

# IFRS 初度適用における課題

松 本 康一郎

## IFRS 初度適用における課題

松本 康一郎

### 目次

- I. はじめに
- II. 財務諸表様式の差異
- III. 損益計算書項目の差異分析
- IV. 貸借対照表項目の差異分析
- V. 会計制度におけるIFRS適用の課題

### I. はじめに

金融商品取引法(金商法)に基づく会計制度では、有価証券報告書(有報)に掲載される連結財務諸表の作成基準として国際財務報告基準(IFRS: International Financial Reporting Standard)を任意適用することが2010年3月期決算より認められた<sup>(1)</sup>。

前稿(松本(2013))では、IFRSの全般特徴を明らかにしたうえで、適用基準を2012年3月期に日本基準からIFRSへと変更した日本板硝子(株)の連結財務諸表を観察することによって、日本基準とIFRSの適用上の差異の所在を検討した。

ただし、観察対象は適用初年度(2012年3月期)の連結貸借対照表・損益計算書・包括利益計算書であった。つまり、有報の第5「経理の状況」に示されたIFRSに基づく2012年3月期の連結財務諸表と、有報の第2「事業の状況」に示された日本基準に基づく同年度の要約連結財務諸表を観察した。この場合、日本基準に基づく連結財務諸表が要約表示であるため、IFRSと日本基準の適用における差異分析が必ずしも十分とは言えなかった。

そこで本稿では、前期(2011年3月期)の

日本基準による連結財務諸表本体と、2012年3月期の有報に示されたIFRSに基づく(2011年3月期)連結財務諸表とを比較検討する。それによって、IFRSの適用初年度における日本基準に基づく場合との差異分析を行い、日本の企業会計においてIFRSを適用する際の課題を明らかにする。

### II. 財務諸表様式の差異

IFRSの適用初年度には、IFRS 1号「IFRSの初度適用」に基づいて連結財務諸表が作成される<sup>(2)</sup>。

IFRSに基づいて作成する連結財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、包括利益計算書およびキャッシュフロー計算書である。貸借対照表を除く各財務諸表では、当期と前期の2期分を比較表示し、貸借対照表では、当期末と前期末に加えて前期首の3期分を比較表示する<sup>(3)</sup>。

この2期ないし3期分の比較表示に際しては、一部の例外(免除)項目を除いて、過去の期間までIFRSの各基準を遡及適用することが求められる<sup>(4)</sup>。

本稿の観察対象である日本板硝子が2012年3月期有報で示した2011年3月期のIFRSに基づく連結損益計算書・貸借対照表、および2011年3月期の有報で示した2011年3月期の日本基準に基づく連結損益計算書・貸借対照表は、次頁以降の図表1～4に示すとおりである<sup>(5)</sup>。

図表 1  
2011年3月期 IFRS 連結貸借対照表

資産	
非流動資産	
のれん	114,432
無形資産	102,026
有形固定資産	272,177
投資不動産	911
持分法で会計処理される投資	49,420
売上債権及びその他の債権	11,518
売却可能金融資産	9,167
デリバティブ金融資産	2,111
繰延税金資産	50,155
未収法人所得税	772
	<u>612,689</u>
流動資産	
棚卸資産	100,345
未成工事支出金	632
売上債権及びその他の債権	107,985
売却可能金融資産	231
デリバティブ金融資産	3,034
現金及び現金同等物	60,906
未収法人所得税	2,704
	<u>275,837</u>
売却目的で保有する資産	894
	<u>276,731</u>
資産合計	<u>889,420</u>
負債及び資本	
流動負債	
社債及び借入金	56,375
デリバティブ金融負債	2,205
仕入債務及びその他の債務	119,896
未払法人所得税	2,975
引当金	20,692
繰延収益	2,615
	<u>204,758</u>
非流動負債	
社債及び借入金	318,678
デリバティブ金融負債	1,925
仕入債務及びその他の債務	914
繰延税金負債	44,918
未払法人所得税	2,674
退職給付引当金	70,899
引当金	12,893
繰延収益	5,184
	<u>458,085</u>
負債合計	<u>662,843</u>
資本	
親会社の所有者に帰属する持分	
資本金	116,449
資本剰余金	127,510
利益剰余金	63,475

利益剰余金	△68,048
(IFRS移行時の累積換算差額)	
その他の資本の構成要素	△23,154
親会社の所有者に帰属する持分合計	<u>216,232</u>
非支配持分	10,345
資本合計	<u>226,577</u>
負債及び資本合計	<u>889,420</u>

図表 2  
2011年3月期 日本基準 連結貸借対照表

資産の部	
流動資産	
現金及び預金	60,906
受取手形及び売掛金	95,640
商品及び製品	55,183
仕掛品	14,019
原材料及び貯蔵品	31,574
繰延税金資産	1,022
その他	20,966
貸倒引当金	△4,444
流動資産合計	<u>274,866</u>
固定資産	
有形固定資産	
建物及び構築物	141,111
減価償却累計額	△81,468
建物及び構築物(純額)	59,643
機械装置及び運搬具	365,547
減価償却累計額	△212,369
機械装置及び運搬具(純額)	153,178
工具、器具及び備品	48,286
減価償却累計額	△31,296
工具、器具及び備品(純額)	16,990
土地	36,922
リース資産	7,588
減価償却累計額	△4,239
リース資産(純額)	3,349
建設仮勘定	1,205
有形固定資産合計	<u>271,287</u>
無形固定資産	
のれん	107,690
その他	95,283
無形固定資産合計	<u>202,973</u>
投資その他の資産	
投資有価証券	62,712
繰延税金資産	43,121
その他	15,109
貸倒引当金	△1,480
投資その他の資産合計	<u>119,462</u>
固定資産合計	<u>593,722</u>
資産合計	<u>868,588</u>

## IFRS 初度適用における課題

負債の部		その他の収益	15,934
流動負債		販売費	△52,634
支払手形及び買掛金	73,927	管理費	△70,741
短期借入金	14,925	その他の費用	△23,253
1年内返済予定の長期借入金	13,932	営業利益	22,867
1年内償還予定の社債	25,000	金融収益	2,249
リース債務	1,694	金融費用	△18,523
未払法人税等	2,172	持分法による投資利益	8,713
賞与引当金	5,146	税引前利益	15,306
役員賞与引当金	17	法人所得税	509
オランダ独禁法関連引当金	912	当期利益	15,815
製品保証引当金	5,097		
事業構造改善引当金	2,232	非支配持分に帰属する当期利益	3,385
ドイツ少数株主対応引当金	339	親会社の所有者に帰属する当期利益	12,430
災害損失引当金	133		15,815
繰延税金負債	1,035		
その他	54,889		
流動負債合計	201,450		
固定負債			
社債	49,000		
長期借入金	264,342		
リース債務	1,179		
退職給付引当金	52,065		
修繕引当金	10,961		
環境対策引当金	6,071		
資産除去債務	664		
繰延税金負債	40,998		
その他	14,984		
固定負債合計	440,264		
負債合計	641,714		
純資産の部			
資本金	116,449		
資本剰余金	125,587		
利益剰余金	66,132		
自己株式	△563		
株主資本合計	307,605		
その他の包括利益累計額			
その他有価証券評価差額金	660		
繰延ヘッジ損益	△894		
為替換算調整勘定	△91,395		
その他の包括利益累計額合計	△91,629		
新株予約権	681		
少数株主持分	10,217		
純資産合計	226,874		
負債純資産合計	868,588		
		売上高	577,212
		売上原価	420,931
		売上総利益	156,281
		販売費及び一般管理費	141,929
		営業利益	14,352
		営業外収益	
		受取利息	1,887
		受取配当金	672
		持分法による投資利益	8,107
		雑収入	656
		営業外収益合計	11,322
		営業外費用	
		支払利息	13,292
		為替差損	1,972
		雑損失	2,680
		営業外費用合計	17,944
		経常利益	7,730
		特別利益	
		固定資産売却益	1,128
		投資有価証券売却益	-
		関係会社株式売却益	733
		減損損失戻入益	679
		関係会社株式評価損戻入益	1,020
		その他	409
		特別利益合計	3,969
		特別損失	
		固定資産売却損	447
		減損損失	1,851
		災害による損失	1,043
		事業構造改善費用	3,444
		その他	1,554
		特別損失合計	8,339
		税金等調整前当期純利益	3,360
		法人税、住民税及び事業税	5,130

図表 4

## 2011年3月期 日本基準 連結損益計算書

図表 3

## 2011年3月期 IFRS 連結損益計算書

売上高	577,069
売上原価	△423,508
売上総利益	153,561

法人税等調整額	△6,812
法人税等合計	△1,682
少数株主損益調整前当期純利益	5,042
少数株主利益	3,381
当期純利益	1,661

財務諸表の作成様式について、IFRSに基づく貸借対照表(図表1)の資産の部では、IAS 1号の適用ガイダンスに例示されている固定性配列法がとられている。これに対して、日本基準に基づく場合(図表2)には、連結財務諸表規則に定められた様式に基づいて流動性配列法表示となっている。

連結損益計算書・包括利益計算書については、いずれの基準に基づく場合にも、その他の包括利益を独立した包括利益計算書に表示する、いわゆる二計算書方式がとられている。したがって、連結損益計算書の最下行には、いずれも当期(純)利益が表示されている。しかし、この最下行は同じ意味を有してはいない。IFRSに基づく当期利益は、日本基準に基づく損益計算書(図表4)における少数株主損益調整前当期純利益に相当する<sup>(6)</sup>。さらに、両基準における営業利益の意味も大きく異なる。IFRSに基づく(図表3)の営業利益には、日本基準に基づく損益計算書(図表4)における営業外収益・費用と特別利益・損失のうち、持分法による投資損益と金融収益・費用を除く損益項目の多くが、その他の収益・費用として営業利益計算に含まれている<sup>(7)</sup>。なお、費用項目の表示について、IFRSに基づく(図表3)において機能別分類がとられている。この分類表示は、連結財務諸表規則に定められた様式(図表4)に一致する。

以上の観察から、財務諸表項目の配列について、連結損益計算書では同じく機能別分類がとられているのに対して、連結貸借対照表では、固定性配列法(図表1)と流動性配列法(図表2)という正反対の配列で表示されている。こうした配列上の差異については、

日本板硝子の過年度の日本基準に基づく財務諸表や、他の日本企業の財務諸表との比較可能性を少なくとも外観性の点で維持するのであれば、連結貸借対照表の配列法として、ともに流動性配列法をとるべきでなかったかと思われる。

### Ⅲ. 損益計算書項目の差異分析

図表3・4を観察すると、IFRSに基づく損益計算書での当期利益(15,815)と、これに相当する日本基準に基づく少数株主損益調整前当期純利益(5,042)の間には、かなりの額の差異がある。

日本板硝子の2012年3月期有報における注記46「国際会計基準(IFRS)初度適用」を見ると、この差額(10,773の増加)に関する調整が、日本基準に基づく金額(図表4)からIFRSに基づく金額(図表3)への加減として、以下のように示されている。

図表5  
IFRS 移行の影響

売上高	△143
売上原価	△2,577
<b>売上総利益</b>	<b>△2,720</b>
その他の収益*	15,934
販売費*	△52,634
管理費*	△70,741
その他の費用*	△23,253
販売費及び一般管理費	141,929
<b>営業利益</b>	<b>8,515</b>
金融収益*	2,249
金融費用*	△18,523
持分法による投資利益	606
その他の営業外損益	14,729
特別損益	4,370
<b>税引(税金等調整)前利益</b>	<b>11,946</b>
法人所得税(法人税等合計)	△1,173
<b>当期利益</b> (少数株主損益調整前当期純利益)	<b>10,773</b>

\* 日本基準では表示されない項目

さらに、有報の注記46において、営業利益の差額(8,515の増加)に関する調整が、以

下のように示されている。

図表 6

日本基準による営業利益	14,352
のれん償却	8,429
退職給付費用	5,642
フロート窯資産の減価償却費	△354
開発費の資産化費用	236
その他	112
表示の組替え	△5,550
IFRS による営業利益	22,867

図表5・6からは、営業利益および当期（純）利益を純増加させるおもな要因が、次の2点にあることが分かる。

ひとつは、のれん償却である。日本基準では、のれんは、のれんの効果が及ぶ期間（20年以内）にわたって規則（日本板硝子では定額）償却されるが、IFRSでは、のれんは非償却でかつ毎年減損テストにかけられる<sup>(8)</sup>。したがって、日本基準に基づいて販売費及び一般管理費（販管費）として計上されるのれん償却（8,429）が、IFRSでは取り消され、営業利益および当期利益を増加させる。

いまひとつは、退職給付費用の計上である。退職給付債務の算定に関する数理計算上の差異について、IFRSでは、その他の包括利益として即時認識される<sup>(9)</sup>。ところが日本基準では、数理計算上の差異を認識時においていったん未認識としたうえで、対象従業員の平均残存勤務期間内で均等償却することができる。有報の注記46によると、2011年3月期までは、認識後の5年間にわたる均等償却が行われていた。したがって、日本基準に基づいて販管費として計上される未認識数理計算上の差異償却（5,642）が、当期利益を増加させる。ただし、現在の日本基準では<sup>(10)</sup>、この償却額は、その他の包括利益における減少額として表示される。したがって、これら2つの調整（取消）のうち、現在の日本基準に基づいた場合に営業利益・当期（純）利益さらに包括利益についてまで増額調整となるのは、のれ

ん償却の取消だけとなる。

以上2項目以外の調整について、図表5の項目を順に観察する。売上高の減額調整（△143）は、収益の認識基準の違いに因るものであり、このことに伴い売上原価と売上総利益も減額調整（△2,577, △2,720）される<sup>(11)</sup>。その他の収益の増額調整（15,934）は、前節で記したように、日本基準に基づく場合の営業外収益・費用と特別利益・損失のうち、持分法による投資利益と金融収益を除く収益項目が一括表示された結果であり、当期利益の純増へと導くものではない。販売費と管理費の計上（△52,634, △70,741）は、基本的には、日本基準に基づく場合の販管費（141,929）を分割計上したものである。ただし、両者には差額が生じている（18,554=141,929-52,634-70741）。この差額の原因は、図表6から読み取ることができる。のれん償却（8,429）と退職給付費用（5,642）は、日本基準では販管費に計上されるが、これらは先に言及したように取消ないし減額調整される。有報の注記46によると、フロート窯資産の減価償却費の増額調整（354）は、日本基準に基づく修繕引当金繰入額を減価償却費に振り替えた結果である。このことは、IAS 37号「引当金、偶発債務および偶発資産」では、引当金の対象が認識時点において法的または推定的債務であることが求められ、その結果、修繕引当金は引当金としての要件を備えていないことに因る。開発費の資産化費用に関する減額調整（236）は、日本基準に基づいて販管費に費用計上していた開発費のうち、IAS 38号に基づいて無形資産に計上された結果である。以上の原因およびその他の減額調整（112）を考慮したうえで残る差額（4,489=18,554-8,429-5,642+354-236-112）は、その他の費用への振替に因るものと推察される。

図表5における営業利益算定後の調整では、持分法による投資利益が増額調整されている

(606) ことに注意が必要である。これは、関連会社への投資について重要性の原則を適用するか否かの違いに因る。すなわち、有報の注記46において、重要性の低い関連会社への投資については、日本基準では持分法が適用されていないことが示されている。ところが、IFRSでは原則主義がとられ、重要性の原則が適用されない。したがって、すべての関連会社への投資について例外なく持分法が適用され、その結果が上記の増額調整へと導く。

さらに、図表3における金融収益・費用について、日本基準に基づく場合との間に複数の差異が存在する。第1に、日本基準では発行株式の種類に関わりなく配当金の支払は剰余金の減少として処理される。ところがIFRSでは、一定の要件をみたま優先株式の発行は金融負債に区分される<sup>(12)</sup>。このことに伴い、有報の注記46では、優先株式に対する支払配当金が金融費用として処理され、その結果、金融費用が日本基準の場合よりも(1,558)増額調整されたことが示されている。第2に、これに類似する調整として、IFRSに基づいて金融負債に区分された転換社債に関する支払利息について、金融費用が日本基準の場合よりも(325)増額調整されたことが示されている。この転換社債を金融負債に区分することに伴い、当該社債に関する社債発行費は、IFRSでは、全額費用計上ではなく満期日までの償却原価法に基づく費用が計上される。その結果、金融費用が日本基準の場合よりも(115)減額調整されたことが示されている。第3に、株式発行費は、IFRSでは資本剰余金から直接控除される。有報の注記46では、日本基準に基づいて費用計上していた株式発行費について(366)減額調整されたことが示されている。第4に、先に観察した持分法による投資利益の増額調整に伴い、当該投資有価証券に関する受取配当金は、持分法に基づいて投資の減額として処理されねばならな

い。その結果、日本基準に基づいて収益計上していた当該配当金(513)が、金融収益から減額修正されたことが示されている。

有報の注記46では、その他の費用に関する調整もいくつか示されている。第1に、賃料収入のある投資不動産に関する処理の差異が挙げられる。この不動産は、日本基準では取得原価で計上されるのに対して、IFRSでは公正価値で評価される。その結果、当該不動産の簿価について(317)減額修正され、これに伴い固定資産売却損が(204)増額調整されたことが示されている。第2に、減損損失について(285)増額調整されたことが示されている。この調整には、先に観察した開発費の資産計上に伴う減損損失の増額調整(181)が含まれる。

これらの調整の結果、税引前利益が(11,946)増額調整される。

損益計算書において最後に注目するのは、法人所得税(法人税等合計)の増額調整(1,173)である。これは、繰延税金資産・負債の差額調整を意味する。すなわち、先に観察した退職給付費用とのれん償却・開発費に関する減額調整の結果としての、繰延税金資産の減額調整(退職給付費用について1,465、のれん償却・開発費について355)、さらに、その他の損益項目の調整に関する繰延税金負債の減額調整(647)が、有報の注記46に記されている(1,173=1,465+355-647)。これによって、日本基準に基づく(図表4)の法人税等調整額貸方残(△6,812)が(△5,639)へと減額調整され、その結果、法人税等合計(1,682)が、IFRSに基づく法人所得税(509)へと減額調整される<sup>(13)</sup>。

#### IV. 貸借対照表項目の差異分析

有報の注記46では、日本基準とIFRSに基づく場合それぞれの貸借対照表項目について、次頁のような調整表が示されている。この調

図表 7

	非流動 資産	流動資産	流動負債	非流動 負債	非支配 持分	親会社 持分
日本基準	593,722	274,866	△201,450	△440,264	△10,217	216,657
退職給付債務				△22,302		△22,302
金融負債			△575			△575
優先株式に係る未払配当金						-
フロート窯修繕引当金	1,791	△647		10,961		12,105
繰延税金	6,013			△2,886		3,127
開発費	4,874					4,874
ビルキントン・ブランド	1,995					1,995
デリバティブ金融商品						-
有給休暇引当金			△2,976			△2,976
のれん及び負ののれん	6,742					6,742
売却可能金融資産の公正価値	△4,125	231				△3,894
債権の流動化		629				629
投資不動産	10					10
その他	123	△278	3	120	△128	△160
組替	1,544	1,930	240	△3,714		-
IFRS	612,689	276,731	△204,758	△458,085	△10,345	216,232

整表（図表7）に基づいて、貸借対照表各項目の差異を順に分析する。

前節で記したように、2011年3月期に適用される日本基準では、退職給付債務に関する数理計算上の差異は未認識とすることができるのに対して、IFRSでは全額認識される。その結果、期末時点における未認識数理計算上の差異の未償却残高（22,302）は、退職給付債務において全額増額調整される<sup>(44)</sup>。

有報の注記46によると、日本板硝子は2011年5月13日満期の転換社債型新株予約権付社債残高を有している。IFRSでは、この社債残高は割引現価で測定される。その結果、2010年度における控除額（54）が示されている。さらに、割引後の満期日前約束手形残高（629）が示されている。その結果、流動負債が（575 = 629 - 54）増額調整される。

有報の注記46によると、日本板硝子が所有するフロート窯の修繕は、法的または推定的な債務を負っていない。同社は、日本基準では、将来の大規模定期修繕に伴う支出に備えて修繕引当金を計上していた。ところがIFRSでは、債務性のない引当金の計上は認められず、この修繕費は、修繕時点において資産計

上され、その後の減価償却の対象となる。その結果、2010年度に行われた修繕費（1,791）が資産計上され（非流動資産の増額調整）、日本基準に基づく修繕引当金の期末残高のうち固定負債に計上されていた（10,961）が取り消された（非流動負債の減額調整）と推察される。ただし、流動資産における減額調整（△647）の意味は不明である。

有報の注記46では、繰延税金資産の対象は退職給付債務や有給休暇引当金等であり、繰延税金負債の対象は、開発費と投資有価証券の公正価値の増加等であることが示されている。本節の初めに記したように、IFRSでは、退職給付債務において数理計算上の差異が全額認識される。さらに、日本基準では従業員給付として認識されない有給休暇引当金が計上される。これら負債の増額に伴い、繰延税金資産が（6,013）増額調整されている。開発費については、前節で観察したように、日本基準に基づいて費用計上されていた開発費支出が、IFRSでは無形資産に計上される。この資産増額、および投資有価証券の公正価値の増加等に伴い、繰延税金負債が（2,886）増額調整される。



なお、開発費に関するこの資産計上に伴い、非流動資産が(4,874)増額調整される。さらに、有給休暇引当金の計上に伴い、非流動資産が(2,976)増額調整される。

ピルキントン・ブランドとは、2006年に英国 Pilkington 社を完全子会社とした際に認識された無形資産である。このような耐用年数を特定できない無形資産は、IFRS では償却されない。その結果、日本基準の下で行っていた償却(1,995)が非流動資産において増額調整される。

前節で観察したように、IFRS ではのれん償却が行われない。さらに、有報の注記46では、負ののれんの期首(2010年4月)残高(90)が示されている。当時の日本基準では、負ののれんは、固定負債として計上された後に規則的償却が行われる。IFRS では、損益計算書において即時収益認識される。その結果、のれん償却の取消に伴う無形資産の増額調整が行われ、負ののれんの認識中止に伴う非流動負債の減額調整が行われる。これらの純額として、非流動資産における増額調整(6,742)が示されている。

売却可能金融資産の公正価値における非流動資産の減額調整( $\Delta$ 4,125)は、次のことに因るものと推察される。すなわち、有報の注記46では、日本基準の下での重要性の原則に基づいて持分法の適用除外とされていた関連会社への投資が、IFRS では持分法の適用対象となることが示されている。その結果、日本基準の下での時価評価に伴う増額(4,125)を取り消すための減額調整が行われたと推察される。

投資不動産に関する増額調整(10)は、前節で観察した賃料収入のある投資不動産を公正価値で評価したときの評価差額を意味する。

本節においてここまで観察してきた項目はいずれも、日本基準とIFRSとの間において当該項目に関する評価方法が異なることに因るものであった。これに対して、図表7にお

ける組替に関する調整は、日本基準とIFRSとの間において貸借対照表項目の表示区分が異なることに因るものである。有報の注記46において、例えば、非流動資産と非流動負債における増額調整には、日本基準において流動項目として表示されていた繰延税金資産および繰延税金負債を、IFRSに基づいて非流動項目へと変更することに伴う調整額が含まれることが示されている。

## V. 会計制度におけるIFRS適用の課題

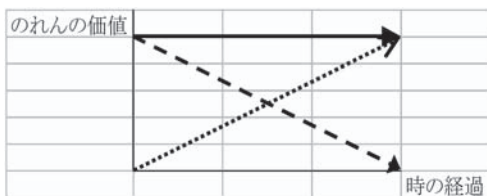
前節までにおいて、日本板硝子が作成した2012年3月期の有報に基づいて、IFRSに基づく前期(2011年3月期)連結貸借対照表・損益計算書と、同社が2011年3月期の有報に掲載した日本基準に基づく連結貸借対照表・損益計算書との差異分析を行った。以上の分析全体からは、次のような特徴が挙げられる。

第1に、財務諸表本体は日本基準の場合と比べて表示項目数の少ない簡潔なものとなっている。その代わりに、簡潔な財務諸表本体を補足するために、日本基準に比べてきわめて豊富な注記が示されている。

第2に、日本基準に基づく場合との差異がいまだかなり存在する、と言わざるを得ない。日本の現在の会計基準設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)は、IFRSとのコンバージェンスを図るために、多くの会計基準の新設・改定を行い、その作業は現在もなお進行中である。それにも拘らず、本稿の観察対象では、当期(純)利益においてかなりの差額が生じていることが明らかになった。このことに関する最大の要因は、のれんの非償却である。このことは、日本板硝子に限られたものではなく、IFRSの任意適用を実施している(実施を予定している)日本企業にとっては、のれんの非償却による当期(純)利益の増加が大きな動機のひとつであると推察される。

しかし、のれんの非償却が論理的に適正な会計処理なのか否かは、検討を要するであろう。IAS 38号 (par.107) では、のれんのような耐用年数を確定できない無形資産については、償却を行わずに毎年の減損テストにかけることを求めている。このことを、「のれんは減価しない」と理解するのであれば、それは誤った理解であると言わざるを得ない。なぜなら、企業結合等によって有償取得したのれんそれ自体は減価するが、企業結合等によるシナジー効果によってのれんが維持されているに他ならないからである。このことは、以下のように図示することができる。

図表 8



図表 8 における水平の実線が IFRS に基づく (減損が認められない場合の) のれん価額である。しかし、このようなのれん価額の維持は、企業結合等によるシナジー効果による自己創設のれんの増加 (図表 8 における右肩上がりの点線) の貢献によるものであり、当初の取得のれんそれ自体は時の経過とともに減価する (図表 8 における右肩下がり破線) ものと理解することができる。この理解の下では、自己創設のれんが無形資産として認められねばならない。ところが、自己創設のれんは、IAS 38号が無形資産の要件として挙げている「識別可能」なもの、つまり分離譲渡可能なもの、あるいは契約ないしその他の法的権利に基づくものとは言えない。それゆえ、自己創設のれんそれ自体を無形資産として計上することは、日本基準はもちろんのこと IFRS においても認められていない。したがって、図表 8 に示した理解が適切であるとすれ

ば、のれんの非償却は論理的に矛盾するものであると言わざるを得ないであろう。

第 3 に、IFRS の適用初年度の連結財務諸表では、詳細な注記として「IFRS の初度適用」を作成するのに、かなりのコストを要するものと推察される。しかし、本稿での観察もまさにそうであったように、この注記がなければ、会計基準変更による財務諸表の差異分析を適切に行うことは不可能であろう。

最後に、日本の企業会計制度における今後の IFRS 適用の行方と課題を考える。2013年 10月現在の東京証券取引所 (東証) HP によると、IFRS の任意適用会社は 15社、適用予定会社は 6社である。その数はいまだ決して多いとは言えない。しかし、業界第 2 位の日本板硝子が IFRS を任意適用すると、業界 1 位の旭硝子が 2013年 12月期からの任意適用を表明している。同じく、住友商事が 2011年 3月期から IFRS を任意適用すると、同業界の双日および丸紅が 2013年 3月期から任意適用している。さらに、製薬業界において、中外製薬が 2013年 12月期から IFRS を任意適用すると、同業界の武田薬品工業と小野薬品工業が 2014年 12月期からの任意適用を表明している。このことからも明らかなように、同じ業界の上位企業のうち 1社が IFRS の任意適用を行うと、それに続く同業他社が必ず現れる。したがって、現時点では IFRS をいまだ任意適用していなくても、それに向けての準備を行っている企業の数決して少なくないものと推察される。

有報における連結財務諸表作成基準として IFRS を適用することについては、2009年に金融庁の企業会計審議会によって公表された「我が国における国際会計基準の取扱いについて (中間報告)」がきっかけであった。この中間報告では、連結財務諸表作成基準として IFRS の任意適用を認めるとともに、将来的には IFRS の強制適用の方向性が示された。この IFRS の適用に関する企業会計審議会の

最新の見解が、2013年6月に公表された「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」(当面の方針)である。

「当面の方針」では、IFRS任意適用要件の緩和が示された。2010年3月期からのIFRSの任意適用に際しては、連結財務諸表規則で定められた以下の3つの要件をすべてみたく「特定会社」であることが前提となっていた。

- ① 上場会社
- ② IFRSによる連結財務諸表の適正性確保のための取組と体制整備が図られている
- ③ 国際的な財務活動または事業活動を行っている

「当面の方針」では、上記要件のうち①と③を撤廃することが示された。これによって、IFRSの任意適用会社が増加することが期待される。現行の3つの要件の下でIFRSを適用できる会社は600社程度と推察される。ところが、上記のごとく2つの要件が撤廃されれば、IFRSを任意適用する会社の潜在的な数は4,000社程度にまで拡大すると言われている<sup>(15)</sup>。もちろん、それだけの数の会社がすべてIFRSを適用するとは思われないが、適用会社が増加する可能性は高まると言えよう。そうであれば、「中間報告」で示された強制適用の実施に関わりなく、IFRSの適用が一定範囲の企業社会においてデファクト・スタンダードとなるかもしれない。

さらに「当面の方針」では、ASBJが修正版IFRSを作成することが示された。すなわち、「あるべきIFRS」あるいは「わが国に適したIFRS」といった観点から、個別基準を検討し、必要があれば一部基準を削除または修正して採択するエンドースメントの仕組みを設けることが必要であるというのである。

この修正版IFRSを作成することについては、その扱いを慎重に検討すべきであると考ええる。もし、連結財務諸表作成基準として認めるのであれば、日本の連結会計制度では、現行において認められている3つの基準(日

本基準・米国基準・IFRS)に、第4の基準が付け加えられることになる。まさに「屋上屋を重ねる」事態である。国際的な資本調達を意図する日本企業であれば、オリジナルのIFRSでない修正版IFRSを適用する動機はないと言わざるを得ない。

現行のIFRSのすべてが、何の問題点もない高品質な会計基準であるとは言えない。このことについて、ASBJが個別の課題ごとにIASBにコメントするだけでなく、そうしたコメントの論拠としてASBJが考える「あるべきIFRS」を示すために修正版IFRSを作成することは必要であるかもしれない。しかし、この修正版IFRSを「わが国に適したIFRS」として実践での適用を認めることは、IFRSのローカル化を図るものであり、グローバルスタンダードとしてのIFRSの位置づけとは乖離したものとなる。日本の会計制度を堅持するためだけに修正版IFRSを利用することがあってはならない。

#### [注]

<sup>(1)</sup> 金商法の下では、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(連結財務諸表規則)が内閣府令として示されている。2009年12月に公表された連結財務諸表規則では、第1条の2において、国際的な財務活動または事業活動を行う会社のうち一定の要件をみたく特定会社は、同規則第7章に基づいて、金融庁が定めるIFRS(指定国際会計基準)に基づいて連結財務諸表を作成することができる旨が定められた。

<sup>(2)</sup> IFRS 1号(First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)は、2003年6月に公表された後に2009年7月に改訂版が公表され、IFRSを初めて適用する企業に対する包括的ガイダンスの提供を目的とする基準である。

<sup>(3)</sup> IAS 1号「財務諸表の表示」の適用ガイダンス(Guidance on implementing)では、財政状態計算書(Statement of financial position)の名称で貸借対照表が例示され、損益計算書

および包括利益計算書については複数の様式が例示されている。ただし、これらはいずれも例示に過ぎず、財務諸表の名称・様式については、企業の判断に委ねられる。

- (4) IFRS 1号では、遡及適用に際して、強制的例外事項 (Appendix B) と任意的例外事項 (Appendix C-E) が示されている。日本板硝子は、2つの任意的例外事項を採用している。すなわち、IFRS 移行日前の企業結合についてIFRS 3号「企業結合」を遡及適用していない。さらに、累積為替換算差額については、IFRS 移行日の当該差額をゼロとし、在外関係会社の将来の処分損益発生に影響させない措置をとっている。
- (5) 本稿では、連結財務諸表のうち貸借対照表と損益計算書のみを観察する。なお、以下に示す金額はすべて百万円単位である。
- (6) このことは、連結利益に少数株主損益 (非支配持分に帰属する当期利益) を含めるか否かの違いに因る。詳しくは松本 (2013) p. 26を参照。
- (7) したがって、IFRS には経常利益の概念がない。このことについては、松本 (2013) p. 26を参照。
- (8) IFRS では、企業結合に伴い取得した場合に限って、のれんを無形資産として認識する (IFRS 3号「企業結合」)。さらに、のれんのような耐用年数を確定できない無形資産は、非償却でかつ最低年1回は減損テストにかけられねばならない (IAS 36号「資産の減損」、IAS 38号「無形資産」)。
- (9) IAS 19号「従業員給付」において、数理計算上の差異は、その発生時にその他の包括利益として認識することが示されている。
- (10) 退職給付に関する最新の会計基準は、2012年5月に公表された企業会計基準26号「退職給付に関する会計基準」である。
- (11) 収益の認識基準の違いについては、松本 (2013) p. 27を参照。
- (12) IAS 32号「金融商品」。
- (13) 日本基準 (図表4) における、法人税、住民税及び事業税5,130-法人税等調整額5,639=IFRS (図表3) における法人所得税509。
- (14) 注<sup>(10)</sup>で言及した企業会計基準26号では、未認識数理計算上の差異の未償却残高は、IFRS と同様に退職給付債務に含めた後に、その他の

包括利益累計額において控除項目として表示される。

<sup>(15)</sup> 日本公認会計士協会 (2013) p. 12。

#### [参考文献]

- あらた監査法人編 (2013) 『連結財務諸表の実務マニュアル』, 中央経済社。
- 監査法人トーマツ監訳 (2012) 『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説, 第1巻, 第2巻, 第3巻』, レクシスネクシス・ジャパン。
- 企業会計基準委員会監訳 (2012) 『2012国際財務報告基準 PART A, PART B』中央経済社。
- 金融庁 (2013) 「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」, <http://www.fsa.go.jp/news/24/sonota/20130620-2.html>。
- 河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著 (2011) 『完全比較 国際会計基準と日本基準 第2版』清文社。
- 古賀智敏監修 (2011) 『IFRS 国際会計基準と日本の会計実務 三訂補訂版』同文館出版。
- 中央経済社編 (2012) 『新版 会計法規集 第5版』中央経済社。
- 日本公認会計士協会 (2013) 「座談会 我が国におけるIFRS適用の方向性を探る」, 『会計・監査ジャーナル』第25巻第10号, pp. 9-19。
- 橋本尚・山田善隆 (2012) 『IFRS 会計学 基本テキスト 第3版』中央経済社。
- 平松朗・金子裕子・柳川俊成・大橋秀樹 (2011) 『連結財務諸表規則逐条詳解』中央経済社。
- 藤沼亜起「IFRS 導入に向けたわが国の対応—金融庁「当面の方針」を踏まえて—」, 『企業会計』第65巻第9号, pp. 56-66。
- 松本康一郎 (2013) 「わが国の企業会計におけるグローバル化への対応」, 『北星論集』第52巻第2号, pp. 19-33。
- IFRS Foundation (2012) *2012 International Financial Reporting Standards, IFRS Consolidated without early application, London.*
- IASB (2013) *2013 International Financial Reporting Standards PART A, PART B, London.*

[Abstract]

## Problems in First-time Adoption of International Financial Reporting Standards

Koichiro MATSUMOTO

The purpose of this paper is to examine the following points through the example of the consolidated financial statements prepared on the basis of IFRSs by a Japanese company (Nippon Sheet Glass Company, Ltd.). Firstly, the differences in the format of consolidated balance sheet and profit and loss statement between IFRS and Japanese standards are analyzed. Secondly, the causes of main differences in Profit For The Year between IFRSs and Japanese standards are analyzed through the Statement of profit or loss. Thirdly, the causes of main differences in important items between IFRSs and Japanese standards are analyzed through the Balance Sheet. Finally, correspondence by Financial Services Agency concerning voluntary application of IFRS is examined.

---

Key words: International Financial Reporting Standards (IFRS), Consolidated Financial Statements, First-time Adoption of IFRSs