

Q IFRSと日本基準ののれんの会計処理の違い、実務に与える影響について教えてください。

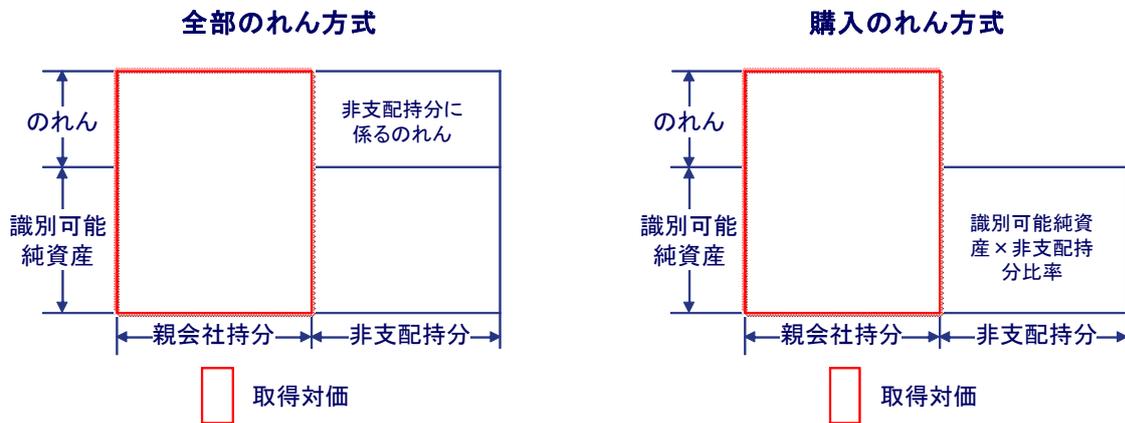
A 取得時や償却に関する会計処理において違いがあり、その点が実務にも影響を与える結果となります。



解説

1. のれんの取得時の会計処理

取得時における会計処理として日本基準では購入のれん方式のみが認められているが、IFRSでは全部のれん方式と購入のれん方式をその都度選択できる。



※非支配持分を公正価値で評価することにより、非支配持分からもれんが生じる

※非支配持分を識別可能純資産 × 非支配持分比率で評価することにより、親会社持分からのみのれんが生じる

2. のれんの償却の会計処理

のれんの償却に関してはIFRSでは非償却としているものの、少なくとも毎年1回は減損テストを実施することを求めている。

項目	日本基準	IFRS
のれんの償却	規則的償却	非償却
減損テストの頻度	減損の兆候がある場合のみ	少なくとも毎年1回
減損テスト時ののれんの分割	のれんを含むより大きな単位での判定が原則	資金生成単位にのれんの簿価を配分する

3.実務における影響

- ①取得時における会計処理の選択がのれんの金額に影響を与えることになるため、減損が発生する可能性も含めた慎重な検討が必要となる。
- ②のれんは償却しないが、少なくとも毎年1回は減損テストを実施することから、のれんの減損がある場合には企業買収後の損益に大きな影響を与える。
- ③減損テストの目的上、のれんは企業結合のシナジーから便益を得ることが期待される資産グループに配分する。
- ④無形資産を可能な限りのれんと区分して計上することが必要となる。

留意事項

のれんの計上に当たっては、その後の損益に大きな影響を与える可能性の高いものとなる場合があり、開示上の注記についても慎重に検討する必要がある。

Q 棚卸資産の会計処理は日本基準とどのように違いますか？

A 2008年9月の日本基準の改正(2010年4月1日以後開始する事業年度から適用)により、日本基準とIFRSとの差異は概ね解消していますが、棚卸資産の範囲、原価配分方法、評価損の戻入の処理等について差異があります。



解説

1. IFRSと日本基準における棚卸資産の会計処理の違いは以下の通りである。

No	項目	日本基準	IFRS
①	範囲	商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等及び事務用消耗品等。	事務用消耗品等は含まれない。
②	原価配分方法	個別法、先入先出法、平均法、売価還元法から選択。一定の要件を満たす場合には最終仕入原価法も容認。	個別法、先入先出法、加重平均法(移動平均法、総平均法)から選択。標準原価法及び売価還元法はその適用結果が原価と近似する場合にのみ、簡便法として認められる。
③	評価減の戻入	洗替法又は切放法の選択適用可。	洗替法のみ。
④	借入費用の原価算入	不動産開発事業を行う場合、一定の要件を満たす支払利子については支払利子を原価に含めることができる。	棚卸資産がIAS23の要件を満たす場合(製造に長期間要する場合)には、原則として、資産化適格借入費用を原価に含めなければならない。
⑤	正常生産能力における間接費配賦	異常操業度差異については特に明示されていない。	低操業度時に発生する固定製造間接費に係る操業度差異(不利差異)は期間費用とすることが明示されている。

2.実務への影響

- ①カタログやサンプル品はIAS38を適用しアクセス権獲得時に費用処理するものと見られる。
- ②グループ全体で、その性質及び使用方法が類似する棚卸資産について原価算定方式を統一しなければならない。売価還元法適用の単位を原価率が近似する単位で適切にグループ分けすることが必要となる。
- ③切放法は選択できなくなる。
- ④製造に長期間要する場合であっても、大量の物品を反復的に製造する形態の事業では資産化しないことができるため、資産化が求められるケースは限定的と見られる。
- ⑤基準となる正常操業度の決定(労働時間や機械時間等)及び、正常操業度と実際操業度を把握し比

較できる体制が必要となる。

Q IFRSと日本基準のリース資産の分類の違いについて教えてください。また、実務にどのような影響が生じますか？

A IFRSにおいては、日本基準にある所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースという分類はなく、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類しかありません。



解説

1. リースの分類の違いは以下通りである。

IFRS		日本基準	
分類	会計処理	分類	会計処理
ファイナンス・リース	売買処理	所有権移転ファイナンス・リース	売買処理
		所有権移転外ファイナンス・リース	原則、売買処理 ただし、リース料総額が300万円以下のものについては賃借処理が選択可能
オペレーティング・リース	賃借処理	オペレーティング・リース	賃借処理

2. 数値基準がない

ファイナンス・リースかオペレーティング・リースかどうかの分類を行うに当たり、IFRS及び日本基準ともに同等の判断基準を持っているが、日本基準においては更に一部の判断基準に数値基準が設けられている。

【判断基準】

- ①所有権の移転があるかどうか
- ②割安購入選択権の有無
- ③借手仕様の特殊資産か否か
- ④リース期間が対象資産の耐用年数の大部分を占めるか否か
- ⑤最低リース料総額の現在価値が対象資産の公正価値とほぼ同等か否か

上記のうち、日本基準においては④、⑤の数値基準として、

- ④解約不能のリース期間がリース物件の経済的耐用年数の概ね75%以上であること
- ⑤解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、見積現金購入価額の概ね90%以上が設けられている。

3.実務への影響

- ①日本基準の数値基準をそのまま判断基準として代用することは適当でなく、企業の規模や取引の実態に応じて判断すべきである。
- ②IFRSで示されている判断基準は例示であり、総合的な判断が必要となる。
- ③ある特定の取引がリースであるかどうかは、契約の形式よりも契約の実質により判断されるため、法形式上はリースでなくても実質的にリースに該当する取引もあり、逆に、法形式上はリースであるものの実質的にリースに該当しない取引もある。
- ④IFRSでは、リース資産は自己資産と同一の方法により減価償却を行う点が、日本基準と異なる。

留意事項

初度適用時には、IFRS移行日においてファイナンス・リースかオペレーティング・リースかの判断を行う。

Q IFRSのリースに関する進行中のプロジェクトについて教えてください。

A 2010年8月にIASBとFASBにより新リース基準の公開草案(Exposure Draft、以下ED)が公表されており、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分をなくしてオンバランス処理をする使用权モデルが提案されております。



解説

1. 改訂趣旨

現行の基準では、リース取引はオペレーティング・リース取引とファイナンス・リース取引により異なった会計処理が行われている。

特に借手のオペレーティング・リース取引についてもリース資産の使用权とリース料の支払義務の経済的実態があるにも関わらず、その経済的実態が財務諸表に適切に反映されていない。

リースの区分にかかわらず、フレームワークの資産・負債の要件を満たすものについては同一の処理をすべきであるとの考えに立ち、単一の会計処理に一本化されようとしている。



上記の結果、オペレーティング・リース取引に関しても財政計算報告書に計上されることになる。なお、当初認識時の資産・負債は、将来の支払リース料を借手の追加借入利率で割引いた現在価値により測定される。

2. 簡便処理

EDにおいても一部の短期リースにおいては簡便処理を認めているが、日本基準のような賃借処理を認めているわけではなく、リース料の現在価値ではなく割引前の支払(受取)リース料総額による計上を認めているにすぎない。