

# わが国におけるIFRSの導入と影響

大成利 広

東亜大学 人間科学部 人間社会学科

ohnari@toua-u.ac.jp

## 1. はじめに

経済活動のグローバル化にしたがい、企業の経営活動は世界中に広がりを見せている。企業は、世界中に活動拠点をもち、その国々で事業を行い、さらに海外市場においては、株式や債券の発行による資金調達も行われている。また、外国人投資家が各国企業の株式を保有することも高くなってきている。そしてグローバルな金融市場において、アナリストや投資家から世界各国の企業を比較するための情報が求められるようになってきている。

このようなグローバル化された経済環境の下、企業においては、様々な国で異なる会計基準により財務諸表を作成し報告することは、経営管理上、効率性が悪くなり、さらにコストが負担となるのである。また、アナリストや投資家においても同様に、各国間で異なる財務諸表を分析することは、単純に比較することができないため、時間とコストがかかるので負担が大きくなるのである。このような状況下において、会計基準の統一化が叫ばれることも当然の成り行きであろう。

この統一化される会計基準は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards；IFRS）と呼ばれるものである。IFRSは、欧州を中心に世界100カ国以上が採用または受け入れ態勢を整えている会計基準であり、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board；IASB）によって設定される会計基準の総称である。

それでは、会計基準の統一化によりどのような利点があるのでしょうか。投資がグローバル化し、各国の証券取引所で取引を行う投資家にとっては、これまで国によって異なっていた会計基準が、統一化されるならば、投資の際の材料となる財務

諸表を各国間で比較、分析可能となるのである。国内企業においても国内では国内基準、海外では国際基準となると経営管理上、効率性が悪くなるため、国内外で同一の会計基準を使うことができるようになれば、国際競争力を強化しやすくなる。さらに海外のM&Aをする際にも比較が容易にでき、動きやすくなるのである。

## 2. IFRSに対する日本とアメリカの対応

世界で急速に会計基準の統一化が進む中、日本においても会計基準のIFRSへの適応に向かって進んでいる。

アメリカと日本は、IFRSの未開拓地とされてきたが、アメリカにおいては、2002年9月に、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board；FASB）とIASBとの間で、IFRSとアメリカ基準との中長期的な統合に向け合意したノーワーク合意や、2005年7月に公表された欧州証券規制当局委員会（Committee of European Securities Regulators；CESR）による同等性の評価に関する最終報告を受けて、2006年2月にIASBとFASBの間で覚書（Memorandum of Understanding；MOU）が取り交わされ、2008年末までに短期コンバージェンス項目については完全にコンバージェンス（convergence；収斂）<sup>1)</sup>することを目標とすることに合意している。そして、2007年11月にアメリカの証券取引委員会（Securities and Exchange Commission；SEC）は、IFRSを適用している外国企業が、上場に際して作成が要求されているアメリカ基準への調整なしのIFRSによる財務諸表の提出を認め、2008年には、2009年からいくつかのアメリカ国内企業に対

して、自主的にIFRSを採用することを認めるロードマップを発表し、2014年から2016年の間に、上場企業がIFRSを採用することを求めた。このアメリカのコンバージェンスにより、IFRSは、グローバルスタンダードとして、さらなる充実化が進んでいる。

日本では、2004年10月に企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan；ASBJ）が、IASBと共同プロジェクトを開始することに合意した。CESRが2007年5月に公表した「特定第三国の公正なる会計基準の同等性及び財務情報の法執行に関する特定第三国のメカニズムの記述に関する技術的助言」で指摘されている日本基準とIFRSとの差異解消として26項目の会計基準<sup>2)</sup>が指摘されており、日本の会計基準とIFRSとのコンバージェンスが必要となった。そして2007年8月には、ASBJはIASBと会計基準のコンバージェンスに向けて活動することに合意した（東京合意）。これは、2008年度までに収斂を目指す短期プロジェクトと2011年6月末までの長期プロジェクト<sup>3)</sup>に分けてIFRSとの会計基準の差異を解消することに合意したものである。

### 3. IFRSと日本の会計基準との根本的な違い

#### 3. 1 細則主義から原則主義へ

日本では、会計基準のほかに、解釈指針、実務指針、ガイダンス等があり、細やかに具体的な規定を定め、会計処理の判断において、基準の適用が明確になっている細則主義をとっている。しかしながら、IFRSにおいては、原則主義をとっており、財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee；IFRIC）による解釈指針があるものの、絶対的に準拠しなければならないものではなく、IFRSが示している原則に沿う限り、会計方針や会計処理については、個々の企業の判断に委ねられている。このように原則主義とは、会計基準の考え方に対する原理原則を示し、具体的な会計処理については、個々の企業の判断に委ねるという考え方によるものである。

#### 3. 2 収益費用アプローチから資産負債アプローチへ

収益費用アプローチは、収益から費用を引いて、期間損益を算定するものであり、売上と利益を重視するものである。一方、資産負債アプローチは、期末純資産と期首純資産の差額で、包括利益と呼ばれるものであり、期首からどのくらい期末までに純資産が増加したのかを計算するものである。純資産の変動には、遊休地などの固定資産の価格変動の評価損益、売買可能有価証券の未実現利益などが含まれる。

#### 3. 3 純利益から包括利益へ

上記のように包括利益は、資産負債アプローチによる利益概念であり、その内容は、当期純利益にその他の包括利益を加えたものである。その他の包括利益は、為替換算調整勘定、売却可能金融商品の再測定による評価差額、キャッシュ・フロー・ヘッジ<sup>4)</sup>、再評価剰余金、保険数理差損益、持分法で会計処理される関連会社およびジョイント・ベンチャー（合弁事業）のその他の包括利益に対する持分が含まれる。このようにこれまで慣れ親しんできたボトムラインの利益は純利益から包括利益と変わることになる。

### 4. 財務諸表の表示

財務諸表の表示について、現行の日本基準とIFRSのものとは、その構成が異なっている。これまで馴染みのある貸借対照表や損益計算書は、IFRSにおいて、その名称は変わり、内容も異なっている。

IASBは、2007年9月に国際会計基準第1号（IAS第1号）「財務諸表の表示」の改訂版を公表し、財務諸表の構成や表示、さらに利益の概念をこれまでの基準とは異なるものとして示している。

財務諸表は、(a) 当期末時点の財政状態計算書、(b) 当期の包括利益計算書、(c) 当期の持分変動計算書、(d) 当期のキャッシュ・フロー計算書、(e) 注記、(f) 企業が遡及的に会計方針を適用したとき、財政状態の項目を遡及的に修正、もしくは

は財務諸表の項目を組み替える際、最も早い比較可能な会計期間の期首時点の財政状態計算書から構成されている（IAS第1号10項）。日本の会計基準との違いは以下のとおりである。

財政状態計算書には、少なくとも次の金額を表す項目を記載しなければならない（IAS第1号54項）。

- (a) 有形固定資産
- (b) 投資不動産
- (c) 無形資産
- (d) 金融資産（下記の（e）（h）（i）を除く）
- (e) 持分法で会計処理されている投資
- (f) 生物資産
- (g) 棚卸資産
- (h) 営業債権その他の受取勘定
- (i) 現金および現金同等物
- (j) 売買目的保有に分類される資産およびIFRS第5号「売却目的で保有する固定資産および廃止事業」に従って売買目的保有に分類される処分グループに含まれる資産の合計
- (k) 営業債務その他の支払勘定
- (l) 引当金
- (m) 金融債務（（k）（l）を除く）
- (n) IAS12号「法人所得税」に基づく当期税金に係る負債および資産
- (o) IAS12号に基づく繰延税金負債および繰延税金資産
- (p) IFRS第5号に従って売買目的保有に分類される処分グループに含まれる負債

- (q) 持分に表示される非支配持分
- (r) 親会社株主に帰属する発行済資本金および剰余金

さらに追加的な表示項目、見出しおよび小計の表示が財政状態を理解するために適正な場合には、財政状態計算書に表示しなければならない（IAS第1号55項）。

損益計算書においては、ボトムラインに当期純利益が表示されていたが、包括利益計算書においては、包括利益がボトムラインに表示されている。このように包括利益計算書は、ボトムラインであった当期純利益を内訳項目として維持してはいるが、計算書の最終的なボトムラインとしては、包括利益で統一することを義務づけている。

ここで、包括利益は、純資産の増減要素のうち、資本取引以外の取引すべての増減を示すものであり、当期純利益にその他の包括利益を加えたものである。その他の包括利益は期間の業績に含めることが妥当ではない純資産の増減であり、再評価剰余金の変動、確定給付年金制度の保険数理差異のうち所定のもの、在外活動対価の換算差額（為替換算調整勘定の変化額に相当する）、売却可能金融資産の再測定による損益（その他の有価証券評価差額金の変化額に相当する）、キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段<sup>5)</sup>から生じた損益のうちの有効部分（繰延ヘッジ損益の変化額に相当する）が含まれる（阿部泰久「IFRS導入が日本の企業経営に与える影響」『IFRS導入の論点』141-142頁）。

包括利益計算書は、2つの表示方式があり、当

表1 財務諸表の構成：日本基準と国際財務報告基準との違い

| 日本基準         | IFRS                                   |
|--------------|--|
| 貸借対照表        | 財政状態計算書                                |
| 損益計算書        | 包括利益計算書<br>・ 1 計算書方式<br>・ 2 計算書方式      |
| 株主資本等変動計算書   | 持分変動計算書                                |
| 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                                     |
|              | 期首の財政状態計算書（遡及的に会計方針を適用したときなどの特定の場合に必要） |

期純利益を小計として包括利益をボトムに表示する単一の包括利益計算書である1計算書方式と、従来の損益計算書と同様に当期純利益をボトムとする第1計算書と当期純利益から始まりその他の包括利益の変動を合算して包括利益をボトムに表示する第2の計算書を使用する2計算書方式によって示すことが可能である。

少なくとも包括利益計算書の本体には、以下の金額を表示する項目を記載しなければならない(IAS第1号82項)。

- (a) 収益
- (b) 金融費用
- (c) 持分法により会計処理される関連会社およびジョイント・ベンチャーの損益に対する持分
- (d) 税金費用
- (e) 単純合算額(廃止事業の税引後損益と廃止

事業を構成する資産または処分グループについて除売却費用を差し引いた公正価値での測定によって認識された利得または損失の税引後金額)

- (f) 損益
- (g) 内容により分類されたその他包括利益の各構成要素((h)の金額を除く)
- (h) 持分法により計算された関連会社およびジョイント・ベンチャーのその他包括利益に対する持分
- (i) 包括利益合計の金額

2008年10月にIASBとFASBとの共同プロジェクトにおいて、財務諸表の表示について、これまでの財務諸表とは異なる様式を含む「討議資料」<sup>6)</sup>が公表され、その中で財政状態計算書と包括利益計算書の様式は次のように提案されている(細目は省略)。

表2 財政状態変動表(提案様式)

|             |  |
|-------------|--|
| 事業          |  |
| 営業          |  |
| 流動資産        |  |
| 固定資産        |  |
| 流動負債        |  |
| 固定負債        |  |
| 営業合計(純額)    |  |
| 投資          |  |
| 投資資産        |  |
| 投資負債        |  |
| 事業資産合計(純額)  |  |
| 財務          |  |
| 財務資産        |  |
| 財務負債        |  |
| 財務合計(純額)    |  |
| 非継続事業       |  |
| 売却予定資産(純額)  |  |
| 法人所得税       |  |
| 法人所得税資産(負債) |  |
| 純資産合計       |  |
| 資本          |  |
| 資本合計        |  |

表3 包括利益計算書(提案様式)

|                    |  |
|--------------------|--|
| 事業                 |  |
| 営業                 |  |
| 収益                 |  |
| 売上原価               |  |
| 販売費                |  |
| 一般管理費              |  |
| その他営業外収益(費用)       |  |
| 営業活動による利益          |  |
| 投資                 |  |
| 投資活動による利益          |  |
| 財務                 |  |
| 財務資産収益合計           |  |
| 財務負債収益合計           |  |
| 財務活動による収益(費用)(純額)  |  |
| 法人税及びその他の包括利益控除前利益 |  |
| 法人税等               |  |
| 継続事業からの利益          |  |
| 非継続事業              |  |
| 非継続事業からの純損失        |  |
| 当期純利益              |  |
| その他包括利益(税引後)       |  |
| その他包括利益合計          |  |
| 包括利益合計             |  |

(出所:五十嵐則夫『国際会計基準が変える企業経営』348-349頁)

## 5. IFRSにおける財政状態計算書の評価

IFRSでは、財政状態計算書の評価に公正価値(fair value)が用いられている。株式など活発な市場で取引されている場合には、市場価格による評価がなされる。しかし、すべての資産や負債が市場価格で評価されているわけではなく、その測定にも公正価値による評価が行われる。公正価値は、市場価値より広い概念であり、活発な市場がある場合、取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換もしくは負債が決済される金額として定義され(IAS第39号par.8)、活発な市場がない場合は類似の商品の価格または市場データ、類似の商品もない場合は、評価技法を用いて算出したモデルの評価額とし、さらに原価法の評価額を合わせるというものである。

IFRSに基づく財政状態計算書の評価基準については、以下のように示される。

- ・公正価値—金融商品(トレーディング目的等及び売却可能金融資産)、ヘッジ会計(公正価値ヘッジ)、企業結合(取得法)における評価、のれんの評価、有形固定資産の評価基準、無形資産の当初認識後の測定、投資不動産の当初認識後の測定、資産除去債務における有形固定資産の当初認識後の測定
- ・回収可能価額—資産の減損
- ・現在価値—リース債務の測定、年金債務の測定
- ・償却原価法—金融商品のうち満期保有投資及び貸付金
- ・正味実現可能価額—棚卸資産
- ・期末日為替相場—外貨建取引
- ・債務測定の見積もり法と期待値法—資産除去債務の見積もり法、引当金の測定

公正価値の証拠としては、活発な市場がある場合は、市場価格で評価することが公正価値の最適な評価といえ、活発な市場がない場合は、評価技法を用いて算定された価格で評価することになる。これは事業上の目的から第三者間における取引価格を合理的な根拠に基づき算定することになる。評価技法には、最近の第三者間における取引価格、類似の金融商品の公正価値を参考にと、割引キャッシュ・フロー法及びオプション価

格モデルが用いられる。

具体的に、活発な市場がある場合は、金融商品の中でトレーディング目的等及び売却可能金融資産は、一般的に市場が存在すると考えられるため、市場価格による評価が適用される。上場デリバティブ取引により生じる債権債務は、財政状態計算書日現在日の当該取引所における最終価格により評価される。ヘッジ会計の中で公正価値ヘッジは、市場があれば市場価格により評価され、外貨建て取引の債権・債務は、期末日の為替相場により換算される。有形固定資産の評価基準としては、信頼できる公正価値が入手可能な場合、有形固定資産の再評価において市場価格または活発な市場が存在する場合には、当該金額を公正価値で評価する。投資不動産は、当初認識時には取得原価で測定するが、当期認識後は原価モデルか公正価値モデルのいずれかを選択する。

活発な市場がない場合は、類似の商品の価格または市場データを使用して評価する。

また、類似商品もない場合は、評価技法を用いて算出するのである。非上場デリバティブの評価の場合、取引所の相場がない非上場デリバティブ取引の時価は、割引現在価値による方法、オプション価格モデルによる方法(ブラック・ショールズ・モデル<sup>7)</sup>等のオプション価格モデルにより時価を算定)で算定を行う。

資産の減損については、回収可能価額で算定される。資産に減損の兆候がある場合に、資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較して、資産の帳簿価額が回収可能額を超過している場合に資産の減損を認識する。回収可能価額は資産の正味売却価額と使用価値の高い方の金額を示す。

負債の評価について、リース債務の測定は、現在価値により評価される。年金債務の測定は、現在価値により評価される。資産除去債務の見積もり法、引当金の測定は、債務測定の見積もり法と期待値法により評価される。

無形資産は、当初認識時は、取得原価で測定することが求められるが、当初認識後の測定は、原価モデルか公正価値による再評価のいずれかを選択する必要がある。

棚卸資産は、正味実現可能価額により評価される。正味実現可能価額とは、通常の営業過程にお

ける予想売価から完成までに要する見積原価及び販売に要する見積費用を控除した額である。

金融商品（満期保有投資及び貸付金）は、償却原価法により評価される。償却原価法は、満期保有投資の場合、有価証券利息をその利息期間にわたって期間配分する方法であり、利息法と定額法がある。貸付金に対する償却原価法は、債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる金額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で

計上し、取得価額と債権金額との差額を利息法または定額法により会計処理する。

## 6. IFRSと日本の会計基準との相違

日本の会計基準がIFRSを適用するとどのような影響が出るのかを見るため、IFRSと日本会計基準との相違を示す。表4はIFRSと日本の会計基準との違い（一部）を示したものである。

表4 IFRSと日本の会計基準との相違

|  | IFRS  | 日本の会計基準   |
|--|---|---|
| 連結財務諸表<br>連結の基本的考え方<br>支配の考え方<br>特別目的事業体（SPE）<br>の取り扱い | 経済的単位一体説<br>少数株主持分を非支配株主と名称変更し、資本の部に表示<br>支配力基準<br>支配の「規定」を記述している<br>潜在的議決権の考慮が必要<br>自動操縦により運営されるSPEについて、リスク・経済価値アプローチを適用して連結の範囲を判断する | 親会社説<br>少数株主持分は純資産の部に計上するが、株主資本には含めない<br>支配力基準<br>支配についてIFRSより「詳細に具体的な取扱い」が示されている<br>特別目的会社の事業が、その目的に従って適切に遂行されているときは子会社に該当しない  |
| 財政状態計算書（貸借対照表）   |   |   |
| 金融商品<br>金融資産の区分  | 金融資産を4つに分類<br>(a) 損益を通して公正価値で測定する金融資産<br>(b) 満期保有投資<br>(c) 貸付金および債券<br>(d) 売却可能金融資産   | 金融資産を貸借対照表価額の評価別に分類<br>1. 債権<br>2. 有価証券<br>(1) 売買目的有価証券<br>(2) 満期保有目的の債券<br>(3) 子会社株式および関連会社株式<br>(4) その他有価証券<br>3. 運用を目的とする金銭の信託<br>4. デリバティブ取引で生じる正味の債券                                       |
| 金融資産の当初認識後の測定  | (a) 損益を通して公正価値で測定する金融資産→公正価値<br>(b) 満期保有投資→実効金利法による償却原価<br>(c) 貸付金および債券→実効金利法による償却原価<br>(d) 売却可能金融資産→公正価値                             | 1. 債権<br>→償却原価法に基づいて算定された価額<br>2. 有価証券<br>(1) 売買目的有価証券<br>→時価<br>(2) 満期保有目的の債券<br>→償却原価法に基づいて算定された価額<br>(3) 子会社株式および関連会社株式<br>→取得原価<br>(4) その他有価証券<br>→時価<br>3. 運用を目的とする金銭の信託<br>→信託財産の構成物を金融商品 |

|  |   |   |
|--|---|---|
| <p>売却可能金融資産（その他有価証券）の評価差額の処理</p>   | <p>資本の部に直接認識</p>  | <p>会計基準により評価した合計額<br/>4. デリバティブ取引により生じる正味の債券<br/>→時価<br/>以下のいずれかの方法による<br/>(1)評価差額の合計額を純資産の部に計上<br/>(2)時価が取得原価を上回る銘柄の評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄の評価差額は当期の損失として処理</p> |
| <p>企業結合<br/>基本的考え方<br/><br/>のれん<br/>評価<br/><br/>償却方法 正ののれん<br/>負ののれん</p> | <p>公正価値（取得法（従前のパーチェス法）のみの適用）<br/><br/>公正価値評価<br/>購入のれん，または全部のれん方式<br/>減損評価<br/>即時認識（全額利益計上）</p>                               | <p>時価評価（パーチェス法のみ適用（段階的取得の場合，個別財務諸表は過去の取得原価））<br/><br/>時価評価<br/>購入のれん方式<br/>20年以内で償却<br/>即時認識（全額利益計上）</p>  |
| <p>有形固定資産<br/>評価基準<br/><br/>減価償却</p>                                     | <p>取得原価または公正価値評価<br/>公正価値評価<br/>帳簿価額を超過：資本の部<br/>帳簿価額以下：損益<br/>資産の経済的便益の消費パターンを反映した減価償却方法<br/>耐用年数・残存価額・償却方法は実態に応じて判断</p>     | <p>取得原価<br/><br/>正規の減価償却を基礎にした実務慣行</p>  |
| <p>リース資産・負債（レシー）</p>   | <p>経済的実質性に基づく判断（資産計上か賃貸処理）ファイナンス・リースかオペレーティング・リースの区別<br/>資産・負債計上の判断に数値基準の規定なし<br/>（現在の提案として，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別なし）</p> | <p>経済的実質性に基づく判断（資産計上か賃貸処理）ファイナンス・リースかオペレーティング・リースの区別<br/>資産・負債計上の判断に数値基準あり</p>  |
| <p>資産の減損<br/>基本的アプローチ<br/><br/>減損の戻入れ</p>                                | <p>1ステップアプローチ<br/>帳簿価額と回収可能価額との比較<br/><br/>戻入れが必要</p>   | <p>2ステップアプローチ<br/>減損の認識－帳簿価額と割引前キャッシュ・フローとの比較<br/>減損の判定－帳簿価額と回収可能価額との比較<br/>戻入れが認められない</p>  |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <p>無形資産<br/>基本的な考え方</p>   | <p>当初認識時の測定－取得原価<br/>(1)購入，企業結合および交換－取引時の取得原価<br/>(2)自己創設のれん－無形資産の認識要件を満たした日以降の支出<br/>当初認識後の測定<br/>原価モデルか再評価モデルを選択</p>   | <p>包括的な基準なし</p>  |
| <p>退職給付<br/>基本的アプローチ<br/>年金債務の評価<br/>費用の期間配分方法</p> <p>割引率</p> <p>数理計算上の差異</p> <p>過去勤務債務</p> | <p>発生給付評価方式<br/>年金数理に基づく現在価値<br/>給付算定式に基づく方法－原則として支給倍率基準</p> <p>每期見直す</p> <p>回廊方式の採用</p> <p>償却方法<br/>(1)権利確定：即時償却<br/>(2)権利未確定：権利確定までの期間までの平均期間にわたり償却</p>      | <p>発生給付評価方式<br/>年金数理に基づく現在価値<br/>3つの方式の容認－原則として期間定額基準，その他に給与総額基準，支給倍率基準があり，その他にもポイント基準も容認している<br/>重要性基準（退職給付債務の10%以内の変動ならば，割引率を毎年見直さない）<br/>每期費用処理（平均残存勤務年数以内の期間）<br/>償却方法<br/>(1)每期費用処理（平均残存勤務年数以内の期間）<br/>(2)退職従業員－発生時に即時償却できる</p> |
| <p>引当金<br/>引当金の範囲<br/>測定方法</p>  | <p>負債性引当金のみ<br/>(1)キャッシュ・フローの見積もり<br/>①母集団が大きい場合－期待値を利用<br/>②単一の債務－最頻値を利用<br/>(2)将来支出金額の現在価値</p>   | <p>評価性引当金も含まれる<br/>日本基準では測定方法の明示はない</p>  |
| <p>包括利益計算書（損益計算書）</p>   |  |  |
| <p>収益<br/>認識一般規準</p> <p>認識－物品の場合</p> <p>総額（純額）表示</p>  | <p>(IAS18)<br/>(1)経済的便益の流入の確実性<br/>(2)収益測定の信頼性<br/>(1)リスク・経済価値の移転<br/>(2)継続的な関与を企業が保持していない<br/>(3)原価測定の信頼性<br/>財貨の販売・役務提供に重要なリスクあり－総額表示<br/>代理人としての係者－純額表示</p> | <p>売上高－実現主義<br/>ただし，包括的な収益認識基準はなし</p> <p>左記の双方－総額表示</p>  |
| <p>工事契約</p>   | <p>(IAS11)<br/>(1)工事契約を信頼性をもって見積もれる場合－工事進行基準<br/>(2)工事契約を信頼性をもって見積もれない場合－工事原価回収基準</p>  | <p>(1)工事進行基準<br/>(2)工事完成基準</p>   |

|                          |                              |                      |
|--------------------------|------------------------------|----------------------|
| 研究開発費<br>研究費<br>開発費      | 発生時に費用計上<br>一定の条件を満たす場合、資産計上 | 発生時に費用計上<br>発生時に費用計上 |
| 借入費用                     | 一定の条件を満たす場合、資産計上             | 発生時に費用計上             |
| 過年度遡及修正<br>会計制度の変更<br>誤謬 | 過年度財務諸表の修正再表示<br>同上          | 左記の実務慣行なし            |

(出所：五十嵐則夫『国際会計基準が変える企業経営』図表6-1, 102-108頁, 一部抜粋, ジャパン・ビジネス・アシ  
ュアランス株式会社編『IFRS実務ガイドブック』45-47頁)

## 7. 日本におけるIFRSの適用

主な会計基準の違いを表4で示しているが、次に現行の日本の会計基準からIFRSを適用することによって、企業業績にどのような影響を及ぼすのか、いくつかの会計基準を取り上げて紹介する(『週刊ダイヤモンド』「特集IFRS襲来!」48-66頁)。

当期純利益が包括利益に取って代わることで、企業の利益はどのようになるのか。包括利益と当期純利益の差は、その他の包括利益の部分であり、これによりボトムラインの利益(当期純利益に比べて包括利益)が大幅に変わる企業も多い。例えば、為替換算調整勘定について、現在の日本基準、IFRSともに資産や負債は決算期の期末日レート税控除後の金額が資本に計上されるが、収益や費用は、日本基準では期中平均レートあるいは期末日レートで換算し、IFRSでは、取引日レートで換算する。為替換算調整勘定は、このように円換算したときの差額を計上するものであり、税控除後の金額が資本に計上されるが、この当期の変動額がその他包括利益に加えられる。また、年金債務調整額については、退職給付債務から年金資産を引いた額である未積立額の当期変動分の税額控除後の金額であり、SEC基準では資本項目となっているが現在の日本基準では資本項目ではない。

日本基準とIFRSによる包括利益と純利益の差額について、日産自動車は、2008年5月～2009年4月において、純利益▲233,709百万円で、包括利益(IFRS)▲729,406百万円となり、差額が495,697百万円となっている。また、2007年5月～2008年4月では、純利益482,261百万円、包括利益162,280百万円とかなりの差額があり、包括利益の評価では、以前よりも低く評価される企業も出てくる<sup>8)</sup>。包括利益の採用は、これまでは、

フローベースのみであった企業業績が、ストックの変動額を加えたかたちで認識されるのである。したがって、フローでは利益を上げていても、ストックの損益を加えることによって、ボトムラインの利益がマイナスになることもありうるのである。

IFRSの適用で企業業績に影響を与えるものとしては、のれん代の償却があげられる。のれん代の償却について、IFRSの適用により、のれん代の償却は、企業業績に大きく影響を与える。企業買収の際に発生するのれんは、買収金額が買収される会社の純資産を上回る場合に計上されるものである。現行の日本基準では、のれん代は、資産として貸借対照表に計上されて、20年以内に每期、償却しなければならないため、利益を引き下げる要因となる。しかし、IFRSにおいては、のれん代を無形資産に計上するけれども、償却はしないため、日本基準に比べて利益を押し上げる効果があるのである。また、IFRSでは、のれん代は、年に1回は減損テストを実施しなければならず、買収した企業の業績が悪化したならば、一気にのれん代を処理しなければならないので、莫大な損失を生じる可能性がある。のれん代の償却については、コンバージェンス項目として検討されており、2010年4月からの適用が見込まれていたが、議論がまだ続いている状態であり、2011年以降にずれ込む見込みである。

IFRSのコンバージェンス項目にあげられている会計基準に資産除去債務がある。資産除去債務とは、将来の資産売却や賃貸物件の返済に向け、除去や原状回復するための費用を見積もっておくもので、日本の企業にとっては、なじみの薄い会計基準である。具体的には、土壤汚染対策法など

で修復義務を負っている土地改良費用や将来は閉鎖することが明らかな鉱山の閉鎖費用、また賃貸物件の原状回復費用などがある。これらの費用をあらかじめ資産除去債務として計上して、毎期、処理費用を積み立てていくものである。現行の日本の会計基準では修復費は発生してから費用処理することが原則であったが、今後は、将来発生しうる債務はあらかじめ認識することが必要となった。資産除去債務について、除去する時期が未定であるか除去費用が合理的に見積もることができない場合には、注記などの措置を取ることができる。しかし、IFRSが適用されると日本基準が法的義務を負っているものにほぼ限定されるのに対して、IFRSは資産除去債務が存在している可能性が50%超の場合に引き当てが必要とされているため、資産除去債務の範囲が拡大する可能性がある。

またIFRSには、日本の企業でこれまでにない有給休暇の処理問題がある。日本では、基準や実務慣行もないが、IFRSでは、計上が求められている。企業が従業員に有給休暇を与えた時点で費用と認識され、期末になり消化されない有給休暇が残っていれば、有給休暇の消費率や人件費を考慮に入れて、有給休暇引当金として計上されるのである<sup>9)</sup>。IFRSを日本に導入すると、数万人規模の企業では、負債として、多額の有給休暇引当金を計上することになるのである。IFRSを導入することで、労働条件等を今後見直す必要があるかもしれない。

## 8. おわりに

IFRSと日本の会計基準との違いや日本企業への影響を、ほんの一部であるがみてきた。これまで慣れ親しんできた貸借対照表や損益計算書は、財政状態計算書と包括利益計算書に取って代わり、さらに利益においても最終利益が純利益から包括利益となることによって、これまでのものとは全く異なる計算書となっている。

IFRSの適用は、単に表示形式や会計基準が変わるということだけではなく、日本の企業経営をも変革させるような出来事である。IFRS導入で、これまでと異なる会計処理となるため、現行の日本の会計基準で計上される売上、費用、利益とは

金額が異なるのである。会計基準がIFRSに代わることで、売上高が増減し、利益が増減するため、企業業績にも大きく影響を及ぼすことになるからである。

IFRSの会計基準を適用することは、高い基準での情報公開、有用性及び信頼性から高品質の会計を保つことができ、またより比較可能な情報が国際的に開示されることになる。国際的な資本調達及び投資が促進され、低いコストで行うことができるようになる一方で、IFRSの導入コストが高く、さらに導入段階での現場の混乱も考えられる。

また、IFRSを制度的に導入したとしても、それを機能させるためには、当事者がIFRSを適切に使いこなさなければならない。当事者に対してIFRS教育をいかに行うかが重要な課題となる。これまで会計教育をしてきた教育機関、財務諸表の作成者である企業の担当者、財務諸表を監査する監査法人、日本公認会計士協会、財務分析をするアナリストそして投資家に対して、IFRSの導入に際し、どのような教育を行うかも今後の課題となろう。

---

1) コンバージェンスとは、各国によって異なる会計基準を国際的な会計基準に統一化していくことである。

2) 日本の会計基準とIFRSとの同等性問題として、26項目の追加開示等が必要とされた。

### ・開示レベルA

株式報酬、少数株主持分（部分時価評価）、段階的な株式の取得による企業結合の会計処理、保険会計（異常危険準備金）、工事契約売上（工事完成基準）、不良債権及び関連する繰延税金資産、資産除去債務、従業員退職後給付、在外子会社ののれんの換算、デリバティブの公正価値開示、減損損失の戻入れ禁止、資産廃棄費用引当、投資不動産

### ・開示レベルB

株式報酬、株式交換日による企業結合の対価の測定日、パーチェス法における被買収企業の仕掛中の研究開発プロジェクトの評価、負ののれん、後入先出法及び評価方法としての原価法、持分法適用関連会社との会計方針の統一、資産の減損

(割引前キャッシュ・フローによる判定テスト)、  
開発費の資産化禁止、農業会計

・補足財務情報

持分プーリング法、連結範囲 (SPE)、連結会  
社内会計方針統一

・将来の検討課題

金融商品

なお、開示レベルAは、すでに日本基準で提供  
されている開示情報に追加して必要な補足説明及  
び影響額の開示であり、開示レベルBは、当該事  
象または取引を仮にIFRSにより会計処理した場  
合の影響額の開示で、影響額として発行会社の損  
益または株主持分に関する差異の総額及び税効果  
考慮後の純額の開示である。補完財務諸表の作成  
は、主要財務諸表において表示される金額の修正  
により特定項目に関するIFRSとの同等性の欠如  
の調整を目的として作成されるプロフォーマ財務  
諸表のことである。

3) 短期コンバージェンス・プロジェクトは、企  
業結合 (持分プーリング法、負ののれん、少数株  
主持分など)、資産除去債務、金融商品 (時価開  
示) の基準のコンバージェンスであり、長期プロ  
ジェクトは、企業結合 (のれんの償却など)、過  
年度遡及修正 (会計方針の変更等)、無形資産  
(開示拡充、体系的な会計基準の整備等)、廃止事  
業のコンバージェンスである (ジャパン・ビジネ  
ス・アシユアランス株式会社編『IFRS実務ガイ  
ドブック』7頁)。

4) 実行の高い予定取引や現在計上されている資  
産・負債に係る将来キャッシュ・フローの変動リ  
スクに対するヘッジ。

5) ヘッジの対象となるリスクをヘッジ対象とい  
い、このリスクを回避する契約をヘッジ手段と呼  
ぶ。

6) IASB, Discussion Paper, Preliminary Views on  
Financial Statement Presentation, October 2008.

7) ブラック・ショールズ・モデルは、ヨーロピ  
アン・タイプ (満期日にのみ権利行使可能なオプ  
ション) のコール・オプションの価格を計算する  
モデルである。1973年にフィッシャー・ブラック  
(Fischer Black) とマイロン・ショールズ (Myron  
Scholes) が共同で発表し、ロバート・マートン  
(Robert C. Merton) によって証明されたオプショ

ンの価格評価モデルであり、1973年にこの論文に  
よりショールズとマートンはノーベル経済学賞を  
受賞している。

8) 日産自動車は、日本基準による包括利益と純  
利益の差額ランキングのトップとなっている。日  
本基準・SEC基準とIFRSにおける包括利益と純利  
益の差額ランキングでは、輸出や海外生産の比率  
が高い企業や海外との取引や事業展開が多い国際  
的にも優良な企業や上場子会社や持ち合い株式の  
多い歴史のある重厚巨大企業が上位を占めている  
(「特集IFRS襲来!」『週刊ダイヤモンド』48-49頁)。

9) アメリカのFASB第43号によると(1)既に提供さ  
れた労働に基づいて、将来有給休暇を取る権利を  
得ること、(2)有給休暇を取得する権利が1年以上  
繰り越しが可能、または退職する時には支払義務  
を負うなど、確定または累積が可能であること、  
(3)有給休暇を消化した場合にも、対応する給与を  
支払うことが確実であること、(4)引当金の金額を  
合理的に見積もることができることの4つの条件  
が揃ったとき、有給休暇引当金を計上することと  
なっている。

## 参考文献

IASB, Discussion Paper, Preliminary Views on  
Financial Statement Presentation, October 2008.

五十嵐則夫『国際会計基準が変える企業経営』  
日本経済新聞出版社、2009年10月。

KPMGドイツ編、あずさ監査法人IFRS本部訳『ビ  
ジュアルIFRS』中央経済社、2009年4月。

ジェーン・M・ゴドfrey、ケルン・チャルマ  
ース編、古賀智敏監修、石井明・五十嵐則夫監訳  
『会計基準のグローバル化：IFRSの浸透  
化と各国の対応』同文館出版、2009年8月。

ジャパン・ビジネス・アシユアランス株式会  
社編『IFRS実務ガイドブック』中央経済社、2009  
年1月。

中央経済社編『IFRS導入の論点』(別冊企業会  
計)中央経済社、2009年10月。

「特集IFRS襲来!」『週刊ダイヤモンド』2009年7  
月18日号、32-75頁、ダイヤモンド社。

若林公美『包括利益の実証研究』中央経済社、  
2009年9月。