

## ◆国際財務報告基準(IFRS)導入にむけて 第3回

シリーズ第2回から引き続き、国際財務報告基準(IFRS)の適用に当たっての日本基準との相違点に焦点をあて、解説していく。

(本レポートにおいては、原則として2009年1月1日以降適用となるIAS第1号(改訂版)を基礎に執筆する。)

なお、2011年以降に導入との協議が行われているが、国際財務報告基準自体の改定、及び我が国での適用の程度、及び今後のコンバージェンスの進展等、依然多くの検討課題を抱える論点であるため、本レポート執筆時点(2008年10月)から大きな相違が生じる可能性がある点、また意見の一切は執筆者の私見である点に留意する必要がある。

### 1.財務諸表の体系～完全な1組の財務諸表～

日本基準の財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書等から構成されるが、国際財務報告基準(IFRS)においては、完全な1組の財務諸表(IAS第1号(改訂版)第10項)として、以下の項目により構成されている。

- (期末時点の)財政状態計算書(statement of financial position)
- 包括利益計算書(statement of comprehensive income)
- 株主持分変動計算書(statement of changes in equity)
- キャッシュ・フロー計算書(statement of cash flows)

財政状態計算書は、従来の貸借対照表である。株主持分変動計算書は株主資本等変動計算書と大きな相違はない。また、キャッシュ・フロー計算書は作成方法として直接法を推奨としているが大きな相違はない。

ただし、損益計算書は、包括利益計算書と名称をかえ、また計算される利益も異なることとなる。包括利益計算書の特徴や詳細についてはシリーズ第4回「基礎概念 包括利益と純利益」において解説する。

国際財務報告基準(IFRS) (完全な1組の財務諸表)	日本基準
(期末時点の)財政状態計算書	貸借対照表
包括利益計算書	損益計算書
株主持分変動計算書	株主資本等変動計算書
キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書
注記	注記、附属明細書
(期首時点の)財政状態計算書*1	—

\*1：作成が要求されるのは、企業が会計方針を遡及適用した場合、財務諸表に含まれる項目を遡及的に修正再表示した場合、財務諸表に含まれる項目を再分類した場合に限られる。

(留意事項) 掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。  
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

## 2.取得原価の考え方

IFRSの特徴として発生主義会計の採用(IAS第1号第25項, 26項)のもと、公正価値評価概念の重視がある。いわゆる時価評価である。財務諸表は修正取得原価にもとづいて作成され、以下にあげる資産・負債は当初認識後、帳簿価額は公正価値にもとづいて測定される。

- デリバティブや、企業が当初認識時に公正価値で測定し、損益計算書上で認識すると指定した金融資産・負債、売却可能として分類される金融資産は、公正価値にて評価する。(IAS第32号, 39号)
- 生物資産は、公正価値から販売コストを差し引いた額で評価する。(IAS第41号)
- 引当金は、見積将来キャッシュ・フローを割引いた公正価値で測定する。(IAS第37号)
- 有形固定資産は、取得原価主義(原価モデル)によるほか、一定の要件を満たすことを条件として公正価値で再評価する方法を採用することができる。(再評価モデル)(IAS第16号)
- 無形資産の一部については、公正価値で再評価することができる。(IAS第38号)
- 投資不動産については、公正価値モデルか原価モデルのいずれかを選択適用することができる。(IAS第40号)
- 現金決済型株式報酬取引は、決済されるまで毎期末に公正価値で再測定する。(IFRS第2号)

一方、日本基準においては、財務諸表は取得原価主義で作成され、時価評価または再評価が行われるケースは限定的である(金融商品会計におけるデリバティブ、売買目的有価証券、その他有価証券、土地再評価法による土地の再評価(現在適用不可))。

		国際財務報告基準 IFRS	日本基準
具体的 評価方法	デリバティブ 一部の金融資産・ 負債*1	公正価値	時価
	生物資産	公正価値－販売コスト	特に規定は無い
	引当金	見積将来CFを割引いた 公正価値	合理的な方法によって 算定された見積額
	有形固定資産	原価モデル or 再評価モデル	取得原価
	無形資産	原価モデル or 再評価モデル	取得原価
	投資不動産	公正価値 or 取得原価	特に規定は無い
	現金決済型 株式報酬取引	公正価値で再測定	特に規定は無い (ストック・オプションについては企業会計 基準第8号参照)

\*1：企業が当初認識時に公正価値で測定し、損益計算書上で認識すると指定した金融資産・負債、売却可能として分類される金融資産

(留意事項) 掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。  
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

### 3.有形固定資産

有形固定資産に関する相違については、同レポート「2.取得原価の考えた方」で述べた再評価モデルの他、①減価償却の方法②コンポーネント・アカウンティングの厳格適用について解説する。(IAS第16号)

#### ①減価償却の方法

資産の償却可能額を配分する規則的な方法として、定額法、低減的な方法(diminishing balance method)、生産高比例法等がある。IFRSではこれらの方法から、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるとパターンを反映するものでなければならないとされる(第60項)。低減的な方法には、定率法や級数法が含まれる。ここで留意が必要なのは、現行税法にしたがった250%定率法や、増加償却・割増償却が会計上適用することが出来なくなる可能性があるということである。(第62項)また、収益的支出として費用処理されていたルールや電線等に適用される取替法がIFRSにおいては取替までの期間にわたって減価償却を行う必要があることに留意する。(第13項)

#### ②コーポレート・アカウンティングの厳格適用

有形固定資産項目の全体の取得原価に対して重要な構成部分については、個別に減価償却を行う。(第43項)

具体的には、船舶や航空機において、本体部分とエンジン・車輪・資本的支出等を別個の構成要素として減価償却を行う。大規模な定期検査、修繕などの費用が有形固定資産の認識基準を満たしている場合には、検査までの期間を耐用年数として減価償却し、修繕の都度、既存分を処分しあらたな有形固定資産を認識する。(第14項)

(有形固定資産に関する相違は大小数多く存在し、実際の適用については、本レポートの情報のみを根拠とせず、適切性・妥当性について専門家のアドバイスに従う必要があることに留意する。)

### 4.会計処理方法の変更、遡及的適用

IFRSでは、会計処理方法の変更を次の3つに区分している。(IAS第8号)

- 会計方針の変更(changes in accounting policies)(第19項, 22, 23項)
- 会計上の見積りの変更(changes in accounting estimate)(第32, 36項)
- 過年度財務諸表の誤謬の訂正(correction of prior period errors)(第42項)

	IFRSにおける 定義・説明	国際財務報告基準 IFRS	日本基準
会計方針 の変更	一般に公正妥当と認められる2つ以上の会計方針の中で、従来採用していた会計方針より他の会計方針へ変更した場合及び新たな会計処理が要求される場合(第19項,22項,23項)	新基準等の適用において特定の移行措置に従って会計方針の変更を会計処理する。また、特定の移行措置がない場合又は自主的に会計方針を変更する場合には、当該変更を、実行不可能でない限り、遡及適用する。後者の場合、財務諸表表示期間の最初の期間(前年度分を比較表示している場合には前年度)の期首剰余金残高を修正し、かつ各期間で比較表示される金額も遡及的に修正する。	遡及的に修正するのではなく、過年度分の影響額は当期の損益に含める。
会計上の 見積りの変更	状況の変化に伴って必要となる見積りの変更(第32項)*1	過年度に遡及的に修正せず、変更年度または変更年度以降の損益として処理する。(第36項)	見積り変更による影響額を前期損益修正(損益計算書上の特別損益)として取り扱う。
過年度財務諸表の 誤謬の修正	過年度の財務諸表に誤謬が発見されたときの訂正(第42項)	過年度に作成した財務諸表に誤謬が発見された場合、比較過年度に作成した財務諸表に誤謬が発見された場合、比較情報を修正再表示する。誤謬が財務諸表表示対象期間より前に発生したものである場合、表示対象の最初の期間の資産、負債及び資本の期首残高を修正することで、過年度作成財務諸表の損益計算を修正する。	誤謬の修正は前期損益修正として処理する。

\*1: IAS第8号では、有形固定資産の減価償却方法の変更(定率法から定額法へ変更等)も会計方針の変更ではなく、会計上の見積りの変更該当することに留意すること。(第32項)

変更の影響額は、日本基準は、従来の会計方針を当年度も適用していたと仮定した場合の当年度への新会計方針の影響額を開示するのに対し、IFRSにおいては、新たな会計方針を過去より適用していたと仮定した場合の、期首利益剰余金に及ぼす累積的影響額を開示する。

(留意事項)掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。  
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

## 5.その他

- 棚卸資産の原価は、原則として、先入先出法または加重平均法を用いて評価しなければならない。(IAS第2号第25項)また特定の区分可能な資産については個別法を適用しなければならない。(第23項)つまり、後入先出法が認められないこととなる。また、低価基準の適用が強制されており、洗替方式のみが認められ、切放し方式は認められていない。(第33項)
- 内部創出された無形資産のうち、研究局面に関する支出は費用処理し、開発局面に関する支出は無形資産に計上する。(IAS第38号第52項, 54項, 57項)現時点での、日本基準においては、研究開発費は全て、原則として支出時の費用として処理されるがIFRSにおいては一部の開発費を資産計上することとなる。
- 株式交付費は、税効果考慮後の金額を、資本の控除項目として処理する。ただし、取引が不成立となった場合は、ただちに費用処理する。(IAS第32号)
- 繰延税金資産・負債の認識及び測定に関する基準は、日本基準と概ね同じであるが、貸借対照表上、すべて非流動(固定)項目として分類される。(IAS第12号)

相違点は、以上のほかにも多く存在するが今後日本基準においては、コンバージェンス・プロジェクトにより2011年までにその差異の一部は解消されることが見込まれる。詳細はシリーズ第1回「2. 日本基準の今後の動向」で解説している。