

# IFRS<sup>®</sup>基準と日本基準の 主要な相違点

May 2021

## 【内容】

1. 一般的な論点
2. 財政状態計算書関連
3. 純損益及びその他の包括利益計算書関連
4. 個別論点
5. 金融商品

## 【ご利用上の注意】

この資料に記載されているIFRS基準と日本基準の主要な相違点は、主として一般事業会社を対象に、2021年4月1日時点で公表されている基準書（IFRS第17号「保険契約」を除く）の主要な項目についての典型的な相違点を記述したものであり、両基準の差異を網羅したものではありません。

基準書の詳細な内容や具体的な解釈については各基準書の原文等をご参照ください。  
また、具体的な事象については適切な専門家にご相談ください。

# 内容

1. 一般的な論点 .....	3
1.1 財務諸表の表示.....	3
1.2.1 公正価値測定 .....	5
1.2.2 公正価値測定（IFRS第13号 対 企業会計基準第30号） .....	6
1.3 連結 .....	7
1.4 企業結合 .....	10
1.5 外貨換算 .....	12
1.6 会計方針、見積りの変更及び誤謬.....	14
1.7 後発事象 .....	15
2. 財政状態計算書関連.....	16
2.1 有形固定資産.....	16
2.2 無形資産.....	18
2.3 投資不動産 .....	20
2.4 関連会社に対する投資 .....	21
2.5 共同支配の取決め.....	23
2.6 棚卸資産.....	24
2.7 生物資産.....	26
2.8 資産の減損 .....	27
2.9 引当金及び偶発負債.....	29
2.10 法人所得税.....	30
3. 純損益及びその他の包括利益計算書関連.....	32
3.1.1 収益 .....	32
3.1.2 収益（IFRS第15号 対 企業会計基準第29号） .....	37
3.2 政府補助金 .....	40
3.3 従業員給付 .....	41
3.4 株式に基づく報酬.....	45
3.5 借入コスト .....	47
4. 個別論点.....	48
4.1 リース .....	48
4.2 1株当たり利益.....	51
4.3 売却目的非流動資産及び非継続事業 .....	52
4.4 期中財務報告.....	53
4.5 鉱物資産・剥土コスト .....	54
4.6 サービス委譲契約.....	55
5. 金融商品.....	56
5.1 全般.....	56
5.2 資本と負債 .....	64
5.3 ヘッジ会計 .....	65
5.4 表示及び開示.....	69
5.5 金融収益費用.....	70


# 1. 一般的な論点

## 1.1 財務諸表の表示

IFRS基準	日本基準
<b>財政状態計算書</b> (IAS1.54,57,60,69)	<b>貸借対照表</b> (会社計算規則、連結財規ほか)
表示すべき項目が示されているが、重要性がない場合にまで表示を求めるものではない 重要性を判断するための数値基準は設けられていない 財務諸表利用者が理解するうえで目的適合性がある場合には、見出しや小計等を追加的に表示する	記載項目に関する具体的な規定やひな型があり、(連結)財規は独立掲記の目安となる数値基準も設けている
原則として、資産は、流動資産と非流動資産、負債は、流動負債と非流動負債に区分して表示する	原則として、資産は、流動資産、固定資産及び繰延資産、負債は、流動負債及び固定負債にそれぞれ区分して表示する
資産・負債項目の配列方法については特に規定されていない	資産・負債項目は、原則として、流動性配列法により表示する
正常営業循環期間において当該負債を決済することを見込んでいる場合、負債の決済期限が報告期間後12か月以内に到来する場合に加えて、次のいずれかに該当する場合にも、負債を流動負債として区分する  - 企業が、主として売買目的で当該負債を保有している場合 - 負債の決済を報告期間後少なくとも12か月にわたり延期することのできる無条件の権利を企業が有していない場合。負債の条件が、相手方の選択で資本性金融商品の発行により決済される可能性のあるものであっても、分類には影響を与えない	取引先との通常の商取引によって生じた支払手形、買掛金等の債務及び期限が一年以内に到来する債務を、流動負債として区分する
<b>第3の財政状態計算書</b> (IAS1.10,40A)	
会計方針の遡及適用、財務諸表項目の遡及的修正再表示または組替えを行い、かつ、前期の期首現在の財政状態計算書上の情報に重要性のある影響を与える場合、前期の期首時点の財政状態計算書(第3の財政状態計算書)の追加表示が求められる	左記のような規定はない
<b>純損益及びその他の包括利益計算書(以下、包括利益計算書)</b> (IAS1.81A,81B,82A,85-87,99)	<b>損益計算書及び包括利益計算書</b> (会社計算規則、連結財規ほか)
<b>1計算書方式または2計算書方式</b> 表示すべき項目が示されているが、重要性がない場合にまで表示を求めるものではない 重要性を判断するための数値基準は設けられていない 財務諸表利用者が理解するうえで目的適合性がある場合には、特定されている項目をさらに分解して表示することもある	<b>1計算書方式または2計算書方式</b> 表示項目に関する具体的な規定やひな型があり、(連結)財規は独立掲記の目安となる数値基準も設けている
右記のような規定はない  追加的に小計として表示した場合には、IFRS基準にしたがって認識及び測定が行われた金額から構成されることが求められ、また、IFRS基準で要求している小計及び合計よりも目立つような表示を行ってはならない	段階損益として5つのレベルが設定されており、売上総利益、営業利益、経常利益、税金等調整前当期純利益、当期純利益をそれぞれ表示する
収益または費用のいかなる項目も、異常項目として表示することは認められない	臨時・異常な項目を特別損益として表示する
費用項目は性質または機能別に分類する	費用項目は、通常、機能別に分類する

IFRS基準	日本基準
その他の包括利益項目は、純損益にリサイクルされるか否かに従い区分して表示する	純損益にリサイクルされないその他の包括利益項目は想定されていない

## 1.2.1 公正価値測定

-  2019年7月に公表された企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」(2021年4月1日以後開始する事業年度から適用)を適用している場合は、以下の差異は解消される。

IFRS基準	日本基準
<b>公正価値の概念</b> (IFRS13.5-9)	(基準10号6項、基準20号4項(1)等)
包括的に規定されている 公正価値とは、測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格または負担を移転するために支払うであろう価格として定義されている	公正価値が使用される複数の会計基準において、それぞれ時価が定義されている
<b>参照する市場</b> (IFRS13.16)	(基準10号6項 注2、基準20号4項(1)等)
公正価値測定にあたっては、公正価値評価の対象となる資産または負債が取引される主要な市場（主要な市場がない場合には、当該資産または負債に関する最も有利な市場）を参照する	時価評価するにあたって参照すべき市場についての一般的な考え方は示されていない ただし、1つの金融資産が複数の取引所に上場されている場合には、当該金融資産の取引が「最も活発に行われている取引所」の取引価格を用いるものとされている
<b>公正価値のヒエラルキー</b> (IFRS13.72-90)	(基準10号6項、基準20号4項(1)等)
評価技法に用いられるインプット及び公正価値全体を観察可能な程度に基づき、 <b>レベル1から3に区分する</b>	IFRS基準のような公正価値ヒエラルキーの考え方は明確に規定されていない
<b>公正価値ヒエラルキーの開示</b> (IFRS13.91-99)	
インプットのレベル別に公正価値の開示が求められる。また、レベル毎に開示項目が規定されており、レベルの数値が上がるほど多くの開示が必要となる	左記のような規定はない

## 1.2.2 公正価値測定 (IFRS第13号 対 企業会計基準第30号)

☀ 以下は2019年7月に公表された企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」の内容を反映している。同基準は2021年4月1日以後開始される事業年度から適用される。

IFRS基準	日本基準
<b>非金融商品の取扱い (IFRS13.5-7、IFRS13.93)</b>	(基準30号3項、適用指針19号39-16項)
公正価値による測定もしくは開示が行われる項目については原則全てについて、IFRS第13号の概念に基づく公正価値の測定及び公正価値測定のレベル等に関する開示が求められる ただし例えば以下の項目については、IFRS第13号に基づく開示は要求されない - 非金融資産の減損において、回収可能価額として用いる「処分コスト控除後の公正価値」	非金融商品ではトレーディング目的で保有する棚卸資産についてのみ、時価算定基準の概念に基づく時価の算定が求められる時価のレベルごとの内訳等に関する開示の対象にはならない
<b>市場価格のない株式等 (IFRS9.4.1.1, 4.1.5)</b>	(基準10号19項)
公正価値で測定する必要がある その結果、レベル3開示が必要となる	以下については取得原価を貸借対照表価額とする ・ 市場価格のない株式 ・ 出資金等 (株式と同じく持分請求権を生じさせるもの)
<b>実務上の配慮に関する規定</b>	(指針31号24項)
右記のような規定は明示されていない	事業会社については、一部のデリバティブに関し、一定の条件のもとで、第三者から入手した相場価格を時価とみなすことができる
<b>開示 (IFRS13.93(c),(e), (h)(ii))</b>	
公正価値で測定される金融資産負債については、以下の開示・変更が追加が必要となる - レベル1と2の間の振替額と振替理由の追加開示 - レベル3に関する感応度分析 (定量情報) の追加開示 - レベル3調整表の表示方法の変更 (購入、売却、発行及び決済額は総額表示が求められる)	左記についての開示要求の導入は見送られた



## 1.3 連結

IFRS基準	日本基準
<p><b>支配の概念</b> (IFRS10.7,B41,B42)</p> <p>投資者は、投資者が次の各要素をすべて有している場合のみ、投資先を支配している</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 投資先に対するパワー</li> <li>2. 投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャーまたは権利</li> <li>3. 投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力</li> </ol> <p>投資者が議決権の過半数を有していない場合でも、関連性のある活動を一方的に指図する実際上の能力を有する場合には支配が成立する可能性がある</p>	<p>(基準22号7項、適用指針22号11～15項)</p> <p>他の企業の意思決定機関を支配している場合、他の企業に対する支配が存在する</p> <p>具体的には、以下のいずれかの場合に他の企業の意思決定機関を支配している</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 議決権の過半数を自己の計算において所有</li> <li>2. 議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している場合であって、かつ、一定の要件に該当</li> <li>3. 自己の計算において所有している議決権と緊密な者及び同意している者が所有している議決権とを合わせて議決権の過半数を占め、かつ、一定の要件に該当</li> </ol>
<p><b>連結の範囲</b> (IFRS10.4B,5,7,18,31,33,B3,B47-B50、B58-B72、IAS28.20,36A)</p>	<p>(基準22号7項、7-2項、13～14項、注3、適用指針22号16項、29項)</p>
<p>支配の有無の判定にあたり、潜在的議決権を考慮する</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p>支配の有無の判定にあたり、意思決定権を有する投資者は、自らが本人なのか代理人なのかを決定しなければならない(代理人に該当する場合、委任された意思決定権を行使する場合でも投資先を支配していない)</p>	<p>他の企業の意思決定機関の支配に関して、意思決定権の行使に代理人ではなく本人としての立場が必要か否かに関する規定は存在しない</p>
<p>右記のような規定はない (投資先の性質に関係なく同一のモデルに基づいて支配を有しているかを判断する)</p>	<p>一定の要件を満たす特別目的会社については資産譲渡企業の子会社に該当しないものと推定される それ以外の特別目的会社は子会社に該当するか否かを検討する必要がある</p>
<p>子会社に対する投資が売却目的保有に分類される場合は、子会社の資産及び負債を、IFRS第5号にしたがって会計処理する</p>	<p>実際に処分されるまで連結を継続する</p>
<p>右記のような規定はない</p>	<p>連結の範囲に含めることにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる子会社は連結の範囲から除外する</p>
<p>投資企業の定義を満たす親会社は支配している投資先を連結せず、純損益を通じて公正価値測定することが要求される</p> <p>一方、親会社自身が投資企業ではなく、その子会社が投資企業に該当し、前述のように、支配している投資先を連結せず、純損益を通じて公正価値測定していたとしても、親会社連結財務諸表上はすべての子会社を連結する</p>	<p>議決権の過半数を自己の計算で所有しているような場合であっても、財務上または営業上もしくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められるような場合には子会社に該当しない</p> <p>例えば、投資企業や金融機関が営業取引として、他の企業の株式や出資を有している場合で、かつ、一定の要件を満たす場合が該当する</p>

IFRS基準	日本基準
<p><b>会計方針の統一</b> (IFRS10.19,B87)</p> <p>親会社及びグループ企業において、類似の状況における同様の取引及び事象については、統一された会計方針を用いて連結財務諸表を作成しなければならない</p>	<p>(基準22号17項、実務対応報告18号)</p> <p>同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は原則として統一しなければならない</p> <p>ただし、在外子会社がIFRS基準または米国会計基準で財務諸表を作成している場合、及び国内子会社がIFRS基準またはJMIS (修正国際基準) で財務諸表を作成して有価証券報告書を提出している場合は、当面の間、以下の項目について重要性が乏しい場合を除き日本基準に修正することを条件として、これら財務諸表を連結手続上利用することが認められている (この場合、会計方針を統一する必要はない)</p> <p>(1)のれんの償却</p> <p>(2)退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理</p> <p>(3)研究開発費の支出時費用処理</p> <p>(4)投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価</p> <p>(5)資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整</p>
<p><b>決算日</b> (IFRS10.B92,B93)</p> <p>原則として、連結財務諸表の作成に用いる親会社及び子会社の財務諸表は同一の報告日で作成しなければならないが、実務上対応が不可能な場合のみ、3ヵ月以内の決算期の相違が認められる</p> <p>決算期が相違する期間に重要な取引または事象が生じた場合は、財務諸表を修正する必要がある</p>	<p>(基準22号16項 注4)</p> <p>子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う必要がある</p> <p>子会社と親会社の決算日の相違が3ヵ月以内であれば、決算日の相違から生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うことを前提として、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことが認められる</p>
<p><b>非支配持分</b> (IFRS10.B94)</p> <p>非支配持分がマイナスとなる場合であっても、純損益及びその他の包括利益の各内訳項目を非支配持分にも配分する</p>	<p>(基準22号27項)</p> <p>子会社の欠損のうち、子会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が非支配株主持分の負担すべき額を超える場合には、超過額は、親会社の持分に負担させる</p>



IFRS基準	日本基準
<b>子会社株式（持分）の追加取得及び一部売却</b> (IFRS10.23,25,B96-B99A)	(基準22号28～29項、適用指針10号276項、288項、会制7号37項、42項、45項、46項ほか)
<b>支配が継続しているケース</b> 資本取引として取扱い、非支配持分の帳簿価額と支払対価または受取対価との差額は資本に認識する 資本のいずれに認識すべきかについて明文の定めはない	子会社株式を追加取得した場合、追加取得持分と追加投資額の差額は資本剰余金として処理する 子会社株式を一部売却した場合、売却による親会社持分の減少額と投資の減少額との差額は子会社株式売却損益の修正として資本剰余金に反映する
<b>支配の喪失を伴うケース</b> 旧子会社に対する投資を引き続き保有している場合は投資を公正価値で測定する	支配を喪失して関連会社になった場合には、持分法による投資評価額に修正する 売却等により支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合には、残存する投資は個別貸借対照表の帳簿価額をもって評価する 一方、子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が子会社や関連会社、共同支配企業以外となる場合には、残存する投資は結合後企業の株式の時価または被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価をもって評価する また、子会社を結合企業とする企業結合により、結合後企業が子会社及び関連会社、共同支配企業以外となる場合には、残存する投資は結合後企業の株式の時価をもって評価する

## 1.4 企業結合

IFRS基準	日本基準
<b>定義 (IFRS3.付録A)</b>	(基準21号5項、6項)
企業結合とは、1つまたは複数の事業に対する支配を獲得する取引またはその他の事象をいう	企業結合とは、ある企業またはある企業を構成する事業と他の企業または他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう
事業とは、顧客への財またはサービス、投資収益（配当または利息など）または通常の活動からの他の収益をもたらす目的で実施し管理することができる、活動及び資産の統合された組合せをいう	事業とは、企業活動を行うために組織化され、有機的の一体として機能する経営資源をいう
<b>範囲 (IFRS3.2)</b>	(基準21号3項、40～44項、基準7号14項、17項等、適用指針10号3項、200～264項)
共同支配の取決めの形成及び共通支配下の企業または事業の結合は、IFRS第3号の範囲から除外されており、これらの取引の会計処理に関する明確なガイダンスはない	共同支配企業の形成及び共通支配下の企業または事業間の結合についても企業結合会計基準等で規定されている。共通支配下の取引は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額を引き継ぐ
<b>無形資産の識別 (IFRS3.B31)</b>	(基準21号29項、適用指針10号59-2項)
取得企業は、のれんとは別に企業結合で取得した識別可能な無形資産を認識する 無形資産は、分離可能性規準または契約法律規準のどちらかを満たす場合に識別可能となる	受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、その無形資産は識別可能なものとして取り扱う また、特定の無形資産に着目して企業結合が行われた場合など、企業結合の目的の1つが特定の無形資産の受入れであり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離して譲渡可能なものとして取り扱う
<b>非支配持分の測定 (IFRS3.19)</b>	(基準21号98項、基準22号26項 注7)
取得企業は、非支配持分を以下のいずれかにより測定する 1. 取得日における非支配持分の公正価値（全部のれんアプローチ） 2. 取得日における被取得企業の識別可能純資産に対する非支配持分割合相当額（購入のれんアプローチ）	左記の2.（購入のれんアプローチ）のみが認められる したがって、非支配株主持分に相当する部分についてはのれんを計上しない
<b>企業結合に直接付随する支出 (IFRS3.53)</b>	(基準21号26項、適用指針10号49項)
取得に要した費用は、発生時またはサービスを受けた時の費用とする ただし、持分証券の発行費は資本から控除し、負債性証券の発行費は負債から控除する	取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、発生した事業年度の費用として処理する 株式の交付に伴い発生する支出は、株式交付費として会計処理する
<b>条件付対価の認識 (IFRS3.39)</b>	(基準21号27項)
条件付対価を取得日時点の公正価値で測定する。	対価を追加的に交付するまたは引き渡すときには、条件付取得対価の交付または引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれんを追加的に認識する又は負ののれんを減額する 対価の一部が返還されるときには、条件付取得対価の返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、返還される対価の金額を取得原価から減額するとともに、のれんを減額する又は負ののれんを追加的に認識する

IFRS基準	日本基準
<b>偶発負債の認識</b> (IFRS3.23)	(基準21号30項、99項)
企業結合で引き受けた偶発負債については、現在の債務であり、信頼性をもって公正価値を測定できる場合は、発生可能性にかかわらず、偶発負債を公正価値で認識する	現在の債務であっても、蓋然性が高くないものは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下では負債に計上されないため、識別可能負債として取得原価を配分しない
取得企業が発生を予想していても現在の債務でなければ、取得日時点では識別可能負債としては認識しない	取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用または損失であり、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する
<b>売却目的で保有する資産</b> (IFRS3.31)	
売却目的で保有する非流動資産（または処分グループ）にはIFRS第5号が適用され、企業結合で取得した売却目的で保有する非流動資産（または処分グループ）は、売却コスト控除後の公正価値で測定する	左記のような規定はない
<b>のれんの償却</b> (IAS38.107,108、IAS36.10,96)	(基準21号32項、国会 二 8)
のれんは償却せず、每期同時期に最低1回（減損の兆候があれば、さらに追加で）減損テストを実施する	のれんの計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却する なお、のれんは「固定資産の減損に係る会計基準」の適用対象資産となり、減損の兆候がある場合に減損テストを実施する
<b>みなし取得日・喪失日</b> (IFRS10.19-26,B88、IFRS3.BC110)	(基準22号20項 注5)
子会社の収益及び費用は、取得日から、当該子会社を支配しなくなる日まで、連結財務諸表に含める。取得日とは、取得企業が被取得企業に対する支配を獲得した日であり、支配喪失日とは、親会社が子会社に対する支配を喪失した日である	支配獲得日、株式の取得日または売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得または売却等が行われたものとみなして処理することができる

## 1.5 外貨換算

IFRS基準	日本基準
<b>機能通貨と外貨</b> (IAS21.8,9)	
営業活動（販売取引や仕入取引等）を行う主たる経済環境の通貨を <b>機能通貨</b> （functional currency）、それ以外の通貨を外貨と位置づける	機能通貨という概念はない 一般に日本企業にとって日本円以外の通貨が外貨となる
<b>外貨建取引の当初認識時の換算レート</b> (IAS21.21,22)	(外貨建取引等会計処理基準 注2)
原則として外貨建取引を取引日の為替レートで当初認識するが、為替レートが著しく変動している場合を除き、平均レートをを用いることができる	原則として外貨建取引を取引日の為替レートで当初認識する また、平均レートをを用いることもできる なお、為替レートが著しく変動している場合においても、平均レートの使用を禁止する規定はない
<b>報告期間末日の外貨建取引換算レート</b> (IAS21.23)	(外貨建取引等会計処理基準 注8、会制4号11項)
決算日の為替レートで換算する項目に対し、特定の平均レートをを用いることは認められない	決算時の為替レートとして、決算日の為替レート以外に、決算日の直物為替相場が異常と認められる場合には、決算日前後の一定期間の為替レートに基づいて算出された平均レートをを用いることが認められている
<b>在外子会社の収益及び費用の換算</b> (IAS21.39(b),40,44)	(外貨建取引等会計処理基準 三3)
在外営業活動体における収益及び費用は、 <b>取引日のレート</b> （実務的には <b>期中平均レート</b> ）により換算する ただし、為替レートが著しく変動している場合は、平均レートは使用できない	原則として <b>期中平均レート</b> により換算する。ただし、 <b>決算時レート</b> による換算が認められている なお、為替レートが著しく変動している場合においても、平均レートの使用を禁止する規定はない
<b>在外営業活動体に対する純投資</b> (IAS21.32)	
報告企業の純投資額の一部を構成するとみなされる在外営業活動体に対する貨幣性項目から生じる為替差額は、連結財務諸表上その他の包括利益で認識され、資本の独立項目として累積される。累積された換算差額は、在外営業活動体の処分時にリサイクリングされる 分離財務諸表上は、純損益で認識される	左記のような規定がないため、連結財務諸表及び個別財務諸表において、為替換算調整勘定に含めず純損益で認識する
<b>在外営業活動体の処分または部分的処分</b> (IAS21.48,48A,48C)	(会制4号42～42-3項)
すべての持分を処分した場合、及び部分処分の結果、子会社に対する支配を喪失した場合、並びに、関連会社または共同支配の取決めに対する持分が金融資産となった場合は、為替差額の累計額の全額を資本から純損益に振り替える 子会社に対する支配が継続する部分処分の場合は、比例的持分を資本から非支配持分に組み替える 関連会社または共同支配の取決めが継続する部分処分の場合は、為替差額の累計額の比例的持分を資本から純損益に振り替える	連結子会社及び持分法適用会社に対する持分比率が減少した場合、連結貸借対照表に計上されている為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額を取り崩す 連結子会社に対する支配を喪失する場合、持分比率の減少割合相当額は、純損益に計上する 連結子会社に対する支配が継続する場合、取り崩した為替換算調整勘定を非支配株主持分に振り替える
<b>サブ連結した在外営業活動体の処分</b> (IFRIC16.17)	
孫会社を処分した場合、孫会社を最終親会社が直接連結したと仮定して算定された為替差額の累計額の全額を純損益に振り替える方法と、サブ連結を行った実際の中間親会社に帰属する部分（中間親会社が孫会間をサブ連結して認識された為替差額の累計額）のみを純損益に振り替える方法のうち、いずれかを会計方針として選択し、継続的に適用する	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>超インフレ経済下の会計 (IAS29)</b>	
機能通貨が超インフレ経済国の通貨である場合の基準が定められている	左記のような規定はない

## 1.6 会計方針、見積りの変更及び誤謬

IFRS基準	日本基準
<b>連結財務諸表における会計方針の統一</b> (IFRS10.19、IAS28.35)	(実務対応報告18号、実務対応報告24号)
統一が求められる	原則、統一が求められる。ただし、在外子会社及び在外関連会社への例外規定がある
<b>会計方針の開示</b> (IAS1.117)	(基準 24 号 4-2~4-6 項、44-5 項)
以下から構成される重要な会計方針を開示する (a) 財務諸表を作成する際に使用した測定基礎 (b) 財務諸表の理解への目的適合性のある使用したその他の会計方針	重要な会計方針を注記する 会計基準等の定めが明らかであり、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、会計方針に関する注記を省略することができる 重要な会計方針の注記対象には、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続が含まれる。また、この関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続には、企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理の原則及び手続が含まれる
<b>会計方針を適用する過程で行った判断の開示</b> (IAS1.122)	
見積りを伴う判断とは別に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示する	左記のような規定はない
<b>関連する会計基準等の定めが明らかでない場合</b> (IAS8.10,11)	
取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRS基準が存在しない場合、次に掲げる根拠資料を順に参照し、その適用可能性を検討する ①類似の事項や関連する事項を扱っているIFRS基準の要求事項 ②「財務報告に関する概念フレームワーク」における資産、負債、収益及び費用に関する定義及び測定概念 類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定主体の直近の基準等の文書、その他の会計上の専門的文献、及び一般に認められている業界実務慣行も①、②に反しない範囲において、考慮することができる	左記のような規定はない
<b>会計上の見積りの変更</b> (IAS8.36)	(基準24号17項、19~20項)
(減価償却方法の変更) 会計上の見積りの変更に該当する	(減価償却方法の変更) 減価償却方法は会計方針に該当するが、減価償却方法を変更する場合には、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分することが困難な場合に該当するものとして、会計上の見積りの変更と同様に処理される



## 1.7 後発事象

IFRS基準	日本基準
修正を要する後発事象 (IAS10.8,9)	(監保実76号)
財務数値に反映する	原則として財務数値に反映するが、会社法に基づく計算書類の監査報告書日後から金融商品取引法に基づく財務諸表の監査報告書日までの期間に生じたものは、開示後発事象に準じて取り扱う

## 2. 財政状態計算書関連

### 2.1 有形固定資産

IFRS基準	日本基準
<b>範囲</b> (IAS16.6,7,8)	(研究開発費等に係る会計基準 二 注1)
<b>交換部品等</b> 有形固定資産の定義を満たす場合は、棚卸資産ではなく有形固定資産として会計処理される	左記のような明確な規定はない
<b>特定の研究開発目的にのみ使用される資産</b> 有形固定資産の定義及び認識要件を満たす場合は、有形固定資産として会計処理される	原則として取得時に費用計上する
<b>耐用年数及び残存価額</b> (IAS16.6)	(監委81号23~24項)
会計上の見積りによって決定する	会計上の見積りによって決定する ただし、不合理と認められる事情のない限り、法人税法の規定に基づいて決定することが、実務上、認められている
<b>借入コスト</b> (IAS23.1,7)	(連続意見書第三)
有形固定資産が適格資産に該当する場合、借入費用を取得原価に算入する	原則として財務費用として費用計上する ただし、自家建設の場合、建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、取得原価に算入することができる
<b>大規模な検査等のコスト</b> (IAS16.14)	
大規模な検査または修繕に係るコストは、有形固定資産の認識要件を満たす場合は、取替資産として有形固定資産の帳簿価額に含めて認識する	左記のような規定はない
<b>交換</b> (IAS16.24)	(監委43号)
原則として取得した有形固定資産の公正価値をもって測定する 公正価値をもって測定されない場合、譲渡した有形固定資産の帳簿価額をもって測定する	同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合、譲渡した固定資産の帳簿価額をもって取得原価とする 同一種類、同一用途以外の固定資産を取得した場合、譲渡した固定資産または取得した固定資産の公正な市場価値をもって取得原価とする
<b>政府補助金</b> (IAS20.24-27)	(企業会計原則 注24)
資産に関する政府補助金は、繰延収益または補助金を控除して資産の帳簿価額とする方法により、財政状態計算書に表示する	国庫補助金、工事負担金等で取得した資産は、国庫補助金等に相当する金額を取得原価から控除することができる
<b>事後測定</b> (IAS16.29)	(企業会計原則第三 5)
<b>原価モデルまたは再評価モデル</b> (資産の種類ごとにいずれかを選択)	取得原価に基づき測定する方法 (原価モデルに相当する方法)のみ
<b>コンポーネント・アカウンティング</b> (IAS16.14,43,44)	
取得原価を重要な構成部分に配分し、各構成部分の減価償却を個別に実施 (例：航空機の機体部分とエンジン部分) 認識規準を満たす場合、継続して操業するために必要となる定期的な大規模検査についてはコンポーネントとして減価償却を個別に実施する	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>減価償却方法</b> (IAS16.60)	(企業会計原則 注1-2)
経済的便益の消費パターンを反映する方法	会計方針として選択
<b>減価償却方法の変更</b> (IAS16.61)	(基準24号5項、19~20項)
<b>変更した場合、会計上の見積りの変更として会計処理(遡及適用しない)</b>	会計方針であるため、正当な理由がない限り、その変更は認められない変更が認められる場合、その変更は、「会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合」に該当するものとして、会計上の見積りの変更と同様に会計処理(遡及適用しない)
<b>減価償却方法、耐用年数、残存価額の見直し</b> (IAS16.51,61)	
少なくとも各事業年度末に見直しを行う	左記のような規定はない
<b>資産除去債務</b> (IAS16.16(c),18)	(基準18号8項)
棚卸資産を生産する目的で特定の期間に有形固定資産を使用したことにより発生した資産除去債務に対応するコストは、IAS第2号「棚卸資産」に従い、棚卸資産の原価を構成するコストとして会計処理する	有形固定資産の稼働等に従い使用の都度発生する資産除去債務に対応するコストは、有形固定資産として認識し、減価償却を通じて期間配分する ただし、一旦資産計上し、計上時期と同一の期間に同一の金額を費用処理することもできる
<b>資産除去債務－割引率</b> (IAS37.47,59)	(基準18号6項、11項、49項)
税引前無リスク利率(必要に応じて負債に固有のリスクを調整)を毎期見直して使用する	負債計上時の税引前無リスク利率を継続して使用する ただし、割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、増加する場合には、その時点の割引率を使用する
<b>資産除去債務－割引の振戻し</b> (IAS37.60、IFRIC1.8)	(基準18号14項)
財務費用として認識する	資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する

## 2.2 無形資産

IFRS基準	日本基準
事後測定 (IAS38.72)	(企業会計原則第三 5)
原価モデルまたは再評価モデル (資産の種類ごとにいずれかを選択) ただし、再評価モデルの適用には、当該資産について活発な市場が存在することが条件	取得原価を基礎とした測定のみ認められる
耐用年数 (IAS38.88,90,94)	(企業会計原則第三 5、会制12号18項、21項)
予定する使用方法、ライフサイクル、陳腐化、法的制限 (支配期間、終了期限) などの要因を考慮して決定する	会計上の見積りによって決定する 無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない  市場販売目的のソフトウェア、自社利用のソフトウェアについては、それぞれ3年または5年以内の年数とし、それを超えるときには合理的な根拠に基づく必要がある
償却方法 (IAS38.97,98A)	(企業会計原則 注1-2、会制12号18項、21項)
経済的便益の消費パターンを反映する方法 (不明な場合は定額法) 無形資産の使用により生み出される収益に基づく償却方法は、一部の例外を除き認められない	財政状態及び経営成績を正しく示す減価償却方法を会計方針として選択  市場販売目的のソフトウェアについては、ソフトウェアの性格に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用する  合理的な償却方法としては、見込販売数量に基づく方法のほか、見込販売収益に基づく償却方法も認められる  自社利用のソフトウェアについては、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却の方法を採用する。一般的には、定額法による償却が合理的とされる
耐用年数を確定できる無形資産 (IAS38.88,102,104)	(基準24号19項、20項、適用指針24号12項)
償却方法の変更、耐用年数の変更いずれも会計上の見積りの変更として会計処理 (遡及適用しない)	償却方法の変更は「会計方針の変更」に該当するが、その変更については会計上の見積りの変更と同様に扱う 耐用年数の変更も「会計上の見積りの変更」として会計処理 (遡及適用しない)
償却方法、耐用年数、残存価額は少なくとも各事業年度末に見直しを行う	左記のような規定はない
耐用年数を確定できない無形資産 (IAS38.BC60,107-109)	
無形資産が企業への正味キャッシュ・フローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合、無形資産の耐用年数は確定できないものとされる	左記のような規定はない
耐用年数を確定できない無形資産は、償却してはならない	左記のような規定はない
耐用年数を確定できない事象等が引き続き存在するかを毎期見直す	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<p><b>開発費の資産計上</b> (IAS38.54,57)</p> <p>研究費は発生時の費用として認識する 開発費はIAS第38号第57項の6要件をすべて立証できる場合に限り無形資産として認識する</p>	<p>(研究開発費等に係る会計基準 三 注3)</p> <p>研究開発費は発生時の費用として処理する 市場販売目的のソフトウェアは、製品マスターの完成までの費用及び製品マスターまたは購入ソフトウェアに対する著しい改良に要した費用が研究開発費に該当する</p>
<p><b>企業結合により取得した仕掛中の研究開発投資</b> (IAS38.33,34,42,43,54,57)</p> <p>識別可能であり、その他の点でも無形資産の定義を満たす場合は、のれんと区別して認識する 取得日時点の公正価値で測定する</p>	<p>(基準21号28項、29項、適用指針10号51項、52項、58項、59項、59-2項、367項、367-2項、367-3項)</p> <p>受け入れた資産のうち、企業結合日において識別可能なものに対して、その企業結合における時価を基礎として取得原価を配分する 受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合は、識別可能なものとして取り扱う なお、研究開発活動の途中段階の成果（最終段階にあるものに限らない）についても分離して譲渡可能なものがある</p>
<p>取得した仕掛中の研究開発プロジェクトの事後の支出については、IAS第38号に従う すなわち、自社で研究開発費を支出した場合と同様に、研究費は発生時の費用として認識し、開発費はIAS第38号第57項の6要件をすべて立証できる場合に限り無形資産として認識する</p>	<p>事後の研究開発費は発生時の費用として認識する</p>
<p><b>繰延資産の取扱い</b> (IAS38.69)</p> <p>創立費及び開業費は、原則として資産計上することはできないと考えられる 開発費については、IAS第38号に定められる無形資産の認識要件を満たすか検討する必要がある FVTPLに分類される金融負債に係る社債発行費等は直ちに純損益を通じて認識し、その他の金融負債に係る社債発行費等は、当初測定額に含める</p>	<p>(実務対応報告19号、企業会計原則第三4)</p> <p>創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債発行費等は原則として支出時に費用として処理する。ただし、繰延資産として計上することが認められている</p>

## 2.3 投資不動産

IFRS基準	日本基準
投資不動産の範囲・取扱い (IAS40.1,5)	(基準20号3~5項、8項)
<p>「投資不動産」とは、賃貸収益もしくは資本増価またはその両方を目的として、所有またはリースの借手が使用権資産として保有する不動産をいう</p> <p>投資不動産は、自己使用不動産と異なる会計処理と開示の規定が定められている</p>	<p>「投資不動産」と類似した概念として「賃貸等不動産」がある</p> <p>「賃貸等不動産」とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く）をいう</p> <p>賃貸等不動産に該当する不動産は、時価等の開示が求められるが、有形固定資産と異なる会計処理は求められていない</p>
投資不動産と自己使用不動産の区分（複数用途の不動産） (IAS40.10)	(基準20号7項、適用指針23号7項)
<p>自己使用不動産部分の重要性が低い場合に限り、全体を投資不動産とし、それ以外の場合は、全体を自己使用不動産とする</p> <p>ただし、部分ごとに売却（またはファイナンス・リース）できる場合には、「投資不動産」部分と「自己使用不動産」部分とを区分する</p>	<p>用途の違う部分が混在する場合、両者は区分して開示する</p> <p>区分するにあたっては、管理会計上の区分その他の合理的な方法等を用いることが可能である</p> <p>なお、賃貸等不動産部分の割合が低い場合は、賃貸等不動産として識別しなくてもよい</p>
事後測定 (IAS40.30)	(企業会計原則第三 5)
<p>原価モデルまたは公正価値モデル</p> <p>(原則としてすべての投資不動産に同じ測定モデルを適用する)</p>	有形固定資産として原価モデルを適用する
区分表示 (IAS1.54)	
投資不動産は財政状態計算書上、区分表示する	左記のような規定はない



## 2.4 関連会社に対する投資

IFRS基準	日本基準
<b>持分法の適用範囲</b> (IAS28.3,5,8,16,18)	(基準16号5項、5-2項、6項、適用指針22号24項)
関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資は、原則として持分法を適用する	非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する
<p>関連会社とは、投資者が重要な影響力を有している企業をいう</p> <p>なお、重要な影響力とは、投資先の財務及び営業の方針決定に参加するパワーであるが、その方針に対する支配または共同支配ではないものをいう</p> <p>投資先の議決権の20%以上を直接的または間接的に保有している場合、重要な影響力がないことを反証できない限り、重要な影響力を有していると推定される</p> <p>直接的に、または間接的に投資先の議決権の20%未満しか保有していない場合には、重要な影響力が明確に証明できる場合を除き、重要な影響力を有していないと推定される</p>	<p>関連会社は、子会社以外の他の企業の財務及び営業、または事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該子会社以外の他の企業をいう</p> <p>具体的には、以下のいずれかの場合に重要な影響を与えることができることとされている（子会社に該当する場合を除く）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 議決権の100分の20以上を自己の計算において所有</li> <li>- 議決権の100分の15以上、100分の20未満を自己の計算において所有している場合であって、かつ、一定の要件に該当</li> <li>- 自己の計算において所有している議決権と緊密な者及び同意している者が所有している議決権とを合わせて議決権の100分の20以上を占め、かつ、一定の要件に該当</li> </ul>
重要な影響力の判定に際し、現在行使可能な潜在的議決権についても考慮する	左記のような規定は存在しない
関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資が、ベンチャー・キャピタル企業、またはミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業である企業に保有されているか、または当該企業を通じて間接的に保有されている場合には、企業は、当該投資を、IFRS第9号にしたがって純損益を通じて公正価値で測定することを選択できる	<p>子会社以外の他の企業の議決権の20%以上を自己の計算で所有している場合であっても、財務上または営業上もしくは事業上の関係からみて、子会社以外の他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認められる場合、関連会社に該当しない</p> <p>例えば、投資企業や金融機関が営業取引として、他の企業の株式や出資を有している場合で、かつ、一定の要件を満たす場合が該当する</p>
<b>持分法の適用範囲の例外</b> (IAS28.20)	(適用指針22号25～26項、基準16号15項)
関連会社に対する投資が売却目的保有に分類される場合は、持分法を適用せず、IFRS第5号にしたがって会計処理する	<p>実際に処分されるまで持分法を継続して適用する</p> <p>なお、影響が一時的であると認められる関連会社に対する投資については持分法を適用しない</p>
右記のような規定はない	利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある関連会社（非連結子会社含む）に対する投資については、持分法を適用しない
<b>会計方針の統一</b> (IAS28.35)	(基準16号9項、実務対応報告24号、18号)
類似の状況における同様の取引及び事象に関し、統一した会計方針を用いて作成しなければならない	<p>同一環境下で行われた同一の性質の取引等に関する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する</p> <p>ただし、在外関連会社については、当面の間、特定の項目について重要性が乏しい場合を除き日本基準に修正することを条件として、IFRS基準または米国会計基準あるいはJMIS（国内関連会社の場合）で作成された財務諸表を連結手続上利用することが認められている（この場合、会計方針を統一する必要はない）</p>

IFRS基準	日本基準
<p><b>決算日</b> (IAS28.33,34)</p> <p>企業の報告期間の末日が関連会社またはジョイント・ベンチャーと異なる場合には、企業の使用のために、企業の財務諸表と同じ日付で財務諸表を作成する</p> <p>同じ日付で財務諸表を作成することが実務上不可能な場合には、3カ月以内の決算期の相違が認められる</p> <p>その場合でも、決算期が相違する期間に重要な取引または事象が生じた場合は、財務諸表を修正する必要がある</p>	<p>(基準16号10項)</p> <p>持分法の適用にあたっては、投資会社は、被投資会社の直近の財務諸表を使用する</p> <p>投資会社と被投資会社の決算日に差異があり、その差異の期間内に重要な取引または事象が発生しているときには、必要な修正または注記を行う</p>
<p><b>のれんの会計処理</b> (IAS28.32)</p> <p>のれんの償却は認められない</p>	<p>(基準16号12項、会制9号9項)</p> <p>のれんは、原則として、その計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却する</p>
<p><b>減損</b> (IAS28.14A, 38, 40-43)</p> <p>関連会社及び共同支配企業に対する金融商品のうち、持分法が適用されない長期持分の金融商品には、まず、減損の規定を含むIFRS第9号を適用し、そのうえでIAS第28号の減損の持分見合いの調整や減損規定が適用される</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p><b>重要な影響力または共同支配の喪失</b> (IAS28.22)</p> <p>旧関連会社または旧ジョイント・ベンチャーに対する残存持分が金融資産に分類される場合には、残存持分を公正価値で測定する</p>	<p>(基準16号15項、会制9号19項)</p> <p>投資の売却等により、関連会社に該当しなくなった場合には、残存する当該会社の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する</p>

## 2.5 共同支配の取決め

IFRS基準	日本基準
<b>共同支配の取決め</b> (IFRS11.1)	
共同支配の取決めに対する持分を有する企業の財務報告に関する原則が定められている	共同支配の取決めに対応する包括的な基準は存在しない（なお、共同支配企業の形成の会計処理については企業結合会計基準等にて規定されている）
<b>共同支配の有無の判定</b> (IFRS11.B5,B6)	(基準21号37項、適用指針10号175項、実務対応報告20号Q2、実務対応報告21号Q2、Q4)
以下の2段階の分析を実施する 1. すべての当事者（または当事者のグループ）が全体として取決めを支配しているかを判定 2. その取決めに対する共同支配を有しているかを評価	以下のすべての要件を満たす企業結合は共同支配企業の形成と判断される 1. 独立企業要件 2. 契約要件 3. 対価要件 4. その他の支配要件 投資事業組合、有限責任事業組合、合同会社も、一定の要件を満たす場合は共同支配企業に該当する旨が明記されている
<b>共同支配の取決めの分類</b> (IFRS11.6,15,16)	(基準21号39項、会制14号132項、308項、金融QA Q71)
ジョイント・オペレーション (JO) とジョイント・ベンチャー (JV) に分類するに当たり、3つのテストが求められている（法的形態、契約上の取決め、その他事実及び状況） その結果、JOに該当する場合はJOに対する持分に関して、自社の資産、負債及び取引を認識し、JVに該当する場合は持分法を適用する	共同支配企業のみ規定されており（共同支配事業の概念がないため）、持分法が適用される。他方で、被投資者の法的形態（組合等）に基づく個別の会計基準が規定されており、比例連結の処理が行われる場合がある
<b>共同支配投資者の会計処理</b> (IFRS11.24,261(b)、IAS27.10)	(基準21号39項(1)(2))
ジョイント・ベンチャーとして、持分法で会計処理する	関連会社として、持分法で会計処理する
<b>共同支配事業者の会計処理</b> (IFRS11.20-22,26(a))	(会制14号132項、308項、実務対応報告20号Q6、実務対応報告21号Q1、Q2、金融商品Q&A Q71)
共同支配事業に対する持分に関して、自社の資産、負債及び取引を認識する	<b>&lt;参考&gt;</b> 以下の事業体について、次の会計処理を行う 任意組合、匿名組合、パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ等への出資の持分相当額の取込みについては、個別財務諸表上、純額法が原則、経済実態に応じて総額法、折衷法も認められる 連結財務諸表上も、個別財務諸表の処理をそのまま取り込むことになるが、当該出資に持分法を適用する場合は、投資者以外の出資者が負担しない損失についてのみ追加計上する

## 2.6 棚卸資産

IFRS基準	日本基準
<b>棚卸資産の範囲</b> (IAS2.6(c),16、IAS16.8、IAS38.69)	(基準9号3項)
<p><b>販売活動及び一般管理活動において短期的に消費される事務用消耗品等の取扱い</b></p> <p>基準上、取扱いが明記されていないため、「生産過程またはサービスの提供にあたって消費される原材料または貯蔵品」に該当するか否かで判断する</p>	棚卸資産には、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる
<p><b>交換部品等の取扱い</b></p> <p>1年を超えて使用すると予測される主要交換部品及び予備器具は、有形固定資産に含めて計上する</p>	左記のような規定はない
<p><b>見本品、カタログ</b></p> <p>企業が広告宣伝活動及び販売促進目的のために、無償で提供することを意図した見本品(例：化粧品サンプル)に係る製造、購入コストは、販売用製品の製造に要したのではないため、棚卸資産に該当せず、発生時に費用処理する</p> <p>企業の製品またはサービスについて記載したカタログも、広告宣伝・販売促進用資料の一種とみなされるため、棚卸資産には該当せず、コストは発生時に費用処理する</p>	左記のような規定はない
<b>棚卸資産の原価の範囲</b> (IAS2.10-18)	(原価計算基準)
基準上、原価に含まれる項目とそれぞれの項目に該当するものを示しており、棚卸資産の原価に含まれた項目は、原価性があることになる	原価性の有無については、「原価計算基準」における原価の本質、諸概念、非原価項目等の解釈により判断するものと考えられる
<b>仕入値引き</b> (IAS2.11)	(原価計算基準11、財規90、財規ガイドライン90)
基準上、値引き、割戻し及びその他の類似項目は、購入原価の算定にあたって控除される	仕入値引き及び割戻しは、購入原価の算定にあたって控除される仕入割引について、営業外収益として処理する
<b>評価減の戻入れ</b> (IAS2.33)	(基準9号14項)
一定の場合には戻入れを行う	<b>洗替え法または切放し法</b> (棚卸資産の種類ごと、及び売価の下落要因ごとに選択適用可)
<b>原価配分方法</b> (IAS2.21,23,25)	(基準9号6-2項、34-4項)
<b>個別法、先入先出法、加重平均法、売価還元法</b> 右記のような規定はない	<b>個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法</b> 一定の場合には、最終仕入原価法が容認される
<b>固定製造間接費の加工費への配賦</b> (IAS2.13)	(原価計算基準47項)
生産設備の正常生産能力に基づいて配賦する 実際の生産水準が低い場合、未配賦の固定製造間接費は費用認識するが、逆に生産水準が異常に高い場合には、棚卸資産が原価よりも高く測定されないように生産単位当たりの固定製造間接費の配賦額を減少させる	一会計期間の予定操業度等に基づいて配賦する 製造間接費に関する原価差異は、原則売上原価に賦課するが、予定価格等が不適当なため比較的多額に生じた場合には、売上原価と棚卸資産に配賦する

IFRS基準	日本基準
<b>資産除去コスト</b> (IAS16.16(c),18) 棚卸資産を生産する目的で、有形固定資産を使用した結果として発生するコストはIAS第2号「棚卸資産」にしたがって会計処理する (ただし、有形固定資産を取得した結果として生じるものは有形固定資産として認識)	(基準18号8項) 左記のような規定はなく、棚卸資産の生産等、有形固定資産を意図した目的のために正常に稼働させた期間に発生するものも含めて有形固定資産として認識し、残存耐用年数にわたり、各期に費用配分するか、当該計上時期と同一の期間に資産計上額と同一の金額を費用処理する
<b>借入コストの取得原価算入</b> (IAS23.7(a),8)	(不動産開発事業を行う場合の支払利子の監査上の取扱いについて、 連続意見書第三 第一 四 2)
適格資産としての要件を満たす場合には、棚卸資産の取得原価の一部として資産化しなければならない	不動産開発事業を行う場合の支払利子のうち、一定の要件を満たす場合には、棚卸資産の取得原価の一部として資産化することも認められる

## 2.7 生物資産

IFRS基準	日本基準
<p><b>測定 (IAS41.2,12,13)</b></p> <p>生物資産及び収穫時点の農産物は、売却コスト控除後の公正価値で測定する</p> <p>ただし、生物資産のうち、果実生成型植物は、IAS第16号「有形固定資産」にしたがって会計処理する</p> <p>収穫後の農産物は、原則として、IAS第2号「棚卸資産」にしたがって低価法（原価または正味実現可能価額の低い方）により測定する</p>	<p>生物資産を対象とする個別の規定は設けられていない</p> <p>対象資産が棚卸資産に該当する場合には、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が適用され、対象資産が有形固定資産に該当する場合には、企業会計原則及び他の会計基準の有形固定資産に関する規定が適用される</p>



## 2.8 資産の減損

IFRS基準	日本基準
<b>減損の兆候</b> (IAS36.12,13)	(固会 二 1、適用指針6号11~17項)
概念的な差異はないが、割引率の変化、時価総額に比して純資産の方が高い等の広範な要因が挙げられている	概念的な差異はないが、一部の兆候に判断の目安となる具体的な数値基準が挙げられている
<b>減損損失の認識と測定</b> (IAS36.6,59,104、IFRS13)	(固会 二 2、3、適用指針6号28項、90項)
帳簿価額と回収可能価額（処分コスト控除後の公正価値と使用価値の高い方）とを比較する1ステップ方式を採用する	割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回る場合にのみ認識を行い、帳簿価額と回収可能価額（正味売却価額と使用価値の高い方）を比較して測定を行う、2ステップ方式を採用する
処分コスト控除後の公正価値は、IFRS第13号「公正価値測定」に従い、直接観察可能な価格または評価技法を用いて見積る。簡便的な見積り方法に関する具体的な記述はない	正味売却価額（時価から処分コスト見込額を控除）の算定にあたり、市場価格が存在する場合、観察可能な市場価格をもって時価とし、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額をもって時価とする  重要性が乏しい不動産及びその他の固定資産に関しては、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を、合理的に算定された価額とみなすことができる
<b>キャッシュ・フローの予測期間と見積り方法</b> (IAS36.33)	(固会 二 2)
原則として、最長5年間の直近の予算・予測を基礎とする  予測の対象期間を超えたキャッシュ・フローは、市場の長期平均成長率を上限とする成長率を使用して見積る	左記のような規定はない  なお、減損損失を認識するかを判定するために使用する割引前将来キャッシュ・フローの見積り期間については、20年が上限とされている
<b>のれんの減損</b> (IAS36.80,81,86-88,90,96)	(固会 二 8 注7、注9、適用指針6号51~54項)
<b>資金生成単位への配分</b>  企業結合のシナジーから便益を得ることが期待できる資金生成単位または資金生成単位グループに配分する	複数の事業を取得した場合、のれんを分割し関連する事業に帰属させる  事業に帰属させたのれんの減損損失を認識するかの判定は次のように行う  (原則) のれんが帰属する事業に関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行う  (容認) 事業に帰属させたのれんを、関連する各資産グループにさらに配分し、各資産グループの単位で行う（合理的な基準で配分することができる場合）
のれんが配分された資金生成単位（グループ）は、内部管理目的でモニターされる最小単位であり、集約前の事業セグメントと同じか、それより小さくなければならない	複数の事業を取得した場合、のれんを分割し帰属させる事業の単位は、取得の対価が概ね独立して決定され、かつ取得後も内部管理上独立した業績報告が行われる単位であり、通常、資産グループよりは大きい、開示対象セグメントの基礎となる事業区分と同じかそれより小さい
<b>のれんの減損テストの頻度</b>  少なくとも年1回及び減損の兆候がある場合	減損の兆候がある場合
<b>耐用年数を確定できないか又は未だ使用可能でない無形資産</b> (IAS36.10,15)	
毎期同時期に最低1回（減損の兆候があれば、さらに追加で）減損テストを実施する	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>全社資産</b> (IAS36.102)	(固会 二 7)
全社資産の帳簿価額の一部を、合理的かつ首尾一貫した基準で資金生成単位（グループ）に配分できる場合には、配分後の帳簿価額と回収可能価額を比較する	(原則) 共用資産が関連する複数の資産（グループ）に共用資産を加えた、より大きな単位で減損損失を認識するかを判定する (容認) 共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産（グループ）に配分したうえで減損損失を認識するかを判定する（合理的な基準で配分することができる場合）
<b>戻入れ</b> (IAS36.110,114,117,118,123,124)	(固会 三 2)
のれん以外の資産は、過年度に認識した減損が存在しないかまたは減少している場合に戻し入れる ただし、戻入れ後の帳簿価額は、対象資産が減損損失を認識していなかったとした場合の（償却または減価償却控除後の）帳簿価額を超えてはならない	減損損失の戻入れは認められない
<b>表示</b> (IAS36.60,61)	(固会 四 2)
<b>右記のような規定はない</b> ただし、IAS第16号「有形固定資産」等に基づき、固定資産を再評価額で測定している場合には、再評価剰余金の金額を超過しない範囲で減損損失をその他の包括利益として認識する	<b>原則として特別損失</b> 左記のような規定はない

## 2.9 引当金及び偶発負債

IFRS基準	日本基準
<b>引当金の概念</b> (IAS37.14,23,26)	(企業会計原則 注18)
<p>引当金は、以下のすべてを満たす場合に認識する</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的または推定的）を有している</li> <li>2. 債務の決済のために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高い *1</li> <li>3. 債務の金額について信頼性のある見積りができる *2</li> </ol> <p>*1 IAS第37号では、資源の流出または他の事象が起こらない可能性よりも起こる可能性の方が高ければ（more likely than not）、可能性が高いとみなされる</p> <p>*2 信頼性のある見積りができることが要件とされているが、信頼性のある見積りが出来ないことは極めて稀な例外とされている</p>	<p>引当金は、以下のすべてを満たす場合に認識する</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 将来の特定の費用または損失であること</li> <li>2. その発生が当期以前の事象に起因すること</li> <li>3. 発生の可能性が高いこと *1</li> <li>4. その金額を合理的に見積ることができること *2</li> </ol> <p>将来の債務（例：特別修繕引当金）や資産の評価性引当金が含まれる</p> <p>*1 「発生の可能性が高い」とされる水準について、IFRS基準のような明確な規定はない</p> <p>*2 合理的に見積ることができることが要件とされているが、見積りの可否に関する考え方についての規定はない</p>
<b>引当金の割引計算</b> (IAS37.45)	
貨幣の時間的価値の影響が重要な場合、割引現在価値をもって引当金計上額を測定する	左記のような規定はない
<b>リストラクチャリング引当金</b> (IAS37.72-83)	
リストラクチャリング引当金に関する詳細な規定（推定的債務の有無に基づく認識要件、事業の売却を伴う場合の債務認識のタイミング、引当金に含めるべき支出の範囲等）がある	左記のような規定はない
<b>不利な契約</b> (IAS37.66,68)	
債務を履行するための不可避的なコストが経済的便益の受取見込額を超過している契約については、その契約による現在の債務を引当金として認識する	左記のような規定はない
<b>賦課金</b> (IFRIC21.3,8,12)	
<p>賦課金（法令にしたがって政府により企業に課される経済的便益を有する資源の流出）の支払負債を生じさせる債務発生事象は、法令で特定された賦課金の支払の契機となる活動であり、当該事象の発生時に負債を認識する</p> <p>賦課金を支払う義務が、最低限の閾値に達することである場合には、対応する負債は、当該最低限の閾値に達した時点で認識される</p> <p>なお、当該負債の認識から生じるコスト（借方）については、他の基準書を適用し、資産または費用のいずれを認識すべきかを決定する</p>	左記のような規定はない

## 2.10 法人所得税

IFRS基準	日本基準
繰延税金資産・繰延税金負債の当初認識の適用除外規定 (IAS12.15,24)	(適用指針28号8項)
繰延税金資産及び繰延税金負債の当初認識を行わない特定の状況の規定がある	繰延税金資産の当初認識を行わない特定の状況（組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一定の場合）の規定がある
繰延税金資産の認識 (IAS12.24)	(税効果会計基準 注5、適用指針26号4項)
将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲で認識する（1ステップ方式） 「評価性引当額」という考え方はない	将来減算一時差異に対して一旦繰延税金資産を全額算定し、このうち回収不能部分を評価性引当額で控除する（2ステップ方式）
繰延税金資産の回収可能性の判断	(適用指針26号15～31項)
回収可能性の判断に関して画一的なガイダンスは定められていない（会社区分や数値基準はない）	回収可能性は5段階の企業分類に基づき判断する
未実現利益の消去に係る税効果 (IAS12.IE B11)	(適用指針28号34～36項)
資産負債法に基づき、買手の資産の一時差異として税効果を認識する（購入した会社における適用税率）	繰延法に基づき、売手の支払税金を繰延処理する（売却した会社における適用税率）
関連会社投資に係る将来加算一時差異の税効果 (IAS12.39)	(適用指針28号23～26項、会制9号27～28項)
将来加算一時差異の解消時期をコントロールし、かつ、予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高い場合を除き、繰延税金負債を認識する	関連会社の留保利益の発生等による将来加算一時差異を、配当によって解消する一時差異と配当以外（売却）によって解消する一時差異に分けて、繰延税金負債の認識の要否を定めている
バックワード・トレーシング (IAS12.61A)	
税率変更による繰延税金費用の純額の変動のうち、過去に純損益の外で認識した項目に関しては、純損益外で認識する	左記のような規定はない
不確実な税務上のポジション (IFRIC23)	(基準27号6～8項)
法人所得税の税務処理上の不確実性については、以下の方法により検討されることとなる <ul style="list-style-type: none"> <li>- 複数の法人所得税の処理の不確実性について、それぞれ別個に検討するか集合的に検討するかについては、不確実性の解消方法をより良く反映する方法に基づいて決定する</li> <li>- 法人所得税の処理の不確実性がどのように影響するかを評価するにあたっては、税務当局がその有する権限に基づき、報告された金額を調査する、また、調査時には関連するすべての情報についての十分な知識を有するとの前提で検討する必要がある</li> <li>- 不確実性がある税務処理が、税務当局に容認される「可能性が高い」かどうかを検討し、可能性が高いと結論付けた場合、課税所得、課税標準、未使用の繰越欠損金、未使用の繰延税金控除及び税率は、税務申告において使用されたかまたは使用される予定の税務処理に整合するように決定する</li> </ul>	過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、以下の場合には追徴または還付税額を損益に計上する <ul style="list-style-type: none"> <li>- 更正等により追徴される税額：追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額が合理的に見積ることができる場合</li> <li>- 更正等や、追徴の内容を不服として法的手段を取る場合の還付される税額：還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合</li> </ul>
法人所得税に関連する利息及び罰金	(基準27号6項)
右記のような個別規定はない	更正等による追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金は、追徴税額に含めて処理する

IFRS基準	日本基準
<b>表示・開示</b> (IAS12.74,81(e))	(基準28号2項、税効果会計基準注8)
異なる納税主体であっても、企業が当期税金資産と負債を相殺する法律上強制力のある権利を有し、当期税金負債及び資産を純額で決済または同時に決済することを意図する場合、繰延税金資産と繰延税金負債とを相殺しなければならない	異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債の相殺表示は認められない 連結納税グループ間では、法人税及び地方法人税において同一の納税主体であるから相殺する
繰延税金資産として財務諸表に認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額について注記する	評価性引当額について注記する

### 3. 純損益及びその他の包括利益計算書関連

#### 3.1.1 収益

☀ 2020年3月に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（2021年4月1日以後開始する事業年度から適用）を適用している場合は、以下の差異は解消される。

IFRS基準	日本基準
<b>基本概念</b> (IFRS15.IN7)	(企業会計原則第二 3B)
財またはサービスの顧客への移転を描写するように、その財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識する	実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限り、収益を認識する
収益認識にあたり、以下の5つのステップにより検討する	
ステップ1 契約の識別	
ステップ2 履行義務の識別	
ステップ3 取引価格の算定	
ステップ4 取引価格の履行義務への配分	
ステップ5 履行義務の充足に基づく収益の認識	
<b>ステップ1 契約の結合</b> (IFRS15.17)	(基準15号7項、8項)
同一の顧客（またはその関連当事者）と同時またはほぼ同時に締結した複数の契約は、一定の場合、結合し単一の契約として会計処理する	左記のような具体的な規定はないが、「工事契約に関する会計基準」において、工事契約に係る認識の単位は、当事者間で合意された実質的な取引単位に基づくことが示されている
<b>ステップ1 契約の変更</b> (IFRS15.20,21)	(指針18号5項)
契約変更により以下の両方が生じる場合、当該契約変更を独立した契約として処理する	左記のような具体的な規定はないが、「工事契約に関する会計基準の適用指針」において、工事契約の変更は見積りの変更として処理することが示されている
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 別個の財またはサービスを引き渡す約束（別個の財・サービスについてはステップ2を参照）</li> <li>- 財またはサービスについての企業の独立販売価格に基づく契約価格の増額</li> </ul>	
上記に該当しない契約変更の会計処理は、変更後の契約に残存する財またはサービスが、契約変更日前に顧客に移転した財またはサービスと別個のものであるか否かに基づき、以下のいずれかの方法で処理する	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 別個のものである場合、契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する</li> <li>- 別個のものでない場合、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理し、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する</li> <li>- 両者の組み合わせである場合、契約変更が未充足の履行義務に与える影響を反映する方法で処理する</li> </ul>	



IFRS基準	日本基準
<p><b>ステップ2 収益の認識単位</b> (IFRS15.22,23,26,27)</p> <p>契約開始時に、顧客との契約において約束した財またはサービスを評価し、契約中の他の財またはサービスとは別個の財またはサービス、もしくは一定の要件を満たす一連の別個の財またはサービスをまとめて、収益の認識単位である履行義務として識別しなければならない</p> <p>別個のものである場合とは、以下の2つを共に満たす場合をいう</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独で、または顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせで享受できる</li> <li>- 財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別できる</li> </ul>	<p>(基準15号7項、8項、実務対応報告17号3)</p> <p>左記のような具体的な規定はないが、「工事契約に関する会計基準」や「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」において、一定の考え方が示されている</p>
<p><b>ステップ3 変動対価の見積り</b> (IFRS15.53,56)</p> <p>対価が変動する場合、期待値、または最も可能性の高い金額のいずれかより適切な方法を用いて対価を見積る</p> <p>変動性に係る不確実性が将来解消された時点で、それまでに認識済みの収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲で、変動対価を取引価格に含める(収益認識する)</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p><b>ステップ3 重大な金融要素</b> (IFRS15.60,63,65)</p> <p>取引価格に重大な金融要素が含まれる場合には、金融の影響(金利収益または金利費用)を、包括利益計算書において顧客との契約から生じる収益と区別して表示する</p> <p>ただし、契約開始時において、財またはサービスの移転時点とその財またはサービスに対する支払時点との間が1年以内と見込まれる場合には、金融の影響を調整しないことができる</p>	<p>左記のような規定はない</p> <p>明らかに金利部分を含む場合(例、回収期間が長期にわたる割賦販売)を除き、通常は、対価として受領することになる金銭その他の資産の額により収益を測定する</p>
<p><b>ステップ3 現金以外の対価</b> (IFRS15.66,67)</p> <p>現金以外の形態の対価を受領する契約において取引価格を算定する場合には、その現金以外の対価を公正価値で測定する</p> <p>ただし、公正価値を合理的に見積れない場合には、その対価との交換として顧客に移転する財またはサービスの独立販売価格を参照し間接的に測定する</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p><b>ステップ3 顧客に支払われる対価</b> (IFRS15.70,71)</p> <p>企業が顧客へ何らかの対価を支払う場合、その支払いが①顧客から受け取る別個の財またはサービスとの交換によるものであれば(他の購入取引と同様に)その財またはサービスに対する支払いとして扱い、②取引価格の減額であれば、収益の減額として会計処理する</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p><b>ステップ4 取引価格の履行義務への配分</b> (IFRS15.76)</p> <p>原則として、契約中の各履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格の比率に基づいて、各履行義務に契約の取引価格を配分する</p>	<p>左記のような規定はない</p>

IFRS基準	日本基準
<p><b>ステップ5 収益認識時点</b> (IFRS15.31,33)</p> <p>約束した財またはサービス（すなわち資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）、収益を認識する</p> <p>資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）である</p> <p>資産に対する支配とは、当該資産を使用・処分する能力（もしくは他の企業が当該資産を使用・処分することを妨げる能力）を指す</p>	<p>(企業会計原則第二 3B)</p> <p>実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限り、収益を認識する</p>
<p><b>ステップ5 収益認識のパターンの決定</b> (IFRS15.31,33,35)</p> <p>収益の認識パターンには、一時点における収益認識と一定の期間にわたる収益認識がある</p>	<p>(基準15号4項、5項、9項)</p> <p>どのような場合に一定の期間にわたり収益を認識するかに関する左記のような規定はない</p>
<p>一定の期間にわたり収益を認識するのは、以下3つの要件のいずれかに該当する場合であり、それ以外の場合には一時点で収益を認識する</p> <p>(a) 企業の履行により提供される便益を、企業の履行につれて同時に顧客が受け取り消費する（例：清掃サービス）</p> <p>(b) 企業の履行により、資産が創出または増価し、それにつれて顧客が当該資産を支配する</p> <p>(c) 企業の履行により、企業が他に転用できる資産が創出されず、現在までに完了した履行について支払を受ける強制可能な権利を有している</p>	<p>工事契約及びソフトウェアの受注制作については、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる場合には進行基準を、それ以外の場合は完成基準を適用する</p>
<p><b>ステップ5 一時点で充足される履行義務</b> (IFRS15.33,38)</p> <p>一定の期間にわたる認識の3要件のいずれにも該当しない場合には、一時点で収益を認識する</p>	<p>(企業会計原則第二 3B)</p> <p>左記のような規定はなく、実現主義の原則に従い、商品等の販売または役務の給付によって実現したときに限り収益を認識する</p>
<p><b>進捗度の見積り</b> (IFRS15.41,45)</p> <p>進捗度は、アウトプット法とインプット法のいずれか適切な方法により見積る</p> <p>履行義務の成果を合理的に測定することができないが、発生するコストを回収すると見込んでいる場合には、合理的に測定できるようになるまで発生したコストの範囲で収益を認識する</p>	<p>(基準15号9項、15項)</p> <p>進捗度の見積り方法について、IFRSのような包括的な規定はない</p> <p>工事契約において、原価比例法のほか、これよりも合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積り方法がある場合には（直接作業時間比率、施工面積比率等）、それらを用いることができる</p> <p>成果の確実性が認められない工事契約等については、部分的に回収可能な金額が存在していたとしても、進行基準によらず完成基準により収益を認識する</p>
<p><b>契約獲得及び履行コスト</b> (IFRS15.91,95)</p> <p>契約獲得に要したコストのうち増分コストについては、回収可能と見込まれる場合に資産として認識する</p> <p>また、契約を履行する際に発生した一定のコストについては、別の基準（棚卸資産等）の範囲に含まれない場合でも、回収可能な額を資産として認識する</p>	<p>左記のような規定はない</p>

IFRS基準	日本基準
<b>返品権付きの販売</b> (IFRS15.55,B20-B27) 返品権付きの販売取引については、移転した製品について、権利を得ると見込まれる対価により収益を認識するとともに、返金負債を認識する。また、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（及び対応する売上原価の修正）も認識する	（企業会計原則 注18） 返品金額を合理的に見積ることができる場合には、返品に伴う損失額を見積り、返品調整引当金を計上する
<b>製品保証</b> (IFRS15.B28-33) 契約で合意した仕様であることを保証するものである場合は、見積コストを引当金として会計処理する それ（契約で合意した仕様であることを保証すること）以外の、顧客に何らかのサービスを提供するものである場合には、製品の引渡しと別個の履行義務として識別し会計処理する	（企業会計原則 注18） 製品保証に関する将来コストを見積り、製品保証引当金を計上する
<b>本人か代理人かの検討</b> (IFRS15.B34-38) 顧客への財またはサービスの提供にあたり、他の当事者が関与している場合には、財またはサービスを自らが提供することを履行義務として総額で収益を認識するのか（本人）、もしくは、他の当事者がそれらの財またはサービスを提供するために手配することを履行義務として純額で収益を認識するのか（代理人）を検討する	（企業会計原則第二 1B、実務対応報告第17号4項） 左記のような一般的な規定はなく、収益及び費用は総額により記載することを原則とする なお、ソフトウェア取引について、一連の営業過程において通常負担すべきリスクを負っていない場合には、収益の総額表示は適切でないといわれている
<b>追加的な財またはサービスに対する顧客のオプション</b> (IFRS15.B39-43)	
追加的な財またはサービスを取得するオプションを顧客に付与し、そのオプションを通じて、契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供する場合（例、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム）には、当該オプションについて別個の履行義務として会計処理する	左記のような規定はない
<b>返金不能の前払手数料</b> (IFRS15.B48-51)	
返金不能の前払手数料が、将来の財またはサービスに対するものである場合には、その財またはサービスが顧客に提供された時に収益を認識する	左記のような規定はない
<b>知的財産のライセンスに関するアクセス権及び使用权</b> (IFRS15.B52-63B)	
顧客に対してライセンスを供与する企業の約束の性質が、ライセンス期間にわたって存在する知的財産へのアクセス権である場合には一定の期間にわたり収益を認識し、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産の使用権である場合には一時点で収益を認識する	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<p><b>買戻契約</b> (IFRS15.B64-76)</p> <p>企業が資産を買い戻す権利（先渡取引またはコール・オプション）を有している場合には、顧客は当該資産に対する支配を獲得していない。このため、売却価格と買戻価格の関係により、リースまたは融資契約として会計処理を行う</p> <p>顧客が企業に資産を売り戻す権利を有している場合には、契約開始時に、顧客がその権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを検討する</p> <p>重大な経済的インセンティブを有している場合には、売却価格と買戻価格の関係により、リースまたは融資契約として会計処理を行い、重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業はそのような契約を、返品権付きの販売であるかのように会計処理する</p>	<p>(会制15号9項)</p> <p>不動産の流動化取引等を除き、左記のような具体的な規定はない</p>
<p><b>表示・開示</b> (IFRS15.105)</p> <p>契約のいずれかの当事者がその義務を履行している場合には、義務の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約資産または契約負債として表示する</p> <p>また、対価に対する無条件の権利があれば債権として区分表示しなければならない</p>	<p>(基準15号17項)</p> <p>IFRS基準のような具体的な規定はないが、「工事契約に関する会計基準」において工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上において計上される未収入額については、金銭債権として取り扱う旨の定めがある</p>

### 3.1.2 収益 (IFRS第15号 対 企業会計基準第29号)

☀ 以下は2020年3月に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び2021年3月に最終改正された企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」の内容を反映している。同基準等は2021年4月1日以後開始される事業年度から適用される。

IFRS基準	日本基準
<b>契約コスト (IFRS15.91,95)</b>	(基準29号109項)
企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない	左記のような規定はない (IFRS基準または米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業は、個別財務諸表において左記の取扱いが認められる)
顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準（例えば、IAS第2号「棚卸資産」、IAS第16号「有形固定資産」またはIAS第38号「無形資産」）の範囲に含まれない場合には、企業は、契約を履行するために生じたコストが次の要件のすべてに該当するときだけ、当該コストから資産を認識しなければならない (a) 当該コストが、契約または企業が具体的に特定できる予想される契約に直接関連している（例えば、既存の契約の更新により提供されるサービスに関するコスト、またはまだ承認されていない特定の契約により移転される資産の設計のコスト） (b) 当該コストが、将来において履行義務の充足（または継続的な充足）に使用される企業の資源を創出するかまたは増価する (c) 当該コストの回収が見込まれている	左記のような規定はない (IFRS基準または米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業は、個別財務諸表において左記の取扱いが認められる)
<b>非金融資産の売却取引 (IAS16.69,72、IAS38.114,116、IAS40.67,70)</b>	(基準29号108項)
企業の通常の活動から生じたアウトプットではない非金融資産の売却取引に関して、いつ資産の認識中止を行うべきかの決定や、資産の認識中止時に認識すべき利得または損失の金額の決定にあたり、IFRS第15号の原則の一部を適用する	企業の通常の営業活動により生じたアウトプットではない固定資産の売却については会計基準の適用範囲に含まれない  また、企業の通常の営業活動により生じたアウトプットとなる不動産の売却のうち、不動産流動化実務指針（会計制度委員会報告第15号）の対象となる不動産の譲渡に係る会計処理は、連結の範囲等の検討と関連するため、会計基準の適用範囲に含まれない
<b>重要性等に関する代替的な取扱い</b>	(基準29号30項、適用指針30号92～104項、164～181項)
右記のような個別規定はない	これまで我が国で行われてきた実務に配慮し、比較可能性を大きく損なわせない範囲で、以下の個別項目について代替的な取扱いを定めている  1. 契約変更 契約変更による財またはサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、当該契約変更にあたり、以下のいずれの方法も認められる - 契約変更を独立した契約として処理する - 契約変更を既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理する



IFRS基準	日本基準
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理し、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する</li> </ul>
	<p>2. 履行義務の識別</p> <p>約束した財またはサービスが、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束が履行義務であるのかについて評価しないことができる</p> <p>顧客が商品等に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動については、商品等を移転する約束を履行するための活動として処理し、履行義務として識別しないことができる</p>
	<p>3. 一定の期間にわたり充足される履行義務</p> <p>契約における取引開始日から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い工事契約（受注制作のソフトウェアを含む）の場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができる</p> <p>一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発してから帰港地に到着するまでの期間が通常の間である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務としたうえで、当該期間にわたり収益を認識することができる</p>
	<p>4. 一時点で充足される履行義務</p> <p>商品等の国内の販売において、出荷時から当該商品等の支配が顧客に移転される時（例えば、顧客の検収時）までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品等の支配が顧客に移転された時までの一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる</p>
	<p>5. 履行義務の充足に係る進捗度</p> <p>一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる</p>
	<p>6. 履行義務への取引価格の配分</p> <p>履行義務の基礎となる財またはサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財またはサービスが、契約における他の財またはサービスに付随的なものであり、重要性が乏しいと認められるときには、当該財またはサービスの独立販売価格の見積方法として、残余アプローチを使用することができる</p>
	<p>7. 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分</p> <p>次の2要件をいずれも満たす場合には、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている財またはサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約で定められている当該財またはサービスの金額にしたがって収益を認識することができる</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引の単位であると認められること</li> </ul>

IFRS基準	日本基準
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 顧客との個々の契約における財またはサービスの金額が合理的に定められていることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められること</li> </ul> <p>次の要件を満たす工事契約及び受注制作のソフトウェアについては、複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができる</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約を結合した際の収益認識の時期及び金額と、個々の契約を会計処理の単位とした収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められること</li> </ul> <p>8.有償支給取引</p> <p>有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合、企業は当該支給品の消滅を認識するが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。また、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないが、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができる（ただし、その場合であっても当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない）</p> <p>9.検針日基準</p> <p>電気事業及びガス事業における毎月の検針による使用量に基づく収益認識に関して、以下の定めがある</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 月末以外の日に実施する検針による顧客の使用量に基づき顧客に対する請求が行われる場合、決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益について、見積りを求める</li> <li>- 使用量の見積りについて、決算月の月初から月末までの送配量を基礎として、その月の日数に対する未検針日数の割合に基づき日数按分により見積ることができる</li> <li>- 単価の見積りについて、使用量等に応じた単価ではなく、決算月の前年同月の平均単価を基礎とすることができる</li> </ul>
<b>暗号資産及び電子記録移転権利に関連する取引</b>	(基準29号3項(7),108-2項)
右記のような規定はない	暗号資産及び電子記録移転権利に関する取引を本会計基準等の範囲から除外している
<b>表示・開示 (IFRS15.110-129)</b>	(基準29号78-2項~80-24項)
右記の項目を含め注記事項が定められている	<p>IFRS第15号における以下の表示又は注記事項については、本基準においては、定められていない</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 契約コストに関する注記</li> <li>- 顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失に関する表示又は注記</li> <li>- 重要な金融要素又は契約獲得の増分コストの実務上の便法の使用に関する注記</li> </ul>



### 3.2 政府補助金

IFRS基準	日本基準
<b>資産に関する政府補助金の表示 (IAS20.24-27)</b>	(企業会計原則 注24、監査第一委員会報告43号 — 1、2)
<p>資産に関する政府補助金については、次のいずれかの方法を会計方針として選択する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 政府補助金を繰延収益とし、資産の耐用年数にわたって規則的に純損益に認識する方法</li> <li>- 政府補助金を資産の帳簿価額から直接減額する方法</li> </ul>	<p>国庫補助金等により取得した固定資産について、法人税課税の繰延べを受けるための経理処理として圧縮記帳を行う場合、次の2つの方式が認められる</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 国庫補助金等を受領した期にその金額を損益計算書に認識し、国庫補助金等相当額を剰余金処分により圧縮積立金として積み立てる積立金方式</li> <li>- 国庫補助金等を資産の取得原価から控除する直接減額方式</li> </ul>
<b>収益に関する政府補助金の表示 (IAS20.29)</b>	
<p>収益に関する政府補助金については、独立項目または「その他の収益」等の科目で表示するか、または関連費用から控除することにより、純損益に認識する</p>	<p>左記のような規定はない</p>

## 3.3 従業員給付

IFRS基準	日本基準
<b>従業員給付一範囲</b> (IAS19.2,7)	(基準26号3項)
IFRS第2号「株式報酬」の対象となるものを除くすべての従業員給付が含まれる 従業員には取締役及び他の役職者が含まれるため、役員退職慰労金も適用範囲に含まれる	従業員給付を総括的に規定する会計基準はない また、株主総会の決議が必要な役員に対する退職慰労金は、退職給付に関する会計基準の適用範囲に含まれない
<b>短期従業員給付一有給休暇の会計処理</b> (IAS19.13,16)	
<b>累積型の有給休暇</b> については、期末日現在で累積されている未使用の権利の結果として企業が追加的に支払うと見込まれる金額を負債として認識する	左記のような規定はない
<b>退職後給付一複数事業主制度の会計処理</b> (IAS19.37)	
複数事業主制度を確定拠出制度として会計処理する場合でも、制度の積立超過の配分や積立不足を補うための掛金の拠出に関する契約上の取決めに起因する権利や義務を資産または負債として認識し、財政状態計算書に計上しなければならない	左記のような規定はない
<b>退職後給付一共通支配下において共同で設立された制度の会計処理</b> (IAS19.40,41)	(適用指針25号118項、121項)
<b>複数事業主制度には含まれない</b> グループ確定給付制度の確定給付費用の純額の負担に関する合意または方針がある場合、分離または単体財務諸表においては、個々の企業における負担額を認識する それ以外の場合、制度の法律上の運営事業主である企業がその分離または単体財務諸表において制度全体に係るコストを認識する	<b>複数事業主制度に含まれる</b>
<b>退職後給付一退職給付制度：退職給付信託</b> (IAS19.8)	(適用指針25号18項、19項)
退職給付信託に関する特定の規定はない このため、退職給付信託が保有する資産がIFRS基準上の制度資産として認められるか否かは制度資産の定義に基づいて判断する	退職給付信託が一定の条件を満たす場合には、年金資産に該当する
<b>退職後給付一確定給付制度：給付見込額の期間帰属</b> (IAS19.70)	(基準26号19項)
<b>給付算定式に従う方法</b>	<b>期間定額基準と給付算定式基準の選択適用</b>
<b>退職後給付一確定給付制度：簡便法</b> (IAS19.60)	(基準26号26項)
右記のような規定はない ただし、場合によっては見積り、平均及び簡便計算により、基準が規定する詳細な計算の信頼し得る近似値を求めることが可能	一定規模以下の会社は、簡便法を適用して退職給付に係る負債及び退職給付費用を算定することが認められる
<b>退職後給付一確定給付制度：死亡率</b> (IAS19.82)	
死亡率の仮定には、死亡率の改善の見積りなどの予想される変動を考慮に入れることが求められる	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>退職後給付－確定給付制度：確定給付費用</b> (IAS19.120,121)	
他のIFRS基準が一部の確定給付費用を資産の原価に含めることを要求または許容している場合、こうした資産の原価に、確定給付費用の各分類のうち適切な一定割合の金額を含める	左記のような規定はない
<b>退職後給付－確定給付制度：過去勤務費用</b> (IAS19.103,120(a))	
過去勤務費用を即時に <b>費用</b> として認識する	(基準26号15項、25項、注10、39項(2)、適用指針25号42項) 過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分を <b>その他の包括利益で認識</b> 以後、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分する方法により <b>費用処理</b> （ただし、退職従業員に係る過去勤務費用は、他の過去勤務費用と区分して <b>発生年度に費用処理</b> することも可能） なお、個別財務諸表では、その他の包括利益での認識は行わない
<b>退職後給付－確定給付制度：利息純額の認識対象</b> (IAS19.123,124)	
確定給付負債（資産）の <b>純額</b> に割引率を乗じて算定（利息純額は、制度資産に係る利息収益、確定給付制度債務に係る利息費用、アセット・シーリングの影響に係る利息で構成）	(基準26号21項、23項) <b>利息費用は期首の退職給付債務</b> に割引率を乗じて算定 <b>期待運用収益は期首の年金資産</b> の額に合理的に期待される収益率（ <b>長期期待運用収益率</b> ）を乗じて算定
<b>退職後給付－確定給付制度：再測定</b> (IAS19.120(c),122,127,128,130)	
その他の包括利益で即時認識する 以後の期間に純損益へのリサイクリングはしない	(基準26号15項、24項、39項(2)、適用指針25号34～35項) 数理計算上の差異の当期発生額のうち、 <b>発生年度に費用処理する方法</b> の他、費用処理されない部分を <b>その他の包括利益で認識する方法</b> の選択が可 その他の包括利益で認識する方法を選択した場合、以後の期間に純損益へリサイクリングする  個別財務諸表では、その他の包括利益での認識は行わない
再測定に含まれる項目 1. <b>数理計算上の差異</b> (数理計算上の仮定の変更及び実績修正による、確定給付制度債務の現在価値の変動) 2. <b>制度資産に係る収益</b> (利息純額に含まれる金額を除く) 3. <b>アセット・シーリングの変動額</b> (利息純額に含まれる金額を除く)	再測定に含まれる項目 <b>数理計算上の差異</b> (年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異)
制度資産の運営管理に係る費用及び制度自体による未払税金（確定給付債務の測定に使用した数理計算上の仮定に含めたものを除く）を制度資産に係る収益から減額する	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>退職後給付－確定給付制度：割引率</b> (IAS19.83)	(基準26号20項 注6、適用指針25号30項、95項、実務対応報告34号2項)
原則として、期末日における <b>優良社債</b> の市場利回り	期末日における <b>国債</b> または <b>優良社債</b> の利回り ただし、割引率の変動が退職給付債務に重要な影響を及ぼさない場合には、見直さないことも可 ( <b>重要性基準</b> )
優良社債の詳細は定義されていない	優良社債には、複数の格付機関による直近の格付けがダブルA格相当以上を得ている社債等が含まれる
優良社債の厚みのある市場が存在するか否かの評価は通貨レベルで行い、厚みのある市場が存在しない場合は、その通貨建ての国債の市場利回りを参照する	左記のような規定はない
右記のような規定はない	国債または優良社債の利回りがマイナスとなる場合、利回りの下限をゼロとする方法とマイナスの利回りをそのまま利用する方法のいずれかの方法による
<b>退職後給付－確定給付制度：数理計算上の仮定の見直し</b> (IAS19.58)	(基準26号 注8、適用指針25号31～32項)
確定給付負債（資産）の純額が、報告期間の末日現在で算定した場合の金額と著しく異ならないように、十分な定期性を持って再測定を行う	原則として、定期的に計算基礎の変動を確認することが求められるものの、割引率以外の計算基礎についても重要な変動が生じていない場合には見直さないことも可 なお、それぞれの企業固有の実績等に基づいて退職給付債務等に重要な影響があると認められる場合などは各計算基礎を再検討する
<b>退職後給付－確定給付制度：確定給付資産の上限</b> (アセット・シーリング) (IAS19.64,65)	
積立超過の状態にある場合、企業にとって利用可能な経済的便益を有する金額（アセット・シーリング）を上限として資産を認識する	左記のような規定はないため、積立超過額を資産として認識する
<b>退職後給付－確定給付制度：追加負債の計上</b> (IFRIC14.23-24)	
過去分の最低積立要件の掛金を支払う義務を有している場合、追加負債の計上が必要となる場合がある	左記のような規定はない
<b>退職後給付－確定給付制度：従業員または第三者による拠出</b> (IAS19.92,93)	(基準26号 注4)
制度の規約による従業員または第三者の拠出が勤務に関連する場合は、原則として、給付総額を勤務期間に帰属させるのと同じ方法を用いて、負の給付として勤務期間に帰属させることにより、勤務費用の減額とする ただし、このような拠出が従業員の勤務年数に連動しない場合は、勤務が行われた期間の勤務費用の減額として認識することが容認される	従業員からの拠出額を勤務費用から控除する
<b>退職後給付－確定給付制度：適格な保険証券</b> (IAS19.8)	
保険証券は、適格な保険証券の要件を満たす場合にのみ制度資産とみなされる	左記のような規定はない

IFRS基準	日本基準
<b>退職後給付－確定給付制度：補填 (IAS19.116,118)</b>	
補填は、確定給付の積立不足または積立超過を算定する際の控除としてではなく、別個の資産として認識する（適格な保険証券の要件を満たさない保険証券も、補填の権利となる）	左記のような規定はない
<b>その他の長期従業員給付 (IAS19.153-155)</b>	
<p>従業員が関連する勤務を提供した年次報告期間の末日後12カ月以内にすべてが決済されると予想されない場合、その他の長期従業員給付に分類される</p> <p>その他の長期従業員給付に関する積立超過または積立不足を認識及び測定するに際しては、確定給付制度における確定給付債務の認識及び測定、並びに制度資産の認識及び測定に関する規定を適用する</p>	左記のような規定はない
<b>解雇給付 (IAS19.165)</b>	
解雇給付は、企業が解雇給付の申し出を撤回できなくなった時点、または、解雇給付の支払いを伴うリストラ費用を認識した時点のいずれか早い時点で認識する	左記のような規定はない

## 3.4 株式に基づく報酬

IFRS基準	日本基準
<b>株式に基づく報酬取引に関する会計基準の適用範囲</b> (IFRS2.2)	(基準8号3項)
持分決済型、現金決済型、現金選択権付きの株式に基づく報酬に区分して会計処理を規定している	持分決済型（ストック・オプション、自社株式オプション、自社株式の交付）に限定して会計処理を規定している
<b>持分決済型の株式に基づく報酬取引—測定方法</b> (IFRS2.10,11,13)	(基準8号6項、14~15項、実務対応報告30号12項、実務対応報告36号5項、実務対応報告41号6~7項、15項)
従業員等との取引：付与した資本性金融商品の付与日の公正価値を参照して間接的に測定する 従業員等以外との取引：受け取った財貨またはサービスの獲得日または提供日の公正価値で測定する ただし、上記を信頼性をもって見積れない場合は、付与した資本性金融商品の公正価値を参照して間接的に測定する	1. スtock・オプション等の場合 ストック・オプション：付与日の公正な評価額で測定する 自社株式オプション：付与日の公正な評価額、もしくは取得した財貨またはサービスの公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で測定する 自社株式の交付：契約日の公正な評価額、もしくは取得した財貨またはサービスの公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で測定する 2. 受給権を付与された従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引（ESOP）の場合 従業員に割り当てられたポイントに応じた株式数に、信託が自社の株式を取得した時の株価を乗じた金額を基礎とする 3. 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引の場合 事前交付型、事後交付型ともに、付与日における株式の公正な評価額により測定する
<b>付与日の定義</b> (IFRS2.A)	(基準8号2項(6)、実務対応報告41号4項(9))
企業と他方の当事者（従業員を含む）が株式に基づく報酬契約に合意した日	ストック・オプションが付与された日であり、会社法にいう募集新株予約権の割当日（会社法第238条第1項第4号） なお、実務対応報告41号の「付与日」は、取締役の報酬等として株式等を無償交付する取引に関する契約が企業と取締役等との間で締結された日をいう
<b>権利確定条件の取扱い</b> (IFRS2.21)	(基準8号51項)
株式市場条件は、付与した資本性金融商品の公正価値を見積る際に考慮する	株式市場条件をストック・オプションの公正な評価額を見積る際に考慮するという定めはない
<b>権利確定日後の会計処理—権利不行使による失効</b> (IFRS2.23)	(基準8号9項、実務対応報告36号6項)
権利行使されなかった場合、資本に認識されたサービス（勤務を含む）の対価の戻入は行わない 資本の中のある項目から他の項目への振替は可能（純損益は通さない）	(ストック・オプションの場合) 権利不行使による失効が生じた場合、新株予約権として計上した額のうち、失効に対応する部分を利益として計上する
<b>株式市場条件が付された場合の権利確定期間</b> (IFRS2.15(b))	(適用指針11号18項)
付与日において権利確定日を合理的に予測する (付与したオプションの公正価値の見積りに用いた仮定と整合的でなければならず、その後に修正してはならない)	(ストック・オプションの場合) 株価条件は、その権利確定日を合理的に予測することが困難であるため、予測を行うことが免除され、対象勤務期間（権利確定期間）はないものとして、付与日に一時に費用を計上する
<b>権利確定条件以外の契約条件の取扱い</b> (IFRS2.21A)	
資本性金融商品の公正価値の見積りに考慮する	左記のような規定はない



IFRS基準	日本基準
付与した資本性金融商品の、条件変更による公正価値の増分の算定 (IFRS2.B43(a))	(基準8号10項(1))
条件変更日における当初条件による見積りと、条件変更後の条件による見積りとの差額	当初認識時の公正な評価額と条件変更日における条件変更後の公正な評価額との差額
株式に基づく報酬取引の権利確定期間中における取消し (IFRS2.28)	
未認識の費用を直ちに認識する	左記のような規定はない
業績条件の取扱い (IFRS2.21A)	(基準8号7項)
勤務の完了を条件としない業務目標は、権利確定条件以外の条件となる そのため、付与日時点の単位当たりの公正価値を測定する際に、当該条件を織り込むことになる	通常の権利確定条件として、ストック・オプション数の算定およびその見直しにおいて、権利不確定（業績条件が達成されないことによるもの）による失効数に反映する
段階的な権利確定または段階的な権利行使 (IFRS2.IG11)	(適用指針11号20項)
権利確定期間が異なる別個のストック・オプション（株式報酬）として会計処理される	IFRS基準と同様に、原則は別個のストックオプションとして会計処理される。ただし、付与された単位でまとめて会計処理を行うことも妨げない
未公開企業のストック・オプション (IFRS2.BC137-144)	(基準8号13項)
未公開企業のストック・オプションであっても、公正価値の見積りを行なう	ストック・オプションの単位当たりの本源的価値の見積りに基づいて会計処理することができる
資本で用いる勘定科目 (IFRS2.10)	(会計規76条1項、基準5号22項(1)、実務対応報告41号9～15項、17項)
持分決済型の株式に基づく報酬取引における費用の相手勘定としてどの名称の項目で表示すべきか規定を設けていない	自社株式オプションの発行を伴う報酬制度で付与される新株予約権は純資産の部に新株予約権として、また、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引のうち事後交付型の場合は純資産の部に株式引受権として表示するなど、会社法や会計基準による制限がある また、事前交付型についても詳細に資本項目に係る規定がある
株式交付信託により交付された株式の評価 (IFRS2.10-11,13)	(実務対応報告30号12項)
付与される資本性金融商品の「付与日」（IFRS第2号の規定によって特定される日）の公正価値で固定される(実務対応報告30号のような信託スキームでの特別な会計処理が定められていない)	付与された株式数に、信託が自社株式を取得したときの株価を乗じた金額となる（事後的に見直されない）



## 3.5 借入コスト

IFRS基準	日本基準
借入コストの資産計上 (IAS23.1)	(連結意見書第三、不動産開発事業を行う場合の支払利息の監査上の取扱いについて)
資産計上に適格な借入コストは、資産の取得原価の一部を構成する(強制規定)	会計方針の選択として資産計上が認められる
借入コストの資産計上の対象となる資産 (IAS23.5,7)	(連結意見書第三、不動産開発事業を行う場合の支払利息の監査上の取扱いについて)
意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産であり、状況によっては、棚卸資産や無形資産が対象資産となる場合がある	有形固定資産または不動産開発事業を行っている場合の対象開発原価に限定される
資産計上に適格な借入コスト (IAS23.6,10)	(不動産開発事業を行う場合の支払利息の監査上の取扱いについて)
特定目的の借入金だけでなく、その資産の取得に伴う支出がなければ回避された資金調達として、一般目的の借入金やリース債務も含まれる	不動産開発事業において資産計上する場合は、不動産開発事業のために借り入れた特定目的の借入金に限定される 一般目的の借入金に関する借入コストの資産計上に関する規定はない

## 4. 個別論点

### 4.1 リース

IFRS基準	日本基準
<b>リース会計の適用対象</b> <b>リースの識別</b> (IFRS16.A,B9-B31)	(基準13号4項)
リースとは、貸手が、資産（原資産）を使用する権利を、対価との交換により、一定の期間にわたり借手に移転する契約（契約の一部）をいう。資産の特定と使用权の支配の移転に関する詳細なガイダンスが定められている	リースの定義はほぼ同様であるが、詳細な定めはなく、実務上は契約の法形式で判断されることが一般的である
<b>会計単位の決定</b> (IFRS16.12,15,B2,B32,B33)	(適用指針16号20項)
契約の結合とリース要素の分離に関するガイダンスが設けられている。なお、借手はリース要素とこれに関連する非リース要素とを分割せず、両者を纏めて単一のリースとして会計処理する簡便法を、原資産の種類ごとに選択できる  借手は、土地と建物等を一括したリース取引については、通常、土地と建物は原資産としての相互依存性が高いとして、両者を一体のリース要素と考えることになると思われる。これに対し、貸手のリース分類の際には土地のリースと建物のリースはそれぞれ別個に検討することが要求されている	会計単位の識別を包括的に定めた規定は無い  土地と建物等を一括したリース取引について、合理的な方法により土地と建物に分割する旨があるのみである
<b>借手の会計処理</b> <b>リース会計モデル</b> (IFRS16.22)	(基準13号5項、6項、8～9項、15項)
免除規定を適用する短期リース、及び少額資産のリースを除くすべてのリースについて使用权資産モデルを適用し、資金調達を伴う使用权資産の取得として処理する	解約不能かつフルペイアウトの要件を充足するか否かにより、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する。さらに、ファイナンス・リースは、所有権移転リースと所有権移転外リースに分類する  ファイナンス・リースは通常の売買取引に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リースは通常の賃貸借取引に準じて会計処理を行う
<b>当初認識・測定</b> (IFRS16.23,24,26)	(適用指針16号22項、37項)
リース負債は、リース料総額の未決済分の割引現在価値として、使用权資産は、リース負債の当初測定額に必要な調整を加味した取得原価で当初測定される	ファイナンス・リースについては、所有権が移転するか否か、貸手の購入価額が明らかか否かにより、貸手の購入価額、リース料総額の現在価値、または見積現金購入価額でリース資産及びリース債務を計上する
<b>短期のリースについての簡便的な取扱い</b> (IFRS16.5,6)	(適用指針16号35項(2)、46項(2))
購入オプションがついていないリース期間が12ヵ月以内のリース契約については、短期リースとして使用权資産・リース負債を認識しない選択ができる	所有権移転予定の有無にかかわらず、12ヵ月以内のリース契約については、ファイナンス・リースに該当するリースであっても、通常の賃貸借処理に係る方法に準じて会計処理を行うことができる
<b>金額基準による簡便的な取扱い</b> (IFRS16.5,6,B3-8,BC100)	(適用指針16号35項(1)(3)、46項(1))
新品の状態での個々の価額が少額（例えば、5,000米ドル以下）であるような資産を原資産とするリースについては、少額資産のリースとして使用权資産・リース負債を認識しない選択ができる	ファイナンス・リースに該当するリースであっても、以下の場合には、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる  - リース料総額が企業の減価償却資産計上基準に満たない契約 - 所有権移転外ファイナンス・リースの場合、企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース契約

IFRS基準	日本基準
<b>貸手の会計処理</b> <b>リースの分類</b> (IFRS16.61-65,B53-B57)	(適用指針16号5項、8~9項)
原資産の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転するか否かの観点に基づき、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類する。原則として上記リースの分類は実質判断によるとされ、数値基準などは存在しない	借手と同様、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、かつ、ファイナンス・リースは、所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースに分類する。上記リースの分類は経済的実質に基づいて判断すべきとしつつも、別途具体的な数値基準が存在する
<b>ファイナンス・リースの貸手における収益の表示方法</b> (IFRS16.75)	(適用指針16号51項、61項)
正味リース投資未回収額に対して実効金利法を適用することにより、金融収益を計上する	収益認識の表示方法として、3つが認められており、取引実態に応じいずれかを選択できる <ul style="list-style-type: none"> <li>- 金融収益として利息部分純額を認識する方法</li> <li>- リース取引開始日に売上と売上原価を計上する方法</li> <li>- リース料受取り時に売上と売上原価を計上する方法</li> </ul>
<b>オペレーティング・リースの貸手の処理</b> (IFRS16.81)	(基準13号15項)
リース料総額をリース期間にわたって、定額法または他の規則的方法により収益として認識する  他の規則的な基礎の方が、原資産の使用による便益が減少するパターンを適切に表す場合には、当該基礎を適用しなければならない	通常の賃貸借取引に準じた処理とされ、期間を通じた調整が必要か否かは明記されていない。リース・インセンティブの会計処理は明確にされていない
<b>当初測定における個別論点</b> <b>リース期間</b> (IFRS16.A)	(基準13号4項)
解約不能期間に加えて、借手がリースを延長するオプションを行使する(または、リースを解約するオプションを行使しない)ことが合理的に確実な場合のオプション期間を含む期間である	リース期間は、特定の物件の所有者たる貸手が、物件の借手に対してそれを使用収益する権利を与えた「合意された期間」とされている
<b>リース料総額</b> (IFRS16.27,70,A)	(基準13号4項、適用指針16号15項、22項、37項)
リース料総額に関して、どのような項目をどのような場合に算入するかについて、詳細に規定されている  具体的には、固定(または実質固定)のリース料、一部の変動リース料、その行使が合理的に確実な場合の行使価額、残価保証等である	「リース料」は合意された使用料であると規定するにとどまっている。また、割安購入権の行使価額及び残価保証を除いては、リース料総額にどのような項目が含まれているかについて規定がない
<b>変動リース料</b> (IFRS16.27(b),28,38(b),70(b))	
指数またはレート等に連動して算定される変動リース料は、リース料総額に含め、それ以外は、発生時に損益処理する	変動リース料に関する明示的な規定は存在しない
<b>残価保証</b> (IFRS16.27(c),A)	(適用指針16号15項)
リース料総額に含められる残価保証は、借手の場合、自らが支払うと想定する見積額である	リース料総額に含められる残価保証の金額は、借手の場合、保証額そのもの(考える最大の金額)である
<b>リース・インセンティブ</b> (IFRS16.24,27(a),A)	
リース・インセンティブは、リースに関して貸手から借手に対して行う支払いや、借手のコストを貸手が肩代わりする、または引き受けるものである。リース・インセンティブは、借手の場合、受領時に収益計上するのではなく、リース料総額の控除項目として取扱い、使用権資産計上額を圧縮することにより、減価償却費の発生をリース期間にわたって減少させる効果がある	リース・インセンティブに関する明示的な規定は存在しない

IFRS基準	日本基準
リースの計算利率率（割引率）（IFRS16.A）	（適用指針16号17項）
リースの計算利率率とは、リース料総額と無保証残存価値の現在価値の合計が、原資産の公正価値と貸手の当初直接コストの合計に合致するような割引率をいう	貸手の計算利率率とは、リース料総額とリース期間終了時の無保証残存価値の現在価値が、当該リース物件の現金購入価額と等しくなるような利率をいう。当初直接コストへの言及はない
その他の論点 セール・アンド・リースバック取引の会計処理（IFRS16.98,99）	（会制15号5項、13項）
セール・アンド・リースバック取引が売却取引とリース取引の組み合わせとして会計処理されるか、一連の取引を金融取引とするかは、売却部分がIFRS第15号の支配の移転の要件を満たすか否かに基づき判定される	どのような場合に売却が認められるかについて、特別目的会社を活用した不動産のセール・アンド・リースバック取引に関して、定量基準がある。リスクと経済価値の移転の有無に基づき判断する
売却取引とリースの組み合わせとして会計処理される場合の売手（借手）の会計処理（IFRS16.100-102）	（適用指針16号49項）
対象資産を公正価値で売却したとみなして会計処理を行い、契約上の売却価額が公正価値と異なる場合は別途調整を行う。リースバック期間に対応する売却損益は、リースバック取引により認識される使用権資産の帳簿価額に調整され、減価償却を通じてリース期間にわたって純損益に認識される	リースバック取引がオペレーティング・リースの場合、売却損益は一括認識される。リースバック取引がファイナンス・リースの場合は原則繰り延べ、リース資産の減価償却に加減算して償却する。契約上の売却価額が公正価値と異なる場合についての言及はない
サブリースの会計処理（IFRS16.B58）	（適用指針16号47項）
原則として、ヘッドリースとサブリースをそれぞれ別個にIFRS第16号に従い会計処理する。ヘッドリースに短期リースの例外処理を適用している場合には、サブリースはオペレーティング・リースに分類される。それ以外の場合においては、サブリースの貸手（中間の貸手）は、サブリースを原資産ではなく使用権資産のリスクと経済価値の移転に基づきリースの分類を行う	原則ヘッドリースとサブリースはそれぞれ別個に会計処理するが、同一物件を概ね同一の条件で第三者にリースする転リース取引であって、ヘッドリースとサブリースのいずれもファイナンス・リースに該当する場合、損益計算書上、貸手として受取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で表示する。サブリースの貸手のリースの分類は、通常、リース対象資産のリスクと経済価値の移転に基づき行われる
<b>Covid-19に関連したレント・コンセッションによる特例</b> （IFRS16.46A,46B）	
Covid-19パンデミックの直接の結果として生じる、一定の条件を満たすレント・コンセッションに対して、借手は実務上の便法としてリースの条件変更であるかどうかの評価を行わないことを選択できる  この選択により、リースの条件変更ではない場合と同じ方法で会計処理することができる	左記のような規定はない

## 4.2 1株当たり利益

IFRS基準	日本基準
<b>希薄化効果</b> (IAS33.41,42)	(基準2号20項、54項)
継続事業の1株当たり利益が減少するかどうかで判定する	継続・非継続事業の区別はなく、事業全体の1株当たり当期純利益が減少するかどうかで判定する
<b>継続事業・非継続事業の区分表示</b> (IAS33.66-68A)	(財規95の5の2、95の5の3)
継続・非継続事業ごとに1株当たり情報を算定し、継続は計算書に表示、非継続は計算書に表示または注記する	継続・非継続事業の区別はなく、1株当たり及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益はともに注記する
<b>損失の場合の表示</b> (IAS33.69)	(基準2号12項、23項(3)、52項)
損失であっても表示する	潜在株式調整後1株当たり当期純利益について、1株当たり当期純損失の場合は注記不要である
<b>報告期間の末日後に発生した株式数を変動させる取引の開示</b> (IAS33.70(d))	
IFRS基準では、報告期間の末日後発生した取引で、当該取引が期中に行われていれば当期の1株当たり利益の算定に用いる普通株式数または潜在的普通株式数を大きく変動させていたであろうと想定される場合、取引の説明を開示する	左記のような規定はない

## 4.3 売却目的非流動資産及び非継続事業

IFRS 基準	日本基準
<b>売却目的非流動資産</b> (IFRS5.15,25,38)	
帳簿価額と売却費用控除後の公正価値とのいずれか低い価額で測定し、減価償却は中止する	左記のような規定はない
財政状態計算書上、他の資産から区分して表示する	左記のような規定はない
子会社株式についても条件を満たす場合には、企業が当該子会社に対する非支配持分を売却後に保持するかどうかに関係なく、当該子会社のすべての資産及び負債を売却目的保有に分類しなければならず、IFRS第5号の規定に従って測定する	左記のような規定はない (関連会社株式の投資については、2.4参照)
<b>非継続事業</b> (IFRS5.33)	
非継続事業に関する以下の項目は、その合計額を単一の金額として、包括利益計算書に表示しなければならない	左記のような規定はない
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 非継続事業の税引後損益</li> <li>2. 非継続事業を構成する資産または処分グループについて、売却コスト控除後の公正価値で測定したこと、または処分したことにより認識した税引後の利得または損失</li> </ol>	
また、上記単一の金額に関して以下に区分した内訳を、継続事業と区分して包括利益計算書に表示、または注記により開示しなければならない	左記のような規定はない
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 収益、費用、及び税引前損益</li> <li>2. 売却コスト控除後の公正価値で測定したこと、または処分したことにより認識した利得または損失</li> <li>3. 1及び2に関連するそれぞれの法人所得税費用</li> </ol>	
非継続事業キャッシュ・フローの営業活動、投資活動、財務活動に帰属する正味のキャッシュ・フローは、継続事業と区分して表示、または注記により開示しなければならない	左記のような規定はない

## 4.4 期中財務報告

IFRS基準	日本基準
<b>期中財務報告書の最小限の内容</b> (IAS34.8)	(基準12号5項、5-2項)
要約財政状態計算書、要約包括利益計算書、要約持分変動計算書、要約キャッシュ・フロー計算書及び特に選定された説明的注記が含まれる	四半期では株主資本等変動計算書の作成は不要であり、第1及び第3四半期においてキャッシュ・フロー計算書の開示を省略することができる
<b>四半期包括利益計算書における当期中報告期間の表示対象期間</b>	(基準12号5項、5-2項)
右記のような規定はない	当事業年度の期首からの累計期間のみの開示が義務付けられており、第2四半期以降の3ヵ月間の情報の開示は任意とされている
<b>期中報告期間における製造原価差額の取扱い</b> (IAS34.IE.B28)	(基準12号12項)
製造原価差額が事業年度末までに吸収されると予測される場合でも、繰り延べることは認められない	原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期末日までにほぼ解消が見込まれるときには、継続適用を条件として、当該原価差異を流動資産又は流動負債として繰り延べるることができる



## 4.5 鉱物資産・剥土コスト

IFRS基準	日本基準
<b>鉱物資産の探査及び評価 (IFRS6)</b>	
<p>鉱物資産の採掘の技術的実行可能性と経済的実行可能性が立証可能となる前の、鉱物資産の探査及び評価に関連して企業に発生する支出は、会計方針に従い、発生時費用処理または資産計上のいずれかを選択する</p>	<p>鉱物資産の探査及び評価に関連して発生する支出に関する特別の規定はない</p>
<b>剥土コスト (IFRIC20)</b>	
<p>露天掘り鉱山において生産段階で生じる廃棄物の除去コストに関する会計処理が規定されている</p>	<p>剥土コストに関する特別の規定はない</p>

## 4.6 サービス委譲契約

IFRS基準	日本基準
<p><b>サービス委譲契約の適用範囲</b> (IFRIC12.4,5)</p> <p>IFRIC第12号は、公共部門（委譲者）から民間部門（営業者）へのサービス委譲契約における営業者の会計処理についてのガイダンスを提供している。本解釈指針は、サービス委譲契約のうち、主としてインフラを利用してサービスを提供する契約において、委譲者が、営業者の提供するサービス内容や対象者及びその価格を支配または規制しており、かつ、インフラに対する重要な残余持分を支配している契約に対して適用される</p>	<p>(実務対応報告35号1項)</p> <p>実務対応報告第35号は公共施設等運営事業（民間資金法第2条第6項に規定する公共施設等運営事業をいう）における運営権者（民間資金法第9条第4号に規定する公共施設等運営権を有する者をいう）の会計処理を対象としている</p>
<p><b>サービス委譲契約の会計処理</b> (IFRIC12.14-17)</p> <p>建設または改修サービスの受取対価について金融資産を認識するか、あるいは無形資産を認識するかは、営業者が現金または別の金融資産を無条件で受け取れるか否かにより決定される。無条件で受け取ることができる場合には金融資産を、営業者が公共サービスの利用者に課金する権利を得る場合には無形資産を認識する</p> <p>営業者は建設または改修サービスに関する収益をIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」に基づいて会計処理する</p>	<p>(実務対応報告35号3項)</p> <p>日本基準では管理者と運営権者との間で締結された実施契約において定められた公共施設等運営権の支払対価について、合理的に見積られた支出額の総額を無形固定資産として計上する等の会計処理を定めている</p>

## 5. 金融商品

- ☀ 2019年7月に公表された企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」(2021年4月1日以後開始する事業年度から適用)を適用している場合は、一部の差異は解消される。

### 5.1 全般

IFRS基準	日本基準
<b>デリバティブの定義 (3要件) (IFRS9.A)</b>	(基準10号4項、会制14号6項、適用指針17号7項)
1. その価値が基礎数値の変動に応じて変動する (非金融変数の場合は契約当事者にとって特有でないものに限る) 2. 当初投資額がゼロまたは類似する他の契約に必要な当初投資額よりも小さい 3. 将来のある日に決済される (純額決済要件はない)	デリバティブ取引は金融商品会計基準において例示されている以下の特徴が実務指針に示されている  <b>デリバティブの特徴</b> 1. 基礎数値及び、想定元本または／及び決済金額を有する 2. 当初純投資がゼロまたは類似する他の契約と比べ、ほとんど必要としない 3. 純額決済が可能または純額決済と同等の特徴を有する  新株予約権は一般的にはデリバティブの特徴を有するが、有価証券として保有目的に応じて会計処理を行う
<b>デリバティブとしての取扱いからの除外</b>	(会制14号104項、138項)
右記のような規定はない	<b>【会制14号 (2019年7月改正適用前) (会制14号104項、138項)</b> 非上場デリバティブで、クレジット・デリバティブ及びウェザー・デリバティブ等、公正な評価額を算定することが極めて困難と認められるデリバティブ取引については、取得価額をもって貸借対照表価額とする  なお、このうちクレジット・デフォルト・オプションについては、債務保証に準じて処理する  市場で売買されない株式については、時価を把握することが極めて困難な有価証券として扱うため、当該株式を基礎数値とするデリバティブも取得原価で評価する  <b>【会制14号 (2019年7月改正適用後)</b> 上記の会制14号104項、138項に関する定めは削除されているため、会計基準差異はない
<b>非金融商品の売買契約 (IFRS9.2.4.2,5)</b>	(会制14号20項)
純額決済が可能な非金融商品の売買はデリバティブ取引として扱う (ただし、「自己使用の契約」に該当する非金融商品の売買契約は金融商品会計の適用対象から除外される)  除外規定の適用にあたり厳格な文書化要件はない  なお、「自己使用」の除外規定の対象となる非金融商品の売買契約を、個別契約単位でFVTPL区分に指定することは可能 (会計上のミスマッチを解消または著しく低減する場合に、契約開始時にも指定可能であり、撤回することはできない)	現物商品に係るデリバティブ取引のうち、差金決済により取引されるものは、デリバティブ取引として扱う  ただし、トレーディング目的以外の将来予想される仕入、売上または消費を目的として行われる取引で、現物を受け渡すことが当初から明らかな取引はデリバティブ取引として扱わない (通常の購入及び販売の除外規定)。この除外規定の適用にあたり文書化要件がある

IFRS基準	日本基準
<p><b>ローン・コミットメント</b> (IFRS9.2.1(g),2.3)</p> <p>以下を除きすべてのローン・コミットメントは金融商品会計の適用対象から除外される(ただし、ローン・コミットメントの発行者は適用対象外のローン・コミットメントに関して予想信用損失を認識しなければならない)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- FVオプションを適用するローン・コミットメント(ローン・コミットメントの履行によるローンを、発行者が履行後すぐに売却した過去の慣行がある場合、同種のすべてのローン・コミットメント)</li> <li>- 現金または他の金融商品により純額決済が可能なローン・コミットメント</li> <li>- 市場金利を下回る金利でローンを提供するコミットメント</li> </ul>	<p>(会制14号139項)</p> <p>当座貸越契約(これに準ずる契約を含む)及び貸出コミットメントについて、貸手である金融機関等は、その旨及び極度額または貸出コミットメントの額から借手の実行残高を差し引いた額を注記する</p>
<p><b>保証契約</b> (IFRS9.2.1(e),4.2.1(c),A)</p> <p>金融保証の定義を満たす保証契約は、IFRS第9号にしたがって会計処理を行う</p> <p>金融保証の定義を満たさない保証契約のうち、保険契約の定義を満たすものはIFRS第17号にしたがって会計処理を行う</p> <p>金融保証と保険契約のいずれの定義も満たさない保証契約は、デリバティブとしてIFRS第9号にしたがって会計処理を行う</p>	<p>(会制14号137項)</p> <p>債務保証契約は、引当金の計上または注記が求められる(銀行等の特定業種では、保証額を資産及び負債として貸借対照表に計上する)</p>
<p><b>組込デリバティブの区分処理の要否</b> (IFRS9.4.1.1,4.3.2,4.3.3,B4.1.14)</p> <p>主契約がIFRS第9号の適用対象である金融資産である場合は、組込デリバティブを区分せず、主契約と組込デリバティブを含む複合金融商品を単一の金融資産として会計処理を行う</p> <p>主契約が金融負債や非金融商品の場合は、以下の3要件をすべて満たす場合に組込デリバティブを区分処理する</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約の経済的特徴及びリスクに密接に関連していない</li> <li>2. 組込デリバティブが同一条件の独立の金融商品ならばデリバティブの定義を満たす</li> <li>3. 複合金融商品全体について純損益を通じて公正価値で測定するものではない</li> </ol>	<p>(基準10号37項、39項、適用指針12号3項、4項、5項、6項、適用指針17号20項、22項、7項)</p> <p>主契約が金融資産であっても区分処理の要件を満たす場合には区分処理される</p> <p>複合金融商品は、以下の3要件をすべて満たす場合に組込デリバティブを区分処理する</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 組込デリバティブのリスクが現物の金融資産または金融負債に及ぶ可能性がある</li> <li>(2) 組込デリバティブと同一条件の独立したデリバティブが、デリバティブの特徴を満たす</li> <li>(3) この複合金融商品について、時価の変動による評価差額が当期の損益に反映されない</li> </ol> <p>組込デリバティブの区分処理の要件(1)または(3)を満たさない場合でも、管理上、組込デリバティブを区分しているときは、区分処理することができる</p> <p>なお、非金融商品取引(例:保険契約や外貨建現物商品取引)に含まれる組込デリバティブに関する区分処理規定はない</p>
<p><b>転換社債の保有者の会計処理</b></p> <p>転換社債は社債と組込デリバティブである転換権を含む複合金融商品であるが、単一の金融資産として公正価値で測定し、評価差額を損益認識する</p>	<p>転換社債型新株予約権付社債の保有者は、社債と新株予約権を区分せず、一体として処理する</p> <p>その他の新株予約権付社債の保有者は、社債と新株予約権に区分する。新株予約権は売買目的有価証券またはその他有価証券に区分される(デリバティブとして処理されない)</p>

IFRS基準	日本基準
<b>金融商品の分類</b> (IFRS9.2.5,4.1.1-4.1.5,4.2.1,4.2.2,4.3.5,5.7.5,6.7.1)	(基準10号15～18項、会制14号59項、105～140項)
<b>金融資産</b> 金融資産の管理に関する事業モデルと契約上のキャッシュ・フローの特徴に基づいて、原則として3つに分類される <ul style="list-style-type: none"> <li>- 償却原価</li> <li>- その他の包括利益を通じて公正価値で測定する (FVOCI)</li> <li>- 純損益を通じて公正価値で測定する (FVTPL)</li> </ul> 上記の原則的分類の例外として、2つのオプションが認められている <ul style="list-style-type: none"> <li>- 償却原価またはFVOCI区分に分類される負債性金融商品をFVTPL区分に指定 (FVオプション) (会計上のミスマッチを除去または大幅に低減する目的で当初認識時にもみ指定可能であり撤回することはできない)</li> <li>- 売買目的保有ではない資本性金融商品 (例: 株式) の公正価値変動をその他の包括利益に表示 (FVOCIオプション) (当初認識時にもみ指定可能であり、撤回することができない)</li> </ul>	有価証券についてのみ保有目的による分類が求められる <ul style="list-style-type: none"> <li>- 売買目的有価証券</li> <li>- 満期保有目的の債券</li> <li>- 子会社株式及び関連会社株式</li> <li>- その他有価証券</li> </ul> 有価証券以外の金融商品について、それぞれの会計処理が規定されている (例: 貸付金、ゴルフ会員権、パートナーシップ等への投資等)  FVオプションやFVOCIオプションのような規定はない
<b>金融負債</b> 原則として償却原価に分類される ただし、以下の場合にはFVTPL区分に分類される <ul style="list-style-type: none"> <li>- 売買目的保有またはデリバティブ負債</li> <li>- FVオプション指定された金融負債 (会計上のミスマッチを除去または大幅に低減する場合、金融負債のグループ (または金融資産と金融負債のグループ) が公正価値で管理されている場合、もしくは複合金融商品を指定する場合のみ、当初認識時に指定可能であり、撤回することはできない)</li> </ul> なお、FVオプション指定をした金融負債の公正価値変動の内、自社の信用リスクの変動による公正価値の変動はその他の包括利益に認識する	支払手形、買掛金、借入金、社債その他の債務は、債務額で測定される。ただし、社債の社債金額と発行価額が異なる場合には償却原価法に基づき測定される  FVオプションのような規定はない
<b>信用エクスポージャーに対するFVオプション</b> 金融商品の信用エクスポージャーを管理するために、FVTPLで測定されるクレジット・デリバティブを利用しており、一定の条件を満たす場合、その金融商品 (その全部または比例的部分) を、FVTPLに指定することができる	左記のような規定はない
<b>金融資産の償却原価区分に係る要件 (IFRS9B4.1.3)</b>	(会制14号83項)
金融資産を償却原価区分に分類するに際して、契約上のキャッシュ・フローの回収を目的とする事業モデルに基づいて保有される金融資産のすべてを満期まで保有することは要求されない	有価証券を満期保有目的に分類するためには、有価証券を満期まで保有する積極的な意思と能力が要求され、さらに、売却に対する罰則が規定されている
<b>金融資産の分類変更 (IFRS9.4.4.1,B4.4.1)</b>	(会制14号80項)
金融資産の管理に関する事業モデルの変更は事業に重要な影響を与える極めて稀な場合にのみ起こるとされており、その場合には、金融資産の分類を再評価する	実務指針が定める正当な理由 (資金運用方針の変更など) に該当する場合にのみ、有価証券の保有目的区分の変更が認められる

IFRS基準	日本基準
<b>金融商品の当初測定：取引日損益</b> (IFRS9.B5.1.2A)	
<p>公正価値で当初認識される金融商品において、その取引価格が公正価値と異なる場合には、公正価値と取引価格との差額につき繰延を要求される場合がある</p>	<p>評価技法を用いて算定した価格が取引価格と相違する場合において、その差額を純損益に認識することを禁止する規定はない また、繰延処理に関する規定はない</p>
<b>金融商品の事後測定</b> (IFRS9.5.2.1,5.3.1,5.4.1-5.4.3,5.7.3-5.7.5,5.7.7,5.7.10,5.7.11,B5.2.3, B5.7.2A)	<p>(基準10号14~16,18~22項,19項、25~26項、会制14号66項、70項、73項、105項)</p>
<p><b>金融資産</b></p> <p>当初認識時の分類に基づいて償却原価または公正価値で測定する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 償却原価(実効金利法による帳簿価額総額から予想信用損失累計額を控除した金額)</li> <li>- FVOCI: 償却原価に基づく損益(利息、予想信用損失、換算差額、及び売買/償還損益)は純損益に認識し、公正価値との差額をその他の包括利益に計上</li> <li>- FVTPL: 公正価値、評価差額は純損益</li> <li>- 資本性金融商品のFVOCIオプション: 公正価値で測定し、評価差額(換算差額を含む)はその他の包括利益(なお、配当を除く実現損益を純損益に振り替えること(リサイクリング)はできない)</li> </ul> <p>すべての資本性金融商品は公正価値により測定する 非上場株式であっても公正価値で測定する ただし限定的な状況においては、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる場合がある</p>	<p>【基準10号、会制14号(2019年7月改正適用前)】</p> <p><b>債権</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 取得価額から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額で測定する</li> </ul> <p><b>有価証券</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 売買目的有価証券: 時価、評価差額は損益</li> <li>- 満期保有目的の債券: 償却原価(原則として利息法によるが、簡便法(定額法)の採用が認められる)</li> <li>- その他有価証券: 時価、評価差額(原則として換算差額を含む)は純資産の部。外貨建債券に関しては換算差額を純損益に計上することも認められる</li> <li>- 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: 取得原価(例: 非上場株式)。ただし、減損損失控除後</li> </ul> <p><b>デリバティブ債権</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 時価で測定し、評価差額は損益に計上する(ただし、振当処理の為替予約等、特例処理の金利スワップ等及びヘッジ会計が適用されるデリバティブを除く)</li> </ul> <p>【基準10号、会制14号(2019年7月改正適用後)】</p> <p><b>債権</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 取得価額から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額で測定する</li> </ul> <p><b>有価証券</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 売買目的有価証券: 時価、評価差額は損益</li> <li>- 満期保有目的の債券: 償却原価(原則として利息法によるが、簡便法(定額法)の採用が認められる)</li> <li>- その他有価証券: 時価、評価差額(原則として換算差額を含む)は純資産の部。外貨建債券に関しては換算差額を純損益に計上することも認められる</li> <li>- 市場価格のない株式等(例: 非上場株式): 取得原価。ただし、減損損失控除後</li> </ul> <p><b>デリバティブ債権</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 時価で測定し、評価差額は損益に計上する(ただし、振当処理の為替予約等、特例処理の金利スワップ等及びヘッジ会計が適用されるデリバティブを除く)</li> </ul>



IFRS基準	日本基準
<p><b>金融負債</b></p> <p>当初認識時の分類に基づいて償却原価または公正価値で測定する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 償却原価（実効金利法による）</li> <li>- FVTPL：公正価値、評価差額は純損益（ただし、FVオプションを指定した金融負債の評価差額のうち、金融負債の発行者自身の信用リスクの変動に起因する変動はその他の包括利益）</li> </ul>	<p><b>デリバティブ債務</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 時価で測定し、評価差額は損益に計上する（ただし、振当処理の為替予約等、特例処理の金利スワップ等及びヘッジ会計が適用されるデリバティブを除く）</li> </ul> <p><b>金銭債務</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 債務額で測定する</li> </ul>
<p><b>取引費用の会計処理</b> (IFRS9.5.1.1)</p>	<p>(会制14号56項、実務対応報告19号3項(2))</p>
<p>FVTPLに分類される金融資産及び金融負債に係る取引費用は、直ちに純損益を通じて認識する</p> <p>その他の金融資産（重大な金融要素を含まない営業債権を除く）及び金融負債に係る取引費用は、当初測定額に含める</p>	<p>金融資産（デリバティブを除く）の取得時における付随費用は、取得した金融資産の取得価額に含める</p> <p>ただし、経常的に発生する費用で、金融資産との対応関係が明確でない付随費用は、取得価額に含めないことができる</p> <p>また、社債発行費は繰延資産として計上することもできる</p> <p>その他の付随費用は、発生主義に基づいて認識する</p>

IFRS基準	日本基準
<p><b>株式交付費の会計処理</b> (IAS32.35,37)</p> <p>株式交付費は、資本取引に付随する費用として、税効果考慮後の金額を資本の控除項目として処理する</p> <p>ただし、取引が不成立になった場合は、かかる費用は直ちに費用処理する</p>	<p>(実務対応報告19号3項(1))</p> <p>株式交付費（新株の発行または自己株式の処分にかかる費用）は、原則として、支出時に費用として処理する。ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む）に係る株式交付費については、繰延資産に計上することができる（この場合は、株式交付の時から3年以内のその効果の及ぶ期間にわたり、定額法により償却しなければならない）</p>
<p><b>金融資産の認識の中止：アプローチ</b> (IFRS9.3.2.2)</p> <p>リスク・経済価値アプローチに支配の概念を取り入れた、混合アプローチに基づくため、認識の中止は原則として、金融資産全体を対象とする</p> <p>ただし、金融資産の一部が一定の条件を満たす場合には、金融資産全体でなく、当該部分のみを対象とする</p>	<p>(基準10号57～58項)</p> <p>財務構成要素アプローチに基づくため、金融資産を構成する財務構成要素のうち、一部に対する支配が第三者に移転した場合に、移転した当該財務構成要素のみ消滅を認識する</p>
<p><b>金融資産の認識の中止：要件</b> (IFRS9.3.2.2,3.2.3,3.2.9)</p> <p>金融資産は、以下いずれかの場合に認識の中止をする</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する場合</li> <li>- 金融資産を譲渡し、その譲渡が金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを移転しているという認識の中止要件を満たす場合</li> </ul>	<p>(基準10号8項)</p> <p>金融資産は、以下いずれかの場合に消滅を認識する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 金融資産の契約上の権利を行使した場合</li> <li>- 金融資産の契約上の権利を喪失した場合</li> <li>- 契約上の権利に対する支配が他に移転した場合</li> </ul>
<p><b>金融資産の認識の中止：法的所有権の譲渡</b> (IFRS9.3.2.4)</p> <p>第三者対抗要件を満たす場合でも、債務者対抗要件を満たさない限り、法的所有権の譲渡に該当しない</p>	<p>(基準10号58項、会制14号31項、246項)</p> <p>債権譲渡特例法に基づく取引は、例外的に、第三者対抗要件を満たす場合、債務者対抗要件を満たさなくても法的に保全されているものとして取り扱う</p>
<p><b>金融資産の認識の中止：パス・スルー要件</b> (IFRS9.3.2.5)</p> <p>金融資産のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を保持している場合でも、一定の要件（パス・スルー要件という）を満たす場合に、金融資産は譲渡したとみなされる</p>	<p>左記のような規定はない</p>
<p><b>金融資産の認識中止：ローン・パーティシペーション</b></p> <p>該当する規定はない</p>	<p>(基準10号42項、会制14号41項)</p> <p>ローン・パーティシペーションは、第三者対抗要件も債務者対抗要件も満たさず法的保全が達成できないため、消滅の認識要件を満たさないが、一定の要件を満たす場合に限り、例外的に消滅の認識が容認される</p>
<p><b>金融資産の条件変更</b> (IFRS9.3.3.2)</p> <p>金融資産の条件変更についてどのような場合に認識の中止に該当するかについての特段の定めはないが、大幅に異なる条件が付された金融資産への交換や、大幅な条件変更について、従前の金融資産の消滅と新しい金融資産の認識として処理するにあたり、金融負債の取扱いを準用することが認められる</p> <p>認識の中止に該当しない条件変更でも条件変更損益を認識する</p>	<p>(業種別委員会実務指針32号)</p> <p>左記のような規定はない</p> <p>ただし、金融機関におけるデット・デット・スワップの会計処理の定めはある</p>

IFRS基準	日本基準
<b>金融負債の認識の中止：実質的ディフィーゼンス</b> (IFRS9.B3.3.3) <p>実質的ディフィーゼンス（第三者が当該債務の責任を法的に引き受けることなく、かつ、債権者は当該第三者との契約当事者とならない状況で、企業がその債務の支払資源となる資産を第三者（通常は信託）に対して譲渡し、第三者が譲渡資産の元本と利息から債権者に支払を行う場合）において、通常、企業は法的に当該債務から免責されていないため、当該債務の認識の中止は認められない</p>	（基準10号10項、会制14号46項、金融商品会計に関するQ&A Q14） <p>実質的ディフィーゼンスにおいて、企業は法的には当該債務から免責されていないものの、取消不能で、かつ社債の元利金の支払に充てることを目的とした他益信託等を設定し、当該元利金が保全される高い信用格付の金融資産を拠出するような場合、当該社債の消滅を認識することが認められる</p>
<b>金融負債の条件変更</b> (IFRS9.3.3.2) <p>大幅に異なる条件が付された金融負債への交換や、条件の大幅な変更は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として処理する</p>	左記のような規定はない
<b>資本性金融商品による金融負債の消滅</b> (デット・エクイティ・スワップ) (IFRIC19.6.9) <p>デット・エクイティ・スワップにより当初認識される資本性金融商品は、原則として資本性金融商品の公正価値で測定され、消滅する負債との差額は純損益を通じて認識される</p>	債務者側の会計処理を定める基準等はない <p>会計実務上は、「券面額説」と「評価額説」の2つの方法が存在するため、IFRS基準での会計処理と差異が生じる可能性がある</p>
<b>為替差損益の認識</b> (IFRS9.B5.7.2-3) <p>外貨建金融商品のうち、FVOCIオプション指定された資本性金融商品を除いて、為替差損益は純損益で認識される</p> <p>FVOCIオプション指定された資本性金融商品は、すべての変動をその他の包括利益に計上する</p>	（外貨建取引等会計処理基準 一2(2)、注10、会制4号16項、基準10号18項） <p>その他有価証券に関する換算差額は、原則として、時価評価に係る評価差額に含めすべて純資産の部に計上されるが、その他有価証券に区分される債券については為替要因による変動を純損益に計上することもできる</p>
<b>金融資産の減損（適用範囲）</b> (IFRS9.5.5.1,5.5.2) <p>償却原価またはFVOCIに分類される負債性金融商品、リース債権、契約資産、またはIFRS第9号の減損規定が適用されるFVTPLでないローン・コミットメント及び金融保証契約について、予想信用損失に対する損失評価引当金を認識する（予測信用損失モデル）</p> <p>FVOCIオプションを指定した資本性金融商品は減損規定の対象外</p>	（基準10号20～21項、27～28項） <ul style="list-style-type: none"> <li>- 貸付金等の債権の評価：債務者の財政状態及び経営成績等に応じて債権区分により貸倒見積高を算定</li> <li>- 有価証券の評価(市場価格のあるもの)：時価との比較に基づき減損損失が認識される</li> <li>- 有価証券の評価(市場価格のないもの)：実質価額の著しい下落に基づき減損損失が認識される</li> </ul>
<b>金融資産の減損（減損の認識）</b> (IFRS9.5.5.4,5.5.5,5.5.9,5.5.15) <p>当初認識時以降に信用リスクが著しく増大した場合、金融商品の全期間にわたる予想信用損失を損失評価引当金として認識する</p> <p>当初認識時以降に信用リスクが著しく増大していない場合、金融商品の12カ月の予想信用損失を損失評価引当金として計上する</p> <p>重要な金融要素を有しない営業債権及び契約資産については、全期間にわたる予想信用損失を損失評価引当金として認識する</p> <p>重要な金融要素を有する営業債権及び契約資産、並びにリース債権についても、当初認識時の信用リスクの状況との比較を行うことなく、全期間にわたる予想信用損失を損失評価引当金として認識することを会計方針として選択できる</p>	（基準10号20～21項、27～28項、会制14号91～93項）※会制14号93項は、2019年7月改正により削除 <p>売買目的保有有価証券以外の有価証券のうち時価のあるものについて、時価が著しく下落した時は、回復する見込みがあると認められる場合を除き、減損損失を認識する。時価の50%超の下落は著しい下落とされ、概ね30%未満の下落は通常は著しい下落に該当しないものとされている</p> <p>市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく下落した場合に減損損失を認識する</p> <p>債権については、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて債権区分により貸倒見積高を算定する</p>
<p>どの程度の信用リスクの変動が「著しい」か否かは基準では定義されておらず、企業の判断で定義付けを行わなければならない</p>	<p>時価の「著しい下落」に関する数値基準がある</p>

IFRS基準	日本基準
<p><b>金融資産の減損（減損損失の測定）</b> (IFRS9.B5.5.28)</p> <p>予想信用損失は、金融資産の契約上のキャッシュ・フローと企業が受け取ると見込んでいるキャッシュ・フローとの差額を、金融資産の当初の実効金利で割り引いた現在価値として測定する</p>	<p>(基準10号20～21項、27～28項、会制14号91～93項、109～117項) ※会制14号93項は、2019年7月改正により削除</p> <p>売買目的有価証券以外の有価証券の減損損失は帳簿価額と時価との差額として測定する</p> <p>市場価格のない株式については、実質価額が著しく低下した時に、減損処理を行う</p> <p>債権については、債務者の財政状態及び経営成績等に応じた債権区分に基づいて、一般債権については、過去の貸倒実績等合理的な基準により貸倒見積高を算定し、貸倒懸念債権については①担保等の処分見込み額等を考慮の上、貸倒見積高を算定する財務内容評価法、②割引キャッシュ・フロー法のいずれかを用いて算定し、破産更生債権等については財務内容評価法に基づき算定する</p>
<p><b>金融資産の減損（減損損失の戻入れ）</b> (IFRS9.5.5.7,5.5.8)</p> <p>損失評価引当金を、全期間の予想信用損失から12カ月の予想信用損失での測定に変更する場合のように、報告日において、損失評価引当金の金額を修正する場合、修正額を減損利得または減損損失として、純損益を通じて認識する</p>	<p>(基準10号14項、20項～22項、会制14号91～92項)</p> <p>債権については貸倒引当金の繰入れ・戻入れを純損益に計上する一方、有価証券については減損損失の戻入れは認められない</p>
<p><b>減損金融資産に係る利息の計上</b> (IFRS9.5.5.7,5.5.8)</p> <p>右記に該当する規定はなく、当初認識時の実効金利で受取利息を計上する</p> <p>なお、減損金融資産については、予想信用損失額を控除した償却原価に対して実効金利を適用して受取利息を算定する</p>	<p>(基準10号 注9)</p> <p>利払い日を相当期間経過しても利息の支払いを受けていない債権及び破産更生債権等については、利息を計上しない</p>

## 5.2 資本と負債

IFRS基準	日本基準
<b>負債と資本の分類に関する判断基準 (IAS32.15,18)</b>	
金融負債と資本性金融商品を明確に定義しており、金融商品の負債と資本の分類の判断は、法的形式によらず契約内容の実質に基づいて判断する	負債と資本の定義はなく、株式が発行される場合には資本として会計処理が行われる
<b>発行者自身の資本性金融商品で決済される金融商品の分類 (IAS32.16)</b>	(適用指針17号4項、18項、21項、28項)
①自らの資本性金融商品の可変数を発行者が引き渡す契約上の義務を含んでいない非デリバティブ、②固定額の現金その他の金融資産を発行者自身の資本性金融商品の固定数と交換することによってのみ決済されるデリバティブを資本性金融商品に分類する (固定対固定要件)	左記のような規定はない 新株予約権は通常は資本に分類される ただし、転換社債型新株予約権付社債に限っては、新株予約権部分を資本とするか、社債に含めて負債とするかの選択が可能
<b>分離財務諸表と連結財務諸表の関係 (IAS32.AG29)</b>	
分離財務諸表での負債・資本の分類が、必ずしも連結財務諸表での取扱いとは一致しない	左記のような規定はないため、通常は、子会社で判断された負債・資本の分類が、連結財務諸表でもそのまま引き継がれる
<b>当初認識時における複合金融商品の測定 (IAS32.31)</b>	(基準10号 注15、適用指針17号18項、21項、28項)
資本と負債の両方の性質を有する金融商品 (複合金融商品) については、商品の契約条件を検討し、構成部分に区分し、まず金融負債部分を公正価値で先に測定し、資本性金融商品は残余として測定する	原則として、複合金融商品の構成する個々の金融資産または金融負債を区分せず、その商品の発行形態に基づき一体として処理する 新株予約権付社債は、発行時に負債と資本の両方を認識する会計処理が行われることがあるが、当初認識時の測定方法は、資本を残余とする以外の方法も認められる
<b>利息及び配当 (IAS32.40,AG37)</b>	
利息及び配当の支払いは、原則として支払義務を発行体が回避できるか否かで分類されるため、法的形式とは異なる会計処理が行われる可能性がある	利息及び配当と元本とを切り離して当初認識することは通常行われておらず、支払時の会計処理も法的形式にしたがって、利息は純損益で、配当は純資産の分配として処理される
<b>プッタブル金融商品及び清算時に発生する義務の例外 (IAS32.16A-16D)</b>	
IAS第32号の「プッタブル金融商品」または「清算時に発生する義務」に該当する金融負債は、一定の要件を充足する場合に限り、例外的に資本性金融商品に分類される	左記のような規定はない IAS第32号の「プッタブル金融商品」及び「清算時に発生する義務」に相当するものが、資本に分類されていることが少なくない



## 5.3 ヘッジ会計

IFRS基準	日本基準
ヘッジ会計モデル (IFRS9.6.5.2)	(基準10号32項、会制14号167項、177項、業種委24号2、3ほか)
ヘッジ関係 (公正価値ヘッジ、キャッシュ・フロー・ヘッジ、在外営業活動体に対する純投資ヘッジ) により異なるヘッジ会計モデルが適用される	ヘッジ取引には、相場変動を相殺するものとキャッシュ・フローを固定するものがあるが、そのいずれにおいても、原則として「繰延ヘッジ」法を適用する。時価ヘッジ法はヘッジ対象がその他有価証券の場合にのみ適用される IFRS基準とは異なり、一定の要件を満たす場合に、デリバティブの時価評価を行わない特別な処理が認められる (金利スワップの特例、為替予約の振当処理) 銀行等の特定業種について、特別な取扱いが認められる
ヘッジ対象の適格要件 (IFRS9.6.1.1, 6.3.1-6.3.4, 6.3.7, 6.5.2(a), 6.5.3, 6.5.4, B6.3.8)	(基準10号30項、会制14号161項、167項、169項、Q&A Q48、業種委24号2項(1)ほか)
認識されている資産または負債、未認識の確定約定、予定取引、または在外営業活動体に対する純投資をヘッジ対象として指定できる ヘッジ対象は単一の項目または複数の項目グループ、もしくは単一の項目または項目グループの構成要素でもよいが、構成要素は識別可能かつ測定可能でなければならない	相場またはキャッシュ・フローが変動する資産または負債をヘッジ対象として指定できる ヘッジ可能なリスクに関する詳細な規定はない 特定業種については、ヘッジ対象の厳格な特定が免除されている場合がある
非金融商品の特定のリスク要素も識別可能かつ測定可能であれば当該リスク要素をヘッジ対象として指定することができる	外貨による予定取引の為替変動リスクのヘッジを除いて、非金融商品の特定のリスクをヘッジ対象とすることに関する規定はない
適格なヘッジ対象とデリバティブの合計エクスポージャーをヘッジ対象として指定できる	合計エクスポージャーをヘッジ対象として指定することはできない
外貨建金銭債権債務は、キャッシュ・フロー・ヘッジまたは公正価値ヘッジが適用できる	外貨建金銭債権債務については、振当処理が適用される場合を除きヘッジ対象とすることはできない
償却原価区分の金融商品及びFVOCI区分の負債性金融商品に関して、ヘッジ会計の制限はない。しかし、FVOCIオプションを適用する資本性金融商品については、キャッシュ・フロー・ヘッジは適用できない (ただし、公正価値ヘッジは適用可能) (IFRS9.6.1.1, 6.5.2(a), 6.5.3)	満期保有目的の債券の為替リスクと金利リスクの変動に伴う相場変動リスクにはヘッジ会計は適用できないが、(要件を満たした場合には) 振当処理及び特例処理を適用することはできる



IFRS基準	日本基準
ヘッジ手段の適格要件 (IFRS9.6.2.2-6.2.5、IFRIC16.14)	(会制14号157項、164項、165項、業種委24号3項(2))
<p>報告企業の外部との契約のみをヘッジ手段として指定できる</p> <p>特定の業界にのみ適用される規定はない</p>	<p>原則として、連結財務諸表上、内部デリバティブをヘッジ手段として指定することはできないが、一方の会社が外部と行っているデリバティブ取引が、連結会社間のデリバティブ取引と個別対応する場合には、当該外部デリバティブを連結上のヘッジ手段として指定できる</p> <p>銀行については、特定の要件を満たす場合、対外取引のヘッジを目的とした内部デリバティブに係る収益・費用を連結上消去しないことができる</p>
デリバティブと非デリバティブ商品の組合せをヘッジ手段として使用することができる	デリバティブと非デリバティブ商品を組み合わせてヘッジ手段とすることについての規定はない(ただし、実務上は許容されないと解釈されている)
FVTPL区分に指定された非デリバティブ金融資産または非デリバティブ金融負債をヘッジ手段として指定することができる	保有するその他有価証券の相場変動をヘッジする目的の信用取引(売付け)または有価証券の空売りはヘッジ手段として指定することができる
連結グループ内の事業体は、どの事業体でも純投資ヘッジのヘッジ手段を保有することができる	左記のような規定はない
<p>適格なヘッジ手段は、一部の例外を除いて、その全体をヘッジ手段として指定しなければならない</p> <p>一部の例外とは、オプション契約の時間的価値や先渡契約の先渡要素、外貨ベース・スプレッドをヘッジ手段に含めないことである</p>	ヘッジ手段の一部をヘッジ指定することは認められないが、ヘッジの有効性の評価において、時間的価値等(例:オプションの時間的価値、スポット価格と先物・先渡価格との差額等)を除いて評価することができる

IFRS基準	日本基準
<b>ヘッジの会計処理</b> (IAS21.48,49、IFRS9.6.5.8,6.5.11,6.5.13-16)	(基準10号32項、注13~14、会制4号35項、会制14号160項、167項、170項、171項、172項、177項)
<b>公正価値ヘッジ</b> ヘッジ対象のヘッジされたリスクに起因する価値の変動及びヘッジ手段の公正価値変動を、純損益に認識する。ただし、ヘッジ対象がFVOCIオプション指定された資本性金融商品である場合、ヘッジされたリスクに起因する価値の変動及びヘッジ手段の公正価値の変動もその他の包括利益に認識する <b>キャッシュ・フロー・ヘッジ</b> ヘッジ手段の公正価値の変動のうち、ヘッジとして有効な部分をその他の包括利益に、非有効部分を純損益に認識する	原則として、ヘッジ関係に高い有効性があれば、ヘッジ手段に係る損益をヘッジ対象に係る損益が認識されるまで純資産の部に計上する繰延ヘッジを適用する（このとき、非有効部分もまとめて繰り延べるが、非有効部分を合理的に区分できる場合には継続適用を条件に非有効部分を損益計上することもできる） ただし、その他有価証券の価格変動リスクのヘッジの場合には、ヘッジ手段に係る損益とヘッジ対象に係る損益を損益に認識する時価ヘッジを選択して適用することが認められている 上記のほか、為替予約等の振当処理及び金利スワップの特例処理が認められる（この場合には、ヘッジ手段である為替予約等や金利スワップは公正価値で貸借対照表には認識されず、ヘッジ対象とヘッジ手段を一体として会計処理する）
非金融資産または非金融負債を認識する結果となる予定取引に関するキャッシュ・フロー・ヘッジにおいては、その他の包括利益累計額に認識されていたヘッジの有効部分は、ベース・アジャストメントとして非金融商品の当初測定額に振り替える。それ以外のヘッジ対象の場合には、ヘッジ対象が純損益に認識されるときに、ヘッジの有効部分をその他の包括利益からヘッジ対象の関連する損益項目にリサイクリングする	資産を取得する予定取引のヘッジについて繰り延べられたヘッジ手段に係る損益（繰延ヘッジ損益）は、予定取引の実行時に資産の取得価額に加減し、当該資産の取得価額が費用計上される期の純損益に反映させる
<b>在外営業活動体に対する純投資ヘッジ</b> ヘッジ手段の公正価値の変動のうち、ヘッジとして有効な部分を、在外営業事業体に関する為替換算調整勘定を相殺するように、その他の包括利益に計上する 非有効部分は純損益に認識する その他の包括利益に計上されたヘッジ手段の公正価値の変動額は、在外営業活動体の処分または部分的な処分の時に純損益に振り替える（リサイクリングする）	<b>子会社持分への投資のヘッジ</b> ヘッジ手段から生じる為替換算差額を、為替換算調整勘定に含めて会計処理することができる ただし、ヘッジ手段から発生する換算差額がヘッジ対象となる子会社持分から発生する換算差額を上回る部分は当期の損益として処理する
<b>オプションの時間的価値の会計処理</b> ヘッジ手段から除外されたオプションの時間的価値は、ヘッジコストとして、ヘッジ対象に関連する範囲でその他の包括利益を通じて資本の独立の内訳項目に累積する - 取引関連のヘッジ：資本の累積額は、キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金と同様の手順で、ベース・アジャストメントまたは純損益に振り替える - 期間関連のヘッジ：当初認識時の時間的価値は、オプションの本源的価値についてのヘッジ調整が純損益に影響を与える期間にわたって償却する <b>先渡契約の先渡要素及び金融商品の外貨ベース・スプレッドの会計処理</b> ヘッジ手段から除外された先渡契約の先渡要素または外貨ベース・スプレッドは、オプションの時間的価値と同様にヘッジコストとして会計処理することを選択することができる	ヘッジ手段として用いられるオプションの時間的価値及び先渡契約に係るプレミアム・ディスカウントについては、次の会計処理の選択ができる - 時間的価値を除くヘッジ手段の時価変動部分のみを繰延処理の対象とし、時間的価値等の変動を純損益に計上する - 時間的価値等を含めたヘッジ手段の時価変動の全体を繰延処理の対象とする

IFRS基準	日本基準
<b>ヘッジの有効性評価</b> (IFRS9.6.4.1,B6.4.6,B6.4.12,B6.4.13)	(会制14号142項、146項、156項、158項、172項)
ヘッジ関係の開始時及び継続的（各報告日または状況の重要な変化があった場合）に、ヘッジ関係がヘッジ有効性の要件を満たしているかどうかを将来に向かって評価する 事後的な過去に遡った有効性評価は不要	ヘッジ取引開始時（事前テスト）に、ヘッジ手段とヘッジ対象の指定、有効性評価方法、高い有効性がある旨の文書化を行う 事後的な有効性の評価は決算日ごとに、少なくとも6か月に一回程度は行う
有効性の評価は、経済的な相殺効果に重点をおいているため、統計的に相殺が観察されるだけでは有効性を主張することはできない  なお、ヘッジの有効性に関する数値基準はない	ヘッジ対象とヘッジ手段の相場変動またはキャッシュ・フロー変動の累計額の相殺の程度が80%から125%の範囲内であることが求められる
高い有効性を有する場合でも非有効部分を算定しなければならない  ヘッジ手段とヘッジ対象の主要な条件が同一であったとしても、ヘッジ関係が完全に有効であると推定することはできない	高い有効性を有する場合には非有効部分は計算しないことを会計方針として選択可能である  金利スワップの特例処理の要件を満たす場合や重要な条項が一致する場合には、高い有効性があるといえる
<b>リバランシングとヘッジ会計の中止</b> (IFRS9.B6.5.7,B6.5.23)	
リスク管理目的が変わっていない状況において、ヘッジ手段とヘッジ対象の相殺をもたらす経済的関係に変化が生じた場合に、ヘッジの有効性の要件を満たすために、ヘッジ比率を調整することが求められる（リバランシング）  リバランシングを行ったうえでヘッジ会計の適格要件を満たす場合には、ヘッジ会計を中止することはできない	左記のような規定はない
<b>ヘッジ会計に関する開示</b> (IFRS7.21A-24G)	
企業がヘッジしているエクスポージャー及びヘッジ会計による影響について、詳細な情報開示が要求されており、下記の事項を開示する必要がある  - 企業のリスク管理戦略 - 企業のヘッジ活動が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にどのような影響を与えるか - ヘッジ会計が企業の財政状態及び業績に与えている影響	ヘッジ会計についての情報開示はIFRS基準に比べると限定的である

## 5.4 表示及び開示

IFRS基準	日本基準
<b>金融資産と金融負債の相殺</b> (IAS32.42,50) 一定の要件を満たす場合、金融資産と金融負債を相殺した純額を表示しなければならない マスター・ネットिंग契約を締結していることのみをもって、金融資産と金融負債を相殺表示する根拠とはならない	(会制14号140項) 金融資産と金融負債は総額表示が原則であり、一定の要件を満たす場合に相殺表示が可能である マスター・ネットING契約を締結している場合には、任意に相殺表示することが可能である
<b>相殺表示の開示</b> (IFRS7.13A,13B,13C) ネットINGの取決めが企業の財政状態に与える影響または潜在的影響を財務諸表利用者が評価できるようにする情報を提供する 財務諸表上で相殺表示されている金額と、法的強制力のあるマスター・ネットING契約または類似の契約の対象となる金額について、報告期間の末日における定量的情報の開示が求められている	左記のような規定はない
<b>リスクの定性的及び定量的開示</b> (IFRS7) IFRS第7号は金融商品から生じるリスクに関する開示を詳細に規定しており、また、企業がどの程度幅広く金融商品を利用し、そのリスクに晒されているかにより開示される情報の程度は異なる	(基準10号、適用指針19号) リスクの定性的開示は求められるが、定量的開示に関する具体的ガイダンスは限定的である
<b>信用リスクの開示</b> (IFRS7.35A-36) 信用リスクについての詳細な情報の開示が要求されており、財務諸表利用者が企業が負っている信用リスクの程度及びその影響を理解できるよう、下記の事項についての情報を開示しなければならない - 信用リスク管理実務 - 予想信用損失から生じた金額に関する定量的情報及び定性的情報 - 信用リスク・エクスポージャー	信用リスクについての情報開示はIFRS基準に比べると限定的である
<b>関連当事者</b> (IAS24.9) 関連当事者とは、財務諸表を作成する企業と関連のある個人または企業をいうとされている。関連当事者の判定において数値基準はない	(基準11号5項、18項、22項) 関連当事者とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等をいうとされている。関連当事者の判定において主要株主の決定に数値基準が設けられており、個人の近親者を二親等以内の親族とすることが定められている

## 5.5 金融収益費用

IFRS基準	日本基準
<b>実効金利法</b> (IFRS9.5.4.1)	(基準10号16項 注5、注9、会制14号70項)
<p>金利収益は、以下の場合を除き、金融資産の帳簿価額総額に実効金利を適用して算定する</p> <p>当初認識時において信用減損していると考えられる、購入または組成した金融資産：金融資産の償却原価（帳簿価額総額）に信用調整後の実効金利を適用する</p> <p>当初認識後に信用減損した金融資産：金融資産の償却原価（損失評価引当金控除後の帳簿価額純額）に当初実効金利を適用する</p>	<p>金融商品に係る利息収益・費用は、表面金利に基づいて算定される（その他有価証券及び満期保有目的の債券については取得原価と額面との差額のうち金利調整額が加減される）</p> <p>一定の定義を満たす不良債権は利息を計上しない</p>
<b>資本性金融商品に対する投資に係る配当の認識</b> (IFRS9.5.7.1A)	(会制14号94項)
<p>配当は以下すべての要件を満たす場合にのみ、純損益に認識する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 配当の支払を受ける権利が確定されている</li> <li>- 配当に関連した経済的便益が流入する可能性が高い</li> <li>- 配当の金額が信頼性をもって測定できる</li> </ul>	<p>市場価格のある株式については、各銘柄の配当落ち日（配当権利付き最終売買日の翌日）をもって、前回の配当実績または公表されている1株当たり予想配当額に基づいて未収配当金を見積計上する（ただし、以下の市場価格のない株式と同様の処理によることも、継続適用を条件として認められる）</p> <p>市場価格のない株式については、発行会社の株主総会、取締役会またはその他決定権限を有する機関において行われた配当金に関する決議の効力が発生した日の属する事業年度に計上する</p>
<b>取引費用</b> (IFRS9.5.1.1.A,B5.4.1-5.4.3)	(会制14号56項、実務対応報告19号3項(2))
<p>FVPL区分以外の金融資産の取得及び金融負債の発行に直接起因する取引コストは当初測定額に含められる</p> <p>金融商品の実効金利の不可分の一部である手数料は、実効金利の調整として扱われる</p>	<p>金融資産（デリバティブを除く）の取得時における付随費用は、原則として取得した金融資産の取得価額に含める</p> <p>また、社債発行費は、原則として支出時に費用処理するが、繰延資産として計上することもできる</p> <p>その他の付随費用は、発生主義に基づいて認識する</p>

### 編集・発行

#### 有限責任 あずさ監査法人

#### 会計プラクティス部

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません(過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない)。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IASB®」、「IFRIC®」、「IASB for SMEs®」、「IAS®」及び「SIC®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および(または)登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。