

在外子会社の会計処理

制度調査部
吉井 一洋

IFRS・米国基準を利用

【要約】

ASBJ（企業会計基準委員会）は、IFRS/IAS（国際会計基準）とのコンバージェンスの観点から、2006年5月17日に実務対応報告第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」を公表した。

同実務対応報告では、IFRS/IASと同様に、在外子会社についても、親会社と会計処理基準を統一するよう求めている。ただし、在外子会社の財務諸表がIFRS/IASや米国会計基準に基づいている場合は、当面の間は、それらを連結決算手続上利用できることとしている。

ただし、その場合、のれんの償却、退職給付会計の数理計算上の差異、研究開発費、投資不動産の時価評価および固定資産の再評価、会計方針の変更、少数株主損益の6項目については、わが国の会計基準に従った会計処理に修正するよう求めている。

新実務対応報告は、2008年4月1日以後開始する連結会計年度から適用される。ただし、2008年3月31日以前に開始する連結会計年度から適用することもできる。

1.はじめに

わが国の場合、連結財務諸表を作成するに当たり、在外子会社の会計処理基準を、親会社（即ちわが国）の会計処理基準に一致させなくてもよかった。

正確に言えば、連結財務諸表原則では、親会社および子会社が採用する会計処理の原則・手続は、原則として、統一することとされている。しかし、日本公認会計士協会の監査委員会報告第56号「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」により、在外子会社については、その所在地国の会計基準により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でも、当面は親会社と子会社との間で会計処理を統一する必要が無いこととされている。（ただし、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は、連結決算手続上で修正する必要がある。）

これに対して、IFRS/IAS（国際会計基準）では、在外子会社についても、親会社と会計処理を統一するよう求めている。

わが国のASBJ（企業会計基準委員会）とIASB（国際会計基準審議会）は、2005年1月から、両者の会計基準の差異を縮小するための共同プロジェクトを実施している。在外子会社の会計処理の統一も、プロジェクトの対象となっており、在外子会社の会計処理を親会社と統一することを目指し、2005年8月からASBJの実務対応専門委員会で検討が開始された。

ASBJは2005年11月に公開草案を公表して意見を募集し、さらに検討を重ね、2006年5月17日に実務対応報告第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」（以下「新実務対応報告」という）を公表した。



新実務対応報告は、2008年4月1日以後開始する連結会計年度から適用される。ただし、2008年3月31日以前に開始する連結会計年度から適用することもできる。

以下、その概要をまとめる。

2. 新実務対応報告の内容

(1) 原則的な取扱い

新実務対応報告では、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、親会社および子会社が採用する会計処理の原則および手続は、原則として統一しなければならないこととしている。この点は、現行の連結財務諸表原則と同様である。

(2) 当面の取扱い

新実務対応報告では、当面の取扱いを変更している。在外子会社であっても、同一環境下で行われた同一の性質の取引等は、親会社と会計処理を統一することとしている。

ただし、在外子会社の財務諸表が I F R S / I A S (国際会計基準) 又は米国会計基準に準拠して作成されている場合は、当面の間は、それらを連結決算手続上利用できることとしている。

ここでいう在外子会社の財務諸表は、その在外子会社の所在地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するために「内部的に」作成したものも含まれる。「内部的に」作成したものには、在外子会社が所在地国の会計基準に基づき作成した財務諸表を、親会社が連結財務諸表作成上、I F R S / I A S 又は米国会計基準に基づいたものとなるよう修正したものも含まれる。

在外子会社の I F R S / I A S (国際会計基準) 又は米国会計基準に準拠して作成された財務諸表を連結決算手続上利用する場合でも、次に挙げる6つの要修正項目は、修正額に重要性が乏しい場合を除き、修正することが義務づけられている。

在外子会社の財務諸表が I F R S / I A S ・米国会計基準に基づく場合の要修正項目

項目	会計処理の相違	修正内容
「のれん」の償却	I F R S / I A S、米国基準では「のれん」は償却せず、減損処理のみを適用することとしている。 わが国では、「のれん」を、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたり、定額法その他合理的方法により規則的に償却することとしている。	新実務対応報告では、「のれん」を、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたり、定額法その他合理的方法により規則的に償却し、償却額を当期の費用として計上するよう修正を求めている。 I F R S / I A S、米国基準に基づく財務諸表で「のれん」に減損処理を適用しており、減損後の帳簿価額が規則的な償却を行った場合の帳簿価額を下回っている場合は、連結決算手続上、修正は不要である。しかし、減損処理後の帳簿価額に基づき規則的な償却を行い、修正する必要がある。
退職給付会計の数理計算上の差異	I F R S / I A S では、退職給付会計における数理計算上の差異をわが国でいうところの「純資産」の部に直接計上する処理を認めている。 わが国では、数理計算上の差異は、	在外子会社において、退職給付会計における数理計算上の差異を「純資産」の部に直接計上している場合、連結決算手続上、当該金額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規

	平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に損益処理するよう求めている。	則的に、損益として処理するよう修正する。 発生した期に全額処理する方法を継続して採用することも、上記の平均残存勤務期間以内の一定の年数に基づく規則的な損益処理に含まれる。
研究開発費の支出時費用処理	I F R S / I A S では、将来の回収可能性のある開発費は資産計上を求めている。 わが国では研究開発費は発生時に全額を費用計上する。	在外子会社において研究開発費に該当する支出を資産に計上している場合は、連結決算手続上、当該金額を支出時の費用とするよう修正する。
投資不動産の時価評価および 固定資産の再評価	I F R S / I A S では、投資不動産の時価評価や固定資産の再評価が認められている。 わが国では、上記の会計処理は認められていない(土地再評価法による一時的な再評価を除く)	在外子会社において、投資不動産を時価評価している場合又は固定資産を再評価している場合は、連結決算手続上、時価評価額や再評価額ではなく、取得原価を基礎として、正規の減価償却によって算定された減価償却費を計上するよう修正する。 減損処理を行う必要がある場合は減損損失も計上する。
会計方針の変更に伴う 財務諸表の遡及修正	I F R S / I A S や米国会計基準では、会計方針の変更があった場合、変更後の会計方針を過去に遡って適用し、過年度の財務諸表を修正再表示するよう求めている。 わが国では、会計方針の変更により財務諸表を遡及修正することはない。	在外子会社で、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には、連結決算手続上、当該遡及修正額を当期の損益とするよう修正する。
少数株主損益の会計処理	I F R S / I A S では、少数株主持分を当期純利益に含めている。 わが国では、少数株主損益は当期純利益から除外されている。	在外子会社の当期純利益に少数株主持分が含まれている場合には、連結決算手続上、当該少数株主損益を加減し、当期純利益が親会社持分相当額となるよう修正する。

上記の要修正項目以外にも、明らかに合理的でないと認められる場合は、連結決算上修正を行う必要がある。ただし、新実務対応報告の公表段階では、上記項目以外で明らかに合理的でないと認められる事項は想定されていない。

上記の要修正項目以外についても、継続的に適用することを条件に、自主的に修正を行うことは認められる。

連結決算手続上の修正としては、次のような修正が想定されている。

在外子会社が I F R S / I A S 又は米国会計基準で作成した財務諸表について、要修正項目や要修正項目以外で明らかに合理的でないと認められる事項を修正する。

在外子会社の所在地国の会計基準に基づく財務諸表を、I F R S / I A S 又は米国会計基準で作成した財務諸表に修正し、その上で、要修正項目や要修正項目以外で明らかに合理的でないと認められる事項を修正する。

3.適用時期

新実務対応報告は、2008年4月1日以後開始する連結会計年度の連結財務諸表から適用される。ただし、2008年3月31日以前に開始する連結会計年度の連結財務諸表から適用することも認められる。

適用初年度期首の在外子会社の貸借対照表の資産又は負債の残高のうち、新実務対応報告を適用した結果、以下の額が生じた場合は、以下の処理を行う。

過年度の税引後損益として会計処理しなければならない額

…その純額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。

過年度の評価・換算差額等として会計処理しなければならない額

…その純額を評価・換算差額等の該当する科目に加減する。

少数株主が存在する場合は、親会社に帰属しない部分は少数株主持分に加減する。

上記の処理を行う際、在外子会社の取得時の利益剰余金や評価・換算差額等に変動が生じる場合でも、資本連結はやり直さず、在外子会社取得時に算定された「のれん」の金額は修正しないことができる。

新実務対応報告の適用に伴い、在外子会社にIFRS/IAS又は米国会計基準を適用することによって、連結子会社の範囲に修正が生じた場合は、次のような処理を行う。

資本連結の修正に伴う利益剰余金、評価・換算差額等、少数株主持分に対する影響額は、新実務対応報告の適用初年度の期首利益剰余金、評価・換算差額等、少数株主持分に加減する。

資本連結の修正に伴い生じた「のれん」は取得時から償却し、過年度分は期首利益剰余金に計上する。