

在外子会社の会計処理の統一に関する論点

| | 論 点 | 内 容 |
|-------|-------------------|--|
| 【論点1】 | 日本基準への統一に関する問題点 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 日本基準への統一に関する問題点 ・ 当面の取扱いの要否（ 【論点2】） |
| 【論点2】 | 当面の取扱い | <ul style="list-style-type: none"> ・ 当面の取扱いを認めることの要否 ・ 当面の取扱いとして IAS/IFRS、米国会計基準の利用 ・ IAS/IFRS、米国会計基準と日本基準との差異の調整（ 【論点3】） |
| 【論点3】 | IAS/IFRS、米国基準との調整 | <ul style="list-style-type: none"> ・ IAS/IFRS、米国会計基準と日本基準との差異調整の要否 ・ 差異調整における重要な項目 ・ 差異調整項目の提示の方法 |
| 【論点4】 | その他の論点 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 適用時期 ・ 適用初年度の取扱い ・ 在外子会社が遡及修正を行った場合の取扱い |

【論点1】日本基準への統一に関する問題点

在外子会社の会計処理の原則及び手続についても、本来、企業集団として統一されるべきものである（連結財務諸表原則 三参照）。しかしながら、「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い（監査委員会報告第56号）5．在外子会社の会計処理の統一」において、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認められる場合を除き、親会社と子会社間で会計基準の統一は不要である。

平成 10 年に改訂連結財務諸表原則が適用されてから、ある程度の期間が経過しており、わが国の会計基準の整備及び在外子会社を取巻く海外の会計基準に適用にも変化が見られることから、上記の取扱いを見直す場合に、「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」の上記規定を削除し、連結財務諸表原則の原則規定どおり在外子会社の会計基準を日本基準へ統一することが検討されるが、その場合にどのような問題が生ずるか？

(1) 在外子会社に日本基準による財務諸表の作成を求め、それをもとに親会社が連結財務諸表を作成する場合と、(2) 在外子会社が現地基準にて作成した財務諸表を、親会社に

て日本基準に修正して連結財務諸表を作成する場合とに分けて検討する。

(1) 在外子会社に日本基準による財務諸表の作成を求め、それをもとに親会社が連結財務諸表を作成する場合

現在、「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」の規定に基づき、在外子会社は現地基準の利用が認められているために、在外子会社が日本基準に基づいた経理マニュアルを整備していない可能性がある。また、財団法人財務会計基準機構では、2000年12月31日現在有効な日本基準の英訳を出版しているが、2001年以降に開発された会計基準が含まれていない等、現行の日本基準の理解のための十分な環境整備がされているとはいえない。このような状況において、在外子会社に日本基準による財務諸表の作成を求めた場合、多くの追加負担が生ずることが考えられる。

監査に関しては、連結財務諸表監査の一貫としての在外子会社の監査は、親会社の監査人が直接行うのではなく、現地の監査人に監査を依頼し、その監査結果を利用することが一般的であると考えられる。その場合、上記のような背景もあり、現地の監査人も日本基準の財務諸表の監査が行えるだけの日本基準に対する十分な理解があるとはいえないと考えられる。

したがって、現在の状況下では、在外子会社に日本基準の財務諸表を求めることに、困難が生ずることがあると想定されるのではないかと。

(2) 在外子会社が現地基準で作成した財務諸表を、親会社にて日本基準に修正して連結財務諸表を作成する場合

在外子会社から現地基準で作成した財務諸表とともに、親会社が現地基準から日本基準への修正を行うための数値について、報告を求めることが考えられる。この場合、在外子会社の財務諸表の日本基準への修正が、親会社の手続として追加される。また、親会社が現地基準から日本基準への修正を行うために在外子会社が作成した数値についての監査は、日本基準に対する十分な理解のない可能性のある現地の監査人と現地基準に対する十分な理解のない可能性のある親会社の監査人との連携が必要となる。

したがって、在外子会社が現地基準にて作成した財務諸表を、親会社にて日本基準に修正して連結財務諸表を作成する場合にも、実務上の多くの追加負担が生ずることが想定されるのではないかと。

在外子会社の会計基準を日本基準へ統一する場合には、実務上の多くの負担が生ずると想定されるのではないかと。

【論点2】当面の取扱い

1. 当面の取扱いを認めることの要否

連結財務諸表作成において、在外子会社に現地の会計基準の利用を認める現行規定を見直す際に、連結財務諸表原則の規定どおり、在外子会社の会計基準を日本基準への統一する場合、実務上多くの負担が生ずることが想定される（【論点1】参照）。

実務上の負担を軽減でき、かつ日本基準と同等の情報を提供できる国際的な会計基準の利用を認める当面の取扱いを設けることを検討することでどうか。

2. 当面の取扱いとして国際財務報告基準（IAS/IFRS）米国会計基準の利用

平成10年に改訂連結財務諸表原則が適用されてから、我が国においては金融商品に係る会計基準、退職給付会計基準、固定資産の減損に係る会計基準、企業結合に係る会計基準等が公表され、我が国の会計基準はIAS/IFRSや米国会計基準といった国際的な会計基準と遜色のない水準まで整備がなされてきている。一方で、国際的には、欧州を中心に多くの国々でIAS/IFRSが採用されていること、企業会計基準委員会(ASBJ)と国際会計基準審議会(IASB)、及びIASBと米国財務会計基準審議会(FASB)、とのコンバージェンス・プロジェクトにより、各国における会計基準間の相違は削減される方向で議論がなされている。従って、日本基準と同様の情報を提供できる会計基準として、IAS/IFRS及び米国会計基準を利用することが考えられる。

また、IAS/IFRS及び米国会計基準に対しては、国際的な理解があると考えられるため、在外子会社の会計基準を日本基準への統一よりも、作成者・監査人とも実務上の負担を軽減することが可能であると考えられる。

在外子会社の財務諸表作成にあたり、日本基準と同等の情報を提供できる会計基準として、国際的な会計基準であるIAS/IFRS又は米国会計基準を利用するような、当面の取扱いを検討することでどうか。

【論点 3】IAS/IFRS、米国基準との調整

1. IAS/IFRS、米国会計基準と日本基準との差異調整の要否

各国における会計基準間の相違は削減される方向で議論がなされているとはいえ、現在日本基準とIAS/IFRS、米国会計基準の間には、いまだ数多くの差異がある。したがって、在外子会社の会計基準の統一に関する当面の取扱いとして、IAS/IFRS 又は米国会計基準の適用を認めるとした場合に、在外子会社にそのまま適用することを認めるか、日本基準との差異について何らかの調整を求めるかが論点となる。

(A 案) 基準間の差異については調整を求めない。

(B 案) 基準間の差異について、何らかの調整を求める。

(A 案) 基準間の差異については調整を求めないとする理由

確かに、日本基準とIAS/IFRS、米国会計基準の間には、差異が存在する。しかしながら、その差異は重要なものではなく、基準間の差異の調整なく、日本基準と同様の情報を提供できると考える。

(B 案) 基準間の差異について、何らかの調整を求めるとする理由

現在、会計基準間の相違は削減される方向で議論がなされているものの、日本基準とIAS/IFRS、米国会計基準の間には、差異が存在することは事実である。その差異には、財務諸表に重要な影響を与える項目も存在していると考えられる。その場合に、差異を調整することで、IAS/IFRS、米国会計基準が日本基準と同様の情報を提供できると考える。

なお、EU の同等性評価に関する CESR の技術的助言は、日本基準は全体としてIAS/IFRS と同等であると評価しているものの、重要な会計基準の相違に対して補完措置を求めている。

日本基準とIAS/IFRS、米国会計基準との間の差異には、財務諸表に重要な影響を与える項目も存在していると考えられるので、(B 案) のとおり、基準間の差異について、何らかの調整を求めることを検討することでどうか？

2. 差異調整における重要な項目

上記 1.において、(B 案)に従い、基準間の差異について何らかの調整を求める場合に、どのような財務諸表項目に重要な影響を与える項目に関して調整を求めるかが、論点となる。

特に当期純利益については、財務報告の目的が、投資意思決定に有用な情報の提供であることから、財務諸表項目の中でも、最重要項目であると考えられる。

- 日本基準と IAS/IFRS、米国会計基準との差異のうち、当期純利益に重要な影響を与える項目については、必要な調整を行なうべきであると考えられるがどうか。
- 当期純利益には重要な影響を及ぼさないが、資本、総資産に重要な影響を及ぼす項目については必要な調整を行なうべきかどうか。

3. 差異調整項目の提示の方法

日本基準と IAS/IFRS、米国会計基準との差異のうち、財務諸表に重要な影響を与える項目については、必要な調整を行なうべきであると規定した場合に、この差異調整を行なうべき項目の提示の方法が論点となる。

日本基準と IAS/IFRS、米国会計基準との間の差異のうち、例えば下記の項目は一般的には当期純利益に重要な影響を与えると考えられる。

- のれんの非償却 (IFRS 第 3 号・SFAS 第 142 号)
- 数理計算上の差異を資本の部で直接認識 (IAS 第 19 号で認められている)
- 研究開発費のうち開発段階の資産計上 (IAS 第 38 号)
-

しかしながら、差異が財務諸表に重要な影響を与えるか否かは、個々の企業によってさまざまであり、一律に決定することは難しいと考えられる。

日本基準と IAS/IFRS、米国会計基準との差異のうち、財務諸表に重要な影響を与える項目については、必要な調整を連結手続にて行なうことを記載し、個々の項目については、上記の項目等を例示列挙することにとどめることかどうか。

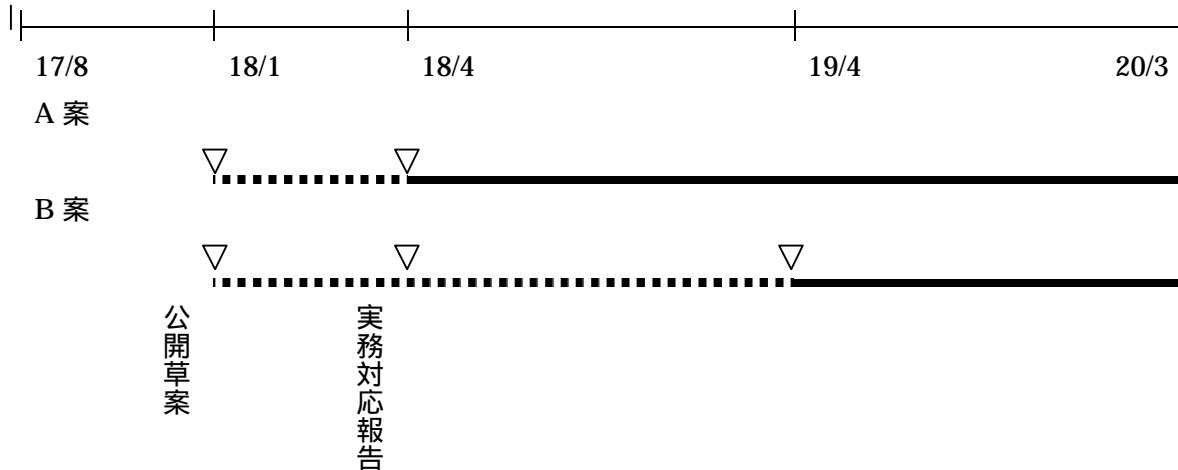
【論点４】その他の論点

１．適用時期

平成 17 年内に公開草案、平成 18 年第一四半期に実務対応報告の公表を前提とし、12 月 - 2 月決算会社の適用に配慮すると、適用時期については、以下の案が考えられるがどうか。

(A 案) 平成 18 年 4 月 1 日以降開始事業年度から適用。平成 18 年 1 月 1 日以降開始事業年度からも適用可能。

(B 案) 平成 19 年 4 月 1 日以降開始事業年度から適用、平成 18 年 1 月 1 日以降開始事業年度に対する早期適用を認める。 専門委員会では B 案で合意



２．適用初年度の取扱い

(1) 考え方

在外子会社の財務諸表作成にあたり、IAS/IFRS 又は米国会計基準を利用するような当面の取扱いは、あくまで、日本基準に基づく連結財務諸表の作成に関するものである。したがって、在外子会社が、適用する会計基準を現地基準から IAS/IFRS 又は米国会計基準に変更を行った場合の経過措置は、本実務対応報告にて定めればよいのではないかと。

例えば、在外子会社が現地基準から IAS/IFRS に変更した場合にも、連結財務諸表上は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」は適用しないことができるとしてはどうか。(なお、在外子会社の個別財務諸表上の初年度適用については、ここでの対象ではない。)

(2)方法

(a) 影響額の算定

本実務対応報告に従い、在外子会社が、適用する会計基準を現地基準から IAS/IFRS 又は米国会計基準に変更を行い、日本基準と IAS/IFRS 又は米国会計基準との間の財務諸表に重要な影響を与える差異を調整するよう変更する際には、多数の会計処理の変更が必要であると考えられる。その場合、期中の該当する取引すべてについて従前の会計処理と変更後の会計処理との差額を算出して、変更による影響額を算定することは困難な場合が多いと考えられる。したがって、適用初年度の一定の基準日（下記(b)参照）での資産・負債の残高の変動額を、変更による影響額とすることができるとしてはどうか。

(b) 基準日の時期

次に資産・負債の残高の変動額を算定する基準日をどの時点にすべきかが問題となる。

適用初年度の期末を基準日とした場合には、適用初年度の期中の取引に関しては従前どおり、在外子会社の適用する会計基準は現地基準であり、差異の調整も行われなことになる。

適用初年度の期首を基準日とした場合には、期中の取引は本実務対応報告に従った会計処理が適用されることとなる。

したがって、期首を基準日とすることが妥当であると考えられるがどうか。

(c) 影響額の会計処理

本実務対応報告の適用初年度における資産又は負債の残高の変動額の会計処理としては、次の案が考えられる。

(A 案)

過年度における損益の修正として、連結損益計算書上特別損失又は特別利益とする。繰延税金資産・負債の変動額は、「法人税等調整額」とする。

(B 案)

期首の利益剰余金を調整する。繰延税金資産・負債の変動額も期首の利益剰余金の調整に反映される。

なお、いずれの場合でも、変動額が「評価・換算差額等」として会計処理される額は、そのまま「評価・換算差額等」の変動とする。

審議事項（６） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

３．在外子会社が遡及修正を行った場合の取扱い

IAS/IFRS では IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」、米国会計基準では SFAS 第 154 号「会計方針の変更及び誤謬の修正」において、会計方針を変更した場合等に、過年度財務諸表の遡及修正が求められる。これらの基準に従って、在外子会社が過年度の財務諸表の遡及修正を行った際に、連結財務諸表上の取扱いが問題となる。

(1) 過年度連結財務諸表の取扱い

現行の日本基準では、会計方針を変更した場合等に過年度財務諸表の遡及修正は行われていないため、在外子会社が過年度財務諸表の遡及修正を行った場合でも、過年度連結財務諸表の遡及修正を行わないことかどうか。

(2) 当該連結会計年度の連結財務諸表での会計処理

過年度連結財務諸表は、在外子会社での遡及修正を反映しないため、遡及修正額は、当該連結会計年度の連結財務諸表にて反映しなければならない。現行の日本基準では、会計方針を変更した場合等には、その影響額は当期の損益に反映される。この処理に整合させるべく、過年度の在外子会社の財務諸表における遡及修正額を当期の損益とするよう連結決算手続上、修正することかどうか。

以上