

(仮訳)

**米国の発行企業の財務報告制度への国際財務報告基準の組み込みに  
関する検討のためのワーク・プラン**

**IFRS の実務に関する分析**

**証券取引委員会  
スタッフ・ペーパー  
2011年11月16日**

**米国証券取引委員会  
企業財務部  
主任会計官室**

本ペーパーは米国証券取引委員会のスタッフによるものである。当委員会は本レポートに含まれる分析、調査結果や結論についていかなる見解も表明していない。

## 目次

要旨	3
I. 分析の背景	6
A. 目的	
B. 範囲及びプロセス	
C. 限界及び明確化	
II. IFRS の適用	12
A. はじめに	
B. 会計方針	
C. 財務諸表の表示	
D. 資産の会計処理	
E. 負債の会計処理	
F. 株主資本の会計処理	
G. 収益の会計処理	
H. 政府補助金の会計処理及び政府援助の開示	
I. 費用の会計処理	
J. さまざまな取引の会計処理	
K. 業種固有の領域の会計処理	
III. SEC 登録企業のレビュー	56
A. はじめに	
B. スタッフのコメントが頻出している領域	

(注) ページ数は仮訳のページ数に合致しているため、原文とは異なる

## 要旨 (executive summary)

「コンバージェンスとグローバルな会計基準の支持に関する声明」<sup>1</sup>において、米国証券取引委員会（「SEC」又は「委員会」）は、SECの主任会計官室のスタッフに、委員会の他の部署（「スタッフ」）と適切な協議を行い、「ワーク・プラン」を策定し、これを実行するよう指示した<sup>2</sup>。ワーク・プランの目的は、米国の発行企業についての現行の財務報告制度を、国際財務報告基準（「IFRS」）を組み込んだ制度に移行させるべきかどうか、いつ移行させるべきか、そして、どのように移行させるべきか、という点についての委員会の決定に関連する特有の領域や要因を検討することである。

本スタッフ・ペーパーは、今後の決定に役立つ情報を委員会に提供するため、実務におけるIFRSの適用に関するスタッフの考察を示すことで、ワーク・プランの実行に寄与するものである。このスタッフ・ペーパーは、IFRSの適用と、米国で一般に認められた会計原則（「US GAAP」）の適用とを比較することは意図しておらず、実施していない。このため、類似の考察は、US GAAPにおける企業の報告においても見られる可能性がある。

さらに、本スタッフ・ペーパーにおける考察は、IFRSを米国の発行企業の財務報告制度に組み込むものと位置付けるかどうかについての決定的なものとなることも意図していない。本スタッフ・ペーパーは、IFRSの組込みに関する委員会の検討を促進するための広範な取組みの一つの要素であり、ワーク・プランの一部を形成するものである。

企業財務部と主任会計官室のスタッフは、IFRSに従って財務諸表を作成している183社（SEC登録企業とSEC登録企業でない企業を含む）の最も直近の<sup>3</sup>年度の連結財務諸表を分析した<sup>4</sup>。

本スタッフ・ペーパーのセクションIは、スタッフの分析の範囲、方法、限界を含む、スタッフ・ペーパーの背景を提供している。セクションIIでは、次の領域（topical area）における企業に関するスタッフの考察を示している。その領域とは、会計原則、財務諸表の表示及び資産・負債・株主資本・収益・費用・広範な取引並びに産業特有の事項に関する

---

<sup>1</sup> SECのリリースNo.33-9109（2010年2月24日）、コンバージェンスとグローバルな会計基準の支持に関する声明（「2010年声明」）を参照。

<sup>2</sup> ワーク・プランは、2010年声明の付録として含まれている。

<sup>3</sup> 分析時点で利用可能な最も直近の年度の連結財務諸表は、概ね、各社の2009年度の財務諸表である。スタッフ・ペーパーの発行に関する想定される時間軸に照らし、かつ、分析すべき企業の数、財務諸表の利用可能性、分析を完了させ、結果を統合するのに必要な時間を考慮し、スタッフは、2009年度の財務諸表をこの分析の目的に用いることを決定した。

<sup>4</sup> サンプルは、（限定なしの）IFRS、国際財務報告基準審議会（IASB）が公表したIFRS、欧州委員会が採用したIFRS及びオーストラリアで採用されているIFRSにより作成された財務諸表が含まれている。スタッフ・ペーパーを通じて、「IFRS」という用語は、IASBが発行した個々の基準や基準本体を述べている場合、IASBが発行したIFRSを指す。企業の財務諸表に適用される会計処理の基礎の観点で用いられる場合、「IFRS」という用語は、企業の財務諸表で記述されているIFRSを指し、それは、IASBが発行したIFRSとは異なる可能性がある。

る会計処理である。スタッフの考察は、開示の透明性や明瞭性、適切な会計基準への遵守、財務諸表の比較可能性を含む、これらの領域における多くのデータを扱っている。

スタッフは、企業の財務諸表は、おおむね IFRS の要求事項に準拠していると思われることを確認した。しかし、この考察は、スタッフの分析で明らかとなった次の 2 つのテーマを考慮して検討すべきである。

- 第 1 に、対象領域にわたって、標本会社における財務諸表の透明性と明瞭性を向上する余地がある。例えば、一部の会社は、特定の領域における会計方針の開示（当該領域に関連性があるように見えるもの）を提供していなかった。また、多くの会社は、財務諸表についての投資家の理解を支援するために、自らが財務諸表上の認識金額に最も重要な影響があると決定した領域を含め、会計方針の開示に関して十分な詳細さと明瞭さを提供しているようには見えなかった。また、一部の会社は、適用される IFRS の専門用語と不整合な用語を用いていた。さらに、一部の会社では、国内のガイダンスを参照しており、それらの特有の要求事項はしばしば不明確であった。したがって、一定の開示において、会社の取引の内容やそれらの取引が財務諸表上でどのように反映されているかを理解することが困難なものがあつた。

また、一部の場合では、開示（又はその欠如）により、会社の会計処理が IFRS に準拠していたかどうか疑問を抱かせるものもあつた。スタッフ・ペーパーのために実施したこの分析は、企業財務部の開示レビュー・プログラムの一環ではないため、スタッフは、それらの会社から、これらの多くの疑問を解消し得たであろう追加的な情報を得ることができなかつた<sup>5</sup>。

- 第 2 に、IFRS の適用の不統一が、国や業種をまたがる財務諸表の比較可能性の困難さを示していた。この不統一は、様々な要因に起因する可能性がある。一部の 경우에는、この不統一は、特定の領域における IFRS で認められた明示的な選択肢又は IFRS のガイダンスの欠如のいずれかの基準自体に起因するもののようにみえた。また、IFRS に準拠していないように思える状況から生じているものもあつた。

基準自体から生じる不統一の度合いは、場合によっては、IFRS で許容される採用可能な方法の範囲を狭めるか又は追加のガイダンスないし解釈を提供する、国内の基準設定主体もしくは規制機関からのガイダンスにより軽減されていた。この不統一はまた、一部の会社において、その会社の自国における従前の実務を IFRS 財務諸表に引き継ぐ傾向があることによっても軽減されていた。国のガイダンスと引継ぎの傾向は、ある国の中での比較可能性を高める可能性がある一方で、グローバルなレベルでは比較可

---

<sup>5</sup> SEC 登録企業でもある企業に関して論点が識別された場合、開示レビュー・プログラムの一環としての企業のレビューの実施に責任を負う企業財務部スタッフメンバーに知らされ、それらの論点を検討できるようにする。

能性を減じる可能性がある。

セクションⅢは、開示レビュー・プログラムの一環としての企業財務部のレビューで頻繁にコメントのある領域の要約を示している。その要約は、分析時に SEC に登録し、IASB により公表された<sup>6</sup>IFRS に従って財務諸表を作成していると開示していた約 170 の外国企業 (foreign private issuers) の最も直近における約 140 の SEC ファイリングに関するものである。

---

<sup>6</sup> 規則 S-X Rule 4-01(a)(2)を参照 (外国企業は、US GAAP への調整のファイリングなしに、IASB が公表した IFRS に従って財務諸表を作成することを認める規定)。また、Form 20-F Item 17(c)を参照 (IASB が発行した IFRS への準拠に関する明示的な記述と同様の監査人の意見を要求する規定)。

## I. 分析の背景

### A. 目的

2010年のステートメントで、当委員会は、「高品質の国際的に認められる会計基準の単一のセットへの継続的な強固な支持（財務報告制度へのIFRSの組み込みの検討を含む）の基礎としている前提は、米国の投資者が最終的に世界中の発行者からの財務情報の比較可能性から便益を得るであろうということである。首尾一貫した高品質の適用は、高品質の国際的な会計基準のセットから投資者が便益を得るのに必要である。」<sup>7</sup>と述べた。当委員会は、SECの主任会計官室のスタッフに、当委員会の他の部署と適切な協議をして、これらの論点をワーク・プランの一環として研究するよう指示した。

このスタッフ・ペーパーは、実務におけるIFRSの適用に関するスタッフの所見を示すことによりワーク・プランの実行に寄与するものであり、米国の発行者のための財務報告制度にIFRSを組み込むべきかどうかに関して当委員会が将来の決定を行うのに役立つ情報を提供することを目的としている。

### B. 範囲及びプロセス

企業財務部及び主任会計官室は、IFRSに従って財務諸表を作成しているSEC登録企業と非登録企業の両方を含む183社の直近年度<sup>8</sup>の連結財務諸表を分析した。スタッフは2009年のフォーチュン・グローバル500（「FG500」）<sup>9</sup>を対象会社の選択の基礎とした。これは、「フォーチュン」誌が集計した毎年の世界の売上高上位500社のランキングである。具体的には、スタッフは、このリストから、IFRSに従って財務諸表を作成して財務諸表を英語で公表しているすべての会社を選択した<sup>10</sup>。これらの会社についてのスタッフの所見は、このスタッフ・ペーパーのセクションIIに示している。

この183社の本社所在地は22か国にわたる。約80%がEU内に本社を置き、ドイツ、フランス、英国で全体の半数強を占めている。

分析した会社は以下の国々からの会社であった。

国	会社数
ドイツ	35
フランス	34

<sup>7</sup> 2010年のステートメント参照。

<sup>8</sup> 一般的に、分析時点で利用可能であった直近の年次連結財務諸表は、それぞれの会社の2009年度の財務諸表であった。

<sup>9</sup> [http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2009/full\\_list/](http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2009/full_list/) で入手できる。

<sup>10</sup> FG500の500社のうち、スタッフが除外したのは、財務諸表の作成にIFRSを使用していなかった286社、財務諸表を公開していなかった27社、財務諸表を英語で公開していなかった3社、買収されたことにより財務諸表が利用可能でなくなった1社であった。

英国	26
中国	14
スペイン	11
オランダ	10
オーストラリア	9
スイス	9
イタリア	8
スウェーデン	6
ベルギー	5
その他 (11 か国) <sup>11</sup>	16
<b>合計</b>	<b>183</b>

分析した会社は次の 36 業種 (FG500 による区分) を代表している。

業種	会社数
銀行	38
石油精製	14
電気通信	12
食品・薬品小売	11
公益事業	11
エンジニアリング及び建設	10
自動車及び部品	10
保険	9
鉱山及び原油生産	6
建設資材及びガラス	5
化学	5
エネルギー	5
製薬	5
その他 (23 業種) <sup>12</sup>	42
<b>合計</b>	<b>183</b>

分析の時点では、47 社が SEC 登録企業であり、他の 29 社が以前に SEC 登録企業だったことがある。

<sup>11</sup> 「その他」は次の各国で構成され、それぞれ 3 社未満であった。オーストラリア、ブラジル、デンマーク、フィンランド、ハンガリー、アイルランド、ルクセンブルグ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、ロシア。

<sup>12</sup> 「その他」は次の業種で構成され、それぞれ 5 社未満である。航空宇宙及び防衛、航空会社、アパレル、飲料、多角化した金融、電子及び電気機器、娯楽、フードサービス、食品及び消費者製品、一般小売店、家庭用及び個人用製品、産業用機械、郵便・包装・運送、金属、諸業種、ネットワーク及びその他の通信機器、海運、専門小売店、人材派遣、タバコ、商品売買、電子及び事務機器の卸売、医療用品の卸売。

この分析の一環として行ったスタッフの作業は、企業財務部の開示レビュー・プログラムとは異なるものである<sup>13</sup>。この分析の一環として、スタッフは各社の財務諸表を読み、いくつかのデータポイントに関する所見を収集した。開示の透明性及び明瞭性、適用すべき会計基準への準拠、財務諸表の比較可能性などである。スタッフは、IFRS に認識及び測定 of 要求事項が実務においてどのように適用されていたのかに焦点を当てた。スタッフは、評価のためのデータを会社の財務諸表で開示された情報から得た。明確化や追加の情報を聞き出すことのできるスタッフ・コメントと回答のプロセスは利用していない。スタッフは分析したすべての会社に関するこれらの所見を比較して、国別及び業界別とともに全体の傾向を識別した。

スタッフ・ペーパーのセクションⅢは、企業財務部が、開示レビュー・プログラムの一環として、分析の時点で当委員会に登録していて IASB が公表した IFRS に従って財務諸表を作成している旨を開示していた約 140 の外国民間発行者の直近の SEC ファイリングのレビューの中で発したコメントからの所見を要約している<sup>14</sup>。この分析の一部として選択された登録企業はすべて、企業財務部の開示レビュー・プログラムの一環としてもレビューされている。

### C. 限界及び明確化

スタッフの分析は、下記のいくつかの要因の影響を受けている。

#### 1. 選択した会社

このスタッフ・ペーパーで分析した会社は、世界の売上高上位の会社のリストである FG500 から選んだものである。その結果、一部の国及び業種の割合が他よりも高く又は低くなっており、スタッフが特定の国又は業種に関して示している所見が、単にその割合の結果として多く又は少なくなっている可能性がある。割合が高くなかった国又は業種については、スタッフが国別又は業種別の傾向を判断する能力が限定された。

このスタッフ・ペーパーは、IFRS に従って財務諸表を作成している会社の数に比べて限定的な数の会社に焦点を当てている。分析した会社の数が限られているため、本スタッフ・ペーパーの所見は、IFRS に基づいて報告している会社の全体を表していない可能性がある。

さらに、本スタッフ・ペーパーは大企業を分析しており、大企業は一般に財務諸表を作成

---

<sup>13</sup> 企業財務部の開示レビュー・プログラムの一環として、スタッフは、登録企業に次のことを要請することができる。(1) スタッフが登録企業の会計処理及び開示をより適切に理解できるように、追加の補足情報を提供する、(2) SEC への提出書類の中で会計処理あるいは開示を修正する、(3) SEC への将来のファイリングの際に会計処理あるいは開示を修正する。

<sup>14</sup> 規則 S-X のルール 4-01(a)(2) (外国民間発行者は、IASB が公表した IFRS に従った財務諸表を作成ことができ、US GAAP への調整表の提出を要しない旨を定めている)、及び様式 20-F の項目 17(c) (IASB が公表した IFRS への準拠の明示的な記載と監査人の同じ意見を要求している) 参照。



するための高いレベルのスタッフ、技術、資金、その他の資源を利用できるので、スタッフの所見の数と内容は、比較的小規模の会社を含めた場合と異なっている可能性がある。

前述のとおり、分析の時点で対象会社のうち 47 社が SEC 登録企業であり、29 社が以前に SEC 登録企業であった。したがって、これらの会社は、スタッフの開示レビュー・プログラムの対象となっているか又はなっていた。本スタッフ・ペーパーは、現在 SEC 登録企業であるか又は過去にそうであった会社については、財務諸表の透明性、IFRS への準拠性及び開示の明瞭性に関する所見が少なかったことを示している。これは、これらの会社がスタッフの開示レビュー・プログラムの対象に現在となっているか又は過去になっていたことによるものである可能性がある。開示レビュー・プログラムの対象となった会社の財務諸表は、スタッフが行った（又は行うと予想された）コメントを反映している可能性がある。

## 2. 明確化する情報を入手できないこと

この分析の目的は、IFRS が実務で適用されている方法を、会社の財務諸表における取引の認識及び測定に重点を置いて評価することであった。IFRS は、US GAAP のように、取引を会社の財務諸表に反映する方法と財務諸表注記で提供する開示の両方に関する基準で構成されている。同様に、IFRS は、US GAAP のように、一般的に、特定の会計基準をどのように充足したかを会社に説明させる明示的な要求をしていない。その代わりに、会計基準は一般的に、選択した会計方針の説明を企業に要求している。しかし、規制当局者として、スタッフは会計基準への遵守の促進を図っており、したがって、スタッフの会社へのコメントは、時には、企業が該当する会計基準にどのように準拠したのかに焦点を当てている。

この点でのスタッフの所見は、会社の表示及び開示から明らかなものに限定された。この分析の一環として、スタッフは、財務諸表についてのコメントの提供や、会社の担当者への質問（会社が取引を財務諸表にどのように反映したのか、あるいは会社が IFRS の適用において特定の決定をした理由について）をする機会がなかった<sup>15</sup>。その結果、多くの場合、スタッフは、会社が取引を財務諸表に反映した方法を判断したり、会計処理が IFRS に準拠したのだと確認したりすることができなかった。

場合によっては、スタッフは、開示がガイダンスの特定の側面について述べていなかったため、会社が IFRS を適用した方法を判断できなかった。例えば、場合によっては、金融商品を負債とするか資本とするかの分類についての基礎、繰延税金資産の認識の基礎、連結会社間取引が連結上消去されたかどうか、などを判断できなかった。さらに、スタッフは、重要性の評価の基礎や、実務上の便法の使用が IFRS におおむね整合していたかどうかを判断できなかった。

---

<sup>15</sup> SEC 登録企業でもある会社に関する問題が識別された場合には、開示レビュー・プログラムの一環として会社のレビューを実施する責任のある企業財務部のメンバーに知らされたので、それらの問題が考慮される可能性がある。

スタッフは、これらの場合における開示に欠陥があったとか、会社が会計基準のセットに準拠した方法を規制当局者に伝える目的で開示を作成すべきであったと示唆する意図はない。スタッフは、財務諸表は投資者の意思決定を容易にすることを意図したものであり、この分析で仮にあればスタッフに役立ったであろう追加の情報が、投資者にとっては増分価値が低い可能性があることを認識している。多くの場合、投資者は財務諸表が IFRS に準拠していると仮定する。投資者は、適用すべき会計基準への準拠を確保するために、経営者、取締役会、監査人、規制当局の監督に依拠している。しかし、情報入手の限界のため、スタッフはこれらの仮定の一部を確認できない。本スタッフ・ペーパーは、スタッフが会社の会計処理を検証できない状況のすべてを識別してはいない。したがって、所見がないからといって、全体的に会計処理に全く問題がないことを示唆するものと解釈すべきではなく、すべての所見が会計処理の問題点を示唆するわけでもない。

言い換えると、スタッフは提供された開示に関する明確化を得られなかった。例えば、

- 特定の種類の取引について自国 GAAP を参照している会社があるが、その自国基準の詳細とそれの IFRS との整合性が不明確であった。さらに、自国 GAAP への参照の理由が不明確であった。例えば、国内のガイダンスへの参照が、特定の国が財務報告システムに IFRS を組み込んだ方法によるものであった場合や、IFRS が取引に具体的に適用できるガイダンスを含んでいないという会社の判断によるものであった場合がある。後者の場合、セクション II.B.1 で詳しく述べるように、会社が IFRS における会計方針の選択及び適用の要件を適切に適用したのかどうかも不明確であった。
- 適用すべき IFRS における用語と不整合な用語を使用している会社があった。スタッフは、用語がさまざまであることは、多数の言語の中で事業活動をしている多国籍環境の自然な結果だと認識している<sup>16</sup>。それでもやはり、スタッフは追加の情報を入手しなかったため、用語の相違が翻訳の相違によるものなのか基準非準拠の会計処理によるものなのかを判断できなかった。
- スタッフは、複数の要件が満たされる必要がある場合に、会社が、重大さについて説明せずに、基準に関連した一部の認識又は測定要件のみを強調していたいくつかの例に注目した。スタッフの US GAAP での経験では、同様の部分的な方針の開示は基準非準拠の会計処理を示している場合があった。しかし、この分析の限界により、スタッフは、これが本分析での会社の場合にも当てはまるのかどうか判断できなかった。

スタッフは、少数の会社に特有の一部の所見にも留意した。スタッフは、これらの項目が本当に少数の会社に関するものなのか、それとも、同様の事項を詳細に開示しなかった広範囲の会社に適用されているのかを判断できなかった。

---

<sup>16</sup> この分析を実施するにあたり、スタッフは、会社のウェブサイトで公表された英訳版の財務諸表又は SEC に提出された英訳版の財務諸表を使用した。

### 3. スタッフの判断

多数のスタッフが会社の財務諸表の分析を行った。会社ごとのデータポイントの収集を標準化するための統制手続を採用したが、IFRSの適用に関する評価は主観的となる場合があるため、個々のスタッフの判断により異なっている可能性がある。

### 4. 含意

読者は、本スタッフ・ペーパーに含まれている国、業種又は個々の会社についてのスタッフの所見を、特定の国、業種又は個々の会社の会計処理及び開示の実務の全体的な品質に関するスタッフ見解と解釈すべきではない。開示の明瞭性や非準拠の可能性について述べている所見もあるが、他の所見は、各会社がIFRSに準拠している方法及びIFRSにおける会社の選択の内容を記述することを意図したものである。

所見は、会社の財務諸表の批判や、会社がSEC登録企業であったとした場合に、その所見がスタッフ・コメントを生じたであろうという示唆を意図したものではない。SEC登録企業の財務諸表の開示についてのスタッフの理解は、前述の企業財務部の開示レビュー・プログラムに影響を受ける場合がある。この分析は、スタッフがあるSEC登録企業について提供したであろうコメントの数が多いか少ないかに関する視点を提供することを意図していない。SEC登録企業に対するスタッフのコメントは、登録企業の実事関係及び状況についてのスタッフの理解とともに、開示及び他の公開情報を基礎とする。

本スタッフ・ペーパーは、実務におけるIFRSの適用に関するスタッフの所見を示している。IFRSの適用をUS GAAPの適用と比較することを意図しておらず、比較してはいない。したがって、同様の所見はUS GAAPで報告している会社にも存在する可能性がある。

最後に、本スタッフ・ペーパーでの所見は、IFRSが米国の発行者のための財務報告制度に組み込むための地位に置かれるかどうかを決定するものとするを意図していない。

本スタッフ・ペーパーは、当委員会のIFRSの組み込みの検討を容易にするための、ワークプランの各部分を構成する広範な努力の一構成部分である。

## II. IFRS の適用

### A. はじめに

このセクションは、各標本会社の財務諸表について、開示の透明性と明瞭性、適用すべき会計基準への準拠性、国及び業界の内部及び内外での比較可能性に関する所見を要約している。これらの所見は、次の領域に示している。

- 会計方針
- 財務諸表表示
- 資産の会計処理
- 負債の会計処理
- 株主資本の会計処理
- 収益の会計処理
- 費用の会計処理
- さまざまな取引の会計処理
- 特定の業種固有の事項

それぞれの領域において、スタッフは全般的な所見を示し、関連性があり可能な場合には、国別、業種別又はその両方の傾向を強調している。

### B. 会計方針

#### 1. 会計方針の選択

IFRS は、IFRS の基準が具体的に当てはまる取引への IFRS の適用を会社に要求することにより、会計方針の選択に関するガイダンスを示している<sup>17</sup>。具体的に当てはまる基準がない場合には、経営者は、まず類似の問題に関する IFRS 基準のガイダンスを考慮し、それから IFRS のフレームワークを考慮することを要求される<sup>18</sup>。経営者は、IFRS と矛盾しない場合には、類似の概念フレームワークを使用している他の基準設定主体の最近の基準書等、他の会計上の文献、及び業界慣行も考慮することができる<sup>19</sup>。スタッフは、分析した会社の約 20%が、会計方針の開示の一部として特定の取引への国内のガイダンスに言及している

---

<sup>17</sup> IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 7 項参照。本スタッフ・ペーパーの残りの部分全体を通して、スタッフが IFRS に言及する際には、2009 年 12 月 31 日終了年度に有効であった IFRS を指している。場合によっては、IFRS が強制ではないが 2009 年中に早期適用が認められている基準を含んでいた。こうした場合には、スタッフは、2009 年 12 月 31 日現在で発効が要求されていた基準に言及した。このやり方は、スタッフ・ペーパーの理解可能性を高めることのみを目的としたものである。分析の目的上、スタッフは、新規又は改訂の基準の経過措置により複数の版の基準を適切に適用することのできる状況を考慮に入れた。

<sup>18</sup> IAS 第 8 号、第 11 項参照。IFRS のフレームワークは、「外部の利用者のための財務諸表の作成及び表示の基礎となる概念」を示している（IFRS フレームワーク、第 1 項）。

<sup>19</sup> IAS 第 8 号、第 12 項参照。

ことに注目した。スタッフは、2つの国の会社が、他の国の会社よりも頻繁に国内ガイダンスの使用を開示していたことに注目した。

スタッフは、会社が収益認識の会計方針の特定の部分を作成するために他の基準設定主体の基準書等に依拠することを選択したケースにも注目した。企業がこのガイダンスを適用した後に、当該他の基準設定主体は、こうした取引に適用すべきガイダンスを変更した。IFRSは、他の基準設定主体が基準書等に加えた事後の変更を、会社の会計方針が反映することが要求されるのかどうかを明確にしていない。この場合、会社は当該他の会計基準設定主体が行った変更を織り込まなかった。

IFRSは、IFRS 解釈指針委員会及び前身機関の解釈指針への準拠を要求している<sup>20</sup>。しかし、新しいIFRS基準と同様に、解釈指針はすべての場合に法域ベースで強制されているわけではない。例えば、欧州連合では、こうした解釈指針は欧州連合が採択するまでは要求されない。スタッフは、欧州連合のいくつかの会社が、欧州連合が解釈指針の適用を要求した直近の日がIASBが要求した発効日の後であったことにより、解釈指針の定めよりも遅い日に解釈指針を採用していたことに注目した<sup>21</sup>。この実務は、その解釈指針の公表で対処することを目的としていた不統一な会計実務の削減を遅らせることとなる可能性がある。

IFRSは、IFRSのある特定の要求事項を適用すると財務諸表が誤解を招くものとなりIASBのフレームワークの目的を満たさなくなると企業が判断する場合には、その要求事項からの離脱を認めている<sup>22</sup>。これは、しばしば「真実かつ公正の優先 (true and fair override)」と呼ばれる。スタッフは、分析の中ではその事例を見なかったが、時には発動されていることを承知している。

## 2. 会計方針の開示

IFRSは、「IFRSの特定の要求事項に準拠するだけでは特定の取引及び他の事象や状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を利用者が理解するのに不十分である場合には、追加の開示を行う」ことを企業に要求している<sup>23</sup>。脚注には次のことが要求されている。

- (a) 財務諸表の表示の基礎及び採用した具体的な会計方針に関する情報を表示する。
- (b) IFRSで要求される情報で財務諸表のどこにも表示していないものを開示する。

<sup>20</sup> IAS 第1号「財務諸表の表示」第7項参照。

<sup>21</sup> こうした解釈指針には次のものがある。IFRIC 第12号「サービス委譲契約」(欧州委員会規則(EC) No 254/2009 (2009年3月25日)参照)、IFRIC 第14号「確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」(欧州委員会規則(EC) No 633/2010 (2010年7月19日)参照)、IFRIC 第15号「不動産の建設に関する契約」(欧州委員会規則(EC) No 636/2009 (2009年7月22日)参照)、IFRIC 第17号「所有者への非現金資産の分配」(欧州委員会規則(EC) No 1142/2009 (2009年11月26日)参照)、及びIFRIC 第18号「顧客からの資産の移転」(欧州委員会規則(EC) No 1164/2009 (2009年11月27日)参照)。

<sup>22</sup> IAS 第1号、第19項参照。

<sup>23</sup> IAS 第1号、第17項(c)。

- (c) 財務諸表のどこにも表示されていないが、財務諸表の理解に関連性のある情報を開示する。<sup>24</sup>

具体的に会計方針の開示に関しては、IFRSは、「財務諸表を作成する際に用いた測定基礎、及び財務諸表の理解に関連性のあるその他の会計方針」の両方の開示を求めている<sup>25</sup>。特に、IFRSは次のように述べている。

ある特定の会計方針を開示すべきかどうかを決定するにあたって、経営者は、その開示が、取引、その他の事象や状況が業績や財務状態の報告にどのように反映されているかを利用者が理解するのに役立つかどうかを検討する。特定の会計方針の開示は、当該方針がIFRSで認められている代替処理方法から選択される場合には、利用者にとって特に役立つ。<sup>26</sup>

スタッフは、分析した会社の会計方針の開示が、一般的に上記のガイダンスに整合していたことを確認した。しかし、IFRSは、財務諸表が適正な表示を達成するための会社の会計方針に関する開示の程度の決定について経営者の判断に依拠している。スタッフは、IFRSが明示的なガイダンスを示していない場合に、適用した会計方針及び他のガイダンスをどの程度適用したのかを説明するために経営者が提供した詳細のレベルにおける相当の不統一に注目した。例えば、スタッフは、会計方針の開示が、会社の規模及び性質並びに他の会社の開示に照らして、スタッフが会社の財務諸表の理解に関連性があると予想した取引について提供されていなかった数件の状況を観察した。さらに、スタッフは、数社が自社特有の取引に基準又は方針を適用した方法を記載していなかったことに注目した<sup>27</sup>。会計基準はさまざまな方法で適切に適用し得ることが多いので、そうした基準の適用の開示は、財務諸表の比較可能性を促進する上で有用となり得る。

さらに、スタッフは、会計方針の開示が不明確であった多くの事例に注目した。例えば、スタッフは、複数の要件が満たされる必要がある場合に、会社が基準に関する特定の認識又は測定の要件のみを強調していた多くの例を観察した。

多くの場合、これらの所見は、財務諸表に認識した金額への「最も重要な影響」<sup>28</sup>を有するものとして、会社がIAS第1号により開示した会計方針に関するものであった。具体的には、IAS第1号は経営者に次の事項の開示を要求している。経営者が行った判断のうち財務諸表に認識した金額に最も重大な影響を有するもの、将来に関して行った仮定、その他

<sup>24</sup> IAS第1号、第112項。

<sup>25</sup> IAS第1号、第117項。

<sup>26</sup> IAS第1号、第119項。

<sup>27</sup> 不明瞭な会計方針が開示されている領域の一般的な例としては、次のものがある。株式報酬、企業結合、非継続事業、事業セグメント、棚卸資産、工事契約、法人所得税、有形固定資産、リース、収益、借入費用、連結、関連会社に対する投資、資産の減損、引当金及び偶発負債、自己創出無形資産の資産化、投資不動産の減損。

<sup>28</sup> IAS第1号、第122項から第133項。

の見積りの不確実性の主要な原因である<sup>29</sup>。5%の会社がこうした開示を行っていなかった。

これらの開示を提供していた会社は、最も重要な影響の開示を適用した2つから12の会計方針を識別しており、平均は6であった。これらの開示が適用された次の方針は、分析した会社の50%超が挙げていた。

- ・ 金融商品
- ・ 有形及び無形資産の減損
- ・ 引当金（負債認識）
- ・ 従業員給付
- ・ 法人所得税

多くの領域では、不明瞭な開示をしている会社の比率が、SEC登録企業の場合よりもSEC登録企業でない会社の方が高かった。個別の会計方針に関するスタッフの所見は、該当する領域ごとに以下に述べている。

### 3. 財務諸表の変更

IFRSは、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、又は誤謬の訂正による財務諸表の変更に関するガイダンスを示している。会社が、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、又は誤謬の訂正を行う場合に、IFRSは会社が変更の内容及び他の情報を明瞭に開示するよう要求している<sup>30</sup>。この開示の目的は、「財務諸表の期間比較可能性と他の企業の財務諸表との比較可能性を向上させる」ためのものである<sup>31</sup>。分析した会社の5%が、方針の変更あるいは分類の遡及的変更で、誤謬の訂正の方に近いように見えるものを報告していた。

IFRSは、「企業が会計方針を遡及適用するか若しくは財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合、又は財務諸表項目を組み替える場合には、比較対象期間のうち最も古い年度の期首時点の財政状態計算書」を表示するよう要求している<sup>32</sup>。このような変更を報告した会社のうち、10%は追加の財政状態計算書を表示しなかったが、これらの会社の一部はこの情報を別個の財政状態計算書ではなく注記として提供した。

IFRSは、新たな方針が「企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに対して取引その他の事象又は状況が及ぼす影響について、信頼性があり、より目的適合性の高い情報を提供する財務諸表をもたらす」場合に、会計方針の変更を認めている<sup>33</sup>。スタッフは、会社の継続的なIFRSの組込みから生じたと思われる会計方針の変更に注目した。これらの場合に、変更が会計方針の変更に関する要求事項を満たした方法が不明確であった。例えば、

<sup>29</sup> IAS 第1号、第122項から第133項参照。

<sup>30</sup> IAS 第8号、第28項から第31項、第39項から第40項、及び第49項参照。

<sup>31</sup> IAS 第8号、第1項。

<sup>32</sup> IAS 第1号、第10項(f)。

<sup>33</sup> IAS 第8号、第44項(b)。

ある国のいくつかの会社は、IFRS 財務諸表を国内 GAAP の財務諸表に合わせるために、有形固定資産について再評価モデルから原価モデルに変更したか又は変更を予定していたと報告していた<sup>34</sup>。

### C. 財務諸表の表示

IFRS は、詳細な財務諸表の様式を明示していない。その代わりに、IFRS は財務諸表の形式及び内容に関する全般的なガイドラインを示している。これらのガイドラインの目的は、「企業の財務諸表の期間比較可能性と他企業の財務諸表との比較可能性の双方を確保する」ことである<sup>35</sup>。スタッフは、各会社がこのガイドラインを異なる形で解釈・適用しており、業種ごと及び国ごとに形式、内容及び表示の相違が生じていることを観察した。スタッフは、多くの場合に、財務諸表が国の規制に基づいて作成されていたことも確認した。例えば、ある国の銀行業の会社は、財務諸表を国内の規則に従って作成しており、別の国の会社は、関連当事者取引の金額を国内の要求事項に従うために財務諸表の本体で報告していた。国内のガイダンスは国レベルでの比較可能性を促進していたが、国際的には実務の不統一の原因となっていた。しかし、表示が IFRS に反すると思われるケースはなかった。

#### 1. 財政状態計算書

##### a. 財政状態計算書上の分類

標本会社のほとんどが、資産合計及び負債・資本合計を報告していた。しかし、2つの国からの会社は、従来の国内 GAAP での実務に合わせて、純資産合計と資本合計を報告していることが多かった。

スタッフは、財政状態計算書の本体での資産及び負債の分類に関しての相当程度の比較可能性に注目した。過半数の会社が、資産及び負債を流動・非流動の区分により分類し、表示科目を財政状態計算書の先頭から流動性の昇順に配列して、現金を資産の最後に表示していた。銀行業及び保険業の会社は、分類のない財政状態計算書を作成していた。銀行業の会社は、通常、財政状態計算書の表示科目を流動性の降順に配列していたが、保険業の会社の大半は、流動性の昇順で項目を分類していた。

財政状態計算書における金融資産の分類はまちまちであった。例えば、銀行業の一部の会社は、「金融資産」又は「投資」のような単一の表示科目を開示し、内訳を注記で記載して

<sup>34</sup> IASB は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」を修正し、民営化又は株式公開の結果として有形固定資産を公正価値で報告するよう要求された会社が、公正価値をみなし原価として使用し、その後は当該資産を原価モデルで会計処理することを認めた。IFRS を IFRS 第 1 号の発効日前に採用したか又は IFRS 第 1 号を前期に適用した企業は、この修正を 2011 年 1 月 1 日以後開始する最初の事業年度に遡及適用することが認められる。IFRS 第 1 号、第 39E 項参照。

<sup>35</sup> IAS 第 1 号、第 1 項。



いた。他方、金融資産<sup>36</sup>のさまざまな分類のそれぞれについての科目名を（例えば、売却可能、売買目的、貸付金）を財政状態計算書の本体で直接示していた会社もあった。

#### **b. 法人所得税資産・負債の相殺**

IFRS は、限定的な状況において企業が繰延税金資産と繰延税金負債を相殺することを認めている<sup>37</sup>。この点に関する会計方針を開示した会社のうち、大半は、同一の課税当局が課す法人所得税に関する繰延税金資産と繰延税金負債の相殺に関する要件を記載していた。相殺に関して要求されている他の要件は、一般に記載されていなかった。

#### **c. 財務諸表本体での追加的な開示**

おおむね 3 か国の一部の企業は、「純債務」のような追加的な数値を財政状態計算書の本体に表示していた。この実務は、特定の国内 GAAP の要求事項を踏襲したものと思われる。

### **2. 包括利益計算書**

#### **a. 損益計算書の表示**

IFRS は、「ある期間に認識した収益及び費用のすべての項目を、単一の包括利益計算書か、2 つの計算書（分離した損益計算書と分離した包括利益計算書）のいずれかで表示する」という選択肢を会社に認めている<sup>38</sup>。圧倒的多数の会社が、分離した損益計算書を、その直後の分離したその他の包括利益の計算書とともに報告し、それにより国際的な比較可能性に寄与している。

#### **b. 費用の表示**

IFRS は、費用の報告についても、「性質か企業内での機能のうち、いずれか信頼性が高く目的適合性が高い情報を提供する方に基づく分類により」報告する選択肢を認めている<sup>39</sup>。約半数の会社が費用を性質別（例えば、給料）で報告し、他の半数が機能別（例えば、売上原価）で報告していた。銀行業及びエネルギー業界の会社の過半数は性質別に費用を表示していたが、化学、自動車、鉱山及び原油生産の業界の会社の大半は機能別に表示しており、業界ベースでは比較可能となっていたが、国際的ベースではそうではなかった。

費用を機能別に表示した会社の約 3 分の 1 は、機能別に分類した金額の性質（IFRS で要求

<sup>36</sup> IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」、第 9 項参照。

<sup>37</sup> 繰延税金資産と繰延税金負債の相殺は次の場合に認められている。「企業が当期税金資産と当期税金負債とを相殺する法的に強制力のある権利を有し、かつ、繰延税金資産と繰延税金負債が同一の税務当局により次のいずれかの納税主体に課された法人所得税に関するものである場合。その納税主体とは、同じ納税主体、又は重要な金額の繰延税金負債若しくは資産が決済若しくは回収されると予想される将来の各期に当期税金負債と資産を純額で決済するか又は資産の実現と負債の決済を同時に行うことを意図している別々の納税主体である」。IAS 第 12 号「法人所得税」、第 74 項参照。

<sup>38</sup> IAS 第 1 号、第 81 項。

<sup>39</sup> IAS 第 1 号、第 99 項。

している)を開示していなかった<sup>40</sup>。例えば、多くの会社は、売上原価に含まれる原価の性質を開示していなかった。売上原価に含まれる原価の全部ではなく一部の性質を開示した会社もあった。スタッフは、記載された原価の種類の不統一にも注目した。

### c. 小計及び表示科目の表示

IFRS は、損益計算書で表示すべき特定の表示科目を明示しており<sup>41</sup>、企業は「企業の財務業績の理解に関連性がある場合には、追加の表示科目、見出し、小計を表示」すべきだとしている<sup>42</sup>。IFRS は、企業が「財務業績の要素を説明するために必要な場合には、使用する科目表記及び各項目の順序」を修正することも認めている<sup>43</sup>。

損益計算書の本体で報告された小計の内容は、会社ごとに大きく異なっていた<sup>44</sup>。スタッフは、使用されていた 18 種類の小計を検出した。大半の会社は、特定の収益及び費用の項目を除外した純損益の小計を報告していた。多くは、収益を生み出すのに必要な設備の減価償却や労務費などを除外した純損益の測定値も表示していた。一部の会社は、GAAP 非準拠の測定値<sup>45</sup>として明示的に性格付けた小計を損益計算書の本体に表示していた。大半の会社は、どの収益及び費用の項目を除外すべきかの決定に用いた基準の説明となる会計方針を開示していなかった。

3 か国の会社は、特定の項目を除外した損益計算書の小計又は様式（例えば、多欄式）を最も多く表示していた。ある国の一部の会社は、損益計算書の中にボックスを表示し、そこに計算書本体で報告した表示科目の小計を記載したり損益計算書で報告した特定の項目を除外したりしていた。この実務は、以前に適用されていた国内 GAAP の財務諸表表示を踏襲したものと思われる。スタッフは、国内の証券規制当局及び国内基準設定主体からのガイダンスに基づく追加の損益計算書の小計を表示していたある国の数社にも注目した。さらに、2 つの国の一部の会社が、損益計算書の横又は下に、会社の算定した測定値への調整

<sup>40</sup> IAS 第 1 号、第 104 項参照。

<sup>41</sup> IAS 第 1 号、第 82 項参照。

<sup>42</sup> IAS 第 1 号、第 85 項。

<sup>43</sup> IAS 第 1 号、第 86 項。

<sup>44</sup> 次のような種類の小計が、損益計算書の本体に記載されていた。「調整後収益」—IAS 第 18 号「収益」の収益を関連会社からの収益あるいは通過的な入金（例えば、消費税）を含むように調整、「部分的な売上原価控除後の収益合計」—IAS 第 18 号の収益のすべての区分を含め、当該収益項目の一部のみ売上原価を控除、「総利益」—IAS 第 18 号の収益の特定の区分を含め、当該収益項目の売上原価を控除、「営業利益」—受動的活動の前の純利益、「正常営業利益」—受動的活動及び特定のその他の項目の前の純利益、「EBITDA」—金利、税金、減価償却及び償却を控除前の利益、「EBIT」—金利及び税金控除前の利益、「調整後 EBITDA/EBIT」—EBITDA 及び EBIT を他の項目について調整、「税引前利益」—法人所得税控除前の純利益、「非営業項目前の営業利益」—例外的かつ営業以外と判断された項目を分離、「特定の営業項目前の営業利益」—給料、従業員給付、株式報酬コストを除外、「財務収益（費用）純額」、「信用減損及び法人所得税控除前の利益」、及びその他の独自の会社固有の計算。上記で各種の小計を記述するために使用した用語は、この分析のために作成したものである。各社がこれらの小計を説明するために使用した用語は、非常にさまざまであった。

<sup>45</sup> 一部の会社は、これらの測定値を非 IFRS 測定値と呼んでいる。

などの追加の情報を表示していたことにも注目した。

損益計算書の小計、特定の項目を除外した代替的な損益計算書の様式、及び損益計算書と並行した追加の情報の表示は、SEC 登録企業よりもそれ以外の会社で一般的であった。

IFRS は関連会社の純損益に対する投資者の持分を区分して開示することを要求している<sup>46</sup>が、この金額を損益計算書本体のどこに報告すべきなのは明示していない。スタッフは、各社が関連会社の純損益に対する持分を損益計算書本体で報告するのに用いた 6 つの異なる分類<sup>47</sup>を検出した。

スタッフは、保険業界の会社の間での営業損益の表示の不統一にも注目した。例えば、再保険者に渡した保険料を収益からの減額として表示していた会社がある一方、当該金額を引受費用の一部として分類していた会社もあった。標本中の他の会社と同様、保険業の会社間で、受取利息及び支払利息並びに資産の減損について多様な分類があった<sup>48</sup>。

IFRS は、純損益を通じて公正価値で測定する金融商品について、未収利息又は未払利息を損益計算書上でどのように表示すべきかを明示していない。

銀行業の会社の約半数は、未収・未払利息を損益計算書上の独立科目で認識し、他の半数は公正価値の科目に含めていた。スタッフは、2 つの国の銀行業の会社は、一般に未収・未払利息を公正価値の科目に含めていたことに注目した。

標本会社の約半数は、財務収益・財務費用及び正味財務費用の小計を区分して表示していた。銀行の会社は、一般に正味利息収益から正味利息費用を控除して正味受取利息を表示していた。銀行業の一部の会社は、貸倒引当金繰入額も控除して貸倒損失控除後の正味受取利息を算出していた。銀行業界の若干の会社は、関連会社からの収益、ジョイント・ベンチャーからの収益、投資不動産からの収益などの項目を正味受取利息に含めていた。

### 3. キャッシュ・フロー計算書

#### a. 様式

スタッフは、標本会社間でのキャッシュ・フローの表示の著しい差異に注目した。IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」は、キャッシュ・フローを「営業、投資、財務の各活動」<sup>49</sup>で分類することを要求し、各区分に含まれる項目の例を示している。それでもなお、スタッフは会社がこの様式を適用していなかった場合があることに注目した。

<sup>46</sup> IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」、第 38 項参照。

<sup>47</sup> これらの分類は次のとおりである。税引前利益の前、財務収益（費用）の内訳、営業利益の内訳、営業利益の後、純利益の前、収益及びその他の収益の内訳。

<sup>48</sup> IFRS には、保険契約の会計処理を包括的に扱った基準がない。

<sup>49</sup> IAS 第 7 号、第 10 項。

## b. 営業キャッシュ・フロー

営業セクションの中で、IFRS は直接法又は間接法の表示の使用を認めている<sup>50</sup>。スタッフは、大多数の会社が間接法の表示を使用しており、それにより国際的ベースでの比較可能性の増大に寄与していたことに注目した。2 か国の会社は主として直接法を使用していた。少なくとも 1 か国では、この傾向は当該国での IFRS の初度適用時に存在していた間接法の禁止によるものようである。間接法では、IFRS は営業活動からのキャッシュ・フローの純額を、「純損益」<sup>51</sup>を種々の項目の影響について調整することにより算定するよう要求している。しかし、スタッフは、営業キャッシュ・フローの算定の出発点として用いる純損益に 10 種類の変型を観察した<sup>52</sup>。ある国の会社は最も多くの変型 (10 の測定値のうち 7 つ) を表示していた。出発点での変型の使用は、SEC 登録企業よりもそれ以外の会社で多く表明されていた。スタッフは、半数強の会社が営業キャッシュ・フローの中で 1 つ又は複数の小計を報告していたことにも注目した。スタッフは、営業キャッシュ・フローの中で 13 の異なる小計が報告され<sup>53</sup>、4 か国では使用された小計の変型が最も多かったことに注目した。

## c. 営業・投資・財務の区分の中での項目の分類

スタッフは、営業・投資・財務の各区分内での項目の分類における差異も観察した。例えば、保険業の会社の大半は、投資の活動を投資活動からのキャッシュ・フローに分類していた。しかし、数社は投資の活動を営業活動からのキャッシュ・フローに、総額表示、又は関連する給付及び保険金の支払を控除した純額のいずれかで表示していた。銀行業界においては、スタッフは、貸出金及び有価証券からのキャッシュ・フローの分類を営業活動とするのか投資活動とするのかの不統一に注目した。

## d. 廃止事業の表示

IFRS は、廃止事業の営業・投資・財務活動に起因するキャッシュ・フローの純額を財務諸表又は注記に表示することを認めている<sup>54</sup>。この情報をキャッシュ・フロー計算書に表示することを選択する企業について、IFRS は表示の方法を定めていない。その結果、スタッフ

---

<sup>50</sup> IAS 第 7 号、第 18 項参照。

<sup>51</sup> IAS 第 7 号、第 18 項。

<sup>52</sup> 使用された指標には、次のものがあつた。純利益、税引前利益、株主への純利益、税金及び財務項目前の利益、営業利益、営業活動からのキャッシュ・フロー、期首の現金及び現金同等物、継続事業からの純利益、利息・税金・減価償却・償却前利益、及び会社の決定した小計。

<sup>53</sup> 営業キャッシュ・フローの中で表示された小計には、次のものがあつた。グループ営業利益、営業活動からのキャッシュ・フロー (運転資本及び引当金の変動前)、営業活動からのキャッシュ・フロー (運転資本変動前)、営業から生み出された資金、営業から生み出された資金 (税金項目前)、継続的な営業からの資金、営業から生み出された資金 (財務項目前)、営業から生み出された資金 (財務及び税金項目前)、営業活動からのキャッシュ・フロー (運転資本の変動、税金、配当及び金利前)、調整後 EBITDA、その他で会社が定義したもの。

<sup>54</sup> 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」、第 33 項(c)参照。

は、キャッシュ・フロー計算書の本体での廃止事業の表示の差異に注目した<sup>55</sup>。

#### e. 現金同等物

IFRS は、現金同等物を「短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わない投資」と定義している<sup>56</sup>。スタッフは、現金同等物に分類された項目の多様性に注目した。次の項目は、さまざまな組合せで、各会社の現金及び現金同等物の定義に含まれている。中央銀行での残高若しくは中央銀行との残高、買戻し契約、銀行への 1 か月以内の貸付け、3 か月以内の国債、売掛金、短期預金、受取手形及び未達送金、市場性のある有価証券、満期が 3 か月超の投資、銀行借越、拘束預金などである。

スタッフは、ある国の一部の会社が、当該会社が保有する特定の投資信託持分を、自国の金融規制当局が公表したガイダンスに基づき現金同等物に分類していたことにも注目した。

IFRS は、キャッシュ・フロー計算書における現金同等物の金額と、財政状態計算書で報告した対応する項目との調整表の開示も要求している<sup>57</sup>。しかし、スタッフは、いくつかの会社がこの調整表を示していなかったことを発見した。

### 4. 脚注

#### a. 注記の表示

会社は、「実務上可能な限り、財務諸表への注記を体系的な方法で表示する」ことを要求されている<sup>58</sup>。多くの会社は、IFRS が述べているアプローチに合わせて、注記開示を財政状態計算書及び損益計算書上の科目の順序に従って配列していた<sup>59</sup>。しかし、スタッフは、多くの会社は、同じ会計処理の領域の異なる側面を注記全体で複数の場所で述べていたことにも注目した。これらの注記の場所は論理的ではあるが、このアプローチでは、法人所得税のような複雑の領域に関する会社の全体的な状況を理解することや他の会社の注記と効率的に比較することが困難となる可能性がある。

#### b. 財務諸表の外に置かれた注記開示

スタッフは、いくつかの会社が要求された開示を財務諸表の外で表示していたことを観察した。例えば、標本会社の過半数は、金融商品に関する開示を監査対象の注記の中で示し

---

<sup>55</sup> 次のような表示が検出された。総額表示で非継続事業のキャッシュ・フローを注記で開示（計算書本体では区分なし）、純額表示で非継続事業のキャッシュ・フローを注記で開示（計算書本体では区分なし）、総額表示で継続事業及び非継続事業の小計を表示（計算書本体で区分）。

<sup>56</sup> IAS 第 7 号、第 6 項。

<sup>57</sup> IAS 第 7 号、第 45 項参照。

<sup>58</sup> IAS 第 1 号、第 113 項。

<sup>59</sup> IAS 第 1 号、第 114 項(c)参照。

ていた。しかし、銀行業の会社の約半数は、金融商品に関する開示を注記の外（年次報告書の他のセクション）で提供していた。さらに、銀行業の一部の会社は、金融商品に関する注記を規制等居が要求している開示と結合して、その結合した情報を財務諸表の外で表示していた。場合によっては関連当事者取引や訴訟偶発事象に関する開示も財務諸表の外に置かれていることがある。こうした財務諸表の外に表示された開示が監査されたのかどうか不明確であることが多かった。

## 5. 1 株当たり利益

IFRS は、公開会社が表示する各期間について 1 株当たり利益の開示を要求している<sup>60</sup>。スタッフは、数社（主としてある国の銀行業の会社）が 1 株当たり利益を開示していなかったことに注目した。

IFRS は、1 株当たり利益に加えて、包括利益の報告された内訳に基づく 1 株当たり利益の開示も認めている<sup>61</sup>。スタッフは、主にある国の、一部の会社が代替的な利益の測定値についての 1 株当たり利益を開示していたことに注目した<sup>62</sup>。

IFRS は、利益の測定値に基づかない 1 株当たりの指標の計算に関するガイダンスを示していない。スタッフは、保険業及び銀行業の一部の会社が 1 株当たりの純資産価額を開示していたことに注目した。大半の場合、その測定値の計算方法が不明確であり、測定値が定義されていた場合でも、提供された情報からは容易に再計算できなかった。

## D. 資産の会計処理

### 1. 棚卸資産

#### a. 棚卸資産の測定基礎

すべての会社が「棚卸資産の測定に採用している会計方針（使用している原価算定方式を含む）」の開示を要求されている<sup>63</sup>。IAS 第 2 号は、その範囲内の棚卸資産を原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定することも要求している<sup>64</sup>。スタッフは、棚卸資産を IAS 第 2 号の記述と異なる基礎で測定していた 2 社に注目した。

#### b. 棚卸資産原価の資産化

IFRS は「棚卸資産の原価には、購入原価、加工費、及び棚卸資産が現在の場所及び状態に

<sup>60</sup> IAS 第 33 号「1 株当たり利益」、第 2 項参照。

<sup>61</sup> IAS 第 33 号、第 73 項参照。

<sup>62</sup> 1 株当たり利益の代替的測定値には、次のものがあつた。1 株当たり営業利益、1 株当たり標準化後利益、異常項目前 1 株当たり利益、リストラクチャリング・処分・その他の一時的項目前 1 株当たり利益。

<sup>63</sup> IAS 第 2 号「棚卸資産」、第 36 項(a)。

<sup>64</sup> IAS 第 2 号、第 9 項参照。

至るまでに発生したその他の原価のすべてを含めなければならない」と要求している<sup>65</sup>。大半の会社は、棚卸資産として資産計上された原価の内容を明示していなかった。そうした開示は、投資者による財務諸表の比較を容易にするのに役立つ場合がある。個別の資産化された原価は会社ごとに異なる場合があるからである。

IFRSは「原材料を完成品に加工する際に生じる固定及び変動の製造間接費の規則的な配賦額」<sup>66</sup>を棚卸資産に含めることも要求している。ある場合には、会社が製造間接費を棚卸資産の原価に含めていないと開示していた。スタッフは、製品に関連した無形資産の償却を棚卸資産の原価に含めていた会社がある一方、製品と無形資産の性質が同様である場合でも含めなかった会社があったことにも注目した。標本会社の大半は、借入費用を棚卸資産に含めていなかったが、ある会社は、IAS第23号で禁じている「繰り返し大量に製造（あるいは他の方法で生産）される」<sup>67</sup>ものと思われる棚卸資産に借入費用を含めていた。

### c. 棚卸資産の数量

IFRSは、棚卸資産の数量を見積るための適切な方法に関するガイダンスを示していない。スタッフは、棚卸資産を見積りの不確実性<sup>68</sup>の発生原因として識別した会社の大半が、化学業界又は採掘事業で、売却したか又は棚卸資産以外に振り替えた棚卸資産<sup>69</sup>の単位の原価を算定するために棚卸資産の数量を見積らなければならない場合における、棚卸資産の数量の算定方法に触れていなかったことを観察した。この情報を記載していた会社は、使用した方法及び見積りが不確実である程度に関して限定的な情報しか提供していなかった。

### d. 財政状態計算書上の分類

IFRSは、「流動資産には、報告期間後12か月以内に実現するとは予想されていなくとも正常営業循環過程の一環として販売・消費・実現される資産（棚卸資産等）が含まれる」と述べている<sup>70</sup>。スタッフは、棚卸資産の分類の多様性を観察した。大半の会社がすべての棚卸資産を流動資産に分類していたが、一部の会社は非流動の分類を使用していた。しかし、流動に分類された資産の一部については、非流動の分類の方が適切であった可能性がある。例えば、鉱業の棚卸資産は、鉱山会社が日常的に鉱物を採掘し、それを後日加工するために、正常営業循環過程を優に超える期間にわたり保管する場合でも、通常は非流動に分類されていなかった。さらに、特定の会社は、法律により最低限の数量の石油及びガスの維持が要求されていると説明していた。これらの会社の大半は、これらの金額が正常営業循環過程の一環として実現されない場合であっても、非流動に分類していなかった。

---

<sup>65</sup> IAS第2号、第10項。

<sup>66</sup> IAS第2号、第12項。

<sup>67</sup> IAS第23号「借入費用」、第4項。

<sup>68</sup> IAS第1号、第125項。

<sup>69</sup> IAS第2号、第23項参照。

<sup>70</sup> IAS第1号、第68項。

スタッフは、会社が IAS 第 2 号に準拠していないように見えた他の事例にも注目した。例えば、ある会社は、原材料のリサイクルのコストを、引当金を認識せずに棚卸資産陳腐化引当金に貸方計上していた。

#### e. 開示

一部の会社は、IFRS が要求している<sup>71</sup>、当期中の評価減の戻入りの金額及び戻入れに至った状況を開示していなかった。

## 2. 無形資産

IFRS は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している<sup>72</sup>。IFRS は、自己創設無形資産を特定の要件に該当した場合に認識するよう要求している<sup>73</sup>。多くの会社では、どのコストを資産計上しているのか不明で、比較可能性の評価が困難であった。

IFRS は、各企業に「無形資産の耐用年数が確定できるのか確定できないのかを査定する」ことを要求している<sup>74</sup>。スタッフは、特定の種類の無形資産の耐用年数が確定できると判断した会社があった一方、同じ種類の無形資産の耐用年数が確定できないと判断した会社もあったことを観察した。スタッフは、この耐用年数の判断における相違の理由を判断できなかった。例えば、ある国の 2 つの会社が、特定のブランド名の耐用年数が確定できると開示していた。そのブランド名には世界中で最も認知されているブランドが含まれていた。これに対し、同様に認知度の高いブランドを耐用年数を確定できない無形資産として分類した会社もあった。スタッフは、2 つの国の一部の会社が、20 年又は 40 年などの上限期間と思われる耐用年数を開示していたことに注目した。これらの耐用年数が、以前の自国の慣行を踏襲したものかどうかは明らかでない。

会社は会計方針として原価モデル<sup>75</sup>又は再評価モデル<sup>76</sup>のいずれかを選択でき、その方針を無形資産の種類全体に適用しなければならない。すべての会社が、排出権以外の無形資産について原価モデルを選択しており、国際レベルでの比較可能性を促進している。

IFRS は排出権の会計処理を明示的に扱っていない。大半の会社は会計方針の中で排出権に言及していなかったが、スタッフの標本の中の多くの会社の規模と業種から見て、排出権はいくつかの会社については関連性があるとスタッフは予想した。排出権に関する会計方針を開示した会社のうち、大半は排出権を取得原価で会計処理していたが、一部の会社は公正価値で会計処理していた。スタッフは、大半の会社は排出権を非流動の無形資産に分

---

<sup>71</sup> IAS 第 2 号、第 36 項参照。

<sup>72</sup> IAS 第 38 号「無形資産」、第 8 項。

<sup>73</sup> IAS 第 38 号、第 51 項参照。

<sup>74</sup> IAS 第 38 号、第 88 項。

<sup>75</sup> IAS 第 38 号、第 74 項参照。

<sup>76</sup> IAS 第 38 号、第 75 項参照。



類し、若干の会社が流動の棚卸資産に分類していたことも発見した。

### 3. 有形固定資産

#### a. 当初認識

IFRS は、有形固定資産を当初認識時に取得原価で測定することを要求している<sup>77</sup>。原価の要素は IAS 第 16 号で特定されている<sup>78</sup>。有形固定資産項目の原価には、「当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因する費用」が含まれる<sup>79</sup>。一部の会社は、スタートアップ期間中に発生したコストを資産化した旨を記載していたが、資産化したコストの内容やスタートアップ期間の長さを記述していなかった。こうした開示は、投資者による財務諸表の比較を容易にするのに役立つ。コストの資産化の詳細は会社ごとに異なる場合があるからである。

#### b. 当初認識後

IFRS は、会社が当初認識後の有形固定資産の会計処理に原価モデル<sup>80</sup>と再評価モデル<sup>81</sup>のいずれかを選択することを認めているが、その方針を有形固定資産の種類全体に適用することを要求している<sup>82</sup>。標本会社の大多数は原価モデルの使用を選択しており、それにより国際的ベースでの比較可能性を促進している。

#### c. 減価償却

IFRS は、資産の減価償却可能額を耐用年数にわたって規則的に配分し、資産の将来の経済的便益を企業が費消するパターンを反映することを要求している<sup>83</sup>。大多数の会社は定額法の減価償却を使用し、それにより国際的ベースでの比較可能性を促進している。天然資源の採掘に使用される資産は、通常は生産高比例法により減価償却される。セクション II.K.2.d.を参照のこと。

### 4. 資産の減損

IFRS は IAS 第 36 号「資産の減損」の範囲内の資産<sup>84</sup>を、当該資産の使用又は売却のいづ

---

<sup>77</sup> IAS 第 16 号「有形固定資産」、第 15 項参照。

<sup>78</sup> IAS 第 16 号、第 16 項から第 22 項参照。

<sup>79</sup> IAS 第 16 号、第 16 項(b)。

<sup>80</sup> IAS 第 16 号、第 30 項参照。

<sup>81</sup> IAS 第 16 号、第 31 項参照。

<sup>82</sup> IAS 第 16 号、第 29 項参照。

<sup>83</sup> IAS 第 16 号、第 50 項及び第 60 項参照。

<sup>84</sup> IAS 第 36 号は、次のものには適用されない。棚卸資産、工事契約から生じた資産、繰延税金資産、従業員給付から生じた資産、IAS 第 39 号の範囲内の金融資産、公正価値で測定される投資不動産、農業活動に関連した生物資産で売却費用控除後の公正価値で測定されるもの、繰延取得費及び IFRS 第 4 号「保険契約」の範囲内の保険契約に基づく保険者の契約上の権利から生じる無形資産、売却目的保有の非流動資産。IAS 第 36 号、第 2 項参照。

れか高い方により回収される金額を超えない金額で計上することを要求している。資産の帳簿価額が回収可能価額を超える場合には、2つの金額の間の差額は減損損失として費用処理される。将来の期間において、帳簿価額の減額を生じた状況が存在しなくなった場合には、のれんの減損の場合を除き、減損損失の一部分<sup>85</sup>を戻し入れる。

#### a. 資金生成単位の決定

IFRSは、資産の減損を個々に検討するか、又は個々の資産の回収可能価額が算定できない場合には、資金生成単位ごとに検討することを要求している<sup>86</sup>。資金生成単位とは「他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成させるものとして識別される資産グループの最小単位」である<sup>87</sup>。のれんは、取得日から資金生成単位に配分することが要求される<sup>88</sup>。のれんが配分され減損が検討される資金生成単位は、のれんがモニターされる企業内の最小の単位を表すものでなければならず、集約前の事業セグメントよりも大きくすることはできない<sup>89</sup>。スタッフは、次のものを含めて、資金生成単位として定義された、いくつかのレベルを観察した。事業セグメント、事業セグメントよりも下だが定義されていない、事業セグメントよりも1レベル下、事業セグメントよりも2レベル下、個々の店舗、などである。他の場合には、のれんが配分されたレベルが不明確なものもあった。

#### b. 使用価値の算定

資産又は資金生成単位の回収可能価額は、「売却費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い方」であり、使用価値は「資産又は資金生成単位から生じると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値」である<sup>90</sup>。スタッフは、使用価値は割引キャッシュ・フロー予測に基づいて計算するのが最も一般的であると観察した。法人所得税の受取及び支払を将来キャッシュ・フローの見積りに含めることは認められておらず、割引率は税引前で算定するよう要求されている。しかし、多くの会社が税引後の割引率の使用を開示している<sup>91</sup>。それらの会社が税引後のキャッシュ・フロー見積りを使用していたのかどうかは必ずしも明確でなかった。

#### c. 開示

IFRSは、資金生成単位の使用価値及び売却費用控除後の公正価値を見積るために使用した

<sup>85</sup> 減損損失の戻入れ後の資産の金額は、「過年度において当該資産について認識された減損損失がなかったとした場合の（償却又は減価償却控除後の）帳簿価額を超えてはならない」。IAS第36号、第117項参照。

<sup>86</sup> IAS第36号、第66項参照。

<sup>87</sup> IAS第36号、第6項。

<sup>88</sup> IAS第36号、第80項参照。

<sup>89</sup> 同上

<sup>90</sup> IAS第36号、第6項。

<sup>91</sup> IAS第36号、第50項及び第51項参照。

仮定の広範な開示を要求している<sup>92</sup>。キャッシュ・フローの成長率、キャッシュ・フローが予測されている期間、割引率などである。過半数の会社は、この領域を「財務諸表で認識する金額に最も影響を与える」方針の一つとして識別していた<sup>93</sup>。しかし、使用価値及び売却費用控除後の公正価値の計算に用いた主要な仮定及び判断の一部が開示されていなかった。スタッフは、のれんの減損を認識したが「減損損失の認識又は戻入れに至った事象及び状況」の記述的説明を提供していない数例の会社に注目した<sup>94</sup>。

## 5. 金融商品

特に断りがない限り、金融商品に関するスタッフの所見は、主として銀行業の会社に関するものである。

### a. 認識及び測定

純損益を通じて公正価値で測定する区分の金融商品に係る未実現の利得及び損失は、直ちに純損益に認識されるが、売却可能証券に分類される金融商品に係る未実現の利得及び損失は、純損益に認識されない<sup>95</sup>。2008年10月に、IASBはIAS第39号及びIFRS第7号「金融商品：開示」を修正して、純損益を通じて公正価値で測定する区分から企業が金融資産を他の区分に分類変更することを認めた<sup>96</sup>。銀行業の12社が、この修正に従って金融資産の分類変更をした旨を開示していた。これらの会社の大半は、3つの国の会社であった。ある会社は、純損益を通じて公正価値で測定する区分から売却可能の区分に有価証券の分類変更をし、その後、その分類変更した証券の一部を同一年度において売却した。この分類変更後の売却は、分類変更の目的に疑問を生じさせるものである。

スタッフは、一部の会社が金融商品の会計処理について自国のガイダンスに依拠していたことに注目した。例えば、欧州連合内の銀行業界の一部の会社は、IAS第39号のヘッジの要求事項を適用する際に、欧州連合の「カーブアウト」を適用していた<sup>97</sup>。ある国の銀行業界のすべての会社がカーブアウトの使用を開示していたが、他のある国ではカーブアウトを開示した会社がなかった。それ以外の国での実務はまちまちであった。

スタッフは、ある会社が金融負債の中の組込デリバティブの公正価値を測定するために自国の会計基準に依拠した旨を開示していたことにも注目した。IFRSは貸付組成費用の資産

---

<sup>92</sup> IAS第36号、第134項参照。

<sup>93</sup> IAS第1号、第122項。

<sup>94</sup> IAS第36号、第130項(a)参照。

<sup>95</sup> IAS第39号、第55項参照。

<sup>96</sup> IAS第39号、IN8A項参照。

<sup>97</sup> 欧州連合の「カーブアウト」は、欧州連合が採用しなかったIAS第39号の規定を指す。「カーブアウト」は、要求払預金又はコア預金のポートフォリオに関する金利リスクのヘッジへの公正価値ヘッジ会計の適用を認め、特定のヘッジについてIAS第39号のヘッジ有効性の要求事項への特例を設けている。

化及び繰延べを要求している<sup>98</sup>。ある会社は、貸付けの組成において発生した直接費用を直ちに損益に認識したと開示していたが、これは IFRS に準拠していない。

大半の非金融会社の会計方針の開示は、IFRS が定めた金融商品の会計処理の要求事項を反映しており、それらの要求事項が会社の取引にどのように適用されたのかに関する追加的な理解を提供するものではなかった。一部の会社は、売却可能投資が減損したかどうかを判定するための会計方針に関して限られた開示しか提供していなかった。

#### **b. 公正価値オプション**

IFRS は、特定の要件が満たされる場合に、金融資産及び負債を純損益を通じて公正価値で測定する選択肢を企業に与えている<sup>99</sup>。この選択肢は、主に銀行業及び保険業の企業に関連性があり、それらはこの選択肢を適用した重要な金額の金融資産及び負債を保有していた。これら 2 つの業界では、大半の会社が金融資産及び負債の一部について公正価値の適用を選択していた。

#### **c. 金融資産の通常の売買の即敵**

会社は、金融資産の通常の売買の認識に、決済日会計と取引日会計のいずれかを使用することを選択できる<sup>100</sup>。大半の会社は、金融商品を取引日に認識していた。しかし、ある国の会社の大半は金融商品を決済日に認識していた。

#### **d. 売却可能投資**

IFRS は、減損の認識のための基礎として減損の兆候<sup>101</sup>の使用を検討している。スタッフは、銀行業及び保険業の会社の多くは、一部の非金融会社とともに、売却可能投資の減損をいつ計上すべきかの画一的な境界線となる指標としての数的閾値（株価の下落の大きさ及び下落の期間の長さ）を使用していたことに注目した。この数的閾値は、価格下落の大きさと下落の長さの両方に関して会社ごとに異なっていた。スタッフは、数的閾値を開示した標本会社の過半数が 2 つの国の会社であったことに注目した。スタッフは、ある非金融会社が、売掛金の減損をいつ計上すべきかを判定するために数的指標（支払遅延の期間）を使用していたことにも注目した。

一部の会社は、活発な市場で取引されていない資本性金融商品に対する投資を、公正価値が信頼性をもって測定できないため取得原価で測定した旨を記載していた。当該会社はいずれも、なぜ市場が活発でないと考えられたのかを説明する追加の開示を提供しなかった。そうした開示は投資者による財務諸表の比較を容易にするのに役立つ。不活発な市場とい

<sup>98</sup> IAS 第 18 号、IE14 項参照。

<sup>99</sup> IAS 第 39 号、第 9 項参照。

<sup>100</sup> IAS 第 39 号、第 38 項参照。

<sup>101</sup> IAS 第 39 号、第 59 項参照。

う判断の理由は会社ごとに異なる場合があるからである。

スタッフは、売却可能に分類された有価証券及び満期保有の有価証券に係る減損を計上する際に、若干の会社が、IFRS の要求のとおり証券を直接評価減せずに、貸倒引当金を使用していたことも発見した<sup>102</sup>。

#### e. ヘッジ会計

ヘッジ会計を適用した会社のうち多くが有効性を判定するための方法を開示していなかったことをスタッフは観察した。そうした開示は投資者による財務諸表の比較を容易にするのに役立つ。IFRS ではさまざまなアプローチが適切に適用される場合があるからである。

さらに、数社が、IFRS で要求<sup>103</sup>している「キャッシュ・フロー・ヘッジから生じた純損益に認識した非有効部分」を開示していなかった。

#### f. 貸倒引当金及び貸付金の減損

IFRS は次のことを要求している。

企業は、報告期間の末日ごとに、金融資産又は金融資産のグループが減損している客観的証拠があるかどうかを検討する。そのような証拠がある場合には、企業は、減損損失の金額を算定するために、(償却原価で測定する金融資産について) 第 63 項を適用しなければならない。<sup>104</sup>

スタッフは、次の点での多様性に注目した。貸付金の減損の認識に関する会計方針、貸付金の潜在的な減損の有無を検討する際に考慮される要因、内部格付けの割当方法、考慮される期間である。例えば、銀行業の一部の会社は、貸付金の減損の識別についての数値ルール(貸付金の期限経過後の期間)を開示していた。

IFRS は、すべての減損した貸付金について、当該貸付金の実効金利で受取利息を認識することを要求している<sup>105</sup>。銀行業の会社の過半数(しかし全部ではない)は、減損した貸付金について受取利息を認識していた。

スタッフは、一部の会社が貸倒損失を会計処理するために自国のガイダンス又はルールに依拠していたことを発見した。ある会社は、貸倒引当金を見積るために用いた損失率を、集積的評価のための自国の規則から入手した旨を開示していた。同様に、別の会社は、一般引当のための引当率が自国の中央銀行により強制されている旨を開示していた。この会

<sup>102</sup> IAS 第 39 号、第 46 項及び第 67 項参照。

<sup>103</sup> IFRS 第 7 号、第 24 項(b)。

<sup>104</sup> IAS 第 39 号、第 58 項。

<sup>105</sup> IAS 第 39 号、第 46 項(a)参照。IFRS には、利息不計上貸付金の概念はない。

社は、債権が保証付きなのか無保証なのか及び期間経過の日数に基づく異なる引当率も開示していた。別の会社は、期間経過後の日数が一定以下の無保証の消費者貸付金を、自国の金融規制当局が示したガイダンスに従って、減損の検討から除外した旨を開示していた。

会社は引当金方式の使用を認められているが要求されてはいない<sup>106</sup>。ほとんどすべての会社が引当金方式を使用していた。IFRSは当該引当金を財政状態計算書の本体で区分して開示することを要求していないが、約20%の会社（大半は、ある国の銀行業の会社）が区分して開示していた<sup>107</sup>。引当金方式を使用していた会社はすべて、残高の増減表を注記で表示していたが、増減の内訳の開示はさまざまであった。

引当金方式の代替案として、会社は、償却原価で測定する金融資産の減損及び減損の戻入れを直接行うことができる。ある国の銀行業の2社が、減損損失の計上に引当金方式を使用せずに減損を直接償却として計上していた<sup>108</sup>。

スタッフは、“provision”及び“allowance”という用語の使用における差異を観察した。“provision”及び“allowance”という用語が損益計算書若しくは財政状態計算書又はその逆を指しているのかどうか不明瞭な場合が多かった。さらに、さまざまな会社が“provision”あるいは“allowance”を示すために次の用語を使用していた。リスクのコスト、減価償却、リスク引当、減損、減損損失の累積残高、評価調整、積立金（reserve）である。貸倒引当金の内訳項目の記述も会社ごとに異なっていた<sup>109</sup>。

#### **g. 貸付金の貸倒償却**

IFRSは「重要な会計方針の要約、財務諸表の作成の際に用いられている測定基礎、財務諸表の理解に関連性のあるその他の会計方針」の開示を要求しており<sup>110</sup>、これには、「引当金勘定に計上された金額で減損した金融資産の帳簿価額を償却するための要件」が含まれる場合がある<sup>111</sup>。銀行業の会社の大半は、貸付金の貸倒償却に関する会計方針を開示していたが、その開示は一般的に、貸付金は回収可能と考えられる場合又は回収の現実的可能性がない場合に償却されているという一般的記述で構成されていた。この点の追加的な詳細により、投資者による財務諸表の比較が容易となり得る。

スタッフは、2か国の銀行業の会社の大半が、どのような場合に貸付金を償却するのかに関する会計方針を開示していなかったことにも注目した。

<sup>106</sup> IAS第39号、第63項から第65項参照。

<sup>107</sup> IFRS第7号、第16項参照。

<sup>108</sup> IFRSは、この種の表示を認めている。しかし、IASBは、ほぼすべての企業が引当金勘定を使用すると予想していた。IAS第39号、第63項及びIFRS第7号、BC27項参照。

<sup>109</sup> 会社が開示した内訳には、次のものがあつた。個別、一般、発生したが未報告、ポートフォリオ、全体、カントリーリスク。

<sup>110</sup> IFRS第7号、第21項。

<sup>111</sup> IFRS第7号、B5項(d)(ii)

## h. 再交渉後の貸付金

IFRS での信用減損は、債権の帳簿価額と比較した将来キャッシュ・フローの正味現在価値に基づいて測定されるため<sup>112</sup>、金利減免が行われた場合に再交渉後の貸付金に係る減損損失が予想される。銀行業の会社の大半が再交渉後の貸付金に関する会計方針を開示していたが、債権が減損しているかどうかの判断の際に再交渉を考慮したかどうかは不明確であった。一般に、貸手が貸付金の再交渉時に減損損失を認識したかどうか不明確であった。

ある国の銀行業の会社の大半が、再交渉後の貸付金に関する会計方針を開示していなかった。さらに、一部の会社は、「条件が再交渉されていなければ期限経過又は減損となっている金融資産の帳簿価額」<sup>113</sup>を開示していなかった。

## i. 開示

スタッフは、信用度に関する開示の範囲及び提供した情報の差異に注目した。一部の会社は、引当方法、減損貸付金の検討、直接償却の方針、信用リスク（相当する外部格付けへの変換を含む）の詳細を提供していた。一部の会社は、損失の予想に関する定量的情報も提供していた。しかし、多くの会社は、減損した貸付金に係る引当金の金額、不稼働貸付金の金額、期限が経過したが減損とは見ていない貸付金の年齢分析、減損した貸付金について認識した受取利息の金額、条件緩和貸付金の残高を示していなかった。IFRS はこれらの開示を具体的に要求していないが、多くの会社は自発的に提供しており、こうした開示は会社の財政状態を投資者がより適切に理解するのを容易にする場合がある。

スタッフは、減損、不稼働及び期間経過の貸付金の残高の開示のレベルの相違も観察した。過半数の会社は、減損した貸付金の残高を開示していた。若干の会社が、引当のない減損貸付金を開示していた。半数の会社が不稼働貸付金の残高を開示していた。過半数の会社がすべての期限経過の貸付金の残高を開示していたが、一部の会社は減損した期限経過の貸付金を開示したのみで、若干の会社は期限経過の貸付金の残高を開示していなかった。

標本会社の大半は、信用の集中を信用度の 1 つの指標として開示していた。しかし、その情報が貸付金に限定されているのか証券も含んでいるのかを区別するのは必ずしも容易でなかった。信用度に関する他の開示の例として次のものがあつた。

- 信用格付けごとの信用エクスポージャー（例えば、AAA 格付けの信用エクスポージャーの比率）
- 減損した貸付金の増減表及び地域ごとの減損貸付金の期限経過状況の分析
- 内部格付けシステムの説明的記述及び貸付金の各等級への適用方法

<sup>112</sup> IAS 第 39 号、第 63 項参照。

<sup>113</sup> IFRS 第 7 号、第 36 項(d)。

● 引当率（貸付金合計額に対する引当金の比率及び直接償却の比率）

スタッフは、公正価値測定に関する開示の差異に注目した。開示の中には、測定の技法及び分解したレベルでの仮定についての詳細な記述を含んでいたものがあった。これに対し、最小限の情報しか提供しておらず開示要求に準拠していないように見える多くの開示にスタッフは注目した。例えば、ヘッジ非有効部分の金額（ヘッジの開示の中でも）は省略されていることが多かった<sup>114</sup>。

さらに、IFRS は、金融資産及び金融負債の各種類の公正価値を見積る際に用いた方法及び仮定の開示を要求している<sup>115</sup>。大半の会社は、公正価値の測定に用いた仮定を開示していなかった。貸付金の公正価値測定に信用リスクを含めていたかどうか不明確なものが多かった。一部の会社は、一般的な仮定（価値を算定する際に貸倒損失及び割引率を使用した旨）を開示していたが、これらの仮定の定量的測定値は開示していなかった。ある会社は、公正価値の開示を作成する際に用いた方法を開示しておらず、その開示で貸付金を扱っていなかった。

IFRS は、ある金融商品について公正価値オプションを選択した場合に公正価値会計を適用するための適格要件を企業がどのように満たしたかの開示を示唆している<sup>116</sup>。スタッフは、指定の要件をどのように満たしたのかを企業が開示しなかった多くの事例を検出した。いくつかの会社は、特定の金融負債を純損益を通じて公正価値で測定していたが、自身の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動（IFRS で要求<sup>117</sup>）を開示していなかった。

スタッフは、レベル 3 の金融商品に関する開示の不統一にも注目した<sup>118</sup>。ある会社は、期末時点でまだ保有しているレベル 3 の金融商品に起因する損益の金額（要求されている<sup>119</sup>）を開示していなかった。ある国のいくつかの会社は、レベル 3 の金融商品について要求されている開示のすべて（保有しているレベル 3 の金融商品に起因する利得・損失の金額及びその他の包括利益に認識した利得・損失の金額）を提供していなかった。

スタッフは、会社が公正価値を IFRS に準拠した方法で算定していないように見えるいくつかの場合に注目した。例えば、ある会社は、保有している特定の資産の公正価値を償還価格に基づいて測定したと開示しているが、これは保有している資産の公正価値の算定において IFRS が考えている現在ビッド価格とは異なる可能性がある<sup>120</sup>。別の例では、ある会

<sup>114</sup> IFRS 第 7 号、第 10 項及び第 22 項から第 24 項参照。

<sup>115</sup> IFRS 第 7 号、第 27 項参照。

<sup>116</sup> IFRS 第 7 号、B5 項参照。

<sup>117</sup> IFRS 第 7 号、第 10 項参照。

<sup>118</sup> IFRS は、測定を行う際に使用したインプットの重要性を反映した公正価値ヒエラルキーを用いて公正価値測定を分類することを企業に要求している（IFRS 第 7 号、第 27A 項）。レベル 3 とは、観察可能な市場データに基づかない公正価値測定（観察可能でないインプット）をいう（IFRS 第 7 号、第 27A 項(c)）。

<sup>119</sup> IFRS 第 7 号、第 27B 項(d)参照。

<sup>120</sup> IAS 第 39 号、IG.E.2.1 参照。



社が変動金利の貸付金及びリース債権の帳簿価額を公正価値と仮定していると開示していた。どのようにして帳簿価額が公正価値を適切に反映するために将来の予想信用損失を考慮したのかは不明確である。スタッフは、若干の会社が、開示の目的上、公正価値に近似させるために特定の資産の帳簿価額を使用した旨（例えば、取引のない持分証券）を開示していたことにも注目した。これは IFRS で認められている<sup>121</sup>。

IFRS は、「企業が報告期間の末日現在で晒されている市場リスクの種類ごとの感応度分析」を通じた市場リスクの開示を要求している<sup>122</sup>。1 社を除く銀行業の会社すべてが、この開示要求に従うためにバリュー・アット・リスク（VaR）による結果を開示していた。VaR を使用しなかった会社は、その代わりに、ベースポイントの一定率の変動及び機能通貨の価値の一定率の変動による自己資本への影響を開示していた。IFRS は、感応度分析におけるデータの基礎となる主要な変数及び仮定の開示も要求している<sup>123</sup>。スタッフは、VaR 分析を行うのに使用された変数の相当な多様性に注目した。これには、信頼水準、保有期間、分析に含めた証券の種類、株式リスクの算入などが含まれる。スタッフは、開示された期間の数の多様性及び VaR のバックテストの例外に関する限定された開示にも注目した。

IFRS は、「デリバティブ以外の金融負債について残りの契約上の満期を示す満期分析」の開示を要求している<sup>124</sup>。スタッフは、銀行業の会社の半数近くが、売買目的に分類した金融負債を契約上の満期ごとに区分していなかったことに注目した。同様に、多くの会社が契約上の満期分析で要求払の金額を開示していなかった。

## 6. 投資不動産

3 分の 1 の会社が、IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲に含まれる取引を行った旨を開示していた。IAS 第 40 号は、特定の状況において、企業が投資不動産を測定する際に公正価値モデル又は原価モデルのいずれかを選択することを認めている<sup>125</sup>。大半の会社は原価法を適用していた。IAS 第 40 号の範囲内の取引を行っている会社の半数は、銀行業の会社であり、公正価値法を適用した会社の大部分を占めていた。

いくつかの会社は、投資不動産の公正価値の算定に用いた方法及び重要な仮定（IFRS が要求している<sup>126</sup>）を開示していなかった。スタッフは、投資不動産の公正価値の算定における国ごとの差異にも注目した。スタッフは、ある会社が、投資不動産の公正価値の算定はある国では規制されている旨を記載し、別の会社が、投資不動産の公正価値を自国の機関が公表したガイダンスに従って測定した旨を開示していたことに注目した。

---

<sup>121</sup> IFRS 第 7 号、第 29 項参照。

<sup>122</sup> IFRS 第 7 号、第 40 項(c)。

<sup>123</sup> IFRS 第 7 号、第 41 項参照。

<sup>124</sup> IFRS 第 7 号、第 39 項。

<sup>125</sup> IAS 第 40 号、第 30 項参照。

<sup>126</sup> IAS 第 40 号、第 75 項(d)参照。

## 7. 農業

標本会社の5%未満が、IAS第41号「農業」の範囲に含まれる取引を行った旨を開示していた。IAS第41号の範囲内の取引を行っている会社のうち若干は、要求されている「収穫時における農産物の各グループ及び生物資産の各グループの公正価値を算定する際に適用した方法及び重要な仮定」<sup>127</sup>を開示していなかった。

### E. 負債の会計処理

#### 1. 認識及び測定

IFRSは、次の場合に引当金を認識することを要求している。

企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており、当該債務を決済するために経済的便益を具現化した資源の流出が必要となる可能性が高く、かつ、当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合<sup>128</sup>

大半の会社は、これらの認識規準を会計方針で記載しているが、その規準をどのように適用したのかに関する追加的な説明を提供していない。一部の会社は、IFRSに準拠していないように見える要件を開示していた。例えば、ある会社は、引当金を認識するために適用した要件の1つは、対応する金額の資源の流入が見込まれないことであると開示していた。IFRSは財政状態計算書における第三者から回収可能な金額との相殺を認めていない<sup>129</sup>。さらに、若干の会社は、IAS第37号における認識規準について議論しておらず、引当金を計上すべきかどうかを決定するために法律専門家に照会した旨を記載していた。

ある会社は、環境引当金の算定に関する自国の会計上の解釈を参照した旨を開示していた。スタッフは、一部の会社が見積りの不確実性により引当金を計上していなかった（IFRSはこうした状況は「極めて稀」なはずだと述べている<sup>130</sup>のにかかわらず）ことに注目した。

負債を割り引くのに用いる割引率は、「貨幣の時間価値の現在の市場評価と当該負債に固有のリスクを反映した税引前の割引率」とすることが要求されている<sup>131</sup>。一部の会社は、当該負債に固有のリスクを考慮に入れた割引率を使用していなかった。例えば、スタッフは、ある会社が、ある国の一般的な実務に基づいて実質金利を使用していたことを観察したが、実質金利は通常は当該負債に固有のリスクを考慮に入れていない

#### 2. 開示

<sup>127</sup> IAS第41号、第47項。

<sup>128</sup> IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」、第14項。

<sup>129</sup> IAS第37号、第53項参照。

<sup>130</sup> IAS第37号、第26項。

<sup>131</sup> IAS第37号、第47項。

大半の会社は、要求された開示を全部は開示していないか、又は引当金・偶発負債・偶発資産の限定的な開示のみを提供するかのいずれかであった。例えば、多くの会社は、財務エクスポージャー及び引当金・偶発負債を巡る不確実性の開示を省略するか又は限定的なものとしていた<sup>132</sup>。さらに、IFRS は引当金及び偶発負債の種類別の開示を要求しているが、種類を定義していない<sup>133</sup>。多くの会社は、引当金の種類をハイレベルでグルーピングしており、場合によっては、引当金の種類ごとの要求された増減表を開示していなかった<sup>134</sup>。

この領域での開示のレベルが、非遵守によるものなのか、重要性がないためなのか、著しく不利になる情報の開示に関する IFRS の便宜的取扱いに依拠したものなのかは、明らかでなかった。極めて稀な場合において、IFRS は、開示が企業の立場を著しく不利にすると予想されるときに引当金及び偶発負債に関する特定の開示を省略することを企業に認めている<sup>135</sup>。こうした場合には、会社は、係争の一般的内容、当該情報が省略されている旨、及び理由を開示することを要求される<sup>136</sup>。1社のみがこの便宜的取扱いへの依拠を開示していた。さらに、この会社は、特定の開示を省略した旨を開示していたが、継続的な係争事件として開示していなかった事項に言及したのみであった。当該事項の一般的内容に関する追加の情報は提供していなかった。

## F. 株主資本の会計処理

### 1. 株主資本の中の独立科目

スタッフは、国内の法律又は会計上の規則で、個別に強制された積立金を計上するために株主資本の中の独立の勘定科目の使用が要求されているいくつかの事例を観察した。IFRS は、こうした独立科目の表示に関するガイダンスを示していない。ある国の一部の会社は、自国の会計基準に従って、利益の 10%を株主資本の中の配当できない法定準備金に振り替えている旨を開示していた。同じ国のある会社は、自国の法律で、リスク資産の 1%（法律で規定されている）と同額の減損リスクに関する一般積立金を株主資本の中で維持するよう要求されている旨を開示していた。別の国のある会社は、資本の中の独立科目として強制された積立金に分類すべき資本の金額を算定するための方針として、自国の機関が公表した具体的な文書に言及していた。ある国の一部の会社は、自国の法律により株主資本の中に法定準備金を維持することが要求されている旨を開示していた。

### 2. 金融商品の負債又は資本としての分類

IFRS が 2009 年に修正されて、発行者の機能通貨以外の通貨建て、同じクラスのすべての

<sup>132</sup> IAS 第 37 号、第 84 項及び第 86 項参照。

<sup>133</sup> 同上。

<sup>134</sup> IAS 第 37 号、第 84 項参照。

<sup>135</sup> IAS 第 37 号、第 92 項参照。

<sup>136</sup> 同上。

所有者に比例的に提供される株主割当発行、オプション及び新株予約権は、資本として分類しなければならないことが明確化された<sup>137</sup>。この変更は、行使時に外貨建の固定された行使価格で固定数の株式を発行することとなる金融商品のみに関するものである。この修正は、2010年2月1日以後開始する事業年度に適用され、早期適用が認められている。若干の会社がこの修正を早期適用し、それにより当該会社は2009年においてクロスカレンシーの権利提供をデリバティブ資産・負債ではなく資本として会計処理している。

### 3. 金融資産と金融負債の相殺

IFRSは次のように述べている。

金融資産と金融負債は、次の場合に、かつ、次の場合にのみ、相殺して純額を財政状態計算書に表示しなければならない。それは、企業が、(a) 認識した金額を相殺する法的に強制力のある権利を有しており、かつ、(b) 純額で決済するか又は資産の実現と負債の決済を同時に実行する意図を有している場合である。認識の中止の要件に該当しない金融資産の譲渡を会計処理する際に、企業は、譲渡した資産と関連する負債とを相殺してはならない。<sup>138</sup>

マスターネットティング契約の利用を開示した銀行業の会社の大半は、デリバティブを純額で表示していた。しかし、一部の会社は、相手方とのマスターネットティング契約の使用を開示していたが、デリバティブを総額で表示していると記載していた。これらの会社のネットティングの判断が他社と異なっていたのが、意図の相違によるものなのか非準拠の可能性のある表示によるものなのかは、明らかでなかった。

## G. 収益の会計処理

### 1. 全般

IFRSは、収益認識に関して限定的なガイダンスしか示していないが、会社が収益を認識するために満たすべきいくつかの一般的な条件を要求している<sup>139</sup>。IFRSは、「収益に認識に対して採用された会計方針（サービスの提供において取引の進捗度を決定するために採用した方法を含む）」の開示も要求している<sup>140</sup>。

標本会社の3分の1強は、収益に関する会計方針で、収益認識のガイダンスを取引にどのように適用したのかを十分に説明していなかった。収益認識の方針の不明瞭な開示は、2つの国で特に一般的であった。収益認識の方針の開示が不明瞭な会社の過半数は、電気通信、自動車及び部品、公益事業、食品及び薬品販売店の業界の会社であった。

<sup>137</sup> IAS 第32号「金融商品：表示」、第97E項参照。

<sup>138</sup> IAS 第32号、第42項。

<sup>139</sup> IAS 第18号、第14項及び第20項参照。

<sup>140</sup> IAS 第18号、第35項。

## 2. 複数の要素を有する販売取引

複数の要素を有する販売取引に関する会計方針を開示した会社の多くが、収益の各要素の価値をどのように算定したのかを説明していなかった。また、将来の期間において収益を認識する時期及び各期間に認識すべき金額をどのように決定したのかも開示していなかった。特に、電気通信業界は、収益取引における種々の要素の会計処理に関して著しい不統一を示していた。これらの差異には次のものがあった。

- 一部の会社は、特定の要素に配分する金額を計算するために公正価値法を使用した旨を開示していた。
- 一部の会社は、ある要素の公正価値が算定できない場合に収益をどのように配分したのかを開示していなかったが、残余法を使用した旨を開示していた会社もあった。
- 一部の会社は、複数の要素に収益を配分するのに用いた方針を開示していなかった。

## 3. 特定の業界に特有の収益認識

スタッフは、特定の業界の収益認識に関する次のような傾向を観察した。

- 自動車業界で買戻し条件付きの販売契約を行った会社の大半は、重要なリスクと経済価値が買手に移転されたかどうかに関及しておらず、この判断を行う際に考慮した要因の説明もなかった。スタッフは、大半の会社がこれらの取引をオペレーティング・リース付きの販売として会計処理していたことに注目した。大半の会社は、残価保証又は買戻しの金額をどのように算定したのかを説明していなかった。
- 小売業界の大半の会社は、ギフトカードの買戻しに関する会計方針を開示しておらず、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに関して限定的な開示しかしていなかった。
- スタッフは、電気通信業界での通話機の販売の会計処理におけるいくつかの差異に注目した<sup>141</sup>。

## 4. 表示

IFRS は、「売上税、物品税及びサービス税並びに付加価値税といった第三者のために回収

---

<sup>141</sup> 次のような会計実務が識別された。

- 通話機に係る損失を売上原価を通じて直ちに認識する。通話機の損失の出る金額での販売は収益取引と考えられるからである。
- 通話機に係る損失を、支払手数料と同様の、無形資産の定義を満たす契約者獲得コストと考える。この見方では、無形資産は耐用年数にわたり償却される。
- 通話機とサービス契約は2つの別個の引渡対象物である。しかし、通話機は2つの部分で構成されている。収益は通話機の販売による収入の範囲で認識され、損失は耐用年数にわたり償却される資産（契約者獲得コスト）と考える。
- 通話機に係る損失は直ちに認識し、損益計算書において販売費の一部として分類する。

した金額は、企業に流入する経済的便益ではなく、資本の増加をもたらさない」と述べている<sup>142</sup>。また、収益を「受領したか又は受領可能な対価の公正価値（企業が許容した値引き及び割戻しの額を考慮後）」で測定することも要求している<sup>143</sup>。スタッフは、業界内及び業界間の両方における会社の収益と相殺される項目の内容の相違に注目した<sup>144</sup>。スタッフは、収益と相殺された金額の測定方法を説明する開示が限定的であったことにも注目した。

## 5. 工事契約

3分の1強の会社が、IAS第11号「工事契約」の範囲に含まれる取引を行った旨を開示していた。場合によっては、会社は、IAS第11号を取引に適用した方法を開示するのではなくIAS第11号を参照していた。例えば、大半の会社が、契約の結合及び分割、契約収益及び契約原価の内訳、見積りの変更を認識するために適用した要件などに触れていなかった。大半の会社が、工事進行基準を適用する際の契約の進捗度の決定に用いたアプローチを開示していたが、一部の会社は、複数のアプローチの使用を開示しながら、それぞれのアプローチをどの場合に適用したのかを明示していなかった。IFRSはこれらの開示を明示的に要求していないが、この点での追加的な詳細は、投資者による財務諸表の比較を容易にする場合がある。

## H. 政府補助金の会計処理及び政府援助の開示

標本会社の半数は、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の範囲に含まれるように見える取引を開示していた。IFRSは、資産に関する政府補助金（公正価値での非貨幣性の補助金を含む）を、繰延収益又は関連資産の帳簿価額を算出する際の減額のいずれかとして表示することを認めている<sup>145</sup>。政府補助金の分類を開示した会社のうち、3分の2がこれらの補助金を繰延収益として報告し、残りは補助金を関連資産と相殺して報告していた。2か国の会社のすべてが政府補助金を繰延収益として報告していた。

IAS第20号は、政府援助（政府補助金とは異なる）に係る開示に関するガイダンスも示している<sup>146</sup>。銀行業の若干の会社が、政府援助に関する限定的な開示を提供していたが、援助の会計処理の記述や他の要求されている開示を提供していなかった<sup>147</sup>。ある会社は、減額された金利で組成された借入金に関連して公的ファンドから助成金を受け取った旨を開示していた。助成金の会計処理は、自国の会計基準に基づくもののように見えた。

---

<sup>142</sup> IAS第18号、第8項。

<sup>143</sup> IAS第18号、第10項。

<sup>144</sup> 次のような例が含まれる。チャージバック、顧客インセンティブ、値引き、消費税、国内の当局に代わって回収した手数料又は税金（会社が第三者の支払不履行のリスクを負わない場合）、値下げ、リベート（例えば、メディケイド）、精製及び処理費用、販売インセンティブ（市場金利以下の金利を含む）、売上返品、売上税、付加価値税、数量リベート、賃貸及びライセンス収益に関連するコスト。

<sup>145</sup> IAS第20号、第24項参照。

<sup>146</sup> IAS第20号、第3項参照。

<sup>147</sup> IAS第20号、第39項参照。

## I. 費用の会計処理

### 1. 株式ベースの報酬

IFRS は、株式報酬取引で受け取ったか又は取得した財又はサービスを、当該財又はサービスが獲得された時又はサービスが受け取られた時に、資産又は費用のいずれかとして認識することを要求している。報酬は、株式での決済と現金での決済のいずれが予想されるのかに応じて、資本又は負債のいずれかとして会計処理される。3分の2の会社が、IFRS 第2号「株式報酬」の範囲に含まれる取引を行った旨を開示していた。

#### a. 認識及び測定

IFRS 第2号の範囲内の取引があった会社の半数弱が、持分決済型あるいは現金決済型の株式報酬について不明瞭な会計方針の開示をしていた。例えば、多くの会社が、IFRS 第2号の認識及び測定の要件の全部ではなく一部に言及していた。株式報酬に関して不明瞭な会計方針の開示をしていた会社の過半数は、5か国の会社であった。株式報酬に関して不明瞭な会計方針の開示をしていた会社の過半数は、自動車、石油精製、銀行、電気通信、公益事業の業界の会社であった。

さらに、ある会社は、ストック・オプションの価値を3年ごとに見積っており、その計算をその間の年度中に行われた株式報酬の計算の基礎として使用している旨を開示していた。こうした方針がIFRSにどのように準拠しているのかは明らかでない。

スタッフは、多くの会社の開示が、従業員株式購入制度に関して費用処理された金額が、IFRSが要求<sup>148</sup>している公正価値ではなく、算式を用いて計算された価格に基づいていることを示唆していたことにも注目した。

スタッフは、会社が株式報酬の特定の局面の会計処理のために国内基準設定主体のガイダンスを参照していたいくつかの事例にも注目した。それらの会計方針がIFRSに準拠していたかどうか（すなわち、自国の会計基準への参照が、その国がIFRSを財務報告制度に組み込んだ方法によるものなのか）や、取引に具体的に当てはまるIFRSがない場合に、IAS第8号に従って、会社が国内GAAPの使用を適切に決定したのかどうかは、明らかでなかった。スタッフは次のことを観察した。

- 標本会社の一部は、特定の株式報酬が譲渡不能であることについての公正価値の調整の金額を、国内基準設定主体から受けたガイダンスを用いて計算した旨を述べていた。
- 一部の会社は、株式を特定のグループの人々に、国内法に従うため割引価格で販売した旨を開示し、これらの取引がIFRIC第8号「IFRS第2号の範囲」に基づくIFRS第2

<sup>148</sup> IFRS 第2号、第10項参照。

号の範囲及び国内法が作成された自国 GAAP の範囲に含まれると判断した旨を開示していた。

- 若干の会社は、持分決済型株式報酬の発行に関連した社会的コストを会計処理するために自国 GAAP を適用したと開示していた。これらの会社は、国内基準設定主体が公表したガイダンスを適用した旨を開示していた。

### **b. 報酬の公正価値を測定するための仮定**

IFRS は、株式報酬の公正価値を算定する際の予想ボラティリティの見積りで考慮すべき要因を示している。これには、予想される将来ボラティリティが過去のボラティリティと異なるかもしれないことを示す要因が含まれる。例えば、IFRS は次のように述べている。

企業の株価が、失敗に終わった買占めの企てや、大規模なリスストラクチャリングのために、ある識別可能な期間について異常に変動していた場合には、実績平均年ボラティリティを計算する際に当該期間を無視することができる。<sup>149</sup>

ある国の特定の会社は、高いあるいは極端なボラティリティの期間を除外するために、予想ボラティリティに上限を設けるか又は平準化している旨を開示していた。ある会社は、極端な変動を除去し長期的な趨勢をより適切に反映するためにボラティリティを部分的に平準化したと述べていた。いくつかの会社は、株式報酬を測定するために見積ボラティリティではなく実績ボラティリティを使用していた。

スタッフは、一部の会社が、関連のストック・オプションの予想期間と異なる期間にわたって計算された見積ボラティリティを使用していたことにも注目した。IFRS は、「オプションの予想残存期間におおむね対応する直前期間にわたる株価の実績ボラティリティ」を予想ボラティリティの見積りの際に考慮すべきだと述べている<sup>150</sup>。

### **c. 開示**

株式報酬の開示を提供した会社について、開示のレベルが大きく異なっていた。非常に僅かな情報しか開示しなかった会社もあれば、報酬の価値の測定に用いた詳細な仮定や報酬活動及び残高に関する詳細な表形式の情報を開示した会社もあった。一部の会社は、株式報酬の公正価値を算定するために外部の専門家を利用した旨を開示していた。

## **2. 法人所得税**

3 分の 1 の会社が、法人所得税に関する会計方針の開示で、IAS 第 12 号の認識及び測定の要件の全部を扱っていないか、又は以下に述べるように不明瞭な開示をしていた。

---

<sup>149</sup> IFRS 第 2 号、B25 項(d)。

<sup>150</sup> IFRS 第 2 号、B25 項(b)。



### a. IAS 第 12 号で会計処理される法人所得税の範囲

IFRS は、「法人所得税は、課税所得に基づく国内及び国外のすべての税金を含む」と述べている<sup>151</sup>。税金又は要求される政府への支払が営業費用なのか法人所得税なのかの判断は、国に特有の法令とともに検討対象の税金の個別的な条件に大きく左右される。スタッフは、特定の税金が営業費用ではなく法人所得税であるかどうかの判断における差異に注目した。例えば、ある国における事業税を法人所得税であると判断した会社もあれば、営業費用だと判断した会社もあった。ある会社は、法人所得税に特定の天然資源の採掘及び生産に関連した特別税が含まれている旨を開示していた。

### b. 繰延税金資産・負債の認識

IFRS は、のれんの当初認識、又は企業結合ではなく取引の時点で会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響を与えない取引における資産若しくは負債の当初認識から生じた繰延税金資産・負債について、認識を禁止している<sup>152</sup>。

2 社が、IAS 第 12 号の当初認識の要求事項のファイナンス・リース及び資産の閉鎖及び原状回復コストの引当金に対する適用に関する追加の開示を提供していた。一方の会社は、この免除がこれらの種類の取引に適用されると判断して繰延税金を計上しなかったが、他方の会社は、免除は適用されないと判断して繰延税金を計上した。分析した会社の大半に、こうした種類の取引があったが、この 2 社だけが、ファイナンス・リース及び資産の閉鎖及び原状回復コストの引当金に対する IAS 第 12 号の当初認識の要求事項の適用に関する追加的な開示をしていた。

### c. 子会社、支店、関連会社、ジョイント・ベンチャーに係る繰延税金資産・負債の認識

IFRS は、子会社、支店、関連会社、ジョイント・ベンチャーへの持分に関連したすべての将来加算一時差異について、企業が繰延税金負債を認識することを要求している。ただし、企業が当該一時差異の解消の時期をコントロールでき、当該一時差異が予見可能な将来において解消しない可能性が高い場合を除く<sup>153</sup>。IFRS は、こうした投資に関連したすべての将来減算一時差異について、当該一時差異が予見可能な将来において解消し、当該一時差異を活用できる課税所得が利用可能となる可能性が高い範囲で、企業が繰延税金資産を認識することを要求している<sup>154</sup>。ある会社は、子会社及び関連会社への参加に係る一時差異に係る繰延税金は、当該差異が近い将来に回収される可能性が高い場合にのみ報告されると開示していた。

<sup>151</sup> IAS 第 12 号、第 2 項。

<sup>152</sup> IAS 第 12 号、第 15 項及び第 24 項参照。

<sup>153</sup> IAS 第 12 号、第 39 項参照。

<sup>154</sup> IAS 第 12 号、第 44 項参照。

さらに、一部の会社は、IFRS が要求<sup>155</sup>している未計上の一時差異の合計額を開示していなかった。

#### d. 当期及び繰延税金資産・負債に用いる税率

IFRS は、当期及び繰延税金資産・負債を算定するために、制定されているか又は実質的に制定されている税率（又は税法）を使用することを要求している<sup>156</sup>。一部の会社は、当期及び繰延税金資産・負債を算定するために用いた税率が、「制定されている」又は「実質的に制定されている」以外の条件に基づいていた旨を開示していた<sup>157</sup>。

#### e. 繰延税金資産の認識

IFRS は、繰延税金資産の認識を、将来減算一時差異を活用できる課税所得が利用可能となる可能性が高い範囲に限定している<sup>158</sup>。標本会社の一部は、繰延税金資産を認識するために「可能性が高い」以外の要件を使用していた<sup>159</sup>。スタッフは、ある国のいくつかの会社が、繰延税金資産の評価引当金を報告し、評価引当金を考慮する前の繰延税金資産を報告していたことにも注目した。IFRS は評価性引当金の使用を考慮していない<sup>160</sup>。これらの会社の資産合計は IFRS に準拠していたが、これらの繰延税金資産及び関連する評価引当金は、IFRS では認識されないはずのものであったように見えた。

#### f. 法人所得税に関連する偶発事象

当期及び繰延税金資産・負債の算定には、経営者のかなりの判断及び見積りを要する。IFRS は、企業が採用した税務ポジションで課税当局からの異議の可能性のあるものから生じた引当金の認識を扱っていない。10%強の会社が、法人所得税の不確実性についての会計方針に関する追加の開示を提供していた。スタッフは、不確実な税務ポジションに関して提供された開示の内容及び詳細におけるかなりの差異を観察した。法人所得税の不確実性についての会計方針に関する追加の開示を提供した会社の過半数は、4 か国の会社であった。

### 3. 従業員給付

IFRS は、短期従業員給付及び長期従業員給付に関するガイダンスを示している。

#### a. 確定給付制度

<sup>155</sup> IAS 第 12 号、第 81 項(f)参照。

<sup>156</sup> IAS 第 12 号、第 46 項及び第 47 項参照。

<sup>157</sup> これらの会社は、使用した税率を「適用されると予想される」、「適用可能で公表された」、又は「適用可能で実質的に採用された」と呼んでいた。

<sup>158</sup> IAS 第 12 号、第 24 項(a)、第 34 項から第 36 項、及び第 44 項参照。

<sup>159</sup> 繰延税金資産を認識するための開示された要件には、次のものがあつた。「回収可能な」、「ありそうな (likely)」、「予見可能な将来に実現可能と予想される」、「将来の回収の蓋然性」、及び類似の用語である。

<sup>160</sup> IAS 第 12 号、第 24 項参照。

スタッフは、会社が確定給付年金制度を国内のガイダンスに基づいて又はそれにより調整して会計処理していたいくつかの事例に注目した。例えば、

- ある国のいくつかの会社は、年金会計が国内の規制上の要求事項に準拠している旨を開示していた。例えば、ある会社は、自国の法律で年金負債の測定に使用すべき割引率が指定されている旨を開示していた。別の会社は、自国の中央銀行が数理計算上の差異を最大5年間で償却するよう要求している旨を開示していた。IFRSは、制度における従業員の平均残存勤務年数にわたる認識、又はそれよりも早期の認識となる規則的な方法を要求している。<sup>161</sup>
- ある国のある会社は、年金の開示の特定の部分が自国 GAAP の基準により決定されている旨を開示していたが、それは IFRS の要求事項とは異なっていた。
- ある国の一部の会社は、自国 GAAP を IFRS の補完として適用した旨を開示していた。例えば、その国のある会社は、ある確定給付制度が複数事業主制度かどうかを決定するために自国 GAAP に依拠した旨を開示していた。
- ある国の一部の会社は、その国での従業員の権利確定した法定のトレーニングの権利に関する引当金を認識していなかった。その代わりに、これらの会社は自国 GAAP に従っていた。

IFRSは、所定の制限の範囲内で、数理計算上の差異をどのように、また、いつ認識すべきかの選択を企業に認めている<sup>162</sup>。数理計算上の差異は、その他の包括利益の一部として認識することができる<sup>163</sup>。確定給付制度を有する会社の過半数が、全額をその他の包括利益に直接計上していた。一部の会社は、回廊償却アプローチを適用しており、1社は純損益に直接計上していた。スタッフは、4か国の会社では全額をその他の包括利益に直接計上するのが支配的であった一方、他の3か国では回廊方式の方が一般的であったことに注目した。ある会社は、数理計算上の差異を利益剰余金に直接計上した旨を開示していたが、これはIFRSの要求事項と整合していない。

IFRSは、過去勤務費用を給付が権利確定するまでの平均期間にわたり定額法で費用処理することを要求している<sup>164</sup>。ある会社は、過去勤務費用を直ちに費用処理した旨を開示していた。この会社の方針は、給付が直ちに権利確定となる場合ならば適切であろうが、権利確定期間は明示されていなかった。

主にある国に所在している7社は、確定給付制度を有していない旨を開示していた。ある

<sup>161</sup> IAS 第19号「従業員給付」、第93項参照。

<sup>162</sup> IAS 第19号、第92項及び第93B項参照。利用可能な選択肢には、回廊方式、全額を発生した期間中にその他の包括利益に直接計上、回廊方式より数理計算上の差異の認識が早まる規則的な方法がある。

<sup>163</sup> IAS 第19号、第92項及び第93A項参照。

<sup>164</sup> IAS 第19号、第96項参照。

会社は、特定の情報が利用可能でないため、IFRS が認めるところにより、複数事業主の確定給付制度を確定拠出制度として会計処理していたが、十分な情報が利用可能でない理由について要求されている開示を提供していなかった<sup>165</sup>。

#### **b. 割引率**

IFRS は、退職後給付債務（積立てのある制度とない制度の両方）の割引に用いる率を、報告期間の末日時点の優良社債の市場利回り（退職後給付の通貨及び見積期日と整合した通貨と期間のもの）を参照して決定することを要求している<sup>166</sup>。そのような債券について厚みのある市場がない国では、国債の市場利回りを使用する<sup>167</sup>。一部の会社は、特定の国では市場の混乱のため優良社債の厚みのある市場がないと判断し、その代わりに国債の市場利回りを用いていた。これに対し、同じ期間にそれらの国での優良社債の市場利回りを用いた会社もあった。また、割引率の出所を開示していなかった企業もあった。この領域での IFRS のさまざまな適用を考えると、追加的な開示により投資者による財務諸表の比較が容易になる場合がある。

#### **c. 開示**

若干の会社が、特定の年金制度を一緒にグルーピングし、集約したベースで仮定を示していた。しかし、その仮定が要求<sup>168</sup>のとおり加重平均ベースなのかどうかは明確でなかった。別の会社は、年金の仮定を集約ベースで報告し、IFRS が認めるとおり、仮定の範囲を開示していた。しかし、使用された範囲は IFRS の定めよりも広がった可能性がある<sup>169</sup>。

一部の会社は、使用した具体的な死亡率表を開示していた。通常は年金の所在地の国のものである。この開示は IFRS で具体的に要求されてはいないが、これらで見積りで用いた仮定に関する追加的な情報を投資者に提供し、企業間の比較可能性を促進する可能性がある。

### **4. 借入費用**

IFRS 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は、資産の取得原価の一部を構成する。その他の借入費用は費用として認識される」と述べている<sup>170</sup>。スタッフは、多くの会社が、借入費用について不明瞭な会計方針を開示していたことに注目した。

IFRS は、資産化に適格な借入費用の金額を以下により算定することも要求している。

---

<sup>165</sup> IAS 第 19 号、第 30 項参照。

<sup>166</sup> IAS 第 19 号、第 78 項参照。

<sup>167</sup> 同上

<sup>168</sup> IAS 第 19 号、第 122 項参照。

<sup>169</sup> 同上。

<sup>170</sup> IAS 第 23 号、第 1 項。

- 適格資産を取得するために個別に資金を借り入れた場合には、実際の借入利率を使用<sup>171</sup>
- 適格資産を取得するために一般目的で資金を借り入れた場合には、加重平均借入利率を使用<sup>172</sup>

あるケースで、スタッフは、会社が資産化に適格なコストの金額を算定するために、発生した税引前の当座借越金利を使用していた旨の開示に注目した。しかし、この会社が当座借越からの資金を適格資産を取得するために個別に使用したのかどうかは明確でなかった。

## J. さまざまな取引の会計処理

### 1. 企業結合

IFRS は、「企業は各企業結合に関して取得法を適用して会計処理しなければならない」と定め、取得企業の識別、取得日の決定、識別可能な取得した資産、引き受けた負債及び非取得企業の非支配持分の認識及び測定、のれん又は割安購入益の認識及び測定を要求している<sup>173</sup>。

#### a. 認識及び測定

ほぼ 10%の会社が、企業結合に関する会計方針を開示していなかった。それらの会社の大半は銀行業の会社であった。方針を開示した会社のうち大部分は、パーチェス法の非常に簡潔な説明を示し、過半数はその会計処理方法の多くの側面に触れていなかった<sup>174</sup>。

IFRS 第 3 号「企業結合」は、支配の変更に至らない非支配持分の取得の会計処理方法を扱っていない。これらの取引をおこなった会社のうち、スタッフは、一般に使用されている 2 つの会計処理方法に注目した。ここでは「親会社拡張方式」及び「事業体概念方式」と呼んでいる。親会社拡張方式は、非支配持分の購入価格と帳簿価額との差額をのれんに計上するのに対し、事業体概念方式は、その差額を資本の調整として計上する<sup>175</sup>。非支配持分の取得に関する会計方針を開示した会社のうち、3分の2が親会社拡張方式を適用していた。スタッフは、ある国の会社の大半が、おそらく自国の会計基準による会計処理の踏襲により親会社拡張方式を適用していたが、世界の他の国々では実務が分かれていたことを観察した。この自国会計基準の踏襲は、ある国における比較可能性を促進したように見えるが、国際的ベースではそうではない。

<sup>171</sup> IAS 第 23 号、第 12 項参照。

<sup>172</sup> IAS 第 23 号、第 14 項参照。

<sup>173</sup> IFRS 第 3 号、第 4 項及び第 5 項。

<sup>174</sup> これには、次の事項が含まれる。取得企業の識別、企業結合の原価の算定、将来の事象を条件とする企業結合の原価の調整、段階的に達成された企業結合、暫定的に決定された当初の会計処理、及び取引費用。

<sup>175</sup> IFRS は、これをその後の修正で取り扱い、IFRS 第 3 号（2008 年）の発効日と一致させた。IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」、第 30 項参照。

## 2. 共通支配下の取引

IFRS は、共通支配下の企業間の取引の会計処理方法に関するガイダンスを示していない。スタッフは、大半の会社が共通支配下の取引を有していないように見えたことに注目した。共通支配下の取引を有していた会社の中では、いくつかの異なる方法が適用されており<sup>176</sup>、大半の会社は、特定の方法を選択した理由や、その会計方針の選択が財務諸表にどのように影響したのかを開示していなかった。これらの開示は具体的に要求されていないかもしれないが、会社の選択が他社と異なる理由やその方針の影響に関する理解を投資者に与えて比較可能性を促進する可能性がある。

## 3. 売却目的保有の非流動資産及び廃止事業

### a. 定義

IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続企業」は次のことを要求している。

- (a) 売却目的保有に分類される要件を満たす資産は、帳簿価額又は売却費用控除後の公正価値のいずれか低い方の金額で測定し、当該資産の減価償却を中止する。
- (b) 売却目的保有に分類される要件を満たす資産は、財政状態計算書において区分表示し、非継続事業の経営成績は、包括利益計算書において区分表示する<sup>177</sup>。

標本会社の大半は、売却目的保有の資産又は非継続事業のいずれかを報告していた。非継続事業に関する会計方針を開示した会社の約 3 分の 1 及び売却目的保有の資産を報告した会社の過半数は、不明瞭な会計方針を開示していた。例えば、いくつかの会社は、非継続事業又は売却目的保有としての分類のために必要な要件の全部ではなく一部に言及していた。銀行業の会社の大半は、その他の所有不動産（OREO）などの再取得資産をどのように会計処理したのか（評価鑑定の使用に関する方針を含む）を開示していなかった。

スタッフは、いくつかの会社が IFRS に準拠していないように見える会計実務を記述していたことにも注目した。例えば、ある会社は、ある資産を売却目的保有に分類する要件の 1 つは、売却が財政状態計算書日から 1 年内（分類日から 1 年ではなく）に完了することだと記述していた。別の会社は、現状では売却に利用できない資産を売却目的保有に分類していた。これは IFRS と整合していない。IFRS では、資産は「当該資産の売却についての通常又は慣例的な条件に従って、現状で直ちに売却することが可能でなければならない」<sup>178</sup>。

<sup>176</sup> スタッフは、共通支配下の取引の会計処理のために用いられた以下の会計方針を検出した。パーチェス法、取得した純資産に対する会社の持分の当初の帳簿価額を取得の原価が超過する額を共通支配積立金の一部として計上、帳簿価額、修正帳簿価額。

<sup>177</sup> IFRS 第5号、第1項。

<sup>178</sup> IFRS 第5号、第7項。

さらに、スタッフは、一部の会社が IFRS 第 5 号に正確に対応していない非継続事業の定義を用いていたことに注目した。例えば、(a) 運営上及び会計目的上、会社の残りの部分と明確に区分することができ、売却されたか又は売却目的保有に分類された事業、(b) 会社が放棄あるいは売却することを決定した事業分野であり、その資産、負債、及び純損益が、物理的、運営上、及び財務報告目的上、区別できるもの、といった定義である。

### **b. 表示**

IFRS は、非継続事業を一系列の様式か複数列の様式のいずれで表示すべきかを明示していない。過半数の会社が非継続事業を一系列の様式で表示していたが、若干の会社は、非継続事業を含んだ業績と除外した業績とを報告する複数列の損益計算書を表示していた。

スタッフは、会社が IFRS 第 5 号の表示の要求事項に準拠していないいくつかのケースに注目した。いくつかの会社は、売却目的保有の資産及び負債を「その他の資産」及び「その他の負債」に含めていた。IFRS は、売却目的保有の資産及び負債を財政状態計算書上で区分表示することを要求している<sup>179</sup>。若干の会社は、非継続事業への分類に係る損失を、非継続事業ではなくその他の営業費用として報告していた<sup>180</sup>。

スタッフは、銀行業における OREO の表示の多様性に注目した。銀行業の一部の会社は、OREO を売却目的保有の資産に含めている旨を開示していた。他の銀行業の会社は、OREO をその他の資産に含めている旨を開示していた。

### **c. 開示**

標本会社の一部は、処分グループ、売却に至った事実及び状況、処分グループが表示されている事業セグメントを記述するという説明的な開示要求に準拠していなかった<sup>181</sup>。

## **4. 事業セグメント**

IFRS は、「企業が従事する事業活動、及び企業が事業を行っている経済環境の性質や財務的な影響を、財務諸表の利用者が評価できる情報」の開示を企業に要求している<sup>182</sup>。

### **a. 事業セグメントの決定**

IFRS は次のように述べている。

「事業セグメントとは、次のすべてに該当する企業の構成単位をいう。(a) その活動から収益を稼得し費用を負担する(同一企業の他の構成単位との取引に関連する

<sup>179</sup> IFRS 第 5 号、第 38 項参照。

<sup>180</sup> IFRS 第 5 号、第 33 項(a)参照。

<sup>181</sup> IFRS 第 5 号、第 41 項参照。

<sup>182</sup> IFRS 第 8 号「事業セグメント」、第 1 項。

収益及び費用を含む) 事業活動に従事している、(b) 企業の最高経営意思決定者が、当該セグメントに配分すべき資源に関する意思決定を行い、またその業績を評価するために、その経営成績を定期的に検討している、(c) それについて分離した財務情報を入手できる。」<sup>183</sup>

ある国の 2 社が、事業セグメントがない旨を開示していた。この開示が伝えようとしたのが、当該会社がどのような会社にも期待される最小限の 1 つのセグメントを有しているということなのか、本当にセグメントがないということなのかは明確でなかった。もし後者の可能性が該当するのであれば、これらの会社がのれんのテストを行うレベルをどのように決定したのかも不明確であった。若干の会社は、IFRS と合っていない事業セグメントの定義を用いていた。例えば、(1) 他の事業セグメントとは異なるリスクとリターンに晒されている製品又はサービスの提供に従事する資産及び事業のグループや、(2) グループの区分可能な構成部分で、個々の製品若しくはサービス又は関連する製品若しくはサービスのグループの提供に従事しており、他の事業セグメントとは異なるリスクとリターンに晒されているもの、などの定義である。

#### **b. 事業セグメントの集約**

IFRS 第 8 号は、事業セグメントが類似の経済的及び営業上の特徴を有している場合には、分解することができる」と述べている<sup>184</sup>。スタッフは、標本会社の大半が、事業セグメントを IFRS の要求<sup>185</sup>どおりに分解したかどうかを開示していなかった。

#### **c. 企業全体の開示**

IFRS は、地域、主要な顧客、及び製品及びサービスの収益に関する追加的な開示を提供することを企業に要求している<sup>186</sup>。ある会社は、重要な顧客を有している旨を開示していたが、当該顧客からの収益の金額についての要求されている開示を提供していなかった。大半の会社は、外部顧客への製品及びサービスの収益に関する企業全体の開示を提供していなかった。製品及びサービスの収益に関する情報を開示しない理由が、それが利用可能でなく作成するためのコストが過大となることである場合には、企業はそうである旨を開示することを要求される<sup>187</sup>。1 社だけが、この情報を表示しなかった理由を説明していた。

## **5. リース**

---

<sup>183</sup> IFRS 第 8 号、第 5 項。

<sup>184</sup> IFRS 第 8 号、第 12 項参照。そこでは、次のように述べている。

セグメントが類似の経済的特徴を有し、かつ、セグメントが次のそれぞれの点で類似している。(a) 製品及びサービスの性質、(b) 生産工程の性質、(c) 製品及びサービスの顧客の類型及び種類、(d) 製品の配送及びサービスの提供に使用される方法、(e) 該当がある場合、規制環境の影響（例えば、銀行、保険、公益事業）

<sup>185</sup> IFRS 第 8 号、第 22 項参照。

<sup>186</sup> IFRS 第 8 号、第 32 項から第 34 項参照。

<sup>187</sup> IFRS 第 8 号、第 32 項参照。



リースは、所有に付随するリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合には、ファイナンス・リースに分類される。そうでない場合には、オペレーティング・リースに分類される<sup>188</sup>。重要性のあるリースを有する会社の一部は、リースをファイナンスに分類するのかオペレーティングに分類するのかに関する会計方針を開示していなかった。さらに、スタッフは、一部の会社が、リースの会計方針の開示で、リースの認識及び測定の要件の全部ではなく一部に言及していたことに注目した。例えば、ファイナンス・リースの金利要素をどのように会計処理したのかに言及していない会社や、変動賃料又はインセンティブをどのように会計処理したのかを開示していない会社があった。

IFRS は、オペレーティング・リースの対象となっている資産を、財政状態計算書において、資産の性質に応じて表示することを貸手に要求している<sup>189</sup>。スタッフは、オペレーティング・リースの対象となっている資産を棚卸資産に分類している会社がある一方で、設備に分類する会社もあるという分類の相違を観察した。ある会社は、リース料が土地部分と建物部分に信頼性をもって配分できない場合に、ファイナンス・リースを土地及び建物に分類している旨を記述していた。IFRS は、土地部分と建物部分を区分して会計処理することを要求している<sup>190</sup>。

若干の会社が、過年度の財務諸表でリース・コミットメントの開示が省略されていたか又は不正確であった旨を開示していた。これらの開示は当期の財務諸表では訂正されていた。

## 6. 外国為替レート変動の影響及び超インフレーション経済下での報告

IFRS は、「企業の財務諸表に外貨建取引及び在外営業活動体を認識する方法及び財務諸表を表示通貨に換算する方法」<sup>191</sup>に関するガイダンスを示し、機能通貨を「企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨」と定義している<sup>192</sup>。一部の会社は、特定の子会社が現地通貨と異なる機能通貨を使用している旨を開示していた。銀行業の若干の会社が、米国外で重要な活動を行っているのに、米ドルをすべての国際的営業活動についての機能通貨として開示していた。

## 7. 関連当事者取引の開示

ある会社は、関連当事者関係の存在を開示していたが、これらの関係に関して要求されている開示を提供していなかった<sup>193</sup>。ある会社は、関連当事者との取引が通常、事業の通常の過程で独立第三者間のベースで一般に行われる取引と同等の条件で行われている旨を開示していたが、その主張についてそれ以上の説明はしていなかった。

<sup>188</sup> IAS 第 17 号「リース」、第 8 項参照。

<sup>189</sup> IAS 第 17 号、第 49 項参照。

<sup>190</sup> IAS 第 17 号、第 15 項参照。

<sup>191</sup> IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」、第 1 項。

<sup>192</sup> IAS 第 21 号、第 8 項。

<sup>193</sup> IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」、第 17 項から第 22 項参照。

IAS 第 24 号は 2009 年に修正<sup>194</sup>されて関連当事者の定義が変更され、政府関連企業との取引に関する開示要求が簡素化された。この修正は、2011 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発効し、早期適用が認められている。スタッフは、ある国の一部の会社がこの修正を早期適用した旨を開示していたことに注目した。

## 8. 子会社の連結

20%の会社が、IAS 第 27 号の認識及び測定の要件の全部に触れていないか又は他の点で不明瞭な連結の会計方針を開示していた。これらの会社の過半数は、ある国の会社であった。

IFRS は、連結財務諸表に親会社のすべての子会社を含めることを要求している<sup>195</sup>。スタッフは、約 20%の会社が、重要性がないと考えられる子会社に IAS 第 27 号を適用していない旨を開示していたことに注目した。スタッフは、他の 2 つの国の一部の会社の同様の開示に注目した。ある国のいくつかの会社は、その方針に関する数的閾値を開示していた。他の国の会社は、数的閾値を開示していなかった。これらの子会社は、通常、公正価値又は原価で測定される投資として会計処理されていた。

子会社は、親会社に支配されている企業である<sup>196</sup>。IFRS では、親会社がある企業の議決権の過半数を直接的に又は子会社を通じて間接的に所有している場合には、支配が存在すると推定される。ただし、例外的な状況において、そのような所有が支配を構成していないことが明確に立証できる場合を除く<sup>197</sup>。いくつかの会社が、他の取決めや他の形式の支配の結果として、50%未満の所有持分しか有していないが連結した企業、又は 50%超の所有持分を有しているが連結しなかった企業を開示していたが、その取決めの内容やこれらの他の形式の支配が何かについて説明していなかった<sup>198</sup>。

銀行業の会社の大多数が、特別目的事業体（SPE）の利用を開示していた。これらの会社の大半は、SPE との関係、SPE を連結したかどうか、及び SPE 中の資産の内容と金額に関する限定的な開示を提供していた。さらに、これらの会社は、SPE を連結すべきかどうかの決定方法に関する一般的な会計方針を開示していた。スタッフは、支配の指標の存在にもかかわらず会社が SPE を連結しなかったいくつかのケースに注目した。

IFRS は、連結財務諸表の作成の際に使用する親会社及び子会社の財務諸表を、同じ報告日現在で作成することを要求している<sup>199</sup>。ただし、それが実務上不可能である場合を除く。

---

<sup>194</sup> 2009 年 11 月 4 日、国際会計基準審議会プレスリリース「IASB が関連当事者取引の開示に関する要求事項を簡素化」。

<http://www.ifrs.org/News/Press+Releases/IASB+simplifies+requirements+for+disclosure+of+related+party+transactions.htm> 参照。

<sup>195</sup> IAS 第 27 号、第 12 項参照。

<sup>196</sup> IAS 第 27 号、第 4 項参照。

<sup>197</sup> IAS 第 27 号、第 13 項参照。

<sup>198</sup> IAS 第 27 号、第 41 項(b)参照。

<sup>199</sup> IAS 第 27 号、第 22 項参照。

異なる報告日現在の子会社の財務諸表の使用に言及した会社のうち、いくつかはその理由を開示していなかった<sup>200</sup>。

## 9. 関連会社に対する投資

関連会社に対する投資は、特定の状況を除いては、持分法で会計処理することが要求されている<sup>201</sup>。関連会社は「投資者が重要な影響力を有し、かつ、投資者の子会社でもジョイント・ベンチャーに対する持分でもない企業（パートナーシップ等の法人格のない事業体を含む）」と定義されている<sup>202</sup>。若干の会社は、関連会社に対する重要な投資を有しているように見えるのに、関連会社に関する会計方針を開示していなかった。

スタッフは、重要な影響力が推定される閾値（すなわち、20%から50%）よりも低いか又は高い議決権所有持分を伴う投資の会計処理に、会社が持分法を適用したいくつかの状況に注目した。しかし、これらの会社は、持分の使用の根拠に関して要求されている開示を提供していなかった<sup>203</sup>。

スタッフは、標本会社の10%が、重要性がないと考えられた関連会社にIAS第28号を適用していない旨を開示していた。これらの会社の過半数は、ある国の会社であった。スタッフは、別の国の一部の企業による同様の開示に注目した。

IFRSは、関連会社の財務諸表を、実務上不可能でない限り、会社の財務諸表と同じ日現在とすることを要求している<sup>204</sup>。財務諸表の日付の差異は3か月を超えることはできず、差異の期間中に発生した重要な取引について調整を行うことが要求されている<sup>205</sup>。事業年度に差異がある旨を開示した会社のうち、若干の会社は3か月超の差異期間を使用していた。

IFRSは、投資者の財務諸表を「類似の状況における類似の取引及び事象に関し、統一した会計方針を用いて作成する」ことを要求している<sup>206</sup>。スタッフは、関連会社がIFRS以外の会計原則を用いて財務諸表を作成したいくつかの事例を観察した。関連会社の財務情報が持分法の適用前にIFRSに変換されているかどうかは、必ずしも明確でなかった。

IFRSは、持分法で会計処理された関連会社に関する要約財務情報の開示を要求している<sup>207</sup>。IFRSは、会社が所有する部分をこの情報の基礎とすべきなのか、関連会社ごとに金額を合計で報告すべきなのかを明示していない。また、その財務情報をIFRSに従って作成すべきなのかどうかも明示していない。大半の会社は、要約財務情報を作成するために用いた基

---

<sup>200</sup> IAS第27号、第41項(c)参照。

<sup>201</sup> IAS第28号、第13項参照。

<sup>202</sup> IAS第28号、第2項。

<sup>203</sup> IAS第28号、第37項(c)及び(d)参照。

<sup>204</sup> IAS第28号、第24項参照。

<sup>205</sup> IAS第28号、第25項参照。

<sup>206</sup> IAS第28号、第26項。

<sup>207</sup> IAS第28号、第37項(i)参照。

礎を開示していなかった。若干の会社が、要約財務情報が IFRS 以外の会計処理の基礎により作成された旨を開示していた。

## 10. ジョイント・ベンチャーに対する投資

IFRS は、共同支配企業の会計処理に比例連結法又は持分法のいずれかを使用する選択肢を設けている<sup>208</sup>。スタッフは、ジョイント・ベンチャーを有する会社の約半数が、比例連結で会計処理し、他の半数が持分法を適用していたことに注目した。3 か国の会社の過半数は比例連結法を適用していた。5 か国の会社の過半数は持分法を適用していた。エネルギー、鉱山及び原油生産、公益事業の会社の過半数は、比例連結法を適用していた。電気通信、石油精製、自動車、銀行業の会社の過半数は、持分法を適用していた。これらの傾向は、国別又は業界別の比較可能性を示しているが、グローバルベースではそうではなかった。

ある国の企業の多くは、特定のジョイント・ベンチャーを重要性がないと考えたことにより会計処理していない旨を開示していた。

ある会社は、比例連結法を使用した 1 社を除くすべてのジョイント・ベンチャーの会計処理に持分法を使用していた。すべてのジョイント・ベンチャーの取決めに同一の会計処理方法を使用しなかった理由は明らかでなかった。

## K. 業種固有の領域の会計処理

### 1. 保険契約

現在、IFRS は保険契約の会計処理を包括的に扱っていない。特定の個別の事項を除いて、IFRS 第 4 号は、保険契約に関する従来の会計方針（関連する取得費及び他の無形資産を含む）の継続を企業に認めている。その結果、スタッフは、下記のように、これらの契約の会計処理のためにさまざまな会社を使用した会計方針の著しい差異を観察した。

#### a. 保険事業に適用する会計処理の包括的な基礎

分析した保険業の 9 社の中で、スタッフは保険事業の会計処理のために使用された 7 つの異なる会計処理の基礎に注目した。連結した事業について単一の会計処理の基礎を使用していた会社もあれば、他方に、子会社及び契約の種類に応じて混合した会計処理の基礎を使用していた会社もあった。

#### b. 財政状態計算書上の分類

スタッフは、保険業の会社が保険契約及び投資契約に係る負債を表示する方法の相違に注目した。その相違は、契約を財務諸表上の科目名でどのように特徴付けているのか、及び

---

<sup>208</sup> IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」、第 30 項及び第 38 項参照。

表示した表示科目の細かさのレベルの両方にある。

### c. 保険負債の認識

IFRS 第 4 号は、企業が公正価値オプションを選択できる状況を拡大している。保険者が、保険負債に関する会計方針の変更<sup>209</sup>を保険負債と金融資産の会計処理の人為的なミスマッチを避けるため<sup>210</sup>に行った特定の状況において、金融資産を「純損益を通じて公正価値で測定」に分類変更することを認めることによってである。

保険業の会社の一部は、IFRS 第 4 号あるいは IAS 第 39 号による会計処理を、保険契約負債とそれに関連する投資資産との間の会計上のミスマッチを軽減するという意図の記述とともに開示していた。しかし、場合によっては、会社の開示は会計上の選択の理由を明確に記述していなかった。こうした開示は要求されていないが、会社の選択が他社と異なる理由及びその方針の影響についての理解を投資者に提供して比較可能性を促進する可能性がある。会社の方針の例としては、次のものがある。

- 保険業の会社の一部は、IFRS 第 4 号における指定された保険負債を、現在の市場金利並びに他の現在の見積り及び過程を反映するために、再測定していた。
- 保険業の会社の一部は、IAS 第 39 号における公正価値オプションを、ユニットリンク契約に関する金融負債あるいはその基礎となる金融資産に適用していた。
- 公正価値オプションを投資資産の観点から記述した会社も、負債の観点から記述した会社もあり、両方の観点から記述した会社もあった。しかし、負債の評価を記述した会社では、契約負債の「公正価値」での測定がどのように IAS 第 39 号に従っているのかを、負債は基礎となる金融資産の公正価値に基づいているとの記述以外に説明していなかった。IFRS はそれ以上の明確化を求めていないが、これらの開示は、これらの負債の公正価値測定が IFRS に準拠していたのかどうかに関する疑問をスタッフに生じさせた。

スタッフは、保険業の会社による、ユニットリンク保険契約に関連した負債及び投資商品の測定に用いられた基礎の差異に注目した。保険業のすべての会社は生命保険負債を割り引いていた。

保険業の標本会社の半分強が、プレミアムの不足が発生した場合を除いて、生命保険負債の仮定を固定する旨を開示していた。ある会社が仮定を固定していない旨を開示しており、残りの会社については、仮定が依然として固定されているのかどうか不明確であった。

保険業の会社の半数は、保険契約者が保険契約を一定の金額で解約するオプションを、行使価格が主契約である保険負債の帳簿価額と異なる場合であっても、分離して公正価値で

<sup>209</sup> IFRS 第 4 号、第 45 項。

<sup>210</sup> IFRS 第 4 号、BC145 項参照。

測定することはしない旨を開示していた。他の半数の会社が表示した開示は不明瞭であった。半数の会社が、保険契約の預り金部分をアンバンドルして、預り金部分から生じたすべての義務及び権利を認識している旨を開示していた。他の半数は、預り金部分の有無や預り金部分の会計処理方法を明確にしていなかった。

スタッフは、保険業の会社が損害保険負債を割り引くかどうかに関する差異にも注目した。保険業のすべての会社が、請求処理費用の見積りを損害保険負債の測定に含めているが、それらのコストの内容はさまざまであるように見えた。

#### **d. 契約取得費**

スタッフは、繰延べ及び償却の対象となる「取得費」と考えられるコストの内容における差異に注目した。若干の会社は、取得費を発生時に費用処理していた。

#### **e. クレーム・ディベロップメント表**

保険業の会社の半数強が、事故発生年度に基づくクレーム・ディベロップメント表を表示していた。一部の会社は、暦年ベースのクレーム・ディベロップメント表を表示しており、1社はクレーム・ディベロップメント表を開示していなかった。スタッフは、会社がクレーム・ディベロップメント表で捕捉していた支払活動の年数の差異に注目した。捕捉された期間は5年から11年の範囲で、平均は8年であった。

## **2. 探掘産業**

現在、IFRSは探掘産業の活動の会計処理を包括的に扱っていない。IFRSは、探査及び調査支出に関する従来の会計方針の継続を企業に認めている<sup>211</sup>。その結果、スタッフは、探査及び調査支出の会計処理にさまざまな会社が用いた会計方針の著しい差異を観察した。

#### **a. 探査及び調査コストの資産化及び分類**

スタッフは、探掘活動に従事する会社が探査及び調査コストの資産化及び分類に関して選択した会計方針の差異に注目した。石油及びガスの探掘活動に従事する会社の過半数は、探査用穿孔コストを除いて、すべての探査及び調査コストを発生時に費用処理していた。これに対し、若干の会社はすべてのコストを資産化し、1社は、探査コストが企業結合で取得した不動産に関するものである場合又は商業的に成功の可能性のある素材の存在が確認されている場合に、資産化していた。鉱山活動に従事する会社の過半数は、各会社に固有と思われる要件に基づいて、すべての探査及び調査コストを資産化していた。3か国の会社は、通常、探査及び調査コストを有形資産に分類していた。2か国の会社は、通常、探査及び調査コストを無形資産に分類していた。重要な石油及びガス事業を有する会社の大半は、

<sup>211</sup> IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び調査」、第6項及び第7項参照。

探査及び調査コストを無形資産に分類していたが、エネルギー事業の会社は、通常、これらの資産を有形資産に分類していた。

#### **b. 天然資源の埋蔵量の見積りに用いるガイドライン**

石油・ガス及び鉱山の両方について、大半の会社が天然資源の埋蔵量の見積りを決定するために使用したガイドラインを開示していなかった。開示していた会社の中で、スタッフは、さまざまな国内規制当局からのガイドラインの使用に注目した。

#### **c. 石油・ガス事業の会計処理に用いる会計処理方法**

多くの会社は、石油・ガス事業の会計処理に成功支出資産計上方式を使用している旨を開示していた。しかし、会社が従ったのが自国 GAAP なのか成功支出資産計上方式の別の変形なのかは明確でなかった。石油・ガス会社の一部は、成功支出資産計上方式と統合的な会計方針を使用していなかった。これらの会社はそれぞれ異なる会計方針を適用していた。

#### **d. 減価償却及び減耗償却**

採掘事業を有する標本会社の大半は、関連する資産を生産高比例法を用いて減価償却していた。鉱山業の企業の方が、生産高比例の減価償却の計算に、確認された埋蔵量及び可能性の高い埋蔵量に対する増分となる天然資源を含めている可能性が高い。

### Ⅲ. SEC 登録企業のレビュー

#### A. はじめに

このセクションは、企業財務部が、開示レビュー・プログラムの一環として、分析の時点で当委員会に登録していてIASBが公表したIFRSに従って財務諸表を作成している旨を開示していた約140の外国民間発行者の直近のSECファイリングのレビューの中で発したコメントからの所見を要約している。企業財務部の開示レビュー・プログラムの一環としてレビューされた登録企業の一部は、ワーク・プランとの関連で行ったセクションⅡで述べた分析の一部としても含まれている<sup>212</sup>。

全体として、分析の時点で当委員会にあるクラスの証券に登録した約170の外国民間発行者が、IFRSに従って財務諸表を作成していた。これらの登録企業は、30か国以上から来ており、約半数が英国、イスラエル、中国、オーストラリア、チリ、ブラジルに本社を置いていた。これらの登録企業の過半数は、銀行、電気通信、エネルギー、天然資源、製薬、運輸の各業界の会社であった<sup>213</sup>。大半は株価総額が大きく、これらの当力企業の約4分の1は2009年のFG500に含まれていた。

企業財務部の開示レビュー・プログラムの一環として、スタッフは登録企業に次のことを要請することができる。(1) スタッフが登録企業の会計処理及び開示をより適切に理解できるように、追加の補足情報を提供する、(2) SECへの提出書類の中で会計処理あるいは開示を修正する、(3) SECへの将来のファイリングの際に会計処理あるいは開示を修正する。

#### B. スタッフのコメントが頻出している領域

次の表は、会計のテーマごとに、スタッフが約140社の登録企業の直近の年次提出書類について最も多くコメントした領域、及びこれらの領域でコメントを受け取ったこれらのIFRS登録企業の比率を示している。

コメントを出されたIFRS登録企業の比率（会計基準別）

（図 省略）

<sup>212</sup> これらの登録企業は、セクションⅠで述べた選択規準に該当した場合には分析に含まれている。

<sup>213</sup> 開示レビュー・プログラムは、登録企業の標準産業分類（SIC）コードに基づく産業分類を用いている。



コメントの頻出している最も重要な領域について、以下に述べていく。

### 1. 金融商品 (IAS 39, IAS 32, IFRS 7)

金融商品に関するスタッフのコメントの大半は、以下に関する明確化及び開示の拡大を要請したものであった。公正価値を算定するために使用した方法及び市場データ、金融商品が減損しているかどうかを判断するための適用した規準、感応度分析を作成する際に使用した方法及び仮定、金融商品の認識の中止を行う際に適用した規準である。スタッフは、金融商品及びその中の構成部分の負債又は資本としての分類に関するコメントも発出した。また、スタッフは、公正価値が期待された場合に特定の投資を取得原価で会計処理する決定に関してもコメントした。さらに、スタッフは、対称的な会計処理が期待された場合の2つの相手方の間での非対称な金融商品取引についてコメントした。

### 2. 財務諸表表示 (IAS 1, IAS 7)

スタッフは、特定の収益又は費用の項目が損益計算書の本体で報告された純損益の測定値から除外された理由を説明する開示の拡大を登録企業に要請した。スタッフは、費用を機能別に報告している場合に損益計算書の各表示科目に分類された費用の内容を開示することも登録企業に要請した。

また、スタッフは、キャッシュ・フロー計算書における営業・投資・財務への各項目の分類について、現金同等物に分類された金融資産の内容とともに、明確化を要望することが多かった。

さらに、スタッフは、登録企業が会計方針の変更又は組替えに関連して期首の財政状態計算書を表示しなかった場合にコメントした。スタッフは、IFRSの初度適用企業が期首の財政状態計算書を表示しなかった場合にもコメントした。

### 3. 資産の減損 (IAS 36)

スタッフは、資金生成単位の決定方法及び経営者がのれんを配分すべきレベルを決定した方法に関する明確化を要請した。

さらに、IAS第36号は、使用価値を計算するために税引前の仮定の使用を要求している。スタッフは、一部の登録企業が使用価値を税引後の仮定で計算していたことを指摘した。スタッフは、使用価値を税引前の仮定で計算したかどうかを開示するよう登録企業に要請した。そうでない場合には、登録企業は、税引後の仮定の使用は税引前の仮定を使用したとした場合と大きく異なる結果とはならない旨を開示し、税引後の割引率と税引前の割引率の両方を開示することを期待される。

スタッフは、減損損失の認識に至った事象及び状況、並びに資金生成単位の回収可能価額

が帳簿価額に近似している状況に関する開示を提供するよう、登録企業に念を押すことが多かった。

#### **4. 連結、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資 (IAS 27, IAS 28, IAS 31)**

スタッフは、支配及び重要な影響力に関する判断が、保有する議決権と整合していない理由（例えば、登録企業が 50%超の議決権を有していたが、企業を支配していないと主張した状況）を説明する注記開示の追加又は拡大を登録企業に要請した。スタッフは、子会社又は関連会社が親会社又は投資者に送金する能力に対する制限の内容及び程度の開示も登録企業に要請した。

スタッフは、登録企業の SIC 第 12 号「連結—特別目的事業体」の適用についても質問した。

#### **5. 収益認識 (IAS 18, IAS 11)**

スタッフは、登録企業が基準の収益認識の要件に言及していたがその要件を登録企業の販売取引にどのように適用したのかを説明していなかった場合に、収益認識の会計方針の開示の拡大を要請した。要請された開示には、販売取引の性質に関する明確化及び基準がどのように各種の収益に適用されたのかの説明が含まれていた。スタッフは、関連する費用（製品保証など）がどのように、また、いつ認識され測定されるのかの明確化及び開示の拡大も要請した。

#### **6. 事業セグメント (IFRS 8)**

スタッフは、登録企業が事業セグメントの識別に用いた要因に関する明確化及び開示の拡大を要請した。スタッフは、事業セグメントが集約されているかどうかに関する明確化も要請し、製品及びサービス、地域、並びに主要な顧客について要求されている会社全体の開示を提供するよう登録企業に念押しした。

#### **7. 法人所得税 (IAS 12)**

スタッフは、認識しなかった繰延税金資産の金額及びこれらの未認識の繰延税金資産が各年度末に再検討されたかどうかの開示を要請した。スタッフは、税務上の繰越欠損金がいづつ消滅するのかの開示も要請した。場合によっては、スタッフは税率の根拠の明確化と、税率調整に使用された内訳科目の内容のより明確な描写を登録企業に要請した。

#### **8. 有形固定資産 (IAS 16)**

スタッフは、使用した減価償却方法と有形固定資産の各種類の耐用年数の開示を登録企業に要請した。また、スタッフは、有形固定資産の残存価額、耐用年数、減価償却方法の再検討が少なくとも年 1 回行われたかどうかを登録企業に質問した。

## 9. 従業員給付 (IAS 19)

この領域でのスタッフのコメントは、確定給付制度の年金数理の見直しがどの程度の頻度で行われたのか及び割引率の根拠の明確化を要請するものであった。スタッフは、縮小及び清算に適用される会計方針の明確化又は開示も要請した。

## 10. 引当金及び偶発負債 (IAS 37)

スタッフが頻繁に要請したのは、引当金の各種類の開示の拡大と細分化、原因となる事項の内容の開示の明確化、関連する支払の金額又は時期に関する不確実性の開示、引当金をどのように見積ったかの開示、使用した仮定の開示であった。スタッフは、この情報を偶発債務とともに引当金について、該当する範囲で開示するよう登録企業に要請することが多かった。さらに、スタッフは、戻し入れた引当金の金額と割引の影響を開示するよう登録企業に念押しすることが多かった。

## 11. 企業結合 (IFRS 3)

スタッフは、IFRS 第3号の認識及び測定の要件にもっと十分に言及するよう会計方針の開示の拡大を登録企業に要請した。また、スタッフは、次の取得の会計処理に言及するよう登録企業に要請した。支配を当初に獲得した取得、支配が当初の投資の後に獲得された場合の段階取得、非支配持分の取得についてである。加えて、スタッフは、企業結合で移転した対価の測定の修正の内容を明確化し、基準で要求されている開示を追加するよう登録企業に要請した。さらに、スタッフは、共通支配下の取引に関する方針、及び当該方針のIAS 第8号の要求事項（取引に具体的に当てはまるIFRSがない場合には、経営者は目的適合性と信頼性のある情報をもたらす会計方針を適用しなければならない）との整合性に関してコメントした。