

I. はじめに

昨年夏に発行した Seiwa Newsletter Vol.14 では、有価証券報告書提出会社が IFRS を任意適用することにより、連結財務諸表にどれほどのインパクトが生じたか、主に大企業に焦点をあてて、のれんの償却や収益の純額表示といった事例を紹介しました。

Vol.14 「IFRS 任意適用企業からみる GAAP 差異」
http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1608_SeiwaNewsletter.pdf

今回は外資系の中小企業が、親会社へのレポーティング等を目的として IFRS 又は USGAAP を適用する場合に発生する JGAAP とのポピュラーな差異とその解決方法について解説いたします。

II. 収益認識

JGAAP では、売上として商品等の販売を行う場合、慣習的に出荷基準で収益認識を行うことが多いです。対して IFRS では検収基準が一般的とされており、出荷基準が認められるケースは非常に限定的です。これは IFRS では「財又はサービスの移転」という履行義務を充足した時にはじめて収益が認識できるためです。通常、出荷時点ではこの履行義務を充足したとはいええないため、検収時点で売上を計上します。

商品等の販売を主に行っている会社が、出荷基準から検収基準に収益の認識基準を変更する場合、通常は大々的な売上プロセスの変更が必要になると考えられます。これまで工場からの出荷情報に基づいて売上計上していた方法を、得意先が発行する受領書・検収書入手、確認して売上を計上するプロセスを新たに構築しなければならないためです。

しかし、通常の業務プロセスは変更せず、決算日付近の売上取引のみをモニタリング・調整する簡易的な方法も考えられます。例えば、通常商品の出荷から得意先の受領・検収まで2日かかる場合、決算日前2日間の売上を一旦すべて取消し、検収が確認できた出荷のみをあらためて収益認識する方法です。この方法を採用すれば、決算時に一時的に作業量が増えますが、売上プロセス全体を再構築する必要はなく、効率的に IFRS/USGAAP へ調整することができます。

なお、海外輸出取引においては、危険負担等の契約条件に応じて船積基準により収益認識する実務も見られます。

III. 有給休暇引当金

昨今、過労の話題がニュースで取り上げられることが多いですが、日本は海外、特に欧米諸国と比べて有給休暇の取得日数が低いといわれています。厚生労働省の統計によると、2015年の1年間に企業が付与した有給休暇日数は、労働者1人平均で18.1日、そのうち労働者が実際に取得した日数は8.8日で、消化率は48.7%でした。対して、例えばドイツでは有給休暇の平均付与日数が30日、消化率はほぼ100%になるようです。

このような有給休暇に対する考え方の違いを反映してか、IFRS/USGAAP では期末に残存している有給日数に応じて引当金を計上します。有給休暇引当金は、期末日における有給残日数、平均日給及び有給消化率の情報があれば、比較的簡単に計算することができます。

有給休暇引当金の見積・計算方法を簡便的に示すと下記のとおりです。

$$\text{有給休暇引当金} = \text{有給残日数(A)} \times \text{平均日給(B)} \times \text{有給消化率(C)}$$

上記算式に照らして従業員Xの有給休暇引当金を見積もった場合の計算例を紹介します。結果的に199,594円を引き当てることとなります。

従業員Xの人事データ

(有給休暇の付与・消化パターンは毎年同様と仮定)

- ・ 有給残日数 22日
- ・ 年収 5,000,000円
- ・ 年間営業日数 248日
- ・ 過去2年間の有給付与日数 40日
- ・ 過去2年間の有給取得日数 18日

計算式への当てはめ

- (A) 22日
- (B) $5,000,000 \text{円} \div 248 \text{日} = 20,161 \text{円}$
- (C) $18 \text{日} \div 40 \text{日} = 45\%$

$$\text{有給休暇引当金 } 199,594 \text{円} = 22 \text{日(A)} \times 20,161 \text{円(B)} \times 45\%(C)$$

なお、上記では従業員一人ひとりの人事データに基づいて引当金を算出しましたが、全社や部門単位で見積もる方法も考えられます。

IV. 減価償却方法

固定資産の減価償却は、日本では税法基準に従うことが一般的です。対して IFRS では、経済的便益の消費パターンに応じて償却方法を選択するとされています。例えば、資産からの生産量が每期一定と見込まれるものは定額法、耐用年数の前半に生産量が偏重するものは定率法の採用が合理的と考えられます。

減価償却方法によく見られる差異項目として、建物の減価償却があります。IFRS/USGAAP ではオフィスビル（建物・建物付属設備）の償却方法は定額法が一般的です。これは、建物の消費パターンが定率法にそぐわないことがほぼ確実であるためです。よって平成 28 年 4 月 1 日以降に取得した建物付属設備・構築物（及び平成 10 年 4 月 1 日以降取得の建物）については、税法上は定額法であるため調整は必要ありませんが、それ以前に取得した資産で定率法を採用している場合には調整が求められます。

なお、機械装置などの有形固定資産においては定率法での償却も十分に考えられます。例えば、設備投資直後の資産使用量が相対的に高いような設備であれば、消費パターンに応じて定率法を選択することが合理的です。

V. おわりに

冒頭で述べたとおり、IFRS を任意適用している有価証券報告書提出会社だけでなく、例えば海外グループの日本子会社も IFRS 等への修正が必要となるケースがあります。こういった場合、グループ会計方針、重要性、費用対効果などを勘案し、スマートに IFRS 調整を行うことが重要なのではないかと思います。

なお、清和監査法人は世界第 6 位の売上規模を誇る国際的会計ネットワーク「RSM International」のメンバーファームです。世界 120 カ国・800 以上の提携オフィスから年間 30~40 件のリファラル業務（日本子会社に対する監査・レビューサービス）を受託しており、JGAAP から IFRS/USGAAP へのコンバージョンや監査の実績を豊富に有しています。業務の依頼やご相談があればお気軽にお問い合わせください。

あしがき

有給休暇引当金の項目で触れましたが、日本の有給取得/付与日数は 8.8/18.1 日（取得率 48%）ですが、対するドイツで

は 30/30 日（100%）となっております。その他の国では、ブラジル・フランス・スペインはドイツと同様に 30/30 日（100%）、イタリア 25/30 日（83%）、香港 15/15 日（100%）、インド 15/20 日（75%）、アメリカ 11/15 日（73%）、韓国 6/15 日（40%）となっており、アジア圏は欧米諸国に比べて圧倒的に休暇日数が少ないようです。

参考までに、前述の方法で各国の有給休暇引当金を見積もると次表のように計算されます。

国	付与日数	取得率	引当金
ドイツ	30 日	100%	604,830 円
イタリア	30 日	83%	502,009 円
インド	20 日	75%	302,415 円
アメリカ	15 日	73%	220,763 円
日本	18 日	48%	174,191 円
韓国	15 日	40%	120,966 円

※ 有給残日数＝付与日数、平均日給 20,161 円と仮定

引当計上額が最も多額になるドイツは、最小の韓国のほぼ 5 倍、日本の 3.5 倍にもなり、あらためて文化の違いを感じます。

個人的には長期休暇を申請するとき、休暇中の担当業務の引き継ぎなどが億劫になりがちです。有給取得先進国(?)のドイツで働く知人にどのように対応しているか聞いたところ、休みの間は担当業務が滞るのは当然であり、引き継ぎは行わないという大人な対応がスタンダードのようです。（平野）

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>