

IFRS

Top 20 Tracker

vol.4

Edition 2009 全5回



13

株式報酬

13-1 株式報酬

多数の従業員に対する報酬の一つとして、株式報酬があります。現在の経済状況下においては、この株式報酬の制度が様々な影響を受けています。

13-2 持分決済型株式報酬

現在の環境下では、持分決済型株式報酬を導入していても、業績条件が満たされないために権利確定ができないものもあるでしょう。権利確定できないオプションの会計上の影響は、その理由に応じて異なります。市場以外の業績条件(例えば、収益目標)を、実際にも、あるいは、予想でも満たせないことから権利確定に至らないのであれば、既に計上した株式報酬費用を戻し入れることになります。これに対して、市場条件(例えば、株価目標)の未達成のために権利確定に至らない場合は、戻し入れは一切行いません。

しかしながら、ストック・オプションのような持分決済型株式報酬が、権利確定時、例えば所定の勤務期間(勤務条件)の完了時に、従業員にとって価値があるものか否かという点はこちらでは関係ありません。オプションは、アウト・オブ・ザ・マネー(権利行使しても利益が得られない状態)で、それゆえ行使されないかもしれませんが、IFRS第2号では、この場合の会計上の影響はありません。株式報酬費用は、勤務条件や市場以外の業績条件が満たされなかった場合のみ戻し入れが行われます。

13-3 変更と取り消し

昨今の世界各地の株式市場での株価下落で、企業は、付与したオプションが従業員にとって魅力的であり続けるためにも、オプションの条件の変更を検討することが考えられます。行使価格の切り下げのような公正価値を増加させる変更は、追加的な株式報酬費用を発生させることになります。追加費用は、公正価値の増加分、すなわち、変更後の資本性金融商品の公正価値と元の資本性金融商品の公正価値をいずれも変更日で測定して求めた両者の差によります。権利付与日の公正価値に基づく既存の株式報酬費用も引き続き認識されます。

さらに、企業が既存の持分決済型株式報酬の取り消しを検討している場合、取り消し年度においては、費用は減少するというよりむしろ増加することになります。これは、取り消しが、権利確定の加速的な認識として会計処理されるためです。

13-4 株式報酬の評価

株式報酬の多くは、評価モデルを使用する必要があります。この評価モデルの主要な計算要素(例えば、株価、ボラティリティ、予想配当)の多くは、現在の市場条件に左右されます。経営者は、評価モデルに使用される計算要素について十分に理解する必要があります。というのは、それらについて開示上、説明を求められる可能性があるからです。

14 退職給付制度

14-1 縮小又は清算のスキーム

年金制度の縮小及び清算は、リストラクチャリングプログラムや他のコストカット策の一つとして、より一般的になってきています。IAS第19号「従業員給付」では、縮小又は清算の影響を決定する前に、現在の保険数理計算上の仮定を使用して確定給付債務を再測定することを求めています。よって、経営者が結果的に縮小又は清算となる行動を決める際には、それらの発生日付近における保険数理人のアドバイスを入手する必要性について考慮することが必要です。

14-2 評価と仮定

制度債務と割引率

6-2セクションでは、確定給付年金制度の適切な割引率について議論しています。

制度資産

IAS第19号は、制度資産を公正価値で測定することを求めています。

不動産市場、株式市場ともに、ここ数カ月の間に大きく縮小しています。それゆえ、報告書日における制度資産の公正価値は前年度に比べて随分低くなることが見込まれます(ただし、財政状態報告書への影響は割引率が上昇することによって確定給付債務が縮小する影響額と相殺されるかもしれません)。

制度資産の期待運用収益

IAS第19号は、数理計算上の差異をその他の包括利益として即時認識することを許容しています。このオプションが選択された場合、その他包括利益の中の数理計算上の差異として表示される実際運用収益と期待運用収益の差額とともに、制度資産に生じた期待運用収益を損益計算書上で表示することになります。

今年、制度資産の実際運用収益は悪化する可能性があります。また、ここ最近の市場の混乱を鑑みると、株式や不動産における期待運用収益の再検討が必要になると思われます。(その結果、)不適切なレートを選択すると損益報告を誤る可能性があるため、制度資産の期待運用収益は多大な関心を集めそうです。

14-3 制度固有の積立要件

IFRIC第14号「IAS第19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」は、2008年1月1日以降開始事業年度から適用となります。

ほとんどの場合、制度がIAS第19号でいうところの積立超過になっているときのみ制度固有の積立要件の存在が関係してきます。しかしながら、ある特定の状況において、この解釈指針による影響は確定給付年金制度のために認識される負債を増加させることとなります。それは以下のような場合に典型的に起こります。

- ・ 受託者及び企業が制度固有の積立要件に合意しており、
- ・ IAS第19号のもと、制度固有の積立要件の支払いによる資産の増加が、掛金の減額もしくは返還にならないような場合

15

外貨換算の問題

15-1 外国通貨

外貨建取引の会計処理はIAS第21号「外国為替レート変動の影響」に規定されています。以下で、外国通貨に関する開示の一般的な問題について解説します。

15-2 機能通貨と表示通貨

企業集団の会計方針によくみられる誤りは、企業集団の機能通貨に関するものです。IAS第21号第8項では、機能通貨とは企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨をいう、と定義されています。通常、企業が主にキャッシュを創出し支出する通貨がこれに該当します。すなわち、機能通貨は各企業に固有のものであって、企業集団の機能通貨などというものは存在しないのです。

機能通貨に選択の余地はありません。IAS第21号は機能通貨を決定する際に考慮すべき経済的要因や環境の一次・二次の指標の種類を挙げています。

表示通貨とは、財務諸表上で表示される通貨のことであり、企業が選択することができます。表示通貨が機能通貨と異なる場合には、企業はその旨と理由を開示しなければなりません（IAS第21号第53項）。

15-3 換算の方法

IAS第21号第21項では、外貨建取引は当初認識においては、取引日における機能通貨と当該外貨間の取引日における直物為替レートを外貨額に適用して機能通貨で計上しなければならないとされています。基準では、ある期間の為替レートに重要な変動がない場合には、その期間の平均レートを用いることも認められています。平均レートを用いた換算については、後述の15-5でさらに解説します。

資産や負債が貨幣性であるか非貨幣性であるかにより、各貸借対照表日における資産と負債の換算手順が変わります。貨幣性項目は報告日の直物為替レートで機能通貨に換算する必要があります。

非貨幣性項目は取得価額で測定されているか公正価値で測定されているかにより、取扱いが異なります。取得価額で測定されている項目については、取得日の換算レートで換算されたままとなるため、換算は不要です。公正価値で測定されている非貨幣性項目は公正価値決定日の換算レートで換算されます。

15-4 連結財務諸表

連結財務諸表と外国通貨に関して忘れてはならない重要な問題がいくつかあります。

- ・ グループ内取引残高に生じる為替換算差額は連結時に相殺消去されません。
実際のグループ内取引残高は相殺消去されますが、個別損益計算書で開示された為替換算差額は連結損益計算書でも認識されたままです。さらに、このような為替換算差額はIFRS第7号の為替変動リスクや感応度の開示にも影響を及ぼします。
- ・ 個別企業の資産・負債や損益は親会社の表示通貨に換算されます。
資産及び負債は決算日レートで換算されるのに対し、IAS第21号は損益については実際のレートを使用することを求めています。妥当な近似値である場合には、平均レートを用いることもできます(15-5参照)。
- ・ 同様の理由で、在外営業活動体の取得時に生じるのれんや公正価値の修正は決算日レートで換算されます。

15-5 平均レートの使用

上述のように、平均レートが換算日の実際のレートの「妥当な近似値」となっている場合には、ある期間の平均為替レートで外貨建取引を機能通貨に換算することが認められます。しかし、適用される換算レートが短期間のうちに大きく変動している場合には、平均レート(あるいは平均レートの基礎となる期間)を用いることが適切であるかどうかを再検討する必要があるかもしれません。また、在外営業活動体の損益を換算する場合や表示通貨に換算する場合(適用可能な場合)にも、同様の再検討が必要です。直近数ヶ月間の外国為替市場の変動が大きい場合には、平均レートを使用することが妥当でないこともあります。

16

後発事象

16-1 後発事象

IAS第10号「後発事象」では、経営者が、報告日から財務諸表の公表が承認される日までの間に起きた事象（企業にとって有利な事象と不利な事象の双方）をモニタリングすべきことが定められています。そして、このモニタリングは、経済の後退局面にある当期において特に重要です。これは、最近の新聞紙上をよくにぎわしている状況、たとえば、ある会社が政府の管理下になったというニュースが頻繁に新聞に掲載されていることを考えてみるとよいでしょう。

継続企業的前提に重要な疑義をもたらす後発事象が生じた場合、IAS第10号第14項では、継続企業的前提に基づかない財務諸表を作成することを求めています。

後発事象には2つの種類があります。

- ・ 修正を要する後発事象－報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する事象
- ・ 修正を要しない後発事象－報告期間後に発生した状況を示す事象

基準では、これらの両者について事例を紹介しています。では、以下で両者についてより具体的にみていきましょう。

16-2 修正を要する後発事象

修正を要する後発事象は、財務諸表に反映されなければなりません。これらの後発事象の中には、以前よりも投資家にとって重要性をもつものがあります。

- ・ 資産の減損－例えば、主要顧客の倒産や、報告日現在における在庫の価値よりもはるかに低い価格で行われた在庫のセール
- ・ 購入資産の原価－割引購入がある場合に、正確に公正価値が見積もられているか、購入した時点で無形固定資産が減損している可能性があるのではないか
- ・ 企業が実現不可能な投資案件を実行する可能性はないか

16-3 修正を要しない後発事象

重要な修正を要しない後発事象は、財務諸表の中で開示されなければなりません。これらの事象の中には、今後数カ月の間に投資家にとってより重要な情報となり得るものがあります。以下に列举しているものは重要な修正を要しない後発事象になり得る事象の例です。

経営者は、求められる開示情報に対して慎重に検討すべきです。というのも、IAS第10号の要求事項の一環として、財務的影響の見積りを開示することが求められているからです。

- ・ 報告日後の主要な企業結合、又は主要な子会社の処分
- ・ 事業廃止計画の公表
- ・ 重要なリスラクチャリングの発表又は着手
- ・ 報告日後における資産の価格又は外国為替レートの通常の範囲を超える重要な変動

16-4 結論

経営者は、報告書日以後に起こる事象のレビューを慎重に行う必要があります。

投資家による後発事象への関心が高まってきており、後発事象をより深く、明瞭に開示する必要性が増してきています。



www.gti.org

© 2010 Grant Thornton Taiyo ASG . All right reserved.