

会計基準の国際化を巡る現状について

中小企業庁 事業環境部 財務課
平成22年2月

目次

1. 国際会計基準の変遷

- (1) IFRSの概要
- (2) 国際会計基準の項目
- (3) 国際会計基準の変遷
- (4) 国際会計基準の今後の検討項目

2. 会計基準の国際的動向

- (1) 主要市場における会計基準の状況
- (2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応
- (3) IFRS for SMEs

3. 日本における国際会計基準への対応

- (1) 国際会計基準への対応
- (2) 国際会計基準へのコンバージェンス項目
- (3) 過去コンバージェンスした主な項目
- (4) 今後のIFRSコンバージェンス検討項目による影響
- (5) 国際会計基準と会社法・税法・金融商品取引法との関係
- (6) 過去コンバージェンスした項目と税制との関係

参考資料

1. 国際会計基準の変遷

(1) IFRSの概要

- ・ IFRS（国際財務報告基準：International Financial Reporting Standards）とは、ロンドンに本部を置く民間の会計基準設定主体であるIASB（国際会計基準審議会：International Accounting Standards Board）によって定められる会計基準。
- ・ 投資家の意思決定に有用な情報提供を目的に開発。
- ・ IFRSの主な特徴は「原則主義」、「資産・負債アプローチ」など。
- ・ 2005年からEU域内の上場企業の連結財務諸表に対して強制適用が開始され、現在は100ヶ国以上で適用が強制もしくは許容。

日本基準

細則主義

- ・ 詳細に規則化
- ・ 数値基準を設定

収益・費用アプローチ

- ・ 1 期間に稼いだ純利益を重視

利害関係者全般を意識

- ・ 債権者や国なども対象として考慮
- ・ 会社法や税法も配慮（ex 減価償却の耐用年数は税法基準を用いる）

IFRS

原則主義

- ・ 原則のみを示し、詳細な規則はない
- ・ 企業ごとに原則を解釈・判断し、根拠は注記で説明

資産・負債アプローチ

- ・ 2 期間のB/S差額（包括利益）を重視

投資家を最重視

- ・ 株主や企業売買等の投資家に有用な情報を重視
- ・ 会社法や税法の制約から独立（ex 減価償却の耐用年数は企業が独自に見積り）



（出所）：IASB（国際会計基準審議会）

ブルーエリアは、IFRSを強制または許容している国で、100ヶ国を超えている。
グレーエリアは、IFRSと自国基準との差異の縮小に取り組んでいる、もしくはIFRS適用への移行途中にある国

(2) 国際会計基準の項目①

IAS（国際会計基準）：29項目

| 号数 | タイトル |
|------|---------------------|
| 第1号 | 財務諸表の表示 |
| 第2号 | 棚卸資産 |
| 第7号 | キャッシュ・フロー計算書 |
| 第8号 | 会計方針、会計上の見積り変更及び誤謬 |
| 第10号 | 後発事象 |
| 第11号 | 工事契約 |
| 第12号 | 法人所得税 |
| 第16号 | 有形固定資産 |
| 第17号 | リース |
| 第18号 | 収益 |
| 第19号 | 従業員給付 |
| 第20号 | 政府補助金の会計処理及び政府補助の開示 |
| 第21号 | 外国為替レート変動の影響 |
| 第23号 | 借入費用 |
| 第24号 | 関連当事者についての開示 |
| 第26号 | 退職給付制度の会計処理及び報告 |
| 第27号 | 連結及び個別財務諸表 |
| 第28号 | 関連会社に対する投資 |
| 第29号 | 超インフレ経済下における財務報告 |
| 第31号 | ジョイント・ベンチャーに対する持分 |
| 第32号 | 金融商品：表示 |
| 第33号 | 1株当たり利益 |
| 第34号 | 期中財務報告 |
| 第36号 | 資産の減損 |
| 第37号 | 引当金、偶発債務及び偶発資産 |
| 第38号 | 無形資産 |
| 第39号 | 金融商品：認識及び測定 |
| 第40号 | 投資不動産 |
| 第41号 | 農業 |

※2010年1月14日時点

※第3号～第6号、第9号、第13号～第15号、第22号、第25号、第30号、第35号は廃止。

※今後はIFRSとして公表されるため、増加しない。

IFRS（国際財務報告基準）：9項目

| 号数 | タイトル |
|-----|----------------------|
| 第1号 | 国際財務報告基準の初度適用 |
| 第2号 | 株式報酬 |
| 第3号 | 企業結合 |
| 第4号 | 保険契約 |
| 第5号 | 売買目的で保有する非流動資産及び廃止事業 |
| 第6号 | 鉱物資源の探査及び評価 |
| 第7号 | 金融商品：開示 |
| 第8号 | 事業セグメント |
| 第9号 | 金融商品：測定、分類 |

※2010年1月14日時点

(2) 国際会計基準の項目②

S I C (解釈指針) : 11項目

| 号数 | タイトル |
|------|-----------------------------|
| 第7号 | ユーロの導入 |
| 第10号 | 政府補助—営業活動と個別的な関係が無い場合 |
| 第12号 | 連結—特別目的事業体 |
| 第13号 | 共同支配企業—共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出 |
| 第15号 | オペレーティング・リース—インセンティブ |
| 第21号 | 法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収 |
| 第25号 | 法人所得税—企業又は株主の課税上の地位の変化 |
| 第27号 | 法的形態はリースであるものを含む取引の実体の評価 |
| 第29号 | サービス譲与契約：開示 |
| 第31号 | 収益—宣伝サービスを伴うバーター取引 |
| 第32号 | 無形資産—ウェブサイト費用 |

※2010年1月14日時点

※第1号～第6号、第8号、第9号、第11号、第14号、第16号～

第20号、第22号～第24号、第26号、第28号、第30号は廃止。

※今後は I F R I C として公表されるため、増加しない。

I F R I C (国際財務報告解釈指針) : 17項目

| 号数 | タイトル |
|------|---|
| 第1号 | 廃棄、原状回復及びそれらに類する既存の負債の変動 |
| 第2号 | 協同組合に対する組合員の持分及び類似の金融商品 |
| 第4号 | 契約にリースが含まれているか否かの判断 |
| 第5号 | 廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じる持分に対する権利 |
| 第6号 | 特定市場への参加から生じる負債—電気、電気機器廃棄物 |
| 第7号 | I A S 第29号「超インフレ経済下における財務報告」に規定される修正再表示アプローチの適用 |
| 第9号 | 組込デリバティブの再査定 |
| 第10号 | 期中財務報告と減損 |
| 第12号 | サービス譲与契約 |
| 第13号 | カスタマー・ロイヤルティ・プログラム |
| 第14号 | I A S 第19号の解釈指針書—確定給付資産の制限、最低積立要件並びにそれらの相互関係 |
| 第15号 | 不動産の建設に関する契約 |
| 第16号 | 在外営業活動体に対する純投資のヘッジ |
| 第17号 | 非現金資産の株主への分配 |
| 第18号 | 顧客からの資産の移転 |
| 第19号 | 持分金融商品による負債の消滅 |

※2010年1月14日時点

※第3号は廃止。

(3) 国際会計基準の変遷①

アメリカ、欧州での国際会計基準の歴史的背景

1929年

会計基準統一の必要性は、1929年の株価暴落がきっかけ。1929年10月24日、ニューヨーク証券取引所の株価暴落に始まる世界恐慌時には、会計基準は存在しなかった。企業会計は混沌が中にあったことが、株価暴落の原因の一つとされている。

1932年
～
1934年

AIA（米国公認会計士協会、現AICPA）とNYSE（ニューヨーク証券取引所）の両委員会の交換書簡で、AIAの特別委員会は、初めて「一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）」の用語を使用し、基本的な5つの原則（※1）を明示。

1933年

アメリカで株式発行時の投資家保護を規定する「証券法」が成立。

1934年

アメリカで株式流通に係る投資家保護に関する「証券取引法」が成立。SEC（米国証券取引委員会）は、証券取引法によって設置されたが、会計基準は民間の会計基準設定主体に任された。

1938年

アメリカで「SHM会計原則」（※2）が公表。

1953年

アメリカで初めて「一般に認められた会計原則（GAAP）」が導入。

1959年

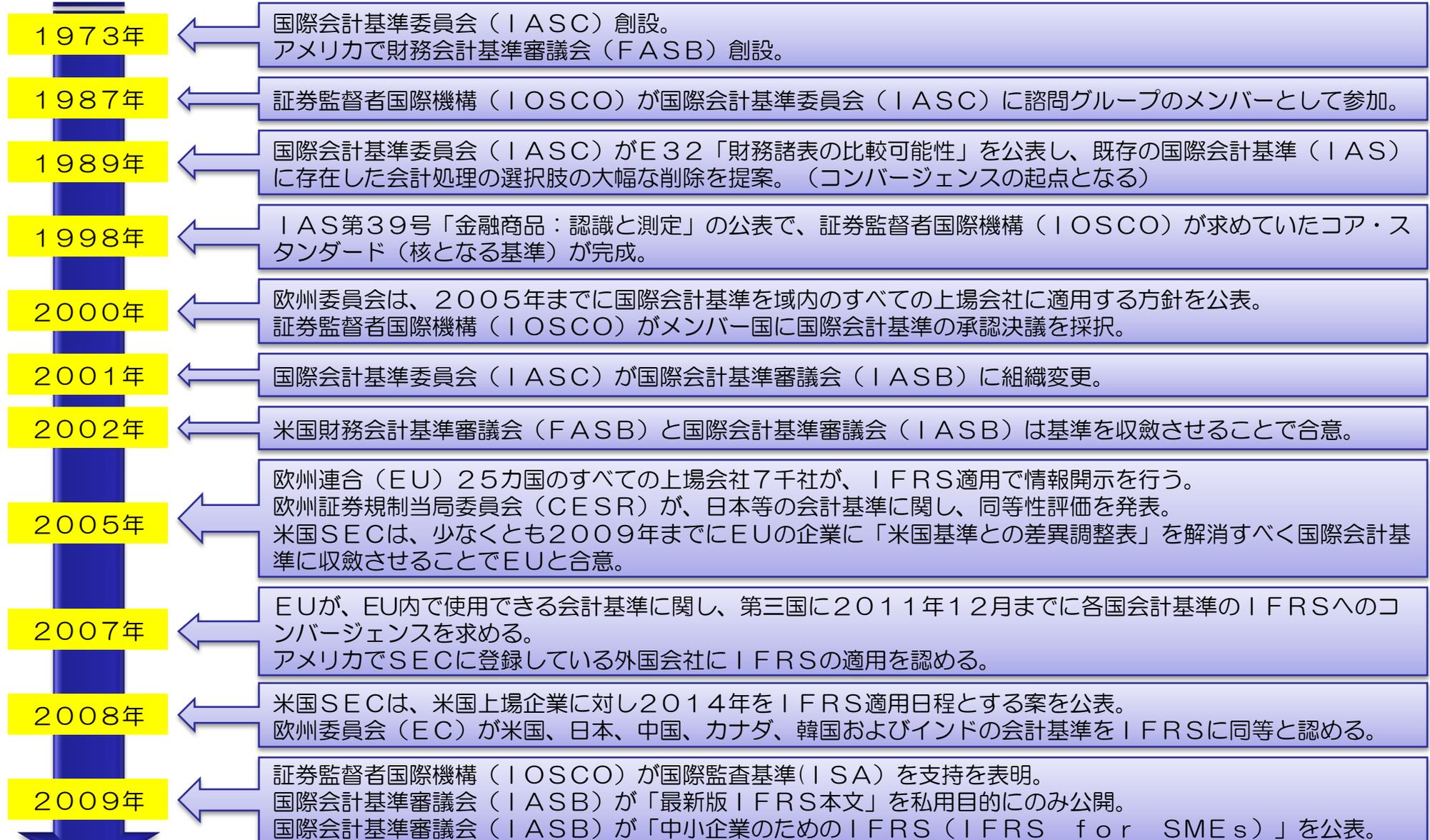
アメリカで会計原則審議会（APB）創設。

※1 ①継続性増進のため、一定の会計原則に準拠する。②会計の概要書を作成して証券取引所に提出し、株主の要請に応える。③記載の会計手続は継続する。④監査人は会計方法が一般に認められた会計原則によっているか株主に報告する。⑤会社は会計原則の権威あるリストを作成する

※2 サンダース（Thomas H. Sanders）、ハットフィールド（Henry R. Hatfield）、ムーア（Underhill Moore）により作成。このSHM会計原則は、昭和24年に公表されたわが国の企業会計原則に多大な影響を与えた。SHM会計原則の特徴は、①最重要の根本問題として「資本と利益の区別」、②「保守主義の尊重」、③財務諸表の形式と用語について触れ「財務諸表の明瞭性と包括性を要請」。

(3) 国際会計基準の変遷②

アメリカ、欧州での国際会計基準の歴史的背景（続き）



(4) 国際会計基準の今後の検討項目

IASB (国際会計基準審議会) の作業計画

IASBでは、退職給付の検討を2010年第1四半期の公開草案(ED)公表に向けて行い、収益認識及びリースの検討を同第2四半期公表に向けて行うなど、急速に、各種改訂作業を進めている。

2009年11月

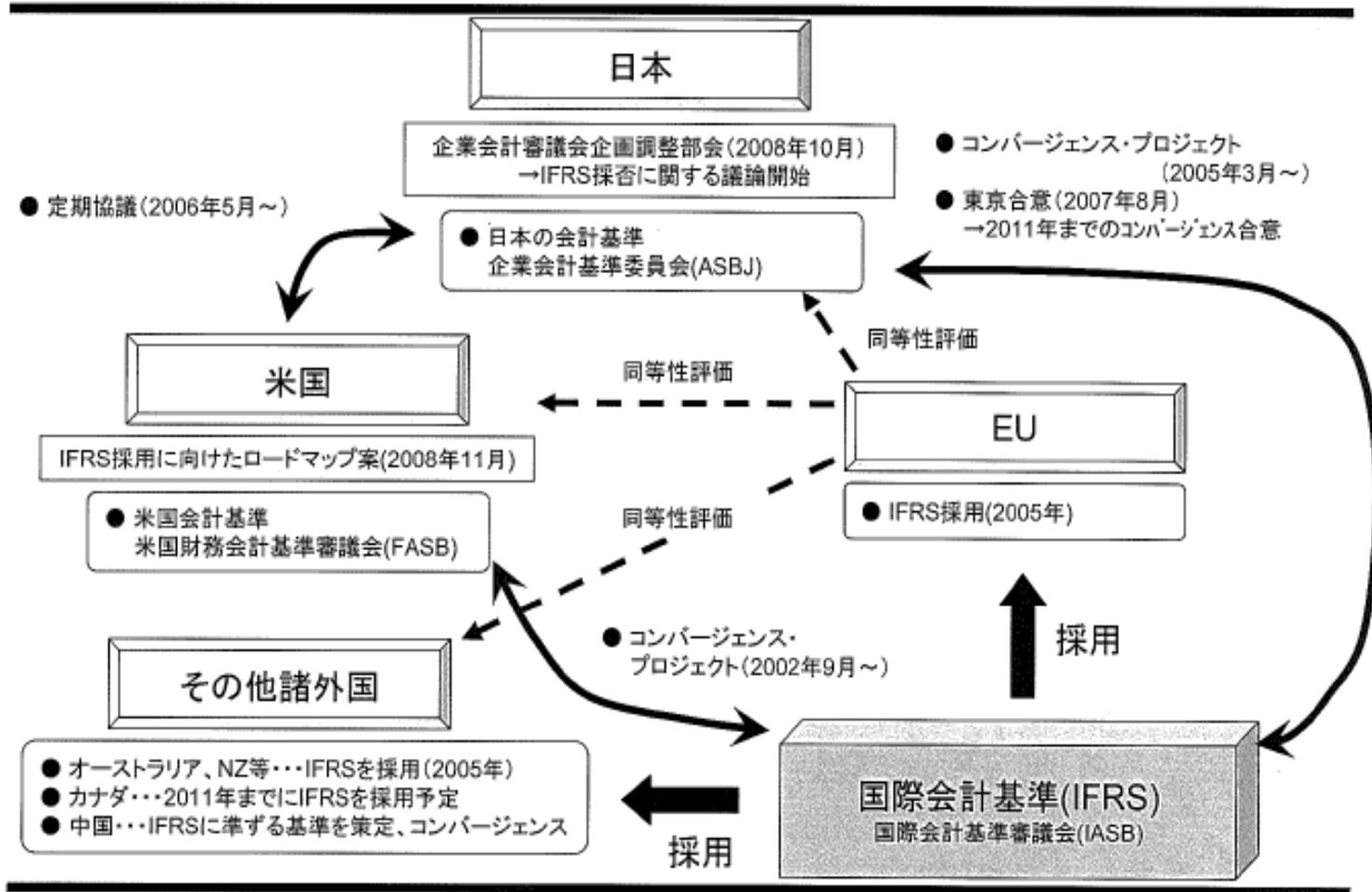
| 主要なIASB作業計画 | | 2009 Q4 | 2010 Q1 | 2010 Q2 | 2010 Q3 | 2010 Q4 | 2011 H1 | 2011 H2+ | 備考 |
|-----------------------|------------|--|---------|---------|---------|---------|---------|----------|----|
| 退職後給付(年金を含む) | |  | | ED | | | IFRS | | |
| 収益認識 | |  | | | ED | | IFRS | | |
| リース | |  | | | ED | | IFRS | | |
| 金融商品 (IAS第39号の置替え) | 分類・測定 |  | | IFRS | | | | | |
| | 減損 |  | | | | IFRS | | | |
| | ヘッジ会計 |  | | ED | IFRS | | | | |
| 財務諸表の表示 | 廃止事業 |  | | IFRS | | | | | |
| | 包括利益計算書 |  | | | ED | IFRS | | | |
| | IAS第1・7号置替 |  | | | ED | | IFRS | | |
| 負債(IAS第37号改訂) | |  | ED | | | IFRS | | | |
| 経営者による説明 | |  | | | | CG | | | |

2. 会計基準の国際的動向

(1) 主要市場における会計基準の状況①

日本、アメリカ、EUの間での関係及び影響

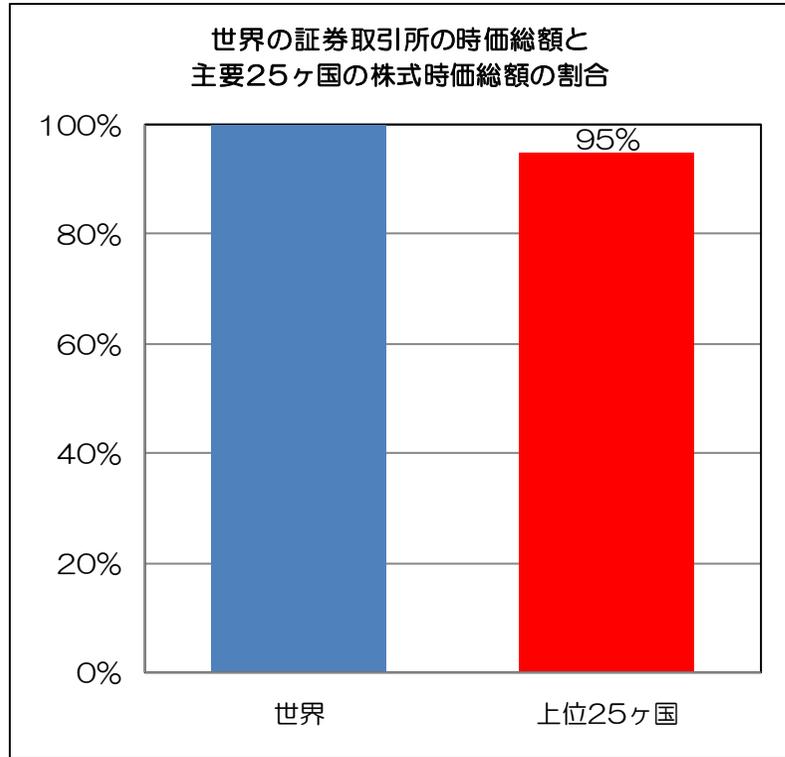
100以上の国や地域がIFRSを採用済みか、採用方針を示しており、更に最大の市場規模を有する米国においても採用に傾きつつある。



(1) 主要市場における会計基準の状況②

証券取引所上位25ヶ国での上場会社・連結財務諸表における国際会計基準の導入状況

主要25ヶ国において、大半の国が上場会社の連結財務諸表について、IFRSを採用もしくはコンバージョンを行っている。



| 順位 | 国 | 国際会計基準の導入状況（上場会社：連結財務諸表） |
|----|---------|---|
| 1 | アメリカ | SECがIFRSのロード・マップ（案）公表（2008年） |
| 2 | 日本 | IFRSロードマップ（中間報告）を公表（2009年） |
| 3 | イギリス | IFRS採用 |
| 4 | 中国 | IFRSは容認されていない。中国会計基準（CAS）はIFRSと全体としてコンバージョンされているが、CASとIFRSとでは差異がある。 |
| 5 | フランス | IFRS採用 |
| 6 | 香港 | IFRSの容認 |
| 7 | インド | IFRS採用計画（2011年） |
| 8 | カナダ | IFRS採用計画（2011年） |
| 9 | ドイツ | IFRS採用 |
| 10 | スペイン | IFRS採用 |
| 11 | オーストラリア | IFRS採用 |
| 12 | スイス | IFRSまたはUS GAAP容認 |
| 13 | 韓国 | IFRS採用計画（2011年） |
| 14 | ブラジル | IFRS採用計画（2010年） |
| 15 | イタリア | IFRS採用 |
| 16 | オランダ | IFRS採用 |
| 17 | 南アフリカ | IFRS採用 |
| 18 | 台湾 | IFRS採用は否 |
| 19 | スウェーデン | IFRS採用 |
| 20 | シンガポール | IFRS容認（条件付） |
| 21 | メキシコ | IFRS採用計画（2012年） |
| 22 | ベルギー | IFRS採用 |
| 23 | ノルウェー | IFRS採用 |
| 24 | フィンランド | IFRS採用 |
| 25 | マレーシア | IFRSとコンバージョン（2012年） |

（出所）：「国際会計基準が変える企業経営」五十嵐則夫著（2009年）

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応①

ドイツ、フランス、イギリス、オーストラリア、アメリカ、韓国

| IFRS | 国 | 上場/非上場 | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | 税制 | |
|---------|--------|-------------------------------|---------------------------|-------------------------------|--------------------|----------|
| 導入済み | ドイツ | 上場企業 | IFRS | HGB (IFRS公表可能) | 確定決算主義 損金経理要件あり | |
| | | 非上場企業 | IFRS or HGB | HGB (IFRS公表可能) | | |
| | フランス | EURONEXT上場企業 | IFRS | PCG | 確定決算主義 損金経理要件あり | |
| | | EURONEXT以外の上場企業 + 非上場企業 | IFRS or PCG | PCG | | |
| | イギリス | ロンドン証券取引所上場企業 (AIMを含む) | | IFRS | IFRS or FRS | 会計・税制別建て |
| | | PLUS上場企業 + 非上場企業 | 小規模企業以外 | FRS (IFRSも選択可) | FRS (IFRSも選択可) | |
| 小規模企業 | | | FRSSE (IFRS、FRSも選択可) | FRSSE (IFRS、FRSも選択可) | | |
| オーストラリア | 上場企業 | A-IFRS | A-IFRS | 会計・税制別建て | | |
| 非上場企業 | A-IFRS | A-IFRS | | | | |
| 未導入 | アメリカ | 上場企業 | US-GAAP IFRS導入検討中 | なし | 会計・税制別建て | |
| | | 非上場企業 | (US-GAAP) | なし | | |
| | 韓国 | 上場企業 | K-GAAP 2011年よりK-IFRS導入 | K-GAAP 2011年よりK-IFRS導入 | 確定決算主義 損金経理要件あり | |
| | | 非上場企業 | なし | K-GAAP 2011年より 一般企業会計基準 | | |

※1 HGB：ドイツ商法典

※2 PCG：プランコンタブルジェネラル（フランス個別会計基準）

※3 AIM：新興企業を対象とした市場（イギリス）

※4 PLUS：小規模企業を対象とした市場（イギリス）

※5 FRS：財務報告基準（イギリス）

※6 FRSSE：小規模事業者に対する財務報告基準（イギリス）

※7 GAAP：一般に認められた会計原則

※8 US-GAAP：非上場企業における連結財務諸表は各州ごとに定められる会社法により異なる（カリフォルニア州においては、US-GAAPを会社法上要求）

※9 一般企業会計基準：現行の韓国企業会計基準を修正・補完した非上場向けの会計基準（韓国）

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応② (ドイツ)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | 会計基準 | | 税制 |
|-----------------------|-------------|-----------------------------|--------------------|
| | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| 上場企業 (資本市場指向企業) *1 | IFRS | HGB (IFRSは情報開示目的のみ可能) *2 | 確定決算主義 損金経理要件あり |
| 非上場企業 (非資本市場指向企業) | IFRS or HGB | HGB (IFRSは情報開示目的のみ可能) | |

*1 証券取引法第2条1項1文の意味での有価証券を、公設または規制市場で取引するため、ドイツ証券取引所により認可された企業

*2 情報提供目的のためにIFRS適用した場合でも、会社法目的及び税法目的のための商法準拠の個別決算書を作成しなければならない

○ドイツ商法典 (HGB)

- ・商法上の個別財務諸表は**配当可能金額の算定基準**。
- ・IFRS導入に伴う2004年会計法改革法 (B i l R e g) 及び2009年会計法現代化法 (B i l M o g) の成立後も引き続き商法に対する伝統的な位置づけは堅持。

○税制

- ・商法上の個別財務諸表は法人課税上の**課税対象所得の算定基準**。(確定決算主義)
- ・いわゆる**逆基準性はB i l M o gを通じて廃止***され、**実質的基準性**(商法に従う会計処理が税務上の会計処理の基礎。但し、税法上の別段の定めが優先) **に一本化**。これは既に税法が同様の文言で容認しているため、**税法の視点からは実質的変更を伴わない**と考えられる。
- ・IFRS導入に伴うB i l R e g及びB i l M o gの成立後も引き続き課税所得に対する伝統的な位置づけは堅持。

○自国会計基準のIFRSへのコンバージョン

- ・ドイツ会計基準のIFRS導入は、B i l R e g及びB i l M o gを通じて商法改正が行われ、商法の会計基準に関する規則の改訂によって実施。
- ・B i l R e gを通じて、**①上場・連結決算書に対してIFRSの適用義務づけ、②非上場・連結決算書に対してIFRSの選択適用、③個別決算書に対してはIFRSの情報提供目的のための任意適用を認める**等が商法にて規定。個別決算書は、配当測定基礎並びに税務上の利益測定基礎としての個別決算書の作成義務を保持しながら、情報提供目的という限定的条件の下でIFRS準拠が許容。
- ・B i l M o gを通じて、**①個人商人の帳簿記入等の作成免責、②大、中、小規模の資本会社の区分規模基準を高め決算書作成義務の負担軽減、③公正価値を「付すべき時価」として定義、④逆基準性の廃止等**が商法にて規定された。この目的は、①近代化した会計基礎を構築(調和化)、②配当測定と税務上の利益算定の基礎であることを堅持し(保守主義)、③IFRSとの関係で十分に調整がとれ(国際化)、コストパフォーマンスの高く簡便な選択肢(規制緩和)を会計法に対して展開することにある。

*ドイツの税法は会計基準に少なからず影響(逆基準性の原則HGB247(3))を及ぼしていたが、その代表的な項目である準備金的性質の特別項目、税法上の特別償却、価値回復命令等は、廃止された。

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応③ (フランス)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | 会計基準 | | 税制 |
|-------------------------|-------------|--------|--------------------|
| | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| EURONEXT上場企業 | IFRS | PCG | 確定決算主義 損金経理要件あり |
| EURONEXT以外の上場企業 + 非上場企業 | IFRS or PCG | PCG | |

※売上高、総資産、従業員数のうち2つが一定の基準以下の企業は簡略化した財務諸表の開示が認められている。

○会社法

- ・本来、上場企業は、フランス商法典・商事会社法の定める連結会計規定に準拠しなければならないが、CRC（会計規制委員会）の定める条件（※）を満たす国際基準の準拠を容認。

○税制（租税一般法：Code general des impots）

- ・企業は税基準と相容れない場合を除き、PCG（フランス本国基準）により規定している定義を重んじなければならない。
- ・フランス本国基準でも国内資産の減価償却において構成要素アプローチが認められるほか、借入利息の資産計上なども容認。**税務当局もこうした会計処理に合わせた損金計算を認めている。**

○自国会計基準のIFRSへのコンバージョン

- ・フランスでは、2005年からのIFRS適用を受け、フランス基準とIFRSとのコンバージョンを進めているが、その結果として企業会計と税務との乖離が拡大し、激変緩和措置で対応している状況。
- ・個別財務諸表へのIFRSの適用に当たっては、税および会社法との兼ね合い等が大きな問題となっている。特にフランスの税法においては、納税者の間の公平性を重視する傾向があり、税額計算の基礎となる会計基準は全ての企業において同じであるべきという考え方が強い。
- ・個別財務諸表は、伝統的なフランス会計基準の考え方を中心に、原価主義の原則、保守主義の考え方を維持しつつ、IFRSの要素で受入可能な部分を取り込んでいく方向。

（※）CRCの定める条件：当該国際基準がヨーロッパ共同体ならびにCRCの規定によって採択されていること、フランス語に翻訳されていること。

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応④ (イギリス)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | | 会計基準 | | 税制 |
|------------------------|---------|-------------------------|-------------------------|----------|
| | | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| ロンドン証券取引所上場企業 (AIMを含む) | | IFRS | IFRS or FRS | 会計・税制別建て |
| 非上場企業 PLUS上場企業 | 小規模企業以外 | FRS (IFRSも選択可) | FRS (IFRSも選択可) | |
| | 小規模企業 | FRSSE (IFRS、FRSも選択可) | FRSSE (IFRS、FRSも選択可) | |

※AIM (Alternative Investment Market) : 新興企業を対象とした市場

PLUS : 小規模企業を対象とした市場

FRS (Financial Reporting Standards) : 財務報告基準 (イギリス本国基準)

FRSSE (Financial Reporting Standards for Small Entities) : 小規模企業向け財務報告基準 (小規模企業向けイギリス本国基準)

小規模企業は会社法の分類と同じ (売上高5,600,000£以下、総資産2,800,000£以下、従業員数50人以下)

○会社法 (Companies Act 2006)

- ・「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」を会計原則の中心に位置付け。
- ・財務諸表に関する簡単な規定あり。
- ・配当可能利益の算出の基礎として、実現主義と資本維持 (支払能力) の2つの視点から制約。
- ・会社法は会計基準に従った処理を行うことが、真実かつ公正な概観の要求に反する場合には、会計基準から離脱することを要求している (会計基準に従わない場合、大企業は説明する必要があるが、中小企業は説明する必要はなし)。

○税制 (Finance Act 2002)

- ・課税所得は、一般に公正妥当と認められた会計実務に基づく会計を基礎として計算されなければならない。
- ・税法が課税所得の算定を直接規定しているわけではなく、会計上の一般原則 (FRSやIFRS) に基づき発生主義により計算 (ただし、有形固定資産の評価や減価償却などについては会計と税務で乖離が生じる)。
- ・損金経理要件が存在せず、会計と税務は分離し、税務計算における調整は複雑。

○自国会計基準のIFRSへのコンバーゼンス

- ・FRSをIFRSにコンバーゼンスするプロジェクトあり。上場企業にはIFRS、公的説明責任のない企業にはIFRS for SMEs、小規模企業にはFRSSEの適用を検討中。

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応⑤ (オーストラリア)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | 会計基準 | | 税制 |
|-------|---------------|--------|----------|
| | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| 上場企業 | A-IFRS (強制適用) | | 会計・税制別建て |
| 非上場企業 | | | |

※AASB (オーストラリア会計基準委員会) が会計基準を設定し、FRC (財務報告審議会) がその活動を監督。AASBの設置根拠は会社法第334条。

○会社法

- ・2001年会社法 (Corporations Act 2001) (会社法の修正法である会社法経済改革プログラム (LERPC) を含む) に会計規定が設置。
- ・オーストラリア会計の基本コンセプト (transaction neutral policy) は、企業や団体の形態に関わらず、同種の取引及び事象は、同様に会計処理されるべきという考え。
- ・上場企業に限らず、会社法で定義される「reporting entities」※に該当すれば、中小企業も含めてA-IFRSを使用しなければならない。非営利団体や公的機関 (例えば政府) もA-IFRSを使用しなければならない。

○税制

- ・オーストラリアでは確定決算主義・損金経理要件がなく、税法がIFRS採用の障害になることはなかった。従来から税務基準とオーストラリア会計基準とがパラレルで存在しており、オーストラリア会計基準がIFRSに置き換わったに過ぎない。

○自国会計基準のIFRSへのコンバージョン

- ・オーストラリアでは2002年にIFRS導入が決定され、2005年から強制適用されている。
- ・オーストラリアにIFRSを導入した主な理由は、オーストラリア企業の ①国際舞台での競争力の向上、②他の外国企業との比較を確保、③資本市場からの資金調達をより容易にする為、が考えられる。
- ・メリットとしては、財務諸表の比較可能性の向上や海外からの資本流入の増大、資金調達コストの低減。デメリットとしては、導入コスト (システム関連コスト) などが挙げられている。
- ・2009年12月にコンサルテーション・ペーパーが公表され、将来の非公開企業の開示については3つのオプション①AASBが開示負担を減らす新基準を作成する、②IFRS for SMEsを適用、③現状通りが示されている。

※個人事業主や小規模企業はnon-reporting entitiesとして対象から除かれている。

原則として、従業員以外の株主が50名未満である会社のうち、以下の条件のうち2つ以上を満たす場合には、IFRSによる報告義務はない。

- ・連結売上：25百万オーストラリア・ドル未満
- ・連結総資産額：12.5百万オーストラリア・ドル未満
- ・従業員：50人未満

出典：「国際会計 (改訂版)」、杉本徳栄、2008年9月、「国際会計基準 (IFRS) に関する豪州調査報告、2009年10月、日本経団連企業会計部会、日本公認会計士協会、財務会計基準機構/企業会計基準委員会」、等を元に作成。

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応⑥ (アメリカ)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | 会計基準 | | 税制 |
|----------------|---------|-----------|----------|
| | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| 上場企業 (SEC登録会社) | US-GAAP | (US-GAAP) | 会計・税制別建て |
| 非上場企業 | 該当なし | 該当なし | |

※非上場企業における連結財務諸表は各州ごとに定められる会社法により異なる (カリフォルニア州においては、US-GAAPを会社法上要求)

○会社法 (Corporation Act)

- ・州ごとに会社法を制定 (各州が参考とするモデル会社法として模範事業会社法 (Model Business Corporation Act) がある)。
- ・分配自体は会社 (取締役) に大きく任せられており、会社と債権者との契約により配当が決定される。
- ・ただし、模範事業会社法の中で分配規制として、支払不能禁止 (基準債務の返済ができない配当を禁じたもの：①債務の弁済ができない状態での配当の禁止、②配当をすることで債務が弁済できなくなる配当の禁止)、剰余金基準 (資本金を分配しない基準：①資本金を損なっている状態での分配を禁止、②資本金を損なうような分配を禁止)、利益剰余金基準 (利益剰余金相当を分配可能とする)、純利益基準 (当期の純利益から配当 (資本金が減損している状態 (いわゆる欠損) でも配当を認める)) の4つの基準があり、各州の会社法では、それらの基準の組み合わせにより配当を規制。

○税制 (内国歳入法：Internal Revenue Code)

- ・「会計方法の総則」として、「課税所得は、納税義務者が帳簿記入を行うに際し規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない」と規定。
- ・税法が課税所得の計算を詳細に規定。
- ・会計との一致要件が極めて限定的であるが存在 (例えば、後入先出法)。会計と税制は分離し、税務計算における調整は複雑。

○自国会計基準のIFRSへのコンバージョン

- ・2008年11月に、SECによりアメリカ企業へのIFRS適用 (アドプション) を視野に入れたロードマップ (案) が発表。
 - ①IFRSの内容を持続的に改善すること、
 - ②国際会計基準委員会財団 (IASCF) の独立性とアカウントビリティを強化すること、
 - ③IFRSによる財務報告データを受け入れることのできるXBRLシステムを向上すること、
 - ④アメリカ国内でのIFRSの教育・トレーニングを強化すること、
 の4つの重要な段階の達成度合を2011年に見極めた上で、アメリカ国内でIFRS導入を支持する環境が形成されていることを条件として、アメリカ企業に対するIFRSの適用義務化を検討。
- ・2011年に強制義務化と判断された場合、2014年度決算から時価総額に応じて段階的に適用を義務化 (株式時価総額\$7億以上：2014年度決算以降、株式時価総額\$7500万以上：2015年度決算以降、その他の企業：2016年度決算以降)。

(2) 諸外国の会計制度と国際会計基準への対応⑦ (韓国)

○会計基準の適用関係

| 会社区分 | | 会計基準 | | | | | | 税制 |
|----------|-----------|-------------|--------|-------------|----------|--------|----------|--------------------|
| | | 2009年～2010年 | | 2011年～2012年 | | 2013年～ | | |
| | | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 | |
| 早期適用上場企業 | | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | 確定決算主義 損金経理要件あり |
| 上場企業 | 資産2兆ウォン以上 | K-GAAP | K-GAAP | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | K-IFRS | |
| | 資産2兆ウォン未満 | K-GAAP | K-GAAP | K-GAAP | K-GAAP | K-IFRS | K-IFRS | |
| 非上場企業 | | | K-GAAP | | 一般企業会計基準 | | 一般企業会計基準 | |

※K-IFRS (韓国採択国際会計基準) : IFRSをIASCFとの著作権契約に基づき翻訳。

K-GAAP : 現行の韓国企業会計基準

一般企業会計基準 : 現行の韓国企業会計基準を修正・補完した便覧式の会計基準。K-IFRSを適用しない非上場一般企業の負担を緩和させるための簡略化。

○会社法 (商法)

- ・財務諸表作成に際して必要な主な計算方法が規定。
- ・企業会計基準と会計慣行に附合するよう具体的な会計処理に関する規定を削除。貸借対照表と損益計算書の以外の会計書類は施行令で規定し、会計規範の変化に迅速な対応。
- ・配当は、会社は貸借対照表上の純資産額から次の金額 (①資本の額、②その決算期までに積み立てられた資本準備金と利益準備金の合計額、③その決算期に積み立てなければならない利益準備金の額) を控除した額を限度として利益配当をすることができる。規定に違反して利益を配当したときは、会社債権者は会社に返還すべきことを請求することができる。

○税制

- ・公正な会計基準に基づいて作成された決算書から課税所得を算出。
- ・主な調整項目は、退職給与引当金 (税法上の限度額は会計上の金額より小さい) 、長期投資資産の評価損。

○自国会計基準のIFRSへのコンバージェンス

- ・K-IFRSはIFRSを翻訳したものであり、実質的にはアダプション。
- ・現行の韓国企業会計基準ではIFRSとの相違点は少なくなっているが、依然として差異は残されている (棚卸資産の後入先出法、退職給付債務など)。現行の韓国会計基準を修正・補完した非上場企業向けの一般企業会計基準は、国際的な適合性維持を考慮しており、コンバージェンスする可能性あり。

(3) IFRS for SMEs①

概要

2009年7月にIASB（国際会計基準審議会）は、簡素化された会計基準として、「IFRS for SMEs」（中小企業版IFRS）を開発。適用対象企業は「公的説明責任のない事業体」。「Full IFRS」（完全版IFRS）に比べ、典型的な中小企業への関連性が低い項目を削除、簡易な選択肢のみの提示、認識及び測定の簡素化等が行われている。

構成

- Full IFRSをベースに作成されているが、独立した基準体系。Full IFRSへの参照部分はない（一部の例外を除く）。
- Full IFRSの改訂が直接IFRS for SMEsの内容を変更することはない。
- 改訂は3年ごとを想定。
- IFRICに相当する解釈指針も基準本体に記載。
- 分量は全体で約350頁（基準本体および用語集：約230頁、結論の根拠：約50頁、財務諸表開示例およびチェックリスト：約65頁）であり、Full IFRS（全体で約2300頁）の約15%。

対象企業

- 公的説明責任を有しない事業体（公開市場において負債又は持分金融商品が取引されていない事業体、銀行や保険会社のように受託者の資格で資産を保有していない事業体）。
- 上場している中小企業はIFRS for SMEsの対象ではない。
- 親会社がFull IFRSを適用している場合で、子会社に一般への説明責任がない場合にはIFRS for SMEsを適用できる。
- 売上高、総資産、従業員数等の企業規模に関する言及は一切されていない。

利用国

- 現在のところ、主要国で自国基準として採用している例はないが、会計基準の維持コストや国際的な信任を考慮して、今後の非上場企業向け国内基準として採用または適用を許容する国が出てくる可能性がある。

(3) IFRS for SMEs②

Full IFRSとの比較

IFRS For SMEsで削除された項目

- 1株当たり利益
- 中間財務報告
- セグメント報告
- 売却目的で保有する非流動資産（IFRS for SMEsでは売却目的で保有する非流動資産を区分表示しない）

Full IFRSと異なる規定を置く項目

- **借入費用**
Full IFRSでは適格資産に係る借入費用の資産化を行うが、IFRS for SMEsではすべて費用化。
- **研究開発費**
Full IFRSでは開発費のうち一定の要件を満たした場合には資産化を行うが、IFRS for SMEsでは全額費用化。
- **政府補助金**
IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」による処理（費用収益対応アプローチ型の処理が規定されている）に代えて、以下の処理を行う。
補助金に実施条件が課されている場合には、企業がその実施条件を満たしたときに全額収益として計上。
補助金に実施条件が課されていない場合には、企業がその補助金を受入可能となったときに、全額収益として計上。
- **投資不動産**
IASでは原価モデル、公正価値モデルの選択適用であるが、IFRS for SMEsでは容易に公正価値を測定できる場合を除き、原価モデルを適用。

Full IFRSにおける会計処理の選択肢の削除

- 無形資産の再評価モデルを認めない。
- 固定資産の再評価モデルを認めない。

(3) IFRS for SMEs③

Full IFRSとの比較（続き）

IFRS For SMEsで簡素化された認識および測定

・金融商品

金融商品の4つの区分への分類を2区分（償却原価／公正価値）、認識の中止に関する「パススルー」、「継続的関与」の判定基準並びにヘッジ会計に関する計算が簡略化。

・のれん及び耐用年数を確定できない無形資産

正確に耐用年数が見積もれない場合には、10年にわたって償却する。また、減損テストはその兆候がある場合にのみ行う。

・関連会社及びジョイントベンチャーに関する関係処理

関連会社：Full IFRSでは持分法を適用するが、IFRS for SMEsでは原価モデル又は公正価値モデルを選択可能（ただし、公的な価格相場がある場合には公正価値モデルを使用）

ジョイントベンチャー（共同支配企業）：Full IFRSでは持分法または比例連結を適用するが、IFRS for SMEsでは関連会社と同様の方法を適用。

・農業

IFRS for SMEsでは容易に公正価値を測定できる場合を除き、「原価・償却・減損」アプローチとする。

・従業員給付

相当な労力とコストをかけずに情報を入手できる場合には、Full IFRSと同様、予測単位積増方式により債務及び費用を測定。それ以外の場合には、将来の賃金上昇を考慮しない簡便法を採用。

IFRS for SMEsでは保険数理差損益の認識で「回廊アプローチ」で遅延認識する方法の記載が削除（純利益項目またはその他の包括利益として一括認識）。

IFRS for SMEsでは過去勤務費用は直ちに損益として認識。

・株式報酬

IFRS for SMEsでは持分決済型株式報酬取引について、市場価格が把握できない場合は経営者の最善の見積もりによる。

・IFRS for SMEsへの移行

Full IFRSの初年度適用時には、最低でも1年分のFull IFRSによる比較情報が求められるが、IFRS for SMEsでは、実行不可能な場合の適用免除規定がある。

・オペレーティングリース

Full IFRSで求められる不均等リース料の定額処理に関して、例外規定が設けられている。

・耐用年数、残存価格、及び償却方法の毎年の見直し

Full IFRSで求められる毎年の見直しを求めず、重大な変更を示す兆候があった場合にのみ見直す。

3. 日本における国際会計基準への対応

(1) 国際会計基準への対応①

コンバージョンプロジェクト開始以前の対応（戦後～IFRSへのコンバージョンまで）

1949年に日本の会計基準の中心となる「企業会計原則」が制定。1996年の金融ビッグバンに伴い、2000年に会計ビッグバンが行われ、時価会計が導入された。2001年には民間の会計基準設定組織としてASBJ（企業財務委員会）が創設。日本の会計基準の国際化は、IFRSではなく米国基準をベースとしていた。

1948年

我が国の企業会計制度は欧米のそれに比して著しく立ち遅れていることから、企業会計制度対策調査会設置に関する件が閣議決定（※1）。

1949年

戦後の民主化政策の一環として日本の会計基準の中心となる「企業会計原則」が、1949年に制定。

1996年

金融ビッグバン（※2）

2000年

会計ビッグバン（※3）により、日本の証券取引法の財務諸表を「連結財務諸表」を中心とする制度に変更。大蔵省が「企業会計基準設定主体のあり方（論点整理）」を公表。

2001年

7月に金融庁所管の公益法人として企業会計基準委員会（ASBJ）が設立。

※1 我が国の企業会計制度は欧米のそれに比して著しく立ち遅れているため企業の経理状態及び経営成績を正確に把握することが困難であり、企業の経営統計を作ることも妨げられている実情である。外資導入の前提となる経済健全化のための科学的基礎を確立するためには勿論、企業金融の合理化、投資者の保護、企業課税の適正化等のためにも我が国の企業会計制度は早急に改善されねばならない。よって速かに企業会計改善のため必要な組織を設立し、各方面の知能、経験を総合結集し企業会計の近代化を図ると共にその前提となる会計教育の根本的刷新を行い、日本経済の健全化のための科学的基礎を確立することが必要である。

※2 2001年までに我が国金融市場がニューヨーク、ロンドン並みの国際金融市場として復権することを目標として、金融システム改革、いわゆる日本版ビッグバンに取り組む。フリー（市場原理が機能する自由な市場）、フェア（透明で公正な市場）、グローバル（国際的で時代を先取りする市場）の3つの原則を掲げた。

※3 日本の会計制度を、国際的な会計基準に近づけるための一連の会計基準の大きな変更。時価会計の導入と連結重視の決算がその柱。

(1) 国際会計基準への対応②

コンバージェンスの変遷

2005年にIFRSコンバージェンスプロジェクト開始。短期コンバージェンス項目は2008年に完了。その他の項目については2011年までにコンバージェンス予定。

2005年

1月にASBJ（日本の企業会計基準委員会）とIASB（国際会計基準審議会）との間でコンバージェンス・プロジェクトを開始。
7月にCESR（欧州証券規制当局委員会）の技術的助言（※1）により日本、アメリカ、カナダは基本的にIFRSと「同等」と判断。ただし、「補完措置」（※2）という追加開示規定の適用が要求。日本の会計基準においては、26項目について国際会計基準とのコンバージェンスが必要となった。

2007年

8月にASBJとIASBにより東京合意「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」（※3）を行った。

2008年

12月にCESRが日本の会計基準をIFRSと同等であると最終決定（※4）。

2011年

6月30日が東京合意における取組みの期限。

- ※1 「特定第三国の公正なる会計基準の同等性および財務情報の法執行に関する特定第三国のメカニズムの記述に関する技術的助言」（2005年7月）
- ※2 補完措置には開示A、開示B、補完計算書の3つがある
開示A：定性的な説明を行う（日本では「企業結合」など）
開示B：第三国基準とIFRSとで認識および測定基準が異なり、原則として数値による関連項目への影響額の開示が必要になる（日本では「資産の減損」、「無形資産」など）
補完計算書：特定のIFRSの規定でプロフォーマ情報を提供するもの（日本では「企業結合」、「連結および個別財務諸表」など）
- ※3 コンバージェンスの期日
2008年まで：「短期コンバージェンスプロジェクト」を完了すること（2005年7月にCESRから指摘された26項目）
2011年6月30日まで：その他の日本会計基準とIFRSとの差異のコンバージェンス
2011年6月30日以降：2011年以降に適用される新会計基準について、積極的に参加しコンバージェンスを考慮する
- ※4 同等性判定は、2008年末の一時点で同等性を判断しているのではなく、将来に向けたコミットをも考慮した「ホーリスティック・アプローチ」に基づき判断

(1) 国際会計基準への対応③

日本版ロードマップ

企業会計審議会（金融庁）が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」において、上場企業の連結財務諸表のIFRS適用について方向性を示した。なお、上場企業の個別財務諸表及び非上場企業のIFRS適用については、今後検討（※1）することとなっている。

2009年

企業会計審議会（金融庁）が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」を2009年6月30日に公表し、IFRS適用の基本的考え方、適用時期の提示等を行った。

2010年
3月期

IFRSの国際的な広まり、企業及び市場の競争力強化の観点から、上場企業の連結財務諸表について、2010年3月期からIFRSを任意適用を認める。

2012年

IFRS適用に向けた課題（IFRSの内容や実務の対応、教育・訓練等）の達成状況や内外の適用状況等を確認した上で、2012年に上場企業の連結財務諸表についてIFRSの強制適用の可否を判断する。

2015年
or
2016年

2012年に上場企業の連結財務諸表についてIFRSの強制適用を行うと判断した場合、3年程度の準備期間を設け、2015年か2016年に強制適用とする。

※1 「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」での今後検討事項（上場企業の個別財務諸表、非上場企業へのIFRS適用）

①個別財務諸表の取扱い

連結財務諸表が個別財務諸表をベースに作成されており、連結財務諸表と個別財務諸表とで適用基準が異なれば、企業の財政状態及び経営成績を表す基礎となる利益計算に違いが生じることになり、財務諸表の利用者の判断を誤らせる恐れがあることや、2つの基準で財務諸表を作成するコストに鑑み、個別財務諸表についても連結財務諸表との整合性を重視しIFRSにより作成すべきとの考え方がある。他方、個別財務諸表は、国際的な比較可能性の面からは、連結財務諸表ほど重視されないこと、前記のとおり会社法・法人税法との関係の整理のための検討・調整が必要となることなどから、個別財務諸表へのIFRSの適用には慎重な考え方もある。

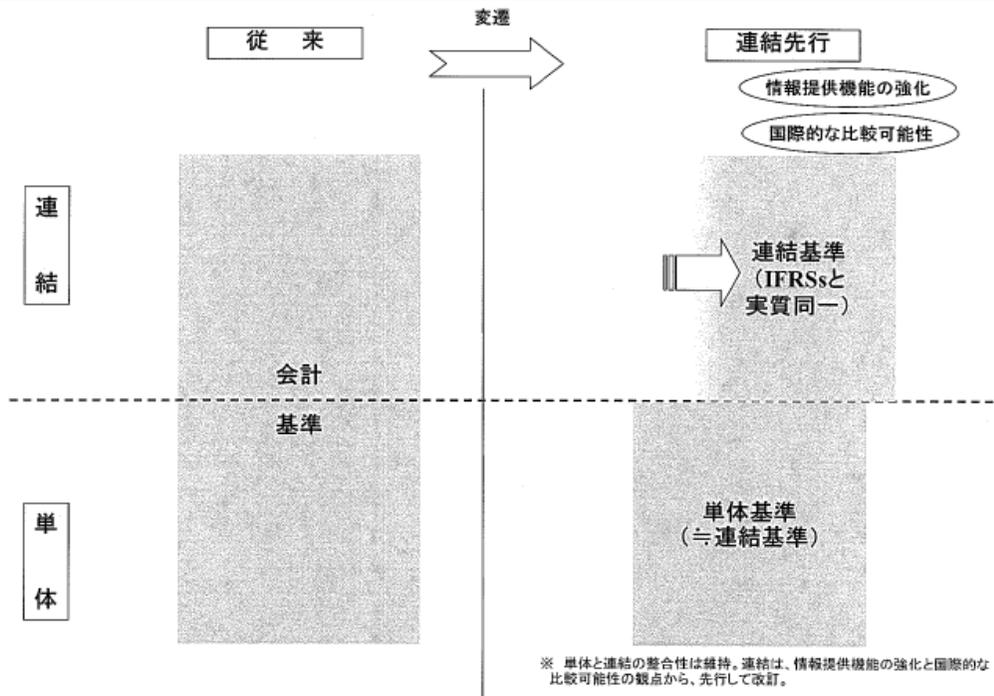
②非上場企業への適用

非上場企業は、一般的に、上場企業に比してグローバルな投資の対象になっていないと考えられる。とりわけ、中小・中堅規模企業はIFRS適用のニーズは低いと考えられ、IFRSに基づく財務諸表作成のための体制整備や準備の負担を考えると、非上場企業へのIFRSの適用は慎重に検討すべき。

(1) 国際会計基準への対応④

「連結先行」の考え方 企業会計審議会（金融庁）「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）」抜粋

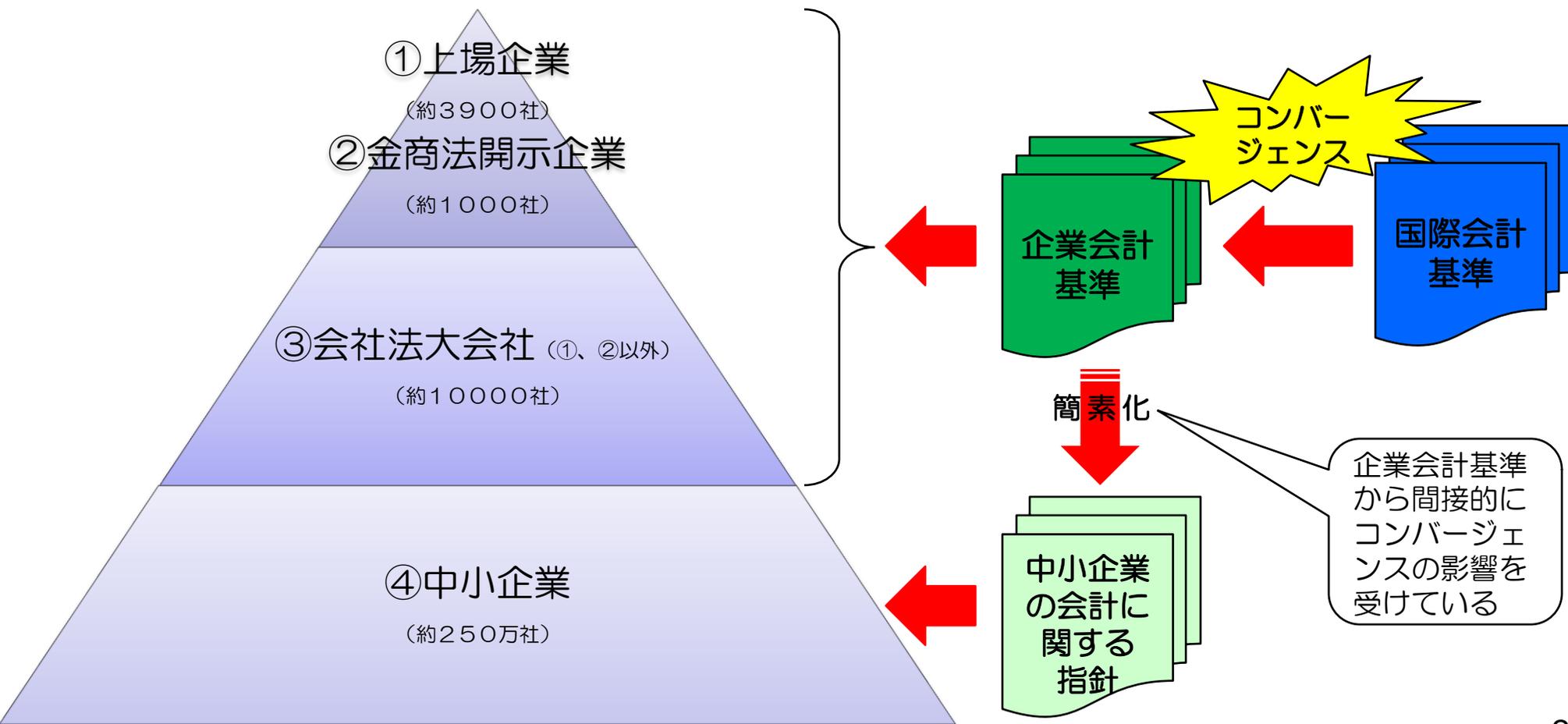
コンバージョンの推進には、これまでの会計を巡る実務、商慣行、取引先との関係、さらには会社法との関係及び税務問題など調整を要する様々な問題が存在する。こうした状況を踏まえ、今後のコンバージョンを確実にするための実務上の工夫として、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。



(1) 国際会計基準への対応⑤

国際会計基準・企業会計基準・中小企業の会計に関する指針の関係

日本の企業会計基準の国際会計基準へのコンバージョンに伴い、企業会計基準の簡易版の位置付けである中小企業の会計に関する指針においても、国際会計基準へのコンバージョンによる影響が及んでいる。



(2) 国際会計基準へのコンバージョン項目①

短期プロジェクト項目

| 項目 | |
|--------------------------|-----------------|
| 企業結合 | (持分プーリング法) |
| | (交換日) |
| | (負ののれん) |
| | (段階取得) |
| | (少数株主持分の算定方法) |
| | (外貨建てののれんの換算) |
| | (取得した研究開発の資産計上) |
| 在外子会社の会計基準の統一 | |
| ストック・オプション | (費用化) |
| | (注記) |
| 棚卸資産会計 (低価法、後入先出法) | |
| 関連会社の会計方針の統一 | |
| 工事契約 (工事進行基準) | |
| 廃棄費用 | |
| 金融商品の公正価値開示 | |
| 資産除去債務 | |
| 投資不動産 | |
| 連結の範囲 | |
| 固定資産の減損テスト (減損の判定) | |
| 固定資産の減損会計 (減損の戻入) | |
| 開発費の資産計上 | |
| 年金・退職後給付 (退職給付債務の割引率を含む) | |
| 金融商品 (現行基準の置換え) | |
| 農業 | |
| 保険契約 (異常危険準備金) | |
| 不良債権開示 (開示が不十分な場合) | |

中期プロジェクト項目 (既存の差異関連)

| 項目 |
|---------------|
| 企業結合 (のれんの償却) |
| 無形資産 |
| 過年度遡及修正 |
| 廃止事業 |

中長期プロジェクト項目 (MoU関連)

| 項目 | | |
|-----------------|---------------|-----------|
| 連結の範囲 | 連結の範囲 | |
| | SPE (特別目的事業体) | |
| 財務諸表の表示 (包括利益等) | | |
| 収益認識 | | |
| 負債と資本の区分 | | |
| 金融商品 | 現行基準の見直し | 測定区分 |
| | | 公正価値オプション |
| | | 保有目的区分 |
| | | 減損処理 |
| | | 複合金融商品の区分 |
| | ヘッジ会計 | |
| 公正価値測定 | | |
| 退職給付 | | |
| リース | | |

中長期プロジェクト項目 (MoU関連以外)

| 項目 |
|---------|
| 1株当たり利益 |
| 引当金 |
| 保険契約 |

(2) 国際会計基準へのコンバージョン項目②

今後のコンバージョン項目（ASBJ作業計画）

ASBJ（企業会計基準委員会）では、IASB（国際会計基準審議会）の議論とも連動して、本年から来年にかけて順次行われる論点整理公表及び公開草案公表等に対応して、急速に、各種会計基準改訂の作業を進めている。

ASBJ作業計画

（2009年12月25日現在）

| | 直近の公表物 | 進捗予定 | | | | | | |
|--------------------------------------|----------|---------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|-------|
| | | 2009年 7-9月 | 2009年 10-12月 | 2010年 1-3月 | 2010年 4-6月 | 2010年 7-9月 | 2010年 10-12月 | 2011年 |
| 1. 既存の差異に関連するプロジェクト項目 | | | | | | | | |
| 企業結合(ステップ2) (フェーズ2関連、のれんの償却) | DP | DP | | | ED | | Final | |
| 財務諸表の表示(非継続事業、包括利益) | DP ED | DP | ED | Final | | | | |
| 無形資産 | DP | | DP | | ED | | Final | |
| 過年度遡及修正(会計方針の変更等) | Final | | Final | | | | | |
| 2. IASB/FASBのMoUに関連するプロジェクト項目 | | | | | | | | |
| 連結の範囲 | DP | | | ED | | | | Final |
| 財務諸表の表示(フェーズB関連) | DP | DP | | | 〇以外対応 | | | ED |
| 収益認識 | DP | DP | | | 〇以外対応 | | | ED |
| 負債と資本の区分 | | | | 〇以外対応 | | | | |
| 金融商品 | DP | | | | | | | |
| 保有目的区分の変更 | | | ED | Final | | | | |
| 分類・測定 | | 〇以外対応 | | | | | ED | Final |
| 減損 | | | 〇以外対応 | | | | ED | Final |
| ヘッジ会計 | | | 〇以外対応 | | | | ED | Final |

(2) 国際会計基準へのコンバージョン項目③

ASBJ作業計画（続き）

| | 直近の公表物 | 進捗予定 | | | | | | |
|---|--------|---------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|----------|
| | | 2009年 7-9月 | 2009年 10-12月 | 2010年 1-3月 | 2010年 4-6月 | 2010年 7-9月 | 2010年 10-12月 | 2011年 |
| 2. IASB/FASBのMoUに関連するプロジェクト項目（続き） | | | | | | | | |
| 公正価値測定・開示 | DP | DP [X]外対応 | | ED | | Final | | |
| 退職給付 | DP | | | | | | | |
| ステップ 1 | | | | ED | | | | Final |
| ステップ 2 | | | [X]外対応 | | | | | ED |
| リース | | [X]外対応 | | | | | [X]外対応 | DP/ED |
| 認識の中止 | | [X]外対応 | | DP | | | | ED/Final |
| 3. IASB/FASBのMoU以外のIASBでの検討に関連するプロジェクト項目 | | | | | | | | |
| 1株当たり利益* | | | | | | | ED | Final |
| 引当金 | DP | DP | | | | ED | | Final |
| 保険 | | | | [X]外対応 | | | | |

*：一時休止中。IASBの動向を踏まえ再開予定。

【凡例】

Comment：IASB/FASBのDP・EDに対するコメントの検討・作成

DP：論点整理・検討状況の整理（Discussion Paper）

ED：公開草案（Exposure Draft）

Final：会計基準/適用指針等（最終）

(3) 過去コンバージョンした主な項目①

東京合意等を踏まえてコンバージョンを進めた結果、短期プロジェクト（26項目）については、日本基準とIFRSとの差異は縮小傾向にある。

◆過去にコンバージョンした主な項目

| 項目 | IFRS/IAS (概略) | 日本基準 (概略) |
|-------------------|--|---|
| リース | 所有権移転外リースは 売買処理 で処理。 | (コンバージョン前) 所有権移転外リースにおいて、売買処理の例外規定として、賃貸借処理が可能。 (コンバージョン後) 例外規定(賃貸借処理)を廃止し、所有権移転外リースは原則 売買処理 。 |
| 企業結合 | (持分プーリング法) | (コンバージョン前) 取得と判定された企業結合は「パーチェス法」で、持分の結合と判定された企業結合は「持分プーリング法」で処理。 (コンバージョン後) 「持分プーリング法」を廃止し、「 パーチェス法 」に一本化。 |
| | (交換日) | (コンバージョン前) 原則、企業結合の条件が合意・公表された日直前の合理的な期間における市場価格で取得対価を測定。 (コンバージョン後) 原則、 企業結合日 における株価(時価)を基礎として測定。 |
| | (負ののれん) | (コンバージョン前) 公正価値見直し後、 一時に利益として認識 。 (コンバージョン後) 負ののれんが生じた事業年度に 一括償却し、利益として処理 。 |
| | (段階取得) | (コンバージョン前) 個々の取引毎に取得価格の時価を算定し、それらを合算(再評価なし)。 (コンバージョン後) 企業結合日に、支配獲得前に保有していた持分の取得価額を再測定し、再測定による影響額を損益として計上 。 |
| | (少数株主持分の算定方法) | (コンバージョン前) 全面時価評価法と部分時価評価法の選択制。 (コンバージョン後) 部分時価評価法を廃止し、 全面時価評価法に一本化 。 |
| | (外貨建てののれんの換算) | (コンバージョン前) 外貨建てののれんを取得日レートで換算。 (コンバージョン後) 外貨建てののれんを 決算日レート で換算。 |
| 棚卸資産会計(低価法、後入先出法) | 棚卸資産の評価基準は原則低価法。なお原価配分方法として 後入先出法は認めていない 。 | (コンバージョン前) 評価基準は原価法と低価法の選択適用。原価配分方法として後入先出法の選択が可能。 (コンバージョン後) 評価基準は原則低価法。原価配分方法のうち 後入先出法を廃止 。 |
| 工事契約(工事進行基準) | 工事契約の成果を見積もることができる場合は、 進行基準 を適用(工事完成基準は認められない)。 | (コンバージョン前) 工事進行基準と工事完成基準の選択適用。 (コンバージョン後) 工事契約に関する成果の確実性が認められる場合は、 進行基準を適用 。それ以外の場合は、工事完成基準を適用。 |
| 資産除去債務 | 固定資産の 取得認識時に 、解体、撤去費用および敷地の原状回復費用等の資産除去債務を 負債として見積計上 。 | (コンバージョン前) 定めなし。 (コンバージョン後) 原則、資産除去債務を 取得認識時に負債に計上 。減価償却により資金回収を行う。 |

(3) 過去コンバージョンした主な項目②

棚卸資産（低価法）（2006年7月改訂）

- 日本基準（改正前）：
 - ・ 棚卸資産の評価基準は、当期の損益が、期末時価の変動、又は将来の販売時点に確定する損益によって歪められてはならないという考えから、原則として原価法、例外的方法として低価法が位置付け。
- 日本基準（改正後）：
 - ・ 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって、貸借対照表価額とする（低価法）。
 - ・ トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準は、市場価格に基づく価額をもって、貸借対照表価額とする。
 - ・ 中小企業の会計に関する指針では、棚卸資産の期末における時価が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。

（変更に至った背景）

- ・ 国際的な会計基準では低価法が原則であるため（コンバージョンを図るため）。
- ・ 資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、帳簿価額を切り下げる会計処理が広く行われており（例：固定資産や有価証券の減損処理など）、棚卸資産についても、品質低下や陳腐化が生じた場合に限らず、評価時点における棚卸資産の時価がその帳簿価額を下回っている時には、収益性が低下していると判断し帳簿価額を切り下げることが妥当であるため。
- ・ 原価法では、棚卸資産の経済的価値が減少していたとしても、実際に棚卸資産を売却又は廃棄するまで損失の表面化を先送りにすることが出来たが、収益性の低下を早期に認識し損失を先送りしないという考え方に沿うため。

○改正による影響

- ・ 従来、原価法で対応していた企業においては、正味売却価額（時価）で算定する事務負担の増加が考えられる。
- ・ 正味売却価額（時価）で算定した棚卸資産が貸借対照表価額（簿価）を下回っている場合は、原則その差額分を売上原価（製造原価）に計上する必要があり、利益額の減少が考えられる。

(3) 過去コンバージョンした主な項目③

棚卸資産（後入先出法の廃止）（2008年9月改訂）

○日本基準（改正前）：
・棚卸資産の評価方法は、個別法（取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法）、先入先出法（最も古く取得されたものから順次払出しを行い、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして期末棚卸資産の価額を算定する方法）、平均原価法（取得した棚卸資産の平均原価（総平均法又は移動平均法）を算出し、この平均原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法）、売価還元法（値入率等の類似性に基づく棚卸資産のグループごとの期末の売価合計額に、原価率を乗じて求めた金額を期末棚卸資産の価額とする方法：取扱品種の極めて多い小売業等で適用）、後入先出法（最も新しく取得されたものから棚卸資産の払出しを行い、期末棚卸資産は最も古く取得されたものからなるとみなして、期末棚卸資産の価額を算定する方法）など一般的に利用されている評価方法が認められる（評価方法は明示されていない）。

・当期の収益に対しては、同一の価格水準の費用を計上すべきという考え方から、棚卸資産の仕入価格水準の変動時には後入先出法を用いる方が他の評価方法に比べ、棚卸資産の購入から販売までの保有期間における市況の変動により生じる保有損益を期間損益から排除することができ、より適切な期間損益の計算に資すると考えられてきた（実際に主として原材料の仕入価格が市況の変動による影響を受け、この仕入価格の変動と製品の販売価格の関連性が強い業種（例：石油元売り、化学メーカー）に多く選択される傾向にあった）。

・中小企業の会計に関する指針の扱いは、平成22年度検討項目となっている。

○日本基準（改正後）：
・棚卸資産の評価方法は、個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法を明示。事業の種類、棚卸資産の種類、その性質及びその使用方法等を考慮した区分ごとに選択し、継続して適用しなければならない。後入先出法は廃止。

（変更に至った背景）

- ・国際会計基準（IAS第2号）の改正で後入先出法の採用を否認したことを重視するため（コンバージョンを図るため）。
- ・棚卸資産の受払いが行われた場合に、後入先出法を採用する結果、棚卸資産が過去に購入した時からの価格変動を反映しない金額で貸借対照表に繰り越され続けるため、その貸借対照表価額が最近の再調達原価（時価）の水準と大幅に乖離してしまう可能性があるため。また、特定の時点（受払い時点）で計上されるべき利益を繰り延べることになるため（時価会計の趣旨にそぐわない）。
- ・後入先出法の採用企業は少なく、かつ、近年減少しているため（上場企業の有価証券報告書（2006年4月期から2007年3月期）のうち、48社が後入先出法を採用）。

○改正による影響

- ・従来、後入先出法を採用していた企業にとって、別の棚卸評価方法への切り替えに伴う事務負担の増加が考えられる。
- ・原材料の仕入価格の市況による変動が大きい業種においては、後入先出法の採用時と比較し、財務諸表の損益幅の変動が大きくなる場合が考えられる。

(3) 過去コンバージョンした主な項目④

リース (2007年3月改訂)

- 日本基準 (改正前) : ・ファイナンスリース取引 (①契約の途中解約が不能で、②物件を所有しているのと同様に、リース物件からもたらされる経済的利益を享受することができ、かつ、使用に伴って生じるコストを負担することとするリース取引) は、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。
ただし、ファイナンスリース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引 (所有権移転外ファイナンスリース取引) については、原則は通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、例外的に通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこともできる。
- ・オペレーティングリース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。
- 日本基準 (改正後) : ・ファイナンスリース取引は通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理 (例外処理なし)。通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、リース物件とこれに係る債務をリース資産・リース債務として計上。
- ・所有権移転ファイナンスリース取引に係るリース資産の減価償却費は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により算定。所有権移転外ファイナンスリース取引に係るリース資産の減価償却費は、原則としてリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして算定。
- ・中小企業の会計に関する指針では、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、原則通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。
- ・オペレーティングリース取引は、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

(変更に至った背景)

- ・ コンバージョンプロジェクトにおいて、リース会計を短期的な検討項目として位置付けており、国際会計基準と平仄が合い、コンバージョンに寄与するため。
- ・ レンタルと異なり、使用の有無にかかわらず借手はリース料の支払義務を負いキャッシュ・フローは固定されているため、借手は債務を計上すべきであり、情報開示の観点から、ファイナンス・リース取引については、借手において資産及び負債を認識する必要性があるため。
- ・ 所有権移転外ファイナンスリース取引については、賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を例外処理としていたが、現状では大半の企業において例外処理を採用し、会計基準の趣旨 (代替的な処理が認められるのは、異なった経済的実態に異なる会計処理を適用することで事実をより適切に伝えられる場合) を否定するような特異な状況であったことから、この特異な状況を是正。

○改正による影響：所有権移転外ファイナンスリース取引 (例外処理をしていた企業に与える影響)

- ・ 従来、賃貸借取引に準じて処理 (リース料として損益計算書にのみ計上) していた企業にとっては、新たに貸借対照表に資産計上することでリース資産の帳簿管理の負担の増加が考えられる。
- ・ 貸借対照表にリース債務が計上されることにより、リース債務含む有利子負債の増加 (自己資本比率が低下) が考えられる。
- ・ 損益計算書上への記載については、従来「リース料」一本で処理していたものが、「減価償却費」と「支払利息」に分割して計上する必要があり、事務負担の増加が考えられる。

(3) 過去コンバージョンした主な項目⑤

工事契約（2007年12月改訂）

○日本基準（改正前）：・長期請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準（工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益及び公示原価を認識する方法）又は工事完成基準（工事契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する方法）のいずれかを選択適用。

○日本基準（改正後）：・工事契約に係る認識基準は、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合（①工事収益総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度の各要素を信頼性をもって見積もることができる場合）には工事進行基準を適用し（原則）、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用（例外）。

（変更に至った背景）

- ・コンバージョンプロジェクトにおける短期検討項目であり、国際会計基準は工事進行基準が原則であるため（コンバージョンを図るため）。
- ・工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められている結果、同様の請負工事契約に関して適用される収益の認識基準が、企業の選択により異なり、財務諸表間の比較可能性が損なわれる場合があるため。

○改正による影響

- ・工事完成基準を採用していた企業において、工事の進捗部分について成果の確実性が認められる各要素を信頼性をもって見積もることが難しい場合が想定され、金額や進捗度の算出する事務負担の発生が考えられる。

(4) 今後のIFRSコンバージョン検討項目による影響①

財務諸表の表示（包括利益）（会計基準公表：2010年1月～3月）

- 日本基準：・貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書の作成を要求。
- IFRS：・財政状態計算書（貸借対照表に相当）、**包括利益計算書**（損益計算書に相当）、持分変動計算書（株主資本等変動計算書に相当）、**キャッシュ・フロー計算書**（現行では金商法以外では任意）、**重要な会計方針の概要及びその他の説明的注記**（現行より詳細な記載が必要）の作成を要求し、さらに当期の財務諸表に加えて**最低1年間の比較情報（前期の財務諸表）の表示が必要**。
 - ・包括利益計算書においては、損益計算書の**当期純利益にその他の包括利益**（有価証券の評価差額、為替換算調整、ヘッジ評価差額などの財政状態計算書の資本部分に直接計上される当期の変動額）**を加えた包括利益を表示**。
- 想定される影響
 - ・市場環境の変動（→有価証券の評価差額等の計上）により**企業の業績（包括利益）が変動**。不況時に企業財務の数値を実態（期間業績＝純利益）以上に悪化させるケースがあり得る。
 - ・相互に株式を持ち合うことで取引関係の強化を図ると同時に安定株主を確保している企業にとって、**持ち合い株式の時価評価の変動が包括利益に反映され**、不況時の企業業績悪化が増幅されるリスクもあり得ることから、**持ち合い株式の解消が進む**ケースがあり得る。等

収益認識（公開草案：2011年）

- 日本基準：・収益は商品等の販売又は役務の提供によって**実現したものだけを認識**（実現主義）。収益認識のタイミングは出荷基準、引渡基準、検収基準等の商習慣に基づいて判断。
- IFRS：・収益認識を、①**物品の販売**（物品の所有に伴う**重要なリスク及び経済価値を企業が買い手に移転したこと等を要件**）、②**役務の提供**（収益の額を**信頼性をもって測定**できること等を要件）、③**受取利息、ロイヤルティ収入及び配当等**（取引に関連して発生した経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ収益の額を**信頼性をもって測定**できる場合等を要件）の**3つに区分**。（現行IAS第18号）
- 想定される影響
 - ・①物品販売の場合、顧客への出荷段階で実質的に実現の要件を満たしていると判断し、「出荷基準」を採用している会社が多いが、IFRSでは顧客にモノなどの経済価値やリスクが移転した時点（例えば、顧客への着荷時点）で売上高を計上するとされ、**「出荷基準」が難しくなる**ケースがあり得る。
 - ・②役務の提供においては、「**信頼性をもって測定**」について、**判定の難しさ、測定する手間が発生する**ケースがあり得る。等

※③受取利息、ロイヤルティ収入および配当等は、現行の日本基準と大きな相違なし。

(4) 今後のIFRSコンバージョン検討項目による影響②

リース (論点整理/公開草案: 2011年)

- 日本基準: ・ファイナンスリース取引については、売買取引に準ずるものとして貸借対照表への資産計上を行い、オペレーティングリース取引 (ファイナンスリース取引以外のもの) については、賃貸借取引に準ずるものとして、リース料を損益計算書に計上 (資産計上しない)。
- IFRS: ・現行基準では、日本基準とほぼ同様の処理。新基準として、「すべてのリース取引は将来のリース料支払という負債と資産 (リース資産を使用する権利) を生じ、それらは企業の財政状態計算書で認識するという原則を基礎とするべき」として、オペレーティングリース取引とファイナンスリース取引を区別せずに会計処理を行うことを検討。(※2010年4~6月に公開草案、2011年に基準公開予定)
- 想定される影響: 従来のオペレーティングリース取引について
 - ・従来、賃貸借取引に準じていたもの (リース料として損益計算書にのみ計上) を貸借対照表に資産計上することで、リース資産の帳簿管理の負担が増加するケースがあり得る。
 - ・貸借対照表にリース債務が計上されることにより、リース債務含む有利子負債が増加 (自己資本比率が低下)。
 - ・損益計算書上への記載については、従来「リース料」で一本で処理していたものが、「減価償却費」と「支払利息」に分割して計上する必要があり、事務負担が増加するケースがあり得る。 等

研究開発費 (会計基準公表: 2010年10月~12月)

- 日本基準: ・研究開発費は、研究費、開発費ともに発生時に費用処理。
- IFRS: ・研究開発費は、研究段階、開発段階、製造段階の区分を行い、開発費については、実用化や販売が見込まれる場合には資産計上。資産計上後は、開発の成果が利用可能な時点から耐用年数 (利用可能な期間) で償却し、耐用年数が不明な場合は毎期減損テスト (資産価値の下落分を認識すれば貸借対照表を減額し、損益計算書に開発費を計上) を行う。
- 想定される影響
 - ・従来は区別されていなかった研究開発費を、研究費と開発費に区別する線引きが困難するケースがあり得る。
 - ・資産計上した開発費について、償却や減損テストなど管理厳格化による負担が増加するケースがあり得る。
 - ・従来は研究開発費として費用計上していたものが、開発費の一部について資産計上されるため、資産計上した分 (=費用が減る分) の利益が増加するケースがあり得る。
 - ・実用化をあきらめた時は、資産計上していた開発費を費用として計上することとなるため、一時に損失が発生するケースがあり得る。 等

(4) 今後のIFRSコンバージョン検討項目による影響③

減価償却費 (2011年を目途)

- 日本基準：償却方法は定額法、定率法その他の方法に従い、毎期継続して適用し、みだりに変更してはならない。耐用年数・残存価額は、資産の性質、用途、使用状況等に応じて合理的に決定。
実務上は、法人税法の規定により減価償却を行っている。
- IFRS：有形固定資産中の重要な構成部分 (ex 航空機の場合、日本基準では1機ごとを1つの資産として減価償却を行うが、IFRSでは機体、エンジン、座席等の構成要素に分解してそれぞれを個別の資産として減価償却) については個別に、耐用年数・残存価額・減価償却方法について企業独自の見積りにより減価償却。耐用年数・残存価額・減価償却方法については少なくとも事業年度ごとに見直す必要がある。
- 想定される影響
 - ・企業独自の見積りで定めた耐用年数・残存価額・減価償却方法が、従来の会計実務で使われている税法上の耐用年数と一致しない場合には、税法上の耐用年数を会計処理に使うことが出来なくなる可能性あり。
 - 個別に耐用年数・残存価額・減価償却方法を定めることにより、償却資産区分の細分化による帳簿管理の複雑化や税法と会計で異なる処理による複数の帳簿管理が必要となり、事務負担が増加するケースがあり得る。
 - ・企業独自で将来の利用可能期間をどう見込むかという見積りの要素を含む。
 - 将来の見積りの判断が難しいケースが想定され、また、見積りの判断は課税所得に影響する可能性あり。
 - 見積りにより、同一資産であっても利用状況等で異なる耐用年数・残存価額・減価償却方法を設定することになるため、企業の恣意性が入り込む懸念がある。
 - ・耐用年数・残存価額・減価償却方法を、少なくとも事業年度ごとに見直すことに伴う事務負担。
 - 見直しの結果変更された場合、見積りの変更として会計処理を行い、帳簿を修正する事務負担も発生するケースがあり得る。等

有給休暇引当金 (会計基準公表：2011年)

- 日本基準：規定なし。
- IFRS：従業員に対し、有給休暇の権利を与えた時点で費用として認識 (有給休暇は既に提供された労働に対して与えられるものであるため)。期末になって有給休暇が消化されずに残っていれば、全体の有給休暇の消化率や人件費、繰り越した有給休暇日数を考慮し、有給休暇引当金として費用 (損益計算書) 及び負債 (貸借対照表) として計上する。
- 想定される影響
 - ・有給休暇引当金を適用する初年度には、今まで計上していなかった費用及び負債を一時期に計上することから、導入による費用及び負債計上額の金額的影響が大きくなるケースがあり得る (2年目以降は従業員数などの諸条件が大きく変わらなければ、影響は小さい場合もあり得る)。
 - ・有給休暇引当金の金額算定において、全体の有給休暇の消化率、人件費、繰り越した有給休暇日数等の計算が難しく、算出にあたって事務負担が増加するケースがあり得る。 等

(5) 国際会計基準と会社法・税法・金融商品取引法との関係

国際会計基準が会社法・税法・金融商品取引法に及ぼす影響

国際会計基準は資産・負債の公正価値の考え方を基礎としており、見積りに基づく会計を多く含んでおり、見積りを含む未実現損益の拡大は、会社法（配当利益）、税法（課税所得）に影響を及ぼす。また、企業の開示規制についても影響が及ぶ。

会社法（配当規制）

- ・ 見積りの増加により、未来情報や経営者の恣意性を含み得る財産の評価が増えていくことで、現金の裏付けが乏しいものが配当として社外流出する可能性がある。

税法（課税所得）

- ・ 未実現損益の拡大の可能性がある。
- ・ 国際会計基準の変更と税制を調整する必要性が生じる。

金融商品取引法（開示規制）

- ・ 情報開示のあり方に影響。
- ・ IFRS導入により、企業における事務負担等の更なる増加
- ・ これまでの細則主義から原則主義への転換が求められることから、更なる企業の説明責任（企業裁量の増加）の比重が高まる。

(6) 過去コンバージョンした項目と税制との関係①

従来、会計のIFRSへのコンバージョンに伴う税制の取扱いについては、基本的には税と会計は分離させず、両者の取扱いの差異を小さくするように調整されてきた。なお、負ののれん償却等の項目については、現時点では改正等はなされていない状況。

◆会計との差異が調整された主な項目（税制改正事項）

リース取引

○会計：

（改訂前）所有権移転外ファイナンスリース取引については、原則は通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、例外的に通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理も可能。^{*} 等

（改訂後）企業会計基準第13号（平成19年3月30日）において、ファイナンス・リース取引は経済的実態が物件を売買した場合と同様の状態にあるという認識等の下、所有権移転外ファイナンスリース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理（例外処理なし）。また、中小企業の会計に関する指針では、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、原則通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。 等

○税制：

（改正前）法人税法上において、所有権移転外ファイナンス・リースは賃借料として扱われ損金算入。 等

（改正後）平成19年度税制改正において、所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引に準じた処理とした。また、借り手の中小企業の事務負担にかんがみ、賃借料を償却費とみなす等の取扱いが認められている。

改正の趣旨として、「税制においても、取引の経済的実態に合った処理とすべきという点では企業会計の考え方と異なることはありません。・・・所有権移転外ファイナンス・リース取引は経済的実態が売買取引と同様であるという認識にも相違は無い」（平成19年度改正税法のすべて）が挙げられている。
等

* 実態として、例外処理である賃貸借処理がほぼすべてを占めていた状態。

(6) 過去コンバージョンした項目と税制との関係②

◆会計との差異が調整された主な項目（税制改正事項）～続き～

棚卸資産の評価基準

○会計：

(改訂前) 棚卸資産の評価基準は、当期の損益が、期末時価の変動、又は将来の販売時点に確定する損益によって歪められてはならないという考えから、原則として原価法、例外的方法として低価法が位置付け。等

(改訂後) 企業会計基準第9号（平成18年7月5日）において、金融商品会計や減損会計との整合性及び国際的な会計基準との調和の観点から、通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって、貸借対照表価額とする（低価法）。なお、中小企業の会計に関する指針では、棚卸資産の期末における時価が帳簿価額より下落し、かつ、金額的重要性がある場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。等

○税制：

(改正前) 原価法と低価法の選択適用が可能。低価法を採用する場合の期末評価額は、事業年度終了時において「取得のために通常要する価格」とされていた。等

(改正後) 平成19年度税制改正において、企業会計の整備を踏まえて、低価法における期末評価額を「事業年度終了の時の価格」*とする等の措置がなされた。なお、中小企業等は上記会計基準が強制適用されないことから、原価法については存置されている。

改正の趣旨として、「多数の法人の日常的な取引について会計処理と税務処理が異なるとすれば企業の事務負担の増大につながり望ましくないことから、基本的に会計基準と同様の処理となるよう改正」（平成19年度改正税法のすべて）したことが挙げられている。等

* 当該棚卸資産を売却するものとした場合に通常付される額。これは会計上の正味売却価格と基本的に同一と解されている。

(6) 過去コンバージョンした項目と税制との関係③

◆会計との差異が調整された主な項目（税制改正事項）～続き～

工事契約

○会計：

- (改訂前) 長期請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準（工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益及び公示原価を認識する方法）又は工事完成基準（工事契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する方法）のいずれかを選択適用。等
- (改訂後) 企業会計基準第15号（平成19年12月27日）において、従来の選択制により企業間の財務諸表の比較可能性が損なわれることや会計基準の国際的コンバージョンの観点から、工事契約に関し、進捗部分について成果の確実性が認められる場合等には工事進行基準を強制し、それ以外の工事については工事完成基準を適用する等の改訂が行われた。等

○税制：

- (改正前) 法人が長期大規模工事*の請負をしたときは、工事進行基準の方法により計算した金額を益金及び損金の額に算入することが義務づけられている。また、上記以外の工事について、会計上工事進行基準を選択した場合は、益金及び損金の額に算入が可能であるが、予め赤字が見込まれる工事については工事進行基準を選択することができない。等
- (改正後) 平成20年度税制改正において、企業会計の改正を踏まえ、会計処理との整合性に配慮した見直しが行われた。具体的には、長期大規模工事（工事進行基準が強制）の適用範囲が拡大され、赤字が見込まれる長期大規模以外の工事についても工事進行基準が認められる等、会計・税務処理の一致する範囲が拡大。

改正の趣旨として、改訂会計基準の適用により「工事進行基準の方法により収益等が認識される工事の請負が増加することが予想される一方、法人の自由な選択といった恣意性が排除されること、工事の請負のような日常的な取引については、これに係る収益等の認識については会計処理と所得計算上の取扱とは一致していることが望ましいと考えられる」（平成20年度改正税法のすべて）が挙げられている。等

* 長期大規模工事の要件は①工期2年以上、②請負金額50億円以上、③1年以内に請負金額の1/2以上が支払われないことの①～③全てを満たすものをいう。平成20年度税制改正により、①工期1年以上、②請負金額10億円以上（③は変わらず）と改正され、適用範囲が拡大。

* 成果の確実性が認められるためには、(1) 工事収益総額、(2) 工事原価総額、(3) 決算日における工事進捗度の各要素について、信頼性をもって見積ることができなければならない（企業会計基準第15号9項）

(6) 過去コンバージョンした項目と税制との関係④

◆会計との差異が調整された主な項目（税制改正事項）～続き～

棚卸資産（後入先出法の廃止）

○会計：

（改訂前）棚卸資産の評価方法に関する会計処理については、従来は個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元法など一般的に利用されている評価方法が認められる（評価方法の明示なし）。等

（改訂後）企業会計基準第9号（平成20年9月26日）において、棚卸資産の評価方法は、個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法を明示。国際的コンバージョンを図る観点から、IFRSにおいて採用することが認められていない後入先出法を廃止。等

○税制：

（改正前）棚卸資産の評価方法として、原価法（個別法、先入先出法、後入先出法、総平均法、単純平均法、最終仕入原価法、売価還元法）、低価法の選択適用。等

（改正後）平成21年度の税制改正において、企業会計の改正を踏まえて、後入先出法及び単純平均法*を評価方法から除外し、基本的に会計基準と同様になるよう措置された。また、後入先出法を採用していた一部の企業については、評価方法の変更に伴い発生した課税額について7年間の所得分割を認める措置を講じている。

改正の趣旨として、「後入先出法については、実際のモノの流れを反映しておらず、また、物価の上昇局面において棚卸資産の販売益が小さく計上される方法であることから、課税上これを無条件に認めているのは問題であるとの指摘もあったところです。このため、今般の企業会計基準と同様となるように改正が行われています」（平成21年度改正税法のすべて）が挙げられている。等

* 単純平均法は従来税制における棚卸し資産の評価方法として認められていたが、会計上認められた方法ではなく、適用実態もほとんどないため除外された。

(6) 過去コンバージョンした項目と税制との関係⑤

◆税制と会計に差異が大きいと考えられる主なコンバージョン項目

資産除去債務

- 会計：企業会計基準第18号（平成20年3月31日）により、法令等により計上が義務づけられる将来の有形固定資産の解体、撤去等の費用について、その企業の負担を財務諸表に反映することが投資情報として有用であるとの観点から、取得・認識時点で資産・負債に両建て計上し、減価償却により費用計上を行うこととされた（原則的処理）。等
- 税制：現状の法人税においては、資産除去債務を見積り、減価償却資産の帳簿価格に加算して償却をすることまでは認められていない（見積もった場合は加算する申告調整が必要）。なお、従来から損金算入が認められていた特定の施設については、従来の引当金処理と同様の特例的な費用化の方法を設定した場合、税制上もそれを容認。等

企業結合（持分プーリング法）

- 会計：企業会計基準第21号（平成20年12月26日）において、国際的コンバージョン等の観点から、原則、持分プーリング法*を廃止し、パーチェス法*による処理に一本化。等
- 税制：現行税法では、一定要件の下、「適格合併」の場合には被合併法人の資産・負債を帳簿価格で引き継いだものとし、「非適格合併」の場合には資産や負債を時価で譲渡したものとする旨規定。等

企業結合（負ののれん）

- 会計：企業会計基準第21号（平成20年12月26日）において、国際的コンバージョン等の観点から、原則、負ののれんが生じた事業年度に一括償却して利益として処理することとされた。等
- 税制：現行税法では、正ののれん（資産調整勘定）及び負ののれん（負差額負債調整勘定）の取扱いは、原則5年間で均等償却した上で、それぞれ益金又は損金算入する旨規定。等

* 持分プーリング法：すべての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適切な帳簿価額で引き継ぐ方法
パーチェス法：被結合企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価（公正価値）とする方法

參考資料

参考① 財務諸表と国際会計基準の項目との対応関係

| 財務諸表項目 | IAS/IFRS | SIC/IFRIC |
|----------------------|-------------|----------------------------|
| 財務諸表の表示 | IAS1 | |
| 貸借対照表 | | |
| 流動資産と流動負債の表示 | IAS1 | |
| 金融商品：認識および測定 | IAS39/IFRS9 | IFRIC9、IFRIC10 |
| 金融商品：表示 | IAS32 | IFRIC2 |
| 棚卸資産 | IAS2 | IFRIC1 |
| 有形固定資産 | IAS16 | IFRIC1 |
| リース | IAS17 | IFRIC4、SIC15、SIC27 |
| 売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業 | IFRS5 | IFRIC17 |
| 無形資産 | IAS38 | IFRIC6、SIC31 |
| 投資不動産 | IAS40 | |
| 資産の減損 | IAS36 | IFRIC10 |
| 外貨建取引 | IAS21 | |
| 法人所得税 | IAS12 | SIC21、SIC25 |
| 引当金、偶発負債および偶発資産 | IAS37 | IFRIC1、IFRIC6 |
| 従業員給付 | IAS19 | IFRIC14 |
| 損益計算書 | | |
| 収益 | IAS18 | IFRIC13、IFRIC15、IFRICSIC31 |
| 工事契約 | IAS11 | IFRIC15 |
| 株式報酬 | IAS2 | IFRIC8、IFRIC11 |
| 借入費用 | IAS23 | IFRIC2 |
| キャッシュ・フロー計算書 | IAS7 | |
| 注記事項 | | |
| 会計方針の開示および誤謬 | IAS1 | SIC29 |
| 会計方針、会計上の見積りの変更 | IAS8 | SIC10 |
| 事業セグメント | IFRS8 | |
| 関連当事者についての開示 | IAS24 | |
| 金融商品：開示 | IFRS7 | |
| 1株当たりの利益 | IAS33 | |
| 後発事業 | IAS10 | |
| 中間財務報告 | IAS34 | IFRIC10 |
| IFRSの初度適用 | IFRS5 | IFRIC12 |

参考② 国際会計基準の変遷

IAS、IFRS、SIC、IFRICの時系列変遷

| 年号 | 公表/改訂 | | 廃止 |
|------|--|---|---|
| | IAS/IFRS | SIC/IFRIC | |
| 1973 | | | |
| 1974 | | | |
| 1975 | IAS 1, IAS 2 | | |
| 1976 | IAS 3, IAS 4, IAS 5 | | |
| 1977 | IAS 6, IAS 7 | | |
| 1978 | IAS 8, IAS 9, IAS 10 | | |
| 1979 | IAS 11, IAS 12, IAS 13 | | |
| 1980 | | | |
| 1981 | IAS 14, IAS 15 | | IAS 6 (→IAS 15) |
| 1982 | IAS 16, IAS 17, IAS 18 | | |
| 1983 | IAS 19, IAS 20, IAS 21, IAS 22 | | |
| 1984 | IAS 23, IAS 24 | | |
| 1985 | | | |
| 1986 | IAS 25 | | |
| 1987 | IAS 26 | | |
| 1988 | | | |
| 1989 | IAS 27, IAS 28, IAS 29 | | IAS 3 (→IAS 27, IAS 28) |
| 1990 | IAS 30, IAS 31 | | |
| 1991 | | | |
| 1992 | IAS 7 (改訂) | | |
| 1993 | IAS 2 (改訂)、IAS 8 (改訂)、IAS 9 (改訂)、IAS 11 (改訂)、IAS 16 (改訂)、IAS 18 (改訂)、IAS 19 (改訂)、IAS 21 (改訂)、IAS 22 (改訂)、IAS 23 (改訂) | | |
| 1994 | | | |
| 1995 | IAS 32 | | |
| 1996 | IAS 12 (改訂) | | |
| 1997 | IAS 32, IAS 1 (改訂)、IAS 14 (改訂)、IAS 17 (改訂) | SIC 1, SIC 2, SIC 3 | IAS 5 (→IAS 1)、IAS 13 (→IAS 1) |
| 1998 | IAS 34, IAS 35, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 16 (改訂)、IAS 19 (改訂)、IAS 22 (改訂)、IAS 32 (改訂) | SIC 5, SIC 6, SIC 7, SIC 8, SIC 9, SIC 10, SIC 11, SIC 12, SIC 13, SIC 14 | |
| 1999 | IAS 10 (改訂) | SIC 15, SIC 16 | IAS 4 (→IAS 16, IAS 22, IAS 38)、IAS 9 (→IAS 38) |
| 2000 | IAS 40, IAS 12 (改訂)、IAS 19 (改訂)、IAS 28 (改訂)、IAS 31 (改訂) | SIC 17, SIC 18, SIC 19, SIC 20, SIC 21, SIC 22, SIC 23, SIC 24, SIC 25 | |
| 2001 | IAS 41 | SIC 27, SIC 28, SIC 29, SIC 30, SIC 31, SIC 33 | IAS 25 (→IAS 39, IAS 40) |
| 2002 | IAS 19 (改訂) | SIC 32 | |
| 2003 | IFRS 1, IAS 1 (改訂)、IAS 2 (改訂)、IAS 8 (改訂)、IAS 10 (改訂)、IAS 15 (改訂)、IAS 16 (改訂)、IAS 17 (改訂)、IAS 21 (改訂)、IAS 24 (改訂)、IAS 27 (改訂)、IAS 28 (改訂)、IAS 31 (改訂)、IAS 32 (改訂)、IAS 33 (改訂)、IAS 39 (改訂)、IAS 40 (改訂) | | IAS 15, SIC 1 (→IAS 2)、SIC 2 (→IAS 8)、SIC 3 (→IAS 28)、SIC 5 (→IAS 32)、SIC 6 (→IAS 16)、SIC 8 (→IFRS 1)、SIC 11 (→IAS 21)、SIC 14 (→IAS 16)、SIC 16 (→IAS 32)、SIC 17 (→IAS 32)、SIC 18 (→IAS 8)、SIC 19 (→IAS 21)、SIC 20 (→IAS 28)、SIC 23 (→IAS 16)、SIC 24 (→IAS 33)、SIC 30 (→IAS 21)、SIC 33 (→IAS 27, IAS 28) |
| 2004 | IFRS 2, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 5, IFRS 6, IAS 19 (改訂)、IAS 36 (改訂)、IAS 38 (改訂)、IAS 39 (改訂) | IFRIC 1, IFRIC 2, IFRIC 3, IFRIC 4, IFRIC 5, SIC 12 (改訂) | IAS 22 (→IFRS 3)、SIC 9 (→IFRS 3)、SIC 22 (→IFRS 3)、SIC 28 (→IFRS 3) |
| 2005 | IFRS 7, IAS 1 (改訂)、IAS 21 (改訂)、IAS 39 (改訂)、IFRS 1 (改訂) | IFRIC 6, IFRIC 7, IFRIC 3 (改訂) | IAS 35 (→IFRS 5)、IFRIC 3 |
| 2006 | IFRS 8 | IFRIC 8, IFRIC 9, IFRIC 10, IFRIC 11, IFRIC 12 | IAS 14 (→IFRS 8) |
| 2007 | IAS 1 (改訂)、IAS 23 (改訂) | IFRIC 13, IFRIC 14 | IAS 30 (→IFRS 7) |
| 2008 | IAS 1 (改訂)、IAS 27 (改訂)、IAS 32 (改訂)、IAS 39 (改訂)、IFRS 1 (改訂)、IFRS 2 (改訂)、IFRS 3 (改訂)、IFRS 7 (改訂) | IFRIC 15, IFRIC 16, IFRIC 17 | |
| 2009 | IFRS 9, IAS 24 (改訂)、IAS 32 (改訂)、IAS 39 (改訂)、IFRS 1 (改訂)、IFRS 2 (改訂)、IFRS 7 (改訂) | IFRIC 18, IFRIC 19, IFRIC 14 (改訂) | |
| 2010 | | | IFRIC 8, IFRIC 11 |

※2010年1月14日時点