

# IFRSへの移行会社における全般的特徴

松本 康一郎

Kohichiro MATSUMOTO

## 目次

- I. はじめに
- II. 考察対象の概要
- III. IFRS初度適用における2種類の補足情報
- IV. 財務諸表様式に関する検証結果
- V. 認識・測定の違いに関する検証結果
- VI. その他の差異に関する検証結果
- VII. 検証結果の総括

## [Abstract]

### The General Features in Japanese Companies Applying IFRS Arbitrarily

The purpose of this paper is to examine the following points through the first application notes of 100 companies applying IFRS arbitrarily to the preparation of consolidated financial statements. First, as a general feature, most of the top companies applied IFRS in certain industries. Second, through the note on differences in recognition and measurement, the increase in net income and comprehensive income was not always a motive for transition. Finally, the non-amortization of goodwill was the matter with the largest number of differences. Furthermore, it was confirmed that there was a difference in recognition and measurement of revenue.

## I. はじめに

金融商品取引法(金商法)の適用対象となる会社<sup>(1)</sup>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)の任意適用が2010年3月期決算より認められた<sup>(2)</sup>。このときの適用会社は1社のみであったが、いまや110社を超えるまでに至っている。

本稿では、これらの適用会社のうち日本基準からの移行会社が有報において示した情報に基づいて、次の点を考察する。第1に、これらの移行会社全般について、どのような特徴が見られるのかを観察する。第2に、移行会社は何故にIFRSの任意適用へと移行したのか、

その移行動機として何らかの全般的特徴や業種別特徴が見られるのかを考察する。第3に、認識・測定上の差異を取り上げる。わが国の会計基準作成主体である企業会計基準委員会(ASBJ)は、2005年以降、コンバージェンス(convergence)の名の下にIFRSとの共通化を図るために、日本基準の改定や新設を行ってきた。しかし、IFRS作成主体である国際会計基準審議会(IASB)とASBJとの考え方の相違により、IFRSと日本基準との完全な共通化には至っていない。したがって、日本基準とIFRSとの差異があることによって、連結財務諸表作成に際しての認識・測定に及ぼす影響がいまだに存在しているのではないかと推察される。本稿では、この推察を確認するために、実際の連結財務諸表情報から読み取られる主

キーワード：国際財務報告基準, IFRS, IFRSの初度適用注記

Key words: IFRS, First Application Notes

要な認識・測定の具体的差異を指摘する。

## II. 考察対象の概要

日本取引所グループによると<sup>(3)</sup>、2017年3月期決算までにIFRSを適用している会社は100社に上る。これら100社に関する年次別の適用推移は、以下のとおりである。

2010年3月期	1社
2011年3月期	2社
2012年3月期	2社
～2013年12月期	11社
～2014年12月期	12社
～2015年12月期	34社
～2016年12月期	25社
～2017年3月期	13社

さらに、これら100社以外にIFRSを適用している新規上場会社が10社存在する。なお、100社のうち11社は、米国基準からの移行会社である。したがって、本稿での考察対象、つまり日本基準からIFRSへの移行会社は89社となる。前記の100社に関する業種別内訳は以下のとおりである<sup>(4)</sup>。

ガラス2社、サービス9社、医薬品11社、鉄鋼・機械・金属製品・精密機器・非鉄金属10社、陸運2社、ゴム製品2社、情報・通信11社(米国1)、食料品2社、証券・金融・不動産6社、化学6社、小売3社、電気機器15社(米国4)、輸送用機器11社(米国1)、卸売9社(米国5)、その他製品1社

この内訳において注目されるのは、ガラス業・医薬品業・卸売業である。ガラス業の2社は、市場をほぼ寡占している上位2社である(旭硝子、日本板硝子)。さらに、医薬品業の11社は製薬業界大手のほぼすべてとなっている。また、卸売業9社のほとんどは、い

わゆる大手商社で占められている。すなわち、これら3つの業種においては、各業界上位企業のほとんどが既にIFRSへと移行していることが分かる。

いまひとつ興味深いのは輸送用機器業である。ここでの1社は、米国基準からIFRSへと移行した本田技研工業であり、他は、当該企業に繋がる部品メーカーである。すなわち、ある自動車メーカーがIFRSへと移行すれば、それに歩調を合わせるように、部品メーカーもIFRSへと移行することが推察される。

## III. IFRS初度適用における2種類の補足情報

日本企業がIFRSに基づいて連結財務諸表を作成する初年度には、金商法関連法規だけでなくIFRS 1号「IFRSの初度適用」も適用される。

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、持分変動計算書およびキャッシュフロー(CF)計算書である。貸借対照表を除く各財務諸表では、当期(IFRSでは報告期間という)と前期(比較期間)の2期分を比較表示し、貸借対照表では、当期末(報告日という)と前期末に加えて前期首(移行日という)の3期分を比較表示する。その際、有報において2種類の補足情報を開示しなければならない。

ひとつは、有報の第2「事業の状況」の1「事業の概要」において、報告日当年度とその前年度の連結財務諸表2期分について日本基準に基づいた場合の要約を示すとともに、IFRSに基づく連結財務諸表との主要項目の差異を記述しなければならない。このことは、IFRSではなく「企業内容等の開示に関する内閣府令」によって求められており、「並行開示」と呼ばれている。なお、日本基準に基づいた場合とIFRSに基づいた場合との主要項目の差異に関する記述は、IFRS適用2年目以降も継

続開示しなければならない<sup>(5)</sup>。

いまひとつは、有報の第5「経理の状況」の1「連結財務諸表等」において、移行日と前期（比較期間）における日本基準からIFRSへの組替表と、その組替表に関する説明を注記しなければならない。この注記は、IFRS 1号によるものであり、「初度適用注記」と呼ばれている。したがって、この注記は、初度適用年度にのみ求められるものである<sup>(6)</sup>。

しかし、初度適用注記において、比較期間に関する日本基準との差異を注記していなかったのが7社存在した。なお、本稿の以下においては、この初度適用注記に基づいて、移行日の連結貸借対照表、および前期（比較期間）の連結財務諸表について、日本基準とIFRSとの差異（認識・測定に関する差異）を中心に考察する。具体的には、以下の差異調整表を考察対象とする<sup>(7)</sup>。

- ・連結貸借対照表項目に関する再調整表
- ・利益剰余金差異調整表
- ・連結損益計算書項目に関する再調整表
- ・当期利益差異調整表

本節の初めに示したとおり、IFRSによる連結財務諸表本体は5種類あり、各財務諸表における最低限の表示項目は規定されているが、それら財務諸表の名称および様式は企業の裁量に委ねられている<sup>(8)</sup>。ただし、IAS 1号の適用ガイダンスにおいて、連結貸借対照表については、流動性配列法と固定性配列法の2様式が例示され、連結損益計算書については、機能別分類と性質別分類の2様式が例示されている。さらに、連結損益計算書と包括利益計算書について、一計算書方式と二計算書方式が例示されている。

#### IV. 財務諸表様式に関する検証結果

本稿第Ⅱ節で示したIFRSへの移行会社100

社のうち初度適用注記を示していない2社を除く98社について、財務諸表様式の違いを検証する。

連結貸借対照表様式の違いは、以下のとおりであった。

- 流動性配列…88社
- 資産・負債のみ固定性配列…6社
- 完全固定性配列…3社
- 資産のみ固定性配列…1社

金商法に基づく連結貸借対照表では、流動性配列法が原則として適用される。したがって、流動性配列法の適用会社が多数に上るのは驚くことではない。むしろ、10社とは言え、何らかの固定性配列を適用している会社があることは興味深い。さらに、この10社のうち7社は医薬品業であった。この業界では製造設備等の固定資産の割合が多いことから、実情に適合した様式と言えよう。ところが意外なことに、同じく設備資産等を多く有すると推察される鉄鋼・機械・金属製品・精密機器に属する8社は、すべて流動性配列を適用していた。

連結損益計算書様式の違いは、以下のとおりであった。

- 機能別分類、二計算書方式…89社
- 機能別分類、一計算書方式…8社
- 性質別分類、二計算書方式…1社

金商法に基づく連結損益計算書では、費用項目の分類について機能別分類が求められ、包括利益計算書との関係については、一計算書方式と二計算書方式のいずれかを任意適用することが認められている<sup>(9)</sup>。したがって、性質別分類を適用する企業が1社だけであったのは当然のことと言えよう。

連結持分変動計算書様式の違いは、以下のとおりであった。

- 行列式…91社
- 階梯式…7社

この財務諸表は、連結貸借対照表の持分（純資産）項目ごとに期中変動額を内容・原因別に示す計算書であり、金商法に基づく連結株主資本等変動計算書に相当する。IAS 1号の適用ガイダンスでは、行列式が例示されている。有報においては、純資産項目ごとに、当期首残高に原因別の当期変動額を加減した結果として当期末残高を「縦に」表示する様式（階梯式）を採る企業が多い。このため、IFRS 初度適用会社においても、7社が階梯式で表示している。なお、これら7社のうち5社が卸売業であった。

## V. 認識・測定の差異に関する検証結果

初度適用注記では、日本基準とIFRSとの「表示に関する差異」と「認識・測定の差異」が示される。本稿では、IFRSへの移行動機を考察するために、認識・測定の差異に焦点を当てる。

認識・測定の差異は、最終的には当期利益および包括利益に影響を及ぼす。このことが確認可能な69社について、当期利益・包括利益の増減結果は以下のとおりであった。

- 当期利益増加…47社、減少…22社
- 包括利益増加…50社、減少…19社

当期利益ないし包括利益が減少するにも拘らず、IFRSへの移行を図ろうとする企業がある程度存在することは意外であった。ただし、この結果は初度適用注記によるものである。すなわち、前年度の利益に関する比較情報である。したがって、IFRS適用当期の利益においては異なる結果となることがありうる。もっとも、69社の70%以上が利益を増加させる結果となっていることは、IFRSへの大きな移行

動機であると言える。

なお、IFRSへの移行によって当期利益ないし包括利益が増加すれば、その結果として貸借対照表総額も増加する可能性がある。上記69社について、連結貸借対照表における増減結果は以下のとおりであった。

- 資産・負債・資本すべて増加…33社
- 資産・負債増加、資本のみ減少…15社
- 資産減少、負債増加、資本減少…10社

この結果を見る限り、当期利益ないし包括利益の増加が資本の増加に結びつくとは限らないことを示している。

このような全般の特徴へと導く認識・測定の個別的差異を、各社の初度適用注記において記載件数が多かった順に指摘する。

個別的差異のうち最も件数の多かったのは、「のれんの非償却」であった。松本（2014）でも指摘したように<sup>(10)</sup>、日本基準では、のれんの規則償却が求められるのに対して、IFRSでは、規則償却を行わない代わりに毎期減損テストにかけることが求められる。したがって、のれんの減損損失が認識されない限り、日本基準に比べて規則償却分（のれん償却）だけ資産の増加と同時に販売費および一般管理費の減少へと導く。今回の検証においても、のれんの非償却を挙げている各社は、いずれもそのような結果を示している。本稿のⅡで示したように、製薬業界大手のほぼすべてがIFRSへと移行したのは、このことが大きな移行動機であると推察される。というのも、この業界各社は、外国企業への大型M&Aを図り、その結果として多額ののれんを計上しているからである。なお、これと同様のことが、持分法適用会社に関する株式取得価額に含まれる「のれん相当額の非償却」についても当てはまる。この場合には、日本基準の下での償却分だけ、株式簿価が引き上げられるとともに持分法投資損失が取り消される。

次に件数の多かったのは、「移行日（前期首）の換算差額累計額を精算する（ゼロとみなす）」処理の適用であった。IFRS 1号は、最初の報告期間（IFRS初度適用当期）末日において有効なIFRSを従来から適用していたかのごとく遡及適用することを求めている<sup>(11)</sup>。ただし、この遡及適用に際して、例外的に遡及適用しない項目を、強制的事項と選択的免除事項に分けて列挙している<sup>(12)</sup>。移行日の換算差額累計額をゼロとみなす処理は、選択的免除事項のひとつである。IAS 21号「外国為替レート変動の影響」は、在外事業体の外貨表示財務諸表を連結財務諸表表示通貨へと換算する際のこの換算差額について、その期間発生額はその他の包括利益（OCI）に計上し、その累計額は連結貸借対照表のその他の資本の内訳に計上することを求めている<sup>(13)</sup>。この換算差額をゼロとみなすことは、その累計額を取り崩すことを意味し、その結果として利益剰余金への振替となる。したがって、換算差額累計額がプラスであれば、その分だけ利益剰余金の増加となる。

3つ目に挙げられていたのは、「未消化有給休暇」の計上である。IAS 19号「従業員給付」は、次期への繰越が認められている累積型有給休暇のうち、期末時において次期に取得が見込まれる日数相当額を短期従業員給付として負債計上することを求めている<sup>(14)</sup>。日本基準には、このことに関する会計基準が存在しない。したがって、この未消化有給休暇計上は負債の増加と同時に費用の追加計上へと導くことになる。

4つ目に挙げられていたのは、「数理計算上の差異をOCIとして即時認識」することに伴う認識・測定の違いである。退職給付会計において貸借対照表に計上される確定給付負債（または資産）は、退職後給付（退職一時金、退職後企業年金）の構成要素である制度資産と確定給付制度債務の差引額である。この数理計算過程において用いられる諸仮定と実際

の結果との差異、および数理計算上の仮定の変更による差異が、数理計算上の差異である。IAS 19号は、この数理計算上の差異をその発生時にOCIとして即時認識することを求めている<sup>(15)</sup>。この会計処理は、日本基準においても同様である。IFRSと日本基準との間で異なるのは、OCIへの計上後の処理である。日本基準では、OCIとしての即時認識後に、対象従業員の平均残存勤務期間内の一定年数における按分額を、OCIから取り崩し当期利益へと組替調整することを求めている。この組替調整はリサイクリングと呼ばれるが、IAS 19号では禁止されている<sup>(16)</sup>。したがって、日本基準の下で組替調整した当期純利益増減分だけ、IFRSとの間で差異が生じる。

5つ目に「過去勤務費用を当期純損益として即時認識」することが挙げられていた。過去勤務費用とは、従業員給付制度の改定によって対象従業員の過去の勤務部分に対応する確定給付制度債務の現在価値の増減額を意味する。すなわち、給付水準が引き上げられれば過去勤務費用は増加（プラス）となり、逆に引き下げられれば減少（マイナス）となる。IFRSは、この過去勤務費用を当該期間の収益（プラスの場合）または費用（マイナスの場合）として即時に計上することを求めている<sup>(17)</sup>。これに対して日本基準は、数理計算上の差異と同じく、OCIとしての即時認識後に、対象従業員の平均残存勤務期間内の一定年数における按分額を、OCIから取り崩し当期利益へと組替調整することを求めている。したがって、日本基準の下で組替調整した当期純利益増減分だけ、IFRSとの間で差異が生じる。

6つ目に「要件を満たす開発費の無形資産計上」が挙げられていた。IAS 38号「無形資産」は、開発支出について、6つの要件すべてを満たす場合にのみ無形資産として計上することを求めている<sup>(18)</sup>。これに対して日本基準は、その発生時にすべての研究開発を費用計上することを求めている。したがって、IFRSの下

では、日本基準と比べて費用減・資産増となる。

7つ目に「引渡（据付）完了時点での売上計上」が挙げられていた。このことは、収益の認識に関わる。日本基準では、実現原則に従うことが示されているだけで、取引形態別の収益認識要件に関する定めがない。したがって、これまでの日本企業は、商品等の出荷時点で収益実現を認識するのが一般的であった。これに対して、収益取引全般を取り扱うIFRS 15号「顧客との契約から生じる収益」は、5つのステップを経て収益を認識することを求めている<sup>(19)</sup>。すなわち、契約に基づく履行義務を充足した時点で収益が認識される。したがって、出荷時点から財・サービスの引渡（据付）時点へと、収益認識を遅らせることで、IFRSの下での売上収益および売上原価の計上額が、日本基準に基づく場合よりもいずれも減額差異となる。

## VI. その他の差異に関する検証結果

以上において、IFRS移行会社の初度適用注記で示された認識・測定の違いの主な事項を、件数の多いものから明らかにしてきた。これらの差異以外にも、注目される事項がある。

そのひとつは、収益取引の純額表示である。IFRS 15号は、他社の代理人として財・サービスを提供している場合には、それらの提供による受取額とその手配のための支払額との差額（純額）としての手数料相当額分だけを収益として認識することを求めている<sup>(20)</sup>。日本企業では、そうした代理人取引であっても受取額と支払額を総額表示してきた場合があった。今回の考察対象のうち、代理人取引であると認識して純額表示へと変更することが必要と考えられる典型は、商社（卸売）である。事実、今回の検証においても、そうした変更注記を示した商社が3社存在した。この差異は表示上の差異であり、当期利益に影響する認識・測定の違いではない。もっとも、

損益計算書総額とりわけ売上収益額の減額へと導く事項ではある。

収益額を総額でなく純額表示することが求められる、もうひとつの取引は有償支給品取引である。これは、仕入れた材料や部品等を加工先へ有償支給し、その後完成した加工品を再び引き取って買手に販売する取引である。その際には、有償支給時にその後の買戻契約の存在することが多い。日本企業では、加工先への有償支給時に売上を計上し、加工品の引取時に仕入計上する場合があった。ところがIFRSでは、有償支給した部品等が物理的には支給先にあっても、その部品に対する支配は支給先に移転していないと考えられている。したがって、当初の売上取引とその後の仕入取引は一体の取引として処理することが求められている<sup>(21)</sup>。この種の取引が行われる典型は、自動車メーカーと部品メーカーとの取引である。今回の検証では、輸送機器5社において、日本基準のときの総額表示から純額表示へと変更した旨の注記が示されている。

## VII. 検証結果の総括

以上において、2017年3月期までに有報の連結財務諸表作成にIFRSを任意適用してきた各社の初度適用注記を検証した。

その結果、全般的特徴として、ガラス業・医薬品業・卸売業においては上位企業のほとんどがIFRSへと移行していたことを確認した。こうした傾向は、他の業種において今後も続くものと推察される。

もうひとつの全般的特徴として、連結財務諸表様式が必ずしも統一的でないことが確認された。そもそも、IFRSは財務諸表様式を一義的に定めてはいない。したがって、今回の検証においても、各社の判断に基づいてさまざまな様式が示されたことは興味深かった。

認識・測定の違いに関する注記では、日本基準に比べて必ずしも当期利益ないし包括利

益が増加していない企業があったことは意外であった。ただし今回の検証は、初度適用注記つまり初度適用前年度決算に関する比較を対象とした。したがって、本稿で取り上げた「換算差額の精算」や「数理計算上の差異の即時認識」等は、前年度の当期利益ないし包括利益を減少させたとしても次年度以降への影響を遮断できるので、初度適用当期以降の当期利益ないし包括利益を増加させるかもしれない。

個別的には、のれんの非償却がIFRSへの移行動機として最も件数が多かったことが確認された。このことは、日本基準に比べて、明らかに当期以降の利益を増加させる。したがって、いまだ日本基準を適用している企業においても、M&A等において多額ののれんを計上している場合には、IFRSの任意適用へと移行する大きな動機になりうると推察される。

他方、IFRSへの移行に際して、とくに収益取引に関する認識・測定および表示について、日本基準には規定がないことが確認された。このことについては、IFRSと差異がないように、ASBJにおいて会計基準を確定させることが期待される<sup>(22)</sup>。

#### [注]

- (1) 松本 (2013) p.29の注 (1) を参照。
- (2) 2009年12月公表の『連結財務諸表規則』を始めとする関係規則に基づいて、金融庁長官告示『連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件』の別表に示された「指定国際会計基準」が適用される。ただし、指定国際会計基準には、現行のすべてのIAS・IFRSおよびSIC・IFRIC（解釈指針）が、ひとつの適用除外もなく列挙されている。このことに関する経緯については、松本 (2013) p.22を参照。
- (3) 日本取引所グループのHPに「IFRS適用済・適用決定会社一覧」が示されている。
- (4) 以下のリストにおいて（米国）とあるのは、

IFRS移行前は米国基準を適用していた会社数を示している。連結財務諸表作成において、金融庁が米国基準適用を認めている経緯については、松本 (2013) p.30を参照。

- (5) 『企業内容等の開示に関する内閣府令』第二号様式の (30) 業績等の概要のcおよびdに規定されている。
- (6) IFRS 1号の par.24・25では、日本基準からIFRSへの組替に当たって、初度適用の注記として以下の調整表と十分かつ詳細な説明を情報開示することを求めている。
- ・移行日と前期の「資本組替調整表」
  - ・前期の「包括利益組替調整表」
  - ・前期の「CF計算書に関する重要な修正」
- (7) ただし、当期利益差異調整表を掲載していたのは9社だけであった。
- (8) 各連結財務諸表における最低限の表示項目は、IAS 1号「財務諸表の表示」において規定されている。
- (9) 一計算書方式と二計算書方式、および費用項目の機能別分類と性質別分類については、松本 (2013) p.29を参照。
- (10) 松本 (2014) p.43を参照。
- (11) IFRS 1, par.7を参照。
- (12) IFRS 1, par.14-18, Appendix B-Eを参照。
- (13) IAS 21, par.32を参照。
- (14) IAS 19, par.13-18を参照。
- (15) IAS 19, par.120, 127-129を参照。
- (16) IAS 19, par.22を参照。
- (17) IAS 19, par.8, 103を参照。
- (18) IAS 38, par.57において、以下の要件が示されている。
- (a) 無形資産としての完成が技術的に可能である。
  - (b) 無形資産としての完成・使用ないし売却の意図を有している。
  - (c) 無形資産の使用ないし売却能力を有している。
  - (d) 無形資産から経済的便益を引き出す市場や使用形態等を特定できる。
  - (e) 無形資産として完成・使用ないし売却するのに必要な資源を利用できる。
  - (f) 無形資産に繋がる開発支出を信頼性をもって測定できる。
- (19) 収益を認識する5つのステップは、以下のとおりである (IFRS 19, par.)。
- ① 契約の識別
  - ② 履行義務の識別

- ③ 取引価格の決定
- ④ 取引価格の履行義務への配分
- ⑤ 履行義務の充足による収益認識

<sup>(20)</sup> IFRS 15, B34-36を参照。

<sup>(21)</sup> IFRS 15, par.105を参照。

<sup>(22)</sup> ASBJは、2017年7月20日付で、公開草案「収益認識に関する会計基準」を示し、収益の認識・測定についてIFRSとのコンバージェンスを図ろうとしている。

#### [参照文献]

- 中央経済社編 (2017) 『新版 会計法規集 第9版』, 中央経済社。
- 橋本尚・山田善隆 (2017) 『IFRS会計学テキスト 第5版』, 中央経済社。
- IFRS財団編・企業会計基準委員会監訳 (2017) 『IFRS基準 Part A, Part B』, 中央経済社。
- 川西昌博・島田謡子 (2017) 「企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準(案)」等の概要」, 『企業会計』第69巻第11号, pp.18-28。
- 河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著 (2016) 『完全比較 国際会計基準と日本基準 第3版』清文社。
- 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。
- 松本康一郎 (2014) 「IFRS初度適用における課題」, 『北星論集』第53巻第2号, pp.39-50。
- IASB (2017) 2012 *International Financial Reporting Standards PART A, PART B*, London.