

IFRSクイックガイド

2018年8月

はじめに 本冊子の目的

昨今、日本におけるIFRSの任意適用が活発化しています。

本冊子では、IFRSの任意適用を行うにあたり、日本基準を適用している多くの一般事業会社で重要な影響が生じる可能性が高い項目について、その概要、財務およびビジネスに与える影響、並びに想定される課題をコンパクトに解説しています。

EY新日本有限責任監査法人は、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します。

目次

1. 報告日および会計方針の統一 - IFRS第10号、第11号、IAS第28号 -	——	P3
2. のれんの減損 - IFRS第3号、IAS第36号 -	—————	P4
3. 開発費の資産計上 - IAS第38号 -	—————	P5
4. 資産の減損と戻入れ - IAS第36号 -	—————	P6
5. 債券・債権等のビジネスモデルによる分類と測定 - IFRS第9号 -	—————	P7
6. 株式等の公正価値評価とOCIオプション - IFRS第9号 -	—————	P8
7. 有形固定資産の減価償却 - IAS第16号 -	—————	P9
8. 数理計算上の差異のリサイクリング禁止と過去勤務費用の一括費用処理 - IAS第19号 -	—————	P10
9. 支配の移転に基づく収益認識 - IFRS第15号 -	—————	P11
10. 使用権資産のオンバランス(借手のリース) - IFRS第16号 -	—————	P12
11. 財務諸表の表示形式および開示(注記)項目の検討 - IAS第1号他 -	——	P13
12. IFRSの初度適用 - IFRS第1号 -	—————	P14

1.

報告日および会計方針の統一

- IFRS第10号、
第11号、IAS第28号 -

「報告日の統一と会計方針の統一には多くの時間を要するので、早めの着手が重要です」

日本基準との差異

【報告日の統一】

IFRSの連結財務諸表作成上、親会社と子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社の財務諸表は、原則として同じ報告日のものを用います(実務上不可能と判断される場合を除く)。

日本基準の原則的な処理はIFRSと同様であるものの、子会社の決算日と連結決算日の差異が3カ月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎に連結決算を行うことが認められています。

【会計方針の統一】

IFRSの連結財務諸表作成上、親会社は子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社で統一された会計方針を用いることが求められます。

日本基準の原則はIFRSと同様ですが、在外子会社等の財務諸表がIFRSまたは米国基準で作成されている場合、および国内子会社が指定国際会計基準または修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して有価証券報告書により開示している場合には、当面の間、一部の例外を除いてそれらを連結決算手続上利用することができます。

財務諸表への影響

親会社と子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社の報告日に差異がある場合には、子会社もしくは親会社の報告日の変更や仮決算の実施が必要となります。

海外子会社等がIFRSまたは米国基準を適用していた場合等、会計方針の統一にあたり、子会社等において会計方針の変更が必要になる可能性があります。

ビジネスへの影響

報告日の変更や仮決算の実施のために、決算早期化という課題が生じます。また、グループ統一の会計方針の策定と運用が必要となります。

報告日および会計方針の統一は、より高度なグループ管理、ガバナンスの構築を実現する契機にもなり得ます。

想定される課題(例)

- ▶ 決算期変更または仮決算の実施
- ▶ 上記に関連した決算早期化対応
- ▶ グループ統一会計方針の策定と運用

2.

のれんの減損

- IFRS第3号、
IAS第36号 -

「のれんを償却せず、減損のみとする会計上のアプローチは、企業の経営戦略に影響を与える可能性があります」

日本基準との差異

合併・買収により取得したのれんは、IFRSでは償却処理は行われず、毎期最低1回の減損テストが要求されます。

また日本基準ではのれんに含まれることもあった無形資産は、のれんから分離して認識されます。

財務諸表への影響

日本基準ではのれんの償却年数が会社ごとに違うため、企業間での経営成績の比較が難しいことがあります。IFRSではのれんは償却されないため、IFRSを適用する企業間で、経営成績についての比較が容易になると言えます。また、のれんに関連する事業の採算が悪化した場合等には、減損テストの結果、一時に多額の減損損失が発生する可能性があります。

なおのれんから分離して識別されることになる無形資産は、のれんとは異なり、原則として償却されることに留意が必要です。

ビジネスへの影響

減損損失の認識が遅延しないように、減損の兆候の有無にかかわらず、買収した事業の業績その他の情報を踏まえて慎重に減損テストを実施する必要があります。そのために必要な情報を適時に収集する体制を整えることも重要です。

のれんを償却せず、減損のみとする会計上のアプローチが、企業の合併・買収戦略に影響を与えることが予想されます。

様々な無形資産をのれんから分離して識別することが求められます。これらの公正価値を測定するための評価手法の検討が重要となります。

想定される課題(例)

- ▶ 減損テスト手法の確立
- ▶ 経営戦略への影響検討
- ▶ 無形資産の評価方法の選定

3.

開発費の資産計上 - IAS第38号 -

「自社の研究開発活動が資産計上要件を充足するか否かの確認が重要です」

日本基準との差異

IFRS上研究費は日本基準と同様に、発生時に費用処理されます。

社内開発費は、日本基準では一定のソフトウェア制作費を資産計上する取り扱いが定められています。一方でIFRSでは、ソフトウェアに限らず一定の要件をすべて満たす場合には無形資産として認識しなければなりません。

財務諸表への影響

IFRSでは開発局面から生じる一定の要件を満たした日以降の支出が資産計上されるため、自己創設の無形資産が新たに認識されることとなります。資産計上された開発費はその後の期間において、使用に応じて償却されます。

ビジネスへの影響

研究開発活動のどの時点からを開発活動とし、無形資産の認識要件がどの時点で充足されるのか、客観性をもって説明できるようにする必要があります。

開発費が資産計上されることにより、これまでの研究開発費の予算組みや支出状況の管理にも重要な影響を与える可能性があります。

想定される課題(例)

- ▶ 研究開発活動を分析し、資産計上要件を満たす開発費の有無を調査
- ▶ 要件充足時点を示す文書の整備
- ▶ コストを信頼性をもって集計するための体制の整備
- ▶ 償却開始時期を明らかにするための文書化

4.

資産の減損と 戻入れ

- IAS第36号 -

「減損損失がより早期に認識され、また戻入れもあるため、経営指標のボラティリティが増加します」

日本基準との差異

減損の兆候が存在する場合、IFRSでは、日本基準のような割引前キャッシュ・フローで減損損失の認識要否を判断するプロセスがなく、回収可能価額に基づく減損テストが行われ、その結果に基づき減損損失が認識されます。またIFRSでは減損の兆候に関して、日本基準のような数値基準（例えば「市場価格が帳簿価額から50%以上下落」）は設けられていません。

さらに減損損失の戻入れの兆候についても毎期検討し、必要があれば戻入れを行わなければなりません（ただし、のれんの減損の戻入れは禁止されています）。

財務諸表への影響

IFRSでは割引前将来キャッシュ・フローと帳簿価額を比較するステップがないため、日本基準より早期に減損損失が認識される可能性があります。

ビジネスへの影響

減損の兆候についてIFRSの要件を確認し、新たに兆候に該当する事象がある場合、減損テストを実施する必要があります。

減損を認識するタイミングが早くなる一方で、減損の戻入れがあることにより、経営指標のボラティリティが増加する要因となります。

減損の戻入れに対応するために、過去に発生した減損損失も把握しておく必要があります。このためにシステムの改修または新システムの導入等が必要となる場合があります。

想定される課題(例)

- ▶ 減損の兆候とすべき事象をIFRSに基づき再定義
- ▶ キャッシュ・フローの見積りに含めるべき情報の検討
- ▶ 減損の戻入れに対するシステム、業務プロセスの対応

5.

債券・債権等の ビジネスモデルに よる分類と測定 - IFRS第9号 -

「償却原価法が適用される場合、実効金利法に基づく測定と、予想貸倒損失の計上に留意が必要です」

日本基準との差異

【分類】

IFRSでは日本基準と異なり、負債性投資（債券・債権等）を保有目的により区分するのではなく、ビジネスモデルと契約上のキャッシュ・フローに基づく判定に従って、以下のように区分します。

- ▶ 償却原価で測定
- ▶ 純損益を通じて公正価値で測定
- ▶ その他の包括利益を通じて公正価値で測定

【測定】

日本基準は過去に有していた債権の貸倒実績率などに基づいて貸倒損失を見積もります。これに対してIFRSでは、償却原価で測定される資産に対する予想貸倒損失を、「過大なコストまたは労力」を要しない範囲で将来予測的な情報を織り込んで見積もります。ただし営業債権等については、簡便的なアプローチが認められています。

財務諸表への影響

満期保有目的で保有している負債性投資には、通常実効金利法に基づく償却原価法が適用されます。

貸付金など償却原価法で測定される金融資産に対しては、予想貸倒損失が計上されます。予想貸倒損失の計上により、一般的には日本基準よりも早期に貸倒損失が認識されることとなります。

ビジネスへの影響

当初測定額には取引価格の他、取引コストも含まれるため、実効金利法に基づく償却原価の算定にあたって当初認識時の取引コスト情報を入手する必要があります。

予想貸倒損失の計上にあたり、信用リスクが著しく増大しているかどうかの判断が必要です。報告日時点で合理的に入手可能な過去の事象、現在の状況および将来の経済状況の予測情報を検討する必要があります。

想定される課題(例)

- ▶ 負債性投資を分類するフローの整備
- ▶ 償却原価算定のためのシステム対応
- ▶ 信用リスクの著しい増大の判定と、そのための企業内外のデータ収集

6.

株式等の公正価値 評価とOCIオプション - IFRS第9号 -

「OCIオプションを指定した場合、いわゆる『含み損益』のリサイクリングによる純損益への計上は禁止されます」

日本基準との差異

IFRS上は原則として、株式等の資本性投資を純損益を通じて公正価値で測定します。非上場株式についても公正価値での測定が求められます。

公正価値で測定し、純損益を通じて認識することの例外として、日本基準と同様に、その他の包括利益で認識すること(OCIオプション)も可能です。この場合、売却時に含み損益を純損益へ振り替えること(リサイクリング)はできません。

売却時のリサイクリングがないことと同様に、著しい時価の下落に基づく減損損失の計上もありません。

財務諸表への影響

OCIオプションを指定した資本性投資については、リサイクリングが禁止されます。株式をどの会計期間で売却しても、純損益として認識されることがないため、主要事業の経営成績がより明確に純損益に表れることとなります。

取引先との持ち合い株式等にOCIオプションを適用している場合には、株式を保有することから生じる減損損失を純損益に計上するリスクがなくなります。

ビジネスへの影響

評価損益をOCIまたは純損益のいずれかで認識する場合でも、日本基準とは異なり、資本性投資の減損要否を検討する必要はなくなります。

非上場株式の公正価値測定について、評価体制および評価方法の整理が必要となります。

想定される課題(例)

- ▶ 非上場株式の公正価値測定

7.

有形固定資産の減価償却

- IAS第16号 -

「減価償却方法は、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映する必要があります」

日本基準との差異

IFRSでは減価償却方法として定額法、定率法、生産高比例法が例示されていますが、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映しなければなりません。

また経済的便益の消費パターンを適切に反映させるために、減価償却方法は、耐用年数および残存価額とともに、少なくとも期末ごとに再検討が求められています。

日本基準では税務上のメリットも考慮して、定率法を会計方針として採用する実務が広く行われており、耐用年数についても、税法の耐用年数を用いる実務が定着しています。

財務諸表への影響

IFRSでは、各事業年度末に行う減価償却方法、耐用年数および残存価額の再検討の結果、有形固定資産の除却の際に多額の除却損が発生する可能性は減少すると考えられます。

また開示に関しては、期首および期末の減価償却累計額控除前帳簿価額および減価償却累計額等から構成される、子会社も含めた増減表の作成が求められます。

ビジネスへの影響

経済的便益の消費パターン等に大きな変更がないことを確認するため、少なくとも各年度末に減価償却方法、耐用年数および残存価額を再検討する必要があります。例えば生産計画を著しく変更した場合や、法規制の変更によって資産の利用状況に変更が生じた場合等には留意が必要です。

想定される課題(例)

- ▶ 増減表の作成のためのデータ収集プロセスの検討
- ▶ 減価償却方法を見直すための業務フローの構築

8.

数理計算上の差異の リサイクリング禁止と 過去勤務費用の一括 費用処理

- IAS第19号 -

「制度債務の公正価値の変動や制度の改訂または縮小等が純損益に与える影響は、日本基準とは異なる形で生じることに留意が必要です」

日本基準との差異

【確定給付制度】

IFRSでは数理計算上の差異は発生時にその他の包括利益(OCI)を通じて一括認識されますが、純損益にリサイクリングすることは禁止されます。過去勤務費用は、発生時に純損益として認識されます。

日本基準ではいずれも当期に費用処理されない部分はその他の包括利益に計上され、後にリサイクリングされます。

退職給付見込額の勤務期間への帰属方法は、IFRSでは給付算定式方式によりますが、日本基準は期間定額基準も選択可能です。

【有給休暇制度】

IFRSでは繰り越し可能な有給休暇(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)は、期末日現在の未使用の日数や将来の予想消化率等を考慮して負債計上されます。

財務諸表への影響

確定給付制度債務の公正価値の変動から生じた数理計算上の差異は、直ちにOCIで認識されます。IFRSではリサイクリングがないため、純損益に与える影響が緩和される可能性があります。一方、過去勤務費用の発生は純損益で即時認識されるため、純損益への影響が大きく生じる場合があります。

重要な数理計算上の仮定に加え、これらについての感応度分析が求められる等、開示範囲が拡大します。

ビジネスへの影響

従来期間定額基準を採用していた場合、給付算定式方式による計算を新たに行う必要があります。

また、有給休暇に係る負債が計上されることにより、有給休暇制度の実態が財務諸表に反映されることとなります。

想定される課題(例)

- ▶ 給付算定式方式に基づくPBOの計算
- ▶ 開示範囲の拡大に伴う情報収集体制の整備
- ▶ 有給休暇の使用実績の把握

9.

支配の移転に 基づく収益認識 - IFRS第15号 -

「収益の認識時点や、収益の額の表示方法について、個々の契約内容を確認する必要があります」

日本基準との差異

IFRSでは財またはサービスを顧客へ移転した時に、当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価を反映した金額で収益を認識します。

さらにIFRSでは複数要素契約(商品の販売とアフターサービスを一体とみるか区別するか等)、収益の認識時点(出荷基準か着荷基準か、一時点で認識するか一定期間にわたり認識するか)、変動対価(収益から控除すべきリベート・値引等)、本人としての取引か代理人としての取引か(収益の表示方法)等についての取扱いがそれぞれ定められています。

これに対し日本基準では、実現主義を原則と定められているものの、これまで収益認識に関する包括的な会計基準がなく、現状は企業会計原則に基づき個々の契約内容や実務慣行を勘案した会計処理がなされています。

※2018年3月におおむねIFRS第15号と整合する内容の日本基準、「収益認識に関する会計基準」が公表されました。日本基準には、重要性や実務上の便益等を考慮していくつかの代替的な取扱いが定められています。

なお、右記の影響と課題は当該「収益認識に関する会計基準」適用前における現在の日本基準を前提としたものです。

財務諸表への影響

契約に含まれる個々の履行義務を識別することにより、従来より細かな単位で収益が認識される場合があります。また一時点で計上していた収益の一部が繰り延べられる等、収益の認識時期が日本基準と異なる可能性があります。

本人ではなく代理人として取引を行うと判断された場合、総額表示されていた収益が純額で表示されることで、売上高が大幅に減少することがあります。

ビジネスへの影響

損益計算書のトップラインである売上高が日本基準から変化することで、KPI(主要業績評価指標)を再検討する必要性が生じる可能性があります。予算や事業計画の立案に影響することも考えられます。

契約残高・残存履行義務の注記等、開示範囲の拡大への対応が必要となります。

想定される課題(例)

- ▶ 収益の認識時点について、個々の契約内容の確認
- ▶ 履行義務を識別し、取引価格を配分する体制の整備
- ▶ リベート等に関する販売関連システムの変更と社内管理体制の構築
- ▶ 契約残高・残存履行義務等の情報収集体制の整備

10.

使用権資産のオン バランス (借手のリース) - IFRS第16号 -

「日本基準の借手のオペレーティング・リース処理がなくなり、ほとんどのリース契約がオンバランスされます」

日本基準との差異

日本基準ではリースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分し、借手は前者についてリース資産とリース債務を認識し、後者については資産をオンバランスすることなくリース料の費用処理のみを行います。

IFRSでは借手についてはこのような区分はなく、原則としてすべてのリースについて、使用権資産とリース負債を認識します。ただし1年内の短期リースと少額リースについて、オンバランスしない例外が認められます。なお少額リースについては、日本基準のような300万円という基準値は設定されていません。

またIFRSでは契約にリースが含まれるかどうかについて、法的形式よりも契約の実態を重視して行われることとなります。

財務諸表への影響

従来オペレーティング・リースとして費用処理していたリース契約について、使用権資産とリース負債が原則としてオンバランスされます。

オフバランスが認められる少額リースの範囲が、日本基準より狭くなる可能性があります。

また従来棚卸資産の仕入れや業務委託費として処理していたものから、新たにリースが識別されることがあります。

ビジネスへの影響

既存契約からリース契約を識別するためには、既存の契約がリースに該当する取引であるかどうか、取引の実態に照らして検討する必要があります。

想定される課題(例)

- ▶ 契約にリースが含まれるか否かの判断
- ▶ 使用権資産のオンバランスに伴う、経営管理指標(ROA等)への影響

11.

財務諸表の表示 形式および開示 (注記)項目の検討 - IAS第1号他 -

「財務諸表の作成に関する判断が多く求められるため、開示には経営者の経営スタンスが反映されることとなります」

日本基準との差異

【財務諸表の表示】

IFRSでは売却目的で保有する非流動資産については、帳簿価額または売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い方の金額で測定し、区分表示することが求められます。なお非継続事業から生じる純損益については、継続事業から生じる収益・費用とは分離して表示されます。

また特別損益項目の表示が禁止されるため、例えばストラクチャリング費用も営業費用に含まれます。

【開示(注記)】

感応度分析等、財務諸表の利用者にとって有用な情報の開示が求められます。一方で、日本基準と異なり、詳細な開示フォーマットは提供されていないため作成にあたっての判断を要します。この場合、重要性がない情報を財務諸表に含めると、重要性のある財務情報の透明性および有用性が低下し、財務諸表の目的が損なわれます。開示内容の取捨選択が求められることに留意が必要です。

財務諸表への影響

特別損益項目の表示が禁止されるため、営業損益の金額が大きく変動する可能性があります。

会計方針を適用する過程で経営者が行った判断の開示や資産の内訳、増減明細等の定性的・定量的な注記のボリュームが増加します。

ビジネスへの影響

KPI(主要業績評価指標)を見直すことにより、投資家に対する説明方法の再検討が必要となる場合があります。

感応度分析等に必要な情報を収集することが経営管理にも有益であることがあります。また財務諸表の作成に関する判断が多く求められるため、開示には経営者の経営スタンスが反映されることとなります。

新たに必要となる情報を入手するために、連結パッケージの変更が必要となります。

想定される課題(例)

- ▶ 財務諸表のフォーマットおよびグループ統一勘定科目の作成
- ▶ KPIの見直しに伴う投資家に対する説明方法の再検討
- ▶ 連結パッケージ変更

12.

IFRSの初度適用 - IFRS第1号 -

「遡及適用の免除規定を活用するにあたり、作業負担の軽減も踏まえた検討が重要です」

日本基準との差異

IFRSに基づく最初の財務諸表は、比較年度を含め、最初のIFRS報告期間の末日現在で有効な基準に基づき、IFRSをあたかも以前から用いてきたかのように適用して作成すること(遡及適用)が原則となります。

しかし事後的な判断の介入を禁止するために、このようなIFRSの遡及適用が禁止される項目と、過度な実務上の負担を軽減するために、会社が選択すれば遡及適用が免除される項目があります。

財務諸表への影響

遡及適用による影響は、移行日の剰余金に反映されます。

日本基準からIFRSへの調整表の作成等、初度適用に関する開示が求められます。

ビジネスへの影響

IFRSの遡及適用が禁止または免除される項目以外は、遡及して適用する必要があるため、必要となる過去のデータの入手等の作業負担が生じる可能性があります。

一方で企業結合の遡及免除規定等、効果的に免除規定を適用することにより、このような初度適用に伴う作業負担の一部を軽減させることもできます。

想定される課題(例)

- ▶ 影響度調査の実施
- ▶ IFRS導入時期の決定
- ▶ 遡及免除規定の選択
- ▶ 過去情報の取得
- ▶ IFRS導入のための体制の整備

EYのIFRS関連サービス

■ 会計・財務報告関連サービス

- ▶ IFRS導入
 - ▶ IFRS導入による影響度調査
 - ▶ プランニング・プロジェクト管理支援
 - ▶ 会計方針、開示、グループ展開に関する支援・助言
- ▶ 新会計基準への対応
- ▶ 連結決算
- ▶ 決算期統一・決算早期化

■ プロセス・IT・組織関連サービス

- ▶ 高度なデータ分析
- ▶ 会計方針・会計プロセスの改善
- ▶ 監査準備および監査指摘事項への対応

■ トランザクション関連サービス

- ▶ クロスボーダー上場
- ▶ M&A・組織再編に係る会計・財務報告
 - ▶ F-4ファイリング支援
 - ▶ M&A・組織再編の会計処理や財務報告に係る支援・助言
 - ▶ カーブアウト財務諸表の作成支援
- ▶ M&A
 - ▶ 検討段階における簡易的な事業計画レビュー・事業性評価・価値分析
 - ▶ デール後の取得原価配分の実施・支援
 - ▶ ポスト・マージャー・インテグレーション (PMI) の支援

■ その他の領域のサービス

- ▶ 管理会計の高度化
 - ▶ 会計基準の改定等に伴う管理会計やBIツールの見直し
 - ▶ KPI見直し

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・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。アーンスト・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。詳しくは、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、www.shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2018 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。

■ Contacts

EY新日本有限責任監査法人 FAAS事業部
〒100-0006
東京都千代田区有楽町一丁目1番2号
東京ミッドタウン日比谷 日比谷三井タワー
Tel: 03 3503 2810
Email: ifrs@jp.ey.com