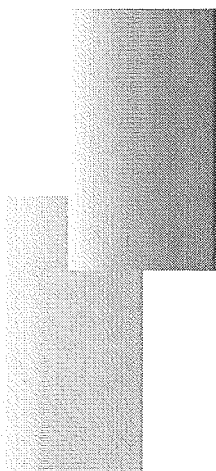


**2010 冬の無料公開セミナー**

## **2010 Topicセミナー**

---

**IFRS本格上陸!**  
**これだけは押さえておきたい重要論点**



**TAC** 税理士講座

＜TAC＞無断複写・複製を禁じます

## 2010Topicセミナー

# **IFRS 本格上陸！**

**これだけはおさえておきたい重要論点**

### 目 次

<ページ>

|          |                     |    |
|----------|---------------------|----|
| <b>1</b> | はじめに .....          | 1  |
| <b>2</b> | IFRSとは .....        | 2  |
| <b>3</b> | IFRSの特徴点 .....      | 6  |
| <b>4</b> | 日本基準とIFRSの相違点 ..... | 9  |
| <b>5</b> | おわりに .....          | 16 |

# 1 はじめに

---

現在、我が国の会計は大きな転換点を迎えようとしています。世界の会計基準は、国際財務報告基準（前身の国際会計基準を含み、以下「IFRS」という）を軸として今まさに一つにまとまろうとしています。

日本も2011年を目安として収斂（コンバージェンス）を図っていましたが、IFRSとの収斂が達成された自国基準に準拠して財務諸表を作成したとしても、IFRSに準拠して作成していると表明することはできません。また、IFRSの新設や改訂が続く限り収斂の作業は永遠に続くことになり、その制度的コスト負担の問題が生じるだけでなく、IFRSが世界的に支持を拡大している現状を鑑みると、IFRSとの相違があることは自国の会計基準の質の評価の面で大きな障害ともなりかねません。そこで、最終的には2015年～16年を目途に適用（アドプション）へと大きく方向転換を図りました。

そして、最終的なアドプションに備え、移行をスムーズに行うため、国際財務報告基準との差異について調整が活発に行われています。

今回のセミナーではIFRSの特徴点を紹介し、重要な論点について日本の会計基準との間にどのような差異があるのかを簡単に紹介していきます。

本セミナー通して皆さんの会計に対する関心、理解が深まり、今後の学習に役立てば幸いです。

## 2 IFRSとは

### 1 会計基準の国際的統一化

従来、企業は、国内の会計基準に基づいた財務報告の作成をそれぞれ行っていました。

しかし、社会のグローバル化と高度情報化が進み、投資家が、国の異なる企業の財務報告を比較しようとした場合、それぞれの会計基準が異なるため、その比較を困難にしていました。

また、企業のグローバル化が進み、企業が、国外に財務報告を行う必要が生じた場合、その国の会計基準にあわせた財務報告の作成が求められるため、国内の会計基準との差異の調整が必要でした。

そこで、世界各国の企業の財務報告の比較可能性の向上、効率的な財務報告の作成等を目的として、会計基準の国際的統一化が求められるようになりました。ここで登場するのが、今回のセミナーのタイトルである「IFRS」となります。

### 2 IFRSとは

IFRSとは、国際会計基準審議会が、会計基準の国際的統一化を目的として採用した、会計基準等の総称をいいます。また、IFRSは、基本的に「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（以下、「フレームワーク」という。）を概念的枠組みとして作成されています。

国際会計基準審議会が採用した会計基準等には、次のものがあります。

- |                         |                  |
|-------------------------|------------------|
| (1) 国際会計基準審議会が設定した基準    | ⇒ 国際財務報告基準（IFRS） |
| (2) 上記(1)の解釈指針          |                  |
| (3) 国際会計基準委員会（※）が設定した基準 | ⇒ 国際会計基準（IAS）    |
| (4) 上記(3)の解釈指針          |                  |

※ 国際会計基準審議会の前身団体

(注) なお、これらを総称する際、上記(1)における基準としてのIFRSと明確に区別するため、IFRSsと表現されることもあります。

なお、国際財務報告基準は、第1号から第8号まで設定されており、全ての基準が有効となっています。国際会計基準は、廃止されたものを含めると第1号から第41号まで設定されており、現在では、そのうち29項目の基準が有効となっています。

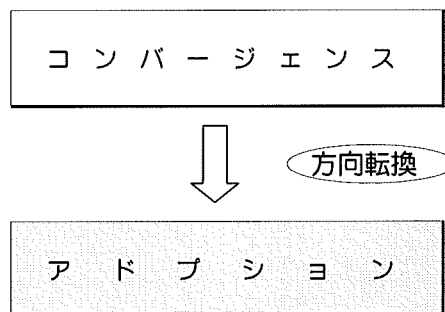
### ③ IFRSの国際標準化

世界各国では、IFRSを自国の会計基準として適用（アドプション）している国や、自国の会計基準とIFRSの差異を収斂（コンバージェンス）させている国が増加しており、いまやIFRSが世界標準となりつつあります。例えば、EU各国のほか、中国、韓国、インドなど世界100カ国以上の国々では、公開企業に対してIFRSの適用が強制されています。また、米国も、米国基準とIFRSの差異を収斂させており、今後、IFRSの適用を強制する見込みであるなど、IFRSの世界標準化の潮流は、急激に加速しています。

### ④ 日本におけるIFRSへの対応

日本では、企業会計基準委員会が、会計基準の設定（以下、「日本基準」という。）を行っています。日本でも、IFRSの世界標準化の潮流に乗り遅れないために、2005年にIFRSへのコンバージェンス・プロジェクトに合意しており、現在、日本基準とIFRSの差異を収斂させています。

また、IFRSの適用については、2010年3月期から一部の上場企業の連結財務諸表にIFRSの任意適用を認めており、今後、2012年に上場企業に対してIFRSを適用するか否かの判断を行い、仮に、適用することになった場合には、2015年から2016年にかけてIFRSの適用が強制される見込みとなっています。





## 研究 現在有効な国際財務報告基準と国際会計基準

### (1) 国際財務報告基準（IFRS）

- 第1号：国際財務報告基準の初度適用
- 第2号：株式報酬
- 第3号：企業結合
- 第4号：保険契約
- 第5号：売却目的で保有する非流動資産及び非継続企業
- 第6号：鉱物資源の探査及び評価
- 第7号：金融商品－開示
- 第8号：事業セグメント

### (2) 国際会計基準（IAS）

- 第1号：財務諸表の表示
- 第2号：棚卸資産
- 第7号：キャッシュ・フロー計算書
- 第8号：会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬
- 第10号：後発事象
- 第11号：工事契約
- 第12号：法人所得税
- 第16号：有形固定資産
- 第17号：リース
- 第18号：収益
- 第19号：従業員給付
- 第20号：政府補助金の会計処理及び政府援助の開示
- 第21号：外国為替レート変動の影響
- 第23号：借入費用
- 第24号：関連当事者についての開示
- 第26号：退職給付制度の会計及び報告
- 第27号：連結及び個別財務諸表
- 第28号：関連会社に対する投資
- 第29号：超インフレ経済下における財務報告
- 第31号：ジョイント・ベンチャーに対する持分
- 第32号：金融商品－表示
- 第33号：1株当たり利益
- 第34号：中間財務報告
- 第36号：資産の減損
- 第37号：引当金、偶発負債及び偶発資産
- 第38号：無形資産
- 第39号：金融商品－認識及び測定
- 第40号：投資不動産
- 第41号：農業

< T A C > 無断複写・複製を禁じます (税11)

< メ      モ >

## 3 IFRSの特徴点

---

### 1 IFRSの特徴点

IFRSは、非常に特徴的な点がいくつかあります。ここでは、それらの特徴点のうち、「原則主義」、「資産負債アプローチ・包括利益」、「比較可能性の重視」、「財務諸表の注記」について紹介します。

### 2 原則主義

IFRSでは、会計基準としては基本の考え方のみを規定し、具体的な会計処理等については、その考え方に従った上で、専門家の判断に委ねるという方式が採用されています。これを、原則主義（プリンシプル・ベース）といいます。

日本基準では、それとは対照的に、個々の状況に応じた全ての会計処理等について規定しようとする、細則主義（ルール・ベース）が採用されています。

原則主義：原則に従って、具体的な会計処理  
及び開示は専門家の判断に委ねる。



正反対の考え

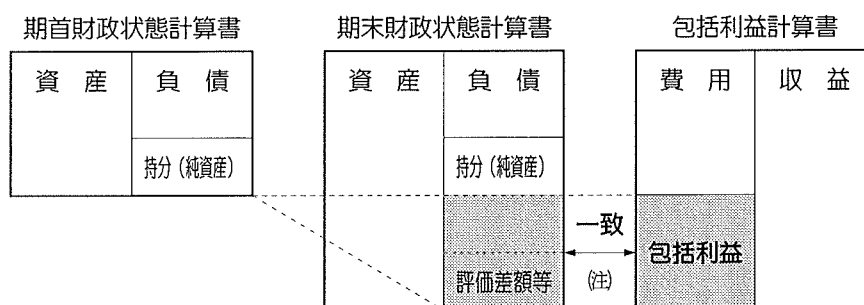
細則主義：厳密に細かく規則を定め、それに  
従って会計処理及び表示が行われる。



### ③ 資産負債アプローチ・包括利益

I F R Sでは、その会計思考として、資産負債アプローチを採用しています。資産負債アプローチとは、企業価値を明らかにするため、資産・負債を重視する思考をいいます。企業価値は貸借対照表上の資産から負債を差し引いた持分（純資産）がそれを表すため、資産負債アプローチのもとでは持分（純資産）を求める要素となる資産・負債の認識・評価が重要となります。また、資産負債アプローチのもとでの期間利益は、当該期間における持分（純資産）の増加分として求められます。この期間利益を包括利益といいます。

日本基準でも、資産負債アプローチを徐々に導入していますが、企業会計原則や伝統的な会計理論が採用している会計思考である、収益費用アプローチも混在している状況にあります。



(注) 資本取引による株主持分の払込や払出がなかった場合



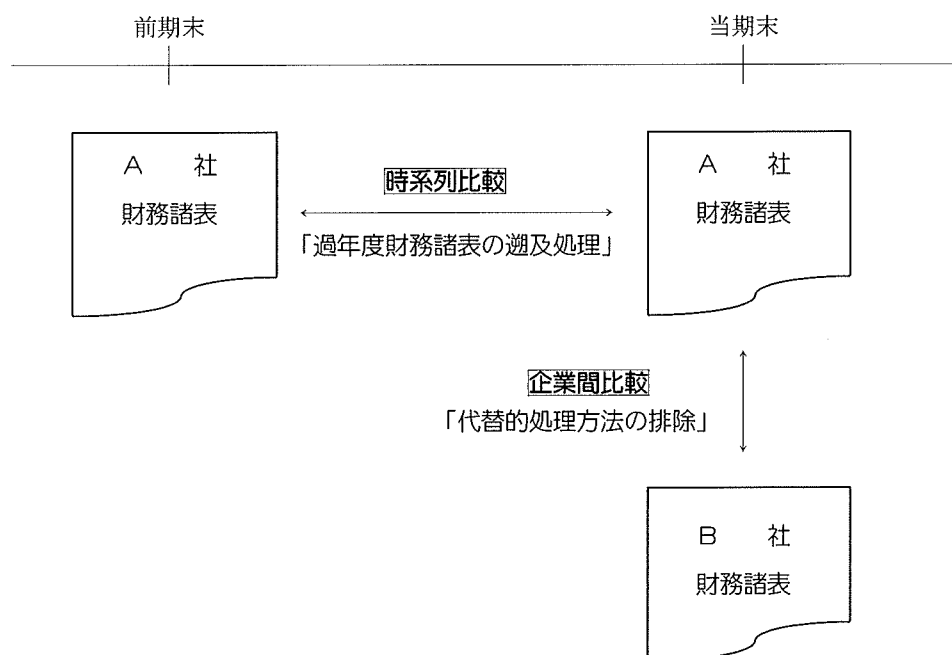
### 留意点 収益費用アプローチ

収益費用アプローチとは、企業の収益力（企業業績）を明らかにするため、収益・費用を重視する思考をいいます。それゆえ、収益費用アプローチのもとでは、収益・費用の認識・測定が重要なテーマとなります。また、収益費用アプローチのもとでの期間利益は、収益から費用を差し引くことによって求められます。この期間利益を純利益といいます。

## 4 比較可能性の重視

IFRSでは、財務諸表の比較可能性を非常に重視しています。そのため、1つの会計事象に対する会計処理について、代替的な処理方法を極力排除し、企業間の比較可能性を確保しています。さらに、企業が会計方針の変更などを行った場合には、新たな会計方針を過去に遡って適用したうえで、過去の財務諸表を修正し、過去と現在の財務諸表の比較可能性の確保も図っています。

日本基準では、1つの会計事象に対する会計処理について、代替的な処理方法が認められている場合が多く、企業間の比較可能性や経営者の恣意性の介入に問題がないとはいえません。



## 5 財務諸表の注記

IFRSでは、財務諸表の注記として、企業が行った重要な勘定科目に関する会計処理及び開示すべてについて会計方針を記載しています。また、企業の経済的実態を明らかにするために、財務諸表の本体に反映しないものの投資家が企業の実態を理解するために必要な情報は注記として開示します。したがって、注記に記載されている情報の重要性は高くなるため、注記は体系的に作成されることとなります。

日本では、財務諸表等規則などにより、注記する項目が限定的に列挙されているのみとなっています。

## **4 日本基準と I F R S の相違点**

---

日本基準と国際財務報告基準 ( I F R S ) は「3 I F R S の特徴点」で紹介したとおり基本的思考の相違 (例えば日本基準は収益費用重視の思考に対して I F R S は資産負債重視の思考) があります。

それぞれの会計思考のもと、各会計処理等が定められているため、相違点がいくつか存在することになります。

今後これらの差異は縮小していく方向ですが現状では主要な会計処理の中に大きな相違点がいくつかみられます。

この章では、皆さんが日頃計算や理論で学習している論点について I F R S が採用された場合にどのような会計処理が行われ現行の日本基準とどのような相違点があるか紹介していきます。

## 1 財務諸表の構成と利益

日本基準及びIFRSは、それぞれ以下のような財務諸表から構成されており、利益の算定方法も異なることになります。

### (1) 財務諸表の構成

#### ① 日本基準（財務諸表等規則を前提）

|               |        |             |
|---------------|--------|-------------|
| ・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 | ・附属明細表 |             |

#### ② IFRS

|               |           |              |
|---------------|-----------|--------------|
| ・財政状態計算書※     | ・包括利益計算書※ | ・所有者持分変動計算書※ |
| ・キャッシュ・フロー計算書 | ・注記       |              |

※ 財政状態計算書とは貸借対照表に、包括利益計算書とは損益計算書に、所有者持分変動計算書とは株主資本等変動計算書にそれぞれ相当するものといえます。

### (2) 当期純利益と包括利益

#### ① 日本基準

日本基準においては**収益力（企業の業績）**を明らかにするめ、**損益計算書（収益・費用）**を重視しています。

利益の源泉となった収益とその収益を獲得するのに犠牲になった費用を対応させて利益を算定（当期純利益）することになり、当該企業の業績を明らかにすることになります。

#### ② IFRS

IFRSにおいては企業価値を明らかにするため、**貸借対照表（資産・負債）**を重視しています。なぜなら、企業価値は貸借対照表上の資産から負債を差し引いた持分（純資産）がそれを表すためです。

そのために資産及び負債を適正な価値（**公正価値**）で評価し正しい企業価値を算定し、期首持分（純資産）と期末持分（純資産）の差額により利益を算定しています（**包括利益**）。

#### ③ 相違点

IFRSでは貸借対照表の期首と期末の差額で利益を算定するため日本基準では今まで認識されなかった損益が認識されることになります。

損益計算書の**当期純利益**に**その他の包括利益**（その他有価証券評価差額金等）を加味したものが**包括利益**となりますので、その他の包括利益（その他有価証券評価差額金等）が損益として認識されることになります。

包括利益は当期純利益よりも利益操作を行う余地がなくなるといわれていますが、一方で市場の影響を受けやすくなるためどちらが企業の経営成績を適切に開示するか一概にはいえないことになります。



## 留意点 包括利益の導入

なお、当該 I F R S の考え方はコンバージェンスの結果、「包括利益の表示に関する会計基準」に反映され、連結財務諸表については平成23年3月31日以後終了する連結会計年及び年度末に係る連結財務諸表から日本に導入されることになります。

## 2 有形固定資産

有形固定資産の金額の評価については、取得時の評価（**当初認識**）とその後の評価（**認識後の測定**）の大きく2つがあります。今回は認識後の測定について確認していきます。

### (1) 認識後の測定

#### ① 日本基準

日本基準では、**取得原価**から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額をもって計上しています。

#### ② I F R S

I F R S では、以下の**原価モデル**と**再評価モデル**を選択することが認められています。

##### ・原価モデル

原価モデルとは、有形固定資産項目を**取得原価**から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額で計上する方法をいいます。

##### ・再評価モデル

再評価モデルとは、**公正価値**を信頼性をもって測定できる有形固定資産項目において**公正価値により再評価を行い**、その後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額で計上する方法をいいます。

#### ③ 相違点

日本基準では I F R S のような再評価モデルの選択は認められていないため取得原価で評価され続けることになります。ただし、収益性が低下した場合には後述の減損処理を適用することになります。

### ③ 資産の減損

減損処理とは経済環境の変化などによって固定資産の収益性が低下し投資額の回収が見込めなくなった場合に、当該資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該評価減を損失計上するものであり I F R S と以下のような相違点が見られます。

#### (1) 減損の認識

##### ① 日本基準

日本基準では、減損の兆候があると認められた資産又は資産グループについて、その資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローと帳簿価額を比較することにより行います。

資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合に減損損失を認識することになります。

##### ② I F R S

I F R S では、減損の兆候があると認められた場合は、最初から資産の帳簿価額と回収可能価額（割引後将来キャッシュ・フロー又は正味売却価額のいずれか高い金額）を比較することにより減損損失を認識することになります。

##### ③ 相違点

上記のように、日本基準では減損の認識を割引前将来キャッシュ・フローと帳簿価額を比較して行うのに対して I F R S では割引後将来キャッシュ・フローと帳簿価額を比較（回収可能価額が割引後将来キャッシュ・フローであることを前提）します。



#### 留意点 減損損失の認識

I F R S の場合、帳簿価額と比較する金額は割引後の金額となるため、現行の日本基準と比べ金額が小額になり日本基準より早いタイミングで減損損失を認識する可能性があります。



#### (2) 減損損失の戻入れ

##### ① 日本基準

日本基準では、減損の戻入れは認められていません。

##### ② I F R S

I F R S では、過去に減損損失を計上した資産について、減損の原因となった事象が解消された場合または事象が小さくなった場合、過去の減損損失額を上限として戻入れを行うことになります。

## 4 リース会計

日本基準及び I F R S では、リース取引につきファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類したうえ会計処理を定めていますが、その分類を行う際に相違点が見られることになります。

### (1) ファイナンス・リースの定義

#### ① 日本基準

日本基準では、ファイナンス・リースについてノンキャンセラブル・フルペイアウトの要件を定め、フルペイアウトの要件については以下のような数値基準を設定し、いずれかに該当する場合にはファイナンス・リースとして分類しています。

- ・ **現在価値基準**

解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額の概ね90%以上であること

- ・ **経済的耐用年数基準**

解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数の概ね75%以上であること

#### ② I F R S

I F R S では、資産の所有に伴うリスクと経済価値を実質的にすべて移転するものをファイナンス・リースとして分類し、数値基準は設けていません。

#### ③ 相違点

日本基準では具体的な数値基準が設けられている一方で、I F R S では具体的な数値基準が設けられていないため実質的な判断が要求されることになります。

## 5 会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬

ここでは会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬について日本基準とIFRSの相違点を確認していきましょう。

### (1) 会計方針の変更

#### ① 日本基準

過年度の財務諸表を修正することなく、①変更の旨②変更の理由③変更による影響額について注記により開示を行います。

#### ② IFRS

変更後の会計方針を過去に遡って適用し過去の財務諸表を修正することになります。

このように、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理を行うことを「遡及適用」といいます。

#### ③ 相違点

IFRSに基づいた会計処理を行うことにより、財務諸表本体のすべての項目に関する情報が比較情報として提供されることになり財務諸表全般についての比較可能性が高まるものと考えられます。

### (2) 会計上の見積りの変更

#### ① 日本基準

日本基準では、例えば耐用年数を短縮した場合には、過年度における前期損益修正項目として特別損失に臨時償却として処理しています。

#### ② IFRS

IFRSでは、会計上の見積りの変更は新しい情報によってのみもたらされるものであるとの認識から過去に遡って処理せず将来に向かってその影響を反映することになります。

#### ③ 相違点

IFRSでは、見積りの変更を当期以降の財務諸表において認識するとの考え方を採用しているため臨時償却は行われません。



### 留意点 遡及適用の導入

なお、当該IFRSの考え方はコンバージェンスの結果、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に反映され、平成23年4月1日以後開始事業年度から日本で導入されることになります。



## **6** その他の論点

### ● 株式交付費

#### ① 日本基準

原則として支出時に全額費用処理し、営業外費用に計上します。なお、例外として繰延資産として資産計上することも認められています（3年以内償却）。

#### ② I F R S

新株発行時の資本金等の入金額から直接控除し表示しています。

### ● 研究開発費

#### ① 日本基準

研究開発費の支出額につき全額「研究開発費」として費用処理を行います。

#### ② I F R S

研究費は支出時に費用処理を行うこととなりますが、一定の要件を満たす開発費は資産計上（認識）することとなります。なお、認識後の測定については有形固定資産と同様に原価モデルと再評価モデルの2つの方法の選択適用が認められています。

### ● のれん

#### ① 日本基準

正ののれんが生じた場合、資産計上し20年以内で規則的に償却を行います。また、必要に応じて減損処理を行います。

#### ② I F R S

正ののれんが生じた場合、資産に計上しますが償却は行いません。ただし、毎期減損テストを実施して必要に応じて減損処理を行います。

## 5 おわりに

---

IFRSセミナーはいかがでしたでしょうか。

今後、数年間様々な会計基準の新設・改訂が予想されます。

本セミナーでみてきたように、IFRSの考え方は「原則主義」「資産負債アプローチ」「包括利益」等これまでの日本での考え方と大きく異なります。

今回のセミナーがその基本的な考え方の理解に役立ち、今後の会計に対する関心の向上につながれば幸いです。

また、これから皆さんは税理士試験に向けて勉強により励むことになると思います。

税理士試験は簡単なものではないと思いますが、地道な努力を重ねれば誰でも合格できる試験でもあります。

限られた時間を最大限に利用して、価値ある税理士試験の合格を一緒に掴みましょう。