

KPMG Insight

KPMG Newsletter

March 2014



Distressed M&A

Volume

5

日本企業が IFRS を初度適用する際の IFRS 重要論点 先行適用企業の経験を踏まえて

有限責任 あづさ監査法人
アカウンティングアドバイザリーサービス
パートナー 辻野 幸子

2010年3月期以降、我が国において IFRS の任意適用が認められてから、現在までにすでに17社が IFRS を任意適用し、また任意適用に向けて準備中であるとして適用開始時期を公表している企業も増えてきています（詳しくは「IFRS 任意適用会社の傾向分析」（KPMG Insight Vol.4 / Jan 2014）を参照）。任意適用企業が数社しかない状況においては、その企業特有の状況などもあるため、その経験が他の企業にもあてはまるか否かは定かではないと考えられます。しかし、任意適用企業がこのように増えてくる中で、先行適用企業に共通して調整項目としてあがってきている項目については、おそらく今後 IFRS を適用する多くの企業についても類似の傾向がみられるであろうと考えることができます。そこで、本稿では、すでに IFRS を任意適用している企業が開示している IFRS への移行に関する調整表を分析した結果を踏まえ、どのような項目に大きな影響が出ていたか、またそのような調整が実務に及ぼす影響、留意点について考察したいと思います。

なお、文中の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りしておきます。

(注) 日本企業が IFRS を初度適用する際には、この他にも様々な論点について検討が必要となります。本稿では、上記のとおり、先行適用企業において共通して影響があったとされている項目・論点を中心にご紹介します。



辻野 幸子

有限責任 あづさ監査法人
アカウンティングアドバイザリーサービス
パートナー

【ポイント】

- 先行適用企業の日本基準ベースの財務諸表から IFRS ベースの財務諸表への調整表のうち、共通して影響が大きかった項目として、次のものがある。
 - 収益関連
 - 有形固定資産関連
 - 開発費
 - のれん
 - 従業員給付関連
 - 金融商品関連
 - 繰延税金資産の回収可能性の判断
 - 連結の範囲、決算日の統一
- 先行適用企業の増加や IFRS 導入準備中の企業による IFRS 導入プロジェクトの実施を通じ、我が国の企業が IFRS を適用する場合に有用な実務経験や知見が蓄積されてきている。また、東京合意以降、日本基準と IFRS との基準差も縮小してきており、日本企業が IFRS を適用する際のハードルは徐々に低くなっていると考えられる。

I 初度適用の免除規定の利用

先行適用企業において影響が大きかった項目について概観する前に、まず初度適用の免除規定の利用について触れておきたいと思います。日本基準を適用している企業がIFRSを初めて適用する際には、原則としてIFRSの規定を過去のすべての期間に遡及して適用する必要があります。しかし、遡及適用することによる便益に比べて企業による負担が過度に大きくならないように、特定項目については遡及適用を免除する規定が設けられています。これらの免除規定は、「できる」規定であり、基本的には、遡及適用が煩雑で実務負担が増えると考えられるものについては免除規定を利用する方向であると思いますが、企業によって置かれた状況が異なるため、各社が自社にとっての影響を勘案したうえで、免除規定を適用「する」「しない」を決定していくことになります。

例として、免除規定の中でもよく利用されると考えられるIFRS第3号「企業結合」の免除規定について考えてみます。IFRS第3号の規定を過去のすべての企業結合に全面的に遡及適用することは実務上、非常に困難です。そのため、IFRS移行日前に発生した企業結合についてIFRS第3号の規定を遡及適用しなくともよいとする免除規定が設けられています。先行適用企業において多くの企業がこの免除規定を利用してIFRS第3号をIFRS移行日よりも前に生じた企業結合に適用しないことを選択していました。あるいは、過去の任意の企業結合を1つ選択し、それよりも前に発生した企業結合にはIFRS第3号を適用しないが、それ以降に発生したすべての企業結合にはIFRS第3号を遡及適用するという選択も認められます。先行適用企業の中には、この方法を選択した企業もあります。

過去の企業結合にIFRS第3号を遡及適用すると、のれん（資産）と純資産に次のような影響があります。

- 日本基準ではのれんは償却するが、IFRSでは償却しないため、日本基準で償却していたのれんを戻し入れることにより、のれんが増加し、その分純資産が増加する。ただし、のれんの金額が大きくなることにより、将来ののれんの減損リスクが高まる。IFRS導入後は、償却がないかわりに、減損が発生した場合、一時に多額の減損損失を計上しなくてはならなくなるおそれがある。
- 過去に企業結合した後、当該子会社に対する持分をさらに追加取得している場合（たとえば、60%子会社の持分を追加取得して90%子会社とした場合）、日本基準では追加でのれんが計上されているが（平成25年改正により、今後は日本基準でもIFRSと同様、資本取引となる）、IFRSでは資本取引として扱うため、のれんではなく資本の減少として認識することになり、その分日本基準と比べてのれんおよび純資産が小さくなる。

実際には、このような会計上の影響や、これまでにどの程度企業結合を行ってきたか、どの程度情報を入手できるか、実行可能性はどうかなどを勘案しつつ、過去の企業結合にIFRS第3号を遡及適用するか、適用する場合にはどの企業結合以降

のものについて適用するかを検討していくことになります。

II 項目別分析

1. 収益関連

(1) 収益認識基準の変更

収益については、出荷基準から引渡し基準等に変更した影響を記載している先行適用企業が複数ありました。これは、IFRSでは、物品の販売に関しては、「重要なリスク・経済価値が顧客に移転している」ことが収益認識要件の1つとされており、企業の事実および状況に照らした結果、出荷したが顧客のもとに届いていない時点では、その要件を満たしていないと判断されたためではないかと考えられます。

実務上、どのようにして引渡し基準等に変更するか、という点についての対応は各社様々であると考えられます。

たとえば、出荷基準を着荷基準に変更する場合に、販売システム上で、着荷時点で収益認識できるようにしようとする、次のような点について検討することが考えられます。

- 実際の着荷日をどのようにして把握するか
- システム上、着荷日をデータとして保有できるようになっているか
- データで保有できる場合であっても、どのようにして適時に入力する仕組みを構築するか

実務上、システム対応ではなく、システム上は出荷基準のままでし、決算時にのみ、予想着荷日での売上計上となるような調整仕訳を入れるケースもあるようです。たとえば、あらかじめ出荷元と出荷先を地域別に区分し、着荷までの想定日数を定期的に検証しておき、出荷済みであるものの未着荷であることが想定される製商品の売上・売上原価を決算仕訳で戻すイメージです。

また、日本ではあまりないかもしれません、12月決算を行っている海外などでは、ビジネス上、数日間出荷を止めてあまり影響のないような業種においては、製商品が期をまたいで着荷することを防ぐために期末日近くの出荷を止めるケースもあるようです。

(2) 複数の財・サービス

IFRSでは、1つの取引に複数の構成要素（例：物品の販売とサービスの提供）が含まれる場合には、各構成要素を区分してそれぞれについて収益認識要件を満たした時点で収益認識することが求められます。

小売店での買物ポイントや飛行機のマイレージのような顧客特典制度（カスタマー・ロイヤルティ・プログラム）も、物品の販売（またはサービスの提供）という要素とポイントの付与

という要素から成っていると考えられるため、IFRSではポイント部分にも対価の一部を配分し、企業がポイントに対する義務（たとえば、商品との交換や値引き）を履行するまでは、その部分の収益認識を繰り延べる必要があります。

実務上の影響として、取引実態は変わっていないにもかかわらず、今まで一括して計上していた売上の計上タイミングが一部先送りされることになるため、他の部門や関係者とあらかじめ十分に協議し、全社的な理解を得ることが必要と考えられます。特に、営業や部門の業績を売上高を指標として評価している場合には、その仕組みの見直しについての検討が必要となるケースも考えられます。

(3) 本人か代理人か

売上高の一部を総額表示から純額表示に変更している先行適用企業もありました。

これは、IFRSでは、企業が取引に代理人として関与している場合にその企業が収益として認識できるのは、自社が受け取る手数料部分のみ（すなわち、純額）であるためです。日本基準においても概念的には同様の考えのもと会計処理が行われていることも考えられますが、取引慣行や業界慣行等によつては、IFRSでは純額で収益認識すべきところを、日本基準では総額で計上しているケースもあるかもしれません。たとえば、100円のものを代理人として販売し、手数料としてそのうちの5円を受け取る取決めの場合、総額であれば売上高は100円ですが、純額で計上する場合は5円となり、売上高の考え方や指標としての位置付けが大幅に変わることになります。最終的な当期の利益自体は変わりませんが、売上高という包括利益計算書のトップラインが大きく異なるため、仮に該当した場合には、以下のように極めて大きな影響が出てくることが考えられます。

- ・ 売上高が大きく変更となるため、IFRS移行日前と移行日後とで、自社の売上高の時系列による比較可能性が失われる。
- ・ 自社がIFRSを適用したため純額としているところ、同業他社はIFRSを未適用のため同種の取引を総額で処理している場合には、IRの観点からなぜそうなっているのかを伝える工夫が重要となる。
- ・ 表示は純額であるとしても債権管理は総額で行う必要があるため、総額・純額両方の管理ができるような仕組みを構築しておく必要がある。
- ・ 売上高の減少は、売上高利益率などの重要な指標に影響を及ぼす。
- ・ 営業や部門の業績を売上高を参照して評価している場合や、賞与を売上高を参照して決定しているような場合には、制度の見直しが必要になってくる可能性がある。通常は、1つの企業の中で一律に総額から純額に変更となるわけではなく、総額のままの部分と純額に変更になる部分とが出てくることになるため、見直しが難しい面がある。
- ・ 売上高はそれ自体が重要な指標であり、ビジネス自体に影響を及ぼすことがある（例：発注を受ける際に、一定の売上高が条件となっている場合）。

(4) 取引類型の把握

その他、収益関連での一般的な留意事項として、「取引類型の把握」があります。

収益を認識する際には、取引を類型ごとに整理することが必要ですが、この作業に非常に工数がかかる場合があります。基本的には、様々な契約条件を検討して、収益認識のタイミングを決めていくことになりますが、取引によっては、契約書上、当事者間の権利義務やリスク負担の関係が必ずしも明確でない場合も考えられます。また、口頭での契約や暗黙の了解のみで、契約書自体が存在しないケースや、契約書が存在する場合であっても、実際の取引条件が契約時とは変わっているにもかかわらず、契約書はそのままの状態となっているケースもあるかもしれません。このような場合には、契約内容の把握のため、経理部門だけでは対応できず、関連部署の協力を得たうえでの検討が必要となり、実態の把握に時間と工数がかかることがあります。また、いつ収益を認識すべきかについて高度な判断を要する場合があります。

2. 有形固定資産関連

有形固定資産関連は、多くの先行適用企業が「影響あり」としていた領域です。

減価償却方法については、日本基準では、「会計方針」であるため、定額法や定率法などの複数の方法の中から企業が選択し、それを継続して適用することとなります。また、実務上は、税法の規定を勘案し、税務メリットや事務工数も検討したうえで決定していることも考えられます。これに対して、IFRSでは、減価償却方法は「会計上の見積り」であり、企業が自由に選択するものではなく、資産の将来の経済的便益の消費パターンをもっともよく反映する方法を採用します。定率法や定額法等の各方法について特に優先順位はありません。今回分析した先行適用企業の開示を見ると、「主として定額法」としている企業と「定額法」としている企業がありました。連結は定額法であるが、単体は定率法というように連単分離の方法を採用している企業もありました。

これに関する最近の動きとして、IFRS適用に先だって日本基準において減価償却方法や耐用年数を変更するケースも出てきています。減価償却方法は日本基準では会計方針であるため、その変更には正当な理由が必要ですが、理由としては、たとえば、「今後、設備の安定稼働が見込まれること」や「グローバルで会計方針を統一し拠点間の比較を可能とし、共通の管理体制を図るために」といった内容が多く挙げられています（詳しくは「減価償却が企業経営に及ぼす影響の考察 IFRS適用を見据えた見直しのタイミング」（KPMG Insight Vol.3 / Nov.2013）を参照）。ただし、仮に先だって日本基準上で定額法に変更していたとしても、移行日時点での帳簿価額がIFRSを最初から適用していた場合の帳簿価額と異なり、その差異が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合には、金額修正が必要

になる可能性がある点には留意しておく必要があります。

また、耐用年数や残存価額の影響についても留意しておく必要があります。我が国の実務上、耐用年数や残存価額を税法を参照して決定している企業がIFRSを初度適用する際には、耐用年数や残存価額の調整が必要となるケースも考えられます。たとえば、実務上、残存価額に関して我が国の税法の規定を参照して会計処理を行っている場合、平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産については、最終的には備忘価額1円まで償却することとなっていますが、ケースによっては、現時点ではまだ償却途中段階にあり、そのためIFRSのあるべき金額との差額が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合に該当することがあるかもしれません。

減価償却に関する実務への影響としては、たとえば次のものが考えられます。

(1) システムによる有形固定資産管理

減価償却に関してシステム対応が必要なのではないか、といわれることがあります（例：日本基準では定率法、IFRSでは定額法で減価償却とした場合、2つのデータを並行して管理する必要がある）。しかし、最近の有形固定資産管理システムは、データを二重、三重に並行して持つことができるようになってきているため、この点については、実務上、影響はさほど大きくない場合も考えられます。

(2) コンポーネント・アカウンティング

IFRSでは、1つの有形固定資産であっても、それが複数の要素から構成されている場合は、重要な構成要素についてそれぞれ別個に減価償却を行うことが求められます（コンポーネント・アカウンティング）。日本基準には、このような明文規定はありません。ただし、検討の結果、国内において税法を参照して減価償却を行っている場合、我が国の税法上の区分が詳細で、実務上すでにIFRSで求められるレベルまで細分化して減価償却しているため、計算結果にあまり影響が出ないケースも考えられます。

(3) 原価計算システムへの影響

減価償却費は、原価計算に影響しますが、有形固定資産システムとは異なり、原価計算システムは、通常、システム上、複数のデータを並行して走らせるようなつくりにはなっていないことが多いと考えられます。そのような場合で、減価償却方法を連結と単体で分ける場合には、たとえば定率法ベースで正式な原価計算を行い、調整仕訳を入れて定額法ベースの製造原価を算定することが必要となり、連結決算プロセスが煩雑となる可能性も考えられます。

(4) 開示関連

IFRSでは連結ベースでの固定資産の増減表の開示が必要です。連結グループ内の企業数にもよりますが、この増減表を

作成するためには、IFRSベースでのフロー情報を入手する必要があり、実務上の負担が増加する可能性があります。いかにして適時に連結パッケージを回収し、正確なデータを収集するか、検討しておくことが有用であると考えられます。

3. 開発費

先行適用企業の中には、開発費を資産計上した企業も数社ありました。

日本基準では、開発費は発生時に費用処理されますが、IFRSでは一定の要件を満たす開発費は無形資産として計上します。一般には、製品化に際して当局からの承認や認可が必要な場合や、製品がもたらす将来の経済的便益の不確実性や製品化に関する不確実性が高いと判断されるような場合には、資産計上を行わないか、行ったとしても資産化率が低いケースが多いようです。同じ業界・業種に属しているからといって資産化「する」「しない」の判断が必ずしも同様になるわけではありません。実際の判断は各社それぞれの事実および状況に従って行うことになります。

仮に、資産化するという結論になった場合には、金額を集計する必要があります。その際に、現在社内で行っている費用集計単位が必ずしも無形資産の資産計上単位となるとは限りません。社内の費用集計単位と無形資産の資産計上単位が異なる場合には、資産化額を決定するために、コストを集計するためのプロセスを確立する必要があります。このプロセスには様々なものが考えられます。たとえばプロジェクト番号で集計していくことも一案ですが、1つの番号の中に基礎研究や応用研究、製品にかかる部分などが混在している場合には、さらにその中の資産計上すべきものをどのように識別し効率的にデータ収集していくかを検討していく必要があります。

4. のれん

のれんの非償却に関する調整は、最頻出の調整項目と位置付けられます。

のれんは日本基準においては規則的に償却しますが、IFRSにおいては償却せず、費用化は減損を通してのみ行われます。そのため、日本基準からIFRSへの移行に伴い、過去の償却分を戻し入れる必要があります。

この点、初度適用に際しては、企業結合に関する遡及適用の免除規定がありますので、この規定を適用する限り、IFRS開始財政状態計算書には、通常影響しません。しかし、IFRS移行日後については、原則どおりIFRSの企業結合会計を適用する必要があるため、比較年度であるIFRS報告年度の前年度については、償却の影響を調整する必要があります。

また、IFRSへの移行に際して、のれんの減損損失を認識している先行適用企業も数社ありました。IFRSを初度適用する際には、IFRS移行日時点において減損の兆候の有無にかかわ

らず、のれんの減損テストを行います。日本基準ではのれんを定期的に償却しているため、のれんの金額は当初認識額から減少しています。また、のれんは日本基準においても減損会計の適用対象となっています。これらのことから、のれんに関して減損損失が出ることはあまりないのではないかという見方もあるかもしれません。しかし、日本基準とIFRSとでは、減損テストを行う単位についての考え方も減損のアプローチも異なる（日本基準では、まず割引前の将来キャッシュフローと帳簿価額を比較するが、IFRSでは回収可能価額と帳簿価額を直接比較する）ため、IFRS移行日において減損損失が計上される可能性があります。

IFRS適用後は、減損の兆候の有無にかかわらず、毎年1回減損テストを実施する必要があります。これは報告期間の末日に行う必要はありませんが、毎年継続して同じ時期に行うことが必要です。この時期については、実務上、決算時期と重ならないように設定することが考えられますが、報告期間の末日からあまり離れてしまうと、報告期間の末日に減損の兆候が認められ再度減損テストを実施しなければならなくなることも考えられます。自社の状況も勘案しながらこれらを総合的に考慮したうえで時期を決定することが考えられます。

なお、IFRSでは、のれんの減損に際して、のれんを「企業結合のシナジーから便益を得ることが期待できる資金生成単位または資金生成単位グループ」に配分することとされており、かつ配分する単位は、セグメントよりも大きいものであってはならない、とされていますが、実際の配分先の決定方法についての詳細なガイダンスはありません。そのため、特にセグメントをまたがってシナジーがあるような場合には、実務上、どのように（何を基礎として）のれんを配分するかが、検討課題となります。

5. 従業員給付関連

従業員給付関連については、数理計算上の差異の取扱いと有給休暇にかかる負債について、複数の会社が調整を行ってきました。

(1) 退職後給付（数理計算上の差異、退職給付見込額の期間帰属）

現行の日本基準では、数理計算上の差異を、通常、複数年度にわたって費用処理するため、未認識となっている部分が存在しますが、IFRSでは発生時にその他の包括利益で認識するため、確定給付負債としてはその全額が計上されることになります。そのため、日本基準からIFRSに移行する際には、未認識となっている負債を計上することが必要になります。ただし、平成24年改正が適用された場合は、日本基準でも未認識の部分をその他の包括利益を通じて全額負債計上するため、今後は、負債計上に関しての差異は解消します。その場合であっても、日本基準ではその他の包括利益で認識した未認識

部分はその後リサイクリングされて純損益に含まれることになりますが、IFRS上はリサイクリングされないという差異は依然として残ることになります。

退職給付見込額の期間帰属については、日本基準では、現行基準でも平成24年改正でも「期間定額基準」と「給付算定式基準」の2つの方法の選択適用が認められていますが、IFRSでは給付算定式基準によることとされています。日本基準で会計方針を変更する際には、正当な理由が必要ですが、会計基準の改正に合わせて行う会計方針の変更は正当な理由によるものとされています。我が国では平成24年改正が今後適用されることになるため、その時点で給付算定式基準を採用する場合には、将来、IFRSを適用する際に方法を変更する必要がなくなります。

(2) 有給休暇にかかる負債

IFRSでは、累積型の有給休暇については、期末において将来未使用分に関して企業が支払うと見込まれる追加金額を負債として計上します。有給休暇にかかる会計処理は日本基準にはない実務であるため、結果として調整表に記載するほどの影響がない場合であっても、その算定は行う必要があります。企業にとっては自社の状況を考慮しつつデータをどのように収集し、また金額を算定していくかといった一連のプロセスを構築し、年間のルーチンとして行っていくことになり、その分負担が増加することになります。

6. 金融商品関連

(1) 非上場株式の分類および測定

非上場株式は、日本基準では時価を把握することが極めて困難であるとして、取得原価で測定しますが、IFRSでは、非上場株式であっても原則として公正価値で測定する必要があります。評価差額は純損益で認識しますが、その他の包括利益とすることも可能です。

実務上は、次のような点が検討課題となります。

- どの銘柄に対してどのような評価技法を使うか（公正価値の算定方法）
- （重要性がないものについては適用しないということを前提に）金額的重要性をどのように考えるか
- 実際に必要なデータが入手可能か
- 外部の専門家に評価を依頼すべきか、その場合の頻度はどの程度とするか

評価技法については、一律に決定することは難しく、評価対象の実態に応じて適切な評価方法となるように社内でルールを決めていくことになります。たとえば、最近、売買が行われたものであれば、その価格が参考になる場合があります。また、上場している同業他社がサンプルとして十分にある業種についてはマルチプル法などのマーケット・アプローチ、予

算数値が取れるような場合はDCF法などのインプット・アプローチ、さらには各種アプローチと純資産法等他のアプローチとの折衷等、様々な方法が考えられます。

(2) 債権の認識の中止、負債と資本の区分

金融商品関連のうち、非上場株式以外で調整が多かった項目として、債権の認識の中止に関する項目があります。

IFRSと日本基準とでは、金融資産の認識中止の要件が異なるため、日本基準では手形の割引やファクタリングを行い認識が中止された売上債権が、IFRSでは認識を中止することができず、日本基準でオフバランスしたものを再び認識しなければならないケースがあります。また、債権流動化については非常に複雑なケースがあるため、場合によっては、認識が中止できるか判断が難しいケースも出てくるものと考えられます。

多くの企業に共通して出てくる項目ではないものの、該当する場合には影響が大きい可能性があるのが、優先株式の取扱いです。優先株式は、日本基準では資本として扱われますが、IFRSでは、現金を引き渡す義務を有する場合は、負債となります。負債か資本かは、IAS第32号「金融商品：表示」に従い検討していくことになりますが、ここに含まれる規定は難解な部分があり、かつ契約条件も複雑な場合があるため、判断が非常に難しいケースがあります。仮に、負債と判断される場合には、その分資本が減少し、資本利益率などの経営指標に影響を及ぼすことが考えられます。さらに、実際に、負債の金額が増えることにより財務制限条項に抵触するおそれも出てくるなど、大きな影響を及ぼす可能性があります。

7. 繰延税金資産の回収可能性の判断

繰延税金資産の回収可能性の判断に関して、我が国においては監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「委員会報告第66号」という）が公表されており、これに沿って検討を行うことが多いようですが、IFRSではこのような詳細な規定はなく、基本的に回収可能性が高いか否かで判断します。会社区分による指針等がない分、経営者によるさらに高度な判断が求められることになります。

たとえば、委員会報告第66号において会社区分が3または4の但し書きに該当する会社は、5年以内の課税所得の見積額を限度として回収可能性を判断することとされています。この場合、6年後にスケジュールされているものは、回収可能性の判定には含まれません。これに対して、IFRSではこのような年数による上限がありません。そのため、5年超の部分も含めて検討する結果、日本基準では回収可能性なしと判断されるものがIFRSでは回収可能性ありと判断されることも考えられます。実際に、先行適用企業においても、複数の企業が回収可能性の検討の結果、繰延税金資産が増加したとしています。

また、日本基準とIFRSとで未実現利益に係る税効果の算定

に用いる税率が異なるための調整も複数の企業が行っています。特に、棚卸資産等ではなく不動産のような項目について未実現利益がある場合には、影響が大きくなる可能性があります。

8. 連結の範囲、決算日の統一

(1) 連結の範囲

日本基準もIFRSも企業が他の企業を支配している場合に、当該他の企業を連結します。しかし、たとえば、IFRSでは、支配の有無の判断に際して、実質的な潜在的議決権も考慮します。また、事実上の支配といって、議決権の過半数を有していないても、たとえば、自分が45%の議決権を保有しており、その他の株式は広く分散して保有され、まとまった議決権を持っている株主がない場合などには、支配が存在すると判断される可能性があります。さらに、日本基準とは異なり、IFRSには、特定のSPEや支配が一時的等の特定の会社については連結しないとする例外規定もありません。そのため、日本基準においては非連結であった子会社をIFRS上は連結するという、連結範囲の拡大が起こり得ます。

また、これとは反対に、日本基準では連結されていた子会社が、分析の結果、IFRS上は連結されない結果となることも考えられます。

連結範囲の変更は、規模や数にもよりますが、決算手続や財務諸表全般に大きな影響が出てくる可能性があります。

(2) 決算日の統一

IFRSでは、原則として連結グループの決算日を統一しなければなりません。しかし、実務上は、これが難しいケースも考えられます。

たとえば、中国やメキシコにおいては、法規制により決算日が決められています。このような場合で日本の親会社が3月決算であるとすると、子会社は連結決算のために3月に仮決算を行う必要が出てくることがあります。法定決算に加えて3月の仮決算業務およびそれにかかる監査が必要となる場合は、子会社サイドでの負担が増大します。また、国によっては、その頃がちょうど毎年の祝日と重なることもあります、追加の決算業務を行うリソースの確保が課題となることもあります。

上記のような制約がなく、子会社の決算日を12月から3月に変更する場合はどうでしょうか。この場合には、それまでは子会社の決算数値が親会社の決算に取り込まれるまでに3ヶ月を超える時間的な余裕があったところへ、3月決算数値を親会社の3月決算で取り込むことが必要になるため、通常、子会社に対して決算業務のかなりの早期化を強いることになり、子会社に負荷をかけることになります。決算日の変更に際しては、各国における各種届出や税務対応等も検討要素の1つですが、子会社の経理担当者や関係者と十分に協議し、大幅な決算早期化のための体制を確立することが重要論点となります。子会

社の数や規模、ビジネス、複雑性等にもよりますが、決算期統一のプロジェクトには、2～3年かけて対応しているケースも多いようです。

では、子会社ではなく親会社の決算日を3月から12月に変更する場合はどうでしょうか。この場合も、単に経理部門の作業時期の変更ではなく、様々な部署に関連する論点が出てくる可能性があります。一般に、日本企業は4月から3月を1つのビジネスサイクルとして動いていることが多いと思われます。このような中で決算日を変更する場合には、予算作成時期、昇給や昇格の時期、監査日程の見直し、リベートの計算期間、株主総会の時期など、様々なものを併せて変更する必要があり、余裕をもった体制作りが必要となると考えられます。

III おわりに

本稿では、先行適用企業の経験を踏まえ、日本企業がこれからIFRSを適用する場合に関係すると思われる論点の内容と実務に対する影響を見てきました。このように概観してみると、個々の企業をとりまく事実および状況はそれぞれ固有のものであるものの、我が国においてもIFRS導入のための検討が進んでおり、日本企業がIFRSを初度適用する際に大きく影響する論点はある程度集約されてきていると思われます。基準上・実務上の相違点が特定され、先行適用企業による開示例が増加しつつあり、また我が国特有の制度や慣行の会計処理方法についての議論が活発に行われるなど、我が国の企業がIFRSを適用する際に有用な実務経験や知見が蓄積されてきています。さらに、東京合意以降、日本基準とIFRSとの基準差も縮小されてきています。日本企業がIFRSを初度適用する際のハードルは、徐々に低くなっていますと考えられます。

【バックナンバー】

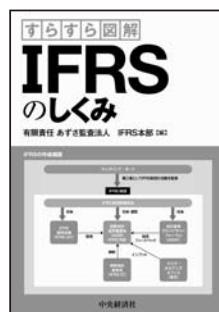
「IFRS任意適用会社の傾向分析」
(KPMG Insight Vol.4 / Jan 2014)

「減価償却が企業経営に及ぼす影響の考察 IFRS適用を見据えた見直しのタイミング」
(KPMG Insight Vol.3 / Nov 2013)

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任あづさ監査法人
アカウンティングアドバイザリーサービス
パートナー 辻野 幸子
TEL: 03-3548-5120 (代表番号)
sachiko.tsujino@jp.kpmg.com

すらすら図解 IFRSのしくみ



2013年10月刊

【編】有限責任あづさ監査法人
IFRS本部
中央経済社
A5判 192頁 2,000円（税抜）

2013年8月より、ASBJにて「エンドースメントされたIFRS」の検討がはじまったとともに、金融庁からはIFRSの任意適用要件を大幅に緩和するための内閣府令案が公表されています。今後もIFRSの適用に関する動向については、注視していく必要がありますが、現在の我が国を取り巻くIFRSの動向、およびすでに世界の多くの国でIFRSが実際に採用されていることを考えると、IFRSの基本的な考え方を理解しておくことは、経理担当者や財務諸表の利用者だけでなく、企業の経営者や経理以外の担当者にとっても非常に重要であると考えられます。

本書は、このような背景のもと、より多くの方の理解の一助としていただこうと目的に、IFRSの特徴的な考え方や日本基準との主な違い、実務で影響が大きいと思われる箇所について、図解様式（見開き2頁で完結）で、わかりやすく解説しています。また、会計基準を理解するうえで重要なと思われる、基本となる考え方や背景についても本文やコラムにて紹介しています。

IFRSアドバイザリーサービスのご案内

あずさ監査法人は、豊富な支援実績に裏打ちされたアドバイザリーツールと KPMG のネットワークによるグローバルな支援体制を有効活用しながら、各社の状況に応じたテラーメイドなソリューションを提供し、効率的かつ効果的な IFRS 適用を実現します。

IFRS サービスの特徴

IFRS 導入ロードマップ策定から、会計基準差異分析、会計方針書作成、IFRS 財務諸表作成、連結レポートингパッケージ作成、および IFRS 導入後のチェンジマネジメントまで一貫した支援を提供します。さらに、IFRS 導入支援業務にとどまらず、IFRS 適用に伴うシステム構築支援、決算日変更にともなう決算早期化、勘定科目の統一等、導入時に生じる業務およびシステム改善支援も提供しています。

企業の状況に応じて、会計、税務、アドバイザリーの各分野の専門家および業界に精通したメンバーでチームを組成し、業種特有の論点や経営上の課題に係る豊富なノウハウを駆使し、企業の IFRS 導入プロジェクトの成功を強く支援します。

IFRS に関する最新情報および各種サービスの内容については、下記 Web サイトをご覧ください。

www.kpmg.com/jp/ifrs

※ なお、監査業務および監査業務以外の保証業務における独立性の確保、業務の性質等の観点から、アドバイザリーサービスの内容、範囲について制限を受ける場合やサービス提供ができない場合があり、ご希望に沿えないこともありますのでご了承ください。

お問合せ

有限責任 あずさ監査法人 アカウンティングアドバイザリーサービス

東京事務所 TEL : 03-3548-5120
大阪事務所 TEL : 06-7731-1300
名古屋事務所 TEL : 052-589-0500

info-aas@jp.kpmg.com

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.