

**Deloitte.**

# 在外子会社 会計方針統一について





## 第一章 企業会計基準委員会(ASBJ)実務対応報告第18号

### 「連結財務諸表作成における在外子会社の 会計処理に関する当面の取扱い」



## 実務対応報告18号 公表の背景

- ・ 2005年より、欧州証券市場に上場する企業は、連結財務諸表をIFRSに従って作成することが強制された。ここで、IFRS以外の会計基準を用いて連結財務諸表を作成する企業の取扱いが問題となった。
- ・ 欧州証券取引規制当局委員会(CESR)は、欧州証券市場におけるIFRS以外の会計基準(第三国の基準)を引き続き認めるかどうかについて、IFRSと当該会計基準との相違がどの程度存在するかを技術的に評価することにより、決定することとした。
- ・ 評価の対象は、米国基準、カナダ基準、日本基準の3つ。
- ・ 2005年7月に公表された暫定的な結論として、いずれの基準についても適切な補完手続／開示を行うことにより、引き続き欧州証券市場での使用を認められることとなった(現在、2008年までの経過措置とされている)。
- ・ 日本基準については、IFRSとの相違について26項目(金融商品会計を除く)の指摘があった。そのうち**重要な補完手続**を要する項目は、以下の3つであった。
  - 企業結合における持分プーリング法の適用
  - SPEの連結
  - 連結会計方針の統一(在外子会社の連結に関する現地主義の採用)

## 日本基準とIFRSのConvergence －ASBJとIASB(国際会計基準審議会)の共同プロジェクト

- ・ 2004年10月に、ASBJとIASBは現行基準の差異を検討することを合意
- ・ 2005年1月に、ASBJとIASBは現行基準の差異を縮小する共同プロジェクトを立ち上げることを合意
  - － 現行基準の差異を縮小することを目的として、現行基準の差異を識別し、評価する
  - － 双方の概念フレームワークの差異についても検討対象とする
  - － 検討結果の合意においては、双方のデュー・プロセスを考慮する
- ・ 2005年～2007年：上記の合意を受けて、ASBJとIASBと「共同プロジェクト」会合開催
  
- ・ 検討事項：「在外子会社の会計方針の統一」(※)、「棚卸資産の評価」(※)、「関連当事者の開示」(※)、「セグメント情報」、「投資不動産」
  - － ※ はすでに日本基準改訂公表済み
- ・ 2006年3月に、「資産除去債務」、「工事契約」、「金融商品の公正価値開示」を検討事項に追加

# 実務対応報告18号の概要

- ・ ASBJ実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(2006年5月17日)

## 原則的な取扱い

- ・ 連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない。

## 当面の取扱い

- ・ 在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準(U.S.GAAP)に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができる。
- ・ ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国で法的に求められるものや外部に公表されるものに限らず、連結決算手続上利用されるために内部的に作成されたものを含む。
- ・ その場合であっても、以下に示す6項目については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならない。
  - (1) のれんの償却、(2) 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理、(3) 研究開発費の支出時費用処理、(4) 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価、(5) 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正、(6) 少数株主損益の会計処理

## 適用時期

- ・ 2008(平成20)年4月1日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用(早期適用可)。 → 四半期会計基準も同時に導入されるため、第一四半期から適用。

## 以前の取扱いからの変更点 (1/2)

以前の取扱い (JICPA監査委員会報告第56号)	実務対応報告18号
<ul style="list-style-type: none"><li>・ 子会社の所在地国の会計基準において認められている会計処理が企業集団として統一しようとする会計処理と異なるときは、当面、親会社と子会社との間で統一する必要はない(いわゆる現地主義)。</li><li>・ 在外子会社が採用している会計処理が明らかに合理的でないと認められる場合、連結決算手続上で修正する。</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 在外子会社の財務諸表(連結パッケージ等を含む。)が、国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準に従って作成されているときには、当面の間、連結決算手続上利用することができるものとする。</li><li>・ この場合であっても、本報告に列挙された6項目については、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならない。</li><li>・ 本報告に列挙された6項目以外についても、明らかに合理的でないと認められる場合には、連結決算手続上、修正を行う必要がある。</li></ul>

## 以前の取扱いからの変更点 (2/2)

以前の取扱い (JICPA監査委員会報告第56号)	実務対応報告18号
<ul style="list-style-type: none"><li>・ 明らかに合理的でない認められる場合 例. 為替差損の資産化等</li> <li>・ 主要先進国で作成された会計基準に従っている場合には、通常、合理的と認められ、連結修正不要。(のれんの非償却、試験研究費の資産化等)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 明らかに合理的でない認められる場合の例示はないが、IFRS又は米国会計基準に準拠しない在外子会社の会計処理については<b>連結修正の必要あり</b>。</li> <li>・ IFRS又は米国会計基準に準拠しても、本報告に列挙された6項目については、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を<b>修正しなければならない</b>。(のれんの非償却、試験研究費の資産化等)</li></ul>

# 必要な修正6項目



## IFRS又は米国基準に準拠した場合でも必要な修正6項目(1/2)

修正が必要な項目	内容	対象
1. のれんの償却	のれんの償却を行わず減損処理のみとしている場合、20年以内の定額法による償却に修正	IFRS、米国基準
2. 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理	数理計算上の差異を発生時に一括処理し資本の部に直接計上している場合、日本基準に合わせ償却し損益処理に修正	IFRSのみ
3. 研究開発費の支出時費用処理	研究開発費を資産計上している場合、費用処理に修正	IFRSのみ

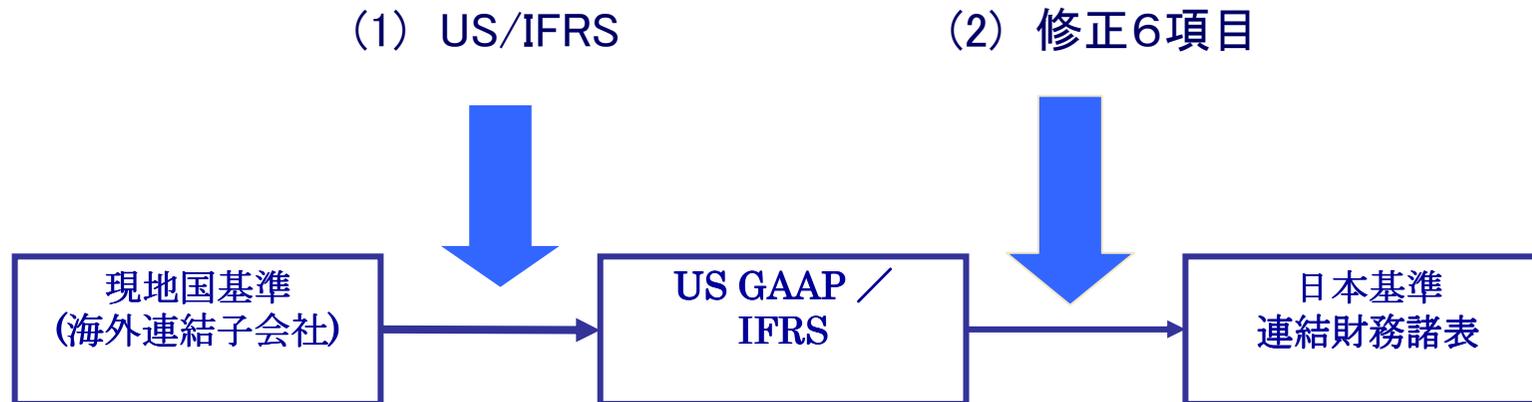
## IFRS又は米国基準に準拠した場合でも必要な修正6項目(2/2)

修正が必要な項目	内容	対象
4. 投資不動産の時価評価および固定資産の再評価	投資不動産を時価評価している場合または固定資産を再評価している場合、取得原価を基礎として正規の減価償却費を計上	IFRSのみ
5. 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正	会計方針の変更に伴い、財務諸表の遡及修正を行った場合遡及修正額を当期損益として処理	IFRS、米国基準
6. 少数株主損益の会計処理	当期純利益に少数株主損益が含まれている場合、当期純利益が親会社持分相当額となるよう修正	IFRSのみ



# 在外子会社の連結手続に 関する実務例

# 在外子会社会計方針統一の手続



- 各在外子会社の決算書が現地国基準で作成されている場合には、これを(1) US GAAP 若しくはIFRSベースに組み替えた上で、さらに(2) ASBJの要求する6項目の調整を実施する必要がある。
- (1)で修正・組替が要求される項目のうち、(2)で当該修正・組替の取消しが要求される項目については、実務上、はじめから修正・組替を行わないことも容認されるものと考えられる(Ex. 研究開発費の資産化)。



修正必要6項目に関する  
ブラジル会計基準 (BR GAAP)  
と IFRS

# 1. 合併(存続会社)

	<u>ブラジル改正基準</u>	<u>IFRS</u>
のれん	消滅会社の資産、負債を時価で評価(関連会社以外)。取得額と修正資産、負債額の差は無形資産(のれん)。	のれんの概念同様
償却	償却(資産の権利行使期間が定められる時)と減損処理(償却期間の見直し又は減額)が株式会社法上の規定。 ただし のれんの減損処理や償却についての明確な意見書は発表されていない。	償却しない 減損処理
注	のれんそのものの規定ではなく無形資産全体の規定。	IFRS 3号

## 2. 退職給付会計における数理計算上の差異

項目	ブラジル改正基準	IFRS
退職給付会計における数理計算上の差異	IFRSと同様 • 直接損益勘定で処理 • 又は最大差異額まで繰越し、 一時的に最大差異を超える 金額は償却（回廊方式） • 又は直接資本の部に計上。	同様 IAS 19号

### 3. 研究開発費

項目	ブラジル改正基準	IFRS
会計上の認識	<p>繰延資産                      (将来の回収可能性がある場合のみそれ以外は費用)                      研究費と開発費は特に分類していない。</p>	<p>研究費は支出時、費用処理 開発費は将来の回収が明らかに確認できる時のみ資産に計上。</p>
償却	<p>会計上 規則的償却及び減損処理の検討も必要。</p>	<p>開発費は期待される回収期間があるかないかにより規則的償却又は減損処理。</p>

## 4. 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価

項目	ブラジル改正基準	IFRS
投資不動産 (賃貸収益又は価格の上昇を目的)	特別な規定なし (取得原価で規則的償却) ただし上場会社には証券取引委員会からの通達に基づき IFRS基準に修正、資産、負債の修正差額は(減損会計)資本の部の調整勘定に会計処理。	公正価値(時価)または原価による会計処理 原価の場合 → 時価を開示
固定資産再評価	固定資産の任意再評価(プラス評価)は廃止。	

## 5. 会計方針の変更に伴う修正会計処理

<u>項目</u>	<u>ブラジル改正基準</u>	<u>IFRS</u>
会計方針の変更に伴う修正会計処理	変更なし、期首残高の遡及修正額は資本の部の修正勘定で行い、当期損益に含めない。	同様、修正額は当期損益に含めない。

## 6. 少数株主持分損益（親会社の持分でない部分の所有株主）

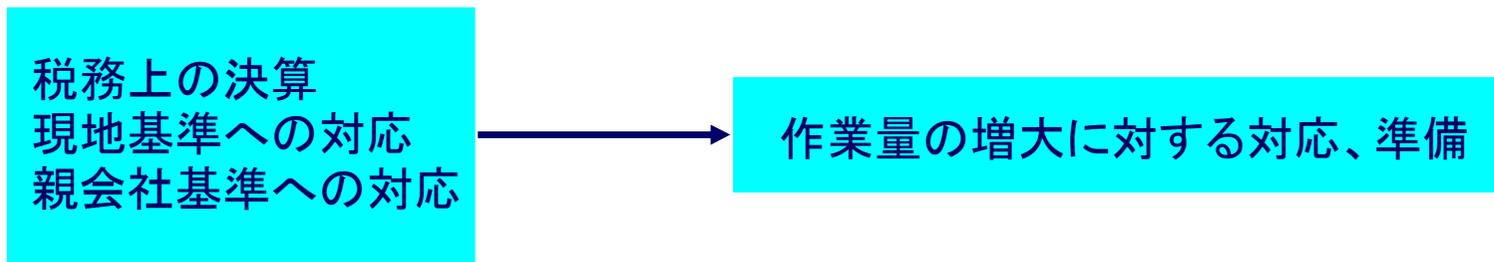
項目	<u>ブラジル改正基準</u>	<u>国際会計基準</u>
在外子会社に少数株主が存在する場合の連結決算上の損益表示	国際会計基準と同様	IAS 1号 (改正1号は2009年1月以降適用)  包括利益 ただし区分して表示 { 少数株主持分損益 株主持分損益



# コンバージョンの際 の在外子会社留意事項

# 在外子会社の会計基準の統一

1. 当面は US GAAP又は IFRS ただし近い将来 連結決算上 親会社と同じ会計基準を用いることが求められている。
2. 日本の会計基準も IFRS へ順次以降中  
従って 会社として会計方針の統一検討、文書化が重要(グループ全体)。
3. 在外子会社は  
GAAPの差異の分析  
IFRS基準の理解 (担当者へのトレーニング)  
アウトソーシングの必要性の検討



# IFRS基準初度適用の実務上の留意点

- 1) 指針 IFRS 第1号 『IFRS基準の初度適用』
- 2) IFRSを採用する最初の年の年次財務諸表
- 3) 留意点
  - ✓ 『IFRS開始貸借対照表』の作成
    - 必要な範囲で必要な期間遡及してIFRSを適用し期首残高を調整 ---1996年と1997年のインフレの影響
    - ただし遡及しなくてもよい例外規定を設けている。
  - ✓ 決算日において有効なIFRS基準に準拠して作成
  - ✓ 2007年の財務諸表もIFRS基準で作成する
  - ✓ ただし日本の18号適用は2008年の期首残高のみ修正でもよし。

## 遡及してIFRS基準を適用しなくてもよい例外（任意）

- 企業結合
- 固定資産、無形資産（公正価値）
- 退職給与（年金等）
- 為替換算調整勘定（現地法人の海外子会社）
- 複合金融商品
- 廃棄現状回復予想負債額増など

## IFRS の遡及適用が禁止される領域

- 金融資産および金融負債の認識の中止
- ヘッジ会計
- 過去の見積りの変更
- 売却目的や廃止事業として分類された資産

## IFRSに移行するにあたって注意が必要な事項

- 1. 適切な機能通貨を用いているか（IAS 21号）（ハイパーインフレ 29号）  
IFRSにおいては外貨建取引は機能通貨に換算 所在地国通貨とは限らない。
  
- 2. 注記開示情報の作成  
会計処理の対応以外に開示項目のチェック、情報の収集に対する対応を  
並行して行うことで 時間的制限上 問題発生を回避。



# IFRS 基準書一覽

(2007年8月現在)

## IAS(国際会計基準) & IFRS(国際財務報告基準)

IAS1	財務諸表の表示	IAS27	連結財務諸表及び個別財務諸表
IAS2	棚卸資産	IAS28	関連会社に対する投資
IAS7	キャッシュフロー計算書	IAS29	超インフレ経済下の財務報告
IAS8	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	IAS31	ジョイント・ベンチャーに対する持分
IAS10	後発事象	IAS32	金融商品 — 表示
IAS11	工事契約	IAS33	一株当たり利益
IAS12	法人所得税	IAS34	中間財務報告
IAS14	セグメント報告	IAS36	資産の減損
IAS16	有形固定資産	IAS37	引当金、偶発債務及び偶発資産
IAS17	リース	IAS38	無形資産
IAS18	収益	IAS39	金融商品 — 認識及び測定
IAS19	従業員給付	IAS40	投資不動産
IAS20	国庫補助金の会計及び政府援助の開示	IAS41	農業
IAS21	外国為替レート変動の影響	IFRS1	IFRSの初度適用
IAS23	借入費用	IFRS2	株式報酬
IAS24	特別利害関係の開示	IFRS3	企業結合
IAS26	退職給付制度の会計と報告	IFRS4	保険契約
		IFRS5	売却予定の非流動資産及び廃止事業
		IFRS6	鉱物資源の探査及び評価
		IFRS7	金融商品:開示
		IFRS8	オペレーティング・セグメント

# SIC、IFRIC(解釈指針)

-各基準の解釈の他、基準では取り扱っていない取引についても注釈が加えられている

SIC 7 ユーロの導入

SIC10 政府援助ー営業活動に特定の関係を持たない援助

SIC12 連結ー特別目的事業体

SIC13 共同支配の事業体ーベンチャラーによる非貨幣拠出

SIC15 オペレーティング・リースーインセンティブ

SIC21 所得税ー再評価された非減価償却資産の回復

SIC25 所得税ー企業又は株主の税務状況の変更

SIC27 リースの法形式を含む取引の実質の評価

SIC29 特定のサービス契約

SIC31 広告サービスを含むバーター取引

SIC32 無形資産ーウェブサイト原価

IFRIC1 設備の閉鎖、原状回復等に関する計上済負債の変動

IFRIC2 協同組合に対する組合員の出資及び類似の金融商品

IFRIC4 リース会計基準の対象範囲

IFRIC5 廃棄、原状回復及び環境復旧基金から生じる持分に対する権利

IFRIC6 特定の市場への参加から生じる負債ー電気・電子機器廃棄物

IFRIC7 IAS29ー超インフレ経済下における財務報告ーにおける修正再表示アプローチの適用

IFRIC8 IFRS2の範囲

IFRIC9 組込デリバティブの再検討

IFRIC10 中間財務報告と減損

IFRIC11 IFRS2ーグループ及び自己株式の取引

IFRIC12 サービス・コンセッション

IFRIC13 カスタマー・ロイヤリティ・プログラム

IFRIC14 IAS19ー確定給付制度資産の限定、最小拠出要件及びそれらの関係

# 国際会計基準サービスグループ コンタクト先

## *Global IFRS Offering Services – GIOS*

**Bruce Edward Mescher – Partner**

E-mail: [bmescher@deloitte.com](mailto:bmescher@deloitte.com)

Tel. (11) 5186-1261

**Marcelo Higuchi – Manager**

E-mail: [marhiguchi@deloitte.com](mailto:marhiguchi@deloitte.com)

Tel. (11) 5186-1159

**Luciano Cunha – Manager**

E-mail: [lcunha@deloitte.com](mailto:lcunha@deloitte.com)

Tel. (11) 5186-1309

## *Japanese Services Group – JSG*

**Tosiyuki Nakamura – Partner**

E-mail: [tosinakamura@deloitte.com](mailto:tosinakamura@deloitte.com)

Tel. (11) 5186-1041

**Shinichi Tsuzuki – Director**

E-mail: [stsuzuki@deloitte.com](mailto:stsuzuki@deloitte.com)

Tel. (11) 5186-1397

**Deloitte.**