

IFRSおよび日本基準の主要な相違点

【内容】

- 財政状態計算書関連
- 純損益およびその他の包括利益計算書関連
- 財務諸表の構成
- 連結・その他関連

【ご利用上の注意】

この資料に記載されているIFRSおよび日本基準の主要な相違点は、2015年4月1日時点で公表されている基準書を対象に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、両基準の差異をすべて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。

【財政状態計算書関連: 棚卸資産】

IFRS	日本基準
棚卸資産の範囲 (IAS2.6(c))	(基準9号 3項)
販売活動およ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 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」に該当するかどうかで判断する	棚卸資産の範囲に含まれることが明記されている
評価 (IAS2.6, 9)	(基準9号 5項、7項)
低価法(原価と正味実現可能価額との低い方) 正味実現可能価額は見積売価から完成までに要する見積原価および販売に要する見積費用を控除した額	収益性の低下に基づく簿価切下げの方法(期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、その正味売却価額を貸借対照表価額とする) 正味売却価額は売価から見積追加製造原価および見積販売直接経費を控除した額
評価減の戻入れ (IAS2.33)	(基準9号 14項)
一定の場合には戻入れを行う	洗替え法または切放し法 (棚卸資産の種類ごとおよび売価の下落要因ごとに選択適用可)

【財政状態計算書関連: 棚卸資産(続き)】

IFRS	日本基準
原価配分方法 (IAS2.23, 25)	(基準9号 6-2項)
個別法、先入先出法、加重平均法 後入先出法は認められない	個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法 後入先出法は認められない
原価配分方法の選択 (IAS2.25)	(基準9号 6-3項)
性質および用途が類似する棚卸資産については同じ原価配分方法を適用する	事業の種類、棚卸資産の種類、その性質およびその使用方法等を考慮した区分ごとに選択する
固定製造間接費の加工費への配賦 (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	一会計期間の予定操業度に基づき配賦する 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
資産除去コスト (IAS16.16(c), 18)	(基準18号 7-8項)
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」に従って会計処理する (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)	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する

【財政状態計算書関連: 生物資産】

IFRS	日本基準
測定 (IAS41.12-13)	
生物資産およ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 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」に従って会計処理する 収穫後の農産物は、原則として、IAS第2号「棚卸資産」に従って 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	生物資産を対象とする個別の規定は設けられていない 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、企業会計原則およ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

【財政状態計算書関連: 有形固定資産】

IFRS	日本基準
当初測定 (IAS23.7)	(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
事後測定 (IAS16.29)	(企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五)
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)	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

【財政状態計算書関連:有形固定資産(続き)】

IFRS	日本基準
コンポーネント・アカウントティング (IAS16.43)	
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
減価償却方法 (IAS16.60)	(企業会計原則 注釈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
減価償却方法の変更 (IAS16.61)	(基準24号 20項)
会計上の見積りの変更として会計処理(遡及適用しない)	会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合は会計方針の変更として、 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)
耐用年数および残存価額 (IAS16.6)	(監委81号 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
減価償却方法、耐用年数、残存価額の見直し (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
資産除去債務 (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
割引率 (IAS37.47, 59)	(基準18号 6項、49項)
税引前無リスク利子率(必要に応じて負債に固有のリスクを調整)を 毎期見直し して使用する	負債計上時の税引前無リスク利子率を継続して 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
利息費用の表示 (IAS37.60、IFRIC1.8)	(基準18号 14項)
財務費用	営業費用

【財政状態計算書関連:無形資産】

IFRS	日本基準
事後測定 (IAS38.72)	(企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五)
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)	原価モデルのみ
償却方法 (IAS38.97, 98A)	(企業会計原則 注解1-2、会制12号 18)
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)	会計方針として選択

【財政状態計算書関連:無形資産(続き)】

IFRS	日本基準
耐用年数を確定できる無形資産 (IAS38.88, 102, 104)	(基準24号 20項、適用指針24号 12項)
償却方法も耐用年数も 会計上の見積りの変更 として会計処理(遡及適用しない)	償却方法は 会計上の見積りの変更と同様に 、また耐用年数も 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 (IAS36.10, IAS38.107-109)	
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
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
開発費の資産計上 (IAS38.54, 57)	(企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」三、注3)
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	研究開発費は発生時の費用として認識する 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およびこれらに対する著しい改良に要した費用のみが研究開発費に該当する

【財政状態計算書関連:投資不動産】

IFRS	日本基準
投資不動産の範囲・取扱い (IAS40.1,5,6)	(基準20号 3項)
「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、所有者またはファイナンス・リースの借手が保有する不動産をいう また、投資不動産をオペレーティング・リースにより使用する借手は、保有する不動産賃借権を公正価値モデルを用いて会計処理する場合に限り投資不動産として分類することができる 投資不動産は、有形固定資産と異なる会計処理と開示の規定が定められている	「投資不動産」と類似した概念として「賃貸等不動産」が存在する(ただし、「賃貸等不動産」とIFRSの「投資不動産」の範囲には差異がある) 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
投資不動産と有形固定資産の区分(複数用途の不動産) (IAS40.10)	(基準20号 7項、適用指針23号 7項)
有形固定資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、全体を有形固定資産とする 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「有形固定資産」部分とを区分する	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 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 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

【財政状態計算書関連:投資不動産(続き)】

IFRS	日本基準
事後測定 (IAS40.30)	(企業会計原則 第三五)
原価モデルまたは公正価値モデル (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)	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

【財政状態計算書関連:資産の減損】

IFRS	日本基準
減損の兆候 (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
減損損失の認識と測定 (IAS36.59, 104)	(固会 二 2, 3)
帳簿価額と回収可能価額とを比較する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を比較して測定を行う2ステップ方式を採用
キャッシュ・フローの予測期間と見積方法 (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もる	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・フローの見積期間については、20年が上限とされている
のれんの減損 (IAS36.80-81, 86-88, 9090, 96)	(固会二 8, 注7, 注9、適用指針6号 131131項)
資金生成単位への配分 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 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、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) 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
のれんの減損テストの頻度 少なくとも年1回、および減損の兆候がある場合	減損の兆候がある場合

【財政状態計算書関連:資産の減損(続き)】

IFRS	日本基準
全社資産 (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)
戻入れ (IAS36.110, 114, 117, 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
表示 (IAS36.60-61)	(固会 四 2)
一般に営業費用 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	原則として特別損失 左記のような規定はない

【財政状態計算書関連:リース】

IFRS	日本基準
リース会計基準の適用範囲 (IAS17.2-4, IFRIC4, SIC27.3, IG.A1-A2)	(基準13号 3-4項、適用指針16号 89項)
適用対象外とされる一定の契約を除き、その法形式にかかわらず、経済的実態が「リース」に該当するすべての契約に適用される リースは、貸手が一括払または複数回の支払を得て、契約期間中、資産の使用権を借手に移転する契約と定義されている	リース会計基準はリース取引に適用される リース取引は、貸手が借手に対し合意された期間にわたり、物件を使用収益する権利を与え、借手がその使用料を貸手に支払う取引と定義されている
契約がリースに該当するか(またはリースを含んでいるか)否かを判定するためのガイダンスが規定されている	契約は、主として賃貸借取引か否かの法的側面が重視され、それがリースに該当するか(またはリースを含んでいるか)否かを実態的に判定するためのガイダンスはない
資産の操業または維持について貸手による相当量のサービスが必要な場合であっても、サービス要素とリース要素を区分し、リース要素にIAS第17号を適用する	通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引については、適用指針の対象としていない
複数のリース契約を一括してリースに該当するか否かを判定するためのガイダンスが規定されている	複数のリース契約を一括してリース契約に該当するか否かを判定するためのガイダンスはない
リースの分類 (IAS17.8, 10)	(基準13号 5-6項、適用指針16号 9項)
リースは、リース資産の所有に伴うリスクと経済価値が貸手から借手にほとんどすべて移転しているか否かに基づき、ファイナンス・リースまたはオペレーティング・リースに分類される	「解約不能」かつ「フルペイアウト」のリース取引は、ファイナンス・リース取引に分類され、それ以外のリース取引は、オペレーティング・リース取引に分類される
ファイナンス・リースに該当するか否かの判定にあたって、分類するための指標(リース期間がリース資産の経済的耐用年数の大部分を占めるか、最低リース料総額の現在価値がリース資産の公正価値の大部分を占めるか、等)は示されている。ただし、数値基準はなく、取引の実態により判定する	分類の考え方はIAS第17号と大きな差はないが、「フルペイアウト」であるか否かの判断に関する数値基準がある

【財政状態計算書関連:リース(続き)】

IFRS	日本基準
<p>リース期間 (IAS17.4)</p> <p>リース期間は以下のように定義されており、リース契約の解約不能期間と同じになるとは限らない</p> <p>リース期間とは、「借手が資産をリースする契約を締結した解約不能な期間に、追加的な支払いの有無を問わず、借手はその資産のリースを継続する選択権を有する期間のうち借手が選択権を行使することが、リース開始日において合理的に確実視される期間を加えた期間」をいう</p>	<p>(基準13号 4項、適用指針16号 9項)</p> <p>リース期間は、特定の物件の所有者たる貸手が、物件の借手に対しこ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</p>
<p>リース・インセンティブ (SIC15.4-5)</p> <p>オペレーティング・リースにおいて、貸手は借手に付与したリース・インセンティブの総額を、受取リース料の減額として、リース期間にわたり原則として定額法で認識する</p> <p>オペレーティング・リースにおいて、借手は貸手から付与されたリース・インセンティブの総額を、支払リース料の減額として、リース期間にわたり原則として定額法で認識する</p>	<p>リース・インセンティブをリース期間にわたって認識する明示的な規定は、借手・貸手ともに存在しない</p>
<p>リースの計算利率 (IAS17.4)</p> <p>リース開始日において、最低リース料総額と無保証残存価値を合計した現在価値を、リース資産の公正価値と貸手の初期直接コストの合計に等しくする割引率</p>	<p>(適用指針16号 17項)</p> <p>リース料総額(残価保証がある場合は、残価保証額を含む)と見積残存価値の合計額の現在価値が、リース物件の現金購入価額等と等しくなるような利率</p>
<p>ファイナンス・リースの借手の会計処理 (IAS17.20)</p> <p>リース開始日に算定したリース物件の公正価値またはリース開始日に算定した最低支払リース料総額の現在価値のいずれか低い金額により、リース期間の起算日において財政状態計算書にリース資産およびリース負債を認識する</p>	<p>(適用指針16号 22項、37項)</p> <p>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およびリース債務を計上する</p>
<p>ファイナンス・リースの貸手の会計処理 (IAS17.36-37,39,40)</p> <p>リース投資未回収総額(貸手の未収最低リース料と貸手に発生している未収無保証残存価値の合計額)をリースの計算利率で割り引いた額に等しい金額で、ファイナンス・リースにより保有する資産を未収入金として認識し、表示する</p>	<p>(適用指針16号 51項、61項)</p> <p>利息相当額の表示方法により、リース料総額(利息相当額を控除後)もしくは、リース物件の現金購入価額(付随費用を加算)でリース投資資産(またはリース債権)を計上する</p>
<p>サービスに関するコストを除き、リース料受取額は、元本の返済および貸手が行った投資の見返りとしての金融収益として一定の期間利益率を反映する方法で処理する</p>	<p>利息相当額の表示方法については、取引実態に応じ、次の3つから選択する</p> <ol style="list-style-type: none"> リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法 リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法 <p>1.または2.の方法を採用する場合は、割賦販売取引において採用している方法との整合性を考慮する</p>

【財政状態計算書関連:リース(続き)】

IFRS	日本基準
<p>ファイナンス・リースの貸手が製造業者または販売業者である場合の会計処理 (IAS17.42-43)</p> <p>製造業者または販売業者である貸手は、その企業が売切りに適用している方針に従って、売上損益を認識する</p> <p>製造業者または販売業者である貸手が資産をファイナンス・リースする場合には、次の2種類の収益が生じる</p> <ul style="list-style-type: none"> ● リース資産を、数量割引または値引きを反映した後の正常な価格で売切り販売した場合の損益に相当する損益 ● リース期間にわたる金融収益 	<p>(適用指針16号 56項)</p> <p>製品または商品を販売することを主たる事業としている企業は、一定の場合、貸手の製作価額等と借手に対する現金販売価額の差額を、リース物件の販売益として、販売基準または割賦基準により処理する</p>
<p>セール・アンド・リースバック (IAS17.59-63)</p> <p>リースバック取引がファイナンス・リースの場合、売却益は繰り延べてリース期間にわたって認識する</p> <p>一方、オペレーティング・リースになる場合には、原則として売却損益は即時に認識されるが、売却価額が資産の公正価値と異なる場合、一定の要件に該当する損益は繰り延べなければならない</p>	<p>(適用指針16号 49項)</p> <p>リースバック取引がファイナンス・リースの場合には原則として、売却損益は繰り延べるが、特定の場合は、売却損について即時認識を求められることがある</p> <p>リースバック取引がオペレーティング・リースの場合の規定はなく、売却損益は即時に認識する</p>
<p>セール・アンド・リースバック(不動産)</p> <p>不動産のセール・アンド・リースバックに関する特別な規定はない(通常のルールが適用される)</p>	<p>(会制15号 8-13項)</p> <p>SPEを使用した不動産のセール・アンド・リースバックには特別な規定が存在する</p> <p>以下のすべての要件を満たす場合、不動産のセール・アンド・リースバックは、売却取引として会計処理する</p> <ul style="list-style-type: none"> - 不動産管理業務を行っている場合、通常の契約条件によっている - 譲渡人による買戻し条件付きの譲渡ではない - 譲渡不動産は特殊性を有していない - オペレーティング・リース取引であり、借手が適正な賃借料を支払う - SPEが借手の子会社に該当しない - リスク負担割合が概ね5%の範囲内である

【財政状態計算書関連:金融商品】

 2014年7月に公表されたIFRS第9号を対象としている。同基準は2018年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用も認められる。

IFRS	日本基準
デリバティブの定義(3要件) (IFRS9.A)	(基準10号 4項、会制14号 6項)
<ol style="list-style-type: none"> 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) 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 将来のある日に決済される(純額決済要件はない) 	<p>デリバティブの特徴を示す規定はあるが、IFRSと異なり、デリバティブをその性質に応じて定義付けするのではなく、金融商品会計基準において例示された取引(先物取引、先渡取引、オプション取引、スワップ取引等)をデリバティブ取引としている</p> <p>デリバティブの特徴</p> <ol style="list-style-type: none"> 基礎数値および、想定元本または／および決済金額を有する 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 純額決済が可能または純額決済と同等の特徴を有する
デリバティブの会計処理からの除外規定 (IFRS9.2.1 (e) (f), 2.3, 2.4, A, B2.5.)	(会制14号 20項、137-139項)
「自己使用」の除外規定は選択適用ではない(ただし、「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、FVTPL区分に指定することは可能)。除外規定の適用にあたり厳格な文書化要件はない	通常の購入および販売の除外規定は選択適用ではない ただし、除外規定の適用にあたり文書化要件がある
取引市場のない特定の契約についての除外規定はない ただし、保険契約および契約当事者に特有の非金融変数を基礎数値とする契約はデリバティブの定義から除外される	クレジット・デリバティブおよびウェザー・デリバティブのうち時価がないものについては、デリバティブとしての会計処理は求められず、債務保証に準じた会計処理を行う
以下を除きすべてのローン・コミットメントはデリバティブから除外される - 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 - 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	ローン・コミットメントはデリバティブとしての会計処理は求められておらず、開示が求められる
金融保証の定義を満たす保証契約	債務保証契約はデリバティブとしての会計処理は求められておらず、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、保証額を資産および負債として貸借対照表に表示する)
デリバティブ会計のその他の除外事項: 将来のある日に企業結合を生じさせる先渡契約	

【財政状態計算書関連:金融商品(続き)】

IFRS	日本基準
<p>組込デリバティブの区分処理の要否 (IFRS9.4.3.2, 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。すなわち、償却原価、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する(FVOCI)区分または純損益を通じて公正価値で測定する(FVTPL)区分のいずれかに分類し測定する</p> <p>主契約がIFRS第9号の適用対象である金融資産ではない場合は、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"> 1. 組込デリバティブの経済的特徴およびリスクが、主契約の経済的特徴およびリスクに密接に関連していない 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 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 	<p>(基準10号 37項、39項、適用指針12号 3項、4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"> 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 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 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 <p>組込デリバティブと主契約の経済的特徴およびリスクの密接な関連性の有無の要件はなく、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の有無で判断する(ただし、元本毀損の可能性があっても、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低いと言えるものについては、可能性はないものとして取り扱う)</p> <p>組込デリバティブの区分処理の3要件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>転換社債の保有者の会計処理</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>以下のいずれかで会計処理する</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。転換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>

【財政状態計算書関連:金融商品(続き)】

IFRS	日本基準
金融商品の分類 (IFRS9.2.5, .4.1.1-4.1.5, 4.2.1, 4.2.2, 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)
金融資産 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"> - 償却原価 - その他の包括利益を通じて公正価値で測定する(FVOCI) - 純損益を通じて公正価値で測定する(FVTPL) 上記原則的 분류の例外として、2つのオプションが認められる <ul style="list-style-type: none"> - 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のみ指定可能であり撤回することができない) - 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)(当初認識時にのみ指定可能であり、撤回することができない) 	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"> - 売買目的有価証券 - 満期保有目的の債券 - 子会社株式および関連会社株式 - その他有価証券 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
金融負債 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"> - 売買目的保有またはデリバティブ負債 - 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、あるい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、撤回はできない) 	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
非金融商品の売買契約に対するFVオプション 自己使用目的の非金融商品の売買契約で、デリバティブの定義の例外として会計処理される契約(「自己使用」の除外規定の適用対象となる契約)について、そのような契約が金融商品であるかのように、FVTPLに指定することができる(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のみ指定可能であり、撤回はできない)	左記のような規定はない
信用エクスポージャーに対するFVオプション 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、その金融商品を、またはそのように管理されている範囲で(すなわち、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

【財政状態計算書関連:金融商品(続き)】

IFRS	日本基準
金融商品の事後測定 (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, B5.2.3, B5.7.2A)	(基準10号 14-19項、25-26項)
金融資産 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 <ul style="list-style-type: none"> - 償却原価: 実効金利法による償却原価 - FVOCI: 公正価値、評価差額はその他の包括利益(ただし、減損損失および換算差額は純損益) - FVTPL: 公正価値、評価差額は純損益 - 資本性金融商品のFVOCIオプション: 公正価値、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) <p>すべての資本性金融商品は公正価値により測定しなければならない</p> <p>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(例: 非上場株式)であっても例外的な取扱いが認められていない</p> <p>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>	債権 <ul style="list-style-type: none"> - 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 有価証券 <ul style="list-style-type: none"> - 売買目的有価証券: 時価、評価差額は損益 - 満期保有目的の債券: 償却原価 - その他有価証券: 時価、評価差額は純資産の部 - 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)
金融負債 当初認識時の分類に基づいて償却原価またはおよび公正価値で測定する <ul style="list-style-type: none"> - 償却原価: 実効金利法による償却原価 - 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) 	デリバティブ債権債務 <ul style="list-style-type: none"> - 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およびヘッジ会計が適用されるデリバティブを除く) 金銭債務 <ul style="list-style-type: none"> - 債務額で測定する
取引費用の会計処理 (IFRS9.5.1.1)	(会制14号 56項、実務対応報告19号 3(2))
FVTPLに分類される金融資産およ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>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)および金融負債に係る取引費用は、当初測定額に含める</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>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、発生主義に基づき認識する</p>
株式交付費の会計処理 (IAS32.35, 37)	(実務対応報告19号 3(1))
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>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>	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、株式交付のときから3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却しなければならない)
金融資産の認識の中止 (IFRS9.3.2.3)	(基準10号 8項)
金融資産は、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、または金融資産を譲渡し、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に認識を中止する	金融資産は、金融資産の契約上の権利を行使した場合、契約上の権利を喪失した場合、または契約上の権利に対する支配が他に移転した場合に認識を中止する <p>金融資産の認識の中止の判定は、財務構成要素ごとに行う</p>

【財政状態計算書関連:金融商品(続き)】

IFRS	日本基準
<p>金融資産の減損(減損の認識) (IFRS9.5.5.1, 5.5.4, 5.5.5, 5.5.9, 5.5.13, 5.5.15, B5.5.11, B5.5.23)</p> <p>償却原価またはFVOCIに分類される金融資産、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ローン・コミットメントおよ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(FVOCIオプションを指定した株式は減損規定の対象外)</p> <p>報告日において、合理的で裏付可能な情報に基づいて金融商品に係る信用リスクが当初認識時と比較して著しく増大したか否かを判断し、金融商品の全期間にわたる予想信用損失または12ヶ月の予想信用損失に対する損失評価引当金を認識する</p> <ul style="list-style-type: none"> - 当初認識時以降に信用リスクが著しく増大した金融商品: 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 - 当初認識時以降に信用リスクが著しく増大していない金融商品: 12ヶ月の予想信用損失を損失評価引当金として認識 <p>合理的で裏付可能な将来予測的な情報の利用に過大なコストや労力がかかる場合、期日経過の情報に基づいて金融商品に係る信用リスクの変動を判断することができる。なお、契約上の支払の期日経過が30日超である場合には、金融資産に係る信用リスクが当初認識以降に著しく増大しているという反証可能な推定がある</p> <p>報告日において、信用リスクが低い(例: 投資適格)と判断される金融商品については、信用リスクの著しい増大はないものとみなして12ヶ月の予想信用損失に対する損失評価引当金を認識する</p> <p>報告日において、購入または組成した信用が毀損した金融資産については、当初認識後の全期間にわたる予想信用損失に対する損失評価引当金を認識する</p> <p>営業債権、契約資産およびリース債権については、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ことができる</p> <p>公正価値の下落割合に基づいて、減損損失を認識しなければならないという規定はない(数値基準なし)</p>	<p>(基準10号 20-21項、会制14号 91-93項)</p> <p>売買目的保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。時価が50%程度以上下落した場合には「著しい下落」に該当し、一方、時価の下落率が30%未満の場合には「著しい下落」には一般的に該当しないと考えられる(数値基準あり)</p> <p>時価を把握することが極めて困難と認められる株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した場合に減損損失を認識する</p> <p>時価を把握することが極めて困難と認められる債券については、債券の貸倒見積高の算定方法に準じて償還不能見積高を算定し減損損失を認識する</p> <p>債権については貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を認識する</p>
<p>金融資産の減損(減損損失の測定) (IFRS9.5.4.4, 5.5.1, 5.5.2, A, B3.2.17, B5.5.28, B5.5.43-44)</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> <ul style="list-style-type: none"> - 全期間にわたる予想信用損失: 金融商品の予想存続期間にわたるすべての生じる債務不履行事象から生じる予想信用損失 - 12ヶ月の予想信用損失: 全期間にわたる予想信用損失のうち、報告日後12ヶ月以内に生じる債務不履行事象から生じる予想信用損失 <p>予想信用損失は金融資産の帳簿価額をまたは引当金勘定を通して減額する。ただし、FVOCI区分に分類される金融資産に係る損失評価引当金は、帳簿価額を減額せずに、その他の包括利益に認識する</p>	<p>(基準10号 20-21項、27-28項、会制14号 91-93項、109-117項)</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>時価を把握することが極めて困難と認められる株式については、実質価額が著しく低下したときに、減損処理を行う</p> <p>時価を把握することが極めて困難と認められる債券については、債権に準じて償還不能見積高を算定し減損損失を測定する</p> <p>債権については、債務者の信用リスクに基づく債権区分に応じた貸倒見積高を算定し減損損失を測定する</p>

【財政状態計算書関連:金融商品(続き)】

IFRS	日本基準
金融資産の減損(減損損失の戻入れ) (IFRS9.5.5.7, 5.5.8)	(基準10号 20項、会制14号 91項)
信用損失引当金を、全期間にわたる予想信用損失から12ヶ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	有価証券について減損損失の戻入れは認められない

【財政状態計算書関連:ヘッジ会計】

 2014年7月に公表されたIFRS第9号を対象としている。同基準は2018年1月1日以後開始する事業年度から適用される。早期適用も認められる。

IFRS	日本基準
ヘッジ会計の適用要件 (IFRS9.6.4.1, 6.5.2, 6.5.8, 6.5.11, 6.5.13)	(基準10号 31-32項、会制14号 167項、177項、業種委24号 2,3ほか)
<p>一定の要件(適格なヘッジ手段およびヘッジ対象、公式な文書化、有効性評価等)を満たすヘッジ関係について、ヘッジ会計を適用することができる</p> <p>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</p>	<p>一定の要件(文書化、有効性評価)を満たすヘッジ関係について、ヘッジ会計を適用することができる</p> <p>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</p> <p>IFRSとは異なり、一定の要件を満たす場合に、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)</p> <p>銀行等の特定業種について、特別な取扱いが認められる</p>
ヘッジ対象の適格要件 (IFRS9.6.1.3, 6.3.1, 6.3.5, 6.3.6, 6.3.8, B6.3.8, IAS39.81A, 89A, AG114-AG132)	(基準10号 30項、会制14号 161項、163項、167項、Q&A Q48、業種委24号 2(1)ほか)
<p>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</p> <p>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</p> <p>金利リスクエクスポージャーの公正価値ヘッジを行う場合に限り、ヘッジ対象として単一の項目または項目グループ(またはそれらの構成要素)ではなく通貨金額を指定できる</p> <p>それ以外の場合には単一の項目または項目グループ(またはそれらの構成要素)をヘッジ対象として特定する必要がある</p> <p>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</p>	<p>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</p> <p>ヘッジ可能なリスクに関する詳細な規定はない</p> <p>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</p> <p>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</p>

【財政状態計算書関連:ヘッジ会計(続き)】

IFRS	日本基準
企業結合に関連する確定契約の外貨リスクはヘッジ対象として指定できる	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
グループ内取引は為替リスクをヘッジする場合にはヘッジ対象として指定することができる	グループ内取引は為替リスクをヘッジする場合にはヘッジ対象として指定することができる 満期保有目的の債券にはヘッジ会計は適用できないが、振当処理および(要件を満たした場合には)特例処理を適用することはできる
ヘッジ手段の適格要件 (IFRS9.6.2.2, 6.2.3, 6.2.5, IFRIC16.14)	(会制14号 157項、163項、165項、業種委24号 3(2))
内部取引をヘッジ手段として指定することはできないため、外部とのデリバティブ取引で相殺されていない限り、ヘッジ会計は適用できない	原則として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。グループ内の内部デリバティブは為替リスクをヘッジする場合にはヘッジ手段として指定することができる 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
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	左記のような規定はない
非デリバティブ商品は為替リスクのヘッジに限りヘッジ手段となりうる 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	非デリバティブ商品は、為替リスクのヘッジであればヘッジ手段となりうる 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にできる
適格なヘッジ手段は、その全体をヘッジ手段として指定しなければならない。ただし、例外として以下が認められる <ul style="list-style-type: none"> - オプション契約の本源的価値と時間的価値を区分して、オプションの本源的価値の変動のみをヘッジ手段に指定し、時間的価値の変動は指定しないこと - 先渡契約の先渡要素と直物要素とを区分して、先渡契約の直物要素の価値の変動のみをヘッジ手段に指定し、先渡要素は指定しないこと - 外貨ベース・スプレッドを区分して、ヘッジ手段としての金融商品の指定から除外すること - ヘッジ手段全体の比例的部分(例えば、名目金額の50%)をヘッジ関係におけるヘッジ手段として指定すること 	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・先渡価格の差額等)を除いて評価することができる

【財政状態計算書関連:ヘッジ会計(続き)】

IFRS	日本基準
<p>ヘッジの会計処理 (IAS21.48-49, IFRS9.6.5.8, 6.5.11, 6.5.13, 6.5.14)</p>	<p>(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)</p>
<p>公正価値ヘッジ 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は、ヘッジ対象の帳簿価額(該当がある場合)を調整するとともに、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、そのような変動はその他の包括利益に認識する ヘッジ手段の公正価値変動も純損益に認識されるため、それぞれの変動が相殺される。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、ヘッジ手段の公正価値の変動はその他の包括利益に認識される</p> <p>キャッシュ・フロー・ヘッジ ヘッジ手段を公正価値で測定し、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 その他の包括利益に認識されたヘッジの有効部分は、ヘッジ対象リスクに係る損益の実現時に損益に振り替えられる</p>	<p>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 為替予約等の振当処理およ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)</p>
<p>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關するキャッシュ・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</p>	<p>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以下のように会計処理する</p> <ul style="list-style-type: none"> - 損益が発生する予定取引:繰延ヘッジ損益は、売上高や支払利息など、予定取引に係る損益科目を使用して(為替リスクのヘッジの場合には為替差損益を使用することも可)損益に振り替える - 資産を取得する予定取引:繰延ヘッジ損益を、資産の取得価額に加減する。貸付金等の利付金融資産の取得の場合には、繰延ヘッジ損益を引き続き純資産の部に計上し、資産に係る受取利息に応じて損益に配分することができる - 負債が発生する予定取引:繰延ヘッジ損益を引き続き純資産の部に計上し、償却原価法により負債に係る支払利息に応じて損益に配分する
<p>在外営業活動体に対する純投資ヘッジ 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)</p>	<p>子会社持分への投資のヘッジ 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</p>

【財政状態計算書関連:ヘッジ会計(続き)】

IFRS	日本基準
<p>オプションの時間的価値の会計処理</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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、ペーシス・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 <p>先渡契約の先渡要素および金融商品の外貨ベース・スプレッドの会計処理</p> <p>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ができる</p>	<p>ヘッジ手段として用いられるオプションの時間的価値およ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</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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り延べ処理の対象とする
<p>ヘッジの有効性評価 (IFRS9.6.4.1, B6.4.12, B6.4.13)</p>	<p>(会制14号 142項、146項、156項、158項、172項)</p>
<p>ヘッジ関係の開始時および継続的に、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評価しなければならない。少なくとも、各報告日またはヘッジ有効性の要件に影響を与えるような重大な状況の変化があった時のいずれか早いタイミングで、将来に向かってヘッジの有効性評価を行う(事後的な過去に遡った有効性評価は不要)</p> <p>ヘッジの有効性を評価する方法は、定性的評価となる場合も定量的評価となる場合もある</p>	<p>将来に向かっての有効性評価はヘッジ関係の開始時にのみ行う。事後的な有効性の評価は報告期間ごとに行う</p>
<p>以下の3つの要件を満たす場合にヘッジは有効である。なお、ヘッジの有効性に関する数値基準はない</p> <ul style="list-style-type: none"> - ヘッジ対象とヘッジ手段との間に経済的関係がある(ヘッジ対象とヘッジ手段の価値が同一リスクに対して反対方向に動く) - 信用リスクの影響により、ヘッジ対象とヘッジ手段との間の経済的関係が損なわれることがない - ヘッジ比率が、実際にヘッジしているヘッジ対象の量とヘッジ手段の量から生じる比率と同じである 	<p>ヘッジ対象とヘッジ手段の損益の相殺の程度が80%から125%の範囲内であることが求められる</p>
<p>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</p> <p>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</p>	<p>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</p> <p>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、完全に有効であることが推定される</p>

【財政状態計算書関連:引当金および偶発負債】

IFRS	日本基準
引当金の概念 (IAS37.14, 23)	(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"> 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 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 * 3. 債務の金額について信頼性のある見積りができる <p>* 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>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"> 1. 将来の特定の費用または損失であること 2. その発生が当期以前の事象に起因すること 3. 発生の可能性が高いこと * 4. その金額を合理的に見積ることができること <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>* 「発生の可能性が高い」とされる水準について、IFRSのような明確な規定はない</p>
引当金の割引計算 (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
リストラチャリング引当金 (IAS37.72)	
リストラチャリング引当金の計上の要否(推定的債務の有無)を判断するための規定がある	左記のような規定はない
不利な契約 (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

【財政状態計算書関連:従業員給付】

IFRS	日本基準
短期従業員給付—有給休暇の会計処理 (IAS19.13, 16)	
累積型の有給休暇については、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
退職後給付—複数事業主制度の会計処理 (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
退職後給付—共通支配下の制度の会計処理 (IAS19.40-41)	(適用指針25号 118項、121項)
<p>複数事業主制度には含まれない</p> <p>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は、個々の企業における負担額を認識する</p> <p>それ以外の場合は、制度の法律上の運営事業主である企業が制度全体に係るコストを認識する</p>	複数事業主制度に含まれる

【財政状態計算書関連:従業員給付(続き)】

IFRS	日本基準
退職後給付—給付見込額の期間帰属 (IAS19.70)	(基準26号 19項)
給付算定式に従う方法 ただし、後期の年度の勤務が初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせる部分(バック・ローディングの場合)は、定額法	期間定額基準と給付算定式基準の選択適用 期間定額基準または給付算定式基準のいずれかを会計方針として選択する
退職後給付—過去勤務費用 (IAS19.103)	(基準26号 25項、注9-10)
過去勤務費用を費用として認識する	過去勤務費用をその他の包括利益で即時認識 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費用処理(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発生年度に費用処理することも可能) 個別財務諸表では、その他の包括利益で即時認識は行わない
退職後給付—利息純額の認識対象 (IAS19.123)	(基準26号 21項、23項)
確定給付負債(資産)の純額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)	利息費用は退職給付債務に割引率を乗じて算定 期待運用収益は年金資産の額に合理的に期待される収益率(長期期待運用収益率)を乗じて算定
退職後給付—再測定 (IAS19.120(c), 122,127)	(基準26号 24項、適用指針25号 35項)
その他の包括利益で即時認識する 以後の期間に当期純利益へのリサイクリングはしない	その他の包括利益で即時認識 以後の期間に当期純利益へリサイクリングする 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費用処理(ただし、数理計算上の差異を発生年度に費用処理することも可能) 個別財務諸表では、その他の包括利益で即時認識は行わない
再測定に含まれる項目 1. 数理計算上の差異 2. 制度資産に係る収益 (利息純額に含まれる金額を除く) 3. アセット・シーリングの変動額 (利息純額に含まれる金額を除く)	再測定に含まれる項目 数理計算上の差異
退職後給付—確定給付制度債務の割引率 (IAS19.83)	(基準26号 20項、注6、適用指針25号 30項)
原則として、期末日における優良社債の市場利回り ただし、厚みのある市場が存在しない場合、国債の市場利回り	期末日における国債または優良社債の利回り 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(重要性基準)
退職後給付—確定給付資産の上限(アセット・シーリング) (IFRIC14)	
確定給付資産の純額は、資産の返還または将来掛金の減額による経済的便益の範囲を上限として計上する	左記のような規定はない
退職後給付—追加負債の計上 (IFRIC14.23-2424)	
過去分の最低積立要件に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
退職後給付—従業員または第三者による拠出 (IAS19.92-93)	(基準26号 注4)
制度の規約による勤務に関連する拠出は、原則、負の給付として勤務期間に帰属させる	従業員からの拠出額を勤務費用から控除する

【財政状態計算書関連:株式に基づく報酬】

IFRS	日本基準
株式に基づく報酬取引に関する会計基準の適用範囲 (IFRS2.2)	(基準8号 22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	持分決済型に限定して会計処理を規定している
持分決済型の株式に基づく報酬取引—測定方法 (IFRS2.10-11)	(基準8号 66項、14-15項)
従業員との取引: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 従業員以外との取引:受け取った財貨またはサービス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	従業員等との取引:付与したストック・オプションの付与日の公正な評価額で測定する 従業員等以外との取引:自社の株式または自社株式オプションの公正な評価額、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、いずれか高い信頼性をもって測定可能な価額で測定する
権利確定日後の会計処理—権利不行使による失効 (IFRS2.23)	(基準8号 91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の対価の戻入れは行わない 資本の中のある項目から他の項目への振替は可能(当期純利益は通さない)	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
株式市場条件が付された場合の権利確定期間 (IFRS2.15(b))	(適用指針11号 17-19項)
付与日において権利確定日を合理的に予測する	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
権利確定条件以外の契約条件の取扱い (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
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)	(基準8号 10-12項)
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	当初認識時の公正価値と条件変更日における条件変更後の公正価値との差額
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)	(基準8号 7項の類推)
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が、ストック・オプションが権利確定前に取り消される場合は、結果的に権利確定するストック・オプション数はゼロとなることから、これまで計上してきた株式に基づく報酬費用は戻し入れることになる

【財政状態計算書関連: 資本と負債】

IFRS	日本基準
資本と負債の区分 (原則) (IAS32.15-16, 28, 31, 36)	(基準10号 4-5項、35項、36項、39項、40項)
<p>金融商品の発行企業は、①発行時において、②金融商品またはその構成部分を、③契約の実質並びに金融資産、金融負債および資本性金融商品(株式等)の定義に従って資本または負債に分類しなければならない</p> <p>一定の例外を除き、以下の両方の要件を満たす場合に、資本に分類される</p> <ul style="list-style-type: none"> - 支払義務または金融資産の引渡義務がなく、発行企業にとって不利な条件で金融資産・負債を交換する義務もないこと - 自社の株式で決済する(または決済する可能性がある)場合、固定株数を発行して決済する非デリバティブであるか、または、固定額の現金または他の金融資産と固定数の自社株式を交換するデリバティブであること 	<p>金融商品は、その発行形態によって金融負債または資本に分類される</p> <p>払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する特別規定がある</p> <p>転換社債型新株予約権付社債は区分法と一括法の選択適用が可能であり、それ以外については区分法が適用される</p> <p>ただし、発行される株数が固定であるか変動するかにより会計処理が変わることはない</p> <p>区分法により純資産の部に計上された新株予約権について、権利が行使されずに権利行使期間が満了した時は利益として処理される</p>
<p>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、構成部分に分割したうえで、それぞれの構成部分を定義に従って、金融資産、金融負債および資本性金融商品に分類しなければならない</p> <p>金融資産または金融負債に分類された構成要素は、IFRS第9号に従って会計処理を行う</p>	<p>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</p>

【純損益および包括利益計算書関連: 収益】



以下はIAS第18号を対象とした比較である(2014年5月に公表されたIFRS第15号については別途後述する)。

IFRS	日本基準
複数要素取引 (IAS18.13-14, IAS11.7-9, IFRIC18.15)	(基準15号 7項、実務対応報告17号 3)
<p>取引の実態を反映するように、単一の取引を複数の構成要素に区分して収益の認識要件を適用することや、複数の取引を一体として収益の認識要件を適用することが求められている</p> <p>なお、その判断に関する具体的な指針は提供されていない</p> <p>ただし、工事契約や特定の取引について一定の考え方が示されている</p>	<p>複数要素契約を包括的に扱う会計基準はないものの「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」や「工事契約に関する会計基準」において、一定の考え方が示されている</p>
収益の総額表示・純額表示 (IAS18.8, IE21)	(企業会計原則 第二.1B、実務対応報告17号 4)
<p>収益には、企業が自己の計算により受領したかまたは受領しうる経済的便益の総収入だけが含まれる</p> <p>代理人として第三者(本人)のために回収した金額は収益ではない</p> <p>代理人については手数料の額が収益となる</p>	<p>収益は総額によって記載することを原則とすることとされている</p> <p>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されている</p>
代理取引	
<p>取引金額のうち、主たる当事者のために回収した金額は企業の持分の増加をもたらさないため、収益ではなく、手数料部分が収益となる</p> <p>なお、代理取引の判断指標が示されており、在庫リスクや価格決定権、経済的便益の流入に関するリスクの状況等を勘案することになる</p>	<p>消費税に関して、税抜方式が適当とされているが、一定の場合には税込方式についても認められている</p> <p>ソフトウェア関連取引については、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されている</p>

【純損益および包括利益計算書関連：収益(続き)】

IFRS	日本基準
収益の測定 (IAS18.9-11, 14)	(財規ガイドライン72-1-2)
収益は、受領したまたは受領可能な対価の公正価値により測定しなければならない	左記のような規定はない
リベート 実質的に値引きの性格を有する販売リベートは、収益から控除される	一定期間に多額または多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額等の売上割戻は、売上値引に準じて取り扱う(ただし、実売上は販売費用で処理されている場合がある)
収益認識要件 (IAS18.1)	(企業会計原則 第二.3B)
収益を、物品の販売、サービスの提供および利息・ロイヤルティ・配当の3つのタイプに区分したうえで、それぞれに係る収益の認識要件が明確に規定されている	収益のタイプごとの個別の認識要件はない 実現主義に基づく収益認識の原則的な考え方が定められている 原則的な会計基準の実務面での運用に関しては、より詳細な規定を持つ税法の影響も大きいといわれている
物品の販売 (IAS18.14)	(企業会計原則 第二.3B)
以下の要件のすべてを満たす場合に収益を認識する 1. 物品の所有に伴う重要なリスクと経済的便益を買手に移転している 2. 販売された物品に対して、通常所有とみなされるような継続的な管理上の関与も実質的な支配も保持していない 3. 収益の額を信頼性をもって測定できる 4. その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い 5. その取引に関連する原価を信頼性をもって測定できる	実現主義の原則に従い、商品等の販売によって実現したものに限り売上高を計上することとされるが、左記のような規定はない
サービスの提供 (IAS18.20, 26)	(企業会計原則 第二.3B、基準15号 9項)
以下の要件のすべてを満たす場合は、取引の進捗に応じて収益を認識する 1. 収益の額を信頼性をもって測定できる 2. その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い 3. その取引の進捗度を期末日において信頼性をもって測定できる 4. その取引に関連する原価と取引の完了に要する原価を信頼性をもって測定できる また、取引の成果を信頼性をもって見積ることができない場合には、収益は費用が回収可能と認められる範囲内でのみ認識しなければならない	売上の認識は、原則として実現主義によるが、サービスの提供に係る収益の認識についての詳細な規定はない (工事契約に係る収益については、「工事契約の収益認識」の項を参照)
工事契約の収益認識 (IAS11.22, 32)	(基準15号 9項)
工事契約の成果を信頼性をもって見積ることができる場合は、進行基準により収益を認識する 工事契約の成果を信頼性をもって見積ることができない場合であっても、発生した工事原価のうち回収される可能性が高い範囲でのみ収益を認識し、工事完成基準は適用されない	工事契約の途中において、成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、確実性が認められない場合には工事完成基準を適用する

【純損益および包括利益計算書関連：収益(続き)】

IFRS	日本基準
利息 (IAS18.29-30)	
利息を生む企業資産を第三者が利用することにより生じる収益は、以下の要件のすべてを満たす場合に、実効金利法により認識しなければならない 1. 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い 2. 収益の額を、信頼性をもって測定できる	左記のような規定はない
顧客特典 (IFRIC13.4(a)(i), 5)	
収益全額を即時に認識し、ポイント等の特典の付与により発生する債務を履行するための増分費用について引当金を計上する会計処理は認められない。カスタマー・ロイヤルティ・プログラムにより付与したポイントなどの特典は、独立した識別可能な収益の1要素として認識を繰り延べる	左記のような規定はないが、実務上は、ポイント引当金として費用処理されているケースが多いと考えられる
割賦販売 (IAS18.11, 14)	(企業会計原則 注解6(4))
利息相当額を除外した販売価格については販売基準により収益認識し、利息部分は実効金利法により利息収益として認識する	販売基準を原則とするが、回収期限到来の日や入金の日収益を認識することも認められている また、利息の区分処理に関する左記のような規定はない

【純損益および包括利益計算書関連：収益】

 以下は2014年5月に公表されたIFRS第15号を反映している。同基準は2017年1月1日以後開始される事業年度から適用される。早期適用も認められる。

IFRS	日本基準
基本概念 (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 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	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
ステップ1 契約の結合 (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、一定の考え方が示されている

【純損益および包括利益計算書関連: 収益(続き)】

IFRS	日本基準
<p>ステップ1 契約の変更 (IFRS15.20, 21)</p> <p>契約の変更により追加された財またはサービスに見合う契約価格の増加がある場合、既存の契約とは別に新たな契約が締結されたように会計処理する</p> <p>そうでない場合で、追加された財またはサービスが別個のものであるときは、既存の契約を解約し新たな契約を締結したかのように会計処理する。別個のものでないときは、既に履行した財またはサービスについて部分的な履行が行われたものとして進捗の見直しを行う</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>ステップ2 収益の認識単位 (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、契約内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つを満たす場合をいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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て享受することができる - 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することが可能である 	<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り扱い」において、一定の考え方が示されている</p>
<p>ステップ3 売上値引・リベート (IFRS15.50, 51)</p> <p>対価の変動要因(値引き、リベート等)は、取引価格に反映(この場合には、売上の減額として反映)する</p>	<p>(財規72条1項、財規ガイドライン 72-1-2)</p> <p>売上値引は売上高から控除する</p> <p>また、一定期間に多額または大量の取引をした得意先に対する、売上代金の返戻額等の売上割戻しは、売上値引に準じて取り扱う</p> <p>ただし、実務上は販売費用で処理されている場合がある</p>
<p>ステップ3 変動対価の見積り (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、首尾一貫して用いて対価を見積る</p> <p>変動対価の不確実性が解消される際に、それまでに認識した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額を上限として取引価格に含める</p>	<p>(基準15号 9項)</p> <p>対価の見積方法に関する左記のような規定はない</p> <p>実現主義に基づく収益認識要件の1つとして一般に解される「対価の成立」を充足することは求められていると考えられるが、変動対価の認識に係る制限に関する規定はない</p>
<p>ステップ3 重大な金融要素 (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、約束した財またはサービスを顧客に移転する時点とその財またはサービスに対する支払いの時点との間が1年以内と見込まれる場合には、金融の影響を調整する必要はない</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p> <p>明らかにファイナンスを含む場合(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>

【純損益および包括利益計算書関連: 収益(続き)】

IFRS	日本基準
<p>ステップ3 現金以外の対価 (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ることができない場合には、その対価と交換に、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>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>ステップ3 顧客に支払われる対価 (IFRS15.70, 71)</p> <p>顧客へ対価を支払う場合には、その支払いが別個の財またはサービスとの交換によるものであるか否かにより、(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とするか、または取引価格(収益)の減額として会計処理を行う</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>ステップ4 取引価格の履行義務への配分 (IFRS15.76)</p> <p>原則として、移転する財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき各履行義務に取引価格を配分する</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>ステップ5 収益認識のパターンの決定 (IFRS15.32, 35)</p> <p>収益の認識パターンは2つある。1つは一時点における収益認識であり、もう1つは一定の期間にわたる収益認識である</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) 顧客が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受け取り消費する(例: サービス)</p> <p>(b) 企業の履行により、資産が創出されるかまたは増価し、資産の創出または増価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>(基準15号 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具体的な規定はない</p> <p>工事契約およびソフトウェアの受注制作については、原則として進行基準による</p>
<p>ステップ5 一時点で充足される履行義務 (IFRS15.38)</p> <p>一定の期間にわたる認識の要件のいずれにも該当しない場合には、「支配」が顧客に移転した時点で収益を認識する</p> <p>「支配」とは、資産の使用を指図し、その資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す</p>	<p>左記のような具体的な規定はなく、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>進捗度の見積り(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>履行義務の結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>原価比例法等、工事契約における施工者の履行義務全体との対比において、決算日における履行義務の遂行の割合を合理的に反映する方法を用いて見積る</p> <p>成果が信頼性をもって見積れない工事契約については、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>

【純損益および包括利益計算書関連：収益(続き)】

IFRS	日本基準
<p>契約獲得および履行コスト (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に、回収可能な額を資産として認識する</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>返品権付きの販売 (IFRS15.55, B20-B27)</p> <p>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(および対応する売上原価の修正)も認識する</p>	<p>(企業会計原則 注解18)</p> <p>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実務がみられる</p>
<p>製品保証 (IFRS15.B28-33)</p> <p>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</p> <p>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</p>	<p>(企業会計原則 注解18)</p> <p>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</p>
<p>本人か代理人かの検討 (IFRS15.B34-38)</p> <p>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、財またはサービスの提供自体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の手配をすることが履行義務であり純額で収益を認識するのか(代理人)を検討する</p>	<p>(企業会計原則 第二 1B、実務対応報告第17号 4)</p> <p>左記のような具体的な規定はなく、収益および費用は総額により記載することを原則とする</p> <p>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されている</p>
<p>追加的な財またはサービスに対する顧客のオプション (IFRS15.B39-43)</p> <p>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</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>返金不能の前払報酬 (IFRS15.B48-51)</p> <p>返金不能の前払報酬が、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</p>	<p>左記のような具体的な規定はない</p>
<p>ライセンスおよび使用权 (IFRS15.B52-63)</p> <p>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有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、企業の知的財産の使用权の場合には一時点で収益を認識する</p>	<p>ライセンス等の取扱いに関し、特段の規定はない</p>

【純損益および包括利益計算書関連: 収益(続き)】

IFRS	日本基準
買戻契約 (IFRS15.B64-76)	(会制15号 9項)
<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>	買戻契約の取扱いに関し、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
表示 (IFRS15.105)	
<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>	契約資産または契約負債に関する概念はなく、その表示に関する規定もない

【純損益および包括利益計算書関連: 金融収益費用】

IFRS	日本基準
実効金利法 (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、金融資産の総額での帳簿価額に実効金利を適用して算定する。ただし、次の場合キャッシュ・フローを除く</p> <ul style="list-style-type: none"> - 当初認識時において信用が毀損した購入または組成した金融資産: 金融資産の償却原価に信用調整後の実効金利を適用する - 当初認識後に信用が毀損した金融資産: 金融資産の償却原価(予想信用損失控除後)に実効金利を適用しなければならない 	<p>金融商品に係る利息収益・費用は、表面金利に基づき算定される(その他有価証券およ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不計上とする</p>
利得および損失 (IFRS9.5.7.1A, B5.7.1)	(適用指針3号 3項)
<p>金融収益・費用は純損益として認識される(ただし、FVOCIオプション指定された資本性金融商品に係る配当が投下資本の回収に相当する場合には、その配当はその他の包括利益に認識される)</p> <p>公正価値で測定される金融資産または金融負債に係る利得または損失は、以下の場合を除き、純損益に認識する</p> <ul style="list-style-type: none"> - ヘッジ関係の一部である場合 - FVOCIオプション指定した資本性金融商品に対する投資 - FVオプションを指定した金融負債で、その負債の信用リスクの変動の影響をその他の包括利益に表示する場合 - FVOCIに分類される債券 	すべての金融商品の利息および配当は損益として認識される(その他資本剰余金の処分による配当は有価証券の帳簿価額の減額として認識される)

【純損益および包括利益計算書関連：金融収益費用（続き）】

IFRS	日本基準
<p>配当は以下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"> - 配当の支払を受ける権利が確定されている - 配当に関連した経済的便益が流入する可能性が高い - 配当の金額が信頼性をもって測定できる <p>FVOCIオプション指定された資本性金融商品に係る配当は、明らかに投資原価の一部回収である場合を除き、純損益に認識する</p>	
取引費用 (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(2))
<p>FVPL区分以外の金融資産の取得およ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まれる</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>

【純損益および包括利益計算書関連：法人所得税】

IFRS	日本基準
繰延税金資産(DTA)の回収可能性 (IAS12.24)	(税効果会計基準 注5、監査委員会報告66号、会制6号 2項、会制10号 31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内で認識(1ステップ方式)	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金で控除する(2ステップ方式) 実務上は、回収可能性は5段階の会社区分に基づき判定する
適用税率 (IAS12.46-47)	(税効果会計基準* 第二.二.2、会制10号18項)
繰延税金資産または負債は、報告期間の末日に制定(または実質的に制定)されている(税法に基づく)税率(および税法)を前提に、資産が実現する、または負債が決済される期に適用されると予想される税率を使用する	繰延税金資産または繰延税金負債の金額は、回収または支払が行われると見込まれる期の税率(※)に基づいて計算する ※税効果会計上で適用する税率は、決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合には、改正後の税率を適用する
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)	
繰延税金資産および繰延税金負債を当初認識しないこととされている一時差異項目を規定	左記のような規定はない
未実現利益の消去に係る税効果 (IAS12.B11)	(会制6号 12-14項)
購入した会社 における適用税率	売却した会社 における適用税率

【純損益および包括利益計算書関連：法人所得税(続き)】

IFRS	日本基準
子会社・関連会社に対する投資に係る税効果 (IAS12.15, 39)	(会制6号 34-35項、37項、会制9号 27-28項)
将来加算一時差異は、以下の要件をすべて満たす場合を除き、繰延税金負債を認識 1. 一時差異の解消時期をコントロールできる 2. 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	留保利益の発生等による将来加算一時差異のうち 1. 配当により解消する一時差異 将来の配当により追加納付が見込まれる税金額について繰延税金負債を認識。ただし、関連会社で無配当方針または株主間の協定がある場合を除く 2. 配当以外(売却)によって解消する一時差異 売却を自ら決定できる前提で、予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合、配当金による回収額を除き、繰延税金負債を認識しない
表示 (IAS1.5656, IAS12.71, 74)	(税効果会計基準第三)
流動・非流動分類は行わず、繰延税金資産は非流動資産、繰延税金負債は非流動負債に分類する	繰延税金資産と繰延税金負債を流動・固定に分類し、流動・固定の枠組みの中で相殺する

【財務諸表の構成：財務諸表の表示】

IFRS	日本基準
財政状態計算書 (IAS1.54, 57, 60)	貸借対照表 (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	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、固定資産および繰延資産、負債は、流動負債およ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
第3の財政状態計算書 (IAS1.10, 39)	
会計方針の変更、誤謬の修正または財務諸表項目の組替えを行った場合、最も早い比較期間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
純損益およびその他の包括利益計算書(以下、包括利益計算書) (IAS1.81-83, 85-88, 99)	損益計算書 (連結財規* 65.3, 69の7.2、会社計算規則、基準25号 6項、11項、基準22号 39項 ほか)
1計算書方式または2計算書方式 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	1計算書方式または2計算書方式 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

【財務諸表の構成:財務諸表の表示(続き)】

IFRS	日本基準
<p>段階損益のうち、経常利益に相当するレベルでの表示は強制されていない</p> <p>追加的に小計として表示した場合には、IAS第1号で要求される小計との関連を明確にすることが求められる</p> <p>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</p>	<p>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(注)をそれぞれ表示する</p> <p>臨時・異常な項目を特別損益として表示する</p> <p>注:「少数株主損益調整前当期純利益」から「当期純利益」への名称変更は、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用される</p> <p>早期適用は認められない</p>
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、性質別に分類する
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
非支配持分に帰属する純損益および包括利益は、純損益および包括利益に含めて表示し、そのうえで純損益および包括利益の内訳として、親会社の所有者に帰属する金額と区分して表示する	<p>非支配株主に帰属する当期純利益(注)は当期純利益(注)の下およびに、非支配株主に係る包括利益は包括利益の内訳として、それぞれ区分して表示する</p> <p>注:「少数株主利益」から「非支配株主に帰属する当期純利益」、「少数株主損益調整前当期純利益」から「当期純利益」への名称変更は、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用される</p> <p>早期適用は認められない</p>

【財務諸表の構成:売却目的非流動資産および非継続事業】

IFRS	日本基準
売却目的非流動資産 (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
非継続事業 (IFRS5.33)	
<p>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開示しなければならない</p> <ol style="list-style-type: none"> 非継続事業の税引後損益 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 	左記のような規定はない
<p>非継続事業に関する以下の項目は、包括利益計算書上、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</p> <ol style="list-style-type: none"> 収益、費用、および税引前損益 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 関連する法人所得税費用 	左記のような規定はない

【財務諸表の構成:売却目的非流動資産および非継続事業(続き)】

IFRS	日本基準
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
事業セグメントの開示 (IFRS8.5, 12-19, 20-24)	(基準17号 6項、11-16項、18-22項)
マネジメン・アプローチ により事業セグメントを識別する	マネジメン・アプローチ により事業セグメントを識別する
集約基準 および 量的基準 を勘案し、報告セグメントを決定する	集約基準 および 量的基準 を勘案し、報告セグメントを決定する
報告セグメントについて、 一般情報、純損益 、およびその金額が定期的に最高経営意思決定者に提供されている場合は 資産 および 負債 に関する情報を開示する	報告セグメントについて、 一般情報、純損益、資産 、およびその金額が定期的に最高経営意思決定者に提供されている場合は 負債 に関する情報を開示する

【連結・その他関連:連結】

 日本基準については、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」および企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」等に対する2013年9月の改正を反映している。同基準の改正部分については、2015年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用される。

IFRS	日本基準
支配の概念 (IFRS10.77, B41-B42)	(基準22号 7項、適用指針22号 11-15項)
投資者は、投資者が次の各要素をすべて有している場合にのみ、投資先を支配している 1. 投資先に対するパワー 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 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 投資者が議決権の過半数を有していない場合でも、支配(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)が成立する可能性がある	他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 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 1. 議決権の過半数を自己の計算において所有 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 3. 自己の計算において所有している議決権と緊密な者およ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
連結の範囲 (IFRS10.4, 18, 31, B47-B50)	(基準22号 7項、7-2項、13-14項、注3、適用指針22号 16項)
議決権の算定において、潜在的議決権を考慮する	左記のような規定はない
支配の有無の判断にあたり、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)	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
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)	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
原則として すべての子会社を連結 する必要がある	原則として すべての子会社を連結 する必要がある。なお、重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる

【連結・その他関連: 連結(続き)】

IFRS	日本基準
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、子会社の資産および負債を、IFRS第5号に従って会計処理する	支配が一時的であると認められる子会社は連結の範囲から除外する
右記のような規定はない	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
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 他方、投資企業の親会社は、親会社自身が投資企業である場合を除いて、投資企業である子会社を通じて支配している企業を含めて、支配しているすべての企業を連結する	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味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 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
会計方針の統一 (IFRS10.19, B87)	(基準22号 17項、実務対応報告18号)
親会社およ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および事象については、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	同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社および子会社が採用する会計処理の原則および手続は原則として統一しなければならない ただし、在外子会社については、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または米国会計基準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)
決算日 (IFRS10.B92-B93)	(基準22号 16項、注4)
原則として、連結財務諸表の作成に用いる親会社およ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ヶ月以内の決算期の相違が認められる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	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 子会社と親会社の決算日の相違が3ヶ月以内であれば、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
非支配持分 (IFRS10.B94)	(基準22号 27項)
非支配持分がマイナスとなる場合であっても、純損益およ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	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
子会社株式(持分)の追加取得および一部売却 (IFRS10.23, 25, B97-B99)	(基準22号 28-29項、会制7号37項、42項、45項、46項ほか)
支配が継続しているケース 子会社株式を追加取得した場合および子会社株式を一部売却したが引き続き支配を保持している場合、資本取引として取り扱い、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の部で認識する	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
支配の喪失を伴うケース 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再測定し、帳簿価額との差額は純損益として認識する	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 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

【連結・その他関連:共同支配の取決め】

IFRS	日本基準
共同支配の取決め (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
共同支配の有無の判定 (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
共同支配の取決めの分類 (IFRS11.6, 15-16)	
共同支配事業と共同支配企業に分類される	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)、左記のような論点は生じない
共同支配投資者の会計処理 (IFRS11.24, 26(b), IAS27.10)	(基準21号 39項(1)、(2))
連結財務諸表 持分法で会計処理する	共同支配企業に対する投資について持分法を適用する
個別財務諸表 以下のいずれかの方法により会計処理する 1. 取得原価による会計処理または 2. 金融商品として会計処理 3. 持分法による会計処理(注) 注:2014年の改訂により追加された。この改訂は、2016年1月1日以後開始する会計年度から遡及適用される(早期適用は認められる)	共同支配投資企業が受け取った共同支配企業に対する投資の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する
共同支配事業者の会計処理 (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)
連結財務諸表、個別財務諸表のいずれにおいても、共同支配事業に対する持分に関して、自社の資産、負債および取引を認識する	<参考> 以下の事業体について、次の会計処理を行う 個別財務諸表 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、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 持分法を適用する場合、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(個別財務諸表の処理をそのまま取り込む)

【連結・その他関連：関連会社に対する投資】

IFRS	日本基準
持分法の適用範囲 (IAS28.3, 5, 16, 18)	(基準16号 5項、5-2項、6項、適用指針22号 24項)
関連会社および共同支配企業に対する投資は、原則として持分法を適用する	非連結子会社およ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、投資先の財務およ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およ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> <ol style="list-style-type: none"> 1. 議決権の100分の20以上を自己の計算において所有 2. 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 3. 自己の計算において所有している議決権と緊密な者およ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
関連会社および共同支配企業に対する投資が、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・トラストおよ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号に従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>
持分法の適用範囲の例外 (IAS28.20)	(適用指針22号 25-26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号に従って会計処理する	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
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
会計方針の統一 (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および事象に関し、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および手続は、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または米国基準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>
決算日 (IAS28.33)	(基準16号 10項)
<p>企業の報告期間の末日が関連会社または共同支配企業と異なる場合には、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ヶ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>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>

【連結・その他関連: 関連会社に対する投資(続き)】

IFRS	日本基準
のれんの会計処理 (IAS28.32)	(基準16号12項、会制9号9項)
のれんの償却は認められない	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
減損 (IAS 28.40-43)	(会制9号9項、会制7号33項)
減損の兆候がある場合、のれんを区分せず、単一の資産としてIAS第36号「資産の減損」に従って減損テストを行う	のれんは、固定資産の減損に係る会計基準および減損会計適用指針に従って会計処理する
重要な影響力または共同支配の喪失 (IAS28.22)	(基準16号15項、会制9号19項)
旧関連会社または旧共同支配企業に対する残存持分が金融資産である場合には、残存持分を公正価値で測定する	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

【連結・その他関連: 企業結合】

 日本基準については、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」および企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」等に対する2013年9月の改正を反映している。同基準の改正部分については、2015年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用される。

IFRS	日本基準
会計処理 (IFRS3.4)	(基準21号 17項)
取得法を適用しなければならない	パーチェス法により会計処理する
無形資産の識別 (IFRS3.B31)	(基準21号 29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
非支配持分の測定 (IFRS3.19)	(基準21号 98項、基準22号 26項、注7)
現在の所有持分であり、清算時に企業の純資産に対する比例的な取り分を保有者に与えているものは、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 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	左記の2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
企業結合に直接付随する支出 (IFRS3.53)	(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、資本証券の発行費は資本から控除する	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
条件付対価の認識 (IFRS3.39)	(基準21号 27項)
取得日時点で、取得日の公正価値で測定する	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認識する

【連結・その他関連:企業結合(続き)】

IFRS	日本基準
偶発負債の認識 (IFRS3.23)	(基準21号 30項)
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
のれんの償却 (IAS38.107-108)	(基準21号 32項、減損会計基準二.8)
のれんは償却せず、最低年1回同時期に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

【連結・その他関連:外貨換算】

IFRS	日本基準
機能通貨と外貨 (IAS21.9)	
主たる販売取引や仕入取引を行う通貨を 機能通貨 (functional currency)、それ以外の通貨を外貨と位置づける	左記のような規定はない 一般に日本円以外の通貨が外貨となる
在外子会社の財務諸表の換算 (IAS21.39(a)(b), 40, 44)	(「外貨建取引等会計処理基準」三.1, 3、会制4号 33項)
在外営業活動体における資産および負債は、決算時のレートにより換算する	在外子会社等の資産および負債は、決算時のレートにより換算する 在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合、在外子会社等の決算日のレートにより換算する
在外営業活動体における収益および費用は、 取引日のレート (実務的には 期中平均レート)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 期中平均レート により換算する。ただし、 決算時レート による換算が認められている 為替変動時の平均レートの使用について特に制限はない

【連結・その他関連:会計方針、見積りの変更および誤謬】

IFRS	日本基準
会計方針の変更 (IAS8.19)	(基準24号 6項)
原則として 遡及適用 する	原則として 遡及適用 する
会計上の見積りの変更 (IAS8.36)	(基準24号 17項)
変更年度から将来に向かって影響を認識する	変更年度から将来に向かって影響を認識する
誤謬 (IAS8.42-45)	(基準24号 21項、67項)
原則として 修正再表示 する ただし、過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いがある	修正再表示する 左記のような規定はない

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザー室

azsa-ifrs@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。

©2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.