

IFRS コア・ツール

# 日本基準と 国際財務報告基準 (IFRS)の比較

JGAAP-IFRS comparison  
Version 9

■ ■ ■  
The better the question.  
The better the answer.  
The better the world works.



Shape the future  
with confidence

# 目次

はじめに .....	3
1. 財務諸表の表示、会計方針、会計上の見積りの変更及び 誤謬、売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業 .....	4
2. 連結 .....	7
3. 個別財務諸表 .....	12
4. 持分法 .....	13
5. 共同契約 .....	18
6. 企業結合 .....	20
7. 棚卸資産 .....	25
8. 無形資産 .....	29
9. 有形固定資産 .....	33
10. 投資不動産 .....	40
11. 資産の減損 .....	42
12. リース .....	47
13. 金融商品 .....	55
14. 外貨関連事項 .....	78
15. 法人所得税 .....	82
16. 引当金及び偶発事象 .....	87
17. 収益認識 .....	92
18. 株式報酬 .....	97
19. 従業員給付 .....	102
当法人のナレッジ .....	108

# はじめに

国際会計基準（以下、「IFRS」という）は現在、150 以上の国・地域で採用されています。

我が国でも、2010 年以降、上場会社の連結財務諸表において指定国際会計基準の任意適用が始まりました。その後 2013 年に企業会計審議会が「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」を公表すると、任意適用要件が緩和されるとともに、政府による成長戦略に IFRS 任意適用企業の拡大促進が掲げられるなど、IFRS 任意適用企業の積上げに向けた取り組みが進められています。その結果、我が国における IFRS 任意適用企業は 280 社を超え、今後もその数は着実に増加していくことが予想されています。

本冊子では、2 つの基準間の相違点について、会計分野ごとに概説しています。2 つの広範な会計基準を比較して、現実に発生しうる無数の取引の会計処理において生じるすべての相違を網羅的に表現することは不可能と思われますが、現在の実務において一般的と考えられる相違点にできる限り焦点をしぼり、記述しています。したがって、基準間の差異をすべて網羅したものではありません。

本冊子は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人及び他の EY のメンバーファームは、皆様が本冊子を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本冊子の記載は、原則として 2024 年 12 月 31 日の時点で有効である基準に基づいています。



# 1. 財務諸表の表示、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬、売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業

	日本基準	IFRS
財政状態計算書(貸借対照表)と包括利益計算書(損益計算書)等の様式	<p>(連結財規 様式 1, 13) 下記の財務諸表※1 の作成を求めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>連結貸借対照表</li> <li>連結損益及び包括利益計算書(1 計算書方式)※2、又は連結損益計算書と連結包括利益計算書を別個に作成(2 計算書方式)※3</li> <li>連結株主資本等変動計算書</li> <li>連結キャッシュ・フロー計算書</li> <li>連結附属明細表</li> <li>注記</li> </ul> <p>※1 会計方針を遡及適用した場合、財務諸表の修正再表示を行った場合、及び財務諸表の組替えを行った場合でも、IFRS が求めるような開示される最も古い比較年度の期首貸借対照表の追加作成は不要</p> <p>※2 1 計算書方式の様式については連結財務諸表規則ガイドラインの別紙を参照</p> <p>※3 1 計算書方式と 2 計算書方式のいずれでも可</p>	<p>(IAS 1.10) 下記の財務諸表※1,2 の作成を求めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財政状態計算書</li> <li>純損益及びその他の包括利益計算書(1 計算書方式)、又は純損益計算書と包括利益計算書を別個に作成(2 計算書方式)※3</li> <li>持分変動計算書</li> <li>キャッシュ・フロー計算書</li> <li>会計方針及び注記</li> </ul> <p>※1 各計算書の名称については他のものを使用することも可</p> <p>※2 会計方針を遡及適用した場合、財務諸表の修正再表示を行った場合、及び財務諸表の組替えを行った場合には、上記財務諸表に加えて、開示される最も古い比較年度の期首財政状態計算書の作成も求められる。</p> <p>※3 1 計算書方式と 2 計算書方式のいずれでも可</p> <p>(IFRS 第 18 号)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>2027 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から適用(早期適用可)</li> <li>比較情報は修正再表示が必要(直前の比較期間は以前の PL との調整表も必要)</li> </ul>
包括利益計算書(損益計算書)の費用の分類と表示	<p>(財規 69, 70, 85 等, 連結財規 48, 49, 55 等) 費用は原則として機能別に分類され、売上原価、販売費及び一般管理費、営業外費用、特別損失などに分類して表示する。 当該損益区分ごとの費用について、たとえば販売費及び一般管理費は、適当と認められる費目に分類し、当該費用を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない。 また、財務諸表等規則などでは、財務諸表の様式が規定されている。</p>	<p>(IAS 1.82, 99, 102-104) 費用は機能別または性質別に表示しなければならない。機能別に表示を行う場合には、財務諸表の注記として、減価償却費、償却費、従業員給付費用などの費用の内容に関して、追加的に性質別の費用開示が求められる。</p> <p>また、表示すべき項目は規定されているが、包括利益計算書の様式は規定されていない。特定の費用に関連する機能別の分類から除外することにより、費用の機能別の分類と性質別の分類を混在させてはならない。</p>

	日本基準	IFRS
包括利益計算書(損益計算書)の段階損益の表示	(財規 第2編第3章, 連結財規 第2編第3章) 売上総利益、営業利益、経常利益、税引前(税金等調整前)当期純利益、当期純利益を段階損益として表示する。	(IAS 1.81A, 85, 85A) 純損益、その他の包括利益の合計、当期の包括利益(純損益とその他の包括利益の合計額)の表示が求められる。  それ以外の段階損益についての表示の規定はないものの、企業の財務業績の理解への目的適合性がある場合に、追加的な表示科目、見出し及び小計を表示することが求められる(小計については、所定の要件に従って表示する)。
特別(異常)損益の表示	(連結財規 62, 63) 特別損益に属するものはその内容を示す名称を付した科目をもって表示する。	(IAS 1.87) 収益又は費用のいかなる項目も、異常項目として、純損益及びその他の包括利益計算書もしくは純損益計算書(表示されている場合)又は注記のいずれにも表示してはならない。
その他の包括利益項目のうち組替調整(リサイクリング)が行われないもの	IFRS のように組替調整が行われないその他の包括利益項目はない。	(IAS 1.95, 96) 組替調整が行われないその他の包括利益項目がある。 (IAS 1.82A) その他の包括利益について、純損益に組替調整される項目と、組替調整されない項目とに分けて表示しなければならない。
流動及び非流動項目の配列	(連結財規 20) 一部別記事業を除き、資産及び負債の科目の配列は流動性配列法によるものと規定されている。	明確な規定はない。
売却目的保有に分類された非流動資産(又は処分グループ)	該当する基準はない。 ただし、「固定資産の減損に係る会計基準注解」注2に、減損の兆候の例として、事業の廃止又は再編成、著しく早期の処分、用途の変更等が挙げられている。	(IFRS 5.6, 15) 帳簿価額が継続使用ではなく主に売却取引により回収される場合には、当該資産等を売却目的保有に分類し、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い価額で測定する。
売却目的保有に分類された非流動資産等の減価償却の取扱い	該当する基準はない。 ただし、減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う(「固定資産の減損に係る会計基準」三1)。	(IFRS 5.25) 売却目的保有に分類された非流動資産(又は処分グループ)は減価償却(又は償却)を中止する。

	日本基準	IFRS
売却目的保有に分類された非流動資産等の財務諸表における表示	該当する基準はない。	<p>(IFRS 5.38, 39)</p> <p>売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループに含まれる資産）、処分グループに含まれる負債、及び上記資産（又は処分グループ）に関連してその他の包括利益で認識された収益又は費用の累積額は、それぞれ他の資産、負債及び資本の項目とは区分して、財政状態計算書に表示する。</p> <p>※上記資産及び負債の主要な内訳も、一部の例外を除き、財政状態計算書の本体又は注記で開示する必要がある</p>
非継続事業の財務諸表における表示	該当する基準はない。	<p>(IFRS 5.30, 33(a)(b))</p> <p>以下の合計額を単一の金額として、企業の継続的な活動から生じる純損益と区分して、純損益及びその他の包括利益計算書（又は純損益計算書）に表示する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>非継続事業の税引後損益</li> <li>非継続事業の資産（又は処分グループ）の売却費用控除後の公正価値での測定又は処分に際して認識される税引後損益</li> </ul> <p>※上記税引後損益を構成する収益及び費用等も、一部の例外を除き、純損益及びその他の包括利益計算書（又は純損益計算書）の本体又は注記で開示する必要がある。</p>
支配が一時的であると認められる子会社の取扱い	<p>（連結財務諸表に関する会計基準14(1)）</p> <p>子会社のうち、支配が一時的であると認められる企業は、連結の範囲に含めない。</p>	<p>(IFRS 5.1(b), 8A, 32-33A, 38)</p> <p>売却計画が確約されており、支配が一時的である子会社は、連結の範囲から除外されず、IFRS 第5号に従って処理する。</p> <p>当該子会社の事業は非継続事業として扱われ、包括利益計算書において継続事業と区別して表示する。また、財政状態計算書において、売却費用控除後の公正価値または帳簿価額のいずれか低い金額で測定し、売却目的保有の資産・負債として表示する。</p>

## 2. 連結

	日本基準	IFRS
連結の範囲	<p>(連結財務諸表に関する会計基準(以下「連結会計基準」)6, 7, 13) 支配力の概念による。</p> <p>他の会社を支配しているとは、他の会社の意思決定機関を支配している場合である。</p> <p>日本基準には、支配の有無の判断にあたり、潜在的議決権の影響や、意思決定権の行使が本人と代理人のいずれの立場として行われるか等を考慮することを明示的に求める規定は存在しない。</p> <p>一方、IFRS 第 10 号の「事実上の支配」に一部類似する考え方として、自らの議決権が過半数に満たない場合であっても、「緊密な者」と「同意している者」が所有する議決権を合わせた判断を行うこと、取締役会の構成、資金調達の状況及び方針決定を支配する契約の存在等を考慮することを求める規定が存在する。</p>	<p>(IFRS 10.7) 支配の概念による。 以下の要件をすべて満たす場合に支配を有するものと判断される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>投資先に対してパワーを有している。</li> <li>投資先への関与から生じる変動リターンにさらされている、もしくは変動リターンに対する権利を有している。</li> <li>投資者のリターンの金額に影響を与えるようなパワーを、投資先に対して行使することができる。</li> </ul> <p>(IFRS 10.B47) 支配の有無を判断する際には、実態を伴う潜在的議決権を考慮する。その際は、投資者が保有する潜在的議決権のみならず、他の当事者が保有する議決権も踏まえて判断する。</p> <p>(IFRS 10.B41, B42) 投資者が投資先の議決権のうち、過半数に満たない部分しか保有していない場合であっても、いわゆる「事実上の支配」が成立する可能性がある。たとえば、他の議決権保有者の保有の規模及び分散状況との比較における投資者の議決権保有の相対的規模等も支配の判定で考慮する。</p> <p>(IFRS 10.18, B58) 支配の有無の判断にあたり、意思決定権保持者が意思決定権を本人として自身の利益のために行行使するか、代理人として他の当事者のために行行使するかを考慮しなければならない。</p>

	日本基準	IFRS
連結の範囲 (例外)	<p>(連結会計基準 14, 注 3) (連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針 16(4)) 以下の子会社は連結の範囲から除かれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 支配が一時的であると認められる企業</li> <li>■ 利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある企業</li> </ul> <p>また、重要性の乏しい子会社を連結範囲から除外することができる。</p> <p>ベンチャー・キャピタルなどの投資企業が投資育成や事業再生を図りキャピタル・ゲイン獲得を目的とする営業取引として、又は銀行などの金融機関が債権の円滑な回収を目的とする営業取引として、他の会社等の株式や出資を有している場合において、他の会社等の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、一定の要件をすべて満たすようなときには、子会社に該当しない。</p>	<p>(IFRS 10 付録 A, IFRS 9.3.2.1) IFRS 第 10 号に従い、すべての子会社を連結しなければならない。日本基準のような例外はない。ただし、以下の投資企業に関する例外規定が適用される場合は除く。</p> <p>(IFRS 10.31-33) 一定の要件を満たす投資企業については、子会社を連結せず、当該投資を IFRS 第 9 号に基づき、純損益を通じて公正価値で測定する。ただし、主たる目的及び活動が投資企業の投資活動に関連するサービスを提供する子会社は連結する。</p> <p>自身が投資企業ではない親会社は、その連結財務諸表において投資企業の会計処理を適用することは認められない。すなわち、米国基準の roll-up 処理は認められない。</p>
特別目的事業体(SPE)及びストラクチャード・エンティティー(SE)	<p>(連結会計基準 7-2) (投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い) 一定の特別目的会社につき、一定の要件を満たす場合には、子会社に該当しないものと推定する。 投資事業組合の場合は、基本的には業務執行権限の有無により判断する。</p>	<p>(IFRS 10.7) (一定の要件を満たす投資企業でない)投資者が支配を有すると判断されるストラクチャード・エンティティー(SE)についても連結対象に含める。</p>
みなし取得・売却	<p>(連結会計基準注 5) 支配獲得日、株式の取得日又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(四半期期末・四半期期首)に支配獲得、株式の取得又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。</p>	<p>(IFRS 3.BC110) みなし取得・売却の規定はなく、原則どおり、実際の支配の獲得日及び喪失日で処理を行う必要がある。 ただし、結論の背景に、重要性がない場合の月末等の便宜上の日付の使用について記載がある。</p>



	日本基準	IFRS
連結会社間の会計方針の統一	<p>(連結会計基準 17)  (連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い)  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、原則として統一する。</p> <p>ただし、在外子会社の財務諸表が、IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内子会社が指定国際会計基準又は修正国際基準(JMIS)に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができる(ただし 5 項目の調整は必須)。</p>	<p>(IFRS 10.19, B87)  同様の状況における類似の取引及びその他の事象については、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。  統一すべき会計方針と異なる会計方針が用いられている場合には、連結財務諸表を作成する際に、適切な修正を行う必要がある。</p>
子会社の決算日が異なる場合の取扱い	<p>(連結会計基準 16, 注 4)  親会社の連結決算日と子会社の決算日の差異が 3 ヶ月を超えない場合には、子会社の財務諸表をそのまま連結できる。この場合、連結決算日と子会社の決算日の間に生じた重要な連結グループ内取引については、調整を行う必要がある。</p>	<p>(IFRS 10.B92, B93, IFRS 12.11)  親会社及び子会社の財務諸表は、同一の報告期間の末日現在で作成しなければならない。  これらの期末日が異なる場合、実務上不可能な(あらゆる合理的な努力を払っても当該規定に準拠できない)場合を除き、親会社と同一期末日現在の財務諸表を追加作成する。実務上不可能な場合には、異なる期末日(3 ヶ月以内)の間に生じた取引や事象のうち、連結外取引を含む重要な影響を及ぼすものについて修正しなくてはならない。  この場合、当該子会社の決算日、異なる決算日を用いている理由を開示する。</p>
子会社の決算期変更時の修正再表示	<p>(平成 22 年 9 月 30 日金融庁公表「連結財規等の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方 No.17, (参考)比較情報の取扱いに関する研究報告(中間報告) Q6(3)①)  遡及処理は行われず、実務上、変更年度については、子会社の 15 ヶ月間の損益を P/L に計上する処理と 12 ヶ月間の損益のみを P/L に計上し、3 ヶ月分を直接、連結株主資本等変動計算書で表示する処理等が存在する。  (12 月決算子会社の決算日を親会社に合わせて 3 月末に変更する場合を前提としている。)</p>	<p>(IFRS 10.B92, B93, IAS 8.19, 22)  子会社の決算期を変更した場合又は連結上の仮決算を実施するように事後的に変更した場合には、報告の期間及び親会社との決算日の差異は每期同一でなければならないため、比較情報の修正再表示が必要になる。  【国際会計の実務(日本語版)2022 上巻 第 7 章 P.606 以降参照】</p>

	日本基準	IFRS
非支配株主損益の表示	(連結会計基準 39, 包括利益の表示に関する会計基準 6, 11) 非支配株主に帰属する金額を含めて当期純利益を表示、あわせて当期純利益、包括利益のうち、親会社株主に帰属する金額と非支配株主に帰属する金額を記載する。	(IAS 1.81B) 当期純損益及び当期包括利益を非支配株主に帰属する損益も含めて表示し、その内訳として、非支配持分に帰属する金額及び親会社持分に帰属する金額をそれぞれ財務諸表の本体に表示する。
子会社の欠損の非支配持分への配分	(連結会計基準 27) 子会社の欠損のうち、当該子会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該非支配株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させる。すなわち、原則として非支配株主持分はゼロまでとし、超過する額は親会社持分が負担する。	(IFRS 10.B94) 包括利益合計は、たとえ非支配持分の残高が負の残高となる場合であっても、親会社株主と非支配持分に帰属させる。
NCI プット	該当する基準はない。	(IAS 32.23) 現行 IFRS に基づくと、非支配持分に付与されたプット・オプションは償還金額の現在価値にて測定された金融負債を生じさせる。 NCI プットにかかる金融負債については、NCI プットが現時点における所有持分を付与しているかどうかに応じて、会計処理を行う。 【国際会計の実務(日本語版)2022 上巻第7章 P.669 以降参照】
子会社に対する支配の喪失	(連結会計基準 29, 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 45, 46) 子会社株式の一部を売却した結果、関連会社となる場合は、処分時点の連結上の帳簿価額の残存持分相当額で評価し、関連会社にも該当しなくなる場合は個別貸借対照表上の帳簿価額により評価する。 また、子会社株式の一部を売却し、残余の投資が関連会社にも該当しなくなり、原価法を適用することになった場合、売却後の残余の投資に含まれる投資の修正額を取り崩し、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金減少高(又は増加高)等その内容を示す適当な名称をもって計上する。 したがって、売却等により子会社から子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなる場合には、その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などの残余投資持分に対応する部分も、連結株主資本等変動計算書のその他の包括利益累計額から直接減額する。	(IFRS 10.25, B97-99, BCZ182) 親会社が子会社の支配を喪失し、以前の子会社に対する持分を有している場合には、支配喪失日現在の残存投資額を公正価値で認識し、評価損益は純損益で認識する。これは、子会社から関連会社になる場合も同様である。 子会社に関連してその他の包括利益に過去に認識されたすべての金額は、関連する資産又は負債を親会社が直接売却した場合に必要なとされるのと同じ基礎で、純損益に振り替えられるが純損益に組替調整されない項目もある。 たとえば、下記については純損益に組替調整しない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>資本性金融商品の公正価値の変動や、確定給付制度の純額の再測定は、親会社が子会社に対する支配を喪失した時点で損益に振り替えることは認められない。ただし、資本の中で振り替えることはできる。</li> <li>再評価剰余金が、資産の処分時に利益剰余金に直接振り替えられる場合には、親会社は、子会社に対する支配を喪失した時に、再評価剰余金を利益剰余金に直接振り替える。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
子会社に対する支配の喪失を伴わない親会社持分の増減	<p>(連結会計基準 28-30, 金融商品会計に関するQ&amp;A Q74, 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 37, 42, 44, 66-2)</p> <p>追加取得及び一部売却(支配の喪失を伴わない場合)における対価と親会社持分との差額を資本剰余金とする。また一部売却の場合、のれんの未償却額は減額しない。</p> <p>追加取得の場合、その他有価証券評価差額金について取得時利益剰余金に準じた取り扱いをする定めがあるため、子会社持分を追加取得した際にその他の包括利益の再配分を行わず、追加取得で減少する非支配株主持分と追加取得額との差額が資本剰余金に計上される。</p> <p>一部売却(支配の喪失を伴わない場合)の場合は、その他の包括利益の再配分が行われる。</p>	<p>(IFRS 10.23)</p> <p>資本取引として会計処理する。</p> <p>なお、貸借差額は資本に直接計上されるものの、日本基準にあるように当該差額を「資本剰余金」で処理するといった明示的な規定はない。</p> <p>また、その他の包括利益の再配分が求められる。</p>
売却目的保有への分類	該当する基準なし	<p>(IFRS 5.8A)</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、子会社のすべての資産・負債はIFRS 第5号に従って売却目的保有に分類する。</p>

### 3. 個別財務諸表

	日本基準	IFRS
個別財務諸表における取扱い	<p>(金融商品に関する会計基準 17)</p> <p>個別財務諸表では子会社株式及び関連会社株式は取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p>	<p>(IAS 27.10)</p> <p>個別財務諸表における子会社に対する投資、関連会社に対する投資ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分は、以下のいずれかにより会計処理しなければならない※。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 取得原価で会計処理</li> <li>▪ IFRS 第 9 号に従って会計処理</li> <li>▪ 持分法で会計処理</li> </ul> <p>※ただし、取得原価で又は持分法を用いて会計処理されている投資が IFRS 第 5 号の「売却目的保有」に該当した場合は、IFRS 第 5 号に従い会計処理する。</p>



## 4. 持分法

	日本基準	IFRS
持分法の適用範囲	(持分法に関する会計基準(以下「持分法会計基準」)6) 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。	(IAS 28.16, 5-8) 関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資は、免除の要件を満たす場合を除き、持分法を適用して会計処理する。  重要な影響力の有無を判定する際には、現在行使又は転換可能な潜在的議決権を考慮する。
持分法の適用範囲(例外)	(連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針 25-26) 以下の会社は持分法の適用対象から除かれる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>影響が一時的である場合の関連会社</li> <li>利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがある場合の非連結子会社及び関連会社</li> </ul>	(IAS 28.20) 投資または投資の一部が IFRS 第 5 号に従って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。売却目的保有に分類されない部分は、売却目的保有に分類された部分が売却されるまでは持分法を適用する。
ベンチャー・キャピタル組織及び投資企業	(連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針 24) ベンチャー・キャピタルなどの投資企業が行う一部の投資など、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には、当該他の企業は関連会社に該当しない。	(IAS 28.18-19, BC9, IFRS 10.B85L) ベンチャー・キャピタル組織等が有する関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する投資については、IFRS 第 9 号に基づき、純損益を通じて公正価値で測定することを投資ごとに個別に選択できる。なお、IFRS 第 10 号で定義される投資企業に該当した際は、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する投資について、持分法ではなく、IFRS 第 9 号に基づき、純損益を通じて公正価値で測定する。
持分法の範囲 (重要性が乏しい場合)	(持分法会計基準 6) 持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。	該当する基準はないため、一般的な重要性に基づいて判断する。
みなし取得・売却	(連結会計基準注 5) 以下の連結に関する規定が準用されると考えられる。 支配獲得日、株式の取得日又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(四半期期末・四半期期首)に支配獲得、株式の取得又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。	(IFRS 3.BC110) 原則、実際の重要な影響力の獲得日及び喪失日で処理を行う必要がある。ただし、重要性がない場合に限り、月末等の便宜上の日付で処理を行うことが許容される。

	日本基準	IFRS
持分法適用会社との 会計方針の統一	<p>(持分法会計基準 9, 持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い)</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、投資会社(その子会社を含む)及び持分法を適用する被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する。ただし、当面の間、「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」に定める会計処理の統一に関する取扱いに準じて行うことができる。</p> <p>さらに、在外関連会社等については、当面の間、「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」に準じて行うことができる(すなわち、在外関連会社の財務諸表がIFRS又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準(JMIS)に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合には、当面の間、それらを持分法適用上利用することができる(重要性が乏しい場合を除き、5 項目の修正は必須))</p> <p>なお、関連会社について統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるときには、「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」に定める、「統一しないことに合理的な理由がある場合」にあたる。</p>	<p>(IAS 28.35-36)</p> <p>投資者の財務諸表は、類似の状況における同様の取引及びその他の事象については、統一の会計方針を用いて作成しなければならない。</p> <p>類似の状況における同様の取引及びその他の事象について、関連会社が投資者とは異なる会計方針を用いている場合には、投資者が持分法を適用する際に、その財務諸表に適切な修正を行う必要がある。</p>

	日本基準	IFRS
被投資会社の決算日が異なる場合の取扱い	<p>(持分法会計基準 10)</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又は事象が発生しているときには、必要な修正又は注記を行う。</p>	<p>(IAS 28.33, 34, IFRS 12.22(b))</p> <p>投資者は関連会社またはジョイント・ベンチャーの直近の財務諸表を用いなければならない。投資者と関連会社の報告期間の末日が異なる場合には、実務上不可能な(あらゆる合理的な努力を払っても当該規定に準拠できない)場合を除き、関連会社またはジョイント・ベンチャーは投資者向けに投資者の報告期間の末日現在での財務諸表を作成する。</p> <p>実務上不可能な場合には、異なる期末日(3 ヶ月以内)の間に生じた取引及び事象のうち、第三者との取引を含む重要な影響を及ぼすものについては修正しなくてはならない。この場合、当該関連会社またはジョイント・ベンチャーの決算日、異なる決算日を用いている理由を開示する。</p>
持分法 (投資の減損)	<p>(持分法会計に関する実務指針 9, 資本連結手続に関する実務指針 32, 33)</p> <p>投資会社の個別財務諸表で関係会社株式を減損処理した場合で、減損処理後の簿価が連結財務諸表上の簿価を下回った場合には、当該差額に対応するのれんを一時償却する。</p> <p>のれんは「固定資産の減損に係る会計基準」等に従って減損処理を行う。</p>	<p>(IAS 28.40-43)</p> <p>持分法適用後の残高に関して、減損の客観的な証拠が存在するか否かを判断し、減損の兆候がある場合には、IAS 第 36 号に従い減損テストを行う。</p> <p>なお、当該減損は、その後投資の回収可能価額が回復した範囲において、戻し入れられる。</p>
段階取得	<p>(持分法会計に関する実務指針 6-2, 6-3)</p> <p>持分法適用開始日までに株式を段階的に取得している場合には、関連会社の資産及び負債を株式の取得日ごとに当該日の時価で評価することが原則とされている(原則法)。</p> <p>株式の段階取得に係る計算の結果が原則法によって処理した場合と著しく相違しないときには、持分法適用開始日における時価を基準として、関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分を一括して評価することができる(簡便法)。</p>	<p>【国際会計の実務(日本語版)2022 上巻 第 11 章 P.1005 以降参照】</p> <p>IFRS には明確な規定は存在しない。</p> <p>EY は、取得原価アプローチ(さらに当該アプローチは、キャッチアップ調整の有無、みなしのれん・廉価取得における利得の計算方法により、さらに 4 つのアプローチに分かれる)と公正価値アプローチのいずれかを会計方針として選択できると考えている。</p> <p>当該複数のアプローチのうちに、日本基準上の原則法と簡便法と同様の方法が含まれているため、それらを採用した場合には結果的に差異は生じない。</p>

	日本基準	IFRS
支配の獲得を伴わない既存の関連会社又はジョイント・ベンチャーの持分の追加取得	(持分法会計に関する実務指針 16) 持分法適用会社の株式を追加取得した場合には、資本のうち追加取得した株式に対応する持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん又は負ののれんとして処理する。	【国際会計の実務(日本語版)2022 上巻第 11 章 P.1012 以降参照】 IFRS には明確な規定は存在しない。 EY は、追加持分に対し支払った購入価格を追加取得前の関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する投資の帳簿価額に加算するのみで、既存持分の再測定は行わないものと考えている。当該追加投資額は、名目上、のれんと、関連会社またはジョイント・ベンチャーの純資産の公正価値に対する追加持分とに区別する。
持分法ののれんの会計処理	(持分法会計に関する実務指針 9) のれんは投資に含めて処理され、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。	(IAS 28.32) のれんの償却は認められない。
持分法の適用中止時の取扱い	(持分法会計基準 15, 持分法会計に係る実務指針 17, 19, 33, 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針 278(2), 290(2)) 関連会社株式の売却等により被投資会社が関連会社に該当しなくなった場合には、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額により評価する。 持分法適用除外日における取得後利益剰余金のうち、残存投資持分に対応する部分は、利益剰余金の増減として計上され、その他の包括利益累計額の残存投資持分に対応する部分についても、その他の包括利益累計額から直接減額する。	(IAS 28.22-23) 関連会社またはジョイント・ベンチャーではなくなった時点(投資が子会社になった場合を除く)における残存持分の公正価値を IFRS 第 9 号に基づく金融資産としての当初認識時の公正価値とみなす。 投資先が過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失は、関連する資産負債の処分時に純損益に振り替える場合には、関連会社でなくなった日に資本から純損益に振り替える。
事業を構成する資産の「ダウンストリーム」取引	(事業分離会計基準 15(2), 持分法に関する実務指針 11) 関連会社を分離先企業として行われた事業分離による移転損益は持分法における未実現損益の消去に準じて処理される。 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、原則として当該関連会社に対する投資会社の持分相当額を消去する。	(IAS 28.31A, 45C) 企業と関連会社またはジョイント・ベンチャーとの間の事業を構成する資産の「ダウンストリーム」取引から生じる損益は、すべて認識される。  当該改訂の発効日は延期されているため、企業が本改訂を適用するためには早期適用することを決定しなければならず、早期適用する場合にはその旨の開示が必要となる。早期適用しない場合には、通常の「ダウンストリーム」取引と同様に、利得又は損失に対する企業の持分を消去する。



	日本基準	
持分法投資の帳簿価額を超過する関連会社又はジョイント・ベンチャーの損失に対する持分	<p>(持分法に関する実務指針 20)</p> <p>持分法を適用した関連会社の欠損を負担する責任が投資額の範囲に限られている場合、投資会社は、持分法による投資価額がゼロとなるところまで負担する。</p> <p>他の株主との間で損失分担契約がある場合、持分法適用関連会社に対し設備資金もしくは運転資金等の貸付金等がある場合、又は契約上もしくは事実上の債務保証がある場合には、契約による損失分担割合又は持分割合等、債務超過額(ここではマイナスの純資産額を意味する。)のうち投資会社が事実上負担することになると考えられる割合に相当する額を投資会社の持分に負担させる。</p> <p>関連会社であっても、他の株主に資金力又は資産がなく、投資会社のみが借入金に対し債務保証を行っているような場合等、事実上、投資会社が当該関連会社の債務超過額全額を負担する可能性が極めて高い場合には、当該債務超過額については全額、投資会社の持分に負担させなければならない。</p>	<p>(IAS 28.38, 14A)</p> <p>関連会社またはジョイント・ベンチャーの損失に対する企業の持分が、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する持分と等しいか又は超過する場合には、企業はそれ以上の損失についての持分を認識しない。</p> <p>関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する持分は、持分法で算定した当該関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する投資と、当該関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する企業の純投資の一部を実質的に構成する長期の持分との帳簿価額である。たとえば、決済が計画されておらず予見できる将来に決済される可能性も低い項目は、実質上、当該関連会社又はジョイント・ベンチャーに対する企業の投資の延長である。</p> <p>関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する長期持分には持分法を適用せずに(IAS 第 28 号第 38 項に従い、持分法投資の帳簿価額を超過した損失は認識する)、IFRS 第 9 号を適用する。</p>

## 5. 共同契約

	日本基準	IFRS
共同支配の取決め ジョイント・オペレーション及 びジョイント・ベンチャーの会 計処理	(企業結合に関する会計基準 39 (2)) 共同支配投資企業は、共同支配 企業に対する投資について、連結 財務諸表上、持分法を適用する。 ジョイント・オペレーションについて 定めた規定はない。	(IFRS 11.14-19, 20, 24) 共同支配の取決め(ジョイント・アレンジ メント)は、ジョイント・オペレーションとジ ョイント・ベンチャーに分類される。 <ul style="list-style-type: none"> <li>ジョイント・オペレーションは、取決め に対する共同支配を有する当事者 が当該取決めに関する資産に対す る権利及び負債に対する義務を有し ている共同支配の取決めである。</li> <li>ジョイント・ベンチャーは、取決めに 対する共同支配を有する当事者が 当該取決めの純資産に対する権利 を有している共同支配の取決めであ る。</li> </ul> <p>共同支配の取決めのうち、ジョイント・オ ペレーションは、自らの資産、負債、収益 及び費用ならびに/又は当事者に共通し て発生したそれらに対する持分相当額を 認識する方法により会計処理される。 ジョイント・ベンチャーは、持分法により 会計処理される。(持分法が免除される 場合は除く)</p>
共同支配を有していない 当事者の会計処理	該当する規定はない。	(IFRS 11.23, 25) 共同支配を有していない当事者とは、共 同支配の取決めに参加しているが、自 身は共同支配を有していない当事者の ことである。すなわち、自身は共同支配 事業者でも、共同支配投資企業にも該 当しない当事者である。  会計処理は以下のとおりである。 ジョイント・オペレーションの場合 <ul style="list-style-type: none"> <li>ジョイント・オペレーションに係る資産 に対する権利及び負債に対する義 務を会計処理する(共同支配事業に よる会計処理と同じ)</li> <li>そのような権利又は義務が存在しな い場合、適切な IFRS に従い会計処 理する</li> </ul> <p>ジョイント・ベンチャーの場合</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 第 9 号に従って会計処理す る。</li> <li>ただし、重要な影響力を有する場合 には、持分法を用いる。(共同支配 投資企業と同じ)</li> </ul>

	日本基準	IFRS
個別財務諸表における 会計処理	<p>(企業結合に関する会計基準 39 (1))、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針 301(1))</p> <p>共同支配企業形成時における共同支配企業に対する投資(共同支配企業株式)の取得原価は、個別財務諸表上、移転した事業の適正な帳簿価額による株主資本相当額に基づいて算定し、関係会社株式等の適切な科目をもって表示する。</p> <p>(金融商品に関する会計基準 17)</p> <p>個別財務諸表では子会社株式及び関係会社株式は取得原価をもって貸借対照表価額とする。</p>	<p>(IAS 27.10)</p> <p>投資者の個別財務諸表における子会社、関連会社に対する投資ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分は、以下のいずれかにより会計処理しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>取得原価で会計処理</li> <li>IFRS 第 9 号に従って会計処理</li> <li>IAS 第 28 号に従って持分法で会計処理</li> </ul> <p>ただし、取得原価または持分法で会計処理されている投資が IFRS 第 5 号の「売却目的保有」に該当した場合は、当該基準に従い会計処理する。</p>

## 6. 企業結合

	日本基準	IFRS
企業結合の定義	(企業結合に関する会計基準(以下「企業結合会計基準」)5) ある企業(会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体を指す。以下同じ)又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されること。	(IFRS 3.付録 A) 取得企業が1つ又は複数の事業に対する支配を獲得する取引又はその他の事象
企業結合の会計処理	(企業結合会計基準 17, 41) 共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は、取得とされ、パーチェス法が適用される。 共同支配企業の形成及び共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。	(IFRS 3.4) 取得法を適用して各企業結合を会計処理する。  ※ IFRS 第3号は、共同支配の取決めの形成及び共通支配下の企業又は事業の結合などには適用されない(IFRS 3.2)。 【国際会計の実務(日本語版)2022 上巻第10章 P.935 以降参照】 IFRS 第3号は共通支配下にある企業結合の会計処理方法に関して規定していないため、IAS 第8号第10項から第12項に規定されている順序で検討することにより目的適合性及び信頼性のある情報をもたらす会計方針を策定する必要がある。共通支配下の企業結合を会計処理する移転先企業は、企業が合理的な会計方針を定め、取得法又は持分プーリング法を適用することが考えられる。
取引関連コストの会計処理	(企業結合会計基準 26) 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。	(IFRS 3.53) 原則として、当該コストが発生してサービスが提供された期間の費用として会計処理する。 負債証券又は持分証券の発行コストは、IAS 第32号及びIFRS 第9号に従って認識する。
条件付(取得)対価とその事後的な変動に伴うのれんの修正	(企業結合会計基準 27, (注4)) 条件付取得対価として交付、引渡し又は返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で対価として追加的に認識又は減額し、のれん又は負ののれんを修正する。 修正は暫定的な会計処理の期間内(企業結合日から1年以内)に限られない。	(IFRS 3.39, 58, BC349) 経済的便益の流出可能性に係わらず、条件付対価を移転した対価に含め、取得日現在の公正価値で必ず認識する(公正価値は信頼性をもって測定できるとみなされる)。条件付対価の公正価値の事後的な変動があっても、取得日にすでに存在した事実と状況に関する情報を測定期間中に得た場合を除き、対価やのれんを修正しない。



	日本基準	IFRS
条件付取得対価と従業員給付の区別	該当する基準はない。	(IFRS 3.51,52, B54, B55) 被取得企業との交換取引の一環とみなされない取引は、企業結合とは別個の取引として処理する。 企業結合前に、主として被取得企業(又は旧所有者)の便益のためではなく、取得企業又は結合後企業の便益のために取得企業が実行した取引は、企業結合とは別個の取引である可能性が高い。
偶発負債の認識	(企業結合会計基準 30) 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又は損失であって、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。	(IFRS 3.23) 過去の事象に起因する「現在の債務」であって、その公正価値が信頼性をもって測定できる場合には、経済的便益を有する資源の流出可能性に係わらず認識する。
企業結合で取得した無形資産の取扱い	(企業結合会計基準 29, 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(以下「企業結合適用指針」) 59, 59-2, 367, 367-2) 法律上の権利など分離譲渡可能であれば、識別可能な無形資産であり、のれんとは分離して認識する。 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、その金額が重要になると見込まれる場合には分離譲渡可能なものとして取扱う	(IFRS 3.B31, IAS 38.33) 識別可能な無形資産は、のれんとは区別して認識する。なお、企業結合で取得される無形資産については、常に信頼性をもって測定できるものとみなされる。
企業結合を通じて再取得した権利	該当する基準はない。	(IFRS 3.29) 認識要件を満たす場合には、残存契約期間を前提とした(潜在的な契約の更新可能性は無視する)金額で、のれんと区別して無形資産として認識する。

	日本基準	IFRS
識別可能取得資産及び引受負債の測定(公正価値の概念)	<p>(企業結合会計基準 28, 102, 103, 企業結合適用指針 53, 54, 55)</p> <p>取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの(識別可能資産及び負債)の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して配分する</p> <p>時価は独立第三者間取引に基づく公正な評価額であり、観察可能な市場価格に基づく価額であるが、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が時価となる。また、時価と適正な帳簿価額との差異に重要性がない場合には、適正な帳簿価額で取得原価の配分額を算定することができる。時価が一義的に定まりにくい資産を評価することにより多額の負ののれんが生じる場合で、合理的な基礎に基づき当該資産の価額を算定していないときは、負ののれんが生じない範囲の金額を合理的に算定された価額とすることができる。</p>	<p>(IFRS 3.18, B43)</p> <p>取得企業は、原則として識別したすべての取得資産及び引受負債を取得日現在の公正価値で測定しなければならない。公正価値の算定にあたっては、資産の使用方法等に関する一般の市場参加者の期待のみを考慮し、取得企業に固有の意向に基づく価値を反映させてはならない。したがって、たとえば、取得企業としては企業結合により取得した特定の資産を使用する予定がない場合であっても、他の市場参加者であれば、被取得企業の取得にあたり、意図したであろう当該資産の使用方法に基づき算定される公正価値を測定に織り込む必要がある。たとえば、競争上又はその他の理由で、取得企業が取得した研究開発に係る無形資産を使用しない場合でも、これを一律にゼロ評価することは認められない。</p>
売却目的で保有する資産	該当する基準はない。	<p>(IFRS 3.31)</p> <p>取得日時点で売却目的に分類される非流動資産又は処分グループの測定については、IFRS 第5号が適用される。すなわち、公正価値ではなく、売却コスト控除後の公正価値で測定される。</p>

	日本基準	IFRS
のれんの当初認識と 非支配持分の測定方法	<p>(企業結合会計基準 31) のれんとは、被取得企業又は取得した事業の取得原価が、取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額を超過する額として算定される(購入のれんアプローチのみ)。</p> <p>(連結財務諸表に関する会計基準(以下「連結会計基準」)20) 全面時価評価法により、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する。 ※ IFRS で選択できるような、非支配持分自体を支配獲得日の時価で評価する処理は認められていない。</p>	<p>(IFRS 3.19, 32, B45) 企業結合ごとに、以下のいずれかを選択できる。</p> <p>1) (全部のれんアプローチ) 非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値で測定し、のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する方法。 ※取得企業の被取得企業に対する持分の公正価値と、非支配持分の公正価値は、1 株当たりベースで異なる場合がある。主な相違は、被取得企業に対する取得企業の持分の 1 株当たり公正価値に支配プレミアムを含めているか、又はその逆に、非支配持分の 1 株当たり公正価値に支配の欠如による割引を織り込んでいることである可能性が高い。</p> <p>2) (購入のれんアプローチ) 非支配持分は、被取得企業の識別可能純資産の公正価値に対する比例持分相当額として測定し、のれんは取得企業の持分相当額についてのみ認識する方法。</p>
のれんの取扱い	<p>(企業結合会計基準 32, 連結会計基準 24) 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他合理的な方法により償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる。</p> <p>(固定資産の減損に係る会計基準 二 8) のれんに減損の兆候がある場合には、減損損失を認識するかどうかを判定する。</p> <p>(連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 32) 投資会社の個別財務諸表で関係会社株式を減損処理した場合で、減損処理後の簿価が連結財務諸表上の簿価を下回った場合には、当該差額に対応するのれん相当額を一時償却する。</p>	<p>(IFRS 3.B63(a), IAS 36.88, 90) 規則的な償却は行わないが、減損の兆候がなくても毎年 1 回、減損の兆候がある場合にはその都度、減損テストを行う。</p>

	日本基準	IFRS
補償資産	該当する基準はない。	<p>(IFRS 3.27, 57)</p> <p>【当初認識及び測定】  企業結合における売手が取得企業に対し、特定の資産又は負債に関し、企業結合前から存在する不確実な要素を補償する条項を企業結合契約に盛り込む場合がある。この場合、取得企業は当該条項に対応する補償資産を、補償対象となる資産又は負債が認識される時期と同じタイミング、及びそれらの資産又は負債と同じ測定方法により会計処理する。  また、補償額の回収可能性に応じて評価性引当金による手当も必要となる（公正価値で測定される場合を除く）。</p> <p>【事後測定】  補償対象となる資産又は負債の測定基礎と同じ基礎が用いられる。</p>
企業結合に伴う株式報酬	該当する基準はない。	<p>(IFRS 3.B56-B62)</p> <p>取得企業が被取得企業の報酬を代替する「義務」を負っている場合には、取得企業が被取得企業に代わって付与する代替報酬の公正価値のすべて、もしくはその一部が企業結合時の移転された対価の一部を構成することになる。</p>
段階的に達成される企業結合による支配獲得時における従来保有していた持分の再評価	<p>(企業結合会計基準 25)</p> <p>個別財務諸表上は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって被取得企業の取得原価とするが、連結財務諸表上は支配を獲得するに至った個々の取引のすべての企業結合日における時価をもって被取得企業の取得原価を算定する。</p>	<p>(IFRS 3.42)</p> <p>取得企業は従来保有していた被取得企業に対する資本持分を、取得日公正価値で再測定し、それにより利得又は損失が生じる場合には、当該利得又は損失を、適宜、純損益又はその他の包括利益に認識しなければならない。過去の報告期間において、取得企業は、被取得企業に対する資本持分の価値の変動をその他の包括利益に認識している場合がある。その場合には、その他の包括利益に認識された金額は、取得企業が従来保有していた資本持分を直接処分したならば要求されたであろう基準と同じ基準で認識しなければならない。</p>



## 7. 棚卸資産

	日本基準	IFRS
棚卸資産の範囲	<p>(棚卸資産の評価に関する会計基準(以下「棚卸資産会計基準」)3)</p> <p>棚卸資産には、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、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> <p>(連続意見書第四 第一 七)</p> <p>棚卸資産の範囲</p> <p>次のいずれかに該当する財貨又は用役である。</p> <p>(イ) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役</p> <p>(ロ) 販売を目的として現に製造中の財貨又は用役</p> <p>(ハ) 販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨</p> <p>(ニ) 販売活動および一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨</p>	<p>(IAS 2.6,16, IAS 16.8, IAS 38.69(c) )</p> <p>棚卸資産とは、次のような資産をいう。</p> <p>(a) 通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの</p> <p>(b) そのような販売を目的とする生産の過程にあるもの</p> <p>(c) 生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 事務用消耗品等 該当する規定はない。 事務用消耗品等が、「生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品」に該当する場合は棚卸資産である。</li> <li>▪ 交換部品、予備器具及び保守用器具等 有形固定資産の定義を満たす場合には、有形固定資産に含めて計上し、そうでない場合に棚卸資産に分類される。</li> <li>▪ 広告宣伝及び販売促進活動に関する支出 企業が宣伝活動又は販売促進活動を行うのに使用する目的だけのために物品にアクセスする権利を企業が有している場合には、企業はこれらの財を所有しているか、又はそれ以外で、その財を配布するかどうかに関係なくその財にアクセスする権利を有した時点で、その財に対する支出を費用として認識する。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
製造原価の範囲	<p>(原価計算基準三-五, 連続意見書第四 第一 五)</p> <p>日本基準では、同様の項目の例示はなされていない。</p> <p>原価に含められるか否かについては、「原価の本質」、「原価の諸概念」及び「非原価項目」等を解釈し判断するものと考えられる。</p>	<p>(IAS 2.10-18)</p> <p>以下のすべてが原価に含められる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 購入原価 購入代価、輸入関税及びその他の税金(企業がその後に税務当局から回収可能なものを除く)、ならびに製品、原材料及びサービスの取得に直接起因する運送、荷役及びその他のコストから構成される。 値引き、割戻し及びその他の類似の項目は、購入原価の算定にあたって控除される。</li> <li>■ 加工費 直接労務費のような、生産単位に直接関係するコスト及び原材料を完成品に加工する際に生じる固定及び変動の製造間接費の規則的な配賦額を含められる。</li> <li>■ その他のコスト 棚卸資産が現在の場所及び状態に至るまでに発生した範囲で、棚卸資産の原価に含められる。 たとえば、特定の顧客のために発生する非製造間接費又は製品設計のコストを棚卸資産の原価に含めることが適切な場合がある。</li> </ul> <p>棚卸資産の原価から除外され、発生した期間に費用として認識されるコストとしては以下が挙げられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 仕損品に係るコストのうち異常な金額</li> <li>■ 保管費用(その後の製造工程に移る前に必要な場合を除く)</li> <li>■ 棚卸資産が現在の場所と状態に至ることに寄与しない管理部門の間接費</li> <li>■ 販売コスト</li> </ul>
借入コストの棚卸資産の取得原価としての資産化	<p>(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)</p> <p>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。</p>	<p>(IAS 23.7(a), 8)</p> <p>適格資産としての要件を満たす棚卸資産の取得、建設、生産に直接起因する借入コストは当該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。</p> <p>金融資産、及び短期間で製造(あるいは他の方法で生産)される棚卸資産は、適格資産ではない。取得時点において意図した使用又は販売が可能な状態にある資産は、適格資産ではない。</p>
棚卸資産の原価	<p>(財務諸表等規則 90, 同ガイドライン 90)</p> <p>仕入割引について、営業外収益として処理する。</p>	<p>(IAS 2.11)</p> <p>値引き、割戻し、仕入割引及びその他の類似のものは購入原価の算定上控除される。</p>

		IFRS
資産除去コスト	<p>該当する規定はない。</p> <p>なお、有形固定資産に関しては、資産除去債務に関する会計基準第8項において、資産除去債務が有形固定資産の稼働等に従って、使用の都度発生する場合には、資産除去債務に対応する除去費用を各期においてそれぞれ資産計上し、関連する有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。なお、上記の処理のほか、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こともできる。</p>	<p>(IAS 16.16(c), 18)</p> <p>特定の期間中に棚卸資産を生産するために有形固定資産を使用した結果として当該期間中に発生する解体、除去及び敷地の原状回復に関する義務のコストに、IAS 第2号を適用する。</p>
副産物	<p>(原価計算基準二八)</p> <p>軽微な副産物は、当該副産物を売却したことにより得た収入を、原価計算外の収益とすることができる。</p>	<p>(IAS 2.14)</p> <p>副産物に重要性がない場合、正味実現可能価額で測定し、当該価額を主製品の原価から控除する。</p>
原価の算定方法	<p>(棚卸資産会計基準 6-2, 34-4)</p> <p>個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法</p> <p>なお、期末棚卸資産の大部分が最終の仕入価格で取得されている場合や、期末棚卸資産に重要性が乏しい場合においてのみ、最終仕入原価法が容認される。</p>	<p>(IAS 2.23-27)</p> <p>個別法、先入先出法、加重平均法</p>
原価算定方法の統一	<p>(棚卸資産会計基準 6-3, 連結財務諸表に関する会計基準 17, 58, 親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い 5(2)①)</p> <p>棚卸資産の評価方法は、事業の種類、棚卸資産の種類、その性質および使用方法等を考慮した区分ごとに選択し、継続的に適用する。同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親子会社間の会計方針は原則として統一するが、棚卸資産の評価方法については、必ずしも求められていない。</p>	<p>(IAS 2.25)</p> <p>企業にとっての性質及び使用方法が類似する棚卸資産には同じ原価算定方法を使用しなければならない。</p> <p>性質または使用方法が異なる棚卸資産については、同一の棚卸資産であっても、異なる原価算定方式が正当化される場合もある。</p>

	日本基準	IFRS
原価の測定技法	<p>(原価計算基準四二、棚卸資産会計基準 6-2)</p> <p>標準原価は、原価管理のためにも、予算編成のためにも、また、棚卸資産価額及び売上原価算定のためにも、現状に即した標準でなければならない。</p> <p>売価還元法は上記「原価の算定方法」に記載の方法の中から選択した場合に適用できるが、取扱品種の極めて多い小売業等の業種における評価に適用される。</p>	<p>(IAS 2.21-22)</p> <p>実際原価法が原則と考えられるが、標準原価法、売価還元法も例示されている。標準原価法及び売価還元法はその適用結果が原価と近似する場合にのみ、簡便法として認められる。</p> <p>売価還元法は、小売業において、利益率が近似した回転の速い大量の棚卸資産で、他の原価算定方法の使用が実務上不可能であるものを測定するために使用されることが多い。</p>
固定製造間接費の配賦 (正常生産能力)	<p>(原価計算基準四(一)2、四七(一)3、四七(二))</p> <p>固定製造間接費の配賦に用いる操業度として、予定操業度や正常操業度等が挙げられている。</p> <p>予定価格が不適当なため、比較的多額の原価差異が生ずる場合、原価差異は、売上原価と期末棚卸資産に配賦する。なお、標準原価計算制度における原価差異の処理に関して、数量差異、作業時間差異、能率差異等であって異常な状態なものについては、非原価項目とする。</p>	<p>(IAS 2.13)</p> <p>固定製造間接費の配賦は、生産設備の正常生産能力に基づいて行われる。</p> <p>未配賦となる固定製造間接費の不利差異は、当期の費用とし(期末残高に配賦しない)、逆に生産水準が異常に高い期間にあつては、固定製造間接費の配賦額を減少させなければならない(有利差異を期末残高に配賦する)。</p>
原材料などの評価減の方法	<p>(棚卸資産会計基準 5, 7, 9, 10, 49)</p> <p>営業循環過程から外れた滞留品又は処分見込みの棚卸資産については、定期的に帳簿価額を切り下げる方法も認められる場合がある。</p>	<p>(IAS 2.32)</p> <p>原材料の価格の下落が、それを組み込む製品の正味実現可能価額が原価よりも低くなることを示している場合には、その原材料は正味実現可能価額まで評価減する。その際、再調達原価が最良の入手可能な測定値である場合もある。</p>
評価減の戻入れ	<p>(棚卸資産会計基準 14, 17)</p> <p>簿価切下額の戻入れを行う洗替法及び戻入れを行わない切放法の選択適用が可能。</p> <p>ただし、簿価切下げが臨時の事象に起因し、かつ、多額である場合には、洗替法を適用していても簿価切下額の戻入れを行ってはならない。</p>	<p>(IAS 2.33)</p> <p>評価減の原因となった従前の状況がもはや存在しない場合、又は経済的状況の変化により正味実現可能価額が増加したという明確な証拠がある場合には(当初の評価損の金額を上限として)評価減の戻入れを行う。</p>

## 8. 無形資産

	日本基準	IFRS
個別規定	無形資産の会計処理を規定する単一の包括的基準は存在しない。ただし、研究開発費及びソフトウェアの会計処理については研究開発費会計基準、実務指針及びQ&Aが公表されている。	(IAS 38) 無形資産の当初認識及び測定は、個別に又は企業結合の一環として外部より取得されたか、又は内部的に創設されたか等により異なる。IAS 第 38 号は、これらのすべての状況をカバーする会計基準である。
定義	(財務諸表等規則 27) 無形資産の定義に関する個別規定は存在しないが、以下が例示されている。 <ul style="list-style-type: none"> <li>のれん</li> <li>特許権</li> <li>借地権(地上権を含む)</li> <li>商標権</li> <li>実用新案権</li> <li>意匠権</li> <li>鉱業権</li> <li>漁業権(入漁権を含む)</li> <li>ソフトウェア</li> <li>リース資産 など</li> </ul>	(IAS 38.8-17) 無形資産の定義は、以下のとおりである。 <ul style="list-style-type: none"> <li>過去の事象の結果として、企業が支配している。</li> <li>将来の経済的便益が企業に流入することが期待されている。</li> <li>物理的な実体のない識別可能な非貨幣性資産である。</li> </ul>
当初認識 (認識要件)	無形資産の認識要件に関する明文規定はない。 ただし、ソフトウェア制作費の資産計上基準及び企業結合で取得する無形資産の認識基準を個別に定めている。	(IAS 38.18, 21) 無形資産は、上記の定義に合致し、さらに以下を満たす場合にのみ認識されなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。</li> <li>資産の取得原価を、信頼性をもって測定できる。</li> </ul>
自己創設研究開発費	(研究開発費等に係る会計基準三) 研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。ソフトウェア制作費のうち、研究開発に該当する部分も研究開発費として費用処理する。	(IAS 38.52-62, 65, 66, 71) 研究費は発生した時点で費用として認識する。 開発費については、技術上の実行可能性や使用又は売却するという企業の意図等、一定の要件がすべて立証可能な場合のみ、無形資産として認識しなければならない。(満たさない場合には発生時に費用処理する) <ul style="list-style-type: none"> <li>自己創設無形資産の取得原価は、無形資産の定義及び認識要件を最初に満たした日以降に発生した支出の合計である。過去に費用として認識した支出を戻し入れて資産として計上することはできない。</li> <li>取得原価には、当該資産の生成、製造をはじめとして、その資産が経営者の意図した方法により稼働可能となるまでの準備に「直接起因する原価」をすべて含むものとされている。</li> </ul>



	日本基準	IFRS
事後測定	取得原価から償却累計額及び減損損失を控除した金額で測定する。(再評価は認められていない)	(IAS 38.72, 75) 原価モデルと再評価モデルのいずれかを会計方針として選択し、同一種類のすべての無形資産に適用しなければならない。 再評価額とは、再評価日における公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額をいう。 再評価モデルの適用は、無形資産の公正価値が活発な市場を参照することにより決定可能な場合のみ認められる。
償却 (耐用年数)	販売用ソフトウェア等を除き、実務上、法人税法に規定された期間に従った、定額法での償却が一般的と思われる。(ただし、「研究開発費等に係る会計基準」四 5 にソフトウェアの償却方法に関する個別規定あり)	(IAS 38.88, 89, 97, 102, 104, 108) 無形資産の耐用年数が確定可能であるか確定できないかを査定する。 関連するすべての要因を分析した結果、その資産が企業に正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について、予測可能な限度がない場合(無限とは異なる)には、その無形資産の耐用年数は確定できないものとする。 確定可能な耐用年数を有する無形資産はその期間にわたり償却する。償却方法は、予想される資産の将来の経済的便益の消費パターンを反映しなければならず、そのパターンを信頼性をもって決定できない場合には、定額法を採用する。  耐用年数を確定できない無形資産は償却しないが、每期、及び減損の兆候がある場合はいつでも減損テストを実施する必要がある。また、各期において、引き続き耐用年数を確定できないかを確認する。
残存価額、耐用年数、減価償却方法の見直し	(監査・保証実務委員会実務指針 81 号 6, 24) 実務上、法人税法の規定に基づく、残存価額、耐用年数、減価償却方法を採用し、税法が変更にならない限り変更しないケースが多いと思われる。 なお、減価償却は合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施する必要がある。	(IAS 38.102, 104) 残存価額、耐用年数、減価償却方法は、少なくとも各事業年度末に見直す必要がある。

	日本基準	IFRS
広告宣伝費	<p>広告宣伝費に限定した規定は存在しない。</p>	<p>(IAS 38.69, BC46D, IAS 16.19(b))          企業が広告宣伝活動のための物品にアクセスできる権利を得る(最終ユーザーへの物品の引渡し時ではない)か、広告宣伝に関連する役務の提供を受けた時点で広告宣伝費を計上する(上記の時点より前の支払いは無形資産ではなく、前払費用として処理する)。          なお、上記広告宣伝費は、有形固定資産の取得原価に含めてはならない項目としても規定されている。</p>
Software as a Service (SaaS 契約)におけるサプライヤーソフトウェアへのアクセス権の会計処理(ユーザーの会計処理)	<p>該当する規定はない。</p> <p>SaaS 契約における利用料は、ユーザーが受けるサービス(ベンダーが保有するソフトウェアの利用など)に係る対価であって、ユーザーがソフトウェアを購入するための支出ではないと考えられるため、実務上、サービスの受領に応じて費用処理しているものと思われる。</p> <p>なお、SaaS 契約は、あるベンダーが不特定多数のユーザーに対してサービス提供していることが通例である。これを前提とすると、SaaS に関しては借手、貸手の双方にとって、「特定の物件」であると整理されるケースは少ないと考えられるため、実務上、リース取引として処理されるケースは少ないと考えられる。</p>	<p>【国際会計の実務(日本語版)2024 第17章 P.111 以降参照】          契約にリースが含まれるか否かを判断し(IFRS 16.9, B9-B31)、リースが含まれる場合には IFRS 第 16 号に基づき会計処理する。</p> <p>リースが含まれない場合には、無形資産が含まれるか否かを判断し(IAS 38.8, 12, 13, 17)、含まれる場合には IAS 第 38 号に基づき会計処理する。</p> <p>リースも無形資産も含まない場合には、サプライヤーソフトウェアへのアクセスというサービスを受けるタイミング(すなわちサービスの契約期間)にわたり費用処理する(SaaS 契約がサプライヤーのアプリケーションソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合はこれに該当する)(IAS 38.69, 69A)。</p>

	日本基準	IFRS
Software as a Service (SaaS 契約)におけるコンフィグレーション又はカスタマイゼーションコストの会計処理 (ユーザーの会計処理)	<p>該当する規定はない。</p> <p>通常の自社利用ソフトウェアの場合、導入にあたって必要とされる設定作業及び自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用は、ソフトウェアの取得価額に含めることとされている(ソフトウェア実務指針第 14 項)。</p> <p>一方、SaaS 契約の場合は、ソフトウェア自体が資産計上されないため、初期設定費用等の付随費用をソフトウェアとして計上することはできないと考えられる。</p> <p>ただし、一般的な資産性の考え方(将来の収益獲得・費用削減効果等)を勘案して資産計上する余地はあると考えられる。たとえば、導入のための初期設定費用等を契約当初に支払う場合、実務上、(長期)前払費用として計上し、効果の及ぶ期間にわたって費用配分するケースもあると考えられる。</p> <p>なお、ソフトウェア実務指針第 16 項のその他の導入費用と性格が類似するような費用については、通常資産計上するものには該当せず、発生した事業年度の費用とするものと考えられる。</p>	<p>【国際会計の実務(日本語版)2024 第 17 章 P.111 以降参照】</p> <p>無形資産が含まれるかを判断する(IAS 38.8, 12, 13, 17)。</p> <p>ただし、サプライヤーが支配しているソフトウェアに関しては、それとは別にコンフィグレーションやカスタマイゼーション部分のみをユーザーが自由に使用できないため、無形資産が計上できるケースはかなり限定的と考えられる。</p> <p>無形資産が含まれない場合は、契約条件に従ってサービスの提供を受けた際に費用認識する。</p> <p>ただし、IAS 第 38 号には受領するサービスの会計処理に関するガイダンスは提供されていないため、IAS 第 8 号を参照し、サービスを提供する側のガイダンスである IFRS 第 15 号における履行義務の識別に関する要求事項を適用する。</p> <p>① コンフィグレーション又はカスタマイゼーションのサービス提供契約が、ソフトウェアアクセス権のサプライヤーとの契約の場合</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ユーザーが受取るサービスが別個であれば、アクセス権のサプライヤーがコンフィグレーション又はカスタマイゼーションのサービスを行った時点で費用として認識する。</li> <li>ユーザーが受取るサービスが別個でなければ、アクセス権の契約期間に応じて費用を認識する。</li> </ul> <p>② コンフィグレーション又はカスタマイゼーションのサービス提供契約が、ソフトウェアアクセス権のサプライヤーとは無関係の第三者との契約の場合</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>第三者がコンフィグレーション又はカスタマイゼーションのサービスを行った時点で費用として認識する。</li> </ul>

## 9. 有形固定資産

	日本基準	IFRS
交換により取得した資産の 原価の測定	<p>(圧縮記帳に関する監査上の取扱い)</p> <p>交換により同一種類、同一用途以外の固定資産を取得した場合、原則として、譲渡資産又は取得資産の公正な市場価額を取得価額とする。</p> <p>交換により同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合、譲渡資産の帳簿価額を取得資産の取得価額とする。</p>	<p>(IAS 16.24)</p> <p>交換によって取得した資産は、交換取引が経済的実質を欠いているか、又は受入資産にも引渡資産にも信頼性をもって測定できる公正価値がない場合を除き、公正価値をもって測定する。</p> <p>取得資産を公正価値で測定しない場合、取得原価は引渡資産の帳簿価額とする。</p>
借入費用の資産計上 (適格資産の場合)	<p>(「連続意見書第三 第一 四 2」) (自家建設)</p> <p>固定資産を自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する。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、これを取得価額に算入することができる。</p> <p>日本基準では資産化する借入コストの算定方法について、明確な規定はない。</p>	<p>(IAS 23.5, 8, 12)</p> <p>適格資産とは、意図した使用または売却が可能になるまでに相当の期間を必要とする資産をいう。</p> <p>企業は、適格資産の取得、建設又は製造に直接帰属する借入費用を当該資産の一部として資産化しなければならない。また、上記に該当しない借入費用は発生時に費用として認識しなければならない。</p> <p>資産化に適格な借入コストは、企業が適格資産の取得のために個別に資金を借り入れた範囲で、当期中に当該借入金について発生した実際の借入コストから当該借入金の一時的な投資による投資収益を控除した差額として算定しなければならない。</p>
借入費用の資産計上 (一般目的借入の場合)	<p>該当する規定はない。</p>	<p>(IAS 23.6, 14)</p> <p>企業が一般目的で資金を借り入れ、適格資産を取得するためにそれを使用した範囲で、企業は、資産化に適格な借入コストの金額を、当該資産への支出に資産化率を乗じることにより算定しなければならない。</p> <p>資産化率は、企業の当期中の借入金残高のすべてに対する借入コストの加重平均としなければならない。</p> <p>借入コストには、次の費用が含まれる可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 実効金利法で計算した金利費用</li> <li>▪ リース負債に関する金利</li> <li>▪ 外貨建借入金から発生する為替差損益のうち、金利コストの修正とみなされる部分</li> </ul>

	日本基準	IFRS
資産除去債務	<p>(資産除去債務に関する会計基準 3, 6, 7, 11, 14, 資産除去債務適用指針 9, 23)</p> <p>資産除去債務計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。</p> <p>資産除去債務には、除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものを計上する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 割引率           <p>割引率は、負債計上時における貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引前の利率を使用する。割引前将来キャッシュ・フローが税引前の数値であることに対応して、割引率も税引前の数値を用いる必要がある。</p> <p>資産除去債務の割引率は負債計上時に決定し、その後の変更は行わない。(ただし、割引前将来 キャッシュ・フローの見積額が増加した場合は、その増加部分について見積りを変更する時点の割引率を適用し、減少した場合は負債計上時の割引率を用いる)</p> </li> <li>■ 割引の振り戻し           <p>時の経過による資産除去債務の調整額は、損益計算書上、当該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。</p> </li> <li>■ 敷金の取扱い           <p>敷金が資産計上されている場合、簡便的に当該敷金の回収が見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担に属する金額を費用に計上する方法によることができる。</p> </li> </ul>	<p>(IAS 16.16(c), 18, IAS 37.10, 14, 19, 45, 47, IFRIC 1.3, 8)</p> <p>IAS 第 37 号に従い、引当金の認識要件を満たす解体及び除却費用ならびに原状回復費用等は、有形固定資産の取得原価に含める。</p> <p>なお、特定の期間中に棚卸資産を生産するために有形固定資産を使用した結果として当該期間中に発生する資産除去債務のコストには、IAS 第 2 号を適用し、棚卸資産の原価に含める。</p> <p>IAS 第 37 号の引当金には、法的債務及び推定的債務が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 割引率           <p>割引率は、貨幣の時間価値と当該負債に固有のリスクについての現在の市場の評価を反映した税引前の割引率でなければならない。割引率には、将来キャッシュ・フローの見積りの中で修正されているリスクを反映してはならない。</p> <p>有形固定資産が原価モデルで測定されており、引当金に係る割引率が事後的に変更された場合は、引当金を再測定し、変動額を有形固定資産の取得原価に加減する。</p> </li> <li>■ 割引の振り戻し           <p>引当金の割引に関する振戻しは、金融費用として費用計上する。</p> </li> <li>■ 敷金の取扱い           <p>日本基準にある敷金に関する例外処理は、認められない。</p> </li> </ul>
取得後の支出	<p>該当する基準はない。</p> <p>通常は、資産の耐用年数を延長させる又は性能を向上させる支出は資本的支出として資産計上され、現在の性能を維持するための支出は修繕費として処理される。</p>	<p>(IAS 16.7, 12, 13)</p> <p>資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、当該資産の取得原価を信頼性をもって測定できる場合に資産計上する。それ以外の場合は、発生時に費用処理する。</p>



	日本基準	IFRS
資産に関する政府補助金	<p>(企業会計原則注解注 24) 国庫補助金、工事負担金で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。</p> <p>(圧縮記帳に関する監査上の取扱い) 圧縮記帳額を剰余金の処分によって積立金として計上した場合も監査上妥当なものとして取り扱われる。</p>	<p>(IAS 20.24) 資産に関する政府補助金は、財政状態計算書において、繰延収益又は関連資産の帳簿価額から控除して表示される。</p>
事後測定	<p>該当する基準はない。 原則通り、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で測定する(再評価は認められていない)。</p>	<p>(IAS 16.29-31) 原価モデルと再評価モデルのいずれかを会計方針として選択し、同一種類のすべての有形固定資産に適用しなければならない。 再評価モデルを選択した場合、帳簿価額が報告期間の末日における公正価値と大きく相違しないよう、再評価を定期的に実施しなければならない。</p>
減価償却 (耐用年数)	<p>(減価償却に関する当面の監査上の取扱い等) 会計上の見積りによって行う。 ただし、実務上、法人税法に定められた耐用年数を使用している場合が多いと思われる。</p>	<p>(IAS 16.57) 資産の耐用年数は、当該資産の企業にとっての期待効用の観点から定義される。</p>
減価償却 (残存価額)	<p>(減価償却に関する当面の監査上の取扱い等) 会計上の見積りによって行う。 ただし、実務上、税法基準に基づき、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した有形固定資産の残存価額を備忘価額とする場合が多い。 また、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した有形固定資産については取得価額の 5%に到達した会計年度より、取得価額の 5%相当額と備忘価額との差額を 5 年間にわたり均等償却する場合が多いと思われる。</p>	<p>(IAS 16.6) 資産の残存価額とは、耐用年数が到来した時点で予測される状況において、資産処分によって受領すると現時点で予想される、見積処分費用控除後の価額をいう。</p>
減価償却単位	<p>(連続意見書第三 第一 十) 個々の資産単位について個別的に減価償却計算および記帳を行う個別償却と、複数の資産を 1 つのグループとして減価償却を行う総合償却がある。</p> <p>実務上、法人税法上の規定に基づく単位で、減価償却を実施している場合が多いと思われる。</p>	<p>(IAS 16.43) 有形固定資産項目の全体の取得原価に対して、重要な取得原価を有する構成部分について個別に減価償却する(コンポーネント・アプローチ)。</p>

	日本基準	IFRS
減価償却方法 (定率法等の妥当性)	(減価償却に関する当面の監査上の取扱い等) 実務上、税法基準に基づき、平成10年4月1日以後に取得した建物(定額法)及び平成28年4月1日以後に取得した建物附属設備・構築物(定額法)を除き、定率法を適用しているケースが多いと思われる。	(IAS 16.60, 62A) 使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない。 収益を基礎とした減価償却方法は認められない。
残存価額、耐用年数、 減価償却方法の再検討	(減価償却に関する当面の監査上の取扱い6, 14, 19等) 実務上、法人税法上の規定に基づく、減価償却の方法を採用し、税法が変更にならない限り変更しないケースが多い。 なお、減価償却は合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施する必要がある。	(IAS 16.51, 61) 残存価額、耐用年数、減価償却方法は、少なくとも各事業年度末に再検討する必要がある。
減価償却方法(定額法・定率法等)の変更	(会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準19, 20) 減価償却方法は会計方針に該当するが、減価償却方法の変更は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し、会計上の見積りの変更と同様に遡及修正は行われない。	(IAS 16.61) 会計上の見積りの変更として処理する。 ただし、初度適用企業が従前 GAAP において IFRS 上認められない減価償却方法を採用している場合(たとえば税法基準)、その重要性がある場合には完全遡及修正が必要である点に留意する(IFRS 1.IG7)。
売却目的保有に分類された非流動資産(又は処分グループ)	該当する規定はない。 ただし、減損の兆候の例として、事業の廃止又は再編成、早期の処分、用途の変更等が挙げられている。	(IFRS 5.6, 15) 帳簿価額が継続使用ではなく主に売却取引により回収される場合には、当該資産等を売却目的保有に分類し、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い価額で測定する。
売却目的保有に分類された非流動資産等の減価償却の取扱い	(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針55) 処分が予定されている固定資産について、販売目的で保有するために流動資産に振り替えている場合を除き、減損処理後、残存価額まで減価償却を行う。	(IFRS 5.25) 売却目的保有に分類された非流動資産(又は処分グループ)は減価償却を中止する。

	日本基準	IFRS
主要交換部品の有形固定資産計上	該当する規定はない。 実務上、貯蔵品として処理している場合が考えられる。	(IAS 16.8) 有形固定資産の要件を満たす主要交換部品及び予備器具(1 年超にわたり使用される場合)は、貯蔵品等ではなく、有形固定資産に含めて計上し、減価償却計算を行う必要がある(それ以外は棚卸資産となる)。 小型の交換部品等は、通常、棚卸資産に計上され、使用時に費用処理される(金額が僅少な交換部品等については、取得時に一括費用処理される場合もある)。
金型等の扱い (リースのセクションと同様)	該当する規定はない。 リースの定義を充足する取引であればリース会計を適用するがIFRS第16号のような具体的ガイダンスは設けられていない。	(IFRS 16) 法的にリースの形式をとらないものの、一括あるいは複数回の支払いと交換に、契約期間中の資産の使用権を借手に移転させるような場合にはIFRS第16号の適用対象とする。
大規模検査又は修繕のコスト (引当金のセクションと同様)	(企業会計原則注解注 18) 特別修繕引当金は固定負債に属する引当金として例示されている。引当金の計上要件を満たす場合には、当期の負担に属する金額は当期の費用又は損失として処理される。	(IAS 16.14) 有形固定資産の大規模検査等に関連付けて引当金(特別修繕引当金等)を計上することは認められない。 これらの支出は、一定の条件を満たす場合には、発生時に資産計上し、資産の構成要素として処理しなければならない。
一括償却資産、少額資産の扱い	該当する規定はない。 実務上、法人税法上の規定に基づく償却または費用(損金算入)処理を実施している場合が多いと思われる。	(IAS 16.6, 9, 57) 会計期間を超えて使用される場合、有形固定資産に計上して、当該資産の企業にとっての期待効用の観点から経済的実態に即して決定された耐用年数で減価償却計算を行う必要がある。 なお、個々に重要性が低くても大量に保有している資産については(工具や金型など)、集計した総額についてIAS第16号を適用することが適切な場合もある。

	日本基準	IFRS
保険差益の取扱い	<p>(圧縮記帳に関する監査上の取扱いⅢ2)</p> <p>保険金等で同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合については、保険差益を国庫補助金等と同様に扱い、圧縮記帳を行うことが認められる。</p>	<p>(IAS 16.65, 66)</p> <p>減損、滅失等した有形固定資産に対する第三者からの補填は、補填が受領可能となる時に純損益に含めなければならない。</p> <p>有形固定資産の減損又は滅失、関連する第三者からの請求又は補填の支払と、その後の再調達資産の購入又は建設は別個の経済的事象であり、次のように個別に会計処理する。</p> <p>(a) 有形固定資産項目の減損は IAS 第 36 号に従って認識する。</p> <p>(b) 除去又は処分した有形固定資産の認識の中止は IAS 第 16 号に従って実行される。</p> <p>(c) 減損、滅失等した有形固定資産に対する第三者からの補填は、補填が受領可能となるときに純損益の算定に含まれる。</p> <p>(d) 再調達として原状回復、購入又は建設した有形固定資産の取得原価は IAS 第 16 号に従って算定される。</p>
不動産取得税等の取扱い	<p>(企業会計原則第三 五 D, 連続意見書第三 第一 四)</p> <p>買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用は取得原価に含めるが、正当な理由がある場合には、その一部又は全部を含めないこともできる。</p> <p>実務上、法人税法の規定により、固定資産の取得価額に算入しないことができる不動産取得税や専門家報酬を、取得原価に含めず、発生時の費用として処理していることが考えられる。</p>	<p>(IAS 16.16)</p> <p>有形固定資産の取得原価は、以下の要素で構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 値引及び割戻控除後の購入価額(輸入関税及び還付されない取得税を含む)</li> <li>▪ 経営者が意図した方法で稼働可能にする上で必要な状態に整えるための直接付随費用</li> <li>▪ 資産除去債務費用</li> </ul>
固定資産の取得に直接起因するコスト	<p>(企業会計原則第三 五 D, 連続意見書第三 第一 四 1)</p> <p>買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用は取得原価に含めるが、正当な理由がある場合には、その一部又は全部を含めないこともできる。</p>	<p>(IAS 16.16, 17, 20A)</p> <p>直接起因するコストについては次の通り例示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 有形固定資産項目の建設又は取得より直接生じる従業員給付費用(IAS 第 19 号に定義)</li> <li>▪ 整地コスト</li> <li>▪ 当初の搬入及び取扱いのコスト</li> <li>▪ 据付及び組立のコスト</li> <li>▪ 専門家報酬</li> <li>▪ 資産が正常に機能するかどうかの試運転コスト</li> </ul> <p>なお、資産を意図した使用のために準備している間に生産された項目(たとえば、有形固定資産の機能の評価のために生産された試作品)の販売により受け取った金額及び関連するコストは純損益に認識され、有形固定資産の取得原価からを控除することは認められない。</p>

	日本基準	IFRS
固定資産の範囲	<p>(研究開発費等に係る会計基準二(注1))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>交換部品、予備器具及び保守用器具等 該当する規定はない。</li> <li>特定の研究開発目的にのみ使用される資産 取得時に費用計上する。</li> </ul>	<p>(IAS 16.6, 7, 8)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>交換部品、予備器具及び保守用器具等 有形固定資産の定義を満たす場合には、有形固定資産に含めて計上し、そうでない場合に棚卸資産に分類される。</li> <li>特定の研究開発目的にのみ使用される資産 該当する規定はない。 有形固定資産の定義及び認識要件に基づいて判断される。</li> </ul>
遊休資産に係る減価償却	<p>(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針 56)</p> <p>遊休資産について、減価償却は停止されない。</p> <p>遊休資産の減価償却費は、原則として、営業外費用として処理する。</p>	<p>(IAS 16.55)</p> <p>資産の減価償却は、売却目的保有に分類された(又は売却目的保有に分類される処分グループに含められた)日と、資産の認識の中止が行われた日のいずれか早い日をもって停止する。</p> <p>したがって、減価償却は、当該資産が遊休となっている場合や活発な使用をやめた場合でも停止しない(当該資産の減価償却が完了した場合を除く)。ただし、生産高比例法では、生産がない間は減価償却費がゼロとなる場合がある。</p>



## 10. 投資不動産

	日本基準	IFRS
投資不動産の範囲・取扱	<p>(賃貸等不動産会計基準 4)</p> <p>日本基準では、「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。賃貸等不動産に該当する不動産は、時価開示等が求められるが、有形固定資産と異なる会計処理は求められない。</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、賃貸収益又はキャピタル・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>従業員のための福利厚生施設や研修施設は、賃貸されているとはいえ、経営管理に使用されている不動産に含まれる。ただし、社宅制度を廃止した場合は形式的に第三者へ賃貸していると考えられるため、賃貸等不動産に該当する。</p>	<p>(IAS 40.1, 5, 9)</p> <p>「投資不動産」とは、次の目的を除き、賃貸収益もしくは資本増価又はその両方を目的として(所有者が又は使用権資産として借手が)保有する(土地もしくは建物—又は建物の一部—又はそれら両方の)不動産をいう。</p> <p>(a) 財又はサービスの生産又は供給、あるいは経営管理目的のための使用</p> <p>(b) 通常の営業過程における販売</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>従業員が占有する不動産は投資不動産には含まれない。(従業員が市場レートで賃借料を払うか否かは関係ない。)</p>
複数用途の不動産	<p>(賃貸等不動産会計基準 7, 適用指針 7, 17)</p> <p>賃貸等不動産とそれ以外の部分の区分にあたっては「管理会計上の区分方法その他の合理的な方法を用いる」ことから、基本的には区分し、賃貸等不動産として使用される部分のみを、賃貸等不動産の注記対象とする。</p> <p>ただし、賃貸等不動産として使用される部分の割合が低い場合には、不動産全体を賃貸等不動産の注記対象に含めないことができる。</p> <p>なお、賃貸等不動産として使用される部分の時価又は損益を、実務上把握することが困難である場合は、不動産全体を賃貸等不動産の注記対象にすることができる。</p>	<p>(IAS 40.10)</p> <p>投資不動産とその他の部分が区分処理可能な場合(個別に売却又はファイナンス・リースによるリースが可能な場合)には、区分処理する。</p> <p>区分処理が不可能な場合で、自家使用部分の重要性が低い場合には、全体を投資不動産として処理する。</p> <p>区分処理が不可能な場合で、自家使用部分の重要性が低くない場合には、全体を投資不動産以外で処理する。</p>

	日本基準	IFRS
役務の提供がなされる不動産	<p>(賃貸等不動産会計基準 28)</p> <p>不動産の利用者に対する付随的なサービスの重要性を判断することは容易ではないため、形式的な区分を重視して開示対象を決定する。</p> <p>賃貸されている不動産は賃貸等不動産として開示する。</p> <p>第三者に利用させることでキャッシュ・フローの獲得を図る不動産であっても、自ら運営しているホテルなどのように、賃貸されている不動産に該当しないものは開示対象外である。</p>	<p>(IAS 40.11, 12, 14)</p> <p>賃貸している不動産の占有者に対する付随的なサービスの重要性が低い場合には、投資不動産として処理する。</p> <p>不動産の占有者に対する付随的なサービスが重要な場合には、自己使用不動産として処理する。</p> <p>上記の判断が困難な場合、両者の区分に用いた判断根拠を開示しなければならない。</p>
当初認識後の測定	<p>(賃貸等不動産会計基準 15)</p> <p>原価モデルのみ(時価は注記する)。</p>	<p>(IAS 40.30, 79)</p> <p>原価モデル又は公正価値モデルの選択が可能である。当該方針は投資不動産のすべてに適用する。</p> <p>原価モデルを選択した場合には一定の公正価値情報を注記する。</p>
公正価値モデルでの測定	該当する基準はない。	<p>(IAS 40.33, 35, 53A, 53B, 54)</p> <p>公正価値モデルを選択する企業は、一定の場合を除き、すべての投資不動産を公正価値で測定しなければならない。</p> <p>投資不動産の公正価値の変動は、発生した期の損益として処理される。</p> <p>建設中の投資不動産に関しても原則として同様であるが、実務を配慮した特別な取扱いが定められている。</p>
開発中の不動産	<p>(賃貸等不動産会計基準 6)</p> <p>賃貸等不動産には将来において賃貸等不動産として使用される予定で開発中の不動産や、継続して賃貸等不動産として使用される予定で再開発中の不動産も含まれる。</p>	<p>(IAS 40.8(e))</p> <p>将来投資不動産として使用する目的で建設又は開発中である不動産は、投資不動産として分類される。</p>
区分表示	該当の規定はない。	<p>(IAS 1.54(b))</p> <p>投資不動産は財政状態計算書上、区分表示する。</p>

# 11. 資産の減損

	日本基準	IFRS
適用範囲	<p>(固定資産の減損に係る会計基準(以下「基準」)一、固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(以下「減損適用指針」)5,6)</p> <p>他の基準で減損処理に関する定めがある以下の資産を除き、固定資産(有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産)を適用対象としている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>金融資産</li> <li>繰延税金資産</li> <li>無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェア</li> <li>退職給付に係る資産</li> </ul>	<p>(IAS 36.2, 3)</p> <p>適用範囲外とされている項目を除くすべての資産が対象となる。</p> <p>適用対象外項目</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>棚卸資産</li> <li>IFRS 第 15 号に従って認識される契約資産及び契約の獲得又は履行のためのコストから生じる資産</li> <li>繰延税金資産</li> <li>従業員給付から生じる資産</li> <li>IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融資産</li> <li>公正価値で測定される投資不動産</li> <li>IAS 第 41 号の範囲に含まれる農業活動に関連した生物資産で売却コスト控除後の公正価値で測定されるもの</li> <li>IFRS 第 17 号の範囲に含まれる契約のうち資産であるもの</li> <li>IFRS 第 5 号に従って売却目的保有に分類された非流動資産(又は処分グループ)</li> </ul>
減損の兆候の検討	<p>(減損適用指針 11-17)</p> <p>例示ではあるが、具体的な数値基準が存在する(例:市場価格が著しく下落したことは、減損の兆候となるとされており、著しく下落したとは、少なくとも市場価格が帳簿価額から50%程度以上下落した場合が該当する)。</p> <p>その他、IFRS で記載されていない資産の減損の兆候の例示項目として、営業活動から生じる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナス、の場合などがあげられる。</p>	<p>(IAS 36.12)</p> <p>より広い意味合いを有する状況証拠であり、感応度が高いため、より早期に減損の兆候が把握される傾向にある。</p> <p>また、純資産の帳簿価額が、その企業の株式の時価総額を超過している場合も、減損の兆候として認められる例の 1 つとされている。</p>

	日本基準	IFRS
減損プロセスー減損の認識判定及び測定に用いる数値	<p>(減損会計基準ニ 2, 3, 減損適用指針 18-35)</p> <p>2 段階アプローチ</p> <p>減損の兆候がある場合には、最初に減損の認識の判定(資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とこれらの帳簿価額を比較する)を行う。その結果、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額するように減損損失を認識する。</p> <p>回収可能価額は、正味売却価額(時価から処分費用見込額を控除した金額)と使用価値のどちらか高い方の金額をいう。</p>	<p>(IAS 36.59)</p> <p>1 段階アプローチ</p> <p>減損の兆候が存在する場合には、回収可能価額を算定し、資産の帳簿価額がその回収可能価額を上回る場合に、その差額を減損損失として認識する。</p> <p>回収可能価額は、処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い金額となる。</p>
資金生成単位/資産のグルーピングの設定	<p>(減損適用指針 10)</p> <p>個別財務諸表上は、資産のグルーピング(資産グループは、IFRS の資金生成単位に相当)が当該企業を超えて他の企業の全部又は一部とされることはないが、連結財務諸表においては、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直される場合がある。</p>	<p>左記のような取り扱いを定めた規定はない。</p>
減損損失の戻入れ	<p>(減損会計基準三 2、減損適用指針 55)</p> <p>あらゆる資産について禁止される。</p>	<p>(IAS 36.110, 117, 124)</p> <p>のれんに関し、その戻入れは禁止されているが、他の資産については、毎年、戻入れの兆候について検討しなければならない。戻入れが必要な場合は、過年度に減損損失がなかったとした場合の(償却又は減価償却控除後の)帳簿価額を上限として、回収可能価額まで減損損失を戻し入れる。</p>
のれんの減損	<p>(連結財務諸表に関する会計基準 24, 企業に関する結合に関する会計基準 32, 減損会計基準ニ 8、減損適用指針 51-54)</p> <p>のれんは、20 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって規則的に償却を行った上で、減損の兆候がある場合には、別途、減損の認識の判定を実施する。</p>	<p>(IAS 36.10, 11, 80)</p> <p>規則的な償却は行わないが、減損の兆候が無くても毎年 1 回、減損の兆候がある場合には追加で、減損テストを行う。(耐用年数を確定できない無形資産及びいまだ使用可能となっていない無形資産も同様)</p>

	日本基準	IFRS
のれんの配分	<p>(減損会計基準二 8, 減損会計基準注解(注 9), 減損適用指針 53-54,131-133)</p> <p>のれんを認識した取引において取得された事業の単位が複数の場合は、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のれんを各事業に分割する。減損損失の認識の判定は、原則として、分割された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。</p> <p>ただし、のれんの帳簿価額を、帰属する事業に関連する資産グループに合理的な基準で配分することができる場合には、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分した上で減損損失の認識の判定をすることができる。</p> <p>のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、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小さいこととなると考えられる。</p>	<p>(IAS 36.80, 84)</p> <p>のれんは、資金生成単位又は資金生成単位グループのうち、企業結合のシナジーから便益を得ると見込まれるものに配分しなければならない。これは、当該資金生成単位又は資金生成単位グループに被取得企業のその他の資産又は負債が配分されているかどうかを問わない。のれんを配分する資金生成単位又は資金生成単位グループは以下の双方を満たすものでなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 内部管理目的でのれんがモニターされる最小単位でなければならない。</li> <li>▪ IFRS 第 8 号第 5 項により決定された集約前事業セグメントよりも大きなものであってはならない</li> </ul> <p>なお、企業結合時ののれんの配分が、企業結合が行われた会計年度末までに完了出来ない場合には、翌会計年度末までに完了させる必要がある。</p>
資金生成単位に非支配持分がある場合ののれんの減損テストと減損損失の配分	<p>(減損会計基準二 8, 減損会計基準注解(注 9), 減損適用指針 51-54,131-133、連結財務諸表に関する会計基準 24)</p> <p>非支配持分が存在する場合ののれんの減損テストについて、定めていない。</p> <p>全部のれんアプローチは採用されていない。</p>	<p>(IAS 36.C4, C8)</p> <p>企業結合時ののれんの算定にあたり、購入のれんアプローチを採用しており、かつ、非支配持分が存在する場合は、グロスアップ調整をしてから減損テストを実施し、配分後、親会社持分のみを減損損失として認識する。</p>



	日本基準	IFRS
全社資産の配分	<p>(減損会計基準ニ 7, 減損適用指針 48-50)</p> <p>共用資産に減損の兆候がある場合に、減損損失を認識するかどうかの判定は、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えた、より大きな単位で行う。</p> <p>ただし、共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産又は資産グループに合理的な基準で配分することができる場合には、共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分した上で減損損失を認識するかどうかを判定することができる。</p>	<p>(IAS 36.102)</p> <p>【国際会計の実務(日本語版)2024 第20章 P.46 以降参照】</p> <p>全社資産の帳簿価額の一部を、合理的で首尾一貫した基準により資金生成単位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。</p> <p>合理的で首尾一貫した基準により配分できない場合は以下の 3 つの手続きを検討する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 資金生成単位について減損テストを行い、減損損失が存在すれば認識する。</li> <li>② 資金生成単位をグループ化し、全社資産の帳簿価額の一部又は全部を当該グループに配分する。なお、当該資金生成単位グループには①の手続きの対象となった資金生成単位を含めなければならない。</li> <li>③ 最後に当該資金生成単位グループの帳簿価額が当該資金生成単位グループの回収可能価額を上回っているかどうかを判断するためのテストを行う。</li> </ol> <p>資金生成単位グループの帳簿価額が、その回収可能価額を上回るときは、減損損失を資金生成単位グループに含まれるすべての資産、及び全社資産の当該資金生成単位グループへの配分額に対して比例配分する。</p>
使用価値算定上のキャッシュ・フローの見積り(機能の改善・見積期間・将来成長率)	<p>(減損適用指針 36(3), 37(2), 38(1))</p> <p>計画されていない将来の設備の増強や事業の再編の結果として生ずる将来キャッシュ・フローは見積りには含めない。</p> <p>キャッシュ・フローを見積る期間は、資産の経済的残存使用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存耐用年数とする。</p> <p>中長期計画の見積期間を超える期間については、合理的な反証がい限り、それまでの計画に基づく趨勢を踏まえた一定又は遞減する成長率(ゼロやマイナスの場合もある)の仮定を用いる。</p>	<p>(IAS 36.33(b)(c), 35, 44, 45)</p> <p>キャッシュ・フロー予測は、将来のリストラクチャリング又は資産の機能を改善又は拡張することから生じることが予想される、将来のキャッシュ・インフロー又はアウトフローの見積りを除外する。</p> <p>これらの予算／予測を基礎とした予測は、より長い期間を正当化し得ない限り、最長でも5年間でなければならない。</p> <p>直近の予算／予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測は、遞増率が正当化できる場合を除き、後続の年度に対し一定の又は遞減する成長率を使用した予算／予測に基づくキャッシュ・フロー予測を推測して延長することで見積る。</p> <p>この成長率は、より高い成長率を正当化し得ない限り、企業が営業活動をしている製品、産業もしくは国、又は当該資産が使用されている市場の、長期平均成長率を超えてはならない。</p>

	日本基準	IFRS
減損損失の認識及び測定	<p>(減損会計基準二 3, 四 2, 減損適用指針 25)</p> <p>減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を当期の損失(原則として、特別損失)とする。</p>	<p>(IAS 36.60, 61)</p> <p>再評価をしていない資産の減損損失は、純損益に認識する。</p> <p>再評価している資産の減損損失については、当該資産に係る再評価剰余金の金額を超過しない範囲で、その他の包括利益に認識し、残りを純損益に認識する。</p>

## 12. リース

	日本基準	IFRS
契約がリースに該当するか及び契約にリースが含まれているかどうかの判断	<p>(リース取引に関する会計基準(以下「リース取引会計基準」)4, リース取引に関する会計基準の適用指針(以下「リース取引適用指針」)91)</p> <p>リース取引は、「特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、リース期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、リース料を貸手に支払う取引」と定義されている。</p> <p>リース取引は、リース契約、レンタル契約、賃貸借契約などの名前に係わらず、リース取引の定義を満たすかどうかにより判断するが、リースの識別について、IFRS のように詳細な判断基準は存在しない。契約がリースであるかまたはリースを含んでいるかの再判定については、明確な規定はない。</p>	<p>(IFRS 16.9, 11, B9-B31)</p> <p>リースとは、資産を使用する権利を一定期間にわたり、対価と交換に移転する契約と定義されており、指針に基づいて、契約の開始日に契約がリースに該当するか、又はリースを含んでいるかを検討する。</p> <p>契約の条件が変更された場合にのみ、契約がリース又はリースを含んだものであるかどうかを再判定する。</p>
契約の結合	明確な規定はない。	<p>(IFRS 16.B2)</p> <p>下記の要件のいずれかに該当する場合には、同一の相手方(又は相手方の関連当事者)と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 複数の契約を一体として考慮しないと理解できない全体的な商業上の目的でパッケージとして交渉されている。</li> <li>▪ ある契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。</li> <li>▪ 複数の契約で移転される原資産の使用権(又は契約のそれぞれで移転される原資産の使用権)が、B32 項に記述する単一のリース構成部分を構成する。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
リース期間	<p>(リース取引会計基準 13.4, リース取引適用指針 9, 11, 12, 29, 57, 67)</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。</p> <p>解約不能のリース期間と借手が再リースを行う意思が明らかな場合における再リース期間の合計をリース期間とする。</p>	<p>(IFRS 16.18, B34)</p> <p>リース期間は、リースの解約不能期間に下記の両方を加えたものとして決定される。</p> <p>(a) リースを延長するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使することが合理的に確実である場合)</p> <p>(b) リースを解約するオプションの対象期間(借手が当該オプションを行使しないことが合理的に確実である場合)</p> <p>借手、貸手の双方が多額でないペナルティにより契約を解約できる場合には、リースに強制力がなくリースは存在しないが、「強制力」は契約上のペナルティのみならず、経済的インセンティブ等の契約より幅広い経済実態も考慮する必要がある。(IFRIC アップデート 2019 年 11 月)</p>

	日本基準	IFRS
リースの分類	<p>(リース取引会計基準 5, 6, 8, リース取引適用指針 5, 9, 94)          解約不能かつフルペイアウトの要件を充足するリース取引をファイナンス・リース取引といい、リース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかについては、その経済的実質に基づいて判断すべきものであるが、以下のいずれかに該当する場合は、ファイナンス・リース取引と判定される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、見積現金購入価額の概ね 90% 以上</li> <li>■ 解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数の概ね 75% 以上</li> </ul> <p>ファイナンス・リース取引以外のリース取引をオペレーティング・リース取引という。</p> <p>ファイナンス・リース取引はさらに、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・リースに分類される。</p>	<p>(IFRS 16.22, 61-65)          借手は、リースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類することはない。</p> <p>貸手は、リースをファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類する。当該分類は、資産の所有に伴うリスクと経済価値が実質的にすべて借手に移転しているかに基づいて行われ、契約の形式よりも取引の実質に基づいて判断される。</p> <p>したがって、日本基準のような数値基準は設けられていない。</p> <p>単独で又は組合せによりリースが通常はファイナンス・リースに分類されることとなる状況の例として、下記がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 当該リースにより、リース期間の終了までに借手に原資産の所有権が移転される。</li> <li>■ 借手が、オプションが行使可能となる日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格で原資産を購入するオプションを有していることにより、当該オプションが行使されることが契約日において合理的に確実である。</li> <li>■ 所有権が移転しない場合でもリース期間が原資産の経済的耐用年数の大部分を占める。</li> <li>■ 契約日において、リース料の現在価値が、少なくとも原資産の公正価値のほとんどすべてとなっている。</li> <li>■ 原資産が特殊な性質のものであり、借手のみが大きな改変なしに使用できる。</li> </ul> <p>また、単独で又は組合せによりリースがファイナンス・リースに分類される可能性のある状況の指標として、下記がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 借手が当該リース契約を解約できる場合に、当該解約に関連する貸手の損失が借手の負担となる。</li> <li>■ 残存資産の公正価値変動による利得又は損失が借手に発生する(たとえば、リースの終了時における売却収入とほぼ同額となる賃借料割戻しの形で)。</li> <li>■ 借手が市場賃料よりも著しく低い賃料で次期のリース契約を継続する能力を有している。</li> </ul>



	日本基準	IFRS
借手の資産及び負債の認識の免除	<p>(リース取引適用指針 34, 35, 45, 46)</p> <p>以下のいずれかを満たす場合、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 所有権移転外ファイナンス・リースについて、事業内容に照らして重要性が乏しい、リース契約 1 件当たりのリース料総額が 300 万円以下のリース取引</li> <li>▪ リース期間が 1 年以内のリース取引</li> <li>▪ 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、リース料総額が当該基準額以下のリース取引</li> </ul>	<p>(IFRS 16.5-8, B3-B8)</p> <p>借手は、短期リース、及び少額リースについて、使用权資産、及びリース負債を認識することなく、費用を定額で認識する方法、又はその他の規則的な方法によることができる。</p> <p>IFRS 第 16 号 BC100 では、少額リースについて、IASB は、新品時に 5 千米ドル以下という規模の価値の原資産のリースを念頭に置いていたことが示されている。</p>
借手の資産及び負債の測定	<p>(リース取引適用指針 22, 31, 37)</p> <p>ファイナンス・リース資産及び債務の価額は以下のとおり。</p> <p>〈貸手の購入価額等が明らかな場合〉</p> <p>所有権移転：貸手の購入価額等          所有権移転外：貸手の購入価額等、又は、リース料総額(残価保証額を含む)の割引現在価値のいずれか低い金額</p> <p>〈貸手の購入価額等が明らかなでない場合〉</p> <p>リース料総額(所有権移転の場合は割安購入選択権の行使価額を含む)の割引現在価値、又は、借手の見積現金購入価額のいずれか低い金額</p> <p>所有権移転外ファイナンス・リースについて、リース資産総額に重要性が乏しい場合には、リース料総額から利息相当額を控除しない方法又は利息相当額を定額法で各期に配分する方法を適用できる。</p>	<p>(IFRS 16.23-28)</p> <p>使用权資産は、リース開始日に取得原価により測定する。</p> <p>リース負債は、リース開始日にリース料支払額の現在価値により測定する。</p> <p>なお、日本基準のような簡便的な取扱い は定められていない。</p>
変動リース料	<p>(リース取引適用指針 89, 90)</p> <p>変動リース料の会計処理については、明確な規定はなく、取引の実態に応じて会計処理する。</p>	<p>(IFRS 16.27(b), 28, 38, 70(b))</p> <p>指数又はレートに応じて決まる変動リース料はリース料総額に含めるが、それ以外の変動リース料は、発生時に費用(貸手の場合は収益)処理する。</p>

	日本基準	IFRS
購入オプション	(リース取引適用指針 10(2), 37(2)) 割安購入オプションの行使が確実に予想される場合には、割安購入オプションの行使価額をリース料総額に含める。なお、この場合は所有権移転ファイナンス・リースに該当する。	(IFRS 16.27) 借手が行使することが合理的に確実な購入オプションをリース料に含める。
ファイナンス・リースの貸手の会計処理 ー重要性がない場合の取扱い	(リース取引適用指針 51, 53, 59, 60, 61) 通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。次のいずれかの方法を選択し、継続的に適用する (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法 (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法 (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法  利息相当額の各期への配分方法は、原則として利息法による。ただし、所有権移転外ファイナンス・リースについて、リース取引に重要性が乏しいと認められる場合は、定額法により各期へ配分することができる。なお、リース取引を主たる事業としている企業は、当該例外処理を適用できない。	(IFRS 16.67-76, 付録 A) リース期間の開始時点で、受取債権を認識する。 当該債権は、リース開始日のリース料総額をリース上の計算利子率で割り引いた金額及び無保証残存価値の現在価値合計(正味リース投資未回収額)である。 貸手に生じた初期直接費用は、貸手が製造業者又は販売業者の場合を除き、正味リース投資未回収額に算入する。  金融収益は、ファイナンス・リースについて貸手の正味リース投資未回収額に対して一定の期間利益率を反映する方法で認識しなければならず、日本基準のような重要性がない場合の取扱いに関する明文規定はない。
借手の使用権資産の事後測定	(リース取引会計基準 12, 39) 所有権移転ファイナンス・リース資産の減価償却費は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する。 所有権移転外ファイナンス・リース資産については、企業の実態に応じ、自己所有の固定資産と異なる償却方法を選択することができる。	(IFRS 16.30-35) 借手は使用権資産を以下の方法により測定する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 原価モデル(IAS 第 16 号参照)</li> <li>▪ 再評価モデル(IAS 第 16 号参照)</li> <li>▪ 公正価値モデル(IAS 第 40 号参照)</li> </ul>
減価償却期間	(リース会計基準 12, リース取引適用指針 27, 42) <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 所有権移転外ファイナンス・リース リース期間(再リース期間をリース期間に含めている場合は、再リース期間を含む年数)</li> <li>▪ 所有権移転ファイナンス・リース 経済的使用可能予測期間</li> </ul>	(IFRS 16.32) 所有権をリース期間の終了時まで借手に移転する場合、又は使用権資産の取得原価が購入オプションを借手が行使するであろうことを反映している場合には、借手は、使用権資産を開始日から原資産の耐用年数の終了時まで減価償却する。 それ以外の場合には、借手は、使用権資産を開始日から使用権資産の耐用年数の終了時又はリース期間の終了時のいずれか早い方まで減価償却する。

	日本基準	IFRS
土地及び建物のリース	<p>(リース取引適用指針 10, 19, 20, 98, 99, 100)</p> <p>土地と建物を一括したリース取引は、実態に合った方法によって、リース料総額を土地と建物の各要素に配分した上で現在価値基準の判定を行うことになり、3 種類の配分方法が挙げられている。</p> <p>借手においては、土地の賃料が容易に判別可能でない場合には、区分せずに現在価値基準の判定をすることができる。</p> <p>また、土地については、所有権移転条項又は行使が確実な割安購入権の付与がある場合を除き、オペレーティング・リースと推定される。</p>	<p>(IFRS 16.13-17, B32, B55-B57, BCZ242)</p> <p>土地と建物はリースの分類にあたり、リース料対価を、リース開始日における賃借権持分の相対的公正価値に比例して配分する。</p> <p>借手は、原資産の種類ごとに、契約におけるリース要素と非リース要素を単一のリース要素として会計処理することができる</p> <p>(簡便法)。</p> <p>貸手は、借手のような簡便法を適用することができない。</p> <p>ただし、信頼性をもって配分できない場合には、両方の要素がオペレーティング・リースであることが明確でない限り、リース全体をファイナンス・リースとする。一方、土地と建物のリースの両方が投資不動産として処理され、公正価値モデルが適用される場合、分類は不要。</p> <p>なお、土地については、所有権移転条項等がなくても、たとえば 999 年リースなど、実質判断でファイナンス・リースとされる場合があることに留意する。</p>
リース契約に含まれる対価 (管理費等)	<p>(リース取引適用指針 14, 25, 40, 54, 64)</p> <p>維持管理費用相当額(固定資産税、保険料等)は、リース取引の分類の判定及び会計処理において、リース料総額から控除する。その金額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、これをリース料総額から控除しないことができる。</p>	<p>(IFRS 16.B33)</p> <p>借手に移転する財又はサービスではないが、リース契約に関連するコスト(管理費等)は、契約対価に含める。</p>
リース契約におけるリース要素と非リース要素の区分	<p>(リース取引適用指針 14, 26, 41, 55, 65)</p> <p>リース料総額に通常の保守等の役務相当額が含まれる場合には、維持管理費用と同様に扱う。</p>	<p>(IFRS 16.12-17)</p> <p>リース契約における対価を、リース要素と非リース要素に区分することが求められる(ただし、借手は簡便法あり)。</p>
オペレーティング・リース (貸手)	<p>(リース取引会計基準 15)</p> <p>オペレーティング・リース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とされている。</p>	<p>(IFRS 16.81)</p> <p>リース収益は、他の規則的な方法がより適切な場合を除き、リース期間にわたる定額法により認識される。</p>
リース・インセンティブ	<p>該当する規定はない。</p> <p>よって実務上、各期の契約において定められている支払金額が、費用又は収益として認識されていると考えられる。</p>	<p>(IFRS 16 付録 A)</p> <p>リース・インセンティブは、リース料を構成する固定支払からは控除される。</p>

	日本基準	IFRS
セール・アンド・リースバック取引に関する判断	<p>(リース取引適用指針 49, 69)</p> <p>セール・アンド・リースバック取引に関する判断は、リースバック取引が「ファイナンス・リースの判定基準」に基づいて、ファイナンス・リースに該当するか否かがポイントになる。</p> <p>リースバック取引がファイナンス・リースに該当する場合は、借手は、売却損益を繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じて減価償却費に加減して損益に計上する。ただし、売却損失が、物件の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものが明らかな場合は、売却損失を売却時の損失として処理する。</p> <p>リースバック取引がオペレーティング・リースに該当する場合の会計処理について明文で定められていないが、一般に売却時点で売却価額と帳簿価額の差額を利得又は損失として即時に認識されると考えられる。</p> <p>なお、特別目的会社を活用した不動産に係るセール・アンド・リースバック取引については、別途、会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」において会計処理等定められている。</p>	<p>(IFRS 16.98-103)</p> <p>セール・アンド・リースバック取引に関する判断は、売手(借手)による資産の移転が、IFRS 第 15 号における売却の要件を満たすか否かがポイントになる。売手(借手)は、リースバックから生じた使用権資産を、資産の従前の帳簿価額のうち売手(借手)が保持した使用権に係る部分で測定する。売手(借手)は、買手(貸手)に移転された権利に係る利得又は損失のみ認識する。</p> <p>【2022 年 9 月に公表された改訂 IFRS 第 16 号】IFRS 16.102A</p> <p>セール・アンド・リースバック取引については、負債の事後測定に関する規定が明確ではなかったが、借手に残存する使用権資産に関する利得又は損失に係る金額を認識しない方法によって、リース負債については第 36 項から第 46 項を、使用権資産については第 29 項から第 35 項を適用することが明確化された。</p> <p>本改訂はリースバックから生じるリース負債の測定に関する具体的な要求事項を定めていない。リースバックから生じるリース負債の当初測定において、売手である借手が結果として、付録 A のリース料の一般的な定義とは異なる「リース料」を算定する可能性がある(新たに追加された設例 25 では、リースバック取引で認識したリース負債に指数又はレートに応じて決まるものではない変動リース料が含まれている)。</p> <p>売手である借手は、IAS 第 8 号に従って目的適合性及び信頼性を有する情報につながる会計方針を決定し適用する必要がある。</p>

	日本基準	IFRS
サブリースの会計処理	<p>(リース取引適用指針 47)</p> <p>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、貸借対照表上は、リース債権(又はリース投資資産)とリース債務の双方が計上される。なお、リース債権(又はリース投資資産)及びリース債務は利息相当額控除後の金額で計上することが原則であるが、利息相当額控除前の金額で計上することもできる。また、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け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各期に配分し、サブリース差益等の名称で損益計算書に計上する。</p>	<p>(IFRS 16.B58)</p> <p>サブリースを行う仲介者は、使用権資産を参照してサブリースの分類を行う。IFRS 第 16 号では、サブリースの表示に関して要求事項は定めておらず、他の IFRS の規定を適用する。具体的には、リース資産及びリース負債は金融商品の相殺に関する規定を適用し、リース収益及びリース費用は IAS 第 1 号の相殺に関する規定を適用する。これらの相殺に関する規定を満たさない場合には、相殺表示は認められない。</p>
ポートフォリオアプローチ	該当する規定はない。	<p>(IFRS 16.B1)</p> <p>類似した特徴を有するリースに関して、個々のリースごとに会計処理した場合と重要な差異がないと合理的に見込まれる場合には、複数のリースを単一のリースとして会計処理することができる。</p>
リースの見直し	該当する規定はない。	<p>(IFRS 16.20, 21, 39-43)</p> <p>一定の事象が発生した場合リース期間の見直しが求められる。また、リース期間や残価保証の見積り等に変更が生じた場合には、リース負債の見直しを行う。</p>
リース契約の条件変更	<p>該当する規定はない。</p> <p>ただし、再リースの取扱いを定めており、再リース期間を耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用又は収益として処理する。(リース取引適用指針 29,57)</p>	<p>(IFRS 16.11, 44-46, 79-80, 87)</p> <p>リース契約の条件変更を行う場合、契約にリースが含まれているかどうか再判定を行い、当該変更内容を別個のリースとして会計処理するかどうかを検討する。オペレーティング・リースの条件変更を当該条件変更の発効日から新たなリースとして会計処理する。当初のリースに係る前払リース料又は未払リース料は新たなリースに係るリース料の一部とみなす。</p>



## 13. 金融商品

	日本基準	IFRS
非金融商品項目の売買契約	<p>(金融商品会計に関する実務指針(以下「実務指針」6, 20, 218) 契約条項により純額(差金)決済を要求もしくは容認し、契約外の手段で純額決済が容易にでき、又は資産の引渡しを定めていてもその受取人を純額決済と実質的に異ならない状態に置くものは、金融商品会計が適用される。</p> <p>ただし、トレーディング目的以外の将来予測される仕入、売上又は消費を目的として行われる取引で、当初から現物を受け渡すことが明らかなものは、金融商品会計基準の対象外である。</p>	<p>(IFRS 9.2.4-2.7, IFRS 9(2026).2.8) 現金もしくは他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換により決済できる一定の非金融商品の売買契約は、自己使用(通常の購入、売却、自己使用目的で締結され、引き続きその目的で保有されている)の例外に該当しない限り、金融商品会計が適用される。</p> <p>純額決済が可能と判断される状況について具体的なガイダンスが設けられている。</p> <p>2026 年 1 月 1 日以降開始事業年度から(早期適用可)、自然依存電力取引の自己使用の例外規定の評価にあたり、例外的な取扱いが設けられている。</p> <p>なお、自己使用の例外に該当する場合であっても、会計上のミスマッチが解消又は大幅に軽減される場合に限り、当初認識時のみ、当該契約に公正価値オプションを適用し、純損益を通じて公正価値で測定することができる。</p>
ローン・コミットメント	<p>(実務指針 139) 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、その旨及び極度額又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>(IFRS 9.2.1(g), 2.3, 4.2.1(d), 6.7.1) 以下のローン・コミットメントは、信用供与時に公正価値で金融負債として認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業が公正価値オプションを適用し、純損益を通じて公正価値で測定(FVPL)する金融負債に指定したローン・コミットメント</li> <li>純額決済が可能なローン・コミットメント(これらのローン・コミットメントはデリバティブに該当)</li> <li>市場金利を下回る金利によるローン・コミットメント</li> </ul>
金融保証契約	<p>(実務指針 137) 債務保証については、金融資産又は金融負債の消滅の認識の結果生じるものを除いて時価評価は行わず、引当金の要件を満たすものについては、債務保証損失引当金を計上する。</p> <p>なお、日本の銀行等においては、第三者へ債務保証を行った場合、当該偶発債務を支払承諾勘定、顧客への求償権を支払承諾見返勘定として貸借対照表に両建計上している。</p>	<p>(IFRS 9.4.2.1(c), 5.1.1 section 5.5 impairment) IFRS 第 9 号により、IFRS 第 17 号が適用されない金融保証契約は、新たな減損規定の適用対象とされたことに伴い、当初認識時以降の測定に IAS 第 37 号が適用されなくなり、以下のいずれか大きい金額で測定することとされた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IFRS 第 9 号の減損規定に従って算定される引当額</li> <li>当初認識された金額(該当がある場合は、IFRS 第 15 号に基づき認識された償却累計額を控除)</li> </ul> <p>※通常は前受保証料と想定される。</p>

	日本基準	IFRS
初日損益	(実務指針 29) 金融資産又は金融負債の当初認識は、時価により測定する(初日損益に関する具体的規定が存在しない)。	(IFRS 9.B5.1.2A/IFRS 13.57-59,B4, 付録 A) 当初認識時の公正価値が、取引価格と異なる場合、その差額(初日損益)は以下のように処理される。 ① 公正価値が同一商品の活発な市場における公表価格、又は観察可能な市場データのみに基づくモデル評価額の場合、初日損益を即時認識する。 ② 上記以外の場合、すなわち、金融商品以外の要素を含む活発な市場で取引されておらず、価格評価モデルへの入力値が市場において観察できない場合、取引価格とその公正価値の差額は、初日損益を当初認識時に計上する事は禁止され、損益の繰延が必要となる。なお、その後は、時の経過を含め市場参加者がプライシングにあたって考慮する要因の変化(インプットが観察可能になる等)に関連する範囲でのみ損益認識する。
取引費用の取得原価算入	(実務指針 29, 56) デリバティブを除く、金融資産の取得時における付随費用は、取得価額に含める。ただし、経常的に発生する費用で、個々の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。	(IFRS 9.5.1.1) 金融資産又は金融負債が純損益を通じて公正価値で測定されない場合には、取引費用を取得原価に加算する。 金融資産又は金融負債が純損益を通じて公正価値で測定される場合は、取引費用を取得原価に含めない。
事後測定総論 (金融資産の分類も参照のこと)	(金融商品に関する会計基準(以下「基準」)14-22) 債権と有価証券に分けて捉え、基本的には有価証券のみを分類の対象としている。	(IFRS 9.4.1.1) 金融資産は、事後測定の目的上、以下の3つの区分のいずれかに分類される。 ▪ 償却原価で測定するもの ▪ その他の包括利益を通じて公正価値で測定するもの ▪ 純損益を通じて公正価値で測定するもの
低利、無利息での貸付の公正価値	(実務指針 29) 金融資産の当初認識時の測定は、時価で行う。	(IFRS 9.B5.1.1, B5.1.2) 無利息あるいは市場金利と乖離した金利での貸付は、たとえば、同じ信用格付を有する類似の金融商品の市場金利を用いて DCF 法により公正価値を算定し、当該金額で当初測定し、実効金利法で事後測定しなければならない。なお、当初の貸付額との差額は、その実質に応じて処理する。

	日本基準	IFRS
公正価値測定の範囲	(基準 19) 市場価格のない株式等を除き、時価評価を行う。	(IFRS 9.5.2.1, B5.2.3-B5.2.6) 公表価格がない資本性金融商品及びそのデリバティブ(資産)に関する IAS 第 39 号における取得原価評価の例外規定は廃止され、必ず公正価値で測定する必要がある。
通常の方法による金融資産の購入又は売却 電子送金システムを用いて行う金融負債の決済	(実務指針 22, 26) 有価証券の売買契約については、約定日から受渡日までの期間が市場の規則又は慣行に従った通常の期間である場合、売買約定日に買手は有価証券の発生を認識し、売手は有価証券の消滅の認識を行う。ただし、保有目的区分ごとに買手は約定日から受渡日までの時価の変動のみを認識し、また、売手は売却損益のみを約定日に認識する修正受渡日基準によることができる。  貸付金及び借入金は、資金の貸借日にその発生を認識し、その返金日に消滅を認識する。	(IFRS 9.3.1.2) 通常の方法による金融資産の購入又は売却については、取引日会計又は決済日会計により、認識及び認識の中止を行わなければならない。当該方法は会計方針として選択できる。  (IFRS 9 (2026).B3.3.8-B3.3.9) 2026 年 1 月 1 日以降開始事業年度から(早期適用可)、以下の条件が満たされる場合に、企業は電子送金システムを用いて決済される金融負債の認識を決済日前に中止できる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 企業は送金指示の撤回、中止又は取消しを行う実務上の能力を有していない。</li> <li>▪ 企業は送金指示の結果として決済に使用される現金にアクセスする実務上の能力を有していない。</li> <li>▪ 電子送金システムに関連する決済リスクは僅少である。</li> </ul>
金融資産の認識の中止	(基準 8, 9, 11, 12, 56-58) 財務構成要素アプローチに基づき、金融資産の消滅を認識する。	(IFRS 9.3.2.6, 5.4.4, B3.2.1) リスク・経済価値アプローチと支配アプローチの考え方を取り入れた「混合モデル」により金融資産の認識を中止する。金融資産の全体又は部分の回収について合理的な見込みがなくなった場合には直接償却 (Write off) しなければならないが、この直接償却も認識中止事象を構成する。
金融資産の譲渡による新たな資産・負債	(実務指針 37, 39) 金融資産の消滅時に新たに発生した資産及び負債は譲渡時の時価で計上し、回収サービス業務資産又は負債は、実際の回収サービス業務収益と通常得べかりし収益との差額に基づき計上する。	(IFRS 9.3.2.11) 金融資産の譲渡による新たな金融資産、金融負債又はサービス負債は公正価値で認識しなければならない。

	日本基準	IFRS
金融負債の交換及び条件変更	該当する基準はない。	<p>(IFRS 9.3.3.2, B3.3.6, B5.4.6, IFRIC AD 2012/09)</p> <p>金融負債が著しく異なる条件で交換される場合や、条件の大幅な変更が行われる場合には、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理される。</p> <p>認識の中止が生じない金融負債の条件変更又は交換が発生した場合、金融負債の償却原価を修正しなければならない。新たな条件による見積将来キャッシュ・フローを当初の実効金利で割り引くことにより償却原価の再計算を行い、従前の帳簿価額との差額は、直ちに純損益に認識する。</p> <p>なお、金融資産の交換及び条件変更についても、原則として金融負債の条件変更と同様の会計処理(著しい条件変更の場合は認識中止、そうでない条件変更の場合は簿価修正)を行う。</p>

	日本基準	IFRS
その他の金融負債	<p>(基準 26, 実務指針 126)</p> <p>金融負債はデリバティブ取引により生じる正味の債務を除いて、時価評価の対象とされない。</p> <p>金融負債は債務額をもって貸借対照表価額とする。ただし、収入に基づく金額と債務額が異なる場合には、償却原価法で測定しなければならない。</p>	<p>(IFRS 9.4.2.1-2)</p> <p>事後測定には、純損益を通じて公正価値で測定 (FVPL) に該当する場合を除き、常に実効金利法に基づく償却原価が用いられる。</p>
金融資産の分類	<p>(基準 14-18, 実務指針 83)</p> <p>保有区分ごとの分類アプローチ、及び組込デリバティブについては区分処理の検討を行うアプローチである。</p> <p>・金融資産は、債権と有価証券に分けて捉えられ、有価証券についてのみ、以下の区分に経営者の意図及び要件に照らして分類され、区分ごとに規定された事後測定方法に従って処理される。</p> <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> <p>基本的に分類は個々の商品ごとに判断される。ただし、満期保有目的の債券に分類された債券については、その一部を売買目的有価証券又はその他有価証券に振り替えたり、償還期限前に売却を行ったりした場合は、満期保有目的の債券に分類された残りのすべての債券について、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券又はその他有価証券に振り替えなければならない。</p>	<p>(IFRS 9.4.1.1-4.1.5, 5.2.1, 5.7.5, 5.7.6, BC5.21)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 負債性金融資産 (債券・債権等) <p>「ビジネスモデル・テスト」及び「契約上のキャッシュ・フローの特性テスト」に従い、以下の 3 つに区分される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 償却原価 <p>当該金融資産を保有するビジネスモデルが回収であり、かつ、契約上のキャッシュ・フローの特性テストを満たすもの</p> </li> <li>・ (リサイクルあり) その他の包括利益を通じて公正価値で測定 (FVOCI) <p>当該金融資産を保有するビジネスモデルが回収と売却の両方であり、かつ、契約上のキャッシュ・フローの特性テストを満たすもの</p> </li> <li>・ 純損益を通じて公正価値で測定 (FVPL) <p>上記のいずれにも該当しないもの</p> </li> </ul> <p>償却原価又は FVOCI に分類される場合であっても、要件を満たす場合は公正価値オプションを適用し FVPL に分類できる。</p> </li> <li>・ 資本性金融資産 (株式等) <p>トレーディング目的でなく、当初取得時に企業が指定した場合のみ、その他の包括利益を通じて公正価値 (リサイクルなし) で測定される。上記指定が行われない資本性金融資産は FVPL に分類される。</p> </li> <li>・ デリバティブ <p>すべて FVPL で処理される。</p> </li> </ul>



	日本基準	IFRS
負債性金融資産 ／契約上のキャッシュ・フローの特性テスト～概要	保有区分ごとの分類アプローチ、及び組込デリバティブについては区分処理の検討を行うアプローチであり、契約上のキャッシュ・フローの特性テストに相当する規定はない。	<p>(IFRS 9.4.1.1(b), 4.1.2A(b), 4.1.3, B4.1.7-B4.1.14, B4.1.18-B4.1.19)</p> <p>金融資産は、「特定日に元本及び元本残高に対する金利のみを表すキャッシュ・フローを生み出す」と判断される場合には、契約上のキャッシュ・フローの特性を満たす(SPPI 要件:Solely payments of principal and interest と称される)。</p> <p>元本とは当初認識時の公正価値にその後の元本返済を加味した金額とされる(例:市場取得の場合には譲渡価格、ゼロ・クーポン債の割引価格)。</p> <p>金利は「一定期間の元本残高に対する貨幣の時間的価値の対価、信用リスクの対価、及びその他の基本的な貸付に係るリスク(例:流動性リスク)及びコスト(管理コスト)への対価、ならびに利鞘」である。</p> <p>基本的な貸付契約と無関係のリスクやボラティリティに対するエクスポージャーを生じさせる契約条件(例:株価やコモディティ価格にリンク)がある場合、原則としてこのテストは満たさないが、各期及び累積的影響が「無視できるほど僅少(de minimis)」な場合にはテストを満たしうる。</p>

	日本基準	IFRS
負債性金融資産 ／ビジネスモデル・テストの 概要	該当する基準はない。	<p>(IFRS 9.4.1.1(a), 4.1.2(a), B4.1.1-B4.1.6)</p> <p>契約上のキャッシュ・フローの特性テストを満たす金融資産(満たさないものはすべて FVPL)は、金融資産(ポートフォリオ)を運用する企業のビジネスモデルに従って、以下に分類される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>契約上のキャッシュ・フローの「回収」を目的として保有 → 償却原価適格</li> <li>契約上のキャッシュ・フローの「回収と売却」の両方を目的として保有 → (リサイクルあり) FVOCI 適格</li> <li>上記以外 → FVPL</li> </ul> <p>「回収」目的(償却原価)、又は「回収及び売却」目的(FVOCI)と判定された場合であっても、それにより会計上のミスマッチが生じる場合には、公正価値オプションにより FVPL に分類することは可能である。</p> <p>判定は個別商品レベルではなくポートフォリオ・レベルで行われる。これは、経営者の意図ではなく、企業の運用実態すなわち事実認定に基づき判定される。より具体的には、単なる実績としての売却頻度や売却金額によって判断するのではなく、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>主要な経営幹部による業績評価及び報告</li> <li>ビジネスモデルの業績に影響するリスク、及び企業によるその管理方法</li> <li>運用担当者の報酬の決定方法</li> </ul> <p>といった運用の実態と内部管理の実態に照らして判断される。</p>
トレーディング目的で保有する金融負債	(基準 26) デリバティブ取引により生じる正味の債務を除いて、金融負債は時価評価されない。	(IFRS 9.4.2.1, 付録 A) トレーディング目的で保有する金融負債は、FVPL に分類される。

	日本基準	IFRS
公正価値オプション	該当する基準はない。	<p>(IFRS 9.4.1.5, 4.2.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>金融資産 会計上のミスマッチが生じている場合のみ、引き続き公正価値オプションを適用し、FVPL に分類することができる。</li> <li>金融負債及び非金融項目 一定の要件を満たす場合には、公正価値オプションを適用できる。 ただし、公正価値変動のうち、自己の信用リスクに起因する部分は、それにより会計上のミスマッチが生まれる又は増幅される場合を除き、OCI に計上する。なお、当該 OCI の純損益への振替は禁止される。</li> </ul>
金融資産の再分類及び区分変更	<p>(実務指針 80)</p> <p>有価証券の保有目的区分は、正当な理由なく変更することはできないとしており、正当な理由に該当するケースとして、資金運用方針の変更又は特定の状況の発生に伴って、保有目的区分を変更する場合等が挙げられている。</p>	<p>(IFRS 9.4.4.1-2, 5.6.1, 5.6.7, B4.4.1-2)</p> <p>負債性金融資産について、ビジネスモデルが変更された稀なケースにおいてのみ、再分類が認められる。著しい市場環境の変化が生じた場合であっても、単なる特定の金融資産の保有意图の変更はビジネスモデルの変更に該当しない。同様に、金融資産の市場の一時的な消滅や、異なるビジネスモデル間での金融資産の譲渡もこれに該当しない。ビジネスモデルが変更されたケース以外には、再分類は認められない。</p> <p>再分類は、翌報告期間の期首から行われる。</p> <p>資本性金融資産及び金融負債については、再分類は認められない。</p>
非デリバティブ資本性金融資産（為替の影響については次の項を参照）	<p>(基準 18, 実務指針 59)</p> <p>その他有価証券は、有価証券が「売買目的有価証券」、「満期保有目的の債券」、「子会社株式及び関連会社株式」のいずれにも該当しない場合に分類される。</p> <p>評価差額の合計額を純資産の部に計上する方法、又は、評価差益は純資産の部に計上し、評価差損は当期の損失として処理する方法（部分純資産直入法）を選択することができる。</p> <p>その他有価証券の決算時の時価は、原則として、期末日の市場価格に基づいて算定された価額とする。</p>	<p>(IFRS 9.5.7.5-5.7.6)</p> <p>当初認識時にのみ、取消不能の FVOCI オプションの指定を行い、FVOCI に分類できる。その他の資本性金融資産はすべて FVPL として処理される。</p> <p>指定は理論上は個別銘柄ごとに行うことが可能（同一銘柄内で異なる場合もあり得る）。</p> <p>資本性金融資産を FVOCI に指定した場合には、受取配当金のみ純損益として計上されるが、明らかに投資自体の回収の場合は帳簿価額の減額として処理されることから、結果として OCI に計上されることになる。</p> <p>累積 OCI として資本に計上された評価損益は、その後に当該投資を売却し、実現損益となった場合であっても純損益へ振り替える（リサイクル）ことができない。ただし、資本内部での振替は認められている。</p> <p>上記の処理が適用される結果、これらの投資について減損という概念は不要となっている。</p>

	日本基準	IFRS
外貨建金融商品の為替差額の処理	<p>(外貨建取引等の会計処理に関する実務指針 16)</p> <p>外貨建その他有価証券の評価差額に関して、取得原価又は償却原価に係る換算差額も評価差額と同様に処理する。</p> <p>ただし、外貨建債券については、外国通貨による時価の変動に係る換算差額を評価差額とし、それ以外の差額については為替差損益として処理することもできる。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.2)</p> <p>外貨建の貨幣性金融商品(負債性)である場合、為替レートの変動による利得又は損失は、純損益で認識する。</p> <p>FVOCI オプションの指定を行った外貨建の資本性金融資産(FVOCI)については、為替レートの変動による利得又は損失は OCI で認識する。</p>
償却原価法と実効金利	<p>(基準(注 9), 実務指針 70,74, 119, 金融商品会計に関する Q&amp;A Q25)</p> <p>償却原価法は原則として利息法で実施するが、継続適用を条件として、定額法を採用することができる。</p> <p>償却原価法の範囲は、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるものに限られる。よって、減損実施後の取得差額はもはや金利調整差額とは考えられないため、償却原価法は適用しない。</p> <p>延滞債権(一般に6ヵ月~1年)及び破産更生債権等については未収利息不計上の処理が要求される。</p>	<p>(IFRS 9.5.2.1, 5.4.1-2, B5.4.1-8)</p> <p>一定の金融資産及びトレーディング目的でないし公正価値オプションの指定がなされたものを除く金融負債は、実効金利法により償却原価で測定される。減損実施後も償却原価法を行う。</p> <p>実効金利には契約当事者間で授受される手数料、取引費用、ならびにその他のプレミアム及びディスカウント、すでに発生しているクレジット・ロス等を考慮する。</p>
非上場資本性投資(時価のない株式)	<p>(基準 19, 実務指針 92)</p> <p>市場価格のない株式等については、取得原価をもって貸借対照表価額とする。当該株式の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ときは、相当の減額を行い評価差額は当期の損失として処理しなければならない。</p>	<p>(IFRS 9.5.2.1, B5.2.3-B5.2.6)</p> <p>取得原価評価の例外規定は廃止され、常に公正価値測定することが求められる。</p> <p>ただし、一定の状況では取得原価が公正価値の最善の見積りとみなせる場合もあり得るとした上で、そのような判断が適切ではない状況に関するガイダンスが提供されている。</p>
貸倒引当金と減損の区別	<p>(基準 20-21, 27-28)</p> <p>債権の貸倒見積額と有価証券の減損に分けて検討する。</p>	<p>(IFRS 9.5.2.2, 5.5.1-2)</p> <p>償却原価で測定される金融資産、負債性金融商品のうち FVOCI の金融資産、リース債権及び IFRS15 に基づく契約資産等に対して単一のアプローチで予想信用損失に対する損失評価引当金(貸倒引当金)が認識される。</p>

	日本基準	IFRS
貸倒引当金及び減損 (有価証券)	<p>(実務指針 91-92)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>時価のある有価証券 時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理する。 50%程度以上下落した場合には、著しく下落したときに該当する。概ね 30%未満の下落は、著しい下落に該当しない。</li> <li>市場価格のない株式等 発行会社の財政状態の悪化による実質価額の著しい低下を減損処理する(1株あたり純資産額に所有株式数を乗じた金額が 50%程度以上低下した場合)。</li> </ul>	<p>(IFRS 9 5.5.1-5.5.8, 5.4.1)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>負債性金融商品の場合 <ul style="list-style-type: none"> <li>当初認識時点ですでに減損の客観的な証拠がある資産(不良債権等)を除き、減損規定の対象資産は、すべて 12 カ月予想信用損失 (ECL: Expected Credit Losses) が引き当てられる。(ステージ 1)</li> <li>当初認識後に信用リスクの著しい増加がある場合には、引当額が 12 カ月 ECL から全期間 ECL に切り替わる。(ステージ 2)</li> <li>(利息収益の認識)</li> <li>減損の客観的な証拠が生じるまでは、利息収益は総額ベースの帳簿価額に実効金利(EIR)を適用する。</li> <li>減損の客観的な証拠がある場合には、純額ベースの帳簿価額に EIR を適用する。(ステージ 3)</li> </ul> </li> <li>資本性金融商品の場合 <ul style="list-style-type: none"> <li>非デリバティブ資本性金融商品は、すべて FVPL 又は FVOCI(リサイクルなし)で処理されるため、減損という手続き自体がなくなっている。</li> </ul> </li> </ul>
営業債権と貸付金の 貸倒引当金の設定	<p>(基準 27, 28)</p> <p>区分に応じ、債権の貸倒見積高を以下のとおり算定する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>一般債権: 過去の貸倒実績率等、合理的な基準により算定</li> <li>貸倒懸念債権: 債権の状況に応じ、同一の債権については、次のいずれかの方法を継続適用する <ul style="list-style-type: none"> <li>債権額から担保の処分見込額等を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法</li> <li>将来キャッシュ・フローの現在価値と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法</li> </ul> </li> <li>破産更生債権等: 債権額から担保の処分見込額等を減額し、その残額を貸倒見積高とする。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.5.5.15-5.5.16)</p> <p>以下については、簡便法の適用が強制又は会計方針により認められる。なお、簡便法が適用された場合、常に全期間 ECL を認識する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>重要な財務要素のない営業債権及び契約資産: 簡便法が強制</li> <li>重要な財務要素のある営業債権及び契約資産、ならびにリース債権(1 年超含む): 会計方針により、原則法と簡便法を選択。</li> </ul>
減損の戻入れ	<p>(実務指針 125, 四半期適用指針 4)</p> <p>有価証券の減損の戻入れはすべて禁止されている(ただし、有価証券について四半期洗替法は認められる)。</p>	<p>(IFRS 9.5.4.1-5.4.2, B5.7.1-4)</p> <p>負債性金融商品については、減損認識後の事象と客観的に関連づけられる場合、戻入れなければならない。 資本性金融商品については、公正価値で測定されるため、減損及び減損の戻入れという問題は生じない。</p>



	日本基準	IFRS
購入又は実行された信用減損金融資産に関する例外	<p>(実務指針 105)</p> <p>債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる価額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で貸借対照表に計上し、取得価額と債権金額との差額(以下「取得差額」という。)について償却原価法に基づき処理を行う。この場合、将来キャッシュ・フローの現在価値が取得価額に一致するような割引率(実効利子率)に基づいて、債務者からの入金額を元本の回収と受取利息とに区分する(利息法が原則だが、一定の場合、定額法も可)。</p> <p>なお、債権の取得価額が、債務者の信用リスクを反映して債権金額より低くなっている場合には、信用リスクによる価値の低下を加味して将来キャッシュ・フローを合理的に見積った上で償却原価法を適用する。</p>	<p>(IFRS 9.5.4.1-5.4.2, 5.5.13-5.5.14)</p> <p>当初認識時の予想信用損失は実効金利を信用調整する際に反映される(当初認識時:12ヵ月予想信用損失ではない)。信用損失引当金(貸倒引当金)は全期間予想信用損失の事後変動に基づいて算定される。</p>
金融負債と資本の区分	金融負債と資本の区分に関する包括的な規定は存在しない。	<p>(IAS 32.11, 16A-16D, 15, 18)</p> <p>IAS 第 32 号にて、金融負債と資本の区分に関する包括的な規定が設けられており、金融商品の契約の実質ならびに金融負債、資本の定義に基づき区分しなければならない。</p>
転換社債型 新株予約権付社債の処理 (発行体の処理)	<p>(基準 36, 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会計処理 18)</p> <p>一括して負債計上する方法又は社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分した上で、社債の対価部分は負債計上し、新株予約権の対価部分は純資産の部に計上する方法のいずれかによる。</p>	<p>(IAS 32.15, 28, 31)</p> <p>契約条件を検討し、その実質に応じて金融負債と資本を区分して処理する。区分する際には、複合金融商品の当初の帳簿価額から、独立して算定された負債の公正価値を控除した残額が資本に割り当てられる。</p>
金融負債の発行費用 (社債発行費)	<p>(繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い 3(2))</p> <p>原則、支出時に営業外費用処理する。</p> <p>ただし、繰延資産に計上し、社債の償還までの期間にわたり利息法又は継続適用を条件に定額法により償却することができる。</p>	<p>(IAS 32.35, IFRS9 付録 A)</p> <p>社債発行費は、実効金利に含まれ償却期間を通じて利息として認識される。</p>

	日本基準	IFRS
資本取引の付随費用 (株式交付費など)	<p>(自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準 14, 繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い 3(1))</p> <p>自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用は、損益計算書の営業外費用に計上する。</p> <p>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、その場合は、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。</p>	<p>(IAS 32.35, 35A, 37)</p> <p>自らの資本性金融商品を発行又は取得する際の取引コストは、資本からの控除として会計処理しなければならない。なお、関連する法人所得税の処理は IAS 第 12 号に従う。</p>
受取配当金の認識時期	<p>(実務指針 94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>市場価格のある株式: 各銘柄の配当落ち日に前回の配当実績又は公表されている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。ただし、下記の市場価格のない株式と同様の処理によることも、継続適用を条件に可能。</li> <li>市場価格のない株式: 発行会社の株主総会、取締役会、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に計上。ただし、決議の効力が発生した日の後、通常要する期間内に支払いを受けるものであれば、その支払いを受けた日の属する事業年度に認識することも、継続適用を条件に可能。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.5.7.1A, 5.7.6)</p> <p>配当は、次の場合にのみ純損益に認識される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業が当該配当の支払いを受ける権利が確定されている。</li> <li>当該配当に関連した経済的便益が企業に流入する。</li> <li>当該配当の金額が信頼性をもって測定できる。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
デリバティブの定義	<p>(実務指針 6)</p> <p>デリバティブとは、次のような特徴を有する金融商品である。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>その権利義務の価値が基礎数値の変化に反応して変化する ①基礎数値を有し、かつ、②想定元本か固定もしくは決定可能な決済金額のいずれか又は想定元本と決済金額の両方を有する契約である。</li> <li>当初純投資が不要であるか、又は市況の変動に類似の反応を示すその他の契約と比べ当初純投資をほとんど必要としない。</li> <li>その契約条項により純額(差金)決済を要求もしくは容認し、契約外の手段で純額決済が容易にでき、又は資産の引渡しを定めていてもその受取人を純額決済と実質的に異ならない状態に置く。</li> </ul>	<p>(IFRS 9 付録 A)</p> <p>デリバティブとは、以下の 3 つの特徴のすべてを有するものをいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>その価値が、基礎数値(金利やコモディティ価格など)の変動に応じて変動すること。</li> <li>当初の純投資を全く要しないか、又は市場要因の変動に対する反応が類似する他の種類の契約について必要な当初の純投資よりも小さい。</li> <li>将来のある日に決済される。</li> </ul>
組込デリバティブの会計処理	<p>(その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品)に関する会計処理 3,4)</p> <p>次のすべての要件を満たした場合、区分処理が必要となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性があること</li> <li>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こと</li> <li>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こと</li> </ul> <p>また、上記の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、区分処理を行うことができる。</p>	<p>(IFRS 9.4.3.1-4.3.7)</p> <p>主契約が金融資産の組込デリバティブについては区分処理が禁止され、組込デリバティブがキャッシュ・フローに与える影響は、契約上のキャッシュ・フローの特性テストに織り込み、混合金融資産全体としての分類を判断する。</p> <p>主契約が金融負債、又は非金融商品の組込デリバティブの場合には、区分処理が引き続き求められる。</p> <p>組込デリバティブは以下のすべての条件を満たしたとき、区分処理が必要となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが主契約のそれらと密接に関連していない。</li> <li>それが同一条件の独立の金融商品ならばデリバティブの要件を充足する。</li> <li>デリバティブが組み込まれた複合(合成)金融商品が、純損益を通じて公正価値で測定する金融商品として分類されていない。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
ヘッジ会計の手法	<p>(基準 32, 外貨取引等会計処理基準 注 13)</p> <p>原則として、ヘッジ手段に係る損益又は評価差額を、税効果を考慮の上、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで純資産の部において繰り延べる。</p> <p>ただし、ヘッジ対象に係る相場変動等を純損益に反映させる時価ヘッジ、及び在外子会社等持分のヘッジ(在外営業活動体に対する純投資のヘッジに相当)も認められる。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.2)</p> <p>公正価値ヘッジ(ヘッジ対象の特定のリスクに係る公正価値の変動と、ヘッジ手段の公正価値の変動を、ともに純損益として認識・計上する)、キャッシュ・フロー・ヘッジ(ヘッジ手段の公正価値変動のうち、有効部分を OCI に計上する)、及び在外営業活動体に対する純投資のヘッジについて、ヘッジ会計が認められている。</p>
ヘッジ対象	<p>(適用指針 162(1))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ヘッジ対象を金融商品と非金融商品で区別する規定はない。</li> <li>企業結合に関する確定約定のヘッジ対象に関する規定はない。</li> <li>予定取引について、過去に同様の取引が行われた頻度について考慮する必要がある。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.B6. 3.8, B6.3.1, B6.5.2, IFRS 9(2026).6.10.1, 6.10.2)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>個別のリスク構成要素を識別することができ、かつ、これが信頼性をもって測定できる場合には、非金融資産又は負債であっても、当該リスク構成要素をヘッジ対象として指定することができる。</li> <li>企業結合に関する確定約定は、その為替リスクのみがヘッジ対象となりえる。</li> <li>過去において予定取引のヘッジを指定した後にその予定取引の発生が見込めなくなったという前歴がある場合には、同様の予定取引のヘッジ対象としての適格性の判定にあたり、これを考慮する。</li> <li>2026 年 1 月 1 日以降開始事業年度から(早期適用可)、自然依存電力のキャッシュ・フロー・ヘッジにおいて、ヘッジ対象となる予定取引の数量変動の例外規定が設けられている。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
その他の包括利益に影響を与えるエクスポージャー	<p>(実務指針 160, 基準 32)</p> <p>その他の包括利益に影響を与えるエクスポージャーとしてその他有価証券の評価差額が存在するが、これについて、繰延ヘッジ又は時価ヘッジのいずれかを選択することができる。</p> <p>繰延ヘッジでは、ヘッジ手段の損益又は評価差額を繰延ヘッジ損益として繰り延べる。繰延ヘッジ損益はヘッジ対象が消滅したときに当期の純損益として処理する。すなわち、OCI から純損益へのリサイクリングが行われる。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.3, 6.5.8)</p> <p>公正価値の変動を OCI で表示することを選択した資本性金融商品への投資をヘッジする場合においては、OCI に影響を与える可能性のあるエクスポージャーがヘッジ会計の要件を満たす。この場合、ヘッジ手段の公正価値の変動は OCI で認識され、ヘッジの非有効部分も OCI で認識される。OCI に累積した利得又は損失は純損益にリサイクリングされない。</p>
ヘッジ非有効部分の処理	<p>(実務指針 172)</p> <p>ヘッジ全体が有効と判定され、ヘッジ会計の要件が満たされている場合には、非有効部分についても繰延処理することができる。</p> <p>非有効部分を合理的に区分できる場合には、当期の純損益に計上することができる。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.11)</p> <p>ヘッジ手段に係る利得又は損失のうち非有効部分は、純損益として認識しなければならない。(特に、キャッシュ・フロー・ヘッジの場合に問題となる)</p>
ヘッジ非有効部分の測定	<p>非有効部分の測定に関して、仮想デリバティブを用いたヘッジ対象のキャッシュ・フロー変動の算定や、通貨金利スワップのベースス・リスクの取扱いといった個別のガイダンスは存在しない。</p>	<p>(IFRS 9.B6.5.4, B6.5.5)</p> <p>ヘッジの非有効部分を測定する際に貨幣の時間価値を考慮しなければならない。</p> <p>ヘッジ手段にのみ存在するがヘッジ対象には存在しない特徴を仮想デリバティブに含めることはできない。</p>



	日本基準	IFRS
階層(レイヤー)指定	<p>(実務指針 150, 151, 153)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ヘッジ対象は、ヘッジを行うに際して、リスクを有する資産又は負債等の中からヘッジを意図する期間にわたりヘッジ指定によって識別し、識別したヘッジ対象は当該ヘッジ手段と対応させる。</li> <li>ヘッジ指定は、ヘッジ対象の金額の一定割合又はヘッジ対象の保有期間の一部の期間のみを対象として行うこともできる。</li> <li>ヘッジ対象の識別は、資産又は負債等について取引単位で行うことが原則であるが、市場におけるヘッジ手段の最低取引単位が対象とする資産又は負債等の取引単位より大きい場合やヘッジ取引のコスト又は信用リスクを軽減しようとする場合に、企業内部の部門ごと又はその企業において、リスク(たとえば、金利変動リスク)の共通する資産又は負債等をグルーピングした上で、ヘッジ対象を識別する方法(包括ヘッジ)もある。</li> <li>識別したヘッジ対象とヘッジ手段はヘッジ取引時にヘッジ指定によって紐付けを行い、有効性評価とヘッジ損益の処理のためヘッジ会計の終了まで区分管理しなければならない。紐付けは、原則として、ヘッジ対象とヘッジ手段を直接対応させて行う。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.B6.3.18, B6.3.19)</p> <p>公正価値ヘッジにおいて、契約等により明確に定められた名目金額のうち具体的に特定される一部分、又は明示されているが開放されている母集団から特定される階層要素(たとえば、201X 年 6 月の石油購入の中の最初の 100 バレル、100 百万円の固定金利債券の中の底溜り階層の 20 百万円)をヘッジ対象として指定することが認められている。</p> <p>階層要素を公正価値ヘッジにおいて指定する場合には、明示された名目金額の中から階層要素を特定しなければならない。</p> <p>また、ヘッジ対象を、ヘッジされるリスクに起因する公正価値変動について再測定する必要があり、当該ヘッジ対象の調整金額は、当該ヘッジ対象項目について認識の中止をする時まで純損益に認識しなければならない。したがって、公正価値ヘッジ調整が関係する項目は追跡する必要があり、公正価値ヘッジにおける階層要素については、名目部分を追跡することが要求される。</p>
金融商品・非金融商品のグループ	<p>(基準注解 11, 実務指針 152)</p> <p>個々の資産又は負債が共通の相場変動等による損失の可能性にさらされており、かつ、その相場変動等に対して同様に反応することが予想されるものである場合に、包括ヘッジが認められる。</p> <p>個々の資産又は負債の時価の変動割合又はキャッシュ・フローの変動割合が、ポートフォリオ全体の変動割合に対して、上下 10%を目安にその範囲内にある場合には、個々の資産又は負債はリスクに対する反応がほぼ一様であるものとして取り扱う。</p>	<p>(IFRS 9.6.6.1)</p> <p>以下を満たす場合に、金融商品グループに対してヘッジ会計を適用することができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>グループが、個々に適格な金融商品又は金融商品の構成要素で構成されている。</li> <li>リスク管理目的上、グループの中の金融商品はグループとしてまとめて管理されている。</li> </ul> <p>※上記は非金融商品グループにも該当する</p>

	日本基準	IFRS
純額ポジションのヘッジ	純額ポジションのヘッジ対象としての指定に関する明文規定は存在しない。	(IFRS 9.6.6.1, B6.6.4, B6.6.7, B6.6.15) 純額ポジションが適格なヘッジ対象とされている。 複数の期間の純損益に影響を与える純額ポジションについても、為替リスクに限り、一定の要件を満たすことを条件に、キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ対象として指定できる。資本から純損益へ振り替えられた金額は、独立した表示科目で表示しなければならない。
ヘッジ・コスト	(実務指針 171, 172) オプションの時間的価値及び先渡契約の金利要素について、いずれもヘッジ指定から除外することができるが、ヘッジ指定から除外した際には、その変動を直ちに当期の純損益に計上する必要がある。 通貨ベース・スプレッドに関しては特段の規定はない。 なお、ヘッジ全体が有効と判定され、ヘッジ会計の要件が満たされている場合には、ヘッジ手段に生じた損益のうち結果的に非有効となった部分についても、ヘッジ会計の対象として繰延処理することができる。	(IFRS 9.6.2.4, 6.5.15, 6.5.16, B6.5.29, B6.5.34) オプションの時間的価値の公正価値の変動は、最初に OCI に計上され、その後の処理は、ヘッジ対象取引の性質により以下のように異なる。  <ul style="list-style-type: none"> <li>取引に関連したヘッジ対象の場合 そのヘッジ対象がその後に非金融資産もしくは非金融負債、又は公正価値ヘッジ会計が適用される確定約定の認識を生じる場合には、ベース・アジャストメントを行う。それ以外の場合には、当該金額を、ヘッジされた予想将来キャッシュ・フローが純損益に影響を与えるのと同じ期間に、資本の独立の内訳項目から純損益に組替調整額として振り替える。</li> <li>期間に関連したヘッジ対象の場合 オプションをヘッジ手段に指定した日現在の時間的価値は、ヘッジ対象に関連する範囲で、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(又は一定の場合にはその他の包括利益)に影響を与える可能性のある期間にわたって規則的かつ合理的な基準で償却する。償却額は資本の独立の内訳項目から純損益に組替調整額として振り替える。</li> </ul> 先渡契約の金利要素及び通貨ベース・スプレッドについても、上記オプションの時間的価値と同様の会計処理を行うことができる。

	日本基準	IFRS
信用リスクのヘッジ	<p>(実務指針 315)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>信用リスクに関してヘッジされている貸付、ローン・コミットメント又は金融保証契約について、純損益を通じて公正価値で測定するオプションを適用することは認められていない。</li> <li>実務指針では、「・・・ヘッジ会計の適用のため文書化を要するリスクは、為替、債券、株式等の市場リスク、信用リスクや金利リスクのように市場価格その他の変動に対する資産又は負債等の時価やキャッシュ・フローの変化が合理的に定量化できるリスクである。」(第 315 項)とされている。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.6.7.1, BC6.470)</p> <p>貸付、ローン・コミットメント又は金融保証契約について、その信用リスクの変動が管理されている限りにおいて、指定及び指定の取り消しを柔軟に行える、純損益を通じて公正価値で測定するオプションの適用を認める。</p> <p>なお、金融商品項目の信用リスクは、ヘッジ対象の適格要件を満たすリスク要素ではない。リスクフリー金利と市場金利との間のスプレッドには、信用リスク、流動性リスク、資金調達リスク及び他の識別されていないリスク要素ならびにマージン要素が織り込まれている。スプレッドが信用リスクを含んでいると判断することは可能であるが、信用リスクのみに起因する公正価値の変動を独立して識別可能とするような形で、信用リスクを分離することはできない。</p>
予定取引実行時の処理	<p>(実務指針 170, 338)</p> <p>キャッシュ・フロー・ヘッジで繰り延べた損益は、取得した資産の帳簿価額の修正として処理し、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。</p> <p>ただし、取得する資産が貸付金等の利付金融資産である場合には、繰延ヘッジ損益として純資産の部に計上することができる。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.11)</p> <p>予定取引のヘッジが事後的に資産もしくは負債を生じさせる場合、キャッシュ・フロー・ヘッジで累積 OCI に計上されていた損益は、取得した資産又は負債が非金融項目である場合には、帳簿価額の修正として処理する。一方、取得資産が金融商品の場合には、帳簿価額を修正せず、ヘッジされた予定キャッシュ・フローが純損益に影響するのと同じ時期に純損益に振り替える。</p>
予定取引の実行可能性が高くなった場合の会計処理	<p>(実務指針 181)</p> <p>ヘッジ対象である予定取引が実行されないことが明らかになったときは、繰り延べられていたヘッジ手段に係る損益又は評価差額を当期の損益として処理しなければならない。</p>	<p>(IFRS 9.6.5.12)</p> <p>予定取引の発生可能性が非常に高くなかった(しかし、発生する可能性はある)場合、将来に向かってヘッジ会計の適用は中止し、ヘッジ手段に係るそれまでの公正価値の変動については、累積 OCI に据え置く。</p>

	日本基準	IFRS
ヘッジ会計の中止	<p>(実務指針 180, 金融商品会計に関する Q&amp;A Q52)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①当該ヘッジ関係が企業のヘッジ有効性の評価基準を満たさなくなった、又は②ヘッジ手段が満期、売却、終了又は行使のいずれかの事由により消滅した場合に、ヘッジ会計の適用を中止しなければならない。</li> <li>包括ヘッジ(項目グループのヘッジ)においてヘッジ対象の一部が消滅した場合に、ヘッジ対象が消滅した部分についてのみヘッジ会計が終了したものとして処理すべきことが定められている。</li> <li>包括ヘッジ以外の場合において、ヘッジ会計の部分的な中止を行うことの可否は、必ずしも明らかではない。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.6.5.6, BC6.331)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ヘッジ適格要件が満たされなくなった場合には、ヘッジ会計を中止しなければならない。これにはヘッジ関係に係るリスク管理目的が変更された場合も含まれる。IFRS 第9号では、ヘッジ会計の部分的な中止の考え方が取り入れられており、その場合には、ヘッジ関係の残りの部分に対してはヘッジ会計の適用が継続される。</li> <li>リスク管理目的が変更されていないヘッジに対して自発的な中止を認めない。</li> </ul>
為替予約等の振当処理	<p>(基準 43)</p> <p>ヘッジ会計の要件を充たす場合には、当分の間、認められる。</p>	<p>該当する基準はないが、このような処理は認められない。</p>
金利スワップの特例処理	<p>(基準 107)</p> <p>一定の条件を満たす場合には、金利スワップを時価評価せず、その金銭の受払の純額等を当該資産又は負債に係る利息に加減して処理することが認められる。</p>	<p>該当する基準はないが、このような処理は認められない。</p>
文書化要件	<p>(基準 31, 実務指針 144, 145)</p> <p>一定の条件を満たす場合、ヘッジ文書の作成を省略できる。 ヘッジ比率の決定方法や非有効部分の発生原因の分析について文書化を要求する規定は存在しない。</p>	<p>(IFRS 9.6.4.1 等)</p> <p>ヘッジ文書の作成を省略することは認められない。ヘッジ文書にはヘッジ非有効部分の発生原因の分析やヘッジ比率の決定方法なども含める必要がある。 ヘッジ関係の開始時に、リスク管理戦略及びリスク管理目的に関する正式な指定と文書化が必要である。文書化の際には、ヘッジ手段、ヘッジ対象、ヘッジされるリスクの性質、及び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判定する方法、ヘッジ比率の決定方法、及び、非有効部分の発生原因の分析を含めなければならない。</p>



	日本基準	IFRS
有効性評価	<p>(実務指針 143(2), 146, 156, 158)</p> <p>ヘッジ取引開始時の事前テストにおいて、ヘッジ手段に関して、その有効性について事前に予測しておくことが求められている。</p> <p>ヘッジ手段とヘッジ対象の重要な条件が同一で、ヘッジ開始時から継続して相場又はキャッシュ・フローの変動の完全な相殺が想定できる場合、有効性の判定を省略できる。</p> <p>事前テストが高い有効性を示していれば、たとえ事後テストが高い相関関係を示していなくとも、その原因が変動幅が小さいことによる一時的なものと認められるときは、ヘッジ会計の適用を継続できる。</p> <p>キャッシュ・フローを固定するヘッジは、ヘッジ手段とヘッジ対象のキャッシュ・フローの変動の累計との間に高い相関関係があれば、有効性が認められる。</p>	<p>(IFRS 9.6.4.1, 6.5.6 等)</p> <p>ヘッジの有効性評価を省略することは認められない。以下の有効性に係る要件のすべてを満たす場合に、ヘッジ関係に対してヘッジ会計を適用することができる(80%から 125%という数値基準は廃止されている)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ヘッジ対象とヘッジ手段との間に経済的関係があること。</li> <li>信用リスクの影響が、当該経済的関係から生じる価値変動に著しく優越するものではないこと。</li> <li>ヘッジ関係のヘッジ比率が、企業が実際にヘッジしているヘッジ対象の量と企業がヘッジ対象の当該量を実際にヘッジするのに使用しているヘッジ手段の量から生じるものと同じであること。</li> </ul> <p>事後的有効性評価においては、①ヘッジ関係に係るリスク管理目的が変わっていないか、②ヘッジ手段とヘッジ対象に経済的関係が引き続き存在するか、③信用リスクがヘッジ関係に優越していないかについて評価を行う。</p>
リバランス (バランス再調整)	リバランスの概念は存在しない。	<p>(IFRS 9.6.5.5, B6.5.7)</p> <p>ヘッジ関係が依然として同じリスク管理目的を有するが、ヘッジ比率に関してヘッジ有効性の要件をもはや満たさなくなった場合には、ヘッジ関係のリバランスを行わなければならない。</p>
合成エクスポージャー	<p>(金融商品会計に関する Q&amp;A Q48)</p> <p>合成エクスポージャーをヘッジ対象とすることは認められていないと解される。</p>	<p>(IFRS 9.6.3.4)</p> <p>ヘッジ対象として適格となり得るエクスポージャーとデリバティブとの組合せである合計エクスポージャーもヘッジ対象として適格になりうる。</p>
ヘッジ手段	<p>(実務指針 165)</p> <p>非デリバティブ金融商品は以下の場合にのみヘッジ手段として適格である。</p> <p>(1) 次の外貨建取引等の為替変動リスクをヘッジする目的の外貨建金銭債権債務又は外貨建有価証券</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 予定取引</li> <li>② その他有価証券</li> <li>③ 在外子会社等に対する投資への持分</li> </ol> <p>(2) 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)又は有価証券の空売り。</p>	<p>(IFRS 9.6.2.2-4, B6.2.6)</p> <p>原則として、純損益を通じて公正価値で測定する非デリバティブ金融資産又は非デリバティブ金融負債もヘッジ手段として指定することができる。</p> <p>ただし、以下の制限がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債のうち、当該負債の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動の金額を OCI に表示するものはヘッジ手段として非適格。</li> <li>為替リスクのヘッジについては、非デリバティブ金融資産又は非デリバティブ金融負債の為替リスク要素をヘッジ手段として指定することができるが、公正価値の変動を OCI に表示することを選択した資本性金融商品に対する投資は不可。</li> </ul>



	日本基準	IFRS
キャッシュ・フロー・ヘッジの表示	金利スワップから生じる純利息について OCI からの組替調整として会計処理することを求める明文規定は存在しない。	(IFRS 9.6.5.11) 金利スワップの純支払額を OCI と純損益との間の組替調整として表示しなければならないことを明確化している。 したがって、ヘッジが 100%有効である場合には、金利スワップの純支払額について以下のような処理が行われる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 利息授受直前の公正価値に基づいて金利スワップを評価替えする(相手勘定は OCI)。</li> <li>■ 授受された現金を相手に金利スワップ計上額を取り崩す。</li> <li>■ 利息授受額を OCI から純損益へ組替調整額として振り替える。</li> </ul>
公正価値ヘッジの表示	(実務指針 160) その他有価証券について時価ヘッジを適用した場合、ヘッジ対象たるその他有価証券の時価の変動要因のうち特定のリスク要素のみをヘッジの目的としているときは、ヘッジ取引開始以後に生じた時価の変動のうち当該リスク要素の変動に係る時価の変動額を当期の純損益に計上し、その他のリスク要素の変動に係る時価の変動額は純資産の部(OCI)に計上する。他方、ヘッジ手段の損益又は評価差額は発生時に当期の純損益に計上する。	(IFRS 9.6.5.8) ヘッジ手段に係る利得又は損失を純損益に計上する。ヘッジ対象に係るヘッジ利得又は損失は、ヘッジ対象の帳簿価額を調整するとともに、当該調整額は純損益に計上する。ただし、公正価値の変動を OCI で表示することを選択した資本性金融商品のヘッジの場合には、ヘッジ手段にかかる利得又は損失は OCI に計上し、ヘッジ対象に係る公正価値の変動はそのまま OCI に計上する。
金融資産と金融負債の相殺	(実務指針 140) 次の要件をすべて満たす場合には相殺して表示できる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 同一の相手先に対する金銭債権と金銭債務であること</li> <li>■ 相殺が法的に有効で、企業が相殺する能力を有すること</li> <li>■ 企業が相殺して決済する意思を有すること</li> </ul> 同一相手先とのデリバティブ取引の時価評価による金融資産と金融負債について、法的に有効なマスター・ネットリング契約を締結している場合には、その適用範囲で任意に相殺表示することができる。	(IAS 32.42, 50) 企業は、次に該当する場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産と金融負債とを相殺し、純額を財政状態計算書に表示しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 認識している金額を相殺する法的に強制可能な権利を現在有しており、かつ</li> <li>■ 純額で決済するか又は資産の実現と負債の決済を同時に実行する意図を有している。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
IBOR 改革の影響	<p>(実務対応報告第 40 号) 2020 年 9 月 29 日、ASBJ は実務対応報告第 40 号「LIBOR を参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」を公表した(その後、2022 年 3 月 17 日に改正)。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>LIBOR を参照する金融商品について金利指標を置き換える場合、その契約の経済効果が金利指標の置換の前後で概ね同等となることを意図した金融商品の契約上のキャッシュ・フローの基礎となる金利指標を変更する契約条件の変更のみが行われる金融商品を適用範囲とする。また、同様の経済効果をもたらす契約の切替に関する金融商品の適用範囲とする。</li> <li>本実務対応報告の適用範囲に含まれる金融商品についてヘッジ会計を適用している場合、金利指標改革に起因する契約の切替が行われたときであっても、ヘッジ会計の適用を継続することができる。</li> </ul>	<p>(IFRS 9.5.4.7, 9.6.8, 9.6.9) IASB は 2019 年及び 2020 年に 2 つのフェーズに分け、IBOR 改革が財務報告に与える影響に対処する基準改訂プロジェクトを完了した。</p> <p>フェーズ 1 改訂の概要(既存の金利指標を代替的な金利指標に置換える前の期間に生じる財務報告への影響)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ヘッジ対象キャッシュ・フローの発生可能性の評価において、IBOR 改革による金利指標の変更はないと仮定する。</li> <li>キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金の純損益への振替時点の判定において、IBOR 改革による金利指標の変更はないと仮定する。</li> <li>ヘッジ対象とヘッジ手段の相殺関係の評価において、IBOR 改革による金利指標の変更はないと仮定する。</li> <li>金利リスクのうち IBOR 改革に影響される指標要素について、リスク要素が「独立して識別可能になる」という規定は、ヘッジ関係の開始時点でのみ充足すれば足りる。</li> </ul> <p>フェーズ 2 改訂の概要(既存の金利指標を代替的な金利指標に置換える時に生じる財務報告への影響)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IBOR 改革の直接の影響により、経済的に同等の基礎で行われた金融商品(リース負債を含む)の条件変更の処理に実務上の便法として、実効金利を更新することによって会計処理することができる。</li> <li>IBOR 改革の直接の影響により、経済的に同等の基礎で行われたヘッジ対象及びヘッジ手段に係る条件変更のみによっては、ヘッジ会計は中止されない。</li> <li>キャッシュ・フロー・ヘッジについて、IBOR 改革の影響によりヘッジ指定におけるヘッジ対象の記載の修正をする時点で、キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金の累計額は、ヘッジされている将来キャッシュ・フローが決定される基礎となる代替的な指標金利に基づくものとみなす。</li> <li>項目グループのヘッジについて、ヘッジ対象を既存の金利指標を参照するサブ・グループと代替的な金利指標を参照するサブ・グループに分割し、項目グループのヘッジ対象に関するヘッジ適格要件の規定をサブ・グループごとに適用する。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
		<ul style="list-style-type: none"> <li>代替的な金利指標が契約上明示されていないリスク要素としてヘッジ対象に指定される場合、指定時に「独立して識別可能」の要件を満たしていなかったとしても、指定日から24ヵ月以内に独立して識別可能になるであろうと企業が合理的に予想している場合に、かつ、その場合においてのみ、「独立して識別可能」の要件を満たしているとみなすことができる。</li> </ul>

## 14. 外貨関連事項

	日本基準	IFRS
機能通貨の決定及び機能通貨での記帳	機能通貨という概念は存在しない。	(IAS 21.8-12, 21) 経営者は、企業が営業活動を行う主たる経済環境等を考慮して機能通貨を決定しなければならない。 外貨建取引を当初認識する場合には、取引日における機能通貨と当該外貨との直物為替レートを用いて、機能通貨で計上しなければならない。
通貨が交換可能でない場合の直物為替レートの見積り	通貨が交換可能でない場合という定めはない。	(IAS 21.19A) 企業は、ある通貨が測定日現在で他の通貨に交換可能でない場合には、測定日現在の直物為替レートを見積らなければならない。
外貨建取引	(外貨建取引等会計処理基準(以下「基準」)注解 注 1) 売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されている取引(円建以外の取引)	(IAS 21.8, 20) 機能通貨以外の通貨で表示されているか又はそれによる決済を必要とする取引
外貨建取引の機能通貨での報告	(基準注解 注 2) 取引発生時の為替相場は、取引が発生した日における直物為替相場又は合理的な基礎に基づいて算定された平均相場、たとえば取引の行われた月又は週の前月又は前週の直物為替相場を平均したもの等、直近の一定期間の直物為替相場に基づいて算出されたものによる。	(IAS 21.21, 22) 原則として外貨建取引を取引日の為替レートを用いて当初認識するが、為替レートが著しく変動している場合を除き、一定期間(たとえば 1 週間又は 1 ヶ月)の平均レートを用いることができる。
在外営業活動体の分類	(基準二, 三) 在外支店と在外子会社等に区別している。	(IAS 21.8) 報告企業の所在国以外の国又は所在国の通貨以外の通貨にその活動の基盤を置く報告企業の子会社、関連会社、ジョイント・アレンジメント又は支店をいう。在外支店と在外子会社等のような区分はない。

	日本基準	IFRS
在外営業活動体の換算	<p>(基準二、三)</p> <p>在外支店における外貨建取引については、原則として本店と同様に処理する。</p> <p>例外：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>収益及び費用の換算は、期中平均相場にすることができる。</li> <li>非貨幣性項目の額に重要性がない場合、すべての貸借対照表項目(支店における本店勘定等を除く)を決算時の為替相場で円換算できる。この場合、損益項目も決算時の為替相場にすることができる。</li> <li>本店と異なる方法により換算することによって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理する。</li> </ul> <p>在外子会社等の資産及び負債は、決算時の為替相場により円換算する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>親会社による株式取得時における資本に属する項目は、株式取得時の為替相場、株式取得後に生じた資本に属する項目は、当該項目の発生時の為替相場により円換算する。</li> <li>収益及び費用については、原則として期中平均相場により円換算する。ただし、決算時の為替相場によることも認められる。なお、親会社との取引による収益及び費用の換算については、親会社が換算に用いる為替相場により、円換算し、この場合に生じる差額は当期の為替差損益として処理する。</li> <li>換算差額については、為替換算調整勘定として貸借対照表の資本の部に記載する。</li> </ul>	<p>(IAS 21.44, 39, 40, 41)</p> <p>それぞれの機能通貨による記帳後、在外営業活動体を連結上の表示通貨に換算する。</p> <p>機能通貨が超インフレ経済下の通貨でない場合、それぞれの機能通貨による記帳後、次の手続により異なる表示通貨に換算しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>表示される各財政状態計算書の資産と負債は、各報告期間の末日レートで換算する。</li> <li>各包括利益計算書の収益及び費用は、各取引日の為替レートで換算する。取引日レートに近似する場合には、期中平均レートが使用されることも多い。</li> <li>上記の結果発生するすべての換算差額は、資本の個別項目として認識される。</li> </ul>



	日本基準	IFRS
在外営業活動体の「のれん」の換算	<p>(外貨建取引等の会計処理に関する実務指針(以下「実務指針」)40)</p> <p>親会社が在外子会社を連結する場合、のれんを原則として支配獲得時に当該外国通貨で把握し、把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算する。</p> <p>なお、平成 21 年改正後基準(平成 23 年 3 月期から強制適用)適用前の企業結合では、親会社の子会社投資から発生する連結のれん残高及びのれん償却額は、円価額で固定されているため為替相場の変動による影響を受けない。</p>	<p>(IAS 21.47)</p> <p>在外営業活動体の取得により生じるのれんは、在外営業活動体の資産又は負債として処理しなければならない。</p> <p>したがって、在外営業活動体の機能通貨でまず記帳し、決算日レートにより親会社の表示通貨へ換算しなければならない。</p>
在外営業活動体の処分又は部分的な処分	<p>(実務指針 42, 42-2, 42-3, 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 45,46)</p> <p>持分変動により親会社の持分比率が減少し、以下が発生する場合には、為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額を株式売却損益として連結損益計算書に計上する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>子会社に対する支配の喪失</li> <li>関連会社に対する重要な影響力の喪失</li> </ul> <p>支配の喪失を伴わない子会社の部分的な処分等については、IFRS における右記の会計処理と同様の処理が求められる。</p>	<p>(IAS 21.48, 48A)</p> <p>在外営業活動体に対する持分が処分され、以下が発生した場合には、累積換算差額の全額が資本から純損益に振り替えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>子会社に対する支配の喪失</li> <li>関連会社に対する重要な影響力の喪失</li> <li>ジョイント・アレンジメントに対する共同支配の喪失</li> </ul> <p>(IAS21.48C)</p> <p>子会社を部分的に処分したが、支配が継続している場合には、累積換算差額の比例持分を非支配持分に振り替える。子会社以外の部分的な処分については、累積換算差額の比例持分を資本から純損益に振り替える。</p>
在外営業活動体に対する純投資の処分	<p>一般的に定めた規定はない。</p>	<p>(IFRIC 16.17)</p> <p>在外営業活動体に対する持分が処分された場合における損益に振り替えるべき累積換算差額の決定に関しては、連結処理としてどちらの方法を採用しているかに係わらず、以下のいずれかの方法を会計方針の選択として決定し、すべての純投資の処分に継続的に適用する必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>直接法(究極的な親会社が各子会社を直接連結する方法)</li> <li>段階法(究極的な親会社は中間親会社のサブ連結数値を連結する方法)</li> </ul>

	日本基準	IFRS
在外営業活動体に対する純投資	在外営業活動体に対する純投資から発生する為替差額に関する個別規定はない。したがって報告企業の貨幣性項目について生じる為替差額は、個別財務諸表上及び連結財務諸表上ともに損益として処理される。	(IAS 21.32) 在外営業活動体に対する報告企業の純投資の一部を構成する貨幣性項目について生じる為替差額は、個別財務諸表上は純損益として処理されるが、連結財務諸表上は資本の個別項目として認識され、純投資の処分時に純損益へ振り替えられる。
外貨建ての転換社債型新株予約権付社債の換算(発行体の処理)	(外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い2(2)) 外貨建ての転換社債型新株予約権付社債の会計処理として一括法を採用した場合、新株予約権行使期間満了前のものについては、発生日レートで換算される(ただし、行使の可能性がないと認められるものは決算日レートで換算する)。	(IAS 32.15,18, IAS 21.23) 【国際会計の実務(日本語版)2022 金融・保険会計 P.191 以降参照】 主契約部分(社債部分)は金融負債に分類され、償却原価を決算日レートで換算される。 別個の組込デリバティブ部分(株式転換オプション部分)は、公正価値が測定された日の為替レートで換算される。
為替予約等の振当処理	(基準注解 注6,7) 外貨建金銭債権債務等に係る為替予約等の振当処理も当面の間、認められる。	(IFRS 9) ヘッジ会計の適用につき、振当処理は認められていない。
超インフレ会計	超インフレ会計に関する包括的な定めはない。	(IAS 21.42) 機能通貨が超インフレ経済下の通貨の場合、次の手続により異なる表示通貨に換算しなければならない。 ▪ すべての金額(超インフレとなる通貨に換算される場合には比較年度の資産、負債、資本、収益及び費用を含む)は、直近の報告期間の末日のレートで換算しなければならない。
複数の為替レートが存在する場合	一般的に定めた規定はない。	(IAS 21.26) 複数の為替レートが使用可能な場合には、使用されるレートは、当該取引又は残高が表すキャッシュ・フローが測定日に発生した場合に当該取引による将来キャッシュ・フロー又は残高が決済されていたであろうレートを採用する。
非貨幣性資産等への再投資を前提とした外貨建債券等の処理	(実務指針24) 外貨建債券等に係る受取外貨額を円転せずに外貨による有形固定資産等の取得に再投資する目的で保有し、次の条件をいずれも満たす場合、外貨建債券等の換算差額を繰り延べ、当該外貨による非貨幣性資産等の取得価額に加減できる。 ▪ 外貨建債券等の取得の当初から再投資することを計画していることが正式な文書により明確である ▪ 同一通貨同士の取引である	一般的に定めた規定はない。

## 15. 法人所得税

	日本基準	IFRS
繰延税金資産・負債の当初認識に関する適用除外	IFRSのような例外規定は存在しない。	(IAS 12.15, 22A, 24) 企業結合でない取引であり、取引時に会計上の利益にも課税所得(欠損金)にも影響を与えず、かつ同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異とを生じさせない取引における資産又は負債の当初認識から生じる繰延税金資産、負債を認識することは禁止されている。
のれんに対する税効果	<p>(税効果会計に係る会計基準の適用指針(以下「税効果適用指針」)43) のれんについては、繰延税金資産及び負債を認識しない。</p> <p>(企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(以下「結合分離等適用指針」)72, 378-3) ただし、日本の税法の税制非適格合併等による税務上ののれん(資産調整勘定又は差額負債調整勘定)に関しては、その金額を一時差異とみて、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した上で、配分残余としてののれんを算定する。</p>	<p>(IAS 12.15(a)) のれんの当初認識時は、繰延税金負債を認識しない。</p> <p>(IAS 12.21B) ただし、各国の税法において、のれんの償却費が税務上損金算入される場合に、税務上の償却計算により当初認識後に新たに発生する将来加算一時差異については、繰延税金負債を認識する。</p> <p>(IAS 12.32A) のれんの当初認識時に会計上の帳簿価額を税務基準額が上回る場合には、回収可能性があると判断される場合に限り、企業結合の処理として当該将来減算一時差異に関して、繰延税金資産を認識する。</p>

	日本基準	IFRS
繰延税金資産の回収可能性の判断	<p>(繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(以下「回収可能性適用指針」)6,16-32, 税効果会計に係る会計基準注解(注5),(注8))</p> <p>将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、以下に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 収益力に基づく課税所得の十分性</li> <li>▪ タックスプランニングの存在</li> <li>▪ 将来加算一時差異の十分性</li> </ul> <p>なお、繰延税金資産は、上記の判断に基づき、将来減算一時差異等が課税されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない(評価性引当額アプローチ)。</p> <p>また、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、一時差異等加減算前課税所得の見積可能期間(将来5年以内、将来1年以内等)を定めるなど、詳細な取扱いが示されている。</p> <p>(税効果適用指針35)</p> <p>連結上の未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性について、回収可能性適用指針6の判断要件は適用しない(回収可能性の検討は不要)。</p>	<p>(IAS 12.24, 27-31)</p> <p>繰延税金資産は、下記を考慮の上、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(probable)範囲内で認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 収益力に基づく課税所得の十分性</li> <li>▪ タックスプランニングの存在</li> <li>▪ 将来加算一時差異の十分性</li> </ul> <p>なお、評価性引当額を計上する2段階アプローチは採用されておらず、繰延税金資産は回収可能性がある認められる金額で直接計上する。</p> <p>また、回収可能性の判断にあたり、一定のガイダンスが提供されている。ただし、日本基準のように会社区分や数値基準は示されていない。</p> <p>連結上の未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性について、日本基準のような例外規定がないため、原則どおり回収可能性の検討が必要である。</p>
繰延税金資産の認識(回収可能性検討時に考慮する将来減算一時差異)	<p>(回収可能性適用指針3(9), 11, [設例1])</p> <p>翌期以降に発生すると予想される将来減算一時差異から生じる課税所得を将来の一時差異等加減算前課税所得の見積りの際、どのように取り扱うかについて、基準上では明確に示されていない。</p> <p>設例1では、一時差異等加減算前課税所得の算定例として、賞与引当金繰入超過額を加算しており、実質認められている。</p>	<p>(IAS 12.29(a))</p> <p>将来の期間に十分な課税所得を稼得するかどうかを判断する際に、将来の期間に発生すると予想される将来減算一時差異から生じる課税所得は計算に含めない。</p>

	日本基準	IFRS
未実現損益の消去に係る 税効果	<p>(税効果適用指針 34, 130)</p> <p>未実現損益の消去に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は将来加算一時差異については、売却元の連結会社において売却年度に納付又は軽減された当該未実現損益に係る税金の額を繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する。</p> <p>この売却元の連結会社における税金の納付額又は軽減額は確定した金額であるため、繰延税金資産又は繰延税金負債の額は、売却元の連結会社における未実現損益の額に対して売却年度の課税所得計算に適用される税率に基づく法定実効税率を用いて計算した税金の額である。</p>	<p>(IAS 12.47)</p> <p>日本基準のような例外規定はなく、原則どおり一時差異が発生している資産を有する企業(売却先)の税率を使用して算定する。</p>
将来の回収又は決済方法 の考慮	<p>(税効果会計に係る会計基準 第二二二)</p> <p>繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又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。</p> <p>税率以外についての、IFRS の処理にあるような詳細な規定は存在しない。</p>	<p>(IAS 12.51-51E)</p> <p>繰延税金資産及び負債の測定にあたっては、企業が報告期間の期末日時点で、資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を行おうとしている方法から生じる税務上の影響を反映しなければならない。</p> <p>たとえば、売却した場合と使用し続けて減価償却した場合とで、適用される税率又は損金算入される税務上の簿価が異なる場合には、経営者の意図を適切に考慮して、適切な税率等を用いて繰延税金資産・負債を測定する必要がある。</p> <p>土地等の非償却性資産は売却を通じて回収されるとみなされる。(耐用年数を確定できない無形資産は売却を通じて回収されるとみなされるわけではない。)</p> <p>ただし、公正価値モデルで測定される投資不動産に関しては、例外処理として、原資産がその使用を通じて費消されるという明確な証拠が存在する場合を除き、原資産の帳簿価額の回収がすべて売却を通じて行われると仮定して、関連する繰延税金資産・負債を測定する。</p>



	日本基準	IFRS
不確実な税務処理	<p>(法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準 6)</p> <p>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、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積もることができる場合、当該追徴税額を損益に計上する。</p>	<p>(IFRIC 23)</p> <p>不確実な税務処理とは、関連する税務当局が税法に基づいてその税務処理を認めるかどうかに関して不確実性がある税務処理をいう。</p> <p>税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くないと企業が結論を下す場合には、不確実性の影響を法人所得税費用を測定する際に、考慮しなければならない。(追加の税金負債の認識が必要)</p> <p>不確実性の影響を反映する方法は、状況に応じて以下の方法がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>最も可能性の高い金額: 考え得る結果の範囲における単一の最も可能性の高い金額。</li> <li>期待値: 考え得る金額の範囲における確率加重金額の合計額。</li> </ul>
関連会社の留保利益に対する繰延税金負債	<p>(持分法会計に関する実務指針 28, 税効果適用指針 24-26)</p> <p>関連会社の留保利益に関する将来加算一時差異に関して、基本的に子会社と同様の処理を行うものとされている。すなわち、配当によって解消する一時差異に関して、将来の配当によって追加納付が発生すると見込まれる税金額を繰延税金負債として計上するが、持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当させないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合には、税効果を認識しない。</p>	<p>(IAS 12.42)</p> <p>関連会社の配当政策を支配することはできないため、関連会社の利益剰余金を分配しないこととする株主間合意が存在しない限りは繰延税金負債を認識しなければならない。</p>

	日本基準	IFRS
当期税金と繰延税金の配分	<p>(法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準 5, 5-2)</p> <p>法人税、住民税及び事業税等については、次を除き、法令に従い算定した額を損益に計上する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等。これらは、純資産の部の株主資本の区分に計上する。</li> <li>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等に対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等。これらは、連結財務諸表上、その他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額の区分に計上する。</li> </ul> <p>(税効果適用指針 9)</p> <p>繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときは、次の場合を除き、繰延税金資産及び繰延税金負債の差額の増減額を、法人税等調整額を相手勘定として計上するとされている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を直接純資産の部に計上する場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の差額の増減額を、純資産の部の評価・換算差額等として計上する。</li> <li>資産又は負債の評価替えにより生じた評価・換算差額等をその他の包括利益に計上する場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の差額の増減額を、その他の包括利益として計上する。</li> <li>連結財務諸表において、子会社に対する投資について、親会社の持分が変動することにより生じた差額を直接資本剰余金に計上する場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の差額の増減額を、資本剰余金として計上する。</li> </ul>	<p>(IAS 12.58, 61A)</p> <p>当期税金及び繰延税金は、以下のいずれかに該当する場合を除き、収益又は費用として認識し、当期の純損益に含めなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>その税金がその他の包括利益又は直接資本に認識される取引又は事象から生じる場合</li> <li>その税金が企業結合から生じる場合</li> </ul> <p>その他の包括利益又は資本に直接計上される項目に係る税金である場合、前期以前又は当期に発生したかを問わず、当期税金も繰延税金も、その他の包括利益又は直接資本に計上しなければならない。</p>

	日本基準	IFRS
包括利益計算書(損益計算書)における表示	(財規 95 条の 5, 連結財規 65 条第 1 項) 当期の法人税等として納付すべき額と法人税等調整額は、別掲して損益計算書本体に記載される。	(IAS 12.6, 77, 80) 経常的活動による純損益に関する当期税金と繰延税金は、税金費用として一括して包括利益計算書本体に記載し、注記によりそれぞれの内訳金額を開示する。
繰延税金資産・負債の相殺	(「税効果会計に係る会計基準」の一部改正 2) 同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する。	(IAS 12.74-76) 同じ納税企業体だけでなく、非常に稀なケースに限られるが、企業が相殺するための法的強制力を有する場合など一定の要件を満たす場合には、異なる納税主体間の繰延税金資産と負債を相殺する。

## 16. 引当金及び偶発事象

	日本基準	IFRS
引当金の認識要件	<p>(企業会計原則注解 18) 以下の要件すべてを満たす場合に認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>将来の特定の費用又は損失である。</li> <li>その発生が当期以前の事象に起因する。</li> <li>発生の可能性が高い。</li> <li>その金額を合理的に見積ることができる。</li> </ul>	<p>(IAS 37.14) 以下の要件すべてを満たす場合に認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>企業が過去の事象の結果として現在の債務(法的又は推定的)を有している。</li> <li>当該債務を決済する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。</li> <li>当該債務の金額について信頼できる見積りが可能である。</li> </ul>
推定的債務	該当する基準はない。	<p>(IAS 37.10) 債務には、法的債務のみならず、推定的債務も含まれる。推定的債務とは、確立されている過去の実務慣行、公表されている政策又は極めて明確な最近の文書によって、企業が外部者に対しある責務を受諾することを表明しており、かつその結果、企業はこれらの責務を果たすであろうという妥当な期待を外部者の側に惹起している場合に生じる債務をいう。</p>
引当金の債務性	現在の債務であることは要件とされず、将来の費用又は損失について引当金の計上要件(企業会計原則注解 18)を満たすものは引当金を計上する。	<p>(IAS 37.14(a)) 現在の債務ではないものについて引当金を計上することは認められない。</p>
大規模検査又は修繕のコスト	<p>(企業会計原則第三 四(二)B, 注解 18) 特別修繕引当金は固定負債に属する引当金として例示されている。引当金の計上要件を満たす場合には、当期の負担に属する金額は当期の費用又は損失として処理される。</p>	<p>(IAS 16.14) いまだ行われていない有形固定資産の大規模検査に関連する将来の修繕費用について引当金を認識することは認められない。 これらの費用は、一定の要件を満たす場合には、支出時に関連資産の帳簿価額に算入し、減価償却に含めて処理される。</p>
引当金の割引計算	<p>引当金の測定に関して、現在価値への割引計算の要否についての定めはない。</p> <p>(資産除去債務に関する会計基準 6) 資産除去債務は割引価値で算定する。 割引率は、貨幣の時間的価値を反映した無リスクの税引前の利率とする。</p>	<p>(IAS 37.45-47) 貨幣の時間的価値による影響が重要な場合には、引当金額は債務の決済に必要と見込まれる支出の現在価値としなければならない。 割引率は、貨幣の時間的価値の現在の市場評価と、その負債に特有なリスクを反映した税引前割引率でなければならない。 割引率には、将来キャッシュ・フローの見積りの中で修正されているリスクを反映してはならない。</p>

	日本基準	IFRS
環境及び除去に関する費用	<p>(資産除去債務に関する会計基準 3)</p> <p>有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものについて、資産除去債務の計上が求められる。</p> <p>環境対策に係る引当金について該当する基準はなく、一般的計上要件(企業会計原則注解 18)に従って計上する。</p>	<p>(IAS 37.19, 21)</p> <p>IAS 第 37 号に定める一般原則を、環境及び除去費用等の引当に際しても適用する必要がある。すなわち、費用負担の法的又は推定的債務が存在する場合に、引当金を計上する。</p>
不利な契約	<p>不利な契約に関して、一般的に定めた規定はない。</p>	<p>(IAS 37.10, 66-69)</p> <p>不利な契約とは、契約による債務を履行するための不可避免的な費用が、契約上の経済的便益の受取見込額を超過している契約をいう。企業が不利な契約を有しているならば、当該契約による現在の債務を引当金として測定し、認識しなければならない。</p> <p>不利な契約かどうかを評価する際に企業が含めるべきコストには、契約に直接関連するコストとであり、直接労務費や直接材料費のような契約を履行するための増分コスト及び、契約を履行するために使用される有形固定資産項目の償却費の配分のような契約の履行に直接関連したその他費用の配分が含まれる。</p>
偶発資産の定義及び開示	<p>該当する基準はない。</p>	<p>(IAS 37.10, 89)</p> <p>偶発資産とは、過去の事象から発生しうる資産のうち、企業が必ずしも支配可能な範囲にあるとはいえない将来の 1 つもしくは複数の不確実な事象が発生するか、又は発生しないことによつてのみその存在が確認されるものをいう。</p> <p>経済的便益の流入の可能性が高い場合、報告期間の末日における偶発資産の簡潔な内容を開示し、実務上可能な場合には偶発資産の財務上の影響の見積額を開示しなければならない。</p>



	日本基準	IFRS
リストラクチャリング費用	<p>(企業会計原則注解 18)</p> <p>該当する基準はなく、一般的計上要件に基づいて判断される。会計基準では直接規定されていない費用又は損失のうち、その金額を合理的に見積もることができる場合には、引当金を認識することになると考えられる。</p>	<p>(IAS 37.51, 70-83)</p> <p>リストラクチャリング費用に関する引当金は、経営者がリストラクチャリングに関する詳細な公式計画を有し、かつ計画の実施を開始するか、又はリストラクチャリングに関する主要な特徴の影響を受ける人々に公表することによって、関係者の合理的な期待を惹起させた時点で IAS 第 37 号の一般規定に従って認識される。</p> <p>リストラクチャリングに関連して処分される資産から、発生することが期待される利得を、引当金の測定にあたって考慮してはならない(引当金測定的一般規定)。</p> <p>また、リストラクチャリング後の企業の継続的活動に関連する支出(雇用を継続する従業員の再教育又は配置転換費用等)も、同様に引当金の測定にあたって考慮してはならない</p> <p>さらに、リストラクチャリングに伴い、事業が売却される場合には、報告期間の期末日までに拘束力のある売買契約が存在しない限り、企業は売却損失引当金を認識することはできない。</p>
想定される結果の範囲内での引当金の測定	<p>(企業会計原則注解 18, 資産除去債務会計基準 6(1))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>引当金は合理的な見積りを基礎とすることが示唆されているのみで、具体的な測定方法に関する記述はない。</li> <li>資産除去債務は割引前将来キャッシュ・フローの見積額を割り引いて算定するが、その見積額は最頻値と期待値のいずれかによる。</li> </ul>	<p>(IAS 37.39, 40)</p> <p>補償費用のように多くの母数を含む場合については、(連続した範囲内において生起する確率が変わらない場合、範囲の中間点を用いても良いが)、最善の見積りは、期待値となる。単一債務についての最善の見積りは最も確率の高い結果が考慮される。</p>
賦課金	<p>該当する基準はない。</p>	<p>(IFRIC 21.4, 13)</p> <p>賦課金とは、経済的便益を含んだ資源の流出であって、政府が法令に従って課すものであり、以下を除く。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 他の基準の範囲に含まれる資源の流出</li> <li>(b) 法令違反に対して課される罰金又は他の反則金</li> </ul> <p>債務発生事象(賦課金の支払の契機となる活動)に従い、賦課金支払負債を認識する。</p> <p>期中財務諸表において、年次財務諸表に適用するのと同じ認識の原則を適用しなければならない。</p>

	日本基準	IFRS
引当金決済に必要となる支出に対する補填の資産計上	該当する基準はない。 実務上、保険による補填等の受領が合理的に見込まれる場合に資産が認識されることがある。	(IAS 37.53, 54) 引当金を決済するために必要となる支出の一部又は全部が他の者から補填されると見込まれる場合には、企業が義務を決済すれば補填を受けられることがほぼ確実なときに、かつ、そのときにのみ、補填を認識しなければならない。当該補填は、別個の資産として扱わなければならない。補填として認識する金額は、引当金の金額を超えてはならない。 包括利益計算書においては、引当金に係る費用は、認識した補填を控除後の純額で表示することができる。
資産の処分の見込み	該当する基準はない。	(IAS 37.51) 資産の処分の見込みによる利得は、引当金の測定において考慮してはならない。

## 17. 収益認識

	日本基準	IFRS
契約獲得コスト	<p>(収益認識に関する会計基準(以下、「基準」)109)</p> <p>契約獲得コストに関する一般的な定めはない。</p> <p>ただし、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業及び連結子会社はIFRS 又は米国会計基準における契約獲得コストの定めに従って処理することも認められる。</p>	<p>(IFRS 15.91)</p> <p>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。</p>
契約履行コスト	<p>(基準 109)</p> <p>契約履行コストに関する一般的な定めはない。</p> <p>ただし、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業及び連結子会社はIFRS 又は米国会計基準における契約履行コストの定めに従って処理することも認められる。</p>	<p>(IFRS 15.95)</p> <p>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(たとえば、IAS 第 2 号、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号)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にだけ、当該コストから資産を認識しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 当該コストが、契約又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(たとえば、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、又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)。</li> <li>■ 当該コストが、将来において履行義務の充足(又は継続的な充足)に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。</li> <li>■ 当該コストの回収が見込まれている。</li> </ul>
有形固定資産等の売却取引	<p>(基準 3(6), 108)</p> <p>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。</p> <p>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(移管指針 第 10 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、本会計基準の適用範囲に含まれない。</p>	<p>(IAS 16.69, 72, IAS 38.114, 116, IAS 40.67, 70)</p> <p>企業の通常の活動から生じたアウトプットではない有形固定資産(※)の売却取引に関しては、IAS 第 16 号が適用される。ただし、資産の認識の中止を行う時点の決定、資産の認識の中止から生じる利得又は損失の金額の算定については、IFRS 第 15 号の規定の一部を適用する。</p> <p>※ 無形資産(IAS 第 38 号)及び投資不動産(IAS 第 40 号)も同様である。</p>

	日本基準	IFRS
暗号資産及び電子記録移転権利に関する取引	(基準 3(7), 108-2) 資金決済に関する法律における定義を満たす暗号資産及び金融商品取引業等に関する内閣府令における定義を満たす電子記録移転有価証券表示権利等に関連する取引については、本会計基準の適用範囲に含まれない。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
契約変更 (重要性が乏しい場合の取扱い)	(収益認識に関する会計基準の適用指針(以下、「適用指針」) 92) 契約変更による財又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、当該契約変更について処理するにあたり、下記のいずれの方法も適用することができる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 契約変更を独立した契約として処理する</li> <li>▪ 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>▪ 契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理する</li> </ul>	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
履行義務の識別 (顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い)	(適用指針 93) 約束した財又はサービスが、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。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
履行義務の識別 (出荷及び配送活動に関する会計処理の選択)	(適用指針 94) 顧客が商品又は製品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、商品又は製品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。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
一定の期間にわたり充足される履行義務 (期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア)	(適用指針 95, 96) 工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、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。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。

	日本基準	IFRS
一定の期間にわたり充足される履行義務 (船舶による運送サービス)	(適用指針 97) 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期間(運送サービスの履行に伴う空船廻航期間を含み、運送サービスの履行を目的としない船舶の移動又は待機期間を除く。)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上で、当該期間にわたり収益を認識することができる。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
一時点で充足される履行義務 (出荷基準等の取扱い)	(適用指針 98) 商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時(たとえば、顧客による検収時)までの期間が通常の期間である(国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である)場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点(たとえば、出荷時や着荷時)に収益を認識することができる。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
履行義務の充足に係る進捗度 (契約の初期段階における原価回収基準の取扱い)	(適用指針 99) 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、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができるときから収益を認識することができる。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
履行義務への取引価格の配分 (重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用)	(適用指針 100) 履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが、契約における他の財又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、当該財又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。	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。



	日本基準	IFRS
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 (契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分)	<p>(適用指針 101)</p> <p>次のいずれの要件も満たす場合には、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顧客に移転する財又はサービスの内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている当該財又はサービスの金額に従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> <li>顧客との個々の契約における財又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>	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
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 (工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位)	<p>(適用指針 102, 103)</p> <p>次の場合には、工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、当該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(異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点に締結した複数の契約を含む。)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際の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場合</li> </ul>	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。
その他の個別事項 (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)	<p>(適用指針 103-2)</p> <p>電気事業及びガス事業において、毎月、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生じた収益を見積る必要がある。</p> <p>当該見積りに際して、以下のとおりその使用量と単価を見積ることができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>使用量: 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</li> <li>単価: 決算月の前年同月の平均単価を基礎とする</li> </ul>	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。

	日本基準	IFRS
その他の個別事項 (有償支給取引)	<p>(適用指針 104)</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こととなるが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。</p> <p>一方、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こととなるが、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(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>	左記のような個別的な取り扱いを定めた規定はない。

## 18. 株式報酬

	日本基準	IFRS
対象となる取引	<p>(ストック・オプション等に関する会計基準(以下「基準」)17) 会社法の施行日(2006年5月1日)以後に付与されるストック・オプション、自社株式オプション及び交付される自社の株式について適用。</p> <p>(従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い4) 企業が従業員等に対して権利確定条件が付されている新株予約権を付与する場合に、当該新株予約権の付与に伴い当該従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込む取引における、当該権利確定条件付き有償新株予約権は、それが従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として用いられていないことを立証できる場合を除き、「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」に従い、基準 2(2)に定めるストック・オプションに該当する。</p> <p>(従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い3, 4) 従業員への福利厚生を目的として、従業員持株会に信託を通じて自社の株式を交付する取引、及び、従業員への福利厚生を目的として、自社の株式を受け取ることができる権利(受給権)を付与された従業員に信託を通じて自社の株式を交付する取引については、基準ではなく、「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」が適用される。</p> <p>(取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い3, 4) 会社法第202条の2に基づいて、取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする取引に適用される。</p>	<p>(IFRS 2.53, 54, 58) 2002年11月7日以降に付与され、IFRS第2号の発効日時点では権利が未確定であった株式、ストック・オプション、又はその他の資本性金融商品の付与に対して適用。他の資本性金融商品の付与について、測定日現在で算定したそれらの公正価値を公式に開示している場合には、本基準を適用することが推奨されるが、強制はされない。 IFRS第2号の発効日に存在した株式報酬取引に起因する負債に関し、IFRS第2号を遡及適用する必要がある。</p>

	日本基準	IFRS
株式報酬取引の種類	(基準 3,28) 従業員等に対しストック・オプションを付与する取引、及び、自社株式オプションや自社の株式を財貨又はサービスの対価とする取引についてのみ定めている。	(IFRS 2.2) 持分決済型、現金決済型及び現金選択権付株式報酬取引について定めている。
受領する財貨・サービスが明確に識別できない取引	該当する規定はない	(IFRS 2.13A) 受領する財貨又はサービスが明確に識別できない取引であっても、通常、IFRS 第 2 号の適用対象となる。この場合、受領する識別できない財貨又はサービスを、株式報酬の公正価値と受領する識別可能な財貨又はサービスとの差額として測定する。
持分決済型の株式報酬取引の測定日	(基準 6, 14, 15, 64) <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員等との取引 財貨又はサービスの取得の対価としてストック・オプションを付与する取引: 付与日</li> <li>従業員等以外との取引 財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプションを付与する取引: 契約成立時点</li> <li>財貨又はサービスの取得の対価として自社の株式を交付する取引: 契約日</li> </ul>	(IFRS 2.11-13) <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員等との取引: 付与日</li> <li>従業員等以外との取引: 財貨又はサービスの受領日</li> </ul>
付与日の定義	(基準 2(6)) ストック・オプションが付与された日をいい、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)。	(IFRS 2.付録 A) 企業と他方の当事者(従業員を含む)が株式報酬契約に合意した日。
持分決済型の株式報酬取引の測定方法	(基準 6, 14, 15) <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員等との取引: ストック・オプション付与時: 株式オプションの合理的な価額の見積りに関して広く受け入れられている算定技法で測定。</li> <li>従業員等以外との取引: 以下の 2 つのうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で算定。 <ul style="list-style-type: none"> <li>対価として用いられた自社株式オプション(又は自社の株式)の公正な評価額(なお、自社株式オプションの付与日における公正な評価単価の算定につき、市場価格が観察できる場合には、当該市場価格による)</li> <li>取得した財貨又はサービスの公正な評価額</li> </ul> </li> </ul>	(IFRS 2.10-13) <ul style="list-style-type: none"> <li>従業員等との取引: 付与した資本性金融商品の公正価値で測定。</li> <li>従業員等以外との取引: 受領した財貨又はサービスの公正価値で測定。受領した財貨及びサービスの公正価値が信頼性をもって測定できない場合にのみ、付与した資本性金融商品の公正価値に基づいて測定。</li> </ul>

	日本基準	IFRS
権利不確定による失効	<p>(基準 6, 7)</p> <p>権利不確定による失効(権利確定条件が達成されないことによる失効)の見込みについてはストック・オプション数に反映させるため、公正な評価単価の算定上は考慮しない。</p> <p>ストック・オプションの数の算定にあたっては権利不確定による失効の見積数を控除して算定し、重要な変動が生じた場合はストック・オプションの数を直す。</p>	<p>(IFRS 2.21)</p> <p>株式市場条件の達成・未達成は、付与した資本性金融商品の公正価値を見積る際に考慮し、権利確定すると見込まれる(もしくは権利確定した)資本性金融商品の数に影響を与えない。</p>
権利確定日を合理的に予測することが困難な場合	<p>(ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針(以下「適用指針」)17(3), 18, 56)</p> <p>条件の達成に要する期間が固定的ではない権利確定条件が付されている場合、権利確定日は合理的に予測される日とされている点は IFRS と同様である。</p> <p>一方、株価条件が付されているなど、権利確定日を合理的に予測することが困難なために、予測を行わないときには、対象勤務期間がないものとみなし、権利確定条件が付されていない場合と同様に、付与日に一時に費用を計上する。</p>	<p>(IFRS 2.15(b))</p> <p>権利の確定にあたり、一定の業績の達成が条件になっている場合で、権利確定までに要する期間が不明である場合には、予想される権利確定期間の長さを付与日現在で見積もらなければならない。業績条件が株式市場条件である場合には、予想される権利確定期間の長さの見積りは、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。</p> <p>業績条件が株式市場条件ではない場合に、その後の情報で権利確定期間の長さが従来の見積りと異なることが示されているときには、企業は、必要に応じて権利確定期間の見積りを修正しなければならない。</p>
段階的に権利確定するストック・オプション	<p>(適用指針 20)</p> <p>時の経過とともに付与されたストック・オプションの一定部分ごとに段階的に権利行使が可能となる場合には、原則として、権利行使期間開始日の異なるごとに別個のストック・オプションとして会計処理を行うが、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。</p>	<p>(IFRS 2.IG11)</p> <p>時の経過とともに付与されたストック・オプションの一定部分ごとに段階的に権利行使が可能となる場合には、権利確定期間ごとにそれぞれ別個のストック・オプションとして会計処理を行う。</p>
ストック・オプションの公正な評価単価を変動させる条件変更 (条件変更日におけるストック・オプションの公正な評価単価が、付与日における公正な評価単価を上回る場合)	<p>(基準 10(1), 55)</p> <p>ストック・オプションの公正な評価額の増加額を、条件変更日におけるストック・オプションの公正な評価単価が付与日における公正な評価単価を上回る部分に見合う額として算定する。</p>	<p>(IFRS 2.B43(a))</p> <p>増分公正価値は、いずれも条件変更日現在で見積った、条件変更後の資本性金融商品の公正価値と、当初の資本性金融商品の公正価値との差額として算定する。</p>



	日本基準	IFRS
付与した資本性金融商品の測定日現在の公正価値を、企業が信頼性をもって見積れない場合	(基準 13) 該当する基準はない。 ただし、未公開企業については、ストック・オプションの公正な評価単価に代え、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を行うことができる。この場合、付与日現在でストック・オプションの単位当たりの本源的価値を見積り、その後は見直さないこととなる。	(IFRS 2.24) 稀な状況において、付与した資本性金融商品の測定日現在の公正価値を、企業が信頼性をもって見積れない場合は、以下の方法による。 <ul style="list-style-type: none"> <li>企業が財貨を獲得した日又は相手方がサービスを提供した日現在で、その後は各報告期間の末日及び最終の決済日現在で本源的価値により測定し、本源的価値の変動は純損益として認識する。</li> <li>最終的に確定した、又は(該当のある場合には)最終的に行使された、資本性金融商品の数に基づいて、受け取った財貨又はサービスを認識する。</li> </ul>
権利確定日後の会計処理	(基準 8) ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替える。	(IFRS 2.23) 企業は権利確定日後の資本の合計に何らの事後的修正も行ってはならない。しかし、資本の中での振替(すなわち、資本の中のある項目から他の項目への振替)は禁止されない。
資本性金融商品の付与の取消又は清算	該当する基準はない。	(IFRS 2.28) 権利確定期間中に取消または清算が発生した場合、取消し又は清算を、権利確定が早まったものとして会計処理する(権利確定条件が充足されず、失効により取り消された付与を除く)。 付与を取り消した際に相手方に対して行った支払いは、持分の買戻し(すなわち、資本からの控除)として会計処理する。ただし、その支払いが、付与した資本性金融商品の買戻日現在で測定した公正価値を超える部分は費用として認識する。
権利不行使による失効	(基準 9) 権利不行使による失効が生じた場合には、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を利益として計上する。	(IFRS 2.23) 権利不行使により失効したとしても、費用を戻し入れることはできない。ただし、資本の中での振替は禁止されない。
グループ株式報酬に関する、親会社及び子会社の個別財務諸表上での取扱い	(適用指針 22, 62-66) 「親会社が自社株式オプションを直接子会社の従業員等に付与する場合」、「親会社が自社株式オプションを子会社経由でその従業員等に付与する場合」、「子会社が自社の従業員等に報酬として親会社株式オプションを付与する場合」、「子会社の従業員等以外に付与する場合」に分けて、会計処理を規定している。	(IFRS 2.43A-43D) IFRS 第 2 号第 43A 項から第 43D 項において、グループ会社間での株式報酬取引についての取扱いが明確に規定されている。

	日本基準	IFRS
源泉税の純額決済の要素を有する株式に基づく報酬	該当する基準はない。	(IFRS 2.33E-33H) 以下の場合、株式報酬取引全体を持分決済型に分類する必要がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>税法または規則によって、株式報酬に関連した従業員の納税義務に係る金額を企業が源泉徴収し、従業員に代わって税務当局に支払うことが義務付けられている場合（株式報酬に「純額決済の要素」を有している場合）かつ、</li> <li>当該純額決済の要素がなければ株式報酬が持分決済型に分類されていたであろう場合</li> </ul>
従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引の会計処理	(従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い 5-15) 「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」において、「従業員持株会に信託を通じて自社の株式を交付する取引」と「受給権を付与された従業員に信託を通じて自社の株式を交付する取引」のそれぞれについて、会計処理が定められている。	特有の規定はないため、信託を企業自身の延長として扱うか、もしくは IFRS 第 10 号に基づいて信託を連結するかどうかの判断を行った上で、IFRS 第 2 号の一般規定に基づいて会計処理を行う必要がある。
取締役の報酬等として株式を無償交付する取引の会計処理	(取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い 5, 6, 15, 16, 35~38) 事前交付型、事後交付型のいずれについても、費用の認識や測定については、基準の定めに従うこととされている(サービスの取得に応じて費用として計上し、費用の測定については株式の公正な評価額に基づき行う)。なお、事後交付型においては、サービスの取得に応じて計上した費用に対応する金額は、株式の発行等が行われるまでの間、純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上し、新株を発行した場合には、株式引受権として計上した額を資本金又は資本準備金に振り替える。	(IFRS 2.7, 8) 株式に基づく報酬取引で受け取ったサービスは、費用として認識し、これに対応する資本の増加を認識する。  なお、IFRS は貸方計上する資本の項目を定めていない。
現物出資構成による株式報酬制度の会計処理(例、事前交付型の譲渡制限付株式報酬制度(リストラクテッド・ストック(RS))など)	該当する基準はない。	同上

## 19. 従業員給付

	日本基準	IFRS
確定給付制度 －確定給付制度債務の期間配分方法	(退職給付に関する会計基準 19) 次のいずれかの方法を選択適用する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>期間定額基準</li> <li>給付算定式基準(なお、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付が、初期よりも著しく高い水準になるとときには、当該期間の給付が均等に生じるとみなして補正した給付算定式に従う)</li> </ul>	(IAS 19.67, 70) 予測単位積増方式(発生給付評価方式の一種)の下、各制度の給付算定式に基づき各期に配分する。 なお、後期の年度における従業員の勤務が、初期の年度より著しく高い水準の給付を生じさせるような場合には、昇給の影響を除き、従業員の勤務がそれ以上の重要な給付を発生させなくなる日まで、定額法で按分する。
確定給付制度 －資産計上など	(退職給付に関する会計基準 27) 積立状況を示す額について、資産となる場合は「退職給付に係る資産」等の適当な科目をもって固定資産に計上する。	(IAS 19.8, 63, 64, 65) 確定給付制度において積立超過がある場合、確定給付資産の純額として認識する額は、当該積立超過の額又はアセット・シーリング(制度への将来拠出の減額及び制度からの払戻しによる経済的便益の現在価値)のいずれか低い金額に制限される。
確定給付制度 －割引率	(退職給付に関する会計基準 20, 注 6, 8) 期末における国債、政府機関債及び優良社債の利回り(安全性の高い債券の利回り)を基礎として決定する。 割引率等の計算基礎に重要な変動が生じていない場合には、これを見直さないことができる。	(IAS 19.83) 割引率は、退職後給付債務と同一通貨で同様の期日を有する優良社債の報告期間の末日現在の市場利回りを参照して決定する。 そのような社債について厚みのある市場が存在しない通貨では、報告期間の末日現在における当該通貨建の国債の市場利回りを使用しなければならない。
割引率の設定の基礎となる利回りがマイナスになる場合	(債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い 2) 退職給付債務等の計算において、割引率の基礎とする安全性の高い債券の支払見込期間における利回りが期末においてマイナスとなる場合、利回りの下限としてゼロを利用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。	日本基準のような取扱いはない。
確定給付制度 －死亡率	(退職給付に関する会計基準の適用指針 27) 死亡率については、生存人員数を推定するために年齢ごとの死亡率を使うのが原則である。この死亡率は、事業主の所在国における全人口の生命統計表等を基に合理的に算定する。	(IAS 19.81, 82) 死亡率の仮定は、雇用中及び退職後における制度加入者の死亡率の最善の見積りを参照して決定される。 たとえば、死亡率の改善の見積り、標準死亡率表を修正することで、死亡率の予想される変動を考慮する必要がある。

	日本基準	IFRS
確定給付制度 －期待運用収益及び利息費用	<p>(退職給付に関する会計基準 21, 23, 退職給付に関する会計基準の適用指針 16, 21, 25)</p> <p>期待運用収益は、期首の年金資産の額(期中に年金資産の重要な変動があった場合には、これを反映させる)に合理的に期待される収益率(長期期待運用収益率)を乗じて計算する。</p> <p>利息費用は、期首の退職給付債務に割引率を乗じて計算する。期中に退職給付債務の重要な変動があった場合には、これを反映させる。</p>	<p>(IAS 19.123)</p> <p>期待運用収益という概念はない。</p> <p>上記で算定された割引率を確定給付制度負債(資産)の純額に乗ずることで、確定給付制度負債(資産)の純額に係る利息純額を算定する。</p>
確定給付制度 －過去勤務費用	<p>(退職給付に関する会計基準 15, 25, 注 9, 10, 退職給付に関する会計基準の適用指針 33, 41, 42, 43)</p> <p>過去勤務費用は、原則として各期の発生額について、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理する(定額法)が、未認識過去勤務費用の残高の一定割合を費用処理する方法(定率法)によることもできる。この場合の一定割合は、過去勤務費用の発生額が平均残存勤務期間以内に概ね費用処理される割合としなければならない。</p> <p>ただし、退職金規程等の改定による過去勤務費用については頻繁に発生するものでない限り発生年度別に一定の年数にわたって定額法による費用処理を行うことが望ましい。</p> <p>また、当期に発生した未認識過去勤務費用は税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部に計上する。</p> <p>その他の包括利益累計額に計上されている未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整(組替調整)を行う。</p> <p>なお、数理計算上の差異については当期発生額を翌期から費用処理する方法は許容されているが、過去勤務費用について許容する規定はない。</p> <p>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時に全額を費用処理することができる。</p> <p>過去勤務費用と数理計算上の差異の費用処理年数は別個に設定することができる。</p>	<p>(IAS 19.103)</p> <p>受給権が確定しているか否かに係わらず、すべての過去勤務費用を以下の(a)、(b)のいずれか早い日に費用として認識する必要がある。</p> <p>(a) 制度改訂又は縮小の発生時</p> <p>(b) 関連するリストラ費用(IAS37)又は解雇給付の認識時</p>



	日本基準	IFRS
確定給付制度 ―再測定(数理計算上の差異を含む)	<p>(退職給付に関する会計基準 24, 注 7, 25, 注 10、退職給付に関する会計基準の適用指針 35)</p> <p>数理計算上の差異は、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間(以下「平均残存勤務期間」という。)以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理するが、未認識数理計算上の差異の残高の一定割合を費用処理する方法によることができる。</p> <p>また、当期に発生した未認識数理計算上の差異は税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて純資産の部に計上する。</p> <p>過去勤務債務と数理計算上の差異の費用処理年数は別個に設定することができる。</p> <p>なお、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時に全額を費用処理することが可能。</p>	<p>(IAS 19.120, 127-130)</p> <p>以下の項目は、他の IFRS が資産の取得原価に含めることを要求又は許容している場合を除き、再測定としてその他の包括利益に計上する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>数理計算上の差異</li> <li>制度資産の運用収益(利息純額に含まれる金額は除く)</li> <li>アセット・シーリングの影響の変化(利息純額に含まれる金額は除く。)</li> </ul> <p>数理計算上の差異について遅延認識は廃止されている。</p> <p>また、制度資産に関し、期待運用収益率の概念が廃止されている。</p>
確定給付制度 ―利息純額(又は利息費用)	<p>(退職給付に関する会計基準 21, 23)</p> <p>利息費用は、期首の退職給付債務に割引率を乗じて計算する。</p> <p>期待運用収益は、期首の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)を乗じて計算する。</p>	<p>(IAS 19.120, 123-126)</p> <p>他の IFRS 基準書が資産の取得原価に含めることを要求又は許容している場合を除き、利息純額は純損益に計上する。</p> <p>利息純額は、正味確定給付負債(資産)(確定給付制度債務と制度資産の差)に割引率を乗じることで計算する。つまり、制度資産にも割引率を乗じることになり、期待運用収益率という概念は廃止されている。</p> <p>正味確定給付負債(資産)と割引率は、ともに期首時点で算定される。ただし、拠出や給付の支払いによる期中の正味確定給付負債(資産)の増減も考慮する。</p>
最低積立要件	該当する基準はない。	<p>(IFRIC 14.18-24)</p> <p>最低積立要件とは、退職後確定給付制度又はその他の長期確定給付制度に対して積み立てを行う定めをいう。</p> <p>最低積立要件が存在する場合には、アセット・シーリングの検討時に影響することがあり(将来掛金の減額に利用可能な経済的便益の算定に影響)、また一定の場合には負債を計上する必要性が生じる。</p>
確定給付制度 ―簡便法	<p>(退職給付に関する会計基準 26, 退職給付に関する会計基準の適用指針 47)</p> <p>小規模企業等については簡便法が容認されている。</p>	<p>(IAS 19.60)</p> <p>見積り、平均及び簡便計算により、信頼しうる近似値を求められるケースもあるとされている。</p>



	日本基準	IFRS
制度資産	(退職給付に関する会計基準の適用指針 17) 企業年金制度において計上されている未収掛金は、事業主が未払掛金を計上した場合、その金額を限度として、年金資産に含める(この場合、未払掛金と同額、退職給付に係る負債を減額する。))。	(IAS 19.114) 制度資産には、企業からの未収掛金は含まれない。
退職給付信託の制度資産/年金資産としての計上	(退職給付に関する会計基準の適用指針 18, 19) 退職給付信託も一定の要件を満たせば、年金資産に該当する。	該当する基準はないため、信託契約ごとに制度資産の定義に当てはめ個別に検討する必要がある。
制度改訂、縮小又は清算が報告期間中に生じる場合の会計処理	(退職給付制度間の移行等に関する会計処理 4-13) 退職給付制度間の移行又は退職給付制度の改訂等により、退職給付債務の増加又は減少するが、これには支払等を伴う場合(退職給付制度の終了)と伴わない場合(退職給付債務の増額または減額)がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 退職給付制度の終了においては、退職給付制度の終了の時点で、終了した部分にかかる退職給付債務と、その減少分相当額の支払等の額との差額を損益として認識する。終了した部分に係る退職給付債務は、終了前の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務と、終了後の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務との差額として認識する。</li> <li>・ 未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額は、終了部分に対応する金額を、終了した時点における退職給付債務の比率その他合理的な方法により算定し、損益として認識する。</li> <li>・ 退職給付債務の増額または減額は、退職給付会計基準上の過去勤務費用に該当するため、原則として、各期の発生額について、平均残存期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理することとなる。なお、当該増額又は減額が行われる前に発生した未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額については、従前の費用処理方法及び費用処理年数を継続して適用する。</li> </ul>	(IAS 19.122A, 123A) 制度改訂、縮小又は清算が報告期間中に生じた場合は、制度改訂、縮小又は清算後の報告期間の末日までの期間における当期勤務費用及び利息純額は、更新後の数理計算上の仮定を基に算定しなければならない。

	日本基準	IFRS
複数事業主制度	<p>(退職給付に関する会計基準 33)  複数の事業主により設立された確定給付型企业年金制度を採用している場合においては次のように会計処理を行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>合理的な基準により自社の負担に属する年金資産等の計算をした上で、確定給付制度の会計処理を行う。</li> <li>自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができないときには、確定拠出制度に準じた会計処理を行う。</li> </ul>	<p>(IAS 19.37)  複数事業主制度と加入者の間に、制度の積立超過(又は基金の積立不足)を加入者にどのように配分すべきかを定めた契約上の合意が存在する場合、複数事業主制度を確定拠出制度として会計処理していても、契約上の合意により生じる資産及び負債を認識し、その結果生じる収益と費用を純損益に計上する。</p>
リスク分担型企业年金の取扱い	<p>(リスク分担型企业年金の会計処理等に関する実務上の取扱い 3, 4)  リスク分担型企业年金のうち、企業の拠出義務が給付に充当する各期の掛金として、規約に定められた標準掛金相当額、特別掛金相当額及びリスク対応掛金相当額の拠出に限定され、企業が当該掛金相当額の拠出義務を実質的に負っていないものは、確定拠出制度に分類する。それ以外のリスク分担型企业年金は、確定給付制度に分類する。</p>	<p>日本基準のような特有の規定はなく、IAS 第 19 号の定めに基づいて確定拠出制度または確定給付制度に分類し、当該分類に従って会計処理する。</p>
退職後給付以外の従業員給付	<p>該当する基準はない。</p>	<p>(IAS 19.1, 2, 4, 5, 6, 7, 19, 61)  IFRS 第 2 号の対象となるものを除くすべてのタイプの従業員給付に適用されるため、退職後給付以外の従業員給付も適用対象である。  取締役及び他の役職者に対する給付も従業員給付に含まれる。  正式な制度や契約によるものに限られず、企業が非公式な慣行により、従業員給付を支払う以外に現実的な選択肢を有さない場合に生じる推定的債務も適用対象となる。</p>
未払有給休暇	<p>該当する基準はない。</p>	<p>(IAS 19.13-18)  累積型(当期に付与された権利のうち未使用分が将来に繰り越されるもの)については、将来の有給休暇に対する権利を増加させる勤務に従業員が提供したときに、有給休暇に係る予想コストを認識することが求められる。  非累積型については、その権利と当期中に従業員が提供した勤務とが直接関連付けられるわけではないため、その発生時に認識される。</p>

	日本基準	IFRS
解雇給付	<p>(退職給付に関する会計基準の適用指針 10)</p> <p>一時的に支払われる早期割増退職金は、従業員が早期退職金制度に応募し、かつ当該金額が合理的に見積もられる時点で費用処理される。</p>	<p>(IAS 19.165)</p> <p>企業は、解雇給付に係る負債及び費用を次のいずれか早い方の日に認識しなければならない。</p> <p>(a) 企業が、それらの給付の申し出を撤回できなくなった時点</p> <p>(b) 企業が、IAS 第 37 号の範囲内であり、かつ解雇給付の支払いを伴うリストラチャリングに係るコストを認識した時点</p>

## 当法人のナレッジ

当法人は、ホームページやメールマガジンといった媒体を通して、IFRS に関するさまざまな情報をタイムリーに配信しております。

### [EY 新日本有限責任監査法人 IFRS サイト](#)

IFRS に関するリソースを紹介する総合サイトです。主に以下のような多彩なコンテンツを参照いただけます。

#### ニュースレター

##### ▶ IFRS Developments

公開草案や新基準、審議会の状況など企業に重要な影響を及ぼす案件の解説をタイムリーに提供しています。

- ▶ 特約条項(コベナンツ条項)付非流動負債の分類の要求事項の改訂
- ▶ 狭い範囲の基準改訂を検討—電子決済システムで決済する現金の受領
- ▶ 超インフレの経済
- ▶ セール・アンド・リースバック取引におけるリース負債の測定に関し IFRS 第 16 号を改訂

##### ▶ Applying IFRS

新基準や新規の会計事象などに関する IFRS 適用の解説をタイムリーに提供しています。

- ▶ SPAC の会計処理
- ▶ 気候変動の会計処理
- ▶ ウクライナにおける戦争に係わる会計処理上の考慮事項

#### 動画コンテンツ

##### ▶ IFRS ウェブキャスト

IFRS の最新のトピックについて動画で解説いたします。

- ▶ 損益計算書が変わります！～IASB の基本財務諸表プロジェクトの動向～
- ▶ 適用間近の新基準、一般事業会社が気を付けるポイント～IFRS 第 17 号『保険契約』～
- ▶ IFRS アップデートセミナー ～当期決算上の留意事項及び最新動向～

##### ▶ You Tube

IFRS の基礎から最新のトピックに至るまでさまざまな内容の動画を配信しています。

- ▶ 今だから知りたい IFRS の基礎
- ▶ 気候変動の財務諸表への影響
- ▶ サービスとしてのソフトウェア(SaaS)取引の会計処理

## IFRS 連結財務諸表記載例



IFRS に基づく連結財務諸表の日本語による記載例です。  
基準の改訂、新基準の発効に合わせて毎年更新され、最新の基準に基づく開示を検討する際に参考となります。

## IFRS 開示チェックリスト



IFRS の開示規定に従った財務諸表の作成を支援することを目的とした資料です。  
基準の改訂、新基準の発効に合わせて毎年更新され、最新の基準に基づく開示を検討する際に参考となります。

## IFRS 国際会計の実務 International GAAP シリーズ 2024

### オンライン刊行物:IFRS 国際会計の実務 International GAAP シリーズ 2024

本刊行物は、EY 発刊の原著である「International GAAP」の日本語版です。クライアントとの IFRS に関する各種取り組み、規制当局や基準設定主体、その他の専門家との議論を通じて培われた実務上の論点に対する解釈も含めて解説しています。多くの国々や業種に関する深度ある実務的知見を集約してできあがっており、我が国における IFRS 適用が広がりを見せる中で、財務諸表作成者や職業会計人など、すべての方に必携の実務ドキュメントシリーズです。

## 書籍

### IFRS 国際会計の実務(第一法規)



EY の IFRS グループによる IFRS 解説書。本書で取り上げているものも含め、すべての基準書及び解釈指針書を包括的に分析しています。また、基準書又は解釈指針書の適用方法についての例も示しています。世界的に首尾一貫したベースで IFRS を理解・解釈するために、信頼の置ける実務的なガイダンスを提供しています。

### IFRS「新収益認識」の実務(中央経済社)



日本基準の新収益基準である企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」が公表され、2021 年 4 月 1 日以降開始事業年度から適用されます。

本書では、この収益認識基準の元となった IFRS 第 15 号について、実務上の影響及び適用上の検討ポイントを解説。現行 IFRS 及び日本基準の規定との差異、現行実務との差異について説明しています。また、日本企業を念頭に置いたさまざまな異なる状況における設例を設けて、新たな収益認識基準における取扱いを詳説しています。

### IFRS「新リース基準」の実務 オンバランスの過程を読み解く(中央経済社)



本書では、2019 年度に適用が開始された IFRS 第 16 号「リース」につき、日本や諸外国での導入時に問題となったポイントを盛り込み、適用上の留意点を解説しています。実務で多く見られる論点を Q&A で解説するとともに、日本基準や米国基準との差異にも言及しています。また、開示項目チェックリストも付しています。



# EY Japan は、皆さまの円滑な IFRS 導入を実現するため、専門家としての適切なサービスを提供させていただきます。

## EY Japan の IFRS 関連サービス

### ■ 影響度調査

- ▶ IFRS と現行会計基準の差異を把握し、財務数値・プロセス・システムに与える影響と課題の識別を行います。
- ▶ EY Japan は、IFRS と日本基準の差異をあらかじめ特定した影響度調査チェックリストを整備しているため、ゼロから差異を洗い出す必要がなく、効率的に調査することが可能です。また、調査方法は、ワークショップ形式やヒアリング形式などの中から、クライアントの要望を踏まえ、最も効果的と考える方法を提案します。

### ■ 会計方針策定支援

- ▶ 会計方針の策定や会計方針書/マニュアルの作成などについて支援します。
- ▶ EY Japan は、IFRS 導入の主要な課題について、これまでの IFRS 導入プロジェクトでの検討事例等を踏まえ、課題検討マニュアルとしてまとめています。
- ▶ これらも活用しながら、会計方針の選択肢と採用した場合のメリット・デメリット等参考情報を提供し、クライアントの実態に合った会計方針を選択できるよう支援します。
- ▶ 会計方針書/マニュアルサンプルや会計方針検討・策定過程の文書化のテンプレートなど、効率的に検討を進めるための各種ツールを提供します。

### ■ IFRS 導入計画支援業務

- ▶ IFRS 導入方針の検討や IFRS ロードマップ（全体計画）の作成などについて支援します。
- ▶ EY Japan は、これまでの IFRS 導入支援経験に基づいて作成した IFRS ロードマップの雛型や、多数の他社事例を活用しながら、クライアントにとって実効性の高い IFRS ロードマップの作成をサポートします。
- ▶ IFRS 導入方針の決定に際しては、決定を要する事項（導入年度や導入範囲等）の提示と、検討・決定のための情報（採用した場合の影響や対応の負荷等）の提供や助言を行います。

### ■ IFRS 開示プロセス構築支援

- ▶ IFRS の開示要件に対応するための開示プロセスの構築を支援します。
- ▶ EY Japan は、IFRS 連結財務諸表記載例や開示チェックリストなどのツールを用いて、開示要件の検討を効率的に支援します。
- ▶ 開示の選択肢があるものについては、データ取得の難易度・対応の負荷・他社事例等の情報提供や検討に際して助言を行います。

## ■ プロジェクトマネジメント支援

- ▶ IFRS 導入は長期にわたるプロジェクトであり、財務経理部門以外の部署や子会社など広範囲に影響を及ぼすため、プロジェクトの運営が大変重要となります。
- ▶ EY Japan は、課題管理テンプレート・進捗管理テンプレートなどのプロジェクト管理に有効なツールの提供、プロジェクトマネジメントのサポートを行う人材の派遣などによって、プロジェクトの効率的な運営を支援します。

## ■ システム対応支援

- ▶ IFRS 導入に伴うシステム対応には、既存の仕組みをなるべく変更しない必要最低限の対応から、手作業を極力減らしシステム対応により業務を効率化する方法、さらに IFRS を契機にシステム的大幅な見直しを行う方法など、対応の選択肢は幅広く存在します。
- ▶ EY Japan は、IFRS 対応や ERP 導入経験のある IT 専門家を擁しており、会計専門家とともに英知を結集し、システム対応方針策定から導入後のモニタリングまで、ワンストップでシステム対応を支援します。

## ■ 教育・研修支援

- ▶ IFRS は原則主義のため、自ら IFRS を解釈し、実務に適した会計処理を行えるスキルを持った人材の育成が必要となります。
- ▶ EY Japan は、クライアントの IFRS 導入の進捗や IFRS 習熟度等に応じた教育計画の策定と研修の企画・実施を支援します。

## ■ 決算期統一・決算早期化支援

- ▶ IFRS 導入によって、決算期統一と決算早期化が必要になるケースが想定されます。EY Japan は、確立された方法論及び決算調査票等各種ツールを整備しており、決算期統一・決算早期化についても支援します。

### Contact

EY 新日本有限責任監査法人

各サービスに関するお問い合わせ先

FAAS 事業部

Tel: 03 3503 2810

Email: FAAS\_net@jp.ey.com

本刊行物に関するお問い合わせ先

品質管理本部 IFRS デスク

Tel: 03 3503 1359

Email: ifrs@jp.ey.com

## EY | Building a better working world

EYは、クライアント、EYのメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EYのチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EYのチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150以上の国と地域でサービスを提供しています。

### All in to shape the future with confidence.

EYとは、アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](https://ey.com)をご覧ください。

#### EY新日本有限責任監査法人について

EY新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは [ey.com/ja\\_jp/about-us/ey-shinnihon-llc](https://ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2025 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本書には、IFRS® Foundationの著作権に関する資料が含まれています。この資料は、IFRS Foundationの許可を得てEYが複製したものです。第三者による複製または配布の許可は付与されていません。IFRS基準への完全なアクセスおよびIFRS Foundationの活動については、<http://eifrs.ifrs.org>をご覧ください

[ey.com/ja\\_jp](https://ey.com/ja_jp)