した場合、売却日までに認識されていなかった損益は、認識を中止した日において認識される。

4 売却目的保有の表示及び開示

(1) 売却目的保有の表示

非流動資産又は処分グループが売却目的保有に分類された場合、売却を通じて生じるキャッシュ・フローをもたらすことになり、通常の使用状態にある資産の継続使用から生じるキャッシュ・フローとは異なるため、財務諸表の質的特性である目的適合性の観点から、投資家の投資意思決定に有用な情報を提供する必要がある。そこで、IFRS第5号では、売却目的保有に分類された場合、財政状態計算書における表示について、次のように表示することを要求している。

- 非流動資産及び処分グループに含まれる資産は、財政状態計算書において、他の資産と区分して「売却目的保有」として表示する。
- 処分グループに含まれる負債は、財政状態計算書において、他の負債と区分して「売却目的保有」として表示する。
- 「売却目的保有」に分類された資産と負債とは、相殺して表示してはならない。
- 非流動資産及び処分グループに関連してその他の包括利益で認識された収益又は費用の累積額を区分して表示する。
- 過年度の比較情報は、表示を修正再表示してはならない。

本稿においては、財政状態計算書における表示の例として、IFRS第5号の適用ガイダンスの設例12を例示するので参照いただきたい。

〈例示〉

財政状態計算書

	20X5	20X4
資産		
非流動資産		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
流動資産		
DDD	X	X
EEE	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
売却保有目的に分類された非流動資産	8,000	—
	<u>X</u>	<u>X</u>
資産合計	<u>X</u>	<u>X</u>
持分及び負債		
親会社の所有者に帰属する持分		
FFF	X	X
GGG	X	X
売却保有目的の非流動資産に関連してその他の包括利益で認識され、持分における累積金額	400	—
	<u>X</u>	<u>X</u>
非支配持分	X	X
持分合計	<u>X</u>	<u>X</u>
非流動負債		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
流動負債		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
売却保有目的に分類された非流動資産に直接関連する負債	3,300	—
	<u>X</u>	<u>X</u>
負債合計	<u>X</u>	<u>X</u>
持分及び負債合計	<u>X</u>	<u>X</u>

- ・ 該当する場合、非流動資産又は処分グループが、IFRS第8号「事業セグメント」に基づいて表示される報告セグメント

また、売却計画の変更がある場合、非流動資産又は処分グループの売却計画を変更する決定が行われた期間において、当該決定の事実、状況の説明及び当該期間と表示されている過年度の期間の財務成績に関して、当該変更の決定の影響を開示しなければならない。

5 廃止事業

(1) 廃止事業の意義

廃止事業とは、処分されたか又は売却目的保有に分類された企業の構成要素であり、次のいずれかに該当するものである¹¹。

- ・ 独立した主要な事業分野又は営業地域
- ・ 独立した主要な事業分野又は営業地域を処分する単一の組織的計画の一部
- ・ 転売することのみのために取得した子会社

ここで、企業の構成要素とは、当該企業の営業活動上及び財務報告上の目的のために、企業の他の部分から、明確に区別できる営業及びキャッシュ・フローである。別の言い方をすれば、企業の構成要素とは、継続使用にある現金生成単位又は現金生成単位のグループである。そして、この企業の構成要素が、処分されたか又は売却目的保有に分類され、上記3つのいずれかに該当するものが、廃止事業となる。例えば、処分グループが、企業の構成要素に該当し、売却目的保有の分類要件を満た

(2) 売却目的保有の開示

売却目的保有に分類された非流動資産又は処分グループに関しては、財政状態計算書又は注記において、売却目的保有に分類された資産及び負債の主な項目を開示する¹⁰。さらに、非流動資産又は処分グループが、売却目的保有に分類された期間又は売却された期間の財務諸表の注記において、次の情報を開示する必要がある。

ある。

- ・ 非流動資産又は処分グループの説明
- ・ 売却の事実及び状況又は処分される予定の場合には、処分の方法及び時期の説明
- ・ 減損損失、戻入れの金額及び包括利益計算書の中で区別して表示されていない場合、当該金額が含まれる包括利益計算書の表示科目

し、上記3つのいずれかに該当すれば、売却目的保有であると同時に廃止事業となる。

財務諸表が意思決定に有用な情報を提供し、企業が将来において稼得するであろうキャッシュ・フローを投資家が予想するためには、廃止事業の定義に該当するものから生じた損益を包括利益計算書上表示して、廃止事業の影響を表示することが目的の適合性の観点から望ましい。また、企業の財務成績の趨勢を期間比較する観点においても、過年度の財務成績たる比較情報を修正再表示することによって、あたかも過年度においても廃止事業であったかのように表示し、過年度との比較可能性を高めることが望ましい。その結果、企業の継続事業から生じる将来のキャッシュ・フローをより正確に予測し得るものと考えられる。

(2) 廃止事業の包括利益計算書における表示

廃止事業の定義を満たした場合、次の合計からなる単一の金額を、包括利益計算書の本体において表示しなければならない。

- ・ 廃止事業の税引後の損益、及び
- ・ 廃止事業を構成する資産又は処分グループの売却費用控除後の公正価値による測定又は処分したことにより認識した税引後の利得又は損失

廃止事業の包括利益計算書における表示については、次の事項に留意する必要がある。包括利益計算書において、廃止事業として表示するためには、報告期間末日前に廃止事業の定義を満たす必要がある。また、表示されている直近の報告期間末日までのすべての廃止事業については、

売却目的保有の非流動資産又は処分グループの場合とは異なり、過年度に関する比較情報を修正再表示することが求められる。廃止事業の影響の表示については、その他の包括利益の一部として表示したり、IFRSにおいて概念のない特別損益項目の一部として表示することはできない。包括利益計算書の様式について、1つの包括利益計算書ではなく、損益の項目とその他の包括利益の項目を分離して表示する2つの計算書方式を適用している企業においては、廃止事業については、損益の項目を表示する計算書に表示する。売却目的

保有に分類された非流動資産又は処分グループの再測定による利益又は損失は、廃止事業の定義を満たさない限り、廃止事業の損益に含めることはできず、継続事業から生じる損益に含められる。また、支配の喪失を伴う子会社の売却計画を確約している場合、当該子会社が廃止事業の定義を満たす処分グループである場合には、廃止事業に関する表示と開示が求められる。本稿においては、IFRS第5号の適用ガイダンスの例11に示されているものを廃止事業の表示の例示として示すこととするので、参考にされたい。

**XYZグループ
包括利益計算書
20X2年12月31日に終了する事業年度
(費用の機能別分類による例示)**

	20X2	20X1
継続事業		
売上高	X	X
売上原価	(X)	(X)
売上総利益	X	X
その他収益	X	X
販売費	(X)	(X)
管理費	(X)	(X)
その他費用	(X)	(X)
財務費用	(X)	(X)
関連会社の利益に対する持分	X	X
税引前利益	X	X
税金費用	(X)	(X)
継続事業から生じる当期純利益	X	X
廃止事業		
廃止事業から生じる当期純利益(a)	X	X
当期純利益	X	X
帰属：		
親会社の所有者		
継続事業から生じる当期純利益	X	X
廃止事業から生じる当期純利益	X	X
親会社の所有者に帰属する当期純利益	X	X
非支配持分		
継続事業から生じる当期純利益	X	X
廃止事業から生じる当期純利益	X	X
非支配持分に帰属する当期純利益	X	X

(a) 要求される分析は注記に記載している。

(3) 廃止事業の開示

包括利益計算書の本体において表示された単一の合計金額の分析として、注記又は包括利益計算書において、次の事項を開示する¹⁰。

- ・ 廃止事業の収益、費用及び税引前損益
- ・ 上記に関連する税金費用
- ・ 廃止事業を構成する資産又は処分グループの売却費用控除後の公正価値による測定又は処分したことにより認識した利得又は損失
- ・ 上記に関連する税金費用

次に、廃止事業の営業、投資及び財務活動に帰属する正味のキャッシュ・フローを、注記又は財務諸表において開示する。さらに、親会社の所有者に帰属する継続事業及び廃止事業からの損益を、注記又は包括利益計算書において開示する。また、IFRS第5号においては規定されていないが、IAS第33号「1株当たり利益」において、当該IAS第33号の適用対象の企業であり、廃止事業を報告する場合には、包括利益計算書又は注記において、廃止事業に係る基本的及び希薄化後の1株当たり金額を開示しなければならないことが要求されている。

〈注〉

1 2009年7月10日に、企業会計基準委員会（ASBJ）から公表された「財務諸表の表示に関する論点の整理」の中において、現行の国際的な基準との差異に関する論点として、非継続事業に関連する損益の損益計算書における区分表示と売却目的保有の非流動資産及び処分グループの貸借対照表における区分表示に関する論点を取り上

げられている。

- 2 2009年8月26日に、IASBから公表された公開草案「IFRSの年次改善案」においては、「財務情報が目的に適合し、かつ、取引、その他の事象又は状況を忠実に表現し、現在及び潜在的資本提供者、融資者及びその他の債権者が意思決定を行う上で、有用となるように会計方針の決定及び適用する判断をしなければならない。」という変更が提案されている。
- 3 2007年9月13日に、IASBから公表された公開草案「共同支配契約」においては、ジョイント・ベンチャーに対する持分を持分法により認識し、比例連結法の廃止が提案されている。
- 4 2008年3月27日に、IASBから公表されたディスカッション・ペーパー「IAS第19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」において、コリドール・アプローチにより遅延認識する処理の選択肢を削除し、発生時に認識する処理に改訂する考え方が示され、2009年1月に開催されたIASBの会議においては、確定給付債務及び年金資産から生じる変動を、すべて損益で即時認識する方法で暫定合意された。その後、2009年11月に開催されたIASBの会議においては、公開草案において、年金の再測定に係る損益をその他の包括利益で即時認識することを提案することで合意されている。
- 5 2009年12月4日に、ASBJから企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂

正に関する会計基準の適用指針」が公表され、会計方針の変更や誤謬の訂正等が行われた場合、過去の財務諸表の遡及処理の考え方が、会計基準のコンバージェンスの観点から、日本においても取り入れられることになった。

- 6 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、会計方針の変更は、原則として、遡及処理することが求められることになった。企業会計基準第24号においても、減価償却方法は、会計方針と位置付けられ、その変更は、会計方針の変更となることになるが、企業会計基準第24号では、減価償却方法の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとして、遡及処理を行わず、会計上の見積りの変更と同様に将来にわたり会計処理を行うものとしている。その一方で、減価償却方法は会計方針であるため、変更を行った正当な理由に関する注記を付すという考え方がとられている。
- 7 2009年11月12日に、IASBからIFRS第9号「金融商品」が公表されたため、IFRS第9号を適用している場合においては、当該IFRS第9号が参照される。
- 8 当該規定は、2008年5月22日にIASBから公表された「IFRSの年次改善改訂集（2008年版）」により、追加されており、2009年7月1日以後開始する事業年度から適用しなければならない（早期適用可能）。
- 9 2009年8月26日に、IASBから公表された公開草案「IFRSの年次

使いやすさで評判

連結会計 パッケージソフト

IFRS



始動

連結大王 SUMMIT/D3

for Disclosure

制度改正に対応

IFRSコンバージェンス

IFRSアドプション

J-SOX法

新会社法

四半期開示制度

for Management

連結経営管理への挑戦

経営指標分析

連結予算作成

管理レポート作成

■ 大王シリーズ ■

連結大王SUMMIT/D3 時価大王

退職給付大王

税効果大王

新会計制度の対応のことなら当社にご相談下さい

株式会社 **ビジネス・トラスト**

<http://www.b-trust.co.jp>

〒107-0052 東京都港区赤坂2-17-22

赤坂ツインタワー本館11階

〔東京〕TEL : 03(5575)6100

〔大阪〕TEL : 06(6910)1401

改善案」においては、子会社の支配の喪失に限らず、関連会社の重要な影響力の喪失又は共同支配企業の共同支配の喪失を伴う売却計画を確約している場合、売却後に持分を保持しているか否かにかかわらず、売却目的保有の分類要件を満たした時に、当該関連会社又は共同支配企業におけるすべての持分を売却目的保有に分類することを明らかにする改訂が提案されている。

10 2009年4月16日に、IASBから公表された「IFRSの年次改善改訂集（2009年版）」において、売却目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）及び廃止事業に関して要求される開示の範囲が明確にされた。売却目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）及び廃止事業については、IFRS第5号以外の他のIFRSによる開示事項は、次を除いて、適用されない。

- 他の基準が、売却目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）及び廃止事業について、特定した開示を要求する場合
- IFRS第5号の測定規定の適用対象外にある処分グループに含まれる資産及び負債の測定に係る開示で、他の注記の中で明示されていない場合

ただし、IAS第1号「財務諸表の表示」の一般規定により、売却目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）及び廃止事業について、追加の開示が必要となる場合がある。この改訂は、2010年1月1日以後開始する事業年度から、将来に向かって適用される（早期適用可能）。

11 2008年9月25日に、IASBから公表された公開草案「廃止事業—IFRS第5号の改訂案」においては、IASBとFASBのコンバージェンス・プロジェクトの一環として、廃止事業の定義を見直すとともに、企業が処分又は売却目的保有として分類したすべての構成要素に関する追加的な開示を要求する提案がなされている。当該公開草案において、廃止事業とは、企業の構成要素のうち、次のいずれかの要件を満たすものとして定義されている。

- IFRS第8号「事業セグメント」で定義されている事業セグメントのうち、処分されたもの又は売却目的保有として分類されているもの。
- IFRS第3号「企業結合」（2008年改訂版）で定義されている事業のうち、取得時に売却目的保有に分類されているもの。

教材コード	J020573
研修コード	210302
履修単位	1単位