2017

**ＩＦＲＳの全体像**

～重要基準の総点検と適用ポイント～

倉重会計　菅野　伶奈

**一　IFRS総論**

◆ＩＦＲＳ(International　Financial　Reporting　Standards)とは

ＩＡＳＢ(International　Accounting　Standard　Board)：国政会計基準審議会【ロンドン】によって採用された会計基準の体系である。

◆各国におけるIFRSの採用状況と日米の動向

2005年にEU域内に本籍を置く上場企業の連結財務諸表に強制適用が義務付けられて以降、現在までに世界100カ国以上で採用(強制適用：アドプション)が進んでいる。経済大国の中で、強制適用するか否か結論を出していない国は日本、アメリカ、インド等がある。

日本は2012年中に最終結論を出す予定になっていたが、現状IFRSの強制適用には踏み切っていない。

◆IFRSの最新動向

　2010年3月以降、一定の適格要件を満たす上場企業は、指定国際会計基準として金融庁が認めたIFRSに基づき連結財務諸表を作成・開示することが認められている。

平成28年10月現在ではIFRS適用済会社数102社、IFRS適用決定会社数19社、合計121社となっている。

◆IFRSと日本基準の3つの特徴

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| 【原則主義】  ・原則のみを示す  ・企業が実態判断  ・監査人と協議  ・企業別のポリシー | 【ルール主義】  ・詳細な規則  ・数値基準の明示  ・ガイドラインの設定 |
| 【資産負債アプローチ】  ・P/Lは2期間のB/S差額  ・企業全体の業績を表す指標として**包括利益が重視** | 【収益費用アプローチ】  ・期間損益計算  ・営業利益や経常利益などの**段階利益を重視**  ・純利益の測定 |
| 【公正価値重視】  ・市場取引価格や将来CFに基づく現在価値を使用  ・含み益計上が容認  ・毎期、公正価値による評価の見直し | 【取得原価重視】  ・取得原価で評価し、それを基礎に費用を期間配分  ・含み益の計上は禁止(時価以下主義) |

IFRSは説明責任やコンサルタントとの協議によって変わり、純資産を主として資産額をみる時価総額を重視している。(B/Sベース)現在の価値がいくらかが重要視される。

日本基準は基準となる規則が存在しそれに当てはめる。P/Lを主としてP/Lで利益を生んでB/Sに功績していく。(P/Lベース)期間損益を表すために費用を配分して正確な損益計算書が作成できる。

***※日本基準は重要性の判断・数値基準の例示があるが、IFRSは重要性の判断・数値基準は、ほとんどないため企業において説明責任が求められる。***

◆IFRSの3つの特徴(資産負債アプローチ)

　　　　　　　前　期　　　　　　　　　　　　　　　　　　　当　期

資産

負債

資産

負債

純資産

純資産

**包括利益**

・資産負債アプローチでは、まず「資産」

　「負債」を定義し、それらを変動させる要素

　として「収益」「費用」を表し、「利益」を測定

　する

・ただし、IFRSは明確な「B/S重視」ではなく、

　B/SもP/Lも互いを補完する計算書であり優劣

関係にはないとしている

**包括利益**

当期純利益

収益

費用

有価証券や為替相場等の時価変動による評価損益も「利益」と捉える

評価差益

※包括利益…企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直積的な取引によらない部分をいう。

※その他の包括利益…包括利益のうち当期純利益に含まれない部分をいう。

◆IFRSの3つの特徴(取得原価主義と時価主義)

**取得原価主義**

・時が経過しても、基本的に過去の支出対価で測定された取得原価は変動させない。

・取得原価の期間配分額が期間損益に反映される。

・資産価値等が著しく下落した場合には強制評価減(減損)処理を行う。

**取得原価主義と時価主義**

取得原価主義では、③のみが損益(減損・強制評価減)として反映される・

時価以下主義(低価法)では、②(低価評価損)と③が損益(減損・強制評価減)として反映される。

時価主義では、①の評価益も含めて、②③すべてが損益として反映される。

時価

130

①

②

取得価額100

時価80

③

50％

時価20

　　　　時価　　　　　　　　　　　　①　　　　　②　　　　　③

　　　 評価前　　　　　　　　　　　　　期　　末　　時　　価

◆IFRS財務諸表の特徴

　全体的な特徴

　・開示要求されている項目が少ない。

　・様式、記載順序、勘定項目の詳細な定めがない。

　・独立表示に関する数値基準の明示がない。

　財政状態計算書

　・繰延税金資産及び繰延税金負債は非流動項目

　・売却目的で保有する資産及び負債はIFRS5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」い従い別掲表示する。

　・配列の順序は流動性配列法でも固定性配列法でも良い。

　・「非流動」のかわりに「固定」という名称を使うことも容認される。

　包括利益計算書

　・異常損益項目の表示の禁止→経常損益が表示されない。

　・当期利益、包括利益のそれぞれの内訳項目として別途、親会社持分と非支配持分の二つに区分開示する。(経済的単一体説)

　・非継続事業の損益はIFRS53号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」い従い、別掲表示する。

　・一株あたりの情報を末尾に表示

　・一計算書方式と二計算書方式を選択できる。

　・費用の表示は機能別表示に代えて、性質別に表示することもできる。

キャッシュフロー計算書

　・日本基準と特に変わらない。

　・間接法の代わりに直接法で表示することもできる。

注記

　・開示対象が限定されていない。日本基準では開示すべき項目が限定列挙されているが、IFRSでは、開示が要求されていなくても、財務諸表利用者の意思決定に有用な情報を積極的に開示する。

　・財務省表の表示の基礎及び採用している具体的な会計方針に関する情報

　・IFRSで要求される情報のうち財務諸表のどこにも表示されていない情報

　・財務省表のどこにも表示されていないが、それらの理解に関連性のある情報

**二　金融商品**

◆金融資産の分類

　日本基準(金融商品会計基準等)と同様、当初認識時に保有に応じて分類し、それぞれの会

　計処理を規定している。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| IFRS9における分類 | 日本基準 | P/L表示 |
| 当期純利益を通じて公正価値で測定するもの  (FVTPL) | 売買目的有価証券 | 時価評価 |
| その他の包括利益を通じて公正価値で測定するもの(FVTOCI) | その他有価証券 | 純資産直入法 |
| 償却原価で測定するもの(AC) | 満期保有目的の債券 | 償却原価法 |

◆事後測定(期末処理)と認識の中止

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| IFRS9における分類 | 事後測定額 | 当初測定額との差額 |
| 当期純利益を通じて公正価値で測定するもの(FVTPL) | 公正価値  ※非上場株式についても公正価値測定を求めている | 純損益 |
| その他の包括利益を通じて公正価値で測定するもの(FVTOCI) | その他の包括利益 |
| 償却原価で測定するもの(AC) | 償却原価法 | 純損益 |

　※IFRS9における分類いおいては上場、非上場すべてにおいて取得原価での表示は認められていない。

　※日本基準においての事後測定額は著しい下落がなければ取得原価で表示される。(非上場株式)

◆金融商品に関する減損処理

　株式など資本性金融商品については、非上場株式も含めて、すべて公正価値測定され、簿価との差額は純損益(P/L)またはその他の包括利益(OCI)を通じて認識されるため、減損規定の適用はない。

　◆日本基準との相違点

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●資本性金融資産の分類はFVTPL、FVTOCI、償却原価法の3区分される。  ●適切な評価モデルが存在しないような極めて稀なケースを除き、公正価値測定される。  ●償却原価を測定する場合、常に実効金利法に基づくこと。  ●負債性金融商品においては「予想信用損失モデル」という新たなアプローチが適用されている。  ●減損認識後に減損損失の減少が客観的に確認される場合、減損損失を戻入れる。  ●トレーディング目的ではない株式などの資本性金融商品については、FVLPCI処理を選択した場合、リサイクリングが禁止されている。 | ●有価証券の分類は、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、その他有価証券、関係会社株式の4区分される。  ●非上場株式等は「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」として取り扱い、減損が発生していないと判断される限り、取得原価で評価される。  ●償却原価の算定では、利息法の他、継続適用を前提に利息定額法も認められる。  ●その他有価証券などに計上した減損損失の戻入れは禁止されている。  ●時価のある有価証券については、保有時においては、時価評価差額をその他の包括利益に計上し、売却時には、組替調整したうえで、取得価額と売却価額の差額を改めて売却損益として当期純利益に計上できる(リサイクリング可能) |

**三　棚卸資産**

◆棚卸資産の測定と原価算定方式

　棚卸資産は、原価と正味現実可能価額※とのいずれか低い額で測定しなければならない。

　※通常の事業の過程における①見積売価から②販売コスト見積額③完成するまでに要するコストも見積額を控除した額

②販売コスト見積額

①

見積売価

正味現実可能価額(期末測定額)

売却時

払出

価額

正味

売却

収入

③完成するまでに要する原価

④原価

評価損=

正味実現可能価額(①-②-③)-原価④)

IFRSが認める原価算定方式

　　・先入先出法

・加重平均法

・個別(特定)法　※代替性がなく特定プロジェクトのために製造区分されている財・サービスの棚卸資産

その適用結果が原価と近似する場合のみ、簡便法として使用が認められる。

・売価還元法

・標準原価法

◆日本基準との相違点

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●販売活動や一般管理活動で使用される事務用消耗品や見本品、カタログなどは、棚卸資産の定義を満たさない可能性がある。  ●値引き、割戻し及びこれらに類似するものを受けた場合、購入原価から控除するため、仕入割引は控除されると解される。  ●評価減後に、正味実現可能価額が増加した場合、洗替方式によって、評価減の戻入れが行われる。  ●「最終仕入原価法」の定めはない。 | ●販売活動や一般管理活動で使用される事務用消耗品や見本品、カタログなどは「貯蔵品」として棚卸資産の範囲に含まれている。  ●仕入割引は、財務活動関連の収益として営業外収益に計上される。  ●評価損の会計処理として、洗替方式と切り放し方式の選択適用となっている。  ●期末棚卸資産の大半が最終の仕入価格で取得されている場合や、期末棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ「最終仕入原価法」が容認される。 |

四　有形固定資産・無形固定資産

　◆有形固定資産の測定と減価償却

　　【原価モデル】または【再評価モデル】のいずれかを会計方針として資産の種類ごとに選択する。

|  |
| --- |
| 【原価モデル】　取得原価－(減価償却累計額＋現存損失累計額)　　　　　　日本基準と同じ |

|  |
| --- |
| 【再評価モデル】　再評価実施日の公正価値－(実施日以降の減価償却累計額＋減損損失累計額) |

　・再評価モデルの適用条件「公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産」

　・再評価は帳簿価額が報告期間の末日現在の公正価値を用いて算定した場合の帳簿価額と大きく異ならないような頻度で定期的に行わなければならない。

　・再評価する場合には当該資産の属する種類の有形固定資産全体を再評価しなければならない。

　・再評価モデルを選択した場合、原価モデルに基づく帳簿価額も合わせて開示する。

　・IFRS適用企業において、「再評価モデル」の採用はかなり稀である。

　　償却単位

　　・重要な構成部分ごとに償却を行う(コンポーネント・アカウンティング)

　　減価償却方法

　　・特定の償却方法とは義務付けられていない

　　・**資産の経済的便益を費消するパターン**を反映すると予想されるものを選択

　　償却年数

　　・予測使用期間

　　・企業がその資産から得られると予測される生産高もしくはこれに類似する単位数

　　・耐用年数の決定については予想使用量、予想される物理的自然減耗、技術的または経済的陳腐化、資産の使用に対する法的または類似の制約(リースの満了日など)の要因全てを考慮する。

　　・**税務上の法定耐用年数を使っているという理屈はIFRS上は通用しない**

　残存価額

　　・予想処分日において企業が受領可能と考えられる予想処分費用控除後の金額

　◆認識後測定と減価償却

　　償却の見直し

　　残存価額と耐用年数

　　少なくとも各事業年度末には再検討を行い、予測が以前の見積りと異なる場合、IAS8号に従

　　い、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。

　　日本基準では見直しに関する詳細規定はない。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | 日本基準 | IFRS |
| 減価償却方法の変更 | 会計方針の変更  (見積りの変更と同様に取り扱い、遡及修正なし) | 見積りの変更 |
| 耐用年数の変更 | 見積りの変更 | 見積りの変更 |

◆資産の減損

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | 規準の定義 | 会計基準 | 特徴 |
| 経済的規準 | 回収可能価額が帳簿価額を下回る場合に即時に減損損失を認識する | IFRS | ・減損損失が早期に計上  ・価値の回復の可能性を評価して減損の戻入れを認める |
| 蓋然性規準 | 資産の帳簿価額を回収できなくなる可能性が高い(収益性の低下が著しい)と考えられる場合に減損損失を認識する | 日本基準 | ・減損が確実な場合にのみ減損損失を計上  ・価値の回復は想定していないため減損の戻入れは認めない |
| 永久的規準 | 減損損失が永久的である場合に減損損失を認識する |  | ・損失の確実性が高いが、時期を逃し対応が手遅れになる可能性もある |

　◆無形固定資産の当初認識と測定

　　日本基準は正式な基準がないが、IFRSでは下記の内容を満たす場合無形固定資産と認識され

　　る。

|  |
| --- |
| ①識別可能性…分離可能(売却、移転、権利、供与、賃貸または交換することができる)な場合  　　　　　　　契約またはその他の法的権利から生じている場合 |
| ②資源に対する支配…対象資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有している  　　　　　　　　　　その経済的便益への他社のアクセスを制限できる |
| ③将来の経済的便益…製品、サービスの販売収益、コスト削減、当該資産を使用することで生じる他の便益 |

1.資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、

2.資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができる

**上記の定義を①～③を満たし、1.～2.の要件とも満たす場合無形固定資産を認識する。**

無形固定資産は、取得原価で当初測定する

　◆のれんとは

　　企業買収を行った場合、①買収会社の純資産持分と②買収に要する投資額は必ずしも一致し

　　ない(ほとんどのケースで①＜②)。連結決算上、ここから生ずる差額を「のれん」といい、

連結貸借対照表において無形固定資産の一項目として資産計上する。

IFRS上、のれんは非償却だが、減損の兆候の有無にかかわらず、年に1回は減損テストを実

施しなければならない。

　◆日本基準との相違点(有形固定資産測定・償却)

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●B/S表示(測定)においては、取得原価(原価モデル)または再評価額(再評価モデル)のいずれかを選択適用  ●償却方法や耐用年数は実態に応じて企業が自主的に決定し、税務基準を適用する理論はない  ●有形固定資産項目の全体の取得原価に対し、重要な部分を占める構成部分(コンポーネント)について、個別に減価償却を実施  ●残存価額、耐用年数及び減価償却方法は、少なくとも各年度末に見直す | ●B/S表示(測定)において取得原価(原価モデル)による評価のみ  ●税法耐用年数の利用が容認  ●日本の税法においても、大抵の場合、耐用年数が償却資産の構成要素に応じて詳細に区分されているが、必ずしも構成要素ごとに減価償却を行っていない場合あり  ●実務上、多くの企業が税法上の耐用年数、残存価額を用い、見直しが定期的に実施されない場合もあり |

　◆日本基準との相違点(減損)

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●減損の認識判定は、割引後の回収可能価額を用いる(割引前に比べ減損認識の可能性が高まる)  ●将来キャッシュ・フローの見積りは5年間を1つの区切りとし、その後は逓減または同一の見込みが原則  ●減損損失の戻入れが認められいる(のれんを除く) | ●減損の認識判定は、割引前の将来キャッシュ・フローを用いる  ●将来キャッシュ・フローの見積り期間は最長20年で、逓増型の見込みをすることもある  ●減損損失の戻入れは認められていない |

　◆日本基準との相違点(無形固定資産)

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●「識別可能性」、「支配」、「経済的便益」の要件をすべて満たすものが無形資産と定義している  ●当初認識後の測定として、「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が認められている  ●無形資産の経済的便益を企業が費消するパターンを最もうまく反映する償却方法を選択  ●耐用年数が「確定可能」か「確定不能」かを検討し、「確定不能」と判断された場合には償却しない | ●無形資産の明確な定義がない  ●現金等により外部購入した額を取得価額とする  ●「再評価モデル」は認められていない  ●原則として定額法で償却  ●実務上、法人税法に基づき耐用年数を使用することがほとんど  ●非償却の無形資産は借地権などに限定 |

　◆日本基準との相違点(のれん)

|  |  |
| --- | --- |
| IFRS | 日本基準 |
| ●のれんは非償却  ●負ののれんは即時に利益認識  ●減損の兆候の有無にかかわらず、毎期減損テストを実施する  ●のれんについては減損の戻入れを禁止 | ●20年以内での規則的な償却  ●負ののれんは即時に利益認識  ●減損の兆候がある場合に減損テストを実施  ●すべての固定資産について減損の戻入れが認められていない |