

# はじめに

国際会計基準(以下、「IFRS」という)は現在、140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、2022年11月末現在で我が国におけるIFRS任意適用企業は250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。

日本の会計基準の設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)は、国際会計基準審議会(IASB)との間に2007年8月に締結された「東京合意」を踏まえたコンバージェンス・プロジェクトを通じて、日本において一般に公正妥当と認められる会計基準(以下、「日本基準」という)とIFRSとの間の重要な差異が相当程度解消してきました。近年では、(国内外の企業間における)財務諸表の比較可能性の向上の観点からIFRS第15号の基本的な原則を取り入れることを基本的な方針として「収益認識に関する会計基準」が開発され、公表されています。一方で、現在新基準が開発中であるものの、リースにかかる現行日本基準はIFRS第16号「リース」と大きな差異が存在している等、日本基準とIFRSの間には依然として相違点も数多く存在しています。本冊子では、二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う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るが、本冊子では、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かぎり焦点を絞り、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2022年9月30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、第 1 条、第 13 条等) 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>(IAS1.10) 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>
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、販売費および一般管理費、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、例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>(IAS1.82, 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。特定の費用を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3章)(連結財規 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。	(IAS1.81A, 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、見出しおよ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	(連結財規第 62, 63 条) 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。	(IAS1.87) 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。	(IAS1.95, 96) 組替調整が行われないその他の包括利益項目がある。 (IAS1.82A) 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 第 20 条) 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。	(IFRS5.6, 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)。	(IFRS5.25) 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>(IFRS5.38, 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>(IFRS5.30, 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>(IFRS5.1(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、IFRS5 に従って処理する。</p> <p>当該子会社の業績は非継続企業として扱われ、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>(IFRS10.7) 支配の概念による。 以下の要件を全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>(IFRS10.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>(IFRS10.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。例えば、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>(IFRS10.18, 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使するか、代理人として他の当事者のために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>(IFRS10 付録 A, IFRS9.3.2.1) 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>(IFRS10.31-33) 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。 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 (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>(IFRS10.7) (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(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>(IFRS3.BC110) 原則、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、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。</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 USGAAP 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>(IFRS10.19, 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 カ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>(IFRS10.B92, B93, IFRS12.11)  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 カ月以内)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>(IFRS10.B92, B93, IAS8.19, 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。	(IAS1.81B) 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こととなる。	(IFRS10.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	該当する基準なし	(IAS32.23) 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する、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。	(IFRS10.25, 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。 例えば、下記については純損益に組替調整しない。 ▶ 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。 ▶ 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。



	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 42, 44, 66-2) 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>(IFRS10.23)</p> <p>資本取引として会計処理する。なお、貸借差額は資本に直接計上されるものの、改正後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。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>(IFRS5.8A)</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 号にしたが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	(金融商品に関する会計基準 17) 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。	(IAS27.10) 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※。 ▶ 取得原価で会計処理 ▶ IFRS 第 9 号に従って会計処理 ▶ 持分法で会計処理  ※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。

## 4. 持分法

	日本基準	IFRS
持分法の適用範囲	<p>(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。</p>	<p>(IAS28.16, 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。</p> <p>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。</p>
持分法の適用範囲(例外)	<p>(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。</p> <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>	<p>(IAS28.20) 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。</p>
ベンチャー・キャピタル組織及び投資企業	<p>(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。</p>	<p>(IAS28.18-19, BC9, IFRS10.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。</p> <p>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。</p>
持分法の範囲 (重要性が乏しい場合)	<p>(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。</p>	<p>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。</p>
みなし取得・売却	<p>(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>(IFRS3.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。</p>

	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) 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)) 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>(IAS28.35-36) 投資者の財務諸表は、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、統一の会 計方針を用いて作成しなければ ならない。 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、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>
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) 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。 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>(IAS28.33, 34, IFRS12.22(b)) 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。 実務上不可能(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)な場合には、異 なる期末日(3 カ月以内)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>

	日本基準	IFRS
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) 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。当該複数のアプローチの内に、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>
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	<p>(持分法会計に関する実務指針 16)</p> <p>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。</p>	<p>【国際会計の実務(日本語版) 上巻 第 11 章 P.1012 以降参照】</p> <p>IFRS には明確な規定は存在しない。</p> <p>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。</p>

	日本基準	IFRS
持分法のれんの会計処理	(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。	(IAS28.32)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。	(IAS28.22-23) 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。	(IAS28.31A, 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、全て認識される。  2022年9月30日現在、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	IFRS
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若しくは運転資金等の貸付金等がある場合、又は契約上若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(本報告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>(IAS28.38, 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。例えば、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(IAS28.38 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	<p>(企業結合に関する会計基準 39 (2))</p> <p>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。</p>	<p>(IFRS11.14-19, 20, 24)</p> <p>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。</p> <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、収益及び費用並びに/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。</p> <p>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	<p>該当する規定はない。</p>	<p>(IFRS11.23, 25)</p> <p>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。</p> <p>会計処理は以下通りである。</p> <p>ジョイント・オペレーションの場合</p> <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))  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)  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>(IAS27.10)  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。	(IFRS3.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。	(IFRS3.4) 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 (IFRS3.2)。 【国際会計の実務(日本語版)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「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」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、IFRS 第 3 号に規定されている取得法又は持分プーリング法を適用しなければならないと考えられる。
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。	(IFRS3.53) 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 号にしたがって認識する。
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認識し、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。	(IFRS3.39, 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、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。	(IFRS3.51,52, 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、主に被取得企業(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。	(IFRS3.23) 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	(IFRS3.B31, IAS38.33) 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。	(IFRS3.29) 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>(IFRS3.18, 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	<p>該当する基準はない。</p>	<p>(IFRS3.31)</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「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」が適用される。すなわち、公正価値ではなく、売却費用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、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>(IFRS3.B63(a), IAS36.88, 90) 規則的な償却は行わないが、減損の兆候が無くても毎期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。</p>

	日本基準	IFRS
補償資産	該当する基準はない。	<p>(IFRS3.27, 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。</p> <p>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>(IFRS3.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>(IFRS3.42)</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>