



日本国公認会計士 金澤 厚



第63回 タイ国 ビジネス事例 アトランダム ④ IFRS ⑨

IFRS についてご紹介しています。
今回は IFRS と IT システムとの関連についてご紹介します。

(IFRS導入とITシステム対応の留意点)

IFRS (International Financial Reporting Standards、「国際財務報告基準」) 導入に際しては、現状の IT システムで IFRS の要求事項にどこまで対応できるかを検討することが必要となります。多くの場合には、現状の IT システムに何らかの改修または追加の開発などが必要となると思われます。また、その範囲については、連結システムや会計システムだけでなく、販売システムや在庫管理システム等の会社の基幹システムに及ぶ場合も想定されます。そのため、IT システムの対応には相応の時間、コストを覚悟しなければならないこともあります。従って、IFRS 導入に際しては IT 対応が重要な意味を持つと言えるでしょう。

IT システム対応に際しての留意点としては以下の事項が考えられます。

① IT システムに関する影響度調査

IFRS 導入プロジェクトをスタートするにあたって、初度段階で、会計、業務に関する影響調査と同時に IT システムへの影響についても調査することが必要となるでしょう。特に大規模企業で、IT システムの変更、開発が必要になる場合には、テスト期間、移行期間などを考慮すると数年を要するプロジェクトになることがあるので、早い段階での影響度調査の実施が望まれます。

② パッケージソフトの IFRS 対応に関する情報

会計システムにパッケージソフトを使用している場合には、パッケージベンダーは IFRS に対応するようバージョンアップなどによって機能を追加することが想定されます。しかし、IFRS 移行により影響を受ける範囲は画一的ではありません。各企業によってその範囲は異なります。また、影響を受ける範囲が広範囲に及ぶことからバージョンアップでは対応出来ないことも想定されます。従って、パッケージソフトのバージョンアップによって IFRS への対応が出来る範囲、方法、スケジュール等を把握しておく必要があります。

③ IFRS の改訂状況とシステム対応計画の連携

IFRS は基準の改訂が絶えず続けられている。将来 IFRS を適用する際に現時点で適用されている基準が適用されるとは限りません。また、IFRS の強制適用の時期、IFRS を個別財務諸表に適用するかどうかなど未確定な事項も存在しています。従って、常に最新で正確な情報を入手し、その情報に従ってタイムリーに IT システム対応を計画していくことが有用です。

IT システムの変更、開発をスタートし、後に当該プロジェクトの変更、中止すると金銭、時間共に大きなコストを支払うこともあり得ます。慎重に対応することが望まれます。

④ IT システム対応の範囲

一般に IFRS 導入は全社で対応すべきプロジェクトとされ、業務プロセスや IT システム上広範囲に影響を及ぼすものです。IFRS の全ての要求事項に対して IT システムの変更・新規開発で対応しようとする多額の費用の発生が見込まれます。これに対して、費用を抑えるために IT システムでの対応を極力抑える方向での対応は、非効率な決算業務を残すことにもなりかねません。従って、会社の業務フロー、現状の IT システムの状況、人員体制、許容できる開発予算等を総合的に勘案して、適切に IT システムでの対応範囲を決定することが重要です。

以下では IT システムの種類別に想定される影響を考えてみましょう。

(連結会計システムへの影響)

連結財務諸表作成上、以下のような影響を及ぼすと考えられます。

- ① IFRS 連結財務諸表の作成
IFRS の基準に則った財政状態計算書、包括利益計算書等の IFRS 連結財務諸表を作成できるようにしなければなりません。すべてのグループ会社が包括利益の算定に対応することや流動非流動区分について親会社と同様の開示方法に対応することなどが求められます。
- ② IFRS への組み換え
連結子会社の中に自国基準で作成した個別財務諸表がある場合には、当該自国基準から IFRS 基準に組替えが必要となります。各子会社が行う場合や親会社が行う場合が想定されますが、いずれの場合でも連結会計システムには組替え後の IFRS 財務諸表を取り込む必要があります。
- ③ 過年度遡及修正
過年度遡及修正に対応するため、遡って複数年度の連結財務諸表の修正ができ、修正後の連結財務諸表が出力できるようなシステムが求められます。

(個別会計システムへの影響)

個別財務諸表の作成においては、以下の影響が考えられます。

- ① IFRS 基準の個別財務諸表の作成方法として 3 つの方法が考えられます。
 - 1) 個別財務諸表(自国基準)⇒スプレッドシートなどによる組替表で IFRS への組替えを行う方法。
安価な対応方法ですが、担当者が IFRS に関する知見を有していることが必要で、シートの管理や内部統制上は慎重な対応が必要となります。
 - 2) 個別財務諸表(自国基準)⇒IFRS への組替え機能をシステムに追加する方法。
システム対応上は下記 3)よりは容易です。更にデータ管理、内部統制上の対応も上記 1)よりも容易と言えます。
 - 3) システム上自国基準帳簿と IFRS 帳簿を保持する方法。
システム上は大規模な対応が必要となりますが、システム内で完結するため、作業負荷は大きく軽減される可能性があります。
- ② その他の影響(過年度遡及修正、グループ会社間での会計処理の基準・方法の統一)
個別財務諸表においても過年度遡及修正への対応やグループ会社間での会計処理の基準・方法の統一について検討する必要があります。会計方針、勘定科目体系、コード体系なども含め、会計処理の方法は可能な限り統一することが望まれます。

(固定資産管理システム)

減価償却、減損、リース、それぞれについて、日本基準やその他ローカル基準と IFRS との間に差異が生じることがあります。耐用年数が異なれば、二重に償却管理を行うことが必要となります。減損については戻入の有無など異なる取扱いに対応することが必要です。

(業務システム)

多くの企業が売上高等収益の集計は IT システムによって行っているため、収益認識基準、収益の測定、カスタマーロイヤルティプログラムなど IFRS 基準と差異がある場合には、IFRS に準拠して売上が集計できるように販売管理システムの変更が必要となります。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile: +66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第64回 タイ国 ビジネス事例 アランダム ④9 IFRS ⑩

IFRS を最初に適用することを「初度適用」といいますが、今回はその場合の概要、留意点などをご紹介します。

(有用な財務情報とは?)

投資家やアナリストは上場会社の財務諸表をいろいろな角度から分析し、同業の会社の数値と比較することによって、この会社は将来も儲かるとか、財務の健全性が高いから投資価値があるとか分析をします。この時に、各会社の財務諸表が同じ会計基準で作成されていないと有用な「比較」は出来ません。つまり、同一の会計事象に対しては同じ財務報告がなされるという前提が成り立っていないといけません。この前提が成り立っているからこそ「比較」することに意味が生まれるともいえます。

また「比較」には他社との比較と同一会社における期間比較という2つの意味があります。

IFRS (International Financial Reporting Standards、「国際財務報告基準」)の導入に際しては、この期間比較に十分な配慮が必要となります。

(IFRS の初度適用)

IFRS による連結財務諸表を初めて作成して証券市場に公表する場合には、最初の IFRS 報告期間とその比較期間の2期分の IFRS 連結財務諸表を開示すると共に、以下の情報も開示する必要があります。

- ・日本基準による要約連結財務諸表の本表
- ・連結財務諸表を作成するための基本となる重要な事項の変更に関する事項
- ・日本基準と IFRS 基準の連結財務諸表の主要な項目の差異に関する事項

2 期分については日本基準の財務情報も準備し、主要な差異に関する説明と共に開示する必要があるということです。

その時のイメージは以下の通りです(2021 年 12 月末を報告日とする場合の例)。初めて IFRS の連結財務諸表を作成する場合でも昔から IFRS を適用していたと同様な情報を開示することが必要です。

2019年	2020年	2021年	2022年
	IFRS 移行日	IFRS 期首	IFRS 報告日
	日本基準比較年度		日本基準並行開示
	IFRS比較年度		IFRS適用初年度

(IFRS 開始財政状態計算書の作成)

IFRS を適用する時の最初は、上記のイメージでいうと 2019 年 12 月末時点を「IFRS 移行日」として、この時点の IFRS 開始財政状態計算書 (= 開始 BS) を作成することから始まります。

つまり、IFRS の初度適用において、「企業は、IFRS 移行日時点で IFRS 開始財政状態計算書を作成し開示しなければならない。これは、IFRS に準拠したその企業の会計処理の出発点となる。」(IFRS1.6)と規定されています。

また、IFRS 開始財政状態計算書の作成に当たっては、原則として、次の通り認識及び測定を行うとされています(IFRS1.10)。

- ① IFRS で認識が要求されているすべての資産及び負債を認識する。
- ② IFRS が資産又は負債としての認識を許容していない項目については認識しない。
- ③ 従前の会計原則に従って企業が資産、負債又は資本の構成要素の一つとして認識していたが、IFRS に従えば資産、負債又は資本の構成要素のうち異なる種類のものである項目については、分類を変更する。
- ④ 認識された全ての資産及び負債の測定には IFRS を適用する。

(どこまで遡ればいいのか?)

「企業が IFRS 開始財政状態計算書において使用する会計方針が、同じ日付において従前の会計原則で使用したものと異なっている場合がある。その結果としての修正が、IFRS 移行日前の事象及び取引から生じる。従って、企業は、それらの修正を IFRS 移行日現在の利益剰余金に直接認識しなければならない」(IFRS1.11)とされています。

このように、原則として、IFRS を適用する場合には、全面的に報告日時点の IFRS の各基準書に従った処理を行う必要があります。これを「遡及適用」といいます。

しかし、初度適用の場合、全ての規定を適用すると企業の事務処理負担が膨大になる可能性があります。例えば、20 年前、30 年前に取得した資産の会計処理について本当に 30 年前の取引時点まで遡ることが可能なのか、たとえ可能だとしても遡って会計処理をする意味が本当にあるのでしょうか。

こういった点を考慮して、費用対効果の観点から IFRS も一定の妥協をしています。

(免除規定)

以下のような事項については、遡及適用しないことを選択できる免除規定が設けられています(IFRS1. 付録 C、D) (主な事項を記載)。

- ① 企業結合、②株式報酬取引、③保険契約、④みなし原価としての公正価値または再評価、⑤ リース、⑥従業員給付、⑦為替換算調整勘定、⑧子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資、⑨子会社、関連会社及びジョイントベンチャーの資産及び負債、⑩借入費用など

例えば、過去の M&A については持分プーリング法が認められている時期があったことから、M&A の時点まで遡って本来の処理であるパーチェス法の処理に修正すべきところですが、当該免除規定があることから過去の M&A の会計処理をそのまま引き継ぐことが出来ます。

(禁止規定)

上記のように免除規定がある一方で IFRS 移行日前への遡及適用が原則として禁止されている項目もあります。

- ・見積り、・金融資産及び金融負債の認識の中止、・ヘッジ会計、・非支配持分

これらの項目については、IFRS 移行日から将来に向かって適用しなければなりません(IFRS1.13~16)。IFRS 移行日後に入手した情報を利用することで IFRS 開始財政状態計算書が適切に作成されない事態を防ぐためと考えられます。「見積り」についてはその時点の最良の判断をした結果ですので、その後の状況の変化があったとしても、過去の見積りが間違っていたとはいえませんので、留意が必要です。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第65回 タイ国 ビジネス事例 アトランダム ⑤ IFRS ①

IFRS を導入する場合に影響が大きいといわれる項目に有形固定資産があります。有形固定資産について、IFRS ではどのように考えているのでしょうか。有形固定資産については IAS 第 16 号が出ていますが、今回はその概要、特徴などをご紹介します。

(IFRS における減価償却の特徴的な概念)

IFRS(International Financial Reporting Standards、「国際財務報告基準」)の導入に際して、検討すべき項目として大きなウェイトを占めるのが有形固定資産だと思います。有形固定資産は減価償却という手続きを通してその償却可能価額を規則的にその耐用年数にわたって配分されます。

ここで、IFRS 上減価償却の特徴的な概念として以下の点があります。

- A) 資産の将来の**経済的便益の消費パターン**をどう仮定するのか？どのように消費されるのかについて、毎期一定額でいいのか、逡減していくのか(=定率法の適用)、利用高を基準とするのかについて、会社の実態に応じて決める必要があります。
- B) **原価モデルか再評価モデルか**？取得後の毎期末に公正価値による再評価を実施するのかどうかにより、いずれかを選択する必要があります。対象資産の公正価値の変動に重要性が認められる場合には再評価モデルが採用される場合もあります。

(有形固定資産とは)

そもそも有形固定資産とは、IFRS では以下の要件を満たす有形の資産をいうとされています。

- 1) 財貨の生産又は役務の提供に使用する目的、外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有し、
 - 2) 1 会計期間を超えて使用されると予想されるもの。
- また、有形固定資産項目の取得価額は、次の場合に限り認識する必要があります。
- 1) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、
 - 2) 当該項目の取得原価が信頼性をもって測定できる場合。

(減価償却の計算要素)

さて、減価償却計算を行う上での計算要素は以下の通りです。

- 1) 取得原価の測定:費用として配分する金額を決める必要があります。
- 2) 耐用年数:償却可能価額を何年間にわたって配分するのかを決めます。
- 3) 残存価額:耐用年数経過後の処分価額を決めます。
- 4) 減価償却方法:資産の経済的便益の消費パターンを決めます。

このうち、1)はその範囲が重要で、購入価額+付随費用+解体・除去・原状回復費用の見積額で算定されます。3)残存価額は一般的には金額的重要性が低いため議論にはなりません。

(減価償却方法―「経済的便益の消費パターン」を反映とは?)

本稿最初の項目で示したとおり、IFRS では減価償却について、A)「資産の将来の経済的便益の消費パターン」を反映しなければならないとされています。「将来の経済的便益」は、「資産の使用を通じて企業によって消費され」、「遊休状態にある間も、技術的経済的陈腐化や自然減耗などの要因で将来得られたかもしれない経済的便益の減少」が生ずることもあります。言い換えれば、「物質的減価」と「機能的

減価」と言えます。「物質的減価」は、有形固定資産を使用し、時が経過することにより発生し、「機能的減価」は、外部経営環境に大きく左右され、技術革新のスピード、製品ライフサイクルの長短などの要因に影響されます。例えば、技術革新のスピードが非常に速く、製品の寿命が短い場合であれば、初期段階の消費が大きく、その後逡減的なカーブを描く定率法が合致しているかもしれません。逆に、長期にわたって安定的な市場が見込まれる場合には、定額法が整合的となります。この機能的減価について考慮することは、減価償却を経営管理の視点からも捉えることが出来るので有用と言えるでしょう。

（耐用年数）

耐用年数は、有形固定資産の償却可能価額を配分する期間のことをいいますが、

- 1) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間
- 2) 企業が当該資産から得られると予想される生産高又はこれに類似する単位数とされています。

この意味は、企業の固有の事情を個別に反映させたものでなければならないということです。具体的には、・当該資産について予想される使用量、・予想される物理的自然減耗、・生産技術の変更、向上若しくは今後見込まれる技術的経済的陳腐化の状況、・使用に対する法的制約などの状況を考慮して決めることとされています。実際には、「物質的減価」要因と「機能的減価」要因を具体的にどう見積るのかという点が課題となります。

（事例）

ひとつ事例をご紹介します。

以下はソフトバンクグループ株式会社の有価証券報告書に記載されている有形固定資産の重要な会計方針の記載の例です(2017年3月期の開示例で、2012年4月1日にIFRSに移行しています)。

『有形固定資産の測定には原価モデルを採用し、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した金額で測定しています。取得原価には、当該資産の取得に直接付随する費用、解体・除去および設置場所の原状回復費用の当初見積額を含めています。

減価償却費は、償却可能価額を各構成要素の見積耐用年数にわたって、主として定額法により算定しています。償却可能価額は、資産の取得価額から残存価額を差し引いて算出しています。土地および建設仮勘定は減価償却を行っていません。

主な有形固定資産項目ごとの見積耐用年数は、以下の通りです。

建物及び構築物 建物 12～50年、その他 5～15年

通信設備 無線設備等 5～30年、通信用鉄塔 15～42年、その他 5～40年

器具備品 リース携帯端末 2～3年、その他 4～10年

資産の減価償却方法、耐用年数及び残存価額は各年度末に見直し、変更がある場合は、会計上の見積りの変更として将来に向かって適用しています。』

（コメント）

ソフトバンクグループ(株)の2017年3月期の総資産は約24兆円、そのうち有形固定資産の簿価は約4兆円。約4兆円には日本国内の通信事業、米国スプリント社の通信事業、アーム社の事業などが含まれています。それらをすべてふくめた記載が上記です。なお、年に一度公表されるこの会社の有価証券報告書は329ページの分量になります。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile: +66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th



日本国公認会計士 金澤 厚



第66回 タイ国 ビジネス事例 アトランダム ⑤1 IFRS ⑫

IFRS の導入を積極的に進めたい企業の関心事のひとつに、「のれん」は償却しないという処理方法があるのではないのでしょうか。今回は、「のれん」の取り扱いについて、その概要、特徴などをご紹介します。

(IFRS 上、企業結合の特徴的な概念)

IFRS (International Financial Reporting Standards、「国際財務報告基準」) 第 3 号に企業結合の規定があります。企業結合には、以下のような特徴的な概念があります。現行の日本基準と IFRS との比較で考えてみます。

(企業結合とは?)

まず、企業結合とはなんでしょうか。

IFRS では、企業結合とは取得企業がある事業に対する支配を獲得する取引又はその事象をいっています。この点、日本基準では、ある企業(又はある企業を構成する事業)と他の企業(又は他の企業を構成する事業)が一つの報告単位に統合されることが規定しています。

この基本的な考え方の違いが会計処理方法の違いとなります。

(取得法か?、パーチェス法か?)

IFRS では企業結合を事業に対する支配権の獲得と考えることから、企業結合の会計処理について、**取得法 (Acquisition Method)** が採用されます。支配権を獲得する際の事業の評価は公正価値 (Fair Value) に基づいて行い、買収される側の企業の公正価値と等しい対価が交換されると考えます。

一方、日本基準では**パーチェス法 (Purchase Method)** が適用されます。支配権の獲得、つまり M&A とは企業の売買であって、企業買収は正に「購入」であり、資産の購入に準じた処理を行います。

この考え方の相違は、買収付随費用の取り扱い方法の相違となって表れます。取得法の場合、「購入」とは考えませんので、取得原価に付随費用を含めるという考えは全くできません。

一方、パーチェス法の場合は、資産の購入の際に付随費用を取得原価に含めて処理するのと同じように、取得関連費用(アドバイザー報酬、DD 費用など)を株式の取得原価に含めるという処理が自然です。しかし、現在の日本基準では、国際的な会計基準との比較可能性の確保、取得原価に算入すべき関連費用の範囲の不透明性という観点から、取得関連費用は事業年度の費用として処理し、主要な取得関連費用の内容、金額を注記することとされました。

(のれんとは? - 算定方法は? PPA?)

のれんとは、簡単に言えば、被買収企業の時価評価後の純資産と買収価額の差額となります。買収対象企業の対価は様々な理由によって純資産価額よりも高くなることがあります。プラスの差額であれば資産として計上されます。理論的には、将来的な収益力やブランド力を表しているとされますが、あくまで会計的な差額を表したに過ぎず、資産といっても実態がある訳ではありません。

IFRS ではこの差額について、買収の対価を識別可能な資産負債に配分したうえで、明確に資産負債に配分しきれなかった金額をのれんとして認識します。

一般的には、この過程を **PPA (Purchase Price Allocation)** といいます。取得価額の配分という意味で PPA という略称で呼ばれています。

では、この PPA で問題となるのは識別する資産の内容です。IFRS では被買収企業の財務諸表では認識していなかったような無形資産であったとしても、価値を識別して把握できるのであれば、のれんではなく、別の無形資産として認識することが必要です。例えば、「顧客基盤」などを評価した上で無形資産として認識する場合があります。

こういった厳密な切り分けを IFRS が求めるのは、のれんを償却しないからです。のれんを償却しないからこそ、のれんの中から一定期間で償却できる無形資産をのぞいて本当に償却できない(=耐用年数を確定できない)部分のみをのれんとして計上することが求められます。買収対価と被買収企業の純資産額との差額全体が無条件で償却不要という訳ではありません。

(のれんの定期的な償却はしないが、每期減損テストを行う)

PPA という手続きを経て、のれんとして計上した金額を IFRS では償却しません。しかし、每期減損テストを行う必要があります。減損テストとは、資金回収可能性のチェックです。将来の資金回収可能額を割引現在価値により見積り、のれんの残高を全額回収できるかどうかを確認する作業です。

この減損テストを最低でも年に 1 回は行うこととされています。更に、日本基準と異なり、減損しない場合でも回収可能価額まで算定することが求められます。また、回収可能価額の算定方法について詳細な注記が必要です。

(IFRS 導入前ののれんは?)

IFRS 導入前ののれんは日本基準に従って定期的に償却されていたはずですが、IFRS 移行時点で残高があった場合はどう取り扱うのでしょうか。IFRS は、原則あたかも昔から IFRS を適用していたかのように遡及適用することを求めています。しかし、遡及適用の例外のひとつとしてのれんの場合は遡及適用が免れています。つまり、従前の日本基準による適正な残高を引き継いだ上で、IFRS 導入後は非償却とするのが基本的な処理です。途中まで償却したのれんも IFRS 適用により償却はストップとなり、減損テストのみ行うこととなります。

(事例)

ソフトバンクグループ株式会社の有価証券報告書(2017 年 3 月期)から関連する箇所をご紹介します。『企業結合』企業結合は支配獲得日に、取得法によって会計処理しています。(中略)
支配獲得日において、取得した識別可能な資産及び引き受けた負債は、(中略)支配獲得日における公正価値で認識しています。

のれんは、移転した対価と被取得企業の非支配持分の金額の合計が、支配獲得日における識別可能な資産及び負債の正味価額を上回る場合にその超過額として測定しています。(中略)

のれんは、償却を行わず、配分した資金生成単位(等)に減損の兆候がある場合、および減損の兆候の有無に関わらず各年度の一定時期に減損テストを実施しています。

『無形資産』企業結合により取得した無形資産は、当初認識時にのれんと区分して認識し、支配獲得日の公正価値で測定しています。(中略)

耐用年数を確定できる主要な無形資産項目ごとの見積耐用年数は以下の通りです。(以下抜粋)

・テクノロジー:8~20 年、顧客基盤:4~24 年、有利なリース契約:7~23 年、周波数移行費用:18 年

『のれんの減損』(のれん)の減損テストにおいて資金生成単位(等)の回収可能価額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を(中略)帳簿価額から減額しています。

CREATIVE MANAGEMENT CONSULTING Co., LTD.

立ち上げ、会計、税務から各種調査・相談まで、タイに進出する現地法人の業務を強力に支援いたします。

1.会社立ち上げ、2.開業後の管理支援、3.記帳、4.申告書作成支援・チェック

【連絡先】日本国公認会計士 金澤 厚

Mobile:+66 8 4708 2408 E-mail: kanazawa@cmcs.co.th