

IFRS 任意適用に関する 実務対応参考事例

2014年1月15日版



日本経済団体連合会
IFRS 実務対応検討会

(本資料は、企業の実例を踏まえ更新することがあります。)

はじめに

我が国では、2010年3月31日以降に終了する事業年度から、上場企業の連結財務諸表に、国際会計基準(IFRS)を任意適用することが可能となっています。金融庁企業会計審議会が2012年7月に公表した「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」においては、「現行制度の下で、IFRS適用の実例を積み上げるとともに、その中で、どのような点が具体的にメリット・デメリットとなるのかを十分に把握し、それに対応するための取組みを検討・実行していくべきである」とされたところです。

また、同審議会が2013年6月に公表した「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」においても、「まずは、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であると考えられることから、IFRSへの対応の当面の方針として、「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」及び「単体開示の簡素化」について、考え方を整理する」こととされ、順次、対応が図られております。

既に任意適用を開始している企業に加え、今後、適用を検討する企業は増加していくことが予想されます。そこで、経団連企業会計委員会企画部会では、既に任意適用を開始している企業ならびに任意適用に向けた具体的な検討を開始している企業の有志からなる「IFRS実務対応検討会」を2012年8月に設置し、IFRS適用にあたっての各社の対応事例を整理し、とりまとめることで、各企業における今後の任意適用の検討に向けた参考としていただくことと致しました。

なお、各社の対応事例は、各社の主たる検討・判断の過程を記載しているものであり、その背景や判断の全てを記述できているものではございません。具体的なIFRS適用のあり方は、各企業の個別の状況を踏まえて検討し、判断すべきものですので、御留意ください。

【本資料に関する御連絡先】

経団連 経済基盤本部

E-mail:kigyo-kaikei@keidanren.or.jp

TEL:03 - 6741 - 0627 大熊、03 - 6741 - 0671 浅野、03 - 6741 - 0743 川本

目次

IFRS 適用の意義と課題	3
有形固定資産の減価償却方法及び耐用年数	12
開発費の資産計上	39
連結の範囲・決算報告期間の統一	56
非上場株式の公正価値評価	80
資産の減損	98
有給休暇引当金	124

Vol.0 IFRS 適用の意義と課題

各社は IFRS を任意適用するか否かの判断において、それぞれの事業環境、経営戦略を踏まえながら総合的な検討を行っている。本検討会参加企業は、IFRS 適用による様々なベネフィットが、移行等にかかるコストを上回ると考え、IFRS を適用、若しくは積極的に検討を開始するに至っている¹。

各社が考える IFRS 適用の意義

各社とも対外的な観点と内部管理上の観点の両面から IFRS 適用の意義を考えている。

(a)対外的な観点からの意義

- 対外的な観点での意義として、グローバルな視点での競合他社との比較可能性の向上（投資家の利便性向上、市場における適切な評価の獲得）や、国際的な資本市場における資金調達手段の多様化を挙げる企業が多かった。
- EU による同等性評価において一定の評価を得ているとはいえ、国際的に十分に浸透していない日本基準を使い続けることへの将来的なリスク回避や、国内外の M&A において、米国 SEC への Form-F4 による届出が必要となった際の迅速な対応の必要性を挙げる企業もあった。
- IFRS を任意適用している企業からは、社内的に IFRS 適用の目的が十分に浸透した後に適用開始したことから、導入前後において大きな混乱はなく、投資家からも好意的な反応を受け、導入当初としては一定の効果が得られたとの意見があった。

(b)内部管理上の観点からの意義

- 各社とも IFRS を適用した場合、並行して内部管理にも IFRS を活用することを検討している。
- グループ全体で IFRS を活用、会計基準を統一することにより、財務情報の品質向上、ガバナンス強化、グループ全体の業務効率化に寄与すると考える企業が多かった。
- 対外的な指標と内部管理上の指標を統一することにより、社外へのコミット

¹ なお、IFRS の任意適用予定及び積極的に検討している企業は、少なくとも 60 社程度と推定される。（2013 年 2 月現在経団連事務局推計。経団連検討会参加企業及び最近の新聞等で紹介のあった企業等）東証一部時価総額上位 50 社のうち約 4 割の企業が検討を行っていると考えられる。

メントを意識した事業運営、予算管理を促すと同時に、二重コスト負担の排除を目指す企業も多かった。

表 1) 各社が考える IFRS 適用の意義、適用を検討するに至った背景

A 社	<p>マネジメントの中心が連結となって以降、会計処理が地域毎に異なるのが内部管理上の大きな問題となっている。</p> <p>グループベースで、会計処理方針を統一することによる内部管理の改善を図り、同じ基準で意思決定や評価を行うことが大きな目的である。</p> <p>財務諸表の比較可能性向上により投資家の利便性を向上させ、グローバルな資金調達の機会が広がることも目的としている。</p>
B 社	<p>日本基準を適用し続けることのリスク(レジェンド問題の再燃)の回避。</p> <p>国内資金調達環境が変化するリスク(金利上昇等)への対応⇒海外市場からの資金調達の準備。</p> <p>今後、国内外の M&A において、米国株主が 10%以上となる場合、SEC に FormF-4 における届出書の登録が必要となる可能性がある。その際には、IFRS 又は米国基準財務諸表を作成していることが必要である。</p> <p>競合他社との国際的な比較可能性の向上。</p>
C 社	<p>事業管理の観点：国内外のグループ会社を同じモノサシで管理できる。海外の同業との業績比較が容易になる。</p> <p>M&A 等の観点：M&A により米国 SEC 登録が必要になった場合でも対応可能となる。海外企業との合弁事業を行う際に投資パートナーとのコミュニケーションが容易になる。</p> <p>資金調達の観点：海外市場における資金調達等の選択肢が広がる。</p> <p>IR の観点：海外の機関投資家が投資対象として検討しやすくなる可能性がある。</p>
D 社	<p>基準のグローバルスタンダード化による財務諸表の品質向上。</p> <p>経営ツールとしての活用。</p> <p>複数の会計基準をフォローする負担の解消。</p>
E 社	<p>同業他社との国際的な比較可能性向上。</p> <p>基準のグローバルスタンダード化による財務諸表の品質向上、内部統制の強化に寄与。</p> <p>資金調達の選択肢拡大。</p> <p>のれんの非償却による適正な業績の管理・開示。</p>
F 社	<p>競合他社との国際的な比較可能性の向上。</p> <p>資金調達手段の多様化。</p> <p>グループ内の業績管理の一元化。</p>

G 社	<p>グループ内の会計基準の統一による経営管理・業務改善。（海外子会社の経理業務集約等）</p> <p>※いずれは会計基準が一つに（国際会計基準に）収斂するのではないかと考え検討を開始した。</p>
H 社	<p>グローバル資本市場における傘下子会社も含めた財務報告の合理化、監査リスクの低減。</p> <p>グローバル統一オペレーションによる、グループ全体の業務効率向上（コスト削減含む）の一環として、会計基準を統一を図る。</p> <p>子会社の決算システム（単体、連結とも）のグループ統一化も同時に図る。</p>
I 社	<p>海外でのビジネス規模が大きく、現地子会社が IFRS を適用していることから、統一した業績管理指標としてグループ全体で IFRS を用い、グローバルにガバナンスを強化するツールとして活用することを目的のひとつとしている。</p>
J 社	<p>現在、IFRS はグローバルな会計基準としての地位を獲得するに至っているが、こうした流れの中、当社グループにおける IFRS 適用意義を検討し、IFRS 適用が当社グループの事業活動にメリットがあるのか、グローバル市場で競争力のある会社になるために必要なのかという観点から、IFRS 適用要否について検討を進めている。</p>

内部管理への IFRS 活用方針

- 内部管理への IFRS の活用方針については、各社により対応が分かれている。IFRS の適用の方法も、グループ内の個社毎に IFRS 適用を徹底する企業と、連結調整によって活用する企業とがあった。
- IFRS を活用した経営管理指標に関し、非上場株式の時価評価など、時価会計の適用範囲が拡大する規定や、年金の数理差異のノンリサイクリングの扱いなど、マネジメント上の当期純利益を表示するのに適当ではないと考えられる部分については、綿密なコスト管理からなる販売政策や原価改善を重視する経営管理には適さないと判断し、修正を行うことを検討している企業もあった。
- IFRS の適用による制度開示の損益とマネジメント損益の差異について、IR において内訳を表示、説明することを検討している企業がある。

表 2) 内部管理上の IFRS 活用方針

A 社	<p>毎月の業績管理に IFRS を使用予定。(売上高など損益関係指標のみ、含む簡便計算)</p> <p>外部発表の指標(制度会計)と管理の指標(管理会計)を合わせることで二重の数字を持つことを排除。(内部説明=外部説明)</p>
B 社	<p>連結損益管理及びグループ会社管理は一部補正したマネジメント損益を軸に行う予定。</p> <p>一方で制度開示の損益は IFRS ベースの損益となることから、IR においてはマネジメント損益・IFRS ベース損益・両損益の差異内訳を表示する予定。</p> <p>従って、制度開示の損益についても全社的な管理の対象には含める予定。</p>
C 社	<p>IFRS 導入後の予算・中計は IFRS ベースの連結財務数値を前提に作成する予定である。(IFRS による連結財務諸表を開示する以上、比較対象の連結予算・中計も同じ IFRS で作成する必要がある→IFRS に加え日本基準の予算・中計を作成する 2 重作業を避ける。)</p>
D 社	<p>IFRS による連結財務諸表にて社内業績管理を実施。</p> <p>従来、業績評価の透明性を高める観点から、社内の業績管理に基づく対外開示を実施している。</p>
E 社	<p>社内管理上の計算は財務会計を基礎としており、両者間の調整は、DC 計算や部門間の費用配賦、一時的な損益の負担部門調整等に限定されている。</p> <p>この方針は IFRS 移行後も変わらず、IFRS ベースの売上・損益が社内管理上の財務 KPI を構成する。</p> <p>このように、開示する財務情報に直結した指標を社内管理上も使用することで、社内の各部門(長)が社外へのコミットメントを常に意識した(社長目線での)事業運営や予算管理(PDCA マネジメント)を行うことを促す。</p> <p>IFRS を適用した場合の社内管理上の課題としては、導入一時金等の無形資産計上に伴う償却・減損の予算管理における取扱い(適切な予算計上の問題)があげられる。</p>
F 社	<p>事業計画の策定及び全社業績管理に IFRS を使用。</p> <p>社内管理に IFRS を活用する意義は、IFRS で公表する財務数値を適切に投資家に説明するため。</p>
G 社	<p>基本的には、統一された会計基準(=ひとつの物差し)により主要子会社の月次管理等実施を前提に考えている。</p> <p>なお、財務会計に IFRS 適用が認められない非上場国内主要子会社等、IFRS を適用しない会社の取扱いは、IFRS 月次を個社で作成するかどうかを含め今後検討。</p>

H社	業績管理の基として、財務諸表を個社ベースから IFRS で作成する。ただし重要性の基準は、連結全体のレベルで設定。 グローバルで子会社の業績評価指標の統一化。 グローバルで子会社の教育がしやすくなり、各社での学習が可能となる。
I社	事業部門の評価のベースに、IFRS での財務情報を用いることにしている。 IFRS 適用をきっかけにして、指標の中身を変更し、従来の営業損益を中心とした指標から、税引前損益に近い指標を用いる予定。 マネジメントを中心に、社内の理解を得るための啓蒙活動に苦労している。
J社	IFRS を適用した場合は、業績評価や事業評価なども IFRS ベースで実施することを考えている。 社内管理に IFRS を活用する意義は、グローバル基準により評価のものさしを統一して連結経営管理を実施していくことにあると考えている。

各社が考える実務上の課題

- 実務上の課題として業績管理面から、経常利益に変わる経営管理指標の検討や、OCI のノンリサイクリングに伴う当期純利益概念の変質、連単分離項目の業績管理上の取扱いを課題として挙げる企業が多い。
- 事務コスト負担が重い項目として、ほとんどの企業が過大な開示項目への対応を挙げている。その他非上場株式の公正価値評価、MOU 項目を中心とした IASB において審議中の基準への対応を挙げる企業が多かった。
- また、親子会社間の役割分担の整理、並行開示期間のリソース不足の対応や決算システムの改訂、単独及び国内グループ会社では日本基準で決算実務を行うことによる二重管理負担等が挙げられた。
- IFRS 適用にあたって、競合他社との比較可能性の向上や、M&A や資金調達などの個別項目について、具体的なメリットを定量的に示すことは困難である一方、連単分離への対応や開示項目増加による事務コスト負担の増加などのマイナス面は明確であるため、社内の合意形成を図ることが難しいという企業もあった。

課題への対応

- 業績管理に係る課題への対応は継続検討としている企業が多いが、IFRSの税引き前当期純利益から、退職後給付の数理計算上の差異のノンリサイクリング項目やのれんの非償却を補正した損益を活用する予定とする等、独自の対応を検討している企業もあった。
- 開示項目の増大やIASBにて審議中の基準等への対応策として、多くの企業が監査法人とアドバイザー契約を締結し、課題の解決を図っている。
- リソース不足等への対応として、担当部署の新設や社内人員配置を見直す企業もあった。

表 3) 各社が実務対応上苦勞した(している)点とその解決策

A社	苦勞した(している)点	開示項目(段階利益の表示)をどのようにし、外部とどの指標でコミュニケーションをとるか。
	解決策	検討中。
B社	苦勞した(している)点	<p>経営管理面：</p> <p>①経常利益に代わる経営管理指標の検討(セグメント損益も同様)</p> <p>②OCIのノンリサイクリング(退職給付会計等)に伴う当期純利益概念の変質</p> <p>③のれん非償却化⇒事業価値毀損時の減損リスク</p> <p>④協力会社投資設備のオンバランス化(リース基準)</p> <p>個別業務面：非上場株式の公正価値評価(対象銘柄の範囲選択)</p> <p>注記作成業務の増大</p>
	解決策	<p>経営管理面：①②③IFRSの税引前当期純損益に以下を補正した損益を使用予定。</p> <p>・退職給付数理差異(ノンリサイクルからリサイクルへ)、のれん(非償却から償却へ)</p> <p>④協力会社投資設備：オンバランス化の予定、なお損益影響はなし。</p> <p>個別業務面：対象銘柄の範囲を限定したうえで対応予定。(10銘柄程度)</p> <p>注記作成業務の増大：IFRSを適用している同業海外会社の事例を参考に注記項目は限定する予定。報集約ツールは大量情報を効率的に集約できるように整備。</p>

C社	苦勞した (している)点	業績管理との関係整理。 <ul style="list-style-type: none"> ✓ IFRS で作成した財務数値に基づく経営管理指標の検討 ✓ 連単で差異が生じる項目の業績管理上の取扱い ✓ 12月決算会社の業績管理上の取扱い等 親子会社間の役割分担の整理及び並行開示期間のリソース不足への対応。
	解決策	業績管理との関係の整理については、今後決算数値への影響額がある程度明確になった時点で社内の合意形成を図る予定。 親子間の役割分担については、レポート・パッケージ改修等の議論を通じて社内の合意形成を図る予定。 また、並行開示期間のリソース不足については、社内人員配置の見直し等（場合によっては社外リソースの活用）により対応する。
D社	苦勞した (している)点	注記情報への対応。
	解決策	監査法人と一つ一つ課題の整理を図る。
E社	苦勞した (している)点	①IFRS 開示前年度・任意開示期間における IFRS と日本基準の二重管理、および注記情報の大幅な増加に対応するための決算期の工数増。 ②IFRS に対応するためのシステム改訂（特に固定資産システム、連結システム） ③社内事業部門、および子会社（特に海外子会社）との調整・指導など。 ④IFRS ベースでの Non-GAAP ベースの業績（Core earnings）の検討。
	解決策	①主に外部リソースの活用（監査法人への業務委託）で対応。並行して、海外子会社も活用した連結プロセス・システムの合理化を検討予定。 ②コンペにより、品質・コスト面で最適なシステムベンダーを選定のうえ、ベンダーと連携してシステム改訂を実施。 ③社内事業部門、主要子会社との密なコミュニケーションを行うことで解決を図る。 ④無形資産の償却・減損の取扱いを中心に、ベンチマークの収集やアナリスト等のヒアリングを実施し、最適な開示案を検討。

F 社	苦勞した (している)点	内部的な業績管理を IFRS に統一。決算報告期間の統一。 新基準、基準改定への対応と情報収集。
	解決策	グループ全体および各事業セグメントの事業計画を 2012 年 4 月公表の計画より IFRS で作成し、内部的な業績管理を IFRS に統一した。決算報告期間の統一については、F 社及び国内子会社を 12 月期に変更することにより、2014 年 12 月期で統一する予定。 新基準、基準改定への対応と情報収集については、社内に担当部署を新設するとともに、監査法人・外部コンサルから定期的に情報収集を実施。
G 社	苦勞した (している)点	過大な開示項目への対応、重要性の判断、経理システムの改修、グループ会社への展開。 基準等（有形固定資産の減価償却方法、決算期の統一、非上場株式の公正価値評価、特定の研究開発目的に使用する資産の取扱い、有給休暇引当金、連結の範囲、MOU 項目）への対応。
	解決策	基準への対応関係：アドバイザー契約の活用、主要子会社との検討体制の構築等により実務上の対応を含めて検討・整理中。 グループ会社への展開：各子会社グループのリーダー会社の中核となって展開。（海外会社は監査法人のコンサル等も活用） 経理システム等の改修：基準への対応整理を踏まえて対応予定。
H 社	苦勞した (している)点	内部業績評価の見直し。（ノンリサイクリング項目の取扱い、OCI の取扱い等） IASB で改訂中の基準（リース、収益認識他）への対応。
	解決策	検討中。
I 社	苦勞した (している)点	連結は IFRS で内部管理・開示ともに対応する一方、単独及び国内グループ会社には日本基準での決算実務が残るという二重管理負担。
	解決策	システムも含めて、業務の効率化を図ることで解決しようとしている。

J社	苦労した (している)点	<p>事業のグローバル展開を加速する中、会計基準についてもグローバル基準を採用し、連結経営の更なる強化に活用していくという大きな考え方は受け入れやすいと考えられる。</p> <p>しかし、比較可能性、M&A や資金調達などの個別項目について具体的なメリットを定量的に示すことは困難である一方、連単分離への対応や、開示項目増加による事務コスト負担の増加などのマイナス面は明確である。</p> <p>このため、IFRS 適用要否は、事業経営の中で何を重視するかという判断によって見解が分かれることになり、誰もが納得する適用意義を整理することが難しい。</p>
	解決策	検討中。

まとめ

- 本検討会参加企業は、グローバルな視点での競合他社との比較可能性の向上や、国際的な資本市場における資金調達手段の多様化の実現、グループ全体で会計基準を統一することによる経営管理やガバナンスの強化、業務効率化等、IFRS 適用のベネフィットがコストを上回ると捉えている。
- 一方で、各社ともマネジメントとして疑問を抱かざるを得ないいくつかの基準の存在や、開示内容の増大をはじめとする負担増などの課題を認識している。
- IFRS を適用予定、若しくは積極的に検討している企業が徐々に増加する中、より円滑な IFRS への移行を実現するために、引き続き、企業の経営感覚に合致した基準とするための IASB に対する意見発信の継続、過大な開示項目の是正を求めるとともに、国内制度としても、金商法上の個別財務諸表に関する開示について抜本的な簡素化を図る等の配慮も求められる。

Vol.1 有形固定資産の減価償却方法及び耐用年数

1. 関連基準等の整理

(1) 減価償却方法

① IFRS (IAS 第 16 号及び IFRS 財団教育文書「減価償却と IFRS」(※1))

- 使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない。(IAS 第 16 号 60 項)
- 資産の償却可能額を耐用年数にわたって規則的に配分するために、種々の減価償却が用いられる。そうした方法には、定額法、定率法及び生産高比例法がある。(IAS 第 16 号 62 項)
- 連結財務諸表は、類似の状況における同様の取引及び事象に関し、統一された会計方針を用いて作成されなければならない。(IAS 第 27 号 24 項)
- 「定額法は他の方法よりも優先されるのだろうか。この点についても、私(※2)はそうは思わない。…定額法は最も容易な方法となっているが、必ずしも優先される方法だとは限らない。」(IFRS 財団教育文書)
- 「IAS 第 16 号第 56 項は耐用年数に関するガイダンスを示している。これは消費パターンを考慮する際にも、役立つかもしれない。…このリストは包括的だろうか。…私(※2)はそうは思わない。例えば、耐用年数の後半に、より多くの修繕やより頻繁なメンテナンスが必要となる資産は多い。同様に、経営者は、ある資産を使って製造される製品の価格が、当該固定資産の耐用年数にわたって低下していくと予想するかもしれない。これらはいずれも、定率法が消費パターンのより良い近似となる場合があることを示している。」(IFRS 財団教育文書)

(※1)本教育文書は、我が国が、IAS 第 16 号「有形固定資産」の減価償却の取扱いを明確化することを求めたのに対応して、2010 年 11 月に、IFRS 財団が公表したものである(ただし、対象は日本に限定されない)。また、本教育文書は、IASB 国際活動担当ディレクターの Wayne Upton 氏の個人的見解に基づいて記載されている。

(※2)「私」は、Wayne Upton 氏本人である。

②日本における取扱い

- 資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。(企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五)
- 固定資産の減価償却の方法としては、次のようなものがある。
(1)定額法 (2)定率法 (3)級数法 (4)生産高比例法
(企業会計原則注解 注 20)
- 法人税法では、固定資産の減価償却に関して詳細な規定を設けている。このため、多くの企業は、減価償却に関して独自の規定を設けることはほとんどなく、法人税法の規定に従って減価償却費の計算を行うことが実務慣行として定着している。したがって、減価償却の方法については、法人税法は企業会計に係る法令等と同等の性格を有しているものと考えられる。
(監査委員会報告第 57 号(※)「3.建物(付属設備を除く)の減価償却」より抜粋)
- 従来の会計実務において認められてきた減価償却方法については今後も容認できるとの立場を堅持しつつ、昨今の税制改正に関する当面の監査上の取扱いを含めて示している。
(監査・保証実務委員会実務指針第 81 号 5 項)

(※)本監査委員会報告は、平成 24 年 3 月 22 日をもって廃止されている。

(2) 耐用年数

①IFRS (IAS 第 16 号)

- 耐用年数とは、次のいずれかを言う。(6 項)
 - (a) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間。
 - (b) 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。
- 資産の耐用年数の決定に当たっては、次のような要因のすべてを考慮する。(56 項)
 - (a) 当該資産について予想される使用量。使用量は、当該資産の予想生産能力又は実際生産高を参考にして検討される。
 - (b) 予想される物理的自然減耗。これは、当該資産を使用する操業シフトの回数、修繕及び維持計画、休止中の当該資産の管理及び維持などの操業上の要因に左右される。
 - (c) 生産技術の変化若しくは向上、又は当該資産によって製造される製品若しくは提供される役務に対する市場需要の変化から生じる技術的又は経済的陳腐化。
 - (d) 資産の使用に対する法的又は類似の制約、例えば関連するリースの満了日。
- 資産の耐用年数の見積もりは、同様の資産を有する企業の経験に基づく判断の問題である。(57 項)

②日本における取扱い

- 耐用年数は、減価償却資産の単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならない。(監査・保証実務委員会実務指針第 81 号 12 項)
- 耐用年数は、対象となる資産の材質・構造・用途のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特_殊的条件も考慮して、各企業が自己の減価償却資産につき、経済的使用可能予測期間を見積もって自主的に決定すべきである。(同 13 項)
- 法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場_合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。(同 24 項)

2. 問題の所在

(1) 減価償却方法

- IFRS では、企業は、将来の経済的便益が消費されるパターンを反映した減価償却方法を判断しなければならない。各社は、減価償却方法の判断を行うにあたり、どのような検討を行い、どの減価償却方法が消費パターンを最もよく反映するものと判断したのか。

(2) 耐用年数

- IFRS では、有形固定資産の耐用年数を「企業の経験に基づいて判断する」ことを要求している。一方、我が国では、税法上の耐用年数を適用している場合が多い。我が国の税法上の耐用年数は、企業の使用実態に即して設定されていることから、IAS 第 16 号の耐用年数として適当な場合もあると考えられるが、各社は、どのような検討を行い、耐用年数を判断したのか。

3. 各社の対応の概要

(1) 減価償却方法

減価償却方法の判断の概要

- 各社とも、経済的便益の消費パターンにより近い減価償却方法は何かとの観点から、減価償却方法の判断を行っている。
- 経済的便益の消費パターンに加え、グループ企業間での会計方針の統一、競合他社との会計方針の統一による比較可能性の向上といった点を考慮している企業もある。

各社が行った検討の内容

- 各社の実態に応じ、検討方法・内容は様々である。例えば、修繕費の発生傾向、あるいは、製品の生産高や販売価格等の情報を用いて、総合的な判断を行っている。

各社が採用した減価償却方法

- 定率法適用の判断をした企業、定額法適用の判断をした企業の両方があった。また、定額法適用の判断をした企業の中でも、単体については定率法を適用することとした企業(連単分離)と、単体も定額法を適用する企業とがある。

	連結＝定率法	連結＝定額法
単体＝定率法	A社・B社	G社・H社
単体＝定額法		C社・D社・E社・F社

- 連単ともに定額法適用の判断をした企業は、IFRS適用を機に定額法適用の判断をしたものではなく、IFRS適用以前に、判断を行っている。
- また、国内のみで事業を展開しているグループ会社の生産設備と、国内及び海外の両方で事業を展開しているグループ会社の生産設備とで、減価償却方法を分けている企業もあった。

(2) 耐用年数

各社が行った検討の内容

- 大半の企業は、主要な有形固定資産の使用開始から廃棄または大規模修繕等までの「使用可能予測期間」と、現行の耐用年数との乖離について検証を行っている。
- このような過去・現在の使用状況の検証を基礎としつつ、今後の使用予定や経済環境等を加味して、耐用年数を見積もった企業が多い。

各社が採用した耐用年数

- 多くの企業が、現行の耐用年数が妥当であると判断している。
- 現行の耐用年数から変更した企業の中には、ごく一部の有形固定資産の耐用年数をより適切なものへと変更した企業と、グループ全体で、耐用年数を整合させるといふ点も考慮して見直しを行った企業とがあった。
- 我が国では、多くの企業が、会計上の耐用年数として、税法上の耐用年数を用いている。税法上の耐用年数は、企業の使用実態に即して設定されており、税制改正でも適宜実態に即した見直しが行われている。IFRSが求める「企業の経験に基づく判断」を行う上で、税法上の耐用年数は、1つの大きな拠り所となると考えられる。

現行の耐用年数を継続 又は概ね継続した企業	耐用年数を見直した企業
A社・B社・D社・E社・ G社・H社・I社・J社	C社・F社

4. 各社の対応事例

(1) 減価償却方法に関して、定率法を採用（又はその予定）した企業の対応事例

①A社の対応事例

(a)減価償却方法

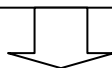
1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査内容]

- ✓ 国内X工場にて、平成10年～平成22年における、建物以外の修繕費及び減価償却費の発生の推移を調査した。

[調査結果]

- ✓ 修繕費と減価償却費の合計は逡減しておらず、一定の範囲内で推移していた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ [調査結果]より、耐用年数の後半において、減価償却費は定率法により逡減する一方、より多くの修繕やより頻繁なメンテナンスが必要(=修繕費が増加)となることが判明した。
- ✓ (工場の生産能力が一定である=経済的便益の消費パターンが一定であるので、)修繕費が増加することを考えると、減価償却費は逡減するのが妥当である。よって、減価償却方法は、定率法が整合的となる。

(b)耐用年数

1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討①

[調査内容]

- ✓ 他の基幹設備の使用・更新時期を左右する「設備①」(税法上の耐用年数：14年)について、改修のスペンを調査した。

[調査結果]

- ✓ 「設備①」は概ね14年程度で改修を行っていることが分かった。一方で、調査したもののうち、稼働期間が14年を大きく上回るものもあるが、それについては、資本的支出を繰り返し、機能を維持していた。



2. 検討を踏まえた判断①

- ✓ 「設備①」の改修のスペンは、税法上の耐用年数と同じ14年程度であることが判明したことから、「設備①」の耐用年数は、税法上の耐用年数と同じ14年が妥当である。
- ✓ 「他の設備」の使用・更新も、「設備①」の改修に左右されることから、基本的に、耐用年数を14年に設定する。

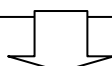
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討②

[調査内容]

- ✓ 「設備①」以外の設備について、平成22年度末の残価率(=残存簿価÷取得価額)を固定資産台帳より算出し、「耐用年数14年」で計算した場合の平均残価率25%(=減価償却開始後、7年経過時の理論残価率)と比較した。

[調査結果]

- ✓ 調査した設備のうち、「耐用年数14年」の設備の残価率は、概ね10%~30%の範囲に収まっていた。A社設備は全般的に古いことから、この残価率に違和感は生じなかった。
- ✓ 一方、「耐用年数5年」の「設備②」は、残価率3%程度と著しく小さく、また、残価率25%の場合の残存簿価との差も、500億円程度と、重要な差があった。



2. 検討を踏まえた判断②

- ✓ 「設備②」以外の設備は、残価率に違和感が無いため、引き続き14年の耐用年数で償却する。
- ✓ 「設備②」は、設備の現況に比し残価率が著しく小さく、実態に即していないと判断した。加えて、上記金額差異(重要性)も大きいため、現行の耐用年数(5年)から、14年の耐用年数へと変更する。

②B 社の対応事例

(a)減価償却方法

<< 検討手順 >> 減価償却方法・耐用年数

■方針・方向性

◇IFRS と日本基準の間に、本質的な考え方の相違はあるか? →No!

◇現場(事業所)において、現行処理に問題・違和感はあるか? →No!

◇直感的に、現行処理に問題・違和感はあるか? →No!

⇒現行会計処理の継続

■調査(事業所調査)

◇目的:「判断」のための基礎データ(資産の使用・管理状況等)収集

◇対象:機械装置(重要性で絞り込み)

◇方法:質問票送付・回収(耐用年数のみ)⇒実地ヒアリング(会計士同行)

■判断

◇「判断」は、様々な要素をふまえた総合的な結論・決定である

◇「判断」は、場合によっては「選択」である

◇「判断」は、「挙証」ではない

◇「判断」は、企業が主体的に行うもの、監査人が決めるものではない

◇「判断」は、監査をクリアするためのものではない

■方針・方向性

➤ 現行会計処理が IFRS においても適切であること、つまり経済的便益の予測消費パターンを最も近く反映していることを確認する。

➤ 経済的便益とはキャッシュフローを創出する能力であり、設備の能力、生産量、販売価格等から把握できる。このうち、設備の能力は使用に伴い低下していくため、企業は修繕を行う。これは、修繕費の計上が経済的便益の消費パターンの裏返しであることを示している。修繕費の計上は経験則的に使用期間に対応して増加していくことから、設備の能力の消費パターンは逓減傾向であり、定率法による減価償却が適切と考えられる。

■調査（事業所調査）

➤ IFRS 財団教育文書は、IAS 第 16 号 56 項「耐用年数の決定に係るガイダンス」の 4 要素が、経済的便益の消費パターンの把握においても参考となると示していることから、(a) 予想使用量、(b) 物理的減耗の 2 点を中心に実地ヒアリングを実施した。

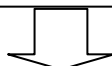
→調査結果

・ 資産の予想使用量 <IAS 第 16 号 56 項(a)に該当>

投資の決定は一定規模の工事量や製品需要の見込みが前提であり、設備導入から一定期間は資産の使用量は高い。しかし以降(将来)の工事量は不確実性を帯びてくるため、資産の使用量は導入当初に比べ相対的に低くなる場合がある。この場合は設備投資直後の方がより経済的便益の消費量は大きいと言える。

・ 修繕費の計上傾向 <IAS 第 16 号 56 項(b)に該当>

企業は、修繕の実施により設備の性能を一定に保ち、時の経過に伴う性能劣化(キャッシュフローを生み出す能力の低下)を抑止しているが、使用期間の後半になると、設備の故障箇所が増える等の理由で修繕費の計上が多くなる。また、同じ故障箇所の修繕についても、使用期間の後半は損傷度合が激しくなり修繕費が嵩む傾向にある。機械の性能が一定に保たれる中で、使用期間の後半により多くの修繕費が計上されることから、設備導入当初の方がより経済的便益の消費量が大きいと言える。



■判断

当社の事業用資産に係る減価償却の実態(消費パターン等)を、様々な視点から把握し、資産が将来生み出すキャッシュの量は資産の取得時に相対的に大きく、以後、経年に伴い逡減することが当社の実態を最も適切に表す、すなわち定率法が当社の消費パターンを最も近く反映した減価償却方法であると判断した。

➤判断要因

✓ 資産の予想使用量

設備投資直後の資産使用量が相対的に高い(設備投資時点の予想工事量がトップヘビー)

✓ 修繕費の計上傾向

耐用年数の後半により多くの修繕費が計上される

➤留意点

償却方法(定率法 or 定額法)の「判断」は、どちらの決定要因も存在する中で、どちらが『より』適切かの「選択」である。

(b)耐用年数

■方針・方向性

- ▶ IFRS の耐用年数の決定に関する原則は日本基準と同一である。日本基準は税法上の耐用年数について、経済的使用可能予測期間と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、妥当なものとして適用を認めている。また、実際に、税法上の耐用年数は実態を調査した上で決められている。
- ▶ 資産の耐用年数の見積りは、企業の経験に基づく「判断」の問題である。現在使用している税法上の耐用年数が、これまでの設備の使用経験から適切であると企業が「判断」するのなら、それは IFRS における耐用年数である。
- ▶ これまで長きにわたって日本の税法上の耐用年数を適用してきた経験から、当該耐用年数は使用可能予測年数として適切と考えられる。

■調査（事業所調査）

- ▶ これまでの経験において、

税法上の耐用年数が実態と著しく乖離しているものがあるか

ある場合は適切と考える年数および理由(※)

の確認手続(質問票の送付・回収)を実施した。

→調査結果：耐用年数の変更を要する資産なし。

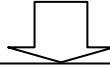
(※)なお、現行の耐用年数と比較して使用年数が長くても、次のような場合は、現行の耐用年数は合理的である。

- ・部分的な修繕や交換を実施して生産能力の維持を図っている結果として長期使用可能となっているが、新規投資時点では、概ね現行の耐用年数で事業を計画している。
- ・耐用年数経過時点またはその近辺において、生産能力を増加するための大規模修繕や資本的支出が行われている。

▶ IAS 第 16 号 56 項「耐用年数の決定に係るガイダンス」の 4 要素のうち、(b)物理的減耗を中心に実地ヒアリングを実施した。

→調査結果

- ・資産の長期間にわたる使用により、経年劣化による故障発生の増加や物理的陳腐化が生じるが、大規模修繕(資本的支出を含む)を行うことで、新規の資産取得に近い効果が得られる。この場合は、取得から大規模修繕までの期間を耐用年数と捉えることが適切であるが、現行の耐用年数に近いタイミングで大規模修繕を実施しているケースが多い。
- ・現行の耐用年数と比較して非常に長く使用されている資産が多いが、その理由として特殊機械の保有率が高い点が挙げられる。特殊機械は市場性が乏しく調達容易でなく、また価格も高額であることから、不具合が発生した際の適時の買替を行うことは難しいため、大規模修繕を行うことで、結果として、当初の期待以上に長期間にわたって使用している状況である。大規模修繕が必要な程度状況になるということは、本来は新規設備への買替を実施するタイミングにきたと言えるが、費用対効果の観点などから、修繕や部分改造で対応するケースが多い。



■判断

当社が現在適用している耐用年数は、当社における経済的使用可能予測期間に近似しており(著しく乖離しておらず)、会計上の見積りとして適切であると判断した。

▶判断要因

- ✓現在適用している耐用年数に概ね一致するタイミングで、大規模修繕や資本的支出を実施するケースが多い。
- ✓このような修繕や資本的支出を実施することにより、結果として、当初の期待を超える長期間にわたり使用されている資産が多い。

(2) 減価償却方法について、連単ともに定額法を採用(又はその予定)した企業の
対応事例

①C社の対応事例

(a)減価償却方法

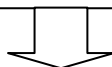
1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[問題意識]

- ✓ これまで、内部管理用として、同じ事業に対し、グローバルに正当な評価ができていなかったため、グローバルに減価償却方法を統一したい。

[定性的判断]

- ✓ 同じ事業で、グローバルに減価償却方法が異なるのは不合理である。日本以外は全て定額法であり、定率法の方がより実態を表すという理由はない。
- ✓ 事業特性上、稼働初期に収益力が高いという事実は無く、平均的に収益を得ている。
- ✓ コスト管理において、減価償却費の変動でコスト全体が変動するのは、収益との対応という観点から、実情に合っていない。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 減価償却方法を、グローバルに定額法に統一するために、日本基準上での減価償却方法を定額法へと変更した。

(b)耐用年数

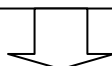
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 一部の資産について、過去の使用実績をベースに耐用年数を検討した。
- ✓ 今後の使用予定、技術革新、経済事情の変化等も考慮した。
- ✓ 同様な資産について、グローバルベースで調査を行った。

[調査結果]

- ✓ 税法上の耐用年数との乖離が見られた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 検討した資産については、平準的に使用しているという性質もあり、過去の使用実績をベースに、技術革新等を勘案し、耐用年数の見積もりを実施した。
- ✓ グループ全体の当該資産の使用実績から、平均にて耐用年数を算定し、税法上の耐用年数と乖離が見られたことから、実態に即した耐用年数に変更した。
- ✓ その他の資産についても同様に見直しを実施した。
- ✓ 以後、各設備の使用状況、技術革新、経済事情の変化等を考慮し、耐用年数の見直しを必要に応じて実施していく。

②D 社の対応事例

(a)減価償却方法

1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査の前提]

- ✓ 定額法を採用する有形固定資産残高は連結全体の91%を占めている(2011年3月期)。
- ✓ 資産の経済的便益の消費パターン及びIFRS適用後の財務諸表の比較可能性の観点からも、これらの有形固定資産については、定額法が否定されるものではないため、IFRS適用後も定額法を踏襲する。

[調査内容]

- ✓ 減価償却方法として定率法を採用している連結対象会社(有形固定資産残高にして連結全体の9%に相当)のうち、重要性の高い1社について、経済的便益の消費パターンに照らした減価償却方法であるかの検討を依頼予定である。

[調査結果]

- ✓ 検討を依頼予定である。

(b)耐用年数

1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討①(機械装置)

[調査の前提]

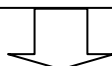
- ✓ 税法上の耐用年数を用いている資産について、大きなウェイトを占め、業界の特殊性が表れやすい機械装置と、金額的ウェイトが低く、業界の特殊性が無いと考えられる機械装置以外に区分し、耐用年数を検討した。

[調査内容]

- ✓ 【調査Ⅰ－計画系】D社の機械装置については、利用停止予定時期を明示した将来利用計画や、法令に基づく利用停止時期の制約がないため、取替・修繕計画を用いて正味回転期間を算定し、耐用年数と比較した。
- ✓ 但し、経過年数が耐用年数に達していない事業資産グループは、上記正味回転期間の調査は有効に機能しないと考えられるため、【調査Ⅱ－実績系】として、固定資産台帳を基に、除却済み資産の加重平均耐用年数と使用年数とを比較した。

[調査結果]

- ✓ 【調査Ⅰ】では、経過年数が耐用年数を超過している事業資産グループについては、正味回転期間と耐用年数との差異がそれほど乖離していない(差異は5年未満である)ことが判明した。
- ✓ 【調査Ⅱ】では、経過年数が耐用年数に達していない事業資産グループについて、耐用年数と使用年数の大きな乖離は見られなかった。



2. 検討を踏まえた判断①

- ✓ 【調査Ⅰ】では経過年数が耐用年数を超過している資産グループについて、修繕/維持的投資から正味回転期間を求めるアプローチは有効であり、正味回転期間と耐用年数との乖離が少ないことから、修繕維持による物理的耐用年数の延長が確認されたため、現行の耐用年数を継続できると判断した。
- ✓ 【調査Ⅱ】では耐用年数と使用年数とを比較し、大きな乖離が見られなかったことから、経過年数が耐用年数を経過していない資産グループについても、現行の耐用年数の見直しは不要と判断した。

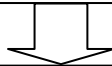
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討②(機械装置以外)

[調査内容]

- ✓ 機械装置以外の資産について、事業資産グループの分類はせず、全社ベースで耐用年数と経過年数(利用実績)を比較検討した。

[調査結果]

- ✓ 一部の資産は経過年数と耐用年数の乖離が僅少であった。
- ✓ その他、乖離が見られる資産は全て耐用年数が未達であり、何れも一般的な利用状況下にあると言える資産であった。



2. 検討を踏まえた判断②

- ✓ 機械装置以外の資産は技術革新等による陳腐化のリスクが一般的には無く、かつ、業種等による利用状況の格差は無いと想定されることから、利用による摩擦減耗という物質的自然減耗を考慮して決定することが適切であると判断した。
- ✓ 一部の資産は耐用年数と使用年数の乖離が僅少であり、現行の耐用年数は妥当であると言える。
- ✓ その他の資産については、長期利用を想定している資産であることから、耐用年数が未達であったが、税法上の耐用年数は、日本企業の一般的利用状況を考慮して設定されたものであり、見直しは不要と判断した。

③E 社の対応事例

(a)減価償却方法

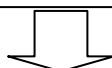
1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査内容]

- ✓ 保有する機械装置等の現状把握を行い、最近の経済環境の変化に伴う生産体制の変化、事業計画の見直し、設備投資計画などを踏まえ、機械装置等の消費パターンを検討した(具体的には固定資産の使用状況や修繕費の発生態様などの調査を実施した)。
- ✓ 上記の調査を踏まえ、下記の検討を実施した。
 - ・資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映する減価償却方法の検討
 - ・事業グループとしての減価償却方法の統一性の検討

[調査結果]

- ✓ 定額法が消費パターンを最もよく反映すると判断できる結果が得られた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 調査検討の結果、定額法が、より妥当であるとの見解に基づき、IFRS 適用以前に現行の会計基準の中で定額法へ変更した。

(b)耐用年数

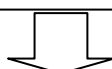
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 事業グループ毎の主要固定資産について、減却データ、全資産に占める償却済資産の割合、保守用資産の所有状況、資本的支出の実績、修繕の実績、設備使用計画、使用中の資産の経過年数などの調査を実施した。
- ✓ 上記の調査を踏まえ、下記の検討を実施した。
 - ・使用可能であると予想される期間の検討
 - ・当該資産から得られると予想される生産高等の検討
 - ・当該資産の期待有効期間の検討

[調査結果]

- ✓ 税法上の耐用年数も踏まえ、概ね現行の耐用年数が妥当と判断できる結果が得られた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 調査検討の結果、概ね現行の耐用年数の適用が妥当と判断している。

④F 社の対応事例

(a)減価償却方法

1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[問題意識]

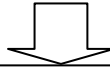
- ✓ ビジネス構造は、近年、製品を製造・販売するビジネスのウェイトが低下する一方、サービスを提供するビジネスが重要となってきた。
- ✓ 典型的なサービス収益は毎年定額であることから、サービスビジネスに投資する固定資産の減価償却方法は、従来から適用していた税法上の償却方法である定率法よりも、定額法の方がより適切であると判断している。
- ✓ 製品の製造・販売ビジネスについても、定率法における費用収益のパターンは、ビジネス実態(投資回収パターン)と整合しておらず、従来の処理では、ビジネスの成否の評価が困難になるのではないかという問題意識があった。
- ✓ こうした問題意識のもと、特に製品ビジネスについて網羅的に調査した上で、全社的に定額法へ会計方針を変更するべく論理付けを行った。

[調査内容]

- ① 設備依存型のビジネスについては、製品開発のベースとなるテクノロジー別に、過去 10 年程度の設備投資額、生産高あるいは売上高の実績推移を調査した。
- ② さらに可能な範囲で、典型的な製品のいくつかをサンプルに、販売直後から終息に至るまでの価格下落の推移を調査した。
- ③ 設備にそれほど依存しない製品ビジネスについても、ビジネス全体の設備投資額、主要製品別生産高・売上高を調査した。
- ④ 海外の同業他社が選択している減価償却方法について調査した。

[調査結果]

- ① 設備依存型のビジネスでは、テクノロジーが切り替わった際の設備投資直後は歩留りが悪く、時間の経過に伴って徐々に習熟・改善して生産高が増加し、一定期間を経た後は需要がある限り安定した生産高が継続する（生産能力のピーク）。一方価格下落のスピードは、競合による下落が激しい製品のビジネスから撤退して以降、比較的緩やかになってきていると言える。
- ② 設備にそれほど依存しない製品ビジネスについては、設備投資額と生産高・売上高に強い関係性があるとは言えないが、比較的定常的・安定的に継続している状況である。
- ③ 独立したビジネスを営む X 社については、販売数量が立ち上げから急速に増加し、販売実績が最大の年を境に急速に減少する。価格は時の経過とともに低下し、最終的には半値以下に落ちこむことを示すものであった。
- ④ 同業の 8 社の海外企業について直接のヒアリングを含む調査を実施したが、例外なく定額法を採用していた。



2. 検討を踏まえた判断

- ① 設備依存型のビジネスについては、従来定率法を採用していることで、投資直後には減価償却費が多い一方、歩留りが上がらない状況で収益が立ち上がらない状況となる。その後は減価償却費が減少する一方、生産高および売上高は安定するため、利益が増えるように見え、ビジネス実態を反映した財務報告とは言えない状況である。こうしたことから、耐用年数の見直し(結果として従来と同じか短縮)とセットに考慮した上で、定額法が、より適切であると判断した。
- ② 設備に依存しないビジネスについては、やはり耐用年数の見直しと合わせて検討した上で、定額法の方がより適切であると判断した。
- ③ サービスビジネスについても、その収益計上のパターンから定額法が適切であるとした。
- ④ 独立したビジネスを営む X 社については、実態を鑑みるとともに、マネジメントの意志として、定率法を継続する方が適切であると判断した。
- ⑤ この方針は、海外の同業他社 8 社が、例外なく定額法を採用していることから、他社との比較可能性の観点にも資すると考える。

(b)耐用年数

1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[問題意識]

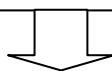
- ✓ 固定資産の耐用年数が、ビジネス単位で不統一であり、また、採用している税法上の耐用年数は、ビジネスの態様と整合していないのではないか。特に、マネジメントが目標とする回収期間を考慮すると、耐用年数が長いのではないか。

[調査内容]

- ✓ 製品の製造用設備について、ビジネスの適切な投資回収期間を決定するにあたり、製品のライフサイクル、あるいは製品を開発するための核となるテクノロジーのライフサイクルをロードマップなどによって示すとともに、製品あるいはテクノロジーごとの売上高、生産高、さらには設備投資額の推移を調べた。
- ✓ 実際の使用期間を廃却実績などから調査した。
- ✓ 海外の同業他社が適用している耐用年数を調べた。

[調査結果]

- ✓ 製品のライフサイクルについては、数か月のビジネスから、4年程度のビジネスまで、様々あった。テクノロジーのサイクルについては、特定出来ないものもあったが、テクノロジーのサイクルが顕著にあらわれるビジネス(2~6年)もあった。概ね、税法上の耐用年数より短かった。
- ✓ 実際の使用期間については、概ね長く、10年以上のケースもあった。
- ✓ 一方で、同業他社が使用している耐用年数は、多少のばらつきはあったものの、F社が従来適用している税法上の耐用年数は、そのレンジ内に収まるものであった。
- ✓ 同業他社にヒアリングした際、「実際の使用期間(つまり耐用年数を超えて使用している固定資産がどの程度存在しているか、といった点)」について、監査上議論になったことはないといったコメントが多く、それほど強い問題意識を持っていないという心証を得た。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 基本的に、ビジネスごとに、現行の耐用年数を見直した。同じビジネスで使用する固定資産については、同じ耐用年数を選択した。

(3)償却方法について、連結で定額法に変更したが、単体では定率法を継続した企業の対応事例

①G社の対応事例

(a)減価償却方法

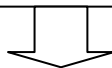
1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査内容]

- ✓ 販売している製品の特性、そのマーケットの構造、経営戦略を確認した。
- ✓ 欧米の同業他社の事例を調査した。

[調査結果]

- ✓ 製品の性質として、製品市場への浸透に販売後一定期間を要する一方で、予期せぬ副作用等により短期間で売上が落ち込むリスクがあるが、概ね製品のライフサイクル(約10~15年)にわたって安定した売上が計上している。また、主要製品の特許切れおよびマーケット構造の変化等により、経営戦略上、主要製品に依存するビジネスモデルから、売上規模の小さい製品を持続的に複数開発・販売するモデルに転換していることから、今後、より安定的な売上獲得が期待される。
- ✓ 欧米の大手同業他社は、全て定額法を採用していた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 製品の市場の浸透に販売後一定期間を要するため生産高比例法が整合的、あるいは副作用等のリスクがあるため保守的には定率法が整合的という議論もあるが、製品全体のライフサイクルで見れば概ね安定的に推移するため、このどちらも適切な処理とは言えない。また、経営戦略上、今後、副作用等のリスクが分散されるとともに、品目当たりの売上高が急速に伸びると言うことも想定されず、より安定的な売上獲得が期待される。以上より、定額法が整合的な選択であると結論づけた。
- ✓ また、欧米の同業他社が定額法を採用していることから、定額法採用により、比較可能性が向上するものと考えられる。
- ✓ 一方、単体決算上は、従来からの会計慣行を踏襲し、定率法を継続する。

(b)耐用年数

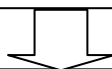
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 製造用機械装置(現行税法上の耐用年数 8 年で償却)について、物理的減耗、技術的・経済的陳腐化に伴う、機械装置の機能維持のための追加投資又は除却までの期間を、経済的な利用期間とみなして、過去の実績を調査した。
- ✓ 主な研究用機器(現行税法上の耐用年数 4 年で償却)について、その買い替えまでの期間を調べた。

[調査結果]

- ✓ 主要な製造用機械装置については、機能維持のための追加投資又は除却までの期間が、7 年~8 年に集中していた。
- ✓ 主要な研究用機器について、通常の研究活動において、研究用機器の買い替えまでの期間は概ね 4 年程度であった。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 主要な製造用機械装置と主要な研究用機器のどちらも、税法上の耐用年数と、使用実態とが乖離していなかったため、IFRS の適用においても、税法上の耐用年数での減価償却を継続することとした。
- ✓ 研究用機器について、主な研究用機器(現行税法上の耐用年数 4 年で償却)の他に、一部税法上の耐用年数が 7 年のものがあるが、これについては、金額的重要性が低いため、実態調査を行わず、「重要性」の観点から、現行の税法上の耐用年数(7 年)を継続することとした。

②H社の対応事例

(a)減価償却方法

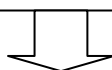
1. 有形固定資産の償却方法に関する検討

[調査内容]

- ✓ 各事業の資産の使用実態の調査を行った。

[調査結果]

- ✓ 平準的に資産を使用していることを確認した。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 事業特性上、毎年、生産量は同程度であり、平準的に資産を使用している実態から、定額法が最も経済的便益の消費パターンを反映しているものと判断した。
- ✓ また海外子会社との整合性の観点から定額法に統一した。

(b)耐用年数

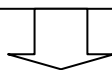
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 主な資産について耐用年数の見積もりを実施した。

[調査結果]

- ✓ 税法上の耐用年数と大幅な乖離がないので、現行の耐用年数を踏襲した。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 動産(機械等)については主な資産について、固定資産台帳を基に使用実態を調査し、税法上の耐用年数と大幅な乖離がないことを確認した。
- ✓ 不動産については平成10年度税制改正において、耐用年数の改正がなされており、資産の特性から頻繁に耐用年数が変わるものではないとの判断により、現行の耐用年数を踏襲した。

(4)その他の企業の対応事例

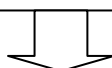
①I社の対応事例

(a)減価償却方法

1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査内容]

- ✓ 国内のみで展開している金額的に重要な事業会社が生産している製品について、生産量及び売上高を調べた。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 売上高や生産量の推移から、製造設備から生ずる経済的便益の消費パターンを考えると、当該製造設備の減価償却方法は定率法が適切であると判断した。監査人ともその旨を書面で確認した。
- ✓ 一方、国内及び海外で同じビジネスモデルを展開している事業会社の減価償却方法に関しては、会計方針の統一の観点から、定額法を採用した。

(b)耐用年数

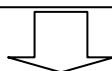
1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 国内の製造設備等については、設備の取り替え時期等を調べた。

[調査結果]

- ✓ 取り替えまでの期間が税法上の耐用年数とあまり相違ないことが分かった。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 国内の製造設備等については、税法上の耐用年数を採用した。
- ✓ 一方、海外については、個社ごとに各固定資産の使用可能な期間を耐用年数として採用した。

②J社の対応事例

(a)減価償却方法

1. 有形固定資産の減価償却方法に関する検討

[調査内容]

✓ 主要な設備について、以下の観点から検討を実施した。

①資産の使用状況等の把握

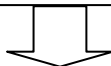
- ・ 修繕費の発生様態の把握(後加重か平準的か)
- ・ 故障の発生様態の把握(後加重か平準的か) 等

②その他

- ・ 設備の更新状況(陳腐化等)の把握

[調査結果]

✓ 現在、調査実施中である。



2. 検討を踏まえた判断

✓ 調査実施中のため、現時点では決定できていない。

(b)耐用年数

1. 有形固定資産の耐用年数に関する検討

[調査内容]

- ✓ 主要な設備のうち税法上の耐用年数を適用している資産について、税法上の耐用年数と以下の方法(A~D)により算定した耐用年数との比較調査等を実施した。

A：平均経過年数法(除却資産の取得時から除却までの平均経過年数)

B：平均経過年数法(期末に存在する資産の取得時からの平均経過年数)

※ [(経過年数 1 年×設備数)+(経過年数 2 年×設備数)・・・] ÷設備数合計

C：増減法(累積建設数法)

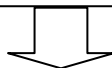
※調査年度からの建設数の逆累積が調査年度の施設数と等しくなるまでの期間を算定し、これを耐用年数とする方法(=調査年度の設備が構築=一巡する期間を算定)

D：増減法(累積撤去数法)

※調査年度からの撤去数の逆累積が施設数と交差するまでの期間を算定し、これを耐用年数とする方法(=全ての設備が撤去され設備が更新=一巡する期間を算定)

[調査結果]

- ✓ 調査対象とした主要な設備のうち、一部の設備を除き、大幅な乖離がないことを確認した。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 主要な設備のうち、税法上の耐用年数を適用している資産について、平均経過年数法及び増減法により推計した見積耐用年数等と比較し、大幅な乖離がないことを確認できた設備について、現行の耐用年数を継続適用する。

<今後の検討課題>

- ✓ 上記方法が適用できない設備(建物等)の耐用年数の決定。

Vol.2 開発費の資産計上

1. 関連基準等の整理

①IFRS(IAS 第38号)

- 開発とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における、新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への、研究成果又は他の知識の応用である。(8項)
- 研究とは、新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。(8項)
- 無形資産は「資産に起因する、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く」かつ「資産の取得原価を、信頼性をもって測定することができる」場合にのみ認識しなければならない。(21項)
- 自己創設無形資産が認識基準を満たすか否かを判定するため、企業は資産の創出過程を、研究局面、開発局面に分類する。(52項)
- 研究に関する支出は、無形資産として認識してはならず、発生時に費用として認識する。(54項)
- 開発から生じた無形資産は、次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。(57項)

◆資産計上6要件

- (a)使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b)無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (c)無形資産を使用又は売却できる能力
- (d)無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在、あるいは、無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
- (e)無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
- (f)開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

②日本基準

- 研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない。(研究開発費等に係る会計基準三)

2. 問題の所在

- 企業は、研究開発活動について、「研究局面」と「開発局面」に分類し、「開発局面」から発生した開発費については、資産計上 6 要件すべてを立証できる場合に限り、無形資産として認識しなければならない。
各社は、どのような検討を行い、資産計上の要否を判断したのか。

3. 各社の対応の概要

各社が行った検討の内容

- 事業特性及び研究開発プロセスは各社各様であるため、検討方法も様々であるが、各社とも、資産計上 6 要件が、一連の研究開発プロセスのどの段階で充足されるのか、という点を中心に検討を行っている。
- 各社とも金額の重要性を踏まえつつ、主要な研究開発を中心に検討を行っている。

各社の判断等

- 一部の開発費について資産計上の判断を行った企業があるが、殆どの企業では、現状において、資産計上する開発費は無いとの判断に至っている。
- 資産計上する開発費は無いと判断した企業において、資産計上 6 要件のうち、資産計上の要否を決定する上で決め手となった要件としては、「(a)技術上の実行可能性」及び「(d)蓋然性の高い将来の経済的便益」が多かった。
企業内部及び外部からの様々な制約から解放されて製品を完成させる見込みがたち(要件(a))、また、将来のキャッシュ・フローが得られる蓋然性が相当程度に高まる段階(要件(d))とは、企業が製品開発プロセスを終了させ、量産が可能となる段階である。従って、その段階までの開発費は、6 要件を満たさないと判断している。
- 資産計上の判断を行った企業は、量産する製品の具体像を、社内の役員会で提案し、承認された時点で、資産計上 6 要件が充足されることから、それ以降、生産の立ち上げまでに発生した開発費を資産計上することとしている。
- 一連の研究開発プロセスの中で、プロジェクト遂行に係る意思決定を行う会議体等での検討や、社外の機関による認可時点をメルクマールとして、要件が充足されたか否かの判断を行っている企業が多い。
- 各企業とも、既存の研究開発活動の管理プロセス(内部統制)や個別プロジェクトをベースとして資産計上 6 要件を検討している。開発費の資産計上 6 要件の検討のために、自社の管理プロセス等を変更した企業は無い。
- 一旦判断が行われた管理プロセス等に大きな変更が無い限り、再度検証を行う必要は無いと考えられる。
- 当検討会メンバーが現行 IFRS に則って行った資産計上の要否の判断プロセスは、各企業によってかなりばらつきがあった。結果として、同じ研究開発の実態があるにもかかわらず、異なった結論が導き出され得る状況である。

4. 各社の対応事例

(1) 資産計上する開発費は無いと判断した企業の対応事例

①A社の対応事例

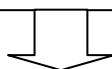
1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[調査内容]

- ✓ 研究開発関係の部署とのミーティングにより、開発プロセス等の現状及び、IFRS 適用を検討する上での問題点を調査した。

[調査結果]

- ✓ 資産計上 6 要件の判断において、開発テーマの技術的到達度については、厳密に把握可能であるが、その成果が、いつの時点で、一定の高い蓋然性を持って、将来どのように経済的便益をもたらすのかを合理的に検証することは困難であると認められた。
- ✓ つまり、資産計上 6 要件のうち要件(d)「蓋然性の高い将来の経済的便益」の判断が一番難しく、具体的な判断基準が必要という結論に至った。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ A 社グループでは要件(d)「蓋然性の高い将来の経済的便益」が認められる時点を「新製品の量産設備の投資が承認された時点」とであると判断し、その時点から、当該新製品の「営業生産の開始時点」までに発生した開発費を、無形資産として計上することをグループの会計方針案とした。
- ✓ 資産化する開発費は、当該新製品の営業生産の開始に不可欠な開発活動に係る費用に限定し、資産計上した開発費は営業生産の開始日から当該新製品の予測販売期間(最大 5 年)にわたり、定額法で償却することとした。
- ✓ また、定量基準を設け、一定額以上の量産設備投資に係る開発費を対象とすることにした。
- ✓ 重要性の基準を含め上記の要件を満たすような開発費が発生する可能性は極めて低いと考えている。

②B社の対応事例

1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[調査の前提]

- ✓ B社の研究開発は、1つのテーマが1つの要素で成り立っているのではなく、様々な要素の集合体であり、進捗度合いも同じではなく、かつ各々の要素はまた他の研究開発テーマの要素にもなっている。よって、テーマ毎に研究と開発を峻別するのは、困難である。

[調査内容]

- ✓ B社及び主要関係企業(19社)にヒアリング調査を行い、B社主要事業に関連する研究開発の実態調査(資産化要件に該当するかの調査)を行い、資産計上の必要の可能性があるものについて、詳細の検討を行った。
- ✓ 実態調査を基に、研究開発活動を、目的別に3つ(基礎・基盤研究/プロセス開発/商品開発)に分類し、各々について、開発費が資産計上6要件に該当するか否か、以下のような検討を行った。

[調査結果]

<基礎・基盤研究>

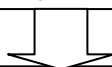
- ✓ このフェーズは、「研究局面」であり、「開発局面」には相当しない。
- ✓ 仮に資産計上6要件に当てはめても、直接的なコスト削減・収益獲得に結びつかないことから、要件(d)を満たさず、また、基礎研究は際限なく継続する性質があるので要件(f)を満たすことが困難である。

<プロセス開発>

- ✓ 新プロセスを導入し、実機化するかどうかは社内の設備予算審議の時点で判断している。その判断にあたり、技術上の実行可能性(要件(a))と「コスト削減」または、「それを行わないと増大するコストの抑制」を実現できるかどうか(要件(d))を検討している。設備予算審議はパイロット試作・試験を含む、一連の研究開発が完了した後に行っていることから、研究開発の段階では、要件(a)(d)を満たすことは困難である。

<商品開発>

- ✓ 商品開発段階では、自動車のモデルチェンジのように収益に結び付くことが確実というわけではなく、開発完了時期やその後の販売計画(数量・金額)まで見通すことは出来ない。従って、この段階で発生した開発費については、要件(d)を満たすことが困難である。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 研究開発活動を伴う3つの分類全てにおいて、資産計上6要件を全て満たす研究開発費は無い。
- ✓ したがって、全ての研究開発活動で、開発費の資産計上は不要である。

③C社の対応事例

1. 開発費の資産計上6要件に関する検討

[調査の前提]

- ✓ C社グループにおける研究開発活動は、大部分を中核会社において管理している。
- ✓ 資産計上6要件を立証するためには、各開発プロジェクトのプロセス及び支出金額の把握が必要であるが、多数の個別プロジェクト毎に分析を行うことは実務的ではない。

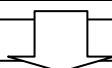
[調査内容]

- ✓ 中核会社を中心に、予算ベースでの研究開発費の金額及び事業分野別の開発の特徴について情報を収集し、資産計上6要件を立証するために必要となる詳細なプロセス分析をすべきか否かを検証した。

[調査結果]

- ✓ 中核会社及び関係会社から以下の様な調査結果を得た。(以下、例示)

分野名称	予算 (百万円)	概要 及び 詳細検討の要否
分野1	xxxx	「新規の又は大幅に改良された」ものではなく、「基礎的及び計画的(継続的)」なものである。
分野2	xxxx	特定の顧客の要求仕様に基づいて行う研究開発が多く、必ず顧客による仕様の検収が必要とされるため、開発の終了段階まで無形資産計上のための要件は充足されない。
分野3	xxxx	既存の市場が存在しない段階で新規の市場を開拓する製品を開発するものであるため、開発段階においては、少なくとも販売可能性や将来の経済的便益を立証するのは非常に困難と考えられる。
分野4	xxxx



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 調査で得た定性的分析結果によると、無形資産の計上要件を充足する開発費が存在する可能性は概して低い。
- ✓ 仮に立証できる可能性のある開発費が存在するとしても、その金額に重要性があるとは考えられず、ビジネス上の重要性も限定的である。
- ✓ 従って、現存のプロジェクトに関する研究開発費については、追加的なプロセス分析は行わず、日本基準の処理を踏襲する予定である。
- ✓ ただし、今後の資産計上の可能性に対応するため、資産計上の要否判定、及び資産計上すべき金額集計のための業務プロセスを策定・運用する。

④D 社の対応事例

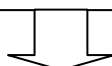
1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[調査内容]

- ✓ グループ全体で、アカウンティング・ポリシー・マニュアルを作成して、会計方針を統一している。そこに資産計上 6 要件についても記載しており、連結グループ全体で方針を統一している。
- ✓ 資産計上 6 要件の判断については、個別企業ごとに行った。
- ✓ D 社は製造業では無いため、業態の性質上、開発費の規模自体が小さいため、金額的重要性がある研究開発費に絞って、資産計上の要否を検討した。

[調査結果]

- ✓ グループ内各社で、資産計上 6 要件のどの要件に該当しないかは、様々であったが、結果として、資産計上 6 要件すべてに該当して資産計上すべきと結論付けた開発費は無かった。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 開発費の重要性の判断及び資産計上 6 要件に該当するかの判断を行った結果、グループ全体として、資産計上すべき開発費は存在しなかった。

⑤E 社の対応事例

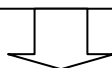
1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[調査内容]

- ✓ E 社の研究開発プロセスにおいて発生する開発費が、IAS 第 38 号の資産計上 6 要件に該当するかどうかについて、検討を行った。

[調査結果]

- ✓ 製薬業界においては、製品を販売するためには、臨床試験結果に基づき、当局からの販売認可を得る必要があるが、販売承認まで至る確率は非常に低い(臨床試験全体では平均 10%程度)ため、製品を「完成させる技術力がある」とは言い難く、要件(a)を満たさない。
- ✓ それ以外の要件については、開発段階から将来の収益獲得を前提に将来キャッシュ・フローの見積もりを行っているので「売却する意図」があり(要件(b))、製造・流通・販売の一連の機能が整備されているので「売却する能力」があり(要件(c))、市場ニーズをベースに研究開発を行っていることから、市場という「経済的便益を創出する方法」があり(要件(d))、製造・販売のための資源は整備されているので、「技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性」があり(要件(e))、開発費の管理の仕組みが整備されてことから「開発費を信頼性を持って測定する」ことができる(要件(f))ので、全ての要件を満たすこととなる



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 以上より、医薬品の製造においては、基本的には、資産計上 6 要件のうち、要件(a)を満たすことが困難であるため、開発費は資産計上しない。
- ✓ 海外の同業他社も、同様の理由で、開発費を資産計上していない。
- ✓ ただし、既に、ある市場へ販売開始済みの製品を他地域で承認する場合等で、承認が形式的であると考えられる場合には、(a)の要件を満たす可能性がある。このようなケースにおいては、金額的重要性も勘案のうえ、ケースバイケースで対応する。

⑥F社の対応事例

1. 開発費の資産計上6要件に関する検討

[調査の前提]

- ✓ F社グループでは、親会社で発生する研究開発費がグループ全体の総額の約8割を占める。中でも太宗を占める2事業を主な調査対象とした。

[調査内容]

- ✓ 研究開発活動を研究局面と開発局面に区分し、当該開発費が資産計上6要件に該当するか否か調査を実施した。

[調査結果]

【事業1】

要件	判定	判定の理由
技術上の実行可能性	×	事業1の技術が実現するには、当局の承認が必要であり、それまで実現・利用可能性は不確実
企業の意図	○	
使用・売却する能力	○	
蓋然性の高い将来の経済的便益	○	
適切な技術、財務上及びその他の資源の利用可能性	○	
支出額の測定の信頼性	○	

【事業2】

要件	プロト開発 (テストラン以前)	製造に向けた開発 (テストラン)
技術上の実行可能性	△	○
企業の意図	○	○
使用・売却する能力	○	○
蓋然性の高い将来の経済的便益	×	○
適切な技術、財務上及びその他の資源の利用可能性	○	○
支出額の測定の信頼性	○	○

2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 事業1について、技術の実現は当局の承認が下りて初めて確実となることから、資産計上の要件充足後に開発費は発生しない。
- ✓ 事業2について、製造に向けた開発(テストラン)は資産計上6要件を満たすが、金額の重要性により、資産計上は行っていない。
- ✓ 従ってF社では、現状、開発費の中で、資産計上すべきものは無いと判断している。

⑦G 社の対応事例

1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[現状把握]

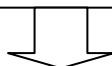
- ✓ G 社が行う研究開発は、その子会社において活用され事業(サービス)展開される。
- ✓ また、子会社では、G 社の研究開発と並行して、当該研究開発内容を活用したサービスの実現方法等に関する研究開発を実施している。
- ✓ 子会社において、G 社の研究開発成果を用いた事業導入判断が行われた段階で当該研究成果を用いた商用設備の構築等が開始されることから、その時点で両者の研究開発が完了し製品・サービスの製造工程に移行する。

[調査内容]

- ✓ IFRS 導入にあたり、開発費の資産計上 6 要件に照らした上で、資産計上すべき開発費が存在するか調査・検討を実施。

[調査結果]

- ✓ G 社における研究開発については、「その研究開発成果の利用が明らか（子会社における事業導入の決定）」とならない限り、資産計上 6 要件のうち、要件(b)(c)(d)を満たさない。
- ✓ 子会社における研究開発については、「事業導入の意思決定」とならない限り、資産計上 6 要件のうち、要件(b)(c)(d)を満たさない。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 以上のとおり、現行の主たる研究開発プロセスを検証した結果、開発費の資産計上 6 要件を全て満たす開発費はなく、資産計上は不要と判断している。

⑧H社の対応事例

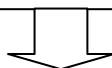
1. 開発費の資産計上 6 要件に関する検討

[調査内容]

- ✓ 主要開発テーマの開発フローについて、事業セグメント毎に開発製品の特性（市場・顧客・製品ライフサイクル等）に関する研究・開発担当者へのヒアリング、デザインレビュー許認可や開発プロセスの業務フロー等、管理実態を調査・実施した。特に資産計上 6 要件を満たすタイミングがどこなのかについては、詳しく調査を実施した。

[調査結果]

- ✓ 資産計上 6 要件のうち、特に技術的要件・経済的要件を満たすタイミングは、概ね製品化の目途が立った時点と判断することが妥当である事業が大半であった。また、ある事業については、製品サイクルが 1 年未満と資産計上するだけのライフサイクルがない等との調査結果を得た。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 要件(a)の技術上の実行可能性（使用売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性）及び要件(d)の経済的便益の創出可能性（無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図）の検討を行った結果、いずれも、製品化の目途が立った時点で充足することが明らかになった。そのため、資産計上 6 要件が満たされるタイミングと、製品の量産や製作がスタートするタイミングとが、ほぼ等しいと判断し、主要開発テーマにおいて資産計上を実施するものは僅少との結論となった。
- ✓ なお、開発製品毎に製品特性が異なるため、主要開発テーマ以外については、個別に対応する予定である。

⑨I社の対応事例

1. 開発費の資産計上6要件に関する検討

[調査内容]

- ✓ 資産計上6要件に基づいて、次の5つの判定ステップからなるフローチャートを作成した上で、事業部門の研究開発活動について、各ステップをクリアするかどうかの検討を実施することとした。全てのステップをクリアする開発費を「資産計上」し、いずれかのステップの要件を満たさない開発費を「期間費用」で処理する。
- ✓ 子会社についても、同様の判定を行うように指示した。
- ✓ なお、判定は既存の会議体・ドキュメントを用いることによって実施し、監査の対応も手続きの確認と開発管理責任者のインタビューを主体に行った。

《判定ステップ》

【第一次判定〈開発局面判定〉】

- ✓ 開発判定会議等の審査で、具体的な製品の開発計画が承認されるが、この段階で、開発局面か研究局面かの判定を行う。具体的な製品開発に紐づけられない基礎研究等に該当するプロジェクトは、「研究局面」のプロジェクトであるので、期間費用となり、以降の判定から除外する。
- ✓ 資産計上6要件との関連では、開発計画が承認される段階では、すべての要件を満たすことが前提だと考えている。特に要件(b)の「販売意思」、要件(c)の「販売能力」、要件(e)の「十分な経営資源確保」については、一般的な事業遂行の要件として常に満たしていると考え、資産化判定のためのプロセスには織り込んでいない。

【第二次判定〈回収期間&重要性判定〉】

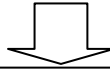
- ✓ 重要性を考慮して、投資回収期間が1年未満（製品ライフサイクルが1年未満の事業部門）又は研究開発規模が1億円未満のプロジェクトを、以降の判定ステップから除外する。

【第三次判定〈技術的実行可能性〉】

- ✓ 事業部門ごとにその製品がほぼ開発要求事項を満たすことを審査・承認する段階を決定する。この段階において、資産計上6要件の要件(a)の製品としての「技術的実行可能性」が確立されたと考えている。つまり、この段階以前に発生した研究開発費は、要件(a)を充足せず、期間費用として処理する。

【第四次判定〈測定可能性判定〉】

- ✓ 第三次判定までをクリアした開発費支出額が信頼性をもって測定可能かどうかを判定する。信頼性を持って測定できないとなれば、要件(f)を満たさず、期間費用として処理することになるのだが、この判定に該当する事業部門は実質的に存在しない（測定できる体制になっていることが前提）。



【第五次判定〈製品別回収能力判定〉】

- ✓ 第四次判定で測定した金額を、経営会議等承認した資料をもとに計算した将来キャッシュ・フローが超過しているかどうかを判定する。超過していなければ要件(d)を満たさず、期間費用として処理する。

2. 検討を踏まえた判断

[調査結果及び判断]

- ✓ 調査の結果、製品ライフサイクルの短い製品を製造する事業部門に関連する開発費は、第二次判定の段階で、資産計上する必要は無いとの判断に至った。
- ✓ それ以外の事業部門においては、基本的に、第三次判定の段階で、資産計上する必要はないとの判断に至った。これは、ほとんどの事業部門では、「製品がほぼ開発要求事項を満たすことを審査・承認する段階」とは量産開始判定の段階、即ち社内の量産開始判定会議での承認に伴って量産が開始される段階であり、それ以降に発生した費用については、製品原価に算入されるからである。
- ✓ 上述の判定ステップにより、資産計上するに至った開発費は、これまで子会社で2件あったのみであった。その際に資産計上された開発費は既に償却済みであり、現在資産計上すべきと判断している開発費は無い。

⑩J社の対応事例

1. 開発費の資産計上6要件に関する検討

■方針・方向性

- ✓ 資産計上6要件の充足は、現行の研究開発管理プロセスから判断。

通常、企業は何らかの適切な方法で自社の研究開発活動を管理しており、そこでは研究開発の各テーマやプロジェクトの評価手続によりその継続や中止を判断し、また、予算管理を行うなどしている。IAS第38号はこうした企業の通常のモニタリング活動を通じて得られる意思決定に必要な情報を利用した判断を否定するものではない。

■調査内容

- ✓ 資産計上6要件のうち研究開発活動の終盤で立証可能となるものはどれか!?の観点から調査・検討を実施。

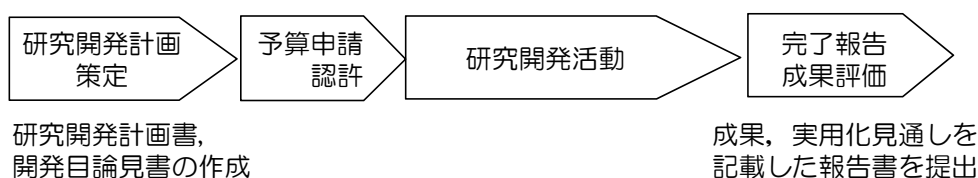
開発費を資産認識する場合の取得原価は資産計上6要件すべての充足時点以降の支出(IAS第38号65項)。

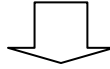
■調査結果

- ✓ 研究開発管理プロセス(下図)では、完了報告により成果の評価を行っている。したがって、資産計上6要件のうち(a)「技術上の実行可能性」は、研究開発完了報告時点で初めて客観的に判断(立証)することが可能となる。

その他5つの要件は、研究開発案件により充足時点が異なると考えられるが、立証が求められる点を勘案すると、充足を客観的に示すことができるのは予算認許時点(計画・目論見書)または研究開発完了報告時点である。資産計上6要件のうち(a)「技術上の実行可能性」の充足の判断(立証)が、研究開発完了報告時点でのみ可能であることをふまえれば、その他5つの要件については案件ごとに改めて充足時点を詳細に検討・把握する必要はない。

《研究開発管理プロセス》概要図





2. 調査結果を踏まえた論理付け

■判断

- ✓ 研究開発管理プロセスにおいて、研究開発完了報告時点が資産計上 6 要件を全て満たす時点である。
- ✓ よって、資産化すべき開発費はない。

■判断における留意点等

- ◇ IFRS では開発費が資産計上される「はず」ではない
 - ◇ IFRS のもとで、資産計上すべき開発費がない場合(判断)もある
 - ◇ IFRS が開発費の資産計上にあたり資産計上 6 要件の「立証」を求めているのは、安易に資産計上してはならない(慎重なスタンスをとるべき)と理解すべきである
 - ◇ IFRS は開発費を資産計上しない結果についての立証は求めている
 - ◇ IFRS は企業に開発費を資産計上するための新たな手続は求めている
 - ◇ 他社の状況は参考程度、自社の判断に影響を及ぼすことはない
- 〔 判断のベースが研究開発管理プロセスであれば、それは企業固有のものであるため結果は違ってくる
業種別、業界別または製品別の開発費資産計上状況を調査しても一定の傾向は表れない 〕

(2) 一部の開発費について資産計上の判断を行った企業の対応事例

①K社の対応事例

1. 開発費の資産計上6要件に関する検討

[検討を行う前提]

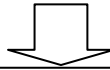
- ✓ K社では、IFRSの検討を行う以前から、管理会計目的で、研究費と開発費を区分管理しており、また、開発費については、製品開発プロジェクトごとに管理していた。
- ✓ 研究部門が所属する拠点と開発部門が所属する拠点の場所自体が分離されている。

[検討内容]

- ✓ K社では、製品開発プロジェクトごとに、開発開始から生産立ち上げまでの「プロジェクト開発期間」に発生する開発費を捕捉している。資産計上を開始するメルクマールは、「コンセプト提案」が役員会で承認されたことである。
- ✓ 「コンセプト提案」とは、量産する製品の具体像が固まった段階で、K社の役員会に対して、「どのような製品を、どのような市場向けに、どのような価格帯で投入するのか」等の具体的な内容について、提案を行う機会である。
- ✓ この「コンセプト提案」において承認されたプロジェクトに係る製品等については、大きな環境変化が無い限り、生産が立ち上がることが確実である。よって、この「コンセプト提案」から生産の立ち上げまでに発生した開発費を資産計上の対象とすべきではないかと考え、このような開発費について、資産計上6要件を充足できるかどうかの確認を行った。

《資産計上6要件を充足できるかの確認》

- ✓ 「コンセプト提案」の前に、実証検証を経て技術は確立されており、生産するための具体的な技術(要件(a))を満たす。また、「コンセプト提案」では、ターゲットとする市場やユーザー(要件(c))、売却する価格・数量などの定量的な数値(要件(d))を呈示する。よって、要件(a)(c)(d)を充足できる。「コンセプト提案」を行うこと自体が、「開発対象の完成・売却の意思がある」ことを意味するため要件(b)も充足できる。
- ✓ 更に、開発を遂行するための、人的・物的資源の配分については、既に「中期経営計画」の中で決定済みであり、故に、経営資源の利用可能性があること判断できることから、要件(e)も充足できる。
- ✓ 最後に、K社は、開発費をプロジェクト毎に管理しており、それに関する内部統制も機能している。よって、各プロジェクトで発生する開発費(材料費・労務費・経費・共通配賦費)を正確に捕捉することができる。従って、要件(f)も充足できる。



2. 検討を踏まえた判断

- ✓ 以上の検討より、「コンセプト提案」以降に発生した開発費については、開発費の資産計上6要件を充足できることから、資産計上の対象とした。
- ✓ 結果として、全研究開発費のうち、資産計上する開発費は30%~35%程度となった。
- ✓ 欧州の同業他社の状況も調べたが、全ての企業で、開発費を資産計上していた。但し、各社毎に、研究費の割合や開発費を資産計上するタイミングが異なっていると思われ、資産計上する開発費も、研究開発費全体の10%~40%とまちまちであった。
- ✓ また、資産計上した開発費については、製品のライフサイクルに従って、最長5年以内の耐用年数で償却する。

Vol.3 連結の範囲・決算報告期間の統一

1. 関連基準等の整理

(1) 連結の範囲

① IFRS(IFRS 第 10 号)

- 次の要素を全て有する場合にのみ、投資先を支配していると判断される。
(IFRS 第 10 号第 7 項)
 - 投資先に対するパワー
 - 投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利
 - 投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力
- 議決権の過半数を有する場合は、原則としてパワーを有すると判断される。
(IFRS 第 10 号 B35)
- 他の議決権保有者との契約上の取り決めや他の契約上の取り決め、他の株主の議決権保有の相対的割合や分散状況から、パワーを有すると判断される場合がある。(IFRS 第 10 号 B38-46)
- 潜在的議決権は、その権利が実質的である場合のみ、パワーの有無の判定上考慮する。(IFRS 第 10 号 B47-50)
- 日本基準のような一時的な支配による連結除外の規定はない。
- 連結の範囲の判定に際し、SPE/組成された企業の定義を設けておらず、通常の事業を営む会社と同じ支配の概念を用いる。

② 日本基準

- 他の企業の意思決定機関を支配している企業を「親会社」と言う。(企業会計基準第 22 号第 6 項)
- 議決権の過半数を所有している場合は、支配があると判断される。(企業会計基準第 22 項 7 項(1))
- 議決権の過半数に満たない場合でも、緊密者や同意者等の考え方をを用いて、支配の有無を判断する扱いが定められている(40%以上 50%以下か、40%未満かでも取扱いが異なる)。(企業会計基準第 22 号第 7 項(2)(3))
- 他の株主の議決権保有の相対的割合や分散状況に基づいて判断する規定はない。
- 潜在的議決権について、通常は連結範囲の判定上、考慮しない。
- 意思決定機関に対する支配が一時的であると認められる子会社は、連結の

範囲から除外する。(企業会計基準適用指針第 22 号第 14 項)

- 一定の要件を満たした特別目的会社については、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業の子会社に該当しないと推定する取扱いが設けられている。(企業会計基準第 22 号第 7-2 項)

(2) 決算報告期間の統一

① IFRS

- 連結財務諸表の作成に用いる親会社及びその子会社の財務諸表は、同じ報告日としなければならない。親会社の報告期間の期末日の子会社と異なる場合には、子会社は、実務上不可能な場合を除いて、親会社の財務諸表と同日現在の追加的な財務情報を作成する。(IFRS 第 10 号 B92)
- B92 のようにすることが、実務上不可能な場合には、子会社の直近の財務諸表を用いて連結しなければならないが、当該財務諸表の日付と連結財務諸表の日付との間に生じる重要な取引又は事象の影響について調整を行わなければならない。いかなる場合でも、子会社の財務諸表と連結財務諸表の日付の差異は 3 カ月を超えてはならない。(IFRS 第 10 号 B93)

※ 持分法を適用する場合についても同様である。(IAS 第 28 号第 33～34 項)

② 日本基準

- 子会社の決算日と連結決算日が異なる場合には、子会社は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により、決算を行う。但し、その差異が 3 か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができる(子会社ごとに選択適用可能)。ただし、この場合には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うものとする。(企業会計基準第 22 号第 16 項及び(注 4))
- 持分法の適用に当たっては、投資会社は、被投資会社の直近の財務諸表を使用する(最長、11 ヶ月の差異を許容)。投資会社と被投資会社の決算日に差異があり、その差異の期間内に重要な取引又は事象が発生しているときには、必要な修正又は注記を行う。(企業会計基準第 16 号 第 10 項)

2. 問題の所在

(1) 連結の範囲

IFRS では、連結の範囲を画する「支配」について、日本基準ほど明確な数値基準はない。また、日本基準では考慮しない潜在的議決権や、他の当事者が保有する議決権等を考慮の上、「支配」の有無を判断することとなる。

IFRS では全ての子会社を連結することとなっており、連結の範囲に係る固有の重要性の規定はないものの、一般論としての重要性の概念は存在する。

IFRS 適用あるいはその検討にあたり、各社は連結の範囲を決定する上で、どのような検討を行い、対応したのか。

(2) 決算報告期間の統一

決算日に差異がある場合の子会社及び関連会社の追加的な財務情報の作成について、差異が 3 カ月を超えない場合には、日本基準では、企業の判断に委ねられているのに対し、IFRS では、「実務上不可能な場合」を除いて、作成が要求されている。

IFRS 適用あるいはその検討にあたり、各社は、子会社の決算報告期間が異なる場合に、どのような検討を行い、対応したのか。 また、重要な取引又は事象の影響についての調整はどのように行うのか。

3. 各社の対応の概要

(1) 連結の範囲

- 連結の範囲に関する IFRS の規定では、日本基準にあるような、明確な数値基準(議決権比率)を設けておらず、「支配」の有無を、各ケースの実態に照らして検討することとしている。一方、日本基準では、数値基準は設けられてはいるものの、実質的に「支配」しているかどうかを判断することとしており(実質支配力基準)、その点は、IFRS の規定と変わるところではない。
- この点を踏まえ、全ての企業で、日本基準と同様に、IFRS の適用においても、議決権比率を最も重要な拠り所として、「パワー」の有無を検討しており、それに加えて、議決権比率が 50%以下であっても、「パワー」があるかどうかについて、検討を行っている。このため、IFRS と日本基準との規定の仕方の違い(数値基準の取扱いの相違等)から、一部追加の検討を行っている場合があるものの、ほぼ全ての企業で、日本基準と IFRS とで、検討のベースは変更していない。結果的に、一部の企業を除き、日本基準と同様の取扱いで問題は生じていない。
- IFRS の適用に際し、議決権比率以外には、検討対象の企業との契約上の権利や、他の株主の議決権比率、さらには IFRS11 号に規定する共同支配の有無等を検討して、「支配」や「事実上の支配」の判断に加味している企業があった。また、株主総会特別決議を否決できる(=重要提案に対して拒否権を有している)議決権比率である 33%(1/3)を 1 つのメルクマールとして、「パワー」の有無の検討の範囲について工夫している企業があった。
- 重要性の取扱いについては、①既に全ての子会社を連結しており、対応が不要であるケース、②IFRS 導入を契機に連結範囲の拡大を図った(その際、重要性の乏しい会社については、收拾する情報を限定して簡易的に連結する等の工夫をしている例もある)ケース、③非連結子会社はあるものの、IFRS においても、一般的な重要性の概念により、日本基準と同様としたケースの 3 つのケースがあった。

(2) 決算報告期間の統一

- IFRS では、親会社の報告期間の期末日の子会社と異なる場合に、実務上不可能な場合を除いては、親会社の財務諸表と同日現在の追加的な財務情報を作成しなければならない(=仮決算を行わなければならない)、その点が、日本基準と異なっている(日本基準では、差異が 3 カ月以内なら、実務上作成が可

能であっても、仮決算は不要)。仮決算への対応については、各社の方針によって、2つのパターンが見られた。

- 1つ目は、経営管理上の目的から、IFRS適用を機に、或いは従来の方針として、可能な限り決算報告期間を統一するパターンである。この場合、可能な限り、子会社の決算報告期間を親会社の決算報告期間と統一し、決算報告期間が統一できない場合には、可能な限り(重要性がほとんど無い、又は、実務的に仮決算を行うことが困難である場合を除き)、仮決算での対応を行っている。このような場合、決算報告期間が相違し、仮決算も行わない子会社は、基本的に、重要性の無い子会社か、実務的に仮決算で対応することができない子会社のみとなる。当該パターンは、日本基準でもIFRSでも、何ら支障は生じない。
- 2つ目は、日本基準上、決算期の統一を行っていない子会社について、IFRSの適用において、仮決算での対応を検討する場合である。このケースの場合は、決算報告期間が異なる子会社のうち、影響の大きい子会社(重要性の大きい子会社)についてのみ、仮決算での対応が実務上可能かどうかを検討し、実務上可能な場合に限り、仮決算で対応するパターンである。仮決算での対応が実務上不可能な場合には、基本的に、重要な取引又は事象について、調整が行われている。

4. 各社の対応事例

①A社の対応事例

(a)連結の範囲

【IFRSの基準に対するA社の課題意識】

- IFRSの基準では、日本基準よりも、実質的な判断が求められるので、連結の可否の判断に時間を要する場合には、迅速な意思決定に対し、障害となる可能性がある。
- 各種の投資案件に対する連結可否の判断にバラツキが生じる可能性がある。
- 多数の投資案件への対応により、実務負担が増す懸念がある。

【課題への対応】

- IFRSの基準の中身を、フローチャート化し、監査法人と協議をした。フローチャートは、IFRSの基準の各項目における優先度を設定の上、作成した。

【具体的な検討内容】

- IFRSの基準では、連結の範囲を、「支配」や「事実上の支配」の概念を用いて規定しているため、議決権比率のみならず、契約上の権利や、他の株主の議決権比率などから考えて実質的に支配する能力を有しているかなども加味して、連結の範囲を検討した。
- 潜在的議決権も考慮したが、現時点で、連結の範囲を変更するような事例は無かった。
- SPEについても、一般の事業会社とは判定項目は事なっているものの、「支配」の概念に照らして、連結の範囲を検討した。具体的には、A社が、SPEの事業に関連する便益の大半を受け取り、SPEの事業から生じるリスクの大半にさらされている場合に、「支配」と結論付けた。
- 子会社は、基本的には全て連結の範囲に組み入れている。

(b)決算報告期間の統一

【決算報告期間統一の目的】

- リアルタイムに連結単位の経営情報を把握することにより、グローバル経済環境への迅速な対応を可能にする。
- 四半期開示において、投資家等に対して、タイムリーな情報提供を可能にする。

【具体的な検討内容・対応】

- 子会社の規模等を考慮して、決算報告期間を統一する or 仮決算を行う子会社を選定した。この際に、売上高や利益など複数の要素を考慮して子会社の規模が小さく重要性が乏しい子会社と、追加的な財務諸表を作成することが実務上困難な子会社を、追加的な財務諸表を作成する範囲から除外した。
- この判定において、除外されなかった子会社については、基本的に、決算報告期間を統一することによって対応した。しかしながら、現地の法制度やパートナーとの関係等によって、決算報告期間を変更できない子会社については、仮決算で対応した。
- 決算報告期間の変更への対応としては、3年程度の準備期間を設定した。

②B社の対応事例

(a)連結の範囲

【検討経緯】

○ B社は、IFRS10号第7項の「支配」の概念に照らして、議決権比率を基本として、それに定性的要因を加味した上で、下記のように、連結・持分法適用の範囲を整理した。具体的には、以下の通り。

≪50%超～100%≫

- ✓ 議決権の過半数を、直接・間接に支配しているので、「支配」が存在すると推定され、連結子会社となる。但し、少数株主の有する権利(少数権)の関係から、「支配」を構成していないことを実証することが可能な場合は、持分法適用関連会社とする。
- ✓ 少数権とは、例えば、少数株主が、「方針および手続を遂行する責任を持つ経営者の選任、解任及び報酬の決定権」や、「通常の事業の過程において、予算を含む営業及び資本上の決定を行う権利」等を有している場合のその権利を言う。

≪33%超～50%以下≫

- ✓ 原則は、持分法を適用する。しかしながら、33%超の株式を有する場合、株主総会特別決議を否決できる=重大案件について拒否権があるので、下記のデファクトコントロールが存在する場合は、「支配」が存在すると考え、子会社とする。
- ✓ デファクトコントロールが存在している場合とは、例えば、「個々に重要ではない持株を有する広く分散したグループがいる」場合や、「株式が分散しており、重要な株主に対抗する集団的な意思決定が行われたことが無い」場合等を考慮している。
- ✓ このレンジに相当する企業は余り多くは無いが、重要性も考慮して、デファクトコントロールを有するか否かの判断を行う企業を選定し、それらの企業に対して、A社がデファクトコントロールを有しているかどうかについて確認を行った。

≪20%以上～33%以下≫

- ✓ 重要な影響力を有していないことへの確証が無い限り、持分法を適用する。但し、持分法の適否は重要性基準にて判断する。
- ✓ 重要な影響力を有しているかは、「取締役会等の経営機関への参加」や「配当やその他の分配への決定への参加などを含む、経営方針の決定過程への参加」や「投資企業と被投資企業間の重要な取引」などの程度によって決定する。

≪15%以上～20%未満≫

- ✓ 重要な影響力を与えているという明らかな反証がある場合で、重要性がある場合に限り、持分法を適用する。
 - ✓ 重要な影響力を有している証拠となり得る場合としては、「所有割合が、他の株主との関係で重要である」場合や「執行委員会等の重要な委員会のメンバーである」場合などである。
- 子会社はIFRSの検討以前から全て連結しており、子会社を連結の範囲に入れるかどうかの重要性基準は考慮する必要が無かった。
- 考慮すべき潜在的議決権は有していなかった。
- IFRSの適用に当たって考慮すべきSPEは無かった。

(b)決算報告期間の統一

【検討経緯】

B社は、「影響度調査」で決算報告期間の統一の検討を行う企業を絞った上で、「仮決算の実務上の実行可能性の検討」を行って、仮決算が実行可能な企業についてのみ、仮決算を行うこととした。

《影響度調査》

- 連結の範囲に含めた決算日の異なる子会社のうち、主要企業の連結財務諸表に対する影響額を調査し、影響の大きい企業について、仮決算を行う事が出来るか(仮決算の実務上の実行可能性)を検討した。
- 影響度調査では、具体的には、現行の3カ月ズレの連結と仮決算した場合の連結での金額の差異を評価した。指標としては、売上高・純資産・利益剰余金・当期純利益の4項目を用いた。また、重要性基準として、内部統制における重要性の取扱いを考慮した。
- 結果として、決算期の異なる子会社のうち、K社、N社、S社が、金額的に「影響額の大きい会社」であることが分かった。

《仮決算の実務上の実行可能性の検討》

- K社及びN社は投資会社だが、いずれも、出資先の最大株主ではないため、出資先に仮決算を行わせることは実務上不可能であることから、K社及びN社の仮決算は実務上実行不可能であると判断した。
- よって、K社及びN社は仮決算の対象とせず、S社のみ仮決算を行う対象とした。

※B社は、親会社と異なる決算報告日である関連会社についても、同様の調査・検討(影響度調査・仮決算の実務上の実行可能性の検討)を行った。結果として、影響額に重要性がある関連会社が1社あったが、それらの企業も含めて、B社と異なる決算報告日である全ての関連会社について、会社の特徴や他の主要株主の関係などから、実務上、仮決算等の対応を行うことは困難である。よって、親会社と異なる決算報告日である関連会社について、仮決算を含めた決算期の統一は行わない。但し、修正すべき重要な取引(外貨建貸付借入、配当金、資本連結等)のみ、調整を行った。

③C社の対応事例

(a)連結の範囲

C社は、日本基準で3桁の連結子会社、2桁の持分法適用関連会社を保有しているが、IFRS適用の検討をきっかけとして、内部管理強化を目的に適用会社の拡大を図ってきた。結果として、IFRS適用に当たっても、日本基準と同じ連結範囲を適用する方針である。

- IFRS適用の検討を機に、グループ管理の強化を目的として、直接保有の子会社については、全て連結の範囲に組み入れた。また、間接保有の子会社についても、逐次連結範囲の拡大を図ってきた。結果として、現在では、2桁規模の非連結子会社が残っているが、いずれも極めて重要性が低く、かつ、実務上対応が困難な子会社である。これらはすべて子会社の子会社あるいは孫会社である。
- 持分法非適用関連会社には、親会社の直接保有、間接保有ともに複数社あり、そのすべての企業について、重要性がなく、実務的にも持分法適用が困難であるため、持分法非適用としている。IFRS適用によって、持分法適用範囲の見直しをする予定はない。
- 過半数未満の議決権を所有している場合であっても、子会社と判定すべき会社があるか否か(「事実上の支配」の判断)については、主な投資先の、他の株主の議決権保有の相対的割合や分散状況などについて、一部確認を行ったが、新たに連結の範囲に加えるべき会社は無いと判断した。
- 「潜在的議決権」を考慮すべき状況も無かった。

(b)決算報告期間の統一

- 現在の日本基準上の連結手続きにおいて、決算期が異なる重要な子会社については、可能な限り調整して、「正規の決算に準ずる手続き(仮決算)」による決算を行っている。(重要性のある子会社のみ行うというレベルではなく、そうではない子会社も含めて、可能な限り、仮決算を行っている。)
- 実務的に仮決算の調整を行うことが著しく困難な子会社等(これらは全て、重要性の無い子会社である)については、仮決算を行わず、12月期・1月期決算により連結している。これらの子会社については、重要な取引のみ調整という方針だが、実際は、ほとんど調整を行っていない。

④D 社の対応事例

(a)連結の範囲

【結論】

IFRS 適用にあたり、連結範囲の変更を必要とする重要な差異はなかった。

【結論の背景】

- ✓ 議決権について、子会社が転換可能な潜在的議決権を発生させる有価証券を発行している実績はなく、新株予約権付社債等の潜在的議決権を有する有価証券の保有も無かった。
- ✓ 特別目的事業体(SPE)について、SIC12 号のガイダンスに従って判断を実施した結果、該当する SPE は存在しなかった。
- ✓ IFRS10 号の制定による連結の範囲の変更はない。(IAS27 号よりも詳細なガイダンスが提示されており、非投資企業の一部連結といった概念も追加されているが、基本的な考え方に変更はない。)

(b)決算報告期間の統一

【前提】

D 社グループでは、親会社及び国内子会社の決算期が 3 月、海外子会社の決算期は 12 月であった。D 社グループでは、海外子会社を統括する X 社(D 社の連結子会社)でサブ連結を実施した上で、D 社グループとして連結している。サブ連結により一体の事業管理単位が実現でき、財務会計、管理会計両面の品質担保のためには、D 社グループにとって不可欠となっている。

【結論】

- ✓ X 社サブ連結については、決算期を統一せず。(企業結合等、重要な取引又は事象について適切に調整を実施)
- ✓ 今後、決算報告期間の統一を目指し、プロジェクトを進行中である。

【結論の背景】

- ✓ D 社と X 社は決算報告期間が異なっているが、現状の体制で会社法上の法定スケジュールを満たすことは短期的には不可能と判断した。
- ✓ また、D 社グループの事業は比較的季節変動も少なく、マーケットも国内外で切り放されており、報告期間の不一致による影響は限定的であるため、利害関係者の判断を大きく誤らせることはないと判断した。

⑤E 社の対応事例

(a)連結の範囲

E社はIFRS10号、IFRS11号、IAS28号に基づく連結範囲を検討するにあたり、事業会社及びプロジェクトに対する投資先を対象に、実態調査(単独支配、共同支配、重要な影響力の有無)を実施した。

【実態調査概要】

Step 1 連結判定調査対象会社のグルーピング

グループの投資先会社を、議決権比率等を基準として以下の6グループに区分し、グループ別に実態調査を実施した。

なお、SPE、組合等、一般の事業会社と異なる特殊な事業体に対する調査も同様に実施した。

- ①グループ～日本基準上の非連結会社及び持分法非適用関連会社
- ②グループ～議決権比率が90%以上の投資先
- ③グループ～議決権比率が50%超90%未満の投資先
- ④グループ～議決権比率が20%以上50%以下の投資先
- ⑤グループ～議決権比率が10%以上20%未満の投資先
- ⑥グループ～議決権比率が10%未満の投資先

Step 2 調査方法概要

(1) 「投資先一覧表」の作成

E社グループの投資先を網羅的に把握した。

(2) 調査対象投資先の決定

以下に該当する投資先を調査対象とした。

- 日本基準上の連結会社及び持分法適用関連会社
- 日本基準では持分法を適用していない、議決権比率10%以上20%未満かつ、当初取得価額が1億円以上の投資先(上場会社を除く)

(3) 入手資料の検討

調査対象投資先については、契約書等(下例参照)を入手し、意思決定のプロセス及び会社が認識している資産、負債に対する権利、義務に関する規定を確認した。

【入手資料(例)】

- ・株主間協定書
- ・設立基本契約
- ・合弁契約書
- ・Shareholders Agreement
- ・定款
- ・取締役会規則
- ・その他上記に類する資料

(4) 所管会社に対するヒアリング(実態確認)

入手した資料を検討した結果、より詳細な調査が必要であると判断された投資先については、所管会社に対するヒアリング等を通じて意思決定プロセスや権利・義務の実態を把握した。

【調査結果】

単独支配、共同支配、重要な影響力の有無等の調査により、日本基準とは異なる連結区分となる投資先が存在し、以下の様に連結の範囲を変更した。

※連結子会社:◎、持分法適用会社:○、投資有価証券:□、JO 総額処理:★、JV 持分法:☆

会社名	連結区分(日本基準)	連結区分(IFRS)
A 社	◎	☆
B 社	◎	★
C 社	○	☆
D 社	□	☆
E 社	□	○
.....

また、今回の実態調査対象としなかった日本基準上の非連結会社及び持分法非適用会社については、議決権比率を基準として、E 社グループが支配又は重要な影響力を有する会社については、連結対象とした。但し、日本基準上の非連結会社及び持分法非適用会社については、収集する情報を限定し、簡易な方法(セグメントごとの合計値を仕訳の形式で取込む)によることとした。

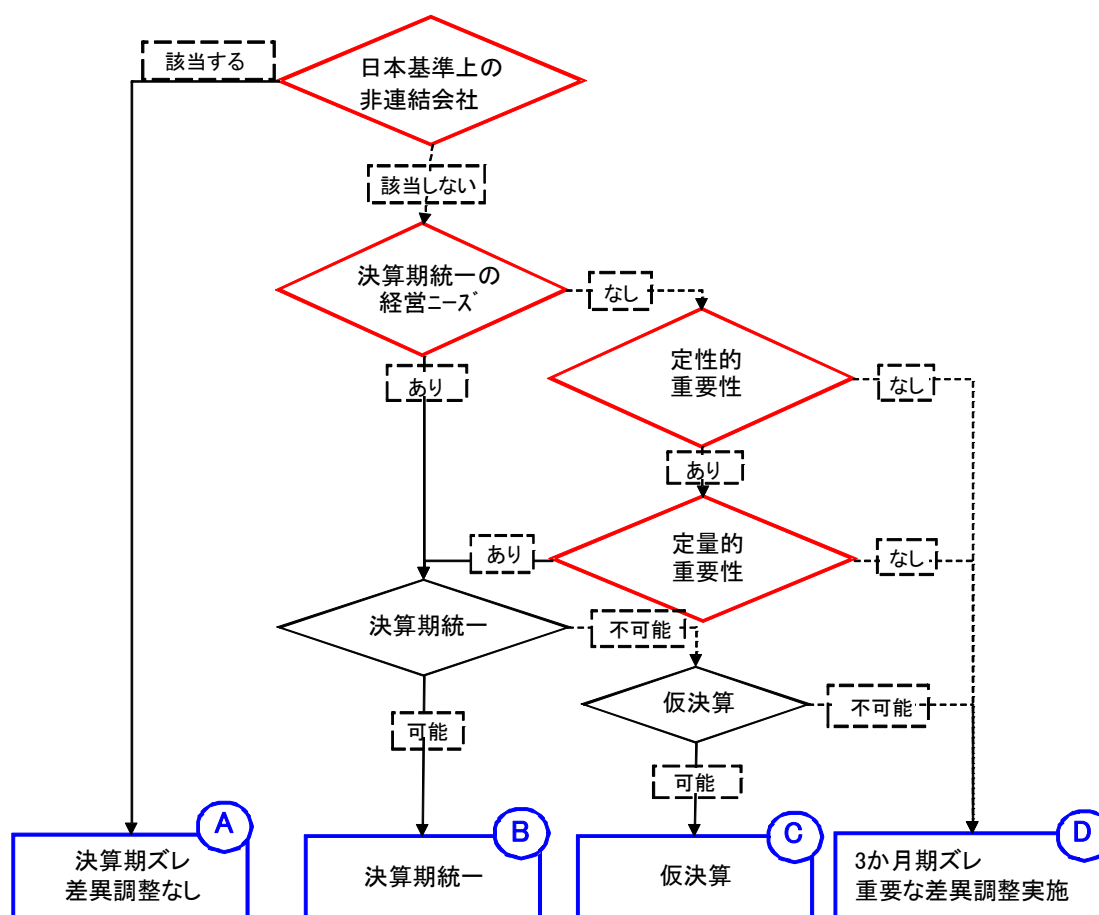
(b)決算報告期間の統一

【検討前提】

IFRS のもとでも E 社の決算報告期間は日本基準と同様とする。

【調査内容】

以下のフローにより、決算期統一又は仮決算の対象会社を選定した。



【補足】

- ①定性的な重要性の判定時には、当該会社のビジネスモデルを分析・評価する。
(例：売上高、仕入れの大部分が連結消去される会社は定性的な重要性がないと判断する)
- ②定量的な重要性の判定時には、基準額を設け、財務諸表への影響度分析を行う。
(例：過去 5 期分の連結指標(総資産、売上高等)の平均値の一定割合を重要性の基準金額とし、2 期連続で基準金額を複数超えた会社を定量的重要性があると判断する)
- ③上記フローによる判定作業は年 1 回、每期首に実施する。

【調査結果・判断】

- ✓ IFRS 移行日までに、定量的重要性のある数社は決算期統一又は仮決算を実施する方向で検討する。
- ✓ 仮決算は四半期レベルで実施する。ただし場合によっては簡便的な方法を検討する。
- ✓ 仮決算が極めて困難なケースとして、E 社の子会社が他社との共同プロジェクトに参画するケースがある。当該子会社がマイナーシェアかつノン・オペレーターのケースでは、タイムリーかつ制度の高い情報の収集が困難であり、今後の検討課題としている。
- ✓ 決算報告期間が異なる会社であっても、現行実施している期ズレの連結調整に加え、必要に応じて重要な後発事象の調整を行う。

⑥F 社の対応事例

(a)連結の範囲

連結の範囲の決定にあたり、下記の項目の検討を実施した。

【子会社】

(1) VIE（変動持分事業体＝SPE等）以外

米国会計基準に基づく現行の子会社判定ルール（議決権所有割合及び影響力により判定）を継続適用。会社を支配下に置く場合、議決権所有割合を50%超としているため、結果として、現行とIFRSにおける支配モデルとの差異はないと考えている。なお、海外会社については潜在的議決権が生じる契約等を締結する場合があります、留意することとしている。

(2) VIE（変動持分事業体＝SPE等）

不動産ファンド等のSPEは、オートパイロット（出資者の意思が反映できる意思決定機関がなく、組成段階で決められた取り決めにより運営される匿名組合）であり、議決権による支配で考えるべきか、スキーム等による支配と考えるべきかを含めて検討中。

具体的には、

- ・投資先の目的・設計
- ・関連性のある活動を指図する実際上の能力の証拠（主要経営幹部の選任権、マネジメント契約に定められた意思決定権）
- ・特別な関係（他の持分保有者には利用できないリターン等）
- ・リターンの変動性に対するエクスポージャー
- ・サイロ（特定の資産の支配）に該当するものがあるか

という点に着目して検討中。

【関連会社】

関連会社については、米国会計基準に基づく関連会社判定ルール（議決権所有割合及び影響力により判定）と差異はないため、継続適用。

【共同支配】

共同支配（活動の意思決定にあたり支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とするもの）に関しては、現行処理の見直しの必要性を含めて検討中。

(b)決算報告期間の統一

【現状】

海外子会社・関連会社の多くは12月決算会社であるが、現状は「3ヶ月ルール」を適用し連結決算を実施。

【対応方針】

(1) 子会社

重要性のない子会社を除き、IFRS導入前（移行日前）までには決算報告期間を統一。なお、中国等のように決算日を変更できない会社もあるため、対応方法（決算日変更又は仮決算）は、各社の状況に応じて判断。

(2) 関連会社

基本的には子会社と同様の取扱いとするが、支配する親会社が他に存在することから、状況によっては「実務上不可能な場合」に該当することも想定。

(3) 重要性の取扱い

小規模会社の取扱いについては、重要性の観点も踏まえ検討中。

【統一に向けた取り組み】

(1) 主要子会社において下記(2)～(5)の対応等により決算早期化に取り組中

(2) 決算報告期間の統一実施の意識付け（経営上の重要事項としてトップダウンで行う）

(3) 業務フローの見直し（監査体制を含む）

- ・手作業によるデータ集計を自動集計できるようなシステムへの変更
- ・子会社内のサブ連結を廃止し、本社側で一括連結処理の実施
- ・監査日数の短縮の検討を監査法人に依頼

(4) 運用が非効率となっている経理システム等の更改

- ・管理会計と財務会計の統合や自動集計機能の向上

(5) 要員上の問題の解消など

- ・必要に応じた外部リソースの導入を検討

【取り組みにおける困難等】

(1) 業務フローの見直し等が伴うことに対する関係者の理解を得ること

(2) 当初のスケジュールから遅れることも多いため、検討・対応の前倒し及び十分なコミュニケーション等の実施

(3) 小規模子会社の決算早期化に伴う品質の確保と要員等のバランス（現在、各社の実情を把握中）

⑦G 社の対応事例

(a)連結の範囲

連結の範囲に関する検討

G 社は連結の範囲について、資産、売上高等を考慮して、非連結会社の割合が極めて低く、一般的な重要性の考え方の下で、連結の範囲は日本基準の下での範囲と変更はないと判断した。

また、潜在的議決権、特別目的会社等、検討すべき事項も無かった。

(b)決算報告期間の統一

決算報告期間の統一に関する検討

G 社は、日本基準の下で既に決算報告期間を変更し、グループで統一を行っている。

【変更の背景】

- ✓ 四半期での業績概要の開示について、期ズレのままでは季節要因等ピントの外れた説明になり、業績をうまく説明できない問題意識があった。
- ✓ 従来、内部管理上の数値は期間を統一して行っており、二重で数値を作成する手間の排除に加え、数値を内外で統一することによる透明性の向上を図りたかった。

【実務上の課題】

規模の大きいサブ連結を実施している会社のレポート提出期限を早める事が最大の課題であり、各社個別の制約よりも、連結決算目的のデータ収集を優先することで対応した。

⑧H社の対応事例

(a)連結の範囲

連結の範囲の決定にあたり、下記の項目の検討を実施。
結果として、現行の連結範囲から変わらないことを確認。

【支配の判定】

IFRS第10号における支配の3要素は、

- (a)投資先に対するパワー
- (b)投資先への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利
- (c)投資者のリターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力

であるが、「議決権」の保有割合を中心に検討することにより、投資先を支配しているかどうかを判断できる場合が多い。

通常は、(b)：獲得するリターンは投資先の業績によって変動する、(c)：投資先に対してパワーを有している場合には他の当事者の便益のために当該パワーを用いることはない、の2要素を有していると考えられ、(a)については、投資者に投資先の営業及び財務の方針について指図する権利として「議決権」が与えられ、「議決権」が(a)を評価する要因となるよう設計されている場合が多い。

このような場合は、別の企業に営業及び財務の方針決定を妨げる又は変更できる権利が付与されている場合を除き、実務上は「議決権」の保有割合のみで支配の判定を行うことが可能である。

【潜在的議決権】

IFRSでは、支配の判定および重要な影響力の判定にあたり、潜在的議決権を考慮する必要があるため、保有する潜在株式が持分比率に与えるインパクトを試算して、支配・重要な影響力の判定に影響を与えないことを確認した。

【支配（影響）が一時的な場合】

IFRSでは、支配・影響が一時的である場合であっても、原則としてすべての子会社・関連会社を連結の範囲に含める必要があるが、当社においては一時的な支配・影響となる子会社・関連会社への投資は極めて稀である。

【重要性】

IFRSでは、重要性の原則による小規模子会社の連結の範囲からの除外が明文化されていないが、IFRSの個別規定の適用にあたっては、財務諸表の利用可能性の観点から、日本基準と同様に、重要性に応じた会計上の取扱いが是認されるものと考えられる。

よって、日本基準における重要性の原則による小規模子会社の連結(持分法)の範囲からの除外は、企業集団の財政状態及び経営成績を適正に表示する観点から量的側面と質的側面の両面を考慮して実施されているものであり、IFRSであってもその考え方は何ら変わるところがない。

【非連結子会社への持分法適用】

IFRSが、すべての子会社を連結することが原則であるにもかかわらず、重要性に基づく非連結の判断を是認している中、非連結子会社が与える影響を連結以外の手法で連結財務諸表に反映する(持分法を適用する)会計処理は、実務対応可能性や各社事情(および重要性)を考慮した適切な会計処理方法である。

(b)決算報告期間の統一

【検討結果】

当社グループは、経営管理上の必要性から決算報告期間の統一に取り組んでおり、本項目はIFRS適用検討の論点としていない。

⑨I社の対応事例

● 前提

I社は従来、連結パッケージ目的で、IFRSに基づいた要約財務諸表、要約損益計算書を作成している。

(a)連結の範囲

- ✓ 連結パッケージ目的では、重要性の原則を適用し、日本基準と同様の連結範囲を採用している。
- ✓ IFRSに基づく連結財務諸表を開示する場合も、日本基準における基準値の考え方(売上高、純利益、総資産、剰余金)は、IFRSの「財務諸表利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意思決定に影響を与えない場合」に合致すると考えており、監査人と協議の上、日本基準と同様の連結範囲を採用する予定である。

(b)決算報告期間の統一

【連結パッケージ目的上の対応】

- ✓ I社の連結子会社の中には、決算報告期間が異なる会社が複数存在するが、従来、仮決算をしている会社については、決算期の統一を行っている。
- ✓ 技術上の制約から仮決算をしていない会社については、重要性の原則から、期ズレのまま連結している。ただし、重要な変動が生じた場合には、調整の要否を定性的かつ定量的に判断し、必要に応じて修正を行っている。

【IFRSに基づく連結財務諸表を開示する場合】

- ✓ I社では、X社を除き、期ズレが連結財務諸表に与えるインパクトは僅少と考えており、IFRSに基づく連結財務諸表を開示する場合は、重要性について監査人と再協議する。なお、X社は従来比例連結で繋いでいたが、IFRS11の適用により、持分法で繋ぐ予定である。

⑩J社の対応事例

(a)連結の範囲

○現状(米国会計基準を採用)

子会社については、ガバナンスの観点から、全ての子会社を連結対象としている。

関連会社については、重要性のある関連会社に持分法を適用している。

なお、連結範囲は米国基準に基づく範囲と日本基準に基づく範囲の両方を確定している。

○連結の範囲の決定にあたり、下記の項目の検討を実施した。

【子会社の範囲】

大きな論点はなく、結果として、現状の日本基準による連結範囲と合致した。

【持分法適用会社の選定】

関連会社は、重要性のある会社に持分法を適用することとした。関連会社の範囲は、結果として、現状の日本基準による範囲と合致した（重要性の考え方は現在の取扱いを踏襲）。

【議決権によらない支配が存在する会社の取扱い】

現在の米国会計基準での「変動持分事業体(VIE)」の「主たる受益者(PB)」の判定実務を踏襲することとした。

【共同支配企業(JV)への対応(IAS第28号)】

JVについては、IFRS上、出資比率にかかわらず持分法を適用する必要があるが、これまで20%未満出資のJVについては、連結範囲の対象外となっていた。

よって、20%未満出資のJV契約の有無及び財務数値の調査を実施した。

結果として、持分率考慮後の対象JVの財務数値に、重要性がないことを確認した（20%未満出資のJVについては、重要性の判断による）。

(b)決算報告期間の統一

【決算報告期間統一化の契機】

(1)経営陣からのニーズ（これが一番大きい契機）

- ・3ヶ月遅れでは、情報が遅く、手を打つのが遅れる。
- ・対外説明時に、聞き手の感覚とズレが生じる(クリスマス・春節)。

(2)グローバル統一オペレーションによる業務効率向上

- ・現場レベルでの債権債務の突合、残高調整表の作成や経理部門での連結修正仕訳の作成等、決算報告期間が統一されていれば不要な事務を解消できる。

(3)IFRS適用に向けた対応

- ・「実務上不可能な場合を除き」(IAS27号22項)への対応。

【対応スケジュール】

2008年：社内業績報告資料に期ズレ会社の決算報告期間を揃えた個社決算値を「参考情報」として報告。

2010年：2011年度に子会社の決算報告期間を統一する方針を示すとともに、「実務上不可能なケース」の有無を確認。

2010年～：先行対応会社の事例について、グループ内で情報共有開始。

2011年：原則として、子会社の決算報告期間を親会社の3月期に統一。

【対応方法】

(1)子会社は、原則として、決算期報告期間を統一。

(現地法定決算期間の変更は強制せず、仮決算を行う方式を含む)

(2)持分法適用関連会社には、決算期報告期間の統一を依頼。

(期ズレによる重要な差異が発生した場合は、仮決算を行う方式で対応する方針)

Vol.4 非上場株式の公正価値評価

1. 関連基準等の整理

① IFRS

- 資本性金融商品に対する投資及び資本性金融商品に関する契約は、すべて公正価値で測定しなければならない。(IFRS9.B.5.4.14)
- 限定的な状況ではあるが、取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合がある。公正価値を測定するのに利用できる最近の情報が十分でない場合、又は、可能な公正価値の範囲が広く、当該範囲の中で取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合には、該当する可能性がある。(IFRS9.B.5.4.14)
- IFRS 第 9 号²では、IAS 第 39 号に定められていた、信頼性をもって公正価値を測定できないものは、取得原価で測定する旨の規定³が削除されている。
- 2012 年 12 月に IFRS 財団のスタッフにより公表された非上場株式の公正価値測定に関する教育マテリアルでは、公正価値評価に使用される評価手法として、「マーケットアプローチ」、「インカムアプローチ」及び「修正純資産方式」の内容を紹介している。同文書では、非上場株式の評価は、IFRS が定める重要性(IAS1,IAS8)の文脈の中で考慮されるべきであるとされている。
- 当初認識時に、企業は、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資の公正価値の事後的な変動を、OCI に表示するという取消不能な選択をすることができる。(IFRS9.5.7.5)

② 日本基準

- 時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の貸借対照表価額は、それぞれ次の方法による。
 - (1) 社債その他の債券の貸借対照表価額は、債権の貸借対照表価額に準ずる。
 - (2) 社債その他の債券以外の有価証券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。(企業会計基準第 10 号第 19 項)
- 市場で売買されない株式について、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価(合理的に算定された価額)とはしないものとし、

² IFRS 第 9 号は、2015 年 1 月 1 日以降開始する事業年度に強制適用される。

³ 資本性金融商品に対する投資のうち、活発な市場における公表市場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないもの、及びこのような公表価格の無い資本性金融商品に連動しており、その引き渡しにより決済しなければならないデリバティブ。これらは取得原価で測定されなければならない。(IAS 第 39 号 46 項(c))

当該株式は時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券として取り扱う。(金融商品会計に関する実務指針第 63 項)

2. 問題の所在

- IFRS では、非上場株式について、限定的な状況を除き、公正価値評価が求められている。一方、日本基準では、取得原価をもって貸借対照表価額としている。
- IFRS 第 9 号においては、公正価値測定の範囲や頻度、方法等を決定する手続的な規定は明記されていない。また、「取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合」について、その具体的なケースは言及されていない。
- 各社は、IFRS 適用に際し、非上場株式を公正価値評価する場合に、その範囲や頻度、評価手法等について、どのような検討を行い対応したのか。
- IFRS のもとで、「取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合」と判断した企業は、どのような検討、論理付けを行ったのか。

3. 各社の対応の概要

総論

- 非上場株式については、適時に財務情報が入手できないケースや、入手できたとしても十分な情報が得られないケースが多いことから、各社とも情報の入手可能性等を踏まえ、公正価値評価の範囲や頻度、方法を決定する等、実務的な対応を検討している。
- ほとんどの企業では、一定の重要性の判断基準を設け、公正価値評価の要否の判断を行っている。

公正価値評価の範囲

- 各社とも一定の重要性の判断基準を設け、公正価値評価を行う銘柄を決定しており、その結果、公正価値評価が行われる範囲は、相当に限定されている。対象外となった銘柄は、取得原価をもって貸借対照表価額としている。

評価方法

- 多くの企業が「取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合」があると考えているものの、それを説明することが難しく、労力を費やしている。例えば、保有目的を理由として、取得原価が最善の見積りであることを説明することは極めて難しい。インカムゲイン、キャピタルゲインを目的とした投資でなくとも、配当収入がある等が考えられるためである。
- 評価方法の決定にあたってのプロセスは各社様々である。個別銘柄毎に金額の重要性や資料の入手可能性を鑑みて、評価方法を決定する企業もあれば、単体の減損プロセスを活かすことを検討している企業もあった。
- 公正価値評価の対象とした株式については、簿価純資産方式などの比較的簡便な方法を選択する企業が多い。

評価の頻度

- 非上場株式は情報ソースが限られており、一般的には年1回の事業報告によって財政状態を確認する事となるため、そのタイミングで公正価値評価を行う運用とする企業が多い。また、入手タイミングの制約から、3月期決算の場合、期末決算には反映させずに、翌期の第1四半期決算時に反映させる企業がほとんどである。
- 四半期ごとに評価を行うとした企業についても、主要マーケットの業種別PBRを更新するなど、実務上対応が可能な範囲での運用としている。

財務諸表への影響

- ほとんどの企業では、非上場株式を売買目的で保有していないことや、そもそも非上場株式の公正価値評価差額を P/L に計上することへの納得感が無いこと(特に益サイド)等を理由に、評価差額の OCI への計上(FVTOCI)を選択することを前提に検討している。

4. 各社の対応事例

①A社の対応事例

【検討の内容・判断】

- A社は、重要性基準(閾値)を設け、当初認識後の評価方法を決定している。具体的には、以下の対応。

区分	当初認識後の測定
(1)、取得価額が「一定額」以上、又は、簿価と簿価純資産の実質価額との差が「一定額」以上の銘柄	外部機関による評価を実施。但し、翌期以降は、当該評価を利用して、自社で時価を算定。
(2)、(1)に該当しない銘柄で、簿価と簿価純資産の実質価額との差額が「一定額」以上の銘柄((1)より低い閾値)。	簿価純資産による実質価額
(3)、(1)(2)に該当しない銘柄	取得価額を時価とする。

- 検討時点での全銘柄数に占める、各銘柄数の割合は、(1)僅少、(2)5%程度、(3)95%程度であった。
- 実務的に特に時間を要したのは、①上記「一定額」の閾値の決定(銘柄数やカバー率を考慮)、②外部評価する場合の依頼先(コストと品質を考慮)、③グループで一本化した開示対応(グループ内保有銘柄の名寄せ作業が必要)、④原則 FVTOCI を選択することとしつつも、銘柄ごとの FVTOCI 又は FVTPL の指定(比較年度における、現行基準との差異を僅少化することを考慮)の4点。
- その他の論点
- ・簿価純資産による実質価格の反映時期
日本国内の場合、当該会社の計算書類の入手が6月後半以降となることがほとんどであるため、6月末の第1四半期決算時に反映することとした。
 - ・計算書類の時価情報注記の利用
時価情報注記で、簿価と時価に重要性のある差がある場合には、実質価額算定時に純資産に反映させることとした。

②B社の対応事例

【検討の内容・判断】

- B社は、非上場株式全体の金額的重要性が高くないことから（非上場株の簿価は、総資産の0.9%：2012年度末）、重要性基準を設け、該当する非上場株式のみ公正価値を行うこととしている。
- 具体的には、原始取得金額3億円以上の株式に公正価値評価を実施する。2012年度末は約10銘柄(カバレッジ：約85%)。
- これらの銘柄について、以下の優先順位で公正価値評価を実施した。
 1. 独立第三者間取引がある場合、当該取引価格(使用可能期間は原則1年間)
 2. 出資判断を行った際に使用された評価技法がある場合、当該評価技法により評価
 3. 上記以外は持分簿価純資産により評価
- 結果的に、3. 持分純資産法で算定されるケースが多かった。現時点で、2. 評価技法を利用したケースは無い。
- 最初の評価以降、基本的に四半期ごとに再評価を行う。1. 独立第三者間取引による取引価格とした場合は、その取引価格は約定日より原則1年を利用可能とし、それ以降は、財務状況の悪化等のレビューを行い判断する。3. 持分簿価純資産によって評価した場合は、非上場株の純資産情報を入手できるのが基本的に年1回であるため、そのタイミングで再評価する。

③C社の対応事例

【検討の内容・判断】

- C社は、公正価値評価による財務諸表への金額的な重要性を踏まえ、一定金額以上の有価証券を公正価値評価の対象とする。
- 評価対象となる銘柄については、銘柄ごとに、以下の優先順位にて評価方法の妥当性を検証し、適用する評価方法を決定する。
 1. 近時に売買実績がある場合、当該売買実績に基づく方法
 2. マルチプル法、DCF法
 3. 純資産法(公正価値純資産法・簿価純資産法)
 4. 情報制約等との関係で、どの評価方法も妥当ではない場合、取得原価により評価
- 公正価値評価は、四半期末ごとに実施。しかしながら、投資先からの財務諸表情報の入手頻度に制限がある場合などは、各四半期末においては直近年度末に使用した公正価値額を使用する。但し、いずれの方法にて評価する場合でも、最低でも1年に1度公正価値額を算定する。

④D 社の対応事例

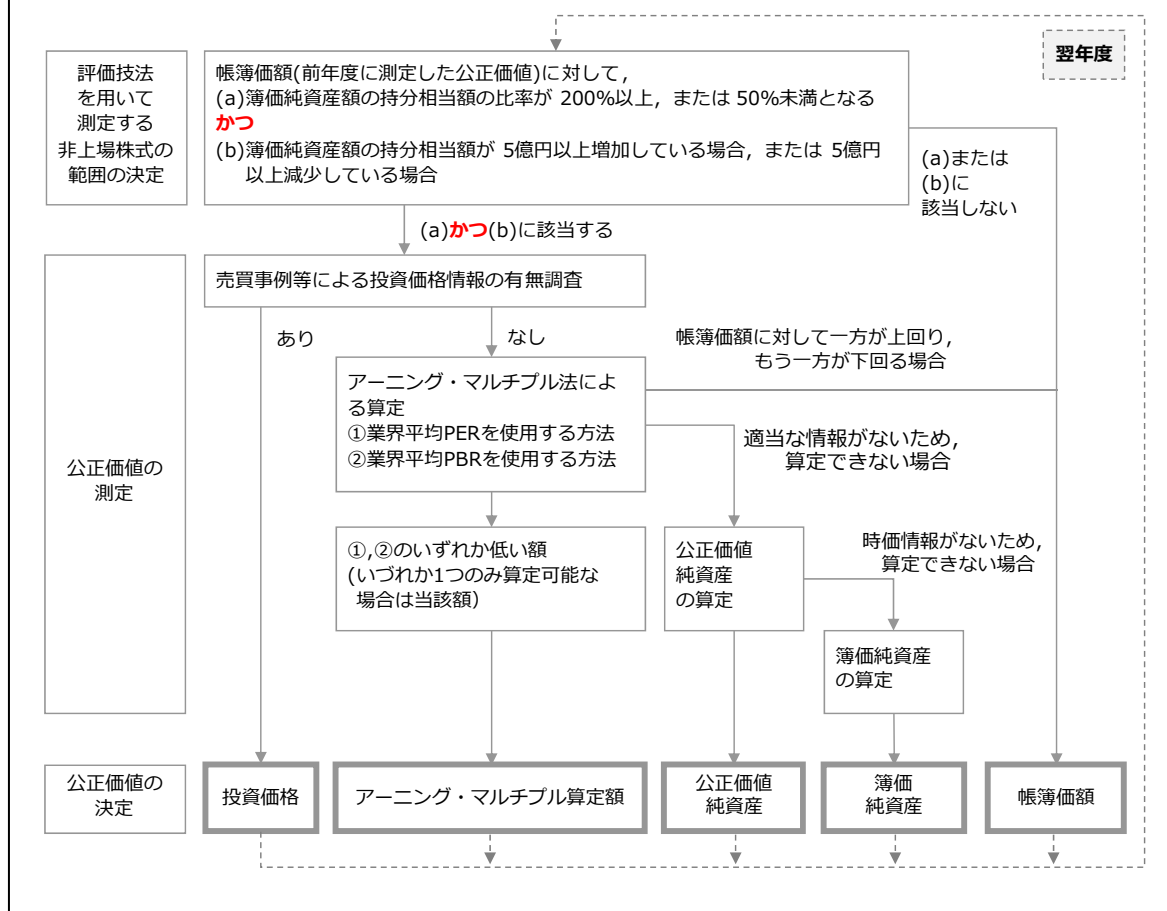
【前提：非上場株式の保有目的】

- (非上場)株式投資は、基本的に事業に資するためのものであり、キャピタルゲイン(売却収益)・インカムゲイン(配当収益)は目的としていない。
よって、非上場株式の貸借対照表価額は取得原価が最も適切と考えている。
しかし、IFRS への対応においては、何らかの評価技法を用いて公正価値を測定せざるをえない(苦渋の判断)。

【IFRS 実務対応：ポイント】

- **重要性による評価対象銘柄の絞り込み**
全ての非上場株式銘柄について公正価値評価を行うことは、保有目的から重要性は乏しく、また実務が煩雑となりコスト・ベネフィット面でも適切でない。
よって、公正価値に重要な変動が生じている可能性が高いと考えられる銘柄についてのみ、評価技法を用いた公正価値測定を行う。
⇒帳簿価額(前年度に測定した公正価値)に対して、
 - (a) 簿価純資産額の持分相当額の比率が 200%以上、または 50%未満 かつ
 - (b) 簿価純資産額の持分相当額が 5 億円以上増加、または 5 億円以上減少
- **年 1 回実施(事業報告入手時)～単体(日本基準)減損プロセスと合致**
投資先の非上場会社についての情報ソース(財務情報等)は年 1 回の事業報告に限られており、そのレベルや保有目的から、公正価値評価の回数やタイミングに重要性は乏しい。
- **公正価値評価：評価技法の社内ヒエラルキー設定**
 1. 投資価格 … 売買事例等による投資価格情報がある場合
 2. アーニング・マルチプル法 … 次の①、②のいずれか低い方法を公正価値とする
 - ①業界平均 PER (株価収益率)を使用する方法
$$\frac{\text{非上場会社純利益}}{\text{発行株式数}} \times \text{業界平均PER}(\ast) \times \text{保有株式数}$$
 - ②業界平均 PBR (株価純資産倍率)を使用する方法
$$\frac{\text{非上場会社純資産}}{\text{発行株式数}} \times \text{業界平均PBR}(\ast) \times \text{保有株式数}$$(※)業界平均情報は証券取引所HP等から入手
 3. 公正価値純資産
 4. 簿価純資産
- **評価差額の取扱い：OCI オプション採用**
保有目的から、純損益での認識は適切でない。

【公正価値評価手続：概要図】



⑤E社の対応事例

【検討の内容・判断】

- E社は、「非上場株式の公正価値評価」の方法については、現在、監査人と交渉中であり、下記の内容の全てが監査人と合意されたものではない。
- E社では、非上場株式への投資は、事業投資が中心であり、配当収益や売却収益を目的とした金融投資は基本的に行っていない。
- このような非上場株式投資の状況から、以下の様な点を考慮して、各銘柄についてどのような評価方法が適切なのか検討を行っている。
 - ①金額的重要性
 - ②投資の性質
 - ③配当の有無
 - ④単体の「減損」の実務の利用
- 最終的な評価手法は確定していないものの、大宗の非上場株式(銘柄数で約90%程度)が、取得価額を時価とすることとなる見込みである。

⑥F社の対応事例

【検討にあたって】

➤ 保有状況

F社グループは特定のグループ会社において、事業協業・技術提携・取引関係の維持・強化や投資等の目的で、大小様々な規模・業種の非上場株式を、多数保有している。

➤ 現在の取扱い(米国基準)

非上場株式については公正価値を容易に算定できないため、取得原価で評価を行い、実質価額が下落し、それが一時的でない (Other-than-temporary) と判断された場合は、帳簿価額を公正価値まで引き下げている。減損判定は、経営成績や事業計画等、最新の財務情報を利用している。

➤ 取得原価での評価

IFRS9では非上場株式に対して公正価値評価が要求されているものの、限定的な状況ではあるが、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる場合がある、としている。取得原価が公正価値を表さない可能性のある兆候としては、例えば投資先の業績・関連市場・経済環境の変化が挙げられる。

→ 上述の保有意図を鑑みると、取得時から期末まで時間が経過しており、一般的に投資先の経済価値が変化しているため、取得原価での評価は馴染まない。

➤ 公正価値測定

IFRS13.9では、公正価値は「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格」と定義されている。一般的に非上場株式は、観察可能な市場取引又は市場情報が利用可能ではないため、市場での出口価格（資産売却・負債移転価格）ではなく、IFRS財団の教育文書にあるような「マーケットアプローチ」、「インカムアプローチ」及び「修正純資産方式」などの評価技法を用いて測定することになる。その際、関連性のある観察可能なインプットの使用を最大限とし、観察可能でないインプットの使用を最小限とすることとなる。

→ 上述の保有状況を鑑みると、投資先の規模・業種によって観察可能なインプットの量や質が異なると想定されるため、連結上の重要性、会計処理の経済性・適時性・一貫性を踏まえた実務的ガイドラインの策定が必要。

➤ 監査人との調整

IFRS推進活動では、監査法人を交えての本論点のDiscussionとしては、影響分析・実務設計の意見交換レベルで、詳細なDiscussionはこれまで行っていない。

[調査内容]

- 非上場株式を保有するグループ会社のうち、保有株式の帳簿価額の大きい会社につき、一定の基準値を超える非上場会社を対象に、「現在入手している財務情報の内容・頻度」、「より詳細に又は頻繁に情報を入手する場合、想定される困難さ等の定性的要因」につき、所管部署にヒアリングを行った。
- 決算時の実務対応を適時かつ経済的に行うことができるか、各社経理部署にヒアリングを行った。

[調査結果]

- 投資先によっては、固有事情を理由にタイムリー・頻繁に財務情報が入手しにくいケース（保有比率が低い・係争案件がある等）や、入手できる財務情報が限定的となるケース（中期計画を作成していない等）がある。
- グループ四半期・年度決算での社内報告期限を踏まえると、決算へ反映させることができるタイミングで最新財務情報を入手することは困難。

上記より、当初の想定通り、財務情報のタイムリーな入手・財務数値への反映は、必ずしも画一的に実施できないことが判明した。よって、連結決算上の重要性の観点を考慮し、必要十分な会計処理を反映させるよう、個々の状況に応じ、入手し得る情報をベースにした公正価値評価を検討する。



[調査結果を踏まえた判断]

- 取得から一定期間経過した非上場株式は、直近簿価をベースに以下のランクへ区分し、その上で個々の事情を勘案した上で、各ランクに例示された方法を参考に公正価値（の近似値）を計算する。

ランク	対象	公正価値計算の例※
A ランク	直近簿価が X 億円以上	<ul style="list-style-type: none"> ◇ 外部評価機関による持分評価額（少なくとも Z 年に 1 度） ◇ 修正時価純資産方式（「直近」BS）－直近 BS の簿価純資産持分額を必要に応じて補正（中期計画・予算・投資先へのヒアリング等により入手した情報で簡易 DCF を算出するなどにより補正（未認識の無形資産等を必要に応じて時価評価））

B ランク	直近簿価が X 億円 未満 Y 億円以上	<p>◇ 修正時価純資産方式（「直近」BS） – 直近 BS の簿価純資産持分額を、把握している重要な要因があれば、必要に応じて補正</p> <p>◇ 修正時価純資産方式（「前期末」BS） – 固有事情により直前四半期の BS が入手できない場合、簿価純資産に影響を与える要因を総合的に勘案し、必要に応じて補正</p>
C ランク	直近簿価が Y 億円 未満	◇ 簿価純資産方式（前期末 BS）

- なお、各ランクに複数の公正価値計算の例があるが、以下の点を考慮し、最も適切と考えられる方法で公正価値を測定する。
 - ➔ 投資先の事業ステージ：スタートアップ期は一般的に将来の成長率を踏まえた評価方法が適する
 - ➔ ビジネス特性：技術・ノウハウ等の無形資産に重要性がある場合、簿価純資産を補正
 - ➔ 投資タイミング：投資から一定期間経過後は、取引価格が公正価値に近似

- 今後はグループ会社と実務対応上の問題点を議論し、その後に監査人と Discussion を行う予定。

⑦G社の対応事例

【検討にあたって】

- G社は金融商品の評価範囲・評価手法・評価の頻度の決定にあたっては、以下の2点を重視し、検討を行った。
 1. 企業の恣意性を可能な限り排除する事
 2. 実務上の過度な負担増を避ける事

a) 評価手法の決定

【検討の内容・判断】

- 公正価値の算定では、マーケットアプローチ、コストアプローチ、インカムアプローチ等が考えられるが、G社の非上場株式の保有意義や、実務上の対応可能性等を鑑み、以下の理由からコストアプローチやインカムアプローチは非上場株式の公正価値の算定手法としてなじまないと判断し、マーケットアプローチを採用することとした。

評価手法	検討結果
コストアプローチ	貯蔵品の再調達原価等、自家消費する資産の評価手法としては一定の有用性があるものの、保有する全ての非上場株式の再調達原価を把握することは困難と考えられる
インカムアプローチ	将来のキャッシュ・フローが契約等で定まっている債券等に対しては比較的容易に利用できるものの、株式の公正価値に使用する場合には実務上の負担が大きい

- マーケットアプローチによる算定方法は、以下のように行っている。
 1. 保有する株式を業種別に分類
 2. 主要マーケットの業種別PBRを使用して、簿価純資産(持分)から評価額を算定
 3. 2で算出した価額に非流動性ディスカウントを行い、会計上の評価額とする

b) 評価範囲の決定

【検討の内容・判断】

- マーケットアプローチは、比較可能な類似の金融商品の市場価値を使用して、相場価格のない金融商品の公正価値を疑似的に算定する技法である。そのため、必ずしもマーケットアプローチにより算定した評価額の方が、帳簿価額よりも公正価値を正しく表しているとは言い切れない。特に、規模が小さい場合にはその傾向が顕著であると考えられる。そのため、一定以上の簿価純資産(持分)の株式の場合のみ、マーケットアプローチにより算定した評価額を会計上の公正価値として採用している。
- ただし、簿価純資産(持分)と帳簿価額に 50%以上のかい離がある場合、帳簿価額が公正価値の適切な見積りとは言えない。そのため、50%以上のかい離がある場合には、純資産が少額の株式であっても、マーケットアプローチに基づく評価額を会計上の公正価値として採用することとした。

c) 評価の頻度

【検討の内容・判断】

- 公正価値で評価する金融商品は、四半期を含めた全ての決算において評価替えを行っている。非上場株式についてのみこの取り扱いを変えることは合理的ではないと判断した。そのため、非上場株式についても四半期ごとに評価替えを行っている。
- なお、一般に非上場株式の純資産は年1回の更新となることから、四半期ごとの公正価値の変動は、業種別 PBR の変更が主な影響となる。そのため、四半期ごとに行ったとしても、大きな事務負担にはなっていない。

⑧H 社の対応事例

【現状認識】

- H 社は、非上場株式の公正価値評価に関して、具体的な対応を検討中であり、今後、方針を決定する予定である。

【今後の検討項目】

1. 評価実施に必要な資料の入手可能性

※マイノリティ出資の場合、年次の会社法計算書類のみ入手する事例が殆どである。

2. 資料の入手可能性を踏まえた評価方法の選定方法

- 金額的重要性を鑑みた評価方法の選定
- 複数の評価手法が存在する場合の優先順位の取扱い
- 評価計算における簡便計算方法及びその妥当性
- 簿価純資産による評価の範囲
- 取得原価による評価を妥当とする範囲

3. 評価の頻度

資料の入手可能性等を考慮し、評価の頻度をのれんの評価と同様に年 1 回とすることの是非

※会社法計算書類による評価の場合、第 1 四半期のみ評価替えを実施

※情報が随時入手できる限り、四半期単位で評価する必要性の有無



【現在の検討状況】

- 簿価 10 億円以上の出資について、評価実施に必要な資料の入手可能性及びそれを踏まえた評価方法の取扱いについて現在調査・検討中である。
- 簿価 10 億円未満の出資の取扱いについても今後併せて整理予定である。

⑨I 社の対応事例

a) 公正価値評価の範囲の決定

【調査内容】

- I 社は公正価値評価の対象とする非上場株式の範囲を決定するために、I 社グループで保有する株式の調査を行った。

【調査結果】

1. 帳簿価額あるいは簿価純資産が X 億円以上の非上場株式と上場株式を合わせて、保有株式全体の 95%以上をカバー。
2. X 億円未満の非上場株式の総資産額に対する割合は 1%以下。



【調査結果を踏まえた判断】

- 非上場株式については X 億円以上の銘柄のみを公正価値評価対象とすれば、カバレッジとしては十分である。
- X 億円未満の非上場株式の総資産額に対する割合は 1%以下であり、仮に公正価値評価を行ったとしてもその評価差額は全て OCI で認識されることから、公正価値評価が B/S に重要な影響を与える可能性は極めて低い。
- 従って、X 億円以上の銘柄のみを公正価値評価の対象とした。

b) 公正価値評価方法の検討

【調査内容】

- 検討対象とした X 億円以上の非上場株式について個別銘柄毎に投資の性質、情報入手の可能性等を調査した。

【調査結果】

- 以下の通り。

銘柄	評価方法を決定するにあたっての検討
P 社	事業と関係性の高い投資ではあるが、インカム・ゲイン、キャピタル・ゲインを期待した投資ではなく、取引先との良好な関係を築くために取得したものと考えられる。従って、市場参加者の取引価格の見積もり＝公正価値という考え方はなじまず、簿価純資産が公正価値として妥当である。 なお、P 社は、X 社への投資会社であるが、毎期継続的に配当を受領することで、投資先(X 社)の純資産の増加額が P 社の純資産に含まれることになるため、その点からも、簿価純資産での評価は妥当と考えられる。
Q 社	事業と関係性の高い投資ではあるが、Y 社の子会社であり、また、他の投資先と比べて、極めてマイナーシェアであるため、将来情報の入手は困難である。インカム・アプローチを採用した場合、観察可能なインプットを利用することは困難である。よってマーケット・アプローチによる評価を採用することとする。
R 社	当社グループの事業と関係性の高い投資ではあるが、株主としてのリスクについて上限を定めており、積極的に経営に参画する意図はない。Z 社の子会社であり、同社との良好な関係を維持するために取得したものである。従って、市場参加者の取引価格の見積もり＝公正価値という考え方はなじまず、簿価純資産が公正価値として妥当と考える。
.....



【調査結果を踏まえた判断】

- 公正価値評価対象となっている X 億円以上の非上場株式について、調査結果に基づき、以下の通り評価方法を決定した。

銘柄	採用する評価方法
P 社	簿価純資産法
Q 社	マーケット・アプローチ
R 社	簿価純資産法
...	...

- マーケット・アプローチにおける具体的な評価手法として、類似上場会社比較法を採用する。
- X 億円未満の非上場株式は、評価差額が B/S に与える影響は軽微であることから、日本基準上の金額（減損が行われている場合、減損金額の振戻しは行わない。）をそのまま利用する。

⑩J社の対応事例

【現状認識】

- J社は、IFRSを適用している会社の関連会社であり、当該会社にIFRSに基づいた要約連結貸借対照表・要約連結損益計算書・連結パッケージを作成し当該会社に提出している。
- 作成にあたっては、当該会社に与える影響を考慮し、J社がIFRS財務諸表を開示する場合に求められるであろうものとは異なる重要性の判断を行っている。

【非上場株式の測定に係る現在の実務対応】

- 重要性の原則に基づき、日本基準での測定をそのままIFRS財務諸表にも適用している。
- 当初認識時に取得原価で認識し、株式取得日以降は個々の投資について投資先企業の貸借対照表を入手し、その純資産額が著しく帳簿価額を下回る場合は、相当の減損を行っている。

【今後求められる対応】

- J社がIFRS財務諸表を開示するにあたっては、重要性の判断基準をより厳格化する必要があるかもしれない。この点については監査人とは未協議である。仮に全てまたは一部の投資について公正価値評価を求められた場合においては、投資先における監査済みの貸借対照表に基づき重要な含み損益を加味した修正純資産をもって公正価値とすることも考えられる。

⑪K社の対応事例

【検討の内容・判断】

- K社は、非上場株式全体の残高に重要性が無いことから、重要性基準を設け、該当する非上場株式のみ公正価値を行うこととしている。
- 具体的には、帳簿価額と簿価純資産（持分）のいずれか大きい方の金額が10億円以上であれば公正価値評価、5億円以上10億円未満であれば簿価純資産（持分）、5億円未満であれば帳簿価額とした。（下記チャート参照）

区分	下記(a)と(b)の大きい方の金額	当初認識後の測定
① 重要	10億円以上	鑑定書等による公正価値評価
② ①と③の間	5億円以上10億円未満	簿価純資産(持分)
③ 重要でない	5億円未満	帳簿価額(取得原価からIFRS適用以前に認識した減損損失がある場合にはそれを控除した金額)

(a)帳簿価額(取得原価からIFRS適用以前に認識した減損損失がある場合には、それを控除した金額)

(b)簿価純資産(持分)

- K社では、現状①に該当する非上場株式は無く、②が数件存在する程度であり、日本基準のもとでの実務とほとんど変更は無かった。

Vol.5 資産の減損

1. 関連基準等の整理

① IFRS(IAS 第 36 号)

- 企業は、各報告期間の末日現在で、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを検討しなければならない。そのような兆候のいずれかが存在する場合には、企業は、当該資産の回収可能価額を見積もらなければならない。(9 項)
- 減損の兆候についての数値基準はないが、報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過しているか等を考慮する必要がある。
- 資産の回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合に、かつ、その場合にのみ、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額しなければならない。当該減額は減損損失である。(59 項)
- 回収可能価額とは、資産又は資金生成単位の処分費用控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い金額をいう。(6 項)
- 企業は、各報告期間の末日において、過年度にのれん以外の資産について認識した減損損失がもはや存在しないか又は減少している可能性を示す兆候があるか否かを検討しなければならない。そのような兆候が存在する場合には、企業は当該資産の回収可能価額の見積りをしなければならない。(110 項)
- 過去の期間において、のれん以外の資産について認識された減損損失は、減損損失が最後に認識された以降、当該資産の回収可能価額の算定に用いられた見積りに変更があった場合にのみ、戻入れしなければならない。(114 項)

② 日本における取扱い

- 減損の兆候がある資産又は資産グループについての減損損失を認識するかどうかの判定は、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行い、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。(固定資産の減損に係る会計基準二 2)
- 減損の兆候について、「おおむね過去 2 期がマイナス」「市場価値が帳簿価額から 50%程度以上下落」といった数値基準が設けられている。純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過しているかどうかについては挙げられていない。
- 減損損失の戻し入れは、行わない。(固定資産の減損に係る会計基準三 2)

参考 1) 減損の兆候の例示

IFRS (IAS36.12)	日本基準(固定資産の減損に係る会計基準二 1、同適用指針 11-15 項、76-91 項)
<p>外部の情報源</p> <p>(a) 当期中に、時間の経過又は正常な使用によって予想される以上に、資産の市場価値が著しく低下しているという観察可能な兆候がある。</p> <p>(b) 企業が営業している技術的、市場的、経済的若しくは法的環境において、又は資産が利用されている市場において、当期中に企業にとって悪影響のある著しい変化が発生したか又は近い将来に発生すると予想される。</p> <p>(c) 市場金利又は他の市場投資収益率が当期中に上昇し、かつ、これらの上昇が資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響して、資産の回収可能価額を著しく減少させる見込みである。</p> <p>(d) 報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している。</p> <p>内部の情報源</p> <p>(e) 資産の陳腐化又は物的損害の証拠が入手できる。</p> <p>(f) 資産が使用されており又は使用されると予測される範囲又は方法に関して、当期中に企業にとって悪影響のある著しい変化が発生し、又は近い将来において発生すると予測される。これらの変化には、資産が遊休となること、資産の属する事業の廃止若しくはリストラクチャリングの計画、予定されていた期日以前の資産の処分の計画、又は資産の耐用年数が確定できないのではなく確定できるものとして見直すことが含まれる。</p> <p>(g) 資産の経済的成果が予想していたより悪化し又は悪化するであろうということを示す証拠が、内部報告から入手できる。</p>	<p>① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること (「継続してマイナス」とは、おおむね過去 2 期がマイナスであったことを指すが、当期の見込みが明らかにプラスになる場合は該当しない)</p> <p>② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは生ずる見込みであること (事業の廃止・再編成、除売却による処分、用途の転用、遊休状態、稼働率の回復見込みが無い、著しい陳腐化、建設仮勘定に係る建設の計画の中止又は大幅な延期の決定)</p> <p>③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること</p> <p>④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと (「市場価格が著しく下落したこと」とは、少なくとも市場価格が帳簿価額から 50% 程度以上下落した場合が該当する。)</p>

参考 2) 減損の戻入れの兆候の例示

IFRS (IAS36.111)

外部の情報源

- (a) 当期中に、資産の価値が著しく増加しているという観察可能な兆候がある。
- (b) 企業が営業している技術的、市場的、経済的若しくは法的環境、又は資産が利用されている市場において、当期中に企業にとって有利な影響のある著しい変化が発生したか、又は近い将来に発生すると予想される。
- (c) 市場金利又は他の市場投資収益率が当期中に下落し、かつ、これらの下落が、資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響して、資産の回収可能価額を著しく増加させる見込みである。

内部の情報源

- (d) 当該資産が使用されているか又は使用されると予測される範囲又は方法に関して、当期中に企業にとって有利な影響をもつ著しい変化が発生したか又は近い将来において発生すると予測される。こうした変化には、資産の機能の改善若しくは拡張又は当該資産が属する事業のリストラクチャリングのために追加された当該期間に発生した費用が含まれる。
- (e) 当該証拠の経済的成果が予測していたより良好であるか又は良好となるであろうことを示す証拠が内部報告から入手できる。

2. 問題の所在

- 減損の兆候の検討にあたり、日本基準では具体的な数値基準を用いるのに対し、IFRS では、数値基準が無いことに加え、報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過しているかどうか等を考慮する必要がある。
- 減損プロセスについて、日本基準では、減損の兆候があった場合に、回収可能テスト(割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較)を経て、減損損失を認識する2段階アプローチであるが、IFRS では、減損の兆候があった場合に、減損損失の認識・測定(帳簿価額と回収可能価額との比較)を行う。
- 減損の戻し入れは日本基準では禁止されているが、IFRS では要求される。
- 各社は、IFRS 適用に際し、IFRS に従った減損の兆候をどのように考慮したのか。また、減損プロセス・戻し入れについて、どのような検討を行い対応したのか。日本基準における実務を継続できるとした企業はどのような論理付けを行ったのか。

3. 各社の対応の概要

総論

- 日本基準と IFRS とでは、減損のステップ(日本基準：2段階アプローチ IFRS：1段階アプローチ)及び減損の戻入れの可否等において差異がある。
- しかしながら多くの企業では、日本基準での実務を基礎としつつ、IFRS の規定の趣旨を踏まえて、実務上の対応を行っている。結果的に、IFRS 適用以前の実務から大きな変更を余儀なくされた企業はなかった。

減損の兆候

- IFRS では、減損の兆候として具体的な数値基準は示されていないものの、原則の考え方は日本基準と同じ趣旨であることを踏まえ、日本基準で用いられている数値基準をそのまま踏襲する企業が多い。
- 日本基準には無い兆候の例示として、IFRS では、市場利率又は他の市場投資収益率が上昇し、割引率に影響する結果、資産の回収可能価額が著しく減少すると予想される場合(IAS36.12(c))及び、報告企業の純資産の帳簿価額が株式時価総額を超過している場合(IAS36.12(d))が挙げられている。多くの企業では、当該取扱いを減損の兆候として用いるか否かを検討している。
- 具体的な実務対応においては、これらの例示に加え、企業を取り巻く環境、グルーピング実務、重要性等を踏まえた上で、自社独自の判断基準を設定している。結果として IFRS 適用以前の判断基準を IFRS にあたっても踏襲する企業が多い。

減損判定プロセス

- IFRS における減損プロセスを検討するにあたり、日本基準(単体の実務)の2段階アプローチを利用しているという企業が多かった。これらの企業は、単体の実務で割引前将来 CF が帳簿価額を上回り、減損不要と判定された対象資産については、1段階アプローチにより改めて減損の要否を確認し、必要に応じて連結調整を行っている。
- 一部の企業では、追加的な減損損失の計上を要するとしているものの、多くの企業では、日本基準と IFRS とで減損の要否の判定にほとんど差が無かった。

減損の戻入れ

- 減損の戻入れについては、確認プロセスは行うものの、結果的には行わない運用としている企業がある一方、減損の兆候の裏返しとして、一定の重要性基準を設け、必要に応じて戻入れの実務を行う運用としている企業があった。戻入れを行う場合にも「明らかに」や「著しい変化が発生した場合」等の条件の設定や、一定金額の重要性基準を設けている企業が多い。

A 社の対応事例

a) 減損の兆候の検討

➤ 検討の背景

A 社では、日本基準と IFRS において定められる減損の兆候を比較した。両基準とも規定される兆候があくまで例示である点を強調しているが、IAS36.12(c)、(d)の割引率の上昇及び純資産の帳簿価額が株式の市場価値を超過する場合については、日本基準上例示されておらず、当該差異をどのように扱うかを検討することとした。

➤ 詳細な検討

(1)IAS36.12(c) 市場利率又は他の市場投資収益率が上昇し、割引率に影響する結果、資産の回収可能価額が著しく減少すると予想される場合

【検討の方法】

A 社は減損会計導入以降、同一の割引率(WACC)を採用している。WACC の計算過程において、A 社はリスク・フリー・レートとして 10 年国債利回りを採用している。従って、過去の 10 年国債利回り及びその補助的指標として、長期プライムレートの推移を分析し、過去に減損の兆候が生じていないか調査を実施した。

【検討結果・判断】

調査の結果、過去において市場利率に顕著な上昇傾向は見られなかった(最高利率と最低利率の差額は 0.5%弱)ことから、過去に減損の兆候はなかったと判断した。

将来の割引率の上昇に備え、前年度使用した割引率を変更するか否かの判断にあたっては、0.5%超の変動の有無を判断基準とする社内ルールを策定した。

(2)IAS36.12(d) 報告企業の純資産の帳簿価額が株式時価総額を超過している場合

【検討の方法】

A 社の PBR と回収可能価額を比較し、A 社の PBR が 1 を下回った場合に、資産の収益性に減損の兆候があると言えるかどうかを考察した。

【検討結果・判断】

直近の決算における A 社の PBR は 1 を下回ったが、将来営業キャッシュ・フローを見積り、回収可能価額を算定したところ、有形固定資産及びのれんの連結簿価を相当程度上回ることを確認した。

従って、直近の決算で A 社の PBR が 1 を下回っているという事象が、全固定資産に減損の兆候があることを示しているとは言えない。PBR が 1 を下回った要因としては、投資者のリスク回避により、市場が会社の収益性を正確に評価できなかったことが要因と考えられる。

減損の兆候の例示と対をなす減損の戻入れの例示では、PBR が 1 以上であることが明示されていないことを踏まえると、当該事象は必ずしも固定資産の収益性悪化を示すものではないと判断した。

仮に PBR が 1 を下回るかどうかを単独で減損の兆候に用いると、減損が発生していない多くの資産を対象とするため、過度に保守的な判定を行ってしまう可能性があるだけでなく、大きな実務負荷となる。

一方で、当該事象を減損の兆候に当たらないと結論付けることは監査対応上難しい。しかし、今回の調査結果のように回収可能価額がその帳簿価額より相当程度大きい場合には、超過額を帳消しにするような事象が起きない限り、会社は資産の回収可能価額を再度見積もることを要しない(IAS36.15)。以上を前提に、今後 PBR が 1 を下回った場合には、状況に応じて監査人と調整することとした。

➤ 結論

◇ 資金生成単位及びグルーピング

基準間の資金生成単位概念に重要な差異はないため、現行の処理を継続。

◇ 減損の兆候の認識

IFRS 適用に当たって、減損の兆候の有無の判断基準として、以下の①、②を現行処理に加える。なお、現行の日本基準で採用する減損の兆候は IFRS における減損の兆候としても容認される。

- ① 割引率を上昇させる場合、過年度において使用価値を回収可能価額とした減損案件について減損の兆候ありと判断する。
- ② 一定頻度で PBR を確認し、1 を下回る場合は、状況に応じて将来の連結営業キャッシュ・フローの推定値を割り引き、回収可能価額を計算し、当該事象が A 社グループの固定資産の収益性の悪化を示唆するものではないという認識を監査人と共有する。

b) 減損プロセス

【検討の内容・判断】

➤ 検討の背景

IFRS 適用後も日本基準のもとで採用している 2 ステップアプローチが採用可能かどうか検討することとした。

➤ 詳細な検討

過去に減損の兆候が認められた資産で、割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回ったため、減損の認識を行わなかった資産について、帳簿価額と割引後将来キャッシュ・フローを比較することで、1 ステップ、2 ステップアプローチ双方の減損損失額の試算を行い、IFRS の重要性の基準 (IAS8.8) に照らして IFRS 適用後も 2 ステップアプローチが適用可能かどうか検討した。

➤ 検討結果・判断

双方のアプローチにより試算した結果、差異は多額であり、1 ステップアプローチの採用は避けられないと判断した。

c) 減損の戻入

【検討の内容・判断】

➤ 検討の背景

日本基準は減損の戻入を認めていないが、IFRSはIAS36.111に例示される兆候がある場合には減損の戻入を求めているため、当該差異の取り扱いを検討することとした。

➤ 詳細な分析

減損の戻入の兆候について、IAS36.12とIAS36.111を比較したところ、IAS36.12(d)及び(e)に対応する例示が、IAS36.111には存在しない。

IAS36.12(d)の対として、PBRが1を上回っていることは、「減損の兆候の検討」を踏まえ、減損損失の戻入の兆候として設定すべきではないと判断した。

一方、IAS36.12(e)の資産の陳腐化又は物的損害については、企業が費用を負担して資産の機能を改善・拡張しない限りは戻入が発生しないため、実質的にIAS.36.111(d)に含まれると判断した。

➤ 検討結果・判断

以上の分析を基に、減損の戻入の兆候について、以下のルールを策定した。

①兆候判定対象物件を事業用資産に限定する。(遊休資産は対象外)(※1)

②対象は、直近の減損計上時点から3年以上経過した物件であり、兆候判定時に存在する資産

③減損の戻入の兆候の具体的な事象は、以下の表のとおり。

減損の戻入の兆候	戻入の兆候の具体的な事象
(a) 資産価値の著しい上昇	資産の時価が当初減損時の減損前帳簿価額以上となる状態が3期以上継続した場合(※2)
(b) 事業環境の著しい改善	(a), (e) により判定(※3)
(c) 割引率の著しい下落	減損戻入測定時点で使用する割引率が、使用価値を算定した際に用いた割引率と比較して、50%以下となった場合(※4)
(d) 回収可能性の著しい改善	(a), (e) により判定(※3)
(e) 業績の大幅な改善	営業利益または営業キャッシュ・フローが3期以上連続でプラスとなった場合(※2)

※1: 遊休資産は収益性の回収可能性が低いいため、対象外にできると判断した。

※2: 3期連続という条件を付したのは、一時的な資産価値や業績の改善で戻入を行うことを避けるため。

※3: (b)と(d)のみでは回収可能価額の改善が確実とは言えない。(b)または(d)が確実となった場合は、(a)または(e)として現れると想定される。このように、(b)、(d)は実質的に(a)、(e)に含まれているため、(a)、(e)により減損の戻入の兆候を判定する。

※4: 国債利回りではなく割引率の著しい下落としたのは、使用価値算定の際に直接的に用いるのは割引率であるため。

なお、戻入の対象は3億円/件以上の物件に限定することとした。

B 社の対応事例

a) 減損の兆候の検討

【検討の内容・判断】

➤ 減損の兆候の基準差について

B 社では日本基準と IFRS の減損の兆候を比較し、割引率の上昇 (IAS36.12(c)) 及び純資産の帳簿価額が株式の市場価値を超過する場合 (IAS36.12(d)) については、GAAP 差があると判断した(下記事業資産の減損の兆候②及び③)。

その他の項目については、日本基準の例示と比較し、GAAP 差はないと判断した。

なお、IAS36.12(g)の「資産の経済的成果の予想以上の悪化」については、IFRS では日本基準の営業利益または営業 CF のマイナスといった具体的指標はない。しかしながら、事業資産は継続して収益を獲得するために保有しているものであり、営業利益が発生し、将来においても営業利益の継続が予測できるのであれば、資産の経済的成果はおおむね予想通りと考えられる。そのため、GAAP 差は生じないと解釈した。

➤ 事業用資産の減損の兆候

①営業利益が 2 期連続マイナスの場合

(ただし 3 期目がプラスとなることが明らかな場合を除く。)

②B 社の社債格付けが大幅に下落した場合

(割引率については、B 社の場合、各事業の WACC により算定。割引率の各構成要素は各国によって異なるが、親会社の格付けの下落は、グループ全体での負債コストの増加をもたらすため。)

③B 社の 1 株当たり純資産が株価を上回った場合

➤ 賃貸用資産の減損の兆候

①営業利益が 2 期連続してマイナスの場合

②正味売却価額が帳簿価額と比較して 50%以上下落している場合

➤ 未利用資産の減損の兆候

正味売却価額が帳簿価額と比較して 50%以上下落している場合

b) 減損プロセス

【検討の内容・判断】

- 基準差について
減損プロセスについては、日本基準の 2 段階アプローチと IFRS の 1 段階アプローチには明確な GAAP 差がある。
- 実務上の対応について
日本基準で回収可能テストを満たして減損損失の認識を行っていないものについては、別途割引後 CF と帳簿価額の比較を行う。

c) 減損の戻入

【検討の内容・判断】

- 基準の解釈について
減損の戻入については、減損の戻入の兆候→減損の戻入の認識により発生する。減損の戻入の兆候については、IAS36.111 の例示を見る限り、減損の兆候の例示の裏返しであると考えられる。
そのため、減損の戻入の兆候は、減損損失認識時の兆候に応じて下記のとおりとしている。
- 事業用資産の減損の戻入の兆候
 - ①営業利益が 2 期連続プラスであり(3 期目以降がマイナスの場合を除く)、将来 3 期の営業利益予算が減損損失認識時点の予算を減損損失額以上上回っていること。(但し、減損損失認識後に、減損損失を認識した資産に関する事業構造等が大幅に変わった場合を除く。)
 - ②B 社の社債価格付けが減損損失認識時から大幅に上昇した場合
- 賃貸用資産の減損の戻入の兆候
 - ①営業利益が 2 期連続プラスであり(3 期目以降がマイナスの場合を除く)、将来 3 期の営業利益予算が減損損失認識時点の予算を減損損失額以上上回っていること。(但し、減損損失認識後に、減損損失を認識した資産に関する事業構造等が大幅に変わった場合を除く。)
 - ②正味売却価額が過年度において認識された減損損失がなかった場合の帳簿価格まで回復した場合
- 未利用資産の減損の兆候
正味売却価額が過年度において認識された減損損失がなかった場合の帳簿価格まで回復した場合

C 社の対応事例

1. 検討

【調査の前提】

(※以下の検討には、のれんの減損に関する検討は含まれていない。)

➤ 減損対象となる資産の保有状況：

C 社グループは、各グループ会社において、ハード・ソフト製品の製造・製作設備、基礎・開発研究設備、その他本社設備などの有形固定資産、また特許権、ノウハウ、ライセンス契約、顧客関係、商標、販売用ソフトウェアなどの無形資産を保有・使用している。

➤ 現在の実務プロセス (USGAAP)：

① 資産のグルーピング

減損のテスト単位である資産のグルーピングは、概ね独立したキャッシュ・フローを生成する最小単位の資産又は資産グループで行われる。キャッシュ・フローの生成につき、製品カテゴリ・機能により特定地域又はグローバルに横断する場合は、それら製品カテゴリ・機能をベースに資産グループを決定する。

② 兆候の判定

上記①で識別された資産グループにつき、各報告会社又所管事業部が、減損兆候有無の判断を行い、減損兆候があれば次のステップへ進む。減損兆候有無を判断する際、日本基準の実務指針のような詳細な数値基準は示していないが、実務的には、「2 期連続の営業赤字」、「事業計画からの著しい乖離」の有無を主に確認している。

③ 2 ステップアプローチ

上記②で減損の兆候があった場合、認識・測定のステップへ進む (2 ステップアプローチ)。まず、現有資産から獲得できる将来キャッシュ・フロー (割引前) を見積り、これが簿価を上回っていたら減損は不要として検討を終える。一方、将来キャッシュ・フロー (割引前) が簿価を下回った場合は、減損損失の測定を行う。減損損失の測定額は、該当する資産グループに帰属する資産を保有する報告会社から資産明細等入手し、当該資産グループの管轄事業部と報告会社で計算、報告会社がこれを計上する (初年度は連結チームで連結調整仕訳を行うこともある)。

④ その他

- 認識された減損損失は、営業利益に含まれる。
- 減損損失が認識された後、減損損失の戻入は行わない。一連のプロセス・会計処理は、グループ内報告基準・報告マニュアルに明記され、チェックリストで処理の適切性が網羅的に確認される。

- **IFRS における減損損失の戻入についての基本認識：**
減損損失の戻入が必要となる場合としては、減損兆候である収益性の悪化が回復することが求められる。減損戻入の兆候は、減損認識の兆候とミラーの関係にあるため、2期連続の営業黒字等、過去の減損損失を認識・測定した際の減損兆候が存在しない（又は減少している）と考えられる場合、減損損失の戻入の検討を行う。
- **監査人との Discussion：**
当社 IFRS 推進活動では、監査法人を交えての本論点の Discussion としては、影響分析・実務設計の意見交換レベルで、詳細な Discussion はこれまで行っていない。

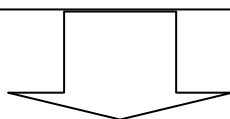
[調査内容]

新たな減損兆候、1ステップアプローチ、戻入の兆候判定・認識・測定への対応等、現在の実務プロセスを修正・変更が必要になる可能性のある部分を中心に、以下の調査を行った。

- 各事業部・報告会社・連結チームにおける現状の会計処理プロセスの確認
- 影響の大きい報告会社の固定資産担当へのヒアリングの実施
- 報告会社へのアンケートの実施

[調査結果]

追加調査が必要な箇所もあるが、下記「2. 検討を踏まえた判断」に記載する通り、基本的には現在の実務プロセスをベースに、若干の調整を加えることで対応が可能、との意見が多かった。



2. 検討を踏まえた判断

資産のグルーピング方法を含めた減損プロセス全体について、基本的には現行のプロセスを踏襲することが可能であると考えられる。ただし、現在の実務プロセスから若干の調整を検討する必要がある点を、以下の通り把握した。

- 減損の兆候判定、1ステップアプローチに基づく認識・測定については、各事業部又は報告会社が実施している現行の判断基準に織り込むことを検討する。また、関連するワークシートやグループ内報告基準・報告マニュアルの更新を行う。
- 減損損失の戻入については、例えば、戻入限度額の把握については、税務上の償却計算を使用することや複数の資産グループについて加重平均償却率を用いる等の重要性に応じた対応を行うことを検討する。そもそも減損損失を認識しているビジネス自体が極めて限定的であることから、このような検討に基づいて実務対応を行うことは可能であると考えている。
- 減損の兆候判定は基本的に現行実務に基づき対応を行うが、**Market Cap**と乖離がある場合には、**Goodwill**減損テスト目的で行われている全報告単位・全社資産の公正価値総計との比較分析の結果を利用することを検討する。
- なお、今後は影響の大きいグループ会社と実務対応上の問題点を議論し、その後に監査人と最終的な **Discussion** を行う予定。

D 社の対応事例

【減損の兆候の識別】

1. 数値基準

D 社は、日本基準で用いられる「過去 2 期の営業損益が継続してマイナス、但し当期の見込みが明らかにプラスの場合は除く」、「市場価額が簿価を 50% 程度下回る」などの数値基準は、IFRS で定められる減損の兆候の範囲内であると判断し、日本基準に準じた数値基準を設けている。

2. IAS36.12(c)

D 社では市場利率又は他の市場投資収益率が上昇し、割引率に影響する結果、資産の回収可能価額が著しく減少すると予想されるような状況については、過年度に兆候があったが、減損に至らなかった資産についての再検討すべき事象として考えている。従って、特段の判断基準は設けずに必要に応じて個別に対応する事としている。

3. IAS36.12(d)

連結ベースの PBR が 1 を下回るケースについては、過去のデータから、営業キャッシュ・フロー等との相関関係が明らかではないことから、減損の兆候としては取り扱わないこととした。数年に 1 度、相関関係を定性的に見直す運用としている。

【減損損失の認識・測定】

D 社は、減損損失の認識・測定を行うにあたり、1 ステップアプローチを採用することとした。ただし、回収可能価額の算定プロセスについては、日本基準でのプロセスと基本的に同様としている。

【減損損失の戻入れ】

周期的な環境変化で減損後の事業環境が改善する場合もあるが、著しい改善が継続するような状況はほとんど発生せず、戻入れが必要となる状況は極めて稀であるとの認識のもと、D 社では、特段の判断基準は設けず、減損損失の戻入れを実務的には行わないこととしている。

E 社の対応事例

【前提】

- E 社は、IFRS を適用している X 社の関連会社であり、X 社に IFRS に基づいた要約連結貸借対照表・要約連結損益計算書・連結パッケージを作成し当該会社に提出している。
- 作成にあたっては、当該会社に与える影響を考慮し、E 社が IFRS 財務諸表を開示する場合に求められるであろうものとは異なる重要性の判断を行っている。

【資産の減損に係る実務対応】

1. X 社の減損テスト対応

X 社が認識している E 社への投資に係るのれんの減損テストのため、少なくとも年に 1 度、E 社連結ベースの将来キャッシュ・フローの見積りを行っている。将来キャッシュ・フローの見積りは、原則的に経営者が承認した中期経営計画に基づいて行われ、構成要素(連結売上高・営業利益、ワーキングキャピタルの増減、設備投資、WACC(税前)、industrial 成長率等)の計画・予測から成る。

2. E 社連結上の対応

資金生成単位について、N 事業と M 事業に分割される。資産の範囲は有形固定資産、無形固定資産(開発費・のれんを含む)であり、処分予定資産については、処分の決定時点で独立した資金生成単位として扱われる。なお、資金生成単位に関する方針は、連結財務諸表のみに適用される。つまり、E 社グループ会社は個々に独立した資金生成単位により減損の判定を行っているが、連結ベースの資金生成単位に基づき減損の再判定を行っている。

3. E 社の減損プロセス

1 の通り、X 社による減損テスト対応により、実務的には減損の兆候の有無にかかわらず、企業レベルの使用価値を、のれんを含む資金生成単位に分割し、減損テストを行っている。

ただし、X 社への投資に係るのれんについては、資金生成単位への配分が不可能であり、独立して減損テストを行っている。

【今後の検討課題】

上記プロセスは実務的に現行の日本基準のもとでも行っている。実際には、処分予定資産を除き、結果として減損の認識が必要となった事例はなく、今後 E 社が IFRS を適用するに際しては、減損の資産への配分や減損の戻入れへの対応など、検討課題は残っている。

F 社の対応事例

a) 減損の兆候の検討

【検討の内容・判断】

結論

日本基準との GAAP 差は存在するが、それ程大きな差異ではなく、現行処理を継続可能と考えている。

減損の兆候の基準差とその対応について

- ① 「資産の市場価値の著しい下落」(IAS36.12(a))について、IFRS と日本基準に差異は無いが、日本基準には「市場価額が帳簿価額より 50%程度下落」との数値基準が存在する。
⇒日本基準と IFRS で「著しい下落」の考え方に大きな相違は無いため、IFRS も同様に扱うことが可能と考えている。
- ② 「市場金利又は他の市場投資収益率が当期中に上昇し、かつ、これらの上昇が資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響して、資産の回収可能価額を著しく減少させる見込み」(IAS36.12(c))について、日本基準では当該規定は存在しない。
⇒現状から考えると、当該事象の発生可能性は低く、現実的には影響は無いと考えている。
- ③ 「報告企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している」(IAS36.12(d))について、日本基準では当該規定は存在しない。
⇒PBR が 1 倍割れしているか否かで判定。なお、1 倍割れの背景等の整理により減損の兆候に該当しないと考えている。
- ④ IFRS の「資産の経済的成果が予想していたより悪化し又は悪化するであろうということを示す証拠が、内部報告から入手できる」(IAS36.12(g)) について、日本基準の「営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスとなっている又は継続してマイナスとなる見込み」のような具体的な基準は無い。
⇒IFRS では当初計画より悪い場合を IAS36.14 で例示しており、その趣旨は日本基準とそれ程の乖離は無いと考えられる。

b) 減損プロセス

【検討の内容・判断】

結論

日本基準との GAAP 差は存在するため、調整が必要と考えている。(なお、実効的にはそれ程の影響は無いと考えている。)

減損プロセスの基準差とその対応について

- 日本基準では、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、割引前 CF の総額と帳簿価額を比較し減損損失の認識の判定を行う。「割引前 CF < 帳簿価額」の場合、帳簿価額と回収可能価額を比較し、「帳簿価額 > 回収可能価額」の場合には、帳簿価額を回収可能価額まで減額する。
- IFRS では、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、帳簿価額と回収可能価額を比較し、「帳簿価額 > 回収可能価額」の場合には、帳簿価額を回収可能価額まで減額する。
⇒減損損失に重要性のある資産又は資産グループについてのみ、「割引前 CF > 帳簿価額」の場合であっても、帳簿価額と回収可能価額を比較する予定。

(参考：のれん及びその他の無形資産)

毎期減損テストを実施するが、米国会計基準と IFRS では減損テストの実施方法について差異があり（米国会計基準は2ステップアプローチ、IFRS は1ステップアプローチ）、IFRS の実施方法へ変更検討中。

c) 減損の戻入

【検討の内容・判断】

結論

日本基準との GAAP 差が存在するため、調整が必要と考えている。

減損の戻入の基準差とその対応について

- 日本基準では減損の戻入を行わない。
- IFRS では、減損の戻入の兆候があり、減損済みの資産又は資産グループの回収可能価額が増加している場合には、減損の戻入を行う（のれんを除く）。
⇒減損戻入見込額に重要性のある資産又は資産グループについてのみ、減損の戻入を行う予定（現時点では1億円～5億円を想定）。

G 社の対応事例

【主要論点】

- ① 減損を検討する単位(グルーピング)
- ② 減損の兆候
- ③ 減損判定プロセス
- ④ 減損損失の戻入れ
- ⑤ その他：将来 CF の見積

【検討結果】

- ① 減損を検討する単位(グルーピング)

- 結果：現行どおり
- 経緯：

	単 体	連 結
現行	資産のグルーピングが当該企業を超えることはない。	原則、個別財務諸表における資産のグルーピングが用いられる。ただし、連結の見地から、資産のグルーピングの単位が見直される場合がある。
IFRS		資金生成単位 相違点と捉える必要なし

- ② 減損の兆候

- 結果：現行どおり
- 経緯：

	単 体	連 結
現行	・数値基準あり： 2期連続赤字,50%超の時価の下落等	同 左
IFRS		・数値基準なし ・減損の兆候の例示に、純資産の帳簿価額がその企業の株式の市場価値を超過している場合等あり

・数値基準

日本基準と IFRS では数値基準の設定の有無で相違はあるが、原則の考え方は同じ主旨であることから、IFRS に数値基準が明示されていないことが現行会計処理に及ぼす影響はない。

・減損の兆候の例示

日本基準、IFRS とも減損の兆候の例示は多岐にわたるが、実務対応では基準の例示をベースに、企業を取り巻く状況、グルーピングの実務、重要性等をふまえて検討を行い、自社の判断基準を設定する。検討の結果、IFRS に示されている例示は留意点ではあるが、自社の判断基準に明示する必要はなく、結果として現行の判断基準を IFRS でも適用する。

③ 減損判定プロセス



- 結果：連結調整（ただし必要となる可能性は低い）
- 経緯：

	単 体	連 結
現 行	2段階アプローチ	同 左
IFRS	必要な場合  調整 	1段階アプローチ

2段階アプローチにおいて割引前将来キャッシュ・フローにより減損不要と判定されたケースについては、1段階アプローチによって減損の要否を確認し、減損が必要な場合は連結調整を行う。
 なお、遊休資産や事業廃止に伴う処分資産の発生等、明らかに減損の事実が生じている場合は、割引前将来キャッシュ・フローにより減損不要と判定されるケースは通常ないと考えられ、2段階アプローチと1段階アプローチによって算定される減損損失に差異は生じない。
過去の減損実績から、IFRS適用により減損損失の追加認識(連結調整)が必要となるのはレア・ケースと考
えている。

④ 減損損失の戻入れ

- 結果：連結調整（ただし必要となる可能性は低い）
- 経緯：

	単 体	連 結
現 行	禁 止	同 左
IFRS	必要な場合  調整 	兆候の有無を検討→必要な場合 戻入れ (のれんは禁止)

減損の兆候と同様、基準の例示をベースに、戻入れの兆候についての自社の判断基準を設定する。
 検討の結果、戻入れの必要性を具体的に検討するのは、事業環境の著しい好転やビジネスモデルの転換など、資産の回収可能額の回復が確実な場合に限ることとし、基準の例示は留意点に留めた。
過去の減損実績から、減損損失の戻入れが必要な状況が発生する可能性は極めて低いと考
えている。

⑤ その他：将来 CF の見積

- 結果：現行どおり
- 経緯：

CF 予測期間について、日本基準は「経済的耐用年数と 20 年のいずれか短い方(最長 20 年)」, IFRS は「より長い期間を正当化し得ない限り 5 年」であるが、IFRS は将来 CF の見積基礎を 5 年としているだけであり、より長い期間を正当化できる場合の以降の CF 予測を否定しているものではない。
 現行会計処理における CF 予測期間は、日本基準における最長 20 年間を無条件に使用するのではなく、経済的耐用年数内での資産の使用方法を実質的に考慮した期間であり、IFRS においても合理的な方法である。

H 社の対応事例

【減損の兆候】

- 金額基準を設定し、一定金額以上の資産については、四半期毎に減損の兆候の有無を確認し、それ以外の資産については、年 1 回の確認とする。
- 減損の兆候の有無の判断においては、IAS 第 36 号 12 項に列挙されている減損の兆候の例を踏まえて対応する。

【減損テスト】

- 減損の兆候が確認された場合、回収可能価額を算定し、帳簿価額が回収可能価額を上回った場合、当該金額を減損損失として認識する。
- 一定金額以上の資産については、原則として、社外の **Appraiser** を起用して、回収可能価額を算定する。

【減損の戻入】

- 過年度に減損を認識した場合には、年度末ごとに、「減損の戻入の兆候の有無」を確認する。「減損の戻入の兆候の有無」は、IAS 第 36 号 111 項記載の事例を踏まえて判断する。

I 社の対応事例

【減損の兆候・認識・測定】

- 兆候の有無の判定は、期末日(3月31日)の情報に基づいて行われるのが望ましいが、現実的に困難であることから、計画系業務への反映も考慮し、前年の11月に行う。
- 減損の兆候については、IAS第36号12項に列挙されている事例について、現行日本基準での取扱いを踏まえて、要件を定める。
- 例えば、「(d)株式時価総額が純資産の帳簿価額を下回って下落している」という減損の兆候については、「前々年度の最低株価におけるPBR(1株当たり純資産は連結にて判定)に比して前年度の最低株価におけるPBRが40%以上下落した場合」と規定する。
- 減損の兆候の判定においては、上記に加えて、帳簿価額に対する回収可能価額の「下落率」の重要性基準を設ける。これにより、相当程度減損が確実な場合に限り、減損を認識することになり、結果として、日本基準との同等性を担保することが出来るようになる。
- このプロセスにより、減損の兆候があると認識された場合に、測定プロセスに移り、回収可能額を測定する。切り下げ額の重要性判断は行わず、測定された金額まで切り下げる。
- 全社資産の取扱いについて、日本基準は全社資産を資金生成単位に配分しないことを原則としているが、IFRSでは、可能な限り全社資産を資金生成単位に配分すべきと読めることから、全社資産のうち、各資金生成単位に配分できる資産と出来ない資産に分類した。例えば、資金生成単位と直接に関わりがある「物流センター」については、各資金生成単位の取扱比率に基づいて、各資金生成単位に配分した。一方「研究開発部門の資産」は、研究開発を通じて将来の営業品種の競争力を高める活動に用いられ、短期の営業キャッシュ・フローを見返りとしないことから、各資金生成単位に配分しないこととした。

【減損の戻入】

- 減損の戻入は、回収可能性について不確実性が伴うことから、回復の確実性が相当程度高まった場合のみ行う。
- 具体的には、「減損の戻入額」が一定以上であり、「当期見込み、前期、前々期の営業損益」が十分に回復している場合等の要件を定めて、これらの要件が満たされた場合に、減損の戻入を行うこととする。

J 社の対応事例

【減損を検討する単位(グルーピング)】

- IFRS の減損を検討する単位は、「他の資産・資産グループから概ね独立したキャッシュ・インフローを生み出す最小の単位」であり、米国基準での単位は、「他の資産・資産グループから概ね独立したキャッシュ・フローを有する最小の単位」であり、厳密には文言の相違があるものの、結果として、同一となった。また、遊休資産、処分確定資産のグルーピングも、現行通りとなった。

【減損の兆候判定】

- 帳簿価額が回収されないことを示す事象又は状況の変化が存在する場合に、減損の可能性を検討するという趣旨は、IFRS・米国基準で相違するものではなく、減損の兆候判定は現行通りの判定基準を継続した。

【減損判定プロセス】

- 米国基準では、日本基準と同様に、「割引前キャッシュ・フロー」と帳簿価額との比較のプロセスがあり(2段階アプローチ)、この点はIFRSとの基準差異であるが、この点を除くと、減損プロセスはIFRS・米国基準で変わらない。IFRSでは、「割引前キャッシュ・フロー」と帳簿価額との比較のプロセスを除いたが、結果的に、ほぼ米国基準での結果と同一となった。

【減損の戻入】

- 減損の戻入があることを前提に、固定資産システムを変更済。
- IFRSでは、減損損失が存在しないか減少している可能性を示す兆候の有無を検討することを要求しているが(36号110項)、Gr.方針として検討対象は、「明らかに」かつ「著しい」変化が発生した場合に限定した。
- 実態調査で、数件の該当例があった。
(ex バブル崩壊後に実施した遊休土地の減損について、減損時前提としていた公示地価が上昇した。)

【将来キャッシュ・フローの見積もり期間】

- IFRSでは、5年を基礎として、「より長い期間を正当化できる場合」については、当該年限での見積もりを許容している(IAS36号33項(b))。よって、5年を原則としつつ、(5年超の場合でも)米国基準での現行実務を踏襲した。

【のれんの減損】

- 米国基準は、長期性資産の減損とのれんの減損は別規定であり、長期性資産の減損を実施後のれんの減損判定を行う必要がある。一方、IFRSは両者が同一の規定であり、資金生成単位の減損損失は最初にのれんに配分する。したがって、現行実務と異なる日本基準による判定を基礎とした新たなプロセスを構築した。

K 社の対応事例

【基本的な考え方】

- 各ビジネスにおける経営管理をシンプルにするため、日本基準と I F R S の減損実務を極力統合する方針で実務検討を行った。

【減損の兆候】

- IFRS と日本基準とで考え方の差は無く、日本基準における減損の兆候の判定プロセスを継続する。

【減損プロセス】

- 日本基準において割引前将来キャッシュ・フローをベースに回収可能テストを実施する際に、同時に割引後将来キャッシュ・フローによるテストを実施し、日本基準とIFRSの減損テスト結果に差異がないことを確認することとした。

【減損の戻入】

- 収益性が回復する可能性は低いと考えられるため、実務上は減損の戻入を考慮しない。

L 社(製薬企業)の検討事例

【総論】

- IFRS における減損会計の適用においては、可能な限り日本基準の対応を踏襲したが、「過年度の研究開発費で IFRS 移行により無形資産に計上されたもの」「過去の M&A に伴い発生した無形資産・のれん」については、減損の検証手続きの整備も含めて重点的に検討を実施した。

項目	資産の内容	日本基準	IFRS	検討
有形固定資産	建物・土地・工場等	資産計上	資産計上	軽
無形資産	他社より開発段階の化合物を導入したことによる研究開発費	費用処理	資産計上	重
	過去の買収等により発生したもの	資産計上	資産計上	重
	研究開発活動により発生した内部創出資産	費用処理	費用処理	無
のれん	過去の買収により発生したもの	資産計上	資産計上	重

【減損の兆候】

①有形固定資産

- 定性要件は IFRS の規定を踏襲しているが、具体的な要件として、「2 期連続の営業損失」「営業キャッシュ・フローの赤字」等の有無を考慮要件として定め、検討内容を日本基準とほぼ同様に行っている。

②IFRS にて計上された研究開発費

- 開発中品目(パイプライン)の収益性評価、月次にて報告・管理されている各品目の研究開発活動の進捗や問題発生状況等の既存の社内管理情報入手し、減損の兆候の判断を実施している。なお、兆候の有無の判断は、開発の中止・中断および収益性の著しい悪化の兆候(承認取得予定の延期、競合品の発生)の有無、パイプラインの価値の毀損（もしくは毀損の兆候）を基準としている。
- 検討の頻度は、基本的に年 1 回定期的に評価する。加えて、追加的に上記のイベントが発生した都度、評価を実施する。

③買収により発生した無形資産

- 定期的な検討(毎年 2 回：第 2 四半期および期末に実施)

買収時点における各資産計上品目およびのれんの PPA 評価に利用した損益情報を基礎として、期末にて毎年更新される中期経営計画の各品目、各事業部門の収益情報を加味し、製品別の評価額(NPV)を暫定的に算定する。加えて、第 2 四半期での年度業績の着地見込みと当初の中期計画値との乖離状況を確認し、減損の兆候のある品目を特定する(第 3 四半期末までを目処に特定)。

- このほか、急遽販売中止や大幅な売上減少の可能性が浮上した品目がある場合、個別に減損の兆候の有無を判定する。

④買収により発生したのれん

- 毎年 1 回減損テストを実施する。

- 加えて、期中にて以下の事例、のれんが配分された管理会計単位の営業損益について、月次報告される中期経営計画値や年度計画値と実績値とが乖離した場合、②、③の無形資産の減損の兆候の検討結果がのれんの帰属する CGU の収益性に重要な影響を与える場合、及びその他営業収益の悪化につながるイベント(例：販売承認の大幅な遅延 等)が発生した都度、のれんの直近の減損テスト計算の計算基礎(営業収益等)に与える影響を検討し、必要であれば減損テストの再実施をする。

【減損プロセス】

- ✓ 減損プロセスについて、日本基準と IFRS との差があるが、計算手続きの差（割引前キャッシュ・フロー累計を算出するか、NPV を算出するか）にすぎず、入手すべき資料等に違いは無いことから、特段の問題は感じていない。

①研究開発段階の無形資産

- 研究開発部門は各品目の収益性評価のため独自に各パイプラインの現在価値を算定している。減損テストの実施にあたっては、その情報を利用し、適用する割引率、Capital Charge 等の計算条件の調整を行うことで詳細テストを実施している。

②買収等により取得した販売承認後の化合物の減損テスト

- 兆候ありと判定された品目について、中期経営計画等の基礎情報を入手し、毎年 2 月頃に詳細テストを実施し、3 月末までに減損金額を確定する。

③のれん

- 毎年更新される中期経営計画の収益情報を基礎として、減損テスト結果を更新する。また、買収等により取得した無形資産の減損の兆候・減損テスト時に利用した情報と重複する部分があるため、その情報や部門からの追加の情報を利用し、これらの情報とのれんの減損テストの整合性を取りつつ、上記②の買収等による無形資産の減損テストと同時期に詳細テストを実施する。

【減損の戻入】

①有形固定資産

- 金額の大部分は全社資産(建物・工場)が占める。通常、これらの減損損失は廃棄・売却等をトリガーとして、処分を前提としての売却可能価額での評価となると想定しているため、減損の戻入は想定していない。

②研究開発段階の無形資産

- 減損の兆候は開発の中止・延期をトリガーとして判定されるため、開発再開の決定、導出等の収益性回復イベントの発生を兆候として、減損損失戻入の可否を検討する。

③販売承認後品目の無形資産

- 減損の兆候の判断基準として各品目の売上高の変動を継続的に観察しているため、各期での売上変動状況の確認にて戻入の兆候を判断する。

【その他検討項目】

①割引率の設定

- 減損テスト上の使用価値算定に用いる割引率について、計算を簡略化するために、当社グループとして全品目・全地域共通の割引率の利用を要望していたが、監査人側は、品目別・地域別のリスクが織り込まれていない点を指摘した。結論的に、CAPM の利用し各地域別のリスク・フリー・レートに資本コストとカントリーリスクを織り込んで地域別の WACC を算定し、売上高比等を用いた加重平均利率を減損テストの割引率として使用することとなった。

②資金生成単位の設定

- 監査人より、開発中品目は効能別・地域別に研究開発活動が管理されていることから、研究開発段階の無形資産は効能別・地域別にて認識し、資金生成単位もこの区分とすることが提案された。しかしながら、販売承認後の投資回収段階では、各製品は複数の効能や地域別販売をまとめた 1 品目として損益管理がされている実態から、減損テスト上の資金生成単位は品目毎とすることとなった。

Vol.6 有給休暇引当金

1. 関連基準等の整理

① IFRS(IAS 第 19 号)

- ある会計期間中に従業員が企業に勤務を提供したときは、企業は当該勤務と交換に支払うと見込まれる短期従業員給付の割り引かない金額を、次のように認識しなければならない。(11 項)
 - (a) すでに支払った金額を控除した後の金額を負債(未払費用)として認識する。すでに支払った金額が給付の割り引かない金額を超過する場合には、当該前払額が例えば将来支払額の減少又は現金の返還をもたらす範囲で、企業は当該超過額を資産(前払費用)として認識しなければならない。
 - (b) 費用として認識する。
- 企業は、有給休暇の形式による短期従業員給付の予想コストを、第 11 項に基づいて次の時期に認識しなければならない。(13 項)
 - (a) 累積型有給休暇の場合には、将来の有給休暇の権利を増加させる勤務を従業員が提供した時
 - (b) 非累積型有給休暇の場合には、休暇が発生した時
- 累積型有給休暇は、当期の権利をすべては使用しなかった場合には、繰り越して将来の期間に使用することができるものである。累積型有給休暇は、権利確定するもの(言い換えれば、従業員が離職する時に未使用の権利について現金の支払を受ける権利が与えられるもの)もあれば、権利確定しないもの(従業員が離職する時に未使用の権利について現金の支払を受ける権利を有していないもの)もある。

債務は、従業員が将来の有給休暇の権利を増加させる勤務を提供するのに従って発生する。有給休暇が権利確定しない場合でも債務は存在し、したがって、認識される。ただし、権利確定しない(有給休暇の)権利の累積について、従業員がこれを使用する前に離職する可能性を、当該債務の測定に影響させる。(15 項)
- 企業は、累積型有給休暇の予想コストを、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果により企業が支払うと見込まれる追加金額として、測定しなければならない。(16 項)

- ② 日本における取扱い
- 該当する基準は無い。

(参考：前提となる日本の法制度)

- 日本の法制度上、企業は6カ月以上の継続雇用、かつ従業員が全労働日の8割以上出勤した場合には、10日間の年次有給休暇を与えなければならないとされている。また、その後1年経過ごとに、前年の日数に1日加算した日数を付与しなければならないとされている(最大20日まで)。
- なお、日本の法制度上付与される年次有給休暇について、事前買取の予約をすることにより、その日数を減ずる又は与えないことは禁止されている。(退職時に人事制度外で未消化の有給休暇を買取り、退職金として支払うことは認められていると言われてている。)

2. 問題の所在

- 企業は、累積型有給休暇の予想コストを、企業が支払うと見込まれる追加金額として測定しなければならないとされているが、この「追加金額」の考え方として、例えば以下のようなものが考えられる。

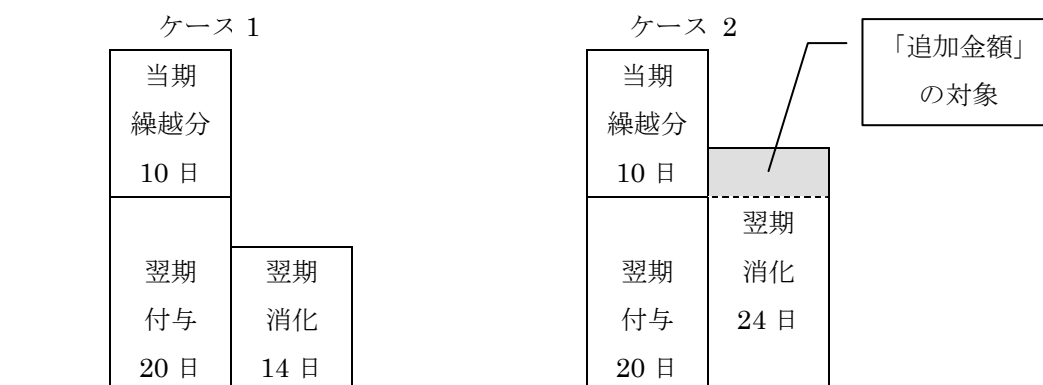
1. 先入先出法アプローチ

当期末未消化で繰り越された有給休暇日数のうち、翌期に消化が見込まれる日数分の債務(下図では14日分)を追加金額として計上する。

×1期		×2期 (見積)	
期首残 10日	失効 3日 当期消化 7日		
当期付与 20日	翌期 繰越 20日		失効 6日
			翌期消化 14日

2. 後入先出法アプローチ

当期に付与された範囲内で消化する限り、企業が当期の従業員の勤務の対価として負った当期に履行すべき義務の範囲内であり、「追加金額」は発生しないこととする。そして、翌期に繰り越された年次有給休暇のうち、翌期に翌期付与有給休暇日数を超えて消化が見込まれる日数分の債務を追加金額として計上する。(下図、ケース 1 では追加金額は発生せず、ケース 2 では 4 日分の追加金額が計上される)



- 我が国では、諸外国と比較し、法定制度上付与される有給休暇の買取制度がない等の特殊性が存在する。また、人事制度も各社各様であり、例えば「将来の有給休暇の権利を増加させる勤務」を提供していない新入社員に有給休暇を付与する企業も多いと考えられる。

各社は、「企業が支払うと見込まれる追加金額」を、我が国の法制度や、各社の人事制度の実態と照らしてどのように解釈し、運用を行っているのか。

3. 各社の対応の概要

各社の採用する有給休暇制度の概要

- ✓ 各社の採用する有給休暇制度は、労働基準法に則って就業規則として定められており、各社概ね次の様な制度であった。
 - 当期の未使用分の権利について、1年間の繰り越しが可能
⇒**累積型有給休暇制度**⇒IAS第19号16項の規定に基づき引当が必要。
 - 退職時に、未使用分の権利についての**買取制度が無く**、繰り越された有給休暇は、従業員によって使用されるか、失効するかのいずれかとなる。

各社の採用した会計処理

- ✓ 各社は概ね同様の有給休暇制度を採用しているが、各社の採用した会計処理は区々であり、「企業が支払うと見込まれる追加金額」についての各社が採用した(又は採用予定の)会計処理は次の通り3通りに分かれた(下記表参照)。
 - (1)先入先出法アプローチ(見解 1)
 - 有給休暇繰越分のうち翌期消化見込み分については、当期に提供した勤務に基づき付与されたものであるため、当期末に引当計上する。
 - (2)後入先出法アプローチ(見解 2)
 - 当期付与分の有給休暇については、当期の労務費に織り込まれており、引当計上はしない。当期付与分を超えて消化されると見込まれる場合のみ、「追加金額」として引当計上する。
 - (3)翌期首付与分も含めるアプローチ(見解 1+ α)
 - 有給休暇繰越分のうち翌期消化見込み分(見解 1)に加え、翌期首付与分の有給休暇のうち消化が見込まれる分についても、当期の勤務に伴って発生したものと考え、引当計上する。

各社の採用したアプローチ

(1)先入先出法アプローチ(見解 1)	B社、D社
(2)後入先出法アプローチ(見解 2)	A社、C社、E社 J社、L社
(3)翌期首付与分も含めるアプローチ(見解 1+ α)	H社、I社、K社
(4)現在交渉中 その他	F社、G社

- ✓ 海外子会社については、親会社と同様のアプローチを採用した企業、海外子会社の所在国の有給休暇制度に従って異なるアプローチを採用した企業に分かれた。
- ✓ 職位(管理職、非管理職等)ごとに就業規則が異なる企業では、引当計上対象とする従業員を限定する場合があります。
- ✓ 金額の重要性が乏しく、最終的に引当計上しない例がある。
- ✓ IFRS では、「企業が支払うと見込まれる追加金額」についての会計処理に関して言及をしておらず、各社は、日本の労働慣行や自社の有給休暇制度の考え方に照らして会計処理を採用している。結果として、各社の有給休暇制度の実態や考え方に基づき、合理的な会計処理が行われている。

4. 各社の対応事例

A 社の対応事例

1. IFRS の規定に対する考え方

- ✓ 有給休暇の負債性の有無について、企業が、累積有給休暇の予測費用を、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果として企業が支払うと見込まれる追加金額(以下追加金額)を、債務性を有するものとして判断する。
- ✓ 「追加金額」についての A 社の見解は以下の通り。
 - 日本の労働慣行上、有給休暇は労働に対する対価としてではなく福利厚生としての性格が強く、当社においても入社初年度より有給休暇取得の権利が交付される。
 - 追加金額を生じさせるのは、当期付与された有給休暇の権利を超えて消化が見込まれる部分の金額であるとする(後入先出法アプローチ)。従って、当期付与される有給休暇の権利を超えて消化される実績がある場合、負債性を有するものと判断し、引当金計上を行うことが妥当である。なお、退職年次は通常より消化率が高まると想定されるため個別に確認を行う。

2. A 社の有給休暇取得率に関する調査と会計処理

(1)A 社の有給休暇制度

- ①入社年次より当該休暇年度につき 20 日の年次有給休暇を受けることができる。
- ②年次有給休暇に残日数があるときは、翌年度(1年間)に限りこれを繰り越すことができる。
- ③累積される有給休暇は 40 日を上限とする。
- ④権利の行使により消化される有給休暇には、先入先出、後入先出とするといった規定は定められていない。
- ⑤退職時に、未消化となっている有給休暇について買い取りは行われず失効する。

(2)調査結果と会計処理

- ✓ 全従業員有給休暇消化日数平均 13.4 日、退職者の有給休暇消化日数平均 15.7 日と、両者とも、20 日の年次有給休暇日数を下回った。
- ✓ 退職者の有給休暇消化日が 20 日を超える部分については負債性があるともいえるが、一方、有給休暇が当期付与分の 20 日を下回る部分については、会社が求める以上の労働の提供がコストを発生させずに行われることとなることから負債を打ち消す効果がある。全従業員及び退職者の有給休暇消化実績退職者の退職年次の有給休暇消化日数平均がともに 20 日を下回ることから、全体としては負債性がないと判断することができる。
- ✓ 一方、負債性部分のみを取り出して把握するべきとの前提にたつて負債計上額を計算した場合でも、重要性の金額を下回るため、いずれにしても、負債計上はおこなわない。

B 社の対応事例

1. B 社の現状(米国基準)の実務

(1)国内会社

- ✓ 翌年に繰り越されるうち、実際に翌年取得されると予想される部分を負債に計上。(2.問題の所在での 1.の方法と同一)
- ✓ 就業規則に合わせて、有給休暇の消費は先入先出法。
- ✓ 有給休暇の付与と労働の対価性を検討するため、グループ会社の就業規則を分析し、対価性がない場合、負債計上の対象外。職位等により就業規則が異なる場合には、職位毎の就業規則を分析。

(2)海外会社

- ✓ 各社が有給休暇引当金を計上している場合、その残高をそのまま利用
- ✓ 各社が有給休暇引当金を計上せず、繰越型の有給休暇制度がある場合には、国内会社と同様の方法で負債計上。

2. IFRS 適用時の論点

引当金計上額の計算において、有給休暇の消費を先入先出法で考えるのか、後入先出法で考えるべきか。

- 就業規則における規定
- IAS 第 19 号 第 17 項「給付が累積するという事実のみから発生すると見込まれる追加支払い額」の解釈
- IAS 第 19 号 BC27 項の設例及び BC28 項の結論の解釈(意味)

⇒現時点では、米国基準の実務継続で検討中。

C 社の対応事例

1. C 社の有給休暇制度

- ✓ 年次有給休暇日数は 20 日間。取得しなかった残余の休暇日数については、20 日間を限度として翌年に限り繰り越すことができる。

2. C 社の有給休暇引当金の会計処理

- ✓ 当期付与分の 20 日間に見合う対価は当期の給与に含まれている認識のもと、20 日間を超えて使用される有給休暇日数を「追加で付与した休暇」として、これに見合う対価を引当金額とする。
- ✓ 翌事業年度の有給休暇の取得日数を予測する必要があるが、算定する際の実務上の負担を考慮し、直近年度における実績をベースに引当金を認識する。
- ✓ 子会社については、連結決算上、従業員数が一定規模以上の子会社についても、同様の方法にて有給休暇引当金を認識する。

D 社の対応事例

1、D 社の有給休暇制度

- ✓ 「休暇年度」は、4月21日～翌年4月20日までの1年間
- ✓ 4月20日迄に入社した場合は年間20日を付与、期中入社は時期により逡減。以降、毎年20日を付与。但し、前年度勤務日数が所定就業日数の8割に満たない場合は出勤実績で逡減。
- ✓ 20日を上限に繰越可。新規付与日数（20日）と合わせて最大40日まで累積可能。
- ✓ 買い取り制度はなし。
- ✓ 有給休暇時の賃金は、所定労働時間労働したと同様の賃金を支給。

2、D 社の有給休暇引当金の算出

(1) 対象人員	×	(2) 引当日数	×	(3) 日額給与	=	(4) 引当金額
-------------	---	-------------	---	-------------	---	-------------

(1) 対象人員		<ul style="list-style-type: none"> ・ <u>日給月給者（欠勤減額対象社員）のみが対象</u>
	背景	若手従業員（凡そ1～4年目）の賃金制度は『日給月給制』となっており、欠勤時に本給及び職責給が減額されるため、 <u>休暇に対する明確な対価性が存在する</u> 。上記以外の従業員については年俸制又は月俸制を採用し、欠勤時も給与は減額されない。
(2) 引当日数		<ul style="list-style-type: none"> ・ <u>先入先出法</u>を採用し、期末未消化残日数のうち、次年度末で失効する前に取得が見込まれる日数を個人毎に見積もる。 ・ <u>見積もった日数の平均値を算出し、全グループ会社に一律適用</u>。
	背景	国内グループ会社の有給休暇は最大40日まで累積するが、日本国の労働基準法に則り、2年の消滅がかかる。2年以上前の有給休暇が存続するとは考え難く、古いものから消滅するとみなし、休暇制度の実態に合わせて引当金算出に先入先出法を採用する。
(3) 日額給与		<ul style="list-style-type: none"> ・ (1)の対象人員の平均年間給与を算出、就業日数で除して日額を算出。 ・ <u>個社毎に計算せず、全グループ会社に一律適用する</u>。
	背景	欠勤減額の対象は本給及び職責給（給与）に限定され、賞与及び福利厚生等は減額されない。また、有給休暇の『賃金は所定労働時間労働したと同様の賃金』と規定されており、勤務実績により減額されない賞与・福利厚生等を含めないことが妥当と考える。
(4) 引当金額	上記ロジックにて各社毎の影響額を算出する。	

3、D 社の海外子会社の有給休暇引当金額の算出

- ✓ 海外拠点の有給休暇制度は日本の制度と大きく異なる。特に、有給休暇が休暇年度の期初に一括付与されるのではなく、勤務実績に応じて定期的に付与される点が大きく異なる。結果、海外各社での有給休暇引当金は、定期的に付与された休暇日数のうち、当月末時点で未取得のものに対して引当を取る為、全従業員を対象に未取得の有給休暇日数に対してシステムの引当計上している。各国の労働法・労働慣習に準拠しており、合理的な引当処理がなされている。

E 社の対応事例

1. 検討

➤ E 社の有給休暇制度の概要

有給休暇引当金の計上対象としている当社の有給休暇制度は下記のとおり。

① 年次有給休暇制度

- 年度毎の有給休暇付与日数は勤続期間に応じて一定日数を付与、年度末に未使用の有給休暇については、一定日数を限度として繰越(各年度の有給休暇最大日数の限度あり)。
- 退職時の残存有給休暇の買取制度は採用していない。

② リフレッシュ休暇制度

- 勤続年数が 10 年、20 年の各時点にて、一定日数の特別有給休暇を 11 年目、21 年目に付与。

➤ 有給休暇引当金の対象となる「追加の支払額」の見解

① 「追加の支払額」についての理解

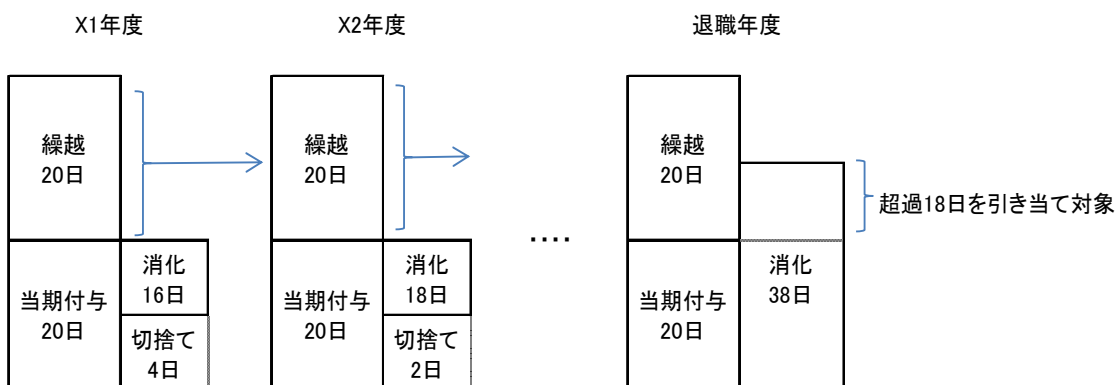
E 社では、年次有給休暇制度については、翌年に繰り越された年次有給休暇のうち、翌年に各期の付与有給休暇日数を超えて消化が見込まれる日数分の債務を追加金額として計上する方法を採用している。

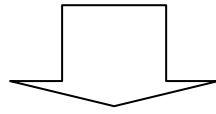
また、リフレッシュ休暇については、制度上長期勤務者に対する特別報酬として所定の日数が付与されるものであるため、人員ごとの予想退職率を加味した将来の予測付与日数自体を債務計上額とする考え方をとっている。

② 引当対象とする有給休暇日数の理解

E 社は、引当金の見積期間を、期末日現在の未使用累積有休日数の「制度上の有効期間」ではなく、それらが「実質的に失効するまでの期間」と考えている。

E 社の場合、有給休暇繰越分の費消パターンとしては、一定日数まで未使用の有給休暇を累積させた以降、当該日数を維持できる程度に有給休暇を每期消化し、退職時に繰越分を消化することが多いため、「実質的に失効するまでの期間」は退職時となると考えられる。よって、引当対象は退職年度における付与日を超えた行使日数(退職時の繰越有給休暇消費分)とし、引当計上するという考え方をとっている。また、決済が長期に渡るため、理論上は予想退職率、割引率の反映が求められる。





2. 検討を踏まえた判断

上記を踏まえた上で有給休暇引当金の計上の要否を検討した結果、年次有給休暇制度及びリフレッシュ休暇制度ともに金額的重要性が認められず、引当金は計上しないこととしている。

F 社の対応事例

1. 状況

➤ 結論：Pending ~ 解釈の明確化待ち

要引当額(企業が支払うと見込まれる追加金額)の測定についての会社側見解に対して、監査法人側が対応を保留中

他監査法人の一部は会社側見解を認めており、国内での解釈が不統一の状況(「混乱」)

➤ このままでは IFRS 任意適用積み上げの障害となる

- 監査法人が IFRS の解釈権限を"事実上"持つことは適切なのか? (⇒「NO!」)
- ASBJ による交通整理(ガイダンス等作成)が早急に必要

2. 会計処理

➤ 有給休暇制度の概要：日本企業における一般的な内容

- 累積型：当期末使用分の権利を将来の期間に繰越して使用可~1年間の繰越し可
- 権利確定しない：従業員の離職に際し、未使用の権利の現金による買取制度なし

【認識】

➤ 結論：期末日現在で認識すべき有給休暇に係る債務は存在 ⇒ 測定がポイント

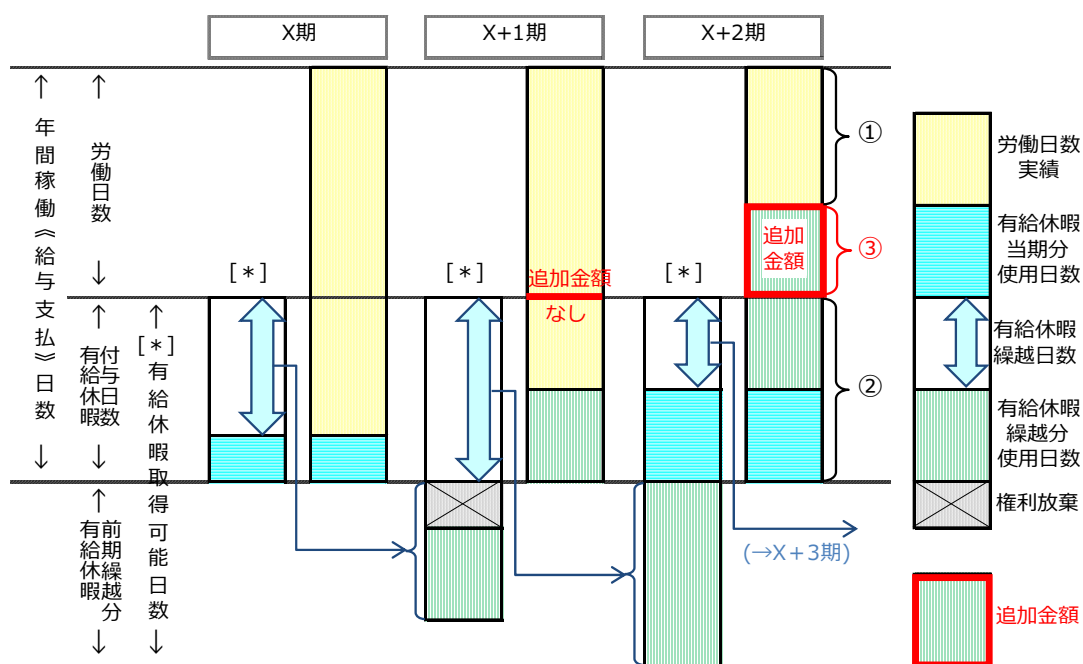
【測定】

➤ 論点：企業が支払うと見込まれる追加金額(IAS19.16 項)とは?

- 買取制度なし ⇒ 追加金額は(通常の)給与支払の中でしか生じない

➤ 会社側見解

◇ 有給休暇の権利は期首に付与されることから、当期付与分のコストは当期の給与に含まれており、当期付与分を超えて取得する日数分の給与が「追加金額」となる



X+1期：労働日数実績が給与支払上の必要労働日数をクリアしており「追加金額」なし

X+2期：前期繰越分がない場合の給与は①+②だが、前期繰越分があるため③も給与を支払うしたがって、③が前期末未使用の権利の結果により当期に支払うべき「追加金額」となる

- 有給休暇の権利は毎年(入社時点から), 期首に付与されることから, 当期付与分のコストは当期の労務費に含まれており, 従業員が当期に付与された有給休暇日数の範囲内で使用する限りにおいては「追加金額」は発生しない
- 前期繰越分(前期未使用の権利)がある場合, 従業員は当期に付与された日数を超えて有給休暇を取得する権利を有する
- 当期付与分を超えて取得する場合, 当該超過日数分の給与が, 前期未使用の権利の結果として生ずる「追加金額」となる
- 繰越し可能期間が 1 年間である場合は, 翌年度に繰越された有給休暇日数のうち, 翌年度に使用すると見込まれる日数をもって測定する
- この考え方は, IAS19. 結論の根拠 BC26・27 項(個別後入先出法による見積りの要求)と整合する
- 個別後入先出法では, 理論的には各従業員について個人別に見積らなければならことになるが, 実務上は単純化した仮定を使用して計算を行うことができる
- 一般的に日本企業においては, 付与された有給休暇を消化しきれない従業員が少なくないと言われており, その場合, 認識すべき債務に金額的重要性がない場合も考えられる

G 社の対応事例

1. 検討

➤ G 社の考え方

有給休暇に関する債務を計上するための計算式に係る「対象とする日数」について、G 社グループは「当期の労働対価として期首に付与した有給休暇日数を超えて休暇を取得した場合に、前期からの繰越有給休暇がなければ無給となっていた日数を対象とする」という考え方を主張した。

➤ 考え方の根拠

✓ IAS 第 19 号第 16 項

「企業は、累積型有給休暇の予想費用を、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果として企業が支払うと見込まれる追加金額として、測定しなければならない。」

✓ 『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2013 【中巻】 Japan Edition 4 P826』（著者：アーンスト・アンド・ヤング LLP）

“月給日給制”における有給休暇債務について、「有給休暇が使用されると、本来は欠勤による不労時間として支払う必要がなかった不労手当相当の賃金を支給することとなる。

当該賃金は有給休暇制度があることによって支払義務が生じるものであり、有給休暇制度がない場合と比較すると、企業が支払う追加金額が発生していることとなるため、月給日給制の場合には有給休暇引当金の計上が必要となる。」

→ここでは、追加の支払金額を「有給休暇が使用されると本来は欠勤による不労時間として支払う必要がなかった不労手当相当額」と述べている。（いわゆる「後入先出法的な考え方」）

➤ 監査人の見解

監査人からは、「有給休暇債務の認識範囲としての対象日数は、前期未使用により翌期に繰り越された有給休暇日数のうち、取得が見込まれる日数であり、前期から繰り越された日数から年休は取得される」との見解が示された。（いわゆる「先入先出法的な考え方」）

➤ 調査の実施

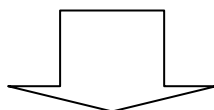
上記のとおり、有給休暇債務の対象とする日数について G 社グループの見解と監査人の見解は異なっており、当然に算定される有給休暇債務金額も異なることとなる。

この見解の違いは、幾度の協議を経ても埋まることはなかったことから、監査人見解による対象日数を基礎として影響額を試算した上で、金額的重要性の有無について試算を行った。

対象会社：従業員数が一定数以上のグループ会社

対象日数：翌期首付与分は除外※

※G 社グループの中核会社等で規定されている期首における有給休暇の付与日数について、これを有給休暇債務の対象日数に加算するかという議論があったが、規程等に明記はされていないものの、G 社グループの中核会社等の意思是、当該付与は当期の労働の対価として期首に付与するものであり、過去の労働の対価として付与されるものではないということから、監査人との協議の結果、有給休暇債務の計算の対象外とすることで合意した。



2. 検討を踏まえた判断

上記調査の結果、有給休暇債務については、金額的な重要性は低いことが判明したため、計上しないこととした。

H 社の対応事例

1. 検討

➤ 有給休暇引当金計上のベースとなる制度の概要：

H 社グループでは、特定のグループ会社において、有給休暇・病気休暇等の従業員休暇を付与する制度を有している。従業員は報酬を減額されることなくこれらの休暇を取得する権利を得ており、休暇を取得するか、あるいは雇用主によって支払われる対価を受け取っている。

➤ 現在の実務プロセス (USGAAP)：

以下の条件を全て満たす場合、従業員が受け取る将来の有給休暇に対する給与について引当金を計上する：

- a. 将来の休暇に対して給与等を受ける権利は、従業員が既に提供した役務に基づいていること※1
- b. 会社の支払い義務が確定しているか、又は翌期以降への休暇の権利の累積が可能であること※2
- c. 給与の支給がほぼ見込まれること※3
- d. その金額を合理的に見積ることができること

※1 翌期首時点における在籍者に対して有給休暇を付与する場合は、翌期首に権利確定することとなるが、退職などの事由によって付与時点で在籍していない可能性があるとしても、当期の従業員の役務提供に対して有給休暇取得の権利が累積している（累積型）と考えられるため、当期引当の対象に含める。

※2 疾病休暇については権利が確定している訳ではないため対象としない。また、特定の管理職について、勤怠管理方法の違い等から、実態として「非累積型」と判断される場合は引当の対象としない。

※3 雇用主が使用していない有給休暇を従業員から買い取って対価を支払う場合、あるいは従業員が給与を減額されることなく有給休暇を取る権利を行使する場合に、この条件が満たされると考えられる。

上記を踏まえ、以下のような処理を行なっている。

《会計年度末》

以下の算式により、従業員毎又は会社毎に求められる引当金 (A) を認識。

「期末時点で未使用の有給休暇の総日数※4」×「過去の実績値に基づく将来の予想使用率」×「平均日給※5」

※4 翌期首に権利確定する分についても、当期の勤務を条件に付与する等、従業員の有給休暇取得の権利が当期中に累積していると考えられる部分については日数に含める。

※5 予想昇給率も加味する。

《通常月》

4 月度から 2 月度までは、上述の引当金計算式のうち、「平均日給」だけを次の期末までの昇給を反映させたものに置き換えることで、簡易的に「次の期末時点での引当金 (B)」とし、これと上述の引当金 (A) との差異 (= 次の期末時点で発生すると考えられる引当金洗替差額) を毎月定額で引当する。引当額の算定式は以下の通り。

$$(\text{「引当金 (B)」} - \text{「引当金 (A)」}) \div 12$$

➤ **IFRS の適用にあたって：**

IFRS の規定を鑑みるに、「翌期に休暇を取得しても給与が減額されずに支給される」という点において、「翌期に消化が見込まれる有給休暇の日数」は、「当期の勤務に対する対価」と考えられ、「翌期に消化が見込まれる有給休暇の日数」の全てを当期の引当に含めるべきと考える。したがって、現状の USGAAP と IFRS の間に実質的な差異は無く、それぞれの有給休暇制度の実態を適切に反映するように会計処理を行うべきと考える。

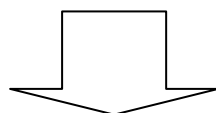
IFRS の適用にあたり、以下の調査を行った。

【調査内容】

- 現行の引当金計上プロセスの再確認。
- グループ会社に適用される規定を管理する部署へのヒアリング。
- 上記を通じ、IFRS 適用時に現行 USGAAP ベースの処理を変更する要否の検討。

【調査結果】

- 現行 USGAAP での処理を変更する必要がある要因は検出されなかった。



2. 検討を踏まえた判断

現行 USGAAP における会計処理を、IFRS 適用後においても継続することで、H 社グループの有給休暇制度の実態を適切に反映できると考える。

I 社の対応事例

a).対象となる休暇日数についての考え方

累積型有給休暇の予想コストの基となる休暇日数については、翌期以降に繰越される累積型有給休暇の休暇日数に消化率を掛けたものに加え、翌期首に付与される休暇日数に消化率を掛けたものとしている。

b).I 社の有給休暇制度（債務計上対象としている制度のみ）

	年次有給休暇制度	積立休暇制度
取得要件	特になし	下記理由による 1 週間以上の休暇 I. 私傷病による休養 II. 家族の介護
付与日数	年間 20 日	前年度末に失効した年次有給休暇から、5 日を限度として積立休暇として付与(付与限度日数は 45 日)
付与日	毎年 4 月 1 日	毎年 4 月 1 日
繰越	年度末の未消化日数の内、20 日を限度として 1 年間に限り繰越	退職時まで繰越

* 上記以外の有給休暇制度については、重要性により債務計上は行っていない。

c).計算方法

① 年次有給休暇制度

- 引当対象：翌年度繰越日数＋翌期首付与日数の合計
- 計算方法： $((\text{当年度付与日数} \times \text{消化率} - \text{既消化日数}) + (\text{翌年度付与日数} \times \text{消化率})) \times \text{平均一日当たり人件費}$

② 積立休暇制度

- 引当対象：平均残存勤務期間内での付与日数の合計
- 計算方法： $1 \text{ 年あたりの取得見込み日数(a)} \times \text{平均一日当たり人件費} \times \text{年金原価計数(b)}$
 (a)： $(\text{当期繰越積立休暇残高} + \text{翌期首付与積立休暇残高}) \times \text{過去 2 年平均消化率}$
 (b)：PBO 計算で使用する平均残存勤務期間とリスクフリーレートを用いて計算。

J社の対応事例

1. 有給休暇引当金の対象となる休暇制度（累積有給休暇）

有給休暇の種類	制度概要
年次有給休暇	・年間 20 日を発行 ・有効期間は発行の日（10 月 1 日）から 2 年間
その他	・勤続 5 年ごとに 5 日発行及び年次有給休暇のうち毎年 3 日を限度として積み立て可 ・積立日数は 40 日まで（有効期間の制限はなし）

2. 有給休暇引当金の測定について

(1)測定方法に関する基本的対応方法

個別後入先出法アプローチ（翌期に繰り越された有給休暇のうち、翌期に付与される有給休暇日数を超えて消化が見込まれる日数分を「追加金額」として認識する）により測定する方向

（考え方）

- 有給休暇引当金は累積型の有給休暇を対象としており、測定方法は当該累積型としての特徴のみから発生する「追加金額」を測定する方法が好ましいと考えられる。

※先入先出法(前期繰越分から使用)である日本の有給休暇制度であっても、上記の取扱いが好ましいと考えられる。

（その他）

- 有給休暇引当金の測定方法の選択肢
 - 先入先出法アプローチ：未使用の権利の全てを負債認識
 - 個別後入先出法アプローチ：累積型の特徴を有さない場合に予想される将来の支払いを超過すると予想される範囲で負債を認識
- 「有給休暇の買取制度」の有無に関係なく、累積型有給休暇については「将来の有給休暇の権利を増加させる勤務（有給休暇を繰越すこと等）を従業員が提供した時」に有給休暇引当金を計上する必要がある

(2)その他の検討論点

項目	年次有給休暇	その他
測定上の長短区分	<ul style="list-style-type: none">・年度末後 12 ヶ月以内に全てが決済されないため、「その他の長期従業員給付」に該当する・なお、年度末後 18 ヶ月以内には全てが決済されることから、数理計算による影響は軽微であり、数理計算は行わない	<ul style="list-style-type: none">・年度末後 12 ヶ月以内に全てが決済されないため、「その他の長期従業員給付」に該当する・数理計算の必要性はあるが、算定方法等について現在検討中
具体的算定方法	<ul style="list-style-type: none">・会社単位に、一般社員、管理者、嘱託社員別に、以下の算定を実施 「個別後入先出法により把握した対象休暇日数（3年平均）×労務費単金（日額）」	<ul style="list-style-type: none">・現在、検討中

3. 有給休暇引当金の表示方法（流動負債又は非流動負債）

年次有給休暇等は「流動負債」として計上する

（考え方）

- 「当該負債を企業の正常営業循環期間において決済する予定」（IAS 第 1 号第 69 項（a））及び「負債の決済を報告期間後少なくとも 12 か月に亘り繰延べることのできる無条件の権利を有していない」（IAS 第 1 号第 69 項（d））に該当するため。

※有給休暇に関する時季変更権は、「事業の正常な運営を妨げる場合」のみ適用できるものであり、上記 IAS 第 1 号第 69 項（d）の「無条件の権利」には該当しない

K 社の対応事例

【前提】

- K 社は、IFRS を適用している X 社の関連会社であり、X 社に IFRS に基づいた要約連結貸借対照表・要約連結損益計算書・連結パッケージを作成し当該会社に提出している。
- 作成にあたっては、当該会社に与える影響を考慮し、K 社が IFRS 財務諸表を開示する場合に求められるであろうものとは異なる重要性の判断を行っている。

【有給休暇引当金に係る実務対応】

- K 社グループの統一会計基準では、グループ各社に、会計年度中に取得される有給休暇給付ならびに過年度からの未払い有給休暇給付について、期末日に引当金を計上することを求めている。
- 所在国の法律や人事制度によって認識すべき引当金の内容が異なるため、統一の実務指針は定めていないが、在外子会社のように退職時に未消化有給休暇の買い取り制度がある場合は、その見込み額を有給休暇引当金として計上している。
- K 社単独を含む国内会社については、概ね、以下の処理方法を適用している。

1. 制度の前提

- 有給休暇は期首に付与される
- 未使用の有給休暇は一年に限り繰り越すことができる
- 有給休暇の取得にあたっては繰越分から先に消化される

2. N 年度期末の引当金計上対象

- ① N 年度期首付与分のうち、N+1 年度に消化されると見込まれるもの
- ② N+1 年度期首付与分のうち、N+1 年度中に消化されると見込まれるもの
- ③ N+1 年度期首付与分のうち、N+2 年度中に消化されると見込まれるもの

※N 年度期末日時点在籍者を対象とする。実質的に期末時点で次年度に付与される有給休暇を取得する権利を有していることから、N+1 年度期首付与分についても引当金の対象としている。

3. 引当金の算出式（個人別データを元に職階・性別でグルーピングし、全体的な方法で算出）

- ① 一日当たり労務費(*1) x N+1 年度への繰延日数 x 繰延分消化率(*2)
- ② 一日当たり労務費 x N+1 年度新規付与日数 x 新規分消化率(*3)
- ③ 一日当たり労務費 x N+1 年度新規付与日数 x (1 - 新規分消化率) x 繰延分消化率

*1 休暇手当に加え、賞与引当金、退職給付費用、法定福利費を含む（N 年度実績ベース）

*2 繰延日数に対する消化日数の比率（N 年度を含む過去 3 期平均）

*3 新規付与日数に対する付与年度内での消化日数の比率（N 年度を含む過去 3 期平均）

L社の対応事例

【年次有給休暇制度の概要】

- L社の年次有給休暇は、毎年12月21日付で20日付与される。採用後一年目については、6月20日までは15日、6月21日以降は10日の有給休暇を入社日に付与する。
- 12月21日に付与された休暇日数のうち、その1年後の時点（翌年12月20日）において未使用分があるときは、翌々年の12月20日まで繰り越して使用することができる。
- 「新規付与の有給休暇」と「繰越有給休暇」は、どちらを先に使用してもよい。

【対応方針】

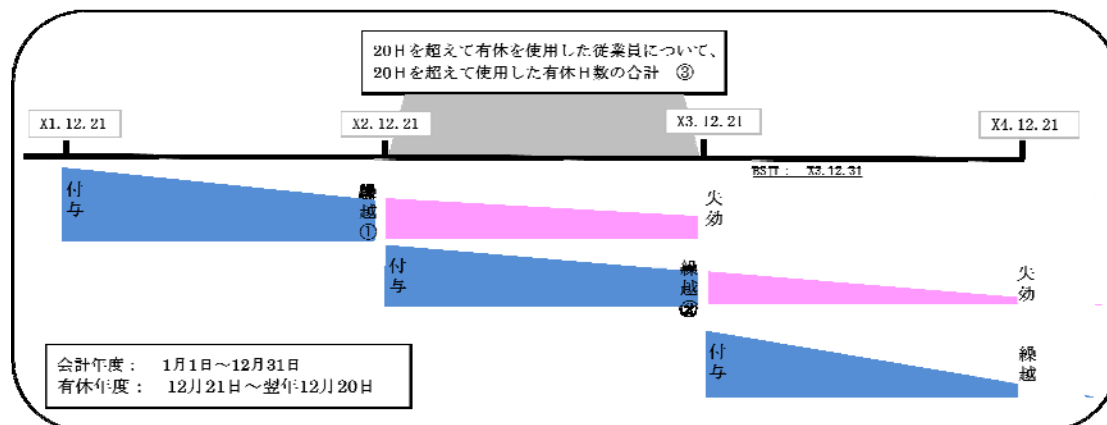
- 当期に付与された範囲内の有給休暇に対しては、追加義務が発生しないと考えられること、及び繰越分から先に消化するような制度となっていないことから、個別後入先出法アプローチを採用する。従って、翌年の1年間に従業員が（年間付与日数の）20日を超えて使用することが予想される日数分の給与の金額に等しい債務を認識する。
（注）年次有給休暇の制度上、繰越有給休暇を新規付与の有給休暇に先んじて使用できる場合でも、債務の測定においては個別後入先出法アプローチをとる。
- 翌会計年度の有休使用状況（予想）は、直前に終了した年度の有休使用状況（実績）に基づいて算出した「繰越有休超過使用率」を基礎とする。

直前に終了した有休年度（X2.12.21～X3.12.20）の実績に基づく：

$$\text{繰越有休超過使用率(★)} = \text{③}/\text{①}$$

有休年度（X3.12.21～X4.12.20）に、20日を超える使用が予想される有休日数：

$$\text{X3.12.31 時点で債務計上の対象とする日数} = \text{②} \times (\text{★})$$



繰越①: X2.12.21における全従業員の繰越有休の合計日数（X1.12.21に付与された有休のうち、X2.12.20時点で未使用分(X3.12.20期限の繰越有休)の日数の合計）

繰越②: X3.12.21における全従業員の繰越有休の合計日数（X2.12.21に付与された有休のうち、X3.12.20時点で未使用分(X4.12.20期限の繰越有休)の日数の合計）

なお、経理処理は会計年度末のみ行うこととする。（四半期決算では経理処理は行わない）

以上