

アビタス通信 37

A b i t u s P r e s s

vol.

2015 Autumn

Abitus

IFRS ①

効率的なIFRS適用セミナー① 金融庁「IFRS適用レポート」から読む これからのIFRS適用術

JBAグループ マネージングディレクター
IFRSコンソーシアム主任研究員
公認会計士
脇 一郎氏

IFRS任意適用の流れが急拡大する中、2015年6月金融庁から「IFRS適用レポート」が発表された。ここでは、IFRSの任意適用(予定含む)企業65社が回答した、IFRS適用のモチベーションから、コスト、問題点、メリット、デメリット、アドバイスまでがまとめられている。先人の経験と知恵を踏まえた、IFRSの“効率的”導入術を考える——

IFRS適用レポートでわかること

2014年6月24日に、「『日本再興戦略』改訂2014」が閣議決定された。以来、IFRSの積極的な任意適用の流れが加速している。2010年3月期わずか3社であった任意適用会社が、2013年6月「当面の方針」公表時には20社に、2014年6月「『日本再興戦略』改訂2014」閣議決定時には44社に増加。その後ペースが速まり2015年3月時点では75社となり、任意適用を進めるのが完全に今の流れとなっている。

それら企業が回答した「IFRS適用レポート」では、大きく次の8項目について質問している。①IFRSの任意適用を決定した理由・経緯、②IFRSへの移行準備・移行コスト、③IFRS移行時の課題をどう乗り越えたか、④監査対応、⑤移行によるメリット、⑥移行によるデメリット、⑦要望、⑧その他(アドバイス等)。

任意適用のモチベーション

「IFRSの任意適用を決定した理由・経緯」とは、会社として適用するモチベーションを問うている。回答は大きく5つ。「経営管理への寄与」「比較可能性の向上」「海外投資家への説明の容易さ」「業績の適切な反映」「資金調達の手軽化」が挙げられた。

最も多くの会社(29社)が挙げたのが、「経営管理への寄与」である。IFRSを適用することで経営管理上のモノサシとして全グループが統一し、子会社のビジネス

をきちんとモニターしていかなければならない。財務の透明性は高まり、ガバナンスが強化される。そうした意味での経営管理の強化は大いに期待できる。「業績の適切な反映」——IFRSの原則主義は比較的意思決定を反映しやすい。「適切な価値評価に基づくM&Aであるにもかかわらず、初年度からのれんの償却費を計上することに納得できないという経営トップの意向があった」「派遣・請負事業を営んでいるため、有給休暇引当金を財務諸表に計上することで、当社グループの財政状態及び経営成績を適切に表示できた」という個別具体的に理由を挙げた企業もある。

財務諸表で重視する数字も問うている。多くの企業が「営業利益」(41社)と「純利益」(46社)を挙げた。IFRSといえば、「包括利益」が頭に浮かぶが、これを挙げた企業は1社のみであった。長期的な企業の収益力を重視したいと多くの企業が考えていることがうかがえる。

移行のトリガーは、CEO、CFOからのトップダウンと、経理部門からのボトムアップがほぼ半々であった。ボトムアップは、業界横並びでのIFRS適用も含むと考えられる。いずれにしても全社的な取り組みが重要であることに変わりはない。

移行を決定する過程では、「負担増加」「人的リソースの逼迫」「必要性がない」という反対意見も寄せられている。任意適用が掲げられる限り、今後もこうした意見が必ず出てくる。トップの強い意志、全社プロジェクト

として丁寧に説明、繰り返し伝える、実務負担を軽減するべく監査法人と調整、タイミングをみる、導入経験者の採用などで対応している。

移行準備&移行コストの留意点

■ IFRS への移行期間

IFRS 移行に要した期間は、初期チームにおいては4～6年に集中している。ただし、4年以上かかっている会社のすべてが売上高1000億円以上であり、1000億円以下の場合、1年以上2年未満が6社ある。移行期間は企業規模や業種、多様性、複雑性に依拠する。今後は、移行期間は2～3年をめどに行いたい。6～7年もかけるとスタッフのモチベーション維持が難しいだけでなく、基準が移行途中で変わってしまう可能性もある。

移行期間の中で、会計基準の差異分析にかかる平均期間は1年5カ月で、これも事業の多様性に依拠する傾向が高い。ギャップアナリシス（概要分析）の後行う論点メモに関して、アドバイザーの監査法人と論点で争ってしまうことで長引くことがあるので要注意だ。監査法人とよく話し合っ、重要な論点に時間を割くようにしたい。そうでない部分は割り切って、初年度100%もっていく必要がないという考え方で行うのも一つの方法だ。すべてに100%を求めようとすると非常に負担が大きくなる。

移行にあたってのシステム対応を行った会社の平均期間は1年4カ月で、内容は「連結システム」（20社）、「固定資産システム」（11社）、「販売システム」（7社）等、差異がある部分が多い。一方、表計算ソフトだけで対応しシステム対応を行わなかった企業もあった。特段のシステム対応をしなかった会社も11社存在した。ただし、「経営管理の高度化」を主な目的とする場合、システム改修は必須と考えたい。

システム対応については、「初期の段階からIT担当はプロジェクトチームに参加しているケースも多いが、会計方針の確定を踏まえて順序立ててシステム化を進めるべきであり、システム化そのものを自己目的化すべきでない」「まず最小限のIT化を目指す」「必要に応じてシステム開発の方が効率的」「特定の会計基準への対応としてシステムを開発したが、当初の想定に合わない事例が発生し、コスト・ベネフィットを考えた結果、システムを破棄した経験がある」「全社的なプロジェクトの進捗と平仄をとって進められることが適当」などの留意点の指摘があった。

会計システム導入事例としては、「グループ各社で会

計システムが異なっていたが、IFRSへの移行を契機に統一した会計システムの構築を進めた」「IFRS移行後に、海外子会社も含めてグループ全体で統一的に管理するために、会計関連のシステム入替を実施した」といった経営管理目的の導入事例が挙げられている。最近のITは相当進化し、ERPのようなトランザクション・システムとBIのような分析システムが一体化している。これまでと全く違った感覚でシステムを構築する契機ではあろう。「固定資産システムは、税法との関係で単体決算は定率法に基づく計算を残しているため、二重管理となっている」「固定資産管理をIFRS、日本基準、税法の3つの基準で管理するシステムに移行したが、実績のあるシステムを調査して導入した」「単体決算は日本基準、連結決算はIFRS。複数帳簿が必要」という事例も寄せられた。複数帳簿は日本の実務ではあまり見ないが海外では珍しくない。税金帳簿はローカル用で本社へのレポートはIFRSベースというのが、海外子会社にとってはむしろ通常のパターンであり、それほど心配することもない。

財務諸表一式の作成（テスト段階）は、第一陣は先行事例がなく1～2年を要して苦労した会社が多いが、この部分は先行事例を参考に作業の効率化が大いに期待できる部分である。

内部統制に関してはIFRSで特徴的なものはなく、1年未満で終えている会社が多い。ただし、外部アドバイザー支援が大きくなった場合は、会社にIFRS財務報告作成責任能力を保持することを忘れてはならない。

■ グループ会計方針書の作成

日本企業は作成している会社がまだ少なく、IFRS導入にあたって必要に迫られ、作成する企業が多い。工数が多く時間がかかるが、経理スタッフには極めてよい教育となる。ルールを統一してプロセスを標準化する、業務をどうするか、子会社どうするか、コミュニケーションをとる中で、子会社の会計処理のやり方や効率的な業務のやり方を共に学んでいくことができる。

■ プロジェクト体制

プロジェクトの計画作りのポイントは、「影響度調査を行う時点で、それ以降のプランを立てる」ということだ。影響度調査を行って、「どうするか」「どこにアクションを置くべきか」を考えることが重要なのだ。影響度調査＝プロジェクトプランという認識をもって考えていただきたい。社内リソースに関しては、プロジェクト初期は少人数で兼任体制が多い。中期になるとほとんどの企業で3～5名の専任体制（最大20名）をとっている。

外部アドバイザーが常駐するケースや海外子会社社員のプロジェクト参加、IT部門からの参加（専任・兼任）も少なくない。この時期、グループ会計方針書の作成を行った企業が多い。プロジェクト後期はIFRSと日本基準の並行開示体制（場合によっては2チーム体制）をとるが、任意適用後は通常の体制に戻し、プロジェクト開始前と変わらない人員となっていることが多い。

海外子会社は前述の通り、わかっているケースが多く、社内リソースで注意しなければならないのは、日本の子会社である。日本の子会社経理は税務にたけている人が多くIFRSのような原則主義の会計基準には不慣れなことが多い。これを機に本社経理でシェアード化するケースも見受けられる。

■外部アドバイザー

外部アドバイザーの活用については、担当監査法人に依頼するパターンと担当監査法人以外に依頼するパターンの2つがある。監査法人に依頼するメリットは、「理解がスムーズ」「会計処理の未確定部分を少なくできた」「プロジェクトの過程で海外子会社の監査法人を同一系列の監査法人に統一」「議論がスムーズ」「監査法人とその都度適宜合意していくことが望ましい」等の意見が寄せられている。ここでは、中期・後期にかけての独立性に留意が必要だ。また、担当監査法人の場合、どこまでできるのかを知っておくことも重要だ。独立性の問題で担当監査法人ができない部分にIFRSプロジェクトにおける工数がかかるケースもしばしば見受けられるので、契約時に留意したい。

担当監査法人以外に依頼するメリットは、「一体となってIFRSの適用ルールを作り上げていきたかった」「企業側の視点で情報を集めてくれ、非常に役に立った。なお、外部アドバイザーを使う場合であっても、企業が自ら判断して主体的に使わなければ十分な成果は得られない」「セカンドオピニオンを得る目的で限定的に利用」「結局は企業が自ら考えなければならない」という声があった。外部アドバイザーに「丸投げ」ではなく、企業が主体的にプロジェクトを遂行していくことが必要となる。担当監査法人との見解相違で時間ロスを防ぐためにも企業の主体性が求められる。

■移行コスト

移行コストは、5000万円未満から10億円以上まで、千差万別である。1億円以上5億円未満が17社と最多だが、5000万円未満も8社ある。内訳は、外部アドバイザーへの報酬、監査法人への報酬、会計システムの導入または更新費用などだ。移行後は多額のランニングコス



トは発生していないと回答した企業が6割強。経理部門人員、監査報酬いずれも導入前の水準に戻っている。一部、外部鑑定費用、無形固定資産、公正価値評価などバリエーション（価値評価業務）系やシステムなどで追加的なランニングコストが発生したと回答した企業もある。

移行時の課題

移行時の主な課題として挙げたのは、①「特定の会計基準への対応」（43社）、②「人材の育成および確保」（9社）、③「会計システムの導入または更新」（5社）という典型的なIFRSの課題だった。

①では、有形固定資産（12社）、収益認識（11社）が最多だった。これら課題について落としどころを自社内で見つけながら進めることが肝要だ。「自社としてどちらが合っているか」と考える。自社内でのロジックをつくるのが大事になる。

人材の育成および確保は、質量両面の課題が挙げられた。社内研修会の実施、グループ会社への説明会の実施、外部セミナーへの参加、決算業務におけるOJT、IFRS経験のある子会社からの人員受け入れ、IFRS導入経験者の採用などが対応策として挙げられている。教育を会社のコアバリューに繋げなければ、長期的にはキャリア転職になってしまうというジレンマもある。そうしたことを防ぐためにも、社員のキャリアパスの一つとしての育成を考えることが必要だ。

人材に対する主な課題として、「人材の育成および確保について、人員数でなく、人材の質が重要だと考えた。新しい事象に対し、英文の会計基準を読んで、その事象に適用して、会計の言葉で説明資料を作成するようなスキルは通常の経理業務ではなかなか身につかない。新しい論点が生じたときに、自力で考え、自ら手を動かして解決する人材が求められる」「IFRSは原則主義であり、解釈の余地が大きい。新しい事象が起こった際に、会計基準を読んで論理的に会計処理まで組み立てられる人材がIFRSの実務に向いている。マニュアルどおりに動く

のではなく、自分で考え、監査法人とディスカッションができるような論理構成力の高い人材が求められる」 「IFRSに基づくグループ会計方針書を策定するためには、社内のリソースでは不足していた」という意見が挙がり、原則主義であるIFRSを読み解くには会計論理スキルをアップしていくことの必要性が浮かび上がった。

ここで主な課題についてのアドバイス（私見）を3つ挙げておこう。

■プロジェクトマネジメント

IFRS導入は本社経理部門だけではなく、関連会社経理部門、さらに事業部門にまたがったプロジェクトになるため、プロジェクトマネジメントの難易度が高い。特に本社経理部門が強い立場にない場合は、プロジェクト推進が難しくなるため、外部コンサルタントを使って進めた方がスムーズに進められる可能性もある。

■担当監査法人との合意形成

プロジェクト作業を網羅的に実施していくと、差異分析、ポジションペーパー、データ収集（連結パッケージ改修）、開示分析など様々な局面で膨大な作業になってしまう。監査法人と全てをコミットすることは難しいが、ある程度合意形成した上で、作業の強弱をつけて進めることが望ましい。

■プロジェクトリソース

IFRS導入プロジェクトは、システム導入プロジェクトと似ており、ある意味「企画的」業務となる。これは、経理業務（ルーティン）とは全く質が異なる。社員が当該業務に向いているか、またはプロジェクトとしてやらせたとしてもそのような時間をきちんと確保していなければ、プロジェクトワークは進まない。「空いた時間を活用して」的な時間の取り方では、まったく進まないことを理解することが大切だ。

監査対応

先人はかなり苦労してきた。経験も積み上がり、事例も増えてきたので、監査対応の非効率性は大幅に改善されている。あとは会社側の対応次第。プロジェクトチーム内に外部人材でもよいので、会計論理を組み立てられる人材がいれば、監査対応はかなり効率的になるものと期待できる。

移行によるメリット・デメリット

9割程度の企業は、移行前の想定メリット（目的）と移行後の実際のメリットとで同じ回答をしており、経営管理への寄与を最多の27社が挙げている。IFRSを「経

営に使う」ことが強い推進力となることを示している。

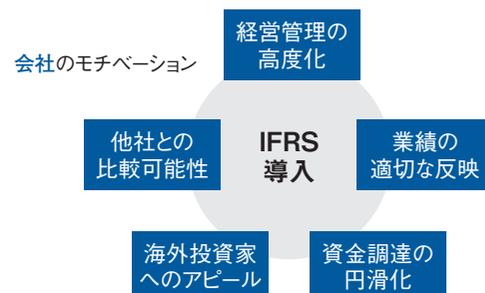
デメリットとしては、「実務負担の増加」（27社）、「コストの増加」（12社）、「業績の表示」（6社）、「適用の困難さ」（5社）が指摘されている。負担は一時的には増加するが、IFRSは経理のインフラ。IFRSがデファクトスタンダードになるまでは一時的に実務負担の増加が考えられる。その後のメリットも大きい。日本基準と表示が異なることをデメリットとして挙げている企業があったが、これがデメリットになるかどうかは会社によるだろう。適用の困難さは、先行事例の不足が大きく、今後はメリットを享受できる位置にある。ほとんどの企業は、IFRSへの移行前に想定していなかったデメリットはないと回答。「会計基準の規定の解釈が定まっていなかったため、会計処理の決定に手戻りが発生した」ことを挙げた会社が1社あった。「デメリットはなかった」と回答した企業は7社あった。

効率的なIFRS導入に向けて

最後にスムーズなIFRS導入のための3つのポイントをまとめておこう。

- ①IFRS導入のモチベーションを明確にする。会社として本音と建て前があるだろうが、IFRS導入の意義を明確にして、会社だけでなくスタッフのモチベーション維持も考慮する。
- ②基準差異の対応優先度を早期に確立する。IFRS導入時に網羅的な差異分析を行った後は、自社に必要な対応に重要性を勘案した優先度を考慮したアクションプランを立てる
- ③プロジェクトマネジメントを重視する。会社横断的で大規模なプロジェクトとなるため、強力な推進力が必要であり、プロジェクトリーダーによる適切なマネジメントが重要となる。経験者や専門家などの活用も視野に入れてプロジェクトマネジメント力を強化することが、成功への一番の早道なのかもしれない。

IFRS導入のモチベーションを明確にする



効率的なIFRS適用セミナー② 収益認識・有形固定資産の検討論点

JBAグループ顧問
企業会計基準委員会(ASBJ)前副委員長
公認会計士
加藤 厚氏

先人の知恵と情報を活かす

IFRS 任意適用を進めてきた先人のご苦勞や経験から、学ぶところは数多い。中でも「有形固定資産」は先人の経験や視点を勉強するテーマとしては相応しい。有形固定資産については、資料として添付した経団連の「IFRS 任意適用に関する実務対応参考事例」2014年1月15日版を参考に進めていきたい。収益認識については、2015年の春以降、日本の収益認識基準を変えていくという作業が始まった。ASBJ（企業会計基準委員会）は、3月に収益認識基準開発に向けた検討開始を決定し、6月に「修正国際基準」を公表した。海外では、2014年5月にIASB（国際会計基準審議会）とFASB（米国財務会計基準審議会）が共同で策定した、新しい収益認識基準（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）を公表するも、その後手直しがあり、7月22日には新収益基準の適用日が1年間延期され、2018年1月1日とすることが決定した。その約1週間後の7月30日、IASBは第15号の明確化の公開草案の公表に至る。

新収益基準のコア原則と5つのステップ

新収益認識基準には、「企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、その財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、収益を認識しなければならない」（新IFRS15号2項）という、コア原則が記されている。重要なのは、「権利」という部分だ。新収益基準では、収益を「契約上の権利として受け取る金額」という見方をする。当初は、「顧客から実際に受け取る金額」、つまり回収不能額等は、収益金額から直接控除するという見方をしていたが、それでは実態に合わないということで変更された。例えば、100億円の契約で95億円しか回収できないと予想した場合には、100億円が収益として認識され、5億円は貸倒損失として費用計上するという基本的な考え方が最終的に採用された。

この原則に基づいて、5つのステップで段階的に収益を計上していく。

【Step 1】顧客との契約の識別

新収益認識では、契約が非常に大事になってくる。契

約とは何かを考えると、「履行義務」という今までになかった概念が入ってくる。「履行」を充足するとき、売上に計上する。さらに、形式上は別の契約でも一定の条件を満たせば一つの契約として結合する。



【Step 2】契約に含まれる別個の履行義務の識別

契約の中にいろいろなものが入っていて別の契約とみなされるものは別の履行義務（例えば、物品販売とそれのアフターケアサービス）として売上計上の仕方、測定の方法も別にする。以上で、売上計上の「単位」が決まる。次は金額の決定である。

【Step 3】取引価格の決定

取引価格の決定で重要なのが、企業が権利を得ると見込まれる契約上の権利である（第三者のために回収する金額<例えば売上税>は除く）。その結果、前述のように、回収不可能見積り額については取引価格に反映せずに貸倒損失として別途会計処理する。金額を決める時、実売上は下記のようなものがポイントとなる。①変動性のある対価（例：値引、リベート、インセンティブ）、②契約に含まれる重要な財務要素（貨幣の時間価値、つまり金利部分）、現金以外の対価（例：現物資産）、顧客に支払われる対価（例：クレジット、クーポン）。これらについては、ガイダンスの中に詳しく書いてある。しかし、業種の特殊性が大きく、収益認識移行リソース・グループ（TRG）において議論が続いているし、前述の明確化公開草案の対象にもなっている。収益認識でもっとも難しいところであろう。

【Step 4】別個の履行義務に対する取引価格の配分

ステップ2で識別した別個の履行義務を契約上の値段が一つしかない場合には、取引価格を個々の履行義務に配分する必要がある。問題は、どう分けるかだ。基本的には、独立販売価格（一般の市場における販売価格）という売値をベースにして配分する。例えば、一つの契約800円の中に、A、B、Cという3つの履行義務が合計800円の取引価格であったとする。Aがソフトウェア、Bがソフトウェアをインストールするサービス、

Cが2年間のテクニカルサポートサービスというように別々のものとみなされるとする。それぞれの独立販売価格が、A 600円、B 300円、C 100円であったとすると、800円をこの比率（60%、30%、10%）で分けて、個々の履行義務の売上を計上する。なお、上記の例のように個々の独立販売価格が分からない場合は、「調整後市場評価アプローチ」「見積原価にマージンを加算するアプローチ」「残余アプローチ」という3つのアプローチで配分する。それぞれのアプローチの具体的な方法については基準に書いてあるので参考にしていきたい。

5つのステップの中で、最も重要なのが、次の5つめのステップ、売上計上のタイミングである。

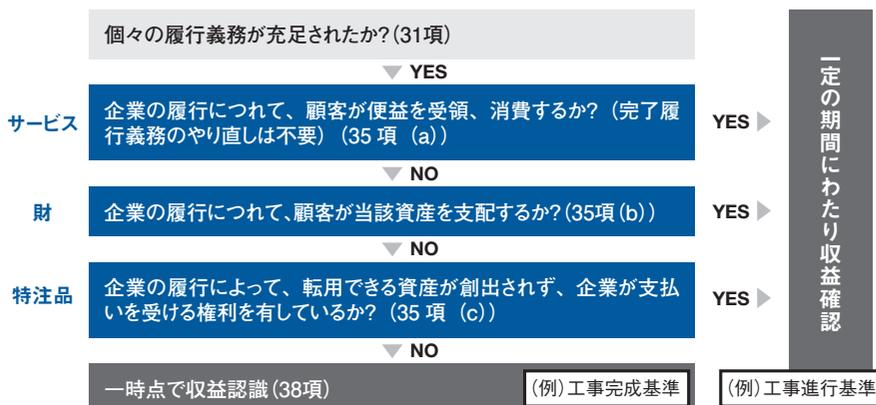
【Step 5】履行義務の充足時に収益認識

売上計上のタイミングは履行義務の充足時とされる。原則は、財やサービスを顧客に移転した時であり、顧客がそれらの支配を獲得した時点となる。一定の期間にわたって履行義務が充足される場合は、数カ月、数年……、にわたって売上を計上していく。物品を売った時やサービスを提供した時に履行義務が充足される場合は、売上は一時に計上する。収益認識プロジェクト発足当初は、工事進行基準ができなくなるのではないかといわれたが、進行基準は一定の条件を満たせば認められることとなった。出荷基準も心配されたが、これも条件を満たせば認められる。

売上を一定期間にわたって計上するのか、一時時点で計上するのかの判定プロセスを図で示した。売上計上の対象を「サービス」「財」「特注品」の3つに分ける。図のプロセスを経て、意思決定を行い、それぞれの判定がYESとなれば一定期間にわたって収益認識される。工事を例にとれば、工事進行基準となる。いずれもNOとなったものは工事完成基準となる。

収益認識のタイミングは一定期間か一時点か？

(注) 該当条項は、新収益認識基準IFRS15号のもの



古くて新しいテーマ「減価償却」

有形固定資産の減価償却は、古くて新しいテーマである。IFRS 第16号は減価償却を「会計上の見積り」として扱う。日本基準は「会計方針」と考える。それが両者の大きな違いである。日本基準は会計方針だから正当な理由がない限り変更できない。

また、IFRSは実務上定額法が多い。日本では実務上は定率法が多く、税法上の250%および200%定率法を含んでいるのでIFRSを適用した時間問題にならないか、日本の親会社は定率法でも海外子会社は定額法が多くIFRS適用時支障をきたさないかが論点となってきた。

耐用年数についても日本では実務上、税法上の法定耐用年数が多く、特別な場合がなければ変更しない。IFRSは使用見込み期間、予測生産高等の、いわゆる経済的耐用年数を使って毎年度末に見直す。

2014年5月、減価償却に関するIAS16号の修正では、日本にとってプラスとなる内容が発表された。定率法の適用における追加的なガイダンスが提供されたのだ。その中に、「資産の算出する製品またはサービスの販売単価の予想される将来の低下」、例えば半導体のように技術革新が激しく、技術が日々新しくなり、製品の値段も毎年下がるような場合は、「技術的または経済的な陳腐化の結果としての、当該資産の将来の経済的便益の減少の兆候である可能性がある」、ということで定率法を使用してよいというガイダンスが追加されたのだ。日本が主張し続け、下記の教育文書で言われていたことが、基準に格上げとなり日本にとってはプラスとなった。

一時、「IFRSになると定率法が全く使えなくなるのではないか」という誤解があった。しかし、2010年11月にIFRS財団が公表した「減価償却とIFRS」という教育文書が明らかにしたように、定額法が最優先される

わけではなく、経営者と監査人の判断に委ねられるのだ。耐用年数もその国の税法の決め方が経済実態に沿った決め方がなされているのであれば問題ない。日本では、個々の資産ごとに非常にきめ細かく決められており経済実態に適合するケースが多い。ただ、日本基準と異なり会計方針ではないという点で、なぜ定率法が適切であるかを監査法人に説明しなければならない。例えば、「修繕等が発生

するのでそれらを合計すると均等になるので消費パターンのよりよい反映となる」という説明も可能であろう。説明を考える時には、前述の IAS16 号の修正版や教育文書が参考になるとと思われる。

添付資料「実務対応参考事例」によると、実際に任意適用や検討をしている会社では、連結も単体も定額法をとった会社が4社と最多であった。連結は定額法、単体は定率法が2社。連結も単体も定率法の会社が2社であった。耐用年数については、企業の使用実態に即して設定されている税法上の耐用年数は、IFRS が求める「企業の経験に基づく判断」を行う上で、1つの大きな拠り所となる、というのが現在の理解の主流と思われる。「実務対応参考事例」によると、任意適用や検討をしている会社で現在使っている耐用年数を継続（概ね継続）した企業がほとんど（8社）で、見直した2社も実態に合っていなかったものを合うように見直した結果のようである。

「資産の減損」の論点

減損の兆候について、IFRS の場合は数値基準はとくになく、企業の純資産の帳簿価額が株式の市場価値を超過しているか等を考慮する。一方、日本の場合は数値基準がある。例えば、概ね過去2期がマイナスになっているとか、市場価格が帳簿価額から50%以上下落しているといった具体的数値基準がある。減損損失の額の計算は、日本は最初に割引前の将来キャッシュフローの総額と資産の帳簿価額を比較して、帳簿価額が低ければ減損損失を認識する（第1段階）、そして実際に回収可能価額まで減損する（第2段階）、という2段階アプローチで慎重なやり方をとる。IFRS はストレートに、兆候があれば資産の帳簿価額から回収可能価額を差し引いた額をいきなり減損する。ただし、IFRS では減損が存在しなくなったり減少したりすれば、戻し入れる。日本では戻し入れを禁止している。減損損失の戻し入れには、公正価値測定的な感覚が入っているため固定資産の価額も上下するという、日本の基本的な考え方に相容れない項目の一つであり、IFRS 適用時の課題の一つである。

「実務対応参考事例」における各社の取り組みを見てみると、多くの会社が減損の兆候として用いるか否かを検討した。例えば、IFRS 独特の兆候の例示を調べ、各社独自に減損の兆候の例示を検討している。ただ、結果的には、原則的な考え方は日本基準と同じという考え方に基づいて、日本基準の数値基準をそのまま踏襲している企業が多い。また、単体では日本基準の2段階アプローチで減損不要と判断した場合でも、連結で改めて IFRS

の1段階アプローチで判定しているケースもある。総括的には、一部の企業が追加の減損損失を計上したが、多くの企業で減損要否の判定にほとんど差がなかったということになっているようである。

「実務対応参考事例」によると、減損の戻し入れを行った企業は、「明らかに」や「著しい変化が発生した場合」等の条件設定を行って、一定金額の重要性基準を設けて戻し入れを行っている。行わなかった会社は、日本の基本的考え方からして戻し入れに抵抗感もあり、なるべく戻し入れしたくないという会社であろう。一応確認プロセスは行うが、結果的には戻し入れをしない運用をとっているようである。戻し入れを行わなくても、一定の重要性条件を設けて、必要に応じて戻し入れに対応しているようである。

売却目的保有の非流動資産および廃止事業

「売却目的保有の非流動資産および廃止事業」は IFRS 特有の基準で、日本には直接該当する基準がない。日本にない規定を適用する場合、IFRS 5号の「売却目的で保有する非流動資産の会計処理と開示」および「非継続事業の表示および開示」とをセットにして検討することが考えられる。そして、実務的には、日本の減損会計基準を準用することになるのではないだろうか。

IFRS 適用上の実務的対応としては、「売却目的保有の非流動資産の会計処理と開示」については、減損の兆候に該当（減損会計基準注解2）する場合は、帳簿価額を回収可能価額まで減額する。財政状態計算書上、つまり日本の貸借対照表では区分表示をする。ただ、日本と大きく異なるのは、減価償却を中止して、減損の戻し入れを行うことだ。また、「1年ルール」の例外規定の適用（IFRS5号付録B）に関する実務対応も検討する。

「非継続事業の表示および開示」は、日本には基準そのものはないが、非継続事業に関連した項目として特別損益項目に開示のケースがある。ただし、売上、各段階損益から非継続事業分をすべて控除して、一括して非継続事業分として表示しなければならない。その点が日本とは大きく異なるので、別途注記による開示等の対応策の検討も選択肢に入れるとよいだろう。一方、日本で適用する場合に大きな問題になると思われるのが、過年度遡及修正である。日本にも、過年度遡及修正の会計基準は出来たが、対象になるのは会計上の変更と誤謬の訂正だけである。日本基準には、非継続事業概念がないから、それに係る特別損失を出しても過年度修正は求められないものと思われる。

公開講座・イベントスケジュール

下記以外にも各種講座・イベントを開催しています。最新の情報はアビタスWebサイトをご覧ください。

11/13(金) セミナー

企業教育担当者向けセミナー(仮)

- 会場：アビタス八重洲校
- 参加費：無料
- お問い合わせ：筒井 03-3299-3130 / training@abitus.co.jp

新刊情報

スペシャリストをめざせ！

CIA

公認内部監査人 合格へのパスポート

著：三輪豊明

最新の CIA 試験制度や受験手続き、
資格取得後のキャリアアップ情報、
最短・一発合格するための秘訣を満載！

全国の書店
amazon
インターネットで
発売中！

スペシャリストをめざせ！

CIA

公認内部監査人
合格へのパスポート

アビタス代表取締役
米国公認会計士
公認内部監査人
三輪 豊明 著



公認内部監査人に合格するための
重要ポイント&問題集。

全科目合格者の
約3人に1人が
アビタスの受講生！

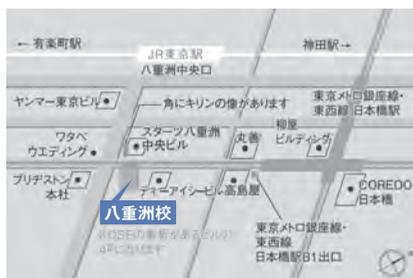
※日本全体の全科目合格者数：6,559名 - 6,010名 = 549名
181名 ÷ 549名 = 32.9%

発行元・税務経理協会 / 判型四六判 / 244ページ
定価 (本体 1,200円 + 税) / ISBN978-4-419-06072-5

新宿本校



八重洲校



大阪校



アビタス通信 Vol.37 2015年10月発行

発行——株式会社アビタス
〒151-0053 東京都渋谷区代々木 2-1-1 新宿マインズタワー 15F
発行人——三輪豊明
編集担当——広報・金元
abitus@abitus.co.jp TEL 03-3299-3223

本誌よりの無断転載・訳載を禁ず

アビタス・ネットワーク

【新宿】〒151-0053 東京都渋谷区代々木 2-1-1 新宿マインズタワー 15F
TEL 03-3299-3330 FAX 03-3299-3777
【八重洲】〒103-0027 東京都中央区日本橋 3-6-2 日本橋フロント 4F
TEL 03-3278-8800 FAX 03-3278-8801
【大阪】〒530-0017 大阪府大阪市北区角田町 8番1号 梅田阪急ビルオフィスタワー 21F
TEL 06-6365-8660 FAX 06-6365-8661