

関連会社の会計方針の統一、 公開草案の公表を間近に

制度調査部
鈴木 利光

関連会社の会計方針、「統一が望ましい」から「原則として統一」へ

【要約】

企業会計基準委員会は現在、「実務対応専門委員会」にて、「関連会社の会計方針の統一」について検討している。

企業会計基準委員会は、連結財務諸表上、関連会社の会計処理の原則及び手続を、投資会社のそれと「原則として統一することが望ましい」としている現行の取扱いを、「原則として統一する」ものとして整理すべく検討している。

具体的には、持分法に関する新たな会計基準、及び実務負担を考慮した取扱い等を定めた実務対応報告を作成する予定であり、これら会計基準等の適用時期を2010年4月以後開始する連結年度とする方向で検討している。

2007年中に上記会計基準等の公開草案が公表され、意見募集の後、2008年初頭に正式公表となる見込みである。

【目次】

- はじめに (P1)
- 概念整理 (P2)
- 現行の取扱い (P4)
- 検討状況 (P5)

はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は現在、「実務対応専門委員会」（以下「専門委員会」という）にて、「関連会社の会計方針の統一」（以下「本件」という）について検討している。

2005年7月に欧州証券規制当局委員会（CESR）は、わが国の会計基準がEUで用いられる国際財務報告基準（IFRS）と同等であるかの評価に関する技術的助言を行った。その中で、わが国の会計基準のうち26項目について補正措置を求めている。「関連会社の会計方針の統一」は補正措置が必要とされる項目の1つである。「関連会社の会計方針の統一」は、「開示B」、すなわち国際財務報告基準（IFRS）に従って会計処理をした場合の定量的影響（損益又は株主持分への税引前後の影響）の表示が求められる項目となっている。



ASBJ は、本件について、**連結財務諸表上、関連会社の会計処理の原則及び手続を**、投資会社のそれと「原則として統一することが望ましい」としている現行の取扱いを、「**原則として統一する**」ものとして整理すべく検討している。

具体的には、ASBJ は、**持分法に関する新たな会計基準、及び実務負担を考慮した取扱い等を定めた実務対応報告**を作成する予定であり、これら会計基準等の適用時期を 2010 年 4 月以後開始する連結年度とする方向で検討している。

なお、2007 年中に上記会計基準等の公開草案が公表され、意見募集の後、2008 年初頭に正式公表となる見込みである。

本稿では、本件に関連する用語の概念を整理した後、本件を簡潔に説明するものとする。

概念整理

1. 「子会社」

「**親会社**」とは、「**他の会社等**（会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「**意思決定機関**」という。）を**支配している会社**」（「財務諸表等の用語、様式及び作成に関する規則（以下「財務諸表等規則」という）」第 8 条第 3 項）をいい、「**子会社**」とは、「**当該他の会社等**をいう」（同規則同条項）¹。

上記「**他の会社等…の…意思決定機関…を支配している**」場合とは、以下の各号のとおりである（財務諸表等規則第 8 条第 4 項参照）。

他の会社等の 議決権の 50% 超 を所有している場合	
他の会社等の 議決権の 40% 以上 50% 以下 を所有している場合で、 かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	イ 自己が所有している当該他の会社等の議決権と、自己と密接な者が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の 50% 超を占めていること
	ロ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役会等の 50% 超を占めていること
	ハ 当該他の会社等の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること
	ニ 当該他の会社等の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る）の総額の 50% 超について融資を行っていること
	ホ その他当該他の会社等の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること
自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（注 1）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の 50% 超を占めている場合で、 かつ、上記 のロ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	

（注 1）ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…（中略）…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（財務諸表等規則第 8 条第 4 項第 3 号）をいう。

¹ 「連結財務諸表の用語、様式及び作成に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という）」第 2 条第 2 号も参照のこと。

2. 「連結子会社」

「連結子会社」とは、「連結の範囲に含まれる子会社」（連結財務諸表規則第2条第3号）をいう。

3. 「非連結子会社」

「非連結子会社」とは、「連結の範囲から除かれる子会社」（連結財務諸表規則第2条第5号）をいう。

具体的には、以下の各号のような会社をいう（「連結財務諸表原則（以下「連結原則」という）」第三の一の4・同注解6）。

連結できない会社

- イ 支配が一時的であると認められる会社
- ロ 連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社

連結しなくてもよい会社

連結財務諸表に重要な影響を与えない会社

4. 「関連会社」

「関連会社」とは、「会社（当該会社が子会社を有する場合には、当該子会社を含む。）が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社等の**財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる**場合における当該**子会社以外の他の会社等**をいう」（財務諸表等規則第8条第5項）²。

上記「**重要な影響を与えることができる**場合」とは、以下の各号のとおりである（財務諸表等規則第8条第6項参照）。

当該他の会社等の 議決権の20%以上 を所有していること	
当該他の会社等の 議決権の15%以上20%未満 を所有している場合であって、かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	イ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役等（名目的なものを除く）に就任していること
	ロ 当該他の会社等に対して重要な融資を行っていること
	ハ 当該他の会社等に対して重要な技術を提供していること
	ニ 当該他の会社等との間に重要な営業上又は事業上の取引があること
	ホ その他当該他の会社等に対して重要な影響を与えることが可能であることが推測される事実が存在すること
自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（注2）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると当該他の会社等の議決権の20%以上を占めており、かつ、上記イ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	
当該他の会社等が、複数の独立した企業により、契約等に基づいて共同で支配される企業に該当する場合	

² 連結財務諸表規則第2条第6号、連結原則第四の八の2も参照のこと。

(注2) ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…(中略)…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」(財務諸表等規則第8条第6項第3号)をいう。

5. 「持分法」

「持分法」とは、「投資会社が、**被投資会社の純資産及び損益のうち当該投資会社に帰属する部分の変動に応じて**、その投資の金額を各事業年度ごとに**修正する方法**をいう」(連結財務諸表規則第2条第8号)³。

持分法は、**非連結子会社及び関連会社に対する投資に対して適用**される。

持分法の適用により、被投資会社の業績が投資会社の投資勘定に連結財務諸表上反映され、主として「持分法による投資損益」の科目により損益計算書上の営業外損益に計上されることとなる。

現行の取扱い⁴

1. 地域別比較

本件に関する現行の取扱いを地域別にまとめると、以下のとおりとなる。

日本基準	国際財務報告基準 (IAS/IFRS)	米国会計基準 (SFAS)
<p>「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」については、投資会社と関連会社の会計方針は「原則として統一することが望ましい」としている(持分法指針第5項)(注3)。</p> <p>連結原則においても明文の定めはない。</p> <p>このように会計処理基準の統一を要求することまでしないことの理由として、以下の2点が挙げられている。(持分法指針第36項参照)</p> <p>■ 関連会社については、一定の影響はあるものの、支配まではしていないため、「他の支配株主又は合併相手が存在するため、関連会社に投資会社の会計方針を採用させることが困難な場合もある」</p>	<p>投資企業の財務諸表は、同様の状況における類似する取引及び事象に関する、例外なく会計方針を統一して作成しなければならない(IAS28第26項参照)。</p> <p>そして、関連会社は、投資企業が持分法を適用するために関連会社の財務諸表を用いる際に、投資企業の会計方針を一致させるための修正(連結修正仕訳)を行わなければならない(IAS28第27項参照)。</p>	<p>明文の定めはない。</p> <p>ただし、実務においては、重要な不統一項目について、国際財務報告基準と同様の取扱いが広く行われている。</p>

³ 連結原則第四の八の1・同注解17の1、会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針(以下「持分法指針」という)第2項も参照のこと。

⁴ ASBJ 議事要旨を参照のこと。

<p>こと」</p> <p>■ 「持分法適用時に修正を行うことは実務上、煩瑣であること」</p>		
--	--	--

(注3) 会計方針の統一にあたっては、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」及び実務対応報告第18号「連結財務諸表における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の定めに基づいて行う(持分法指針第5項参照)。

2. 比較検討結果

日本基準が関連会社の会計方針の統一を(望ましいとしながら)要求していないのに対し、国際財務報告基準及び米国会計基準は(明文の有無の違いこそあれ)統一を要求している点に重大な相違がある。

もっとも、会計方針を統一する対象の定めは、日本基準(「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」)と国際財務報告基準(「同様の状況における類似する取引及び事象」)との間に大きな相違はないといえる。

検討状況

1. 総論

前述のとおり、ASBJは本件について、連結財務諸表上、関連会社の会計処理の原則及び手続を、投資会社のそれと「原則として統一することが望ましい」としている現行の取扱いを、「**原則として統一する**」ものとして整理すべく、持分法に関する新たな会計基準の作成を検討している。ASBJは、上記検討の方向性の理由として、以下の2点を挙げている。

■ 国際的な会計基準とのコンバージェンス

■ 以下の事実から、**関連会社の会計方針を取り巻く状況に変化**が認められる。

- イ 1998年7月6日に持分法実務指針が公表されて以降、連結決算手続全般に実務が定着するための十分な期間が経過している。
- ロ 2006年5月17日に実務対応報告第18号「連結財務諸表における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」が公表され、在外子会社の会計方針についての整備がなされている(注4)。

(注4) 在外子会社の会計処理の統一については、従前は監査委員会報告第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面上の取扱い」第5項において、「(本来、企業集団として統一されるべきものであるが、)その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」とされていた。

これに対し、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」は、コンバージェンスの促進を考慮して、上記取扱いを見直している。

すなわち、在外子会社の会計処理の統一を原則とするが、「在外子会社の財務諸表が、**国際財務報告基準(IAS/IFRS)又は米国会計基準(SFAS)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」とし、**会計方針の統一を免除する範囲を限定**している。

ただし、上記のような場合でも、次に示す項目については、連結決算手続上の当期純利益が適切に計上されるよう在外子会社の会計処理を修正しなければならないとしている。

のれんの償却

退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

研究開発費の支出時費用処理

投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価

会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正

少数株主損益の会計処理

もっとも、ASBJ は同時に、**実務上の負担**を考慮して、**当面の取扱い（例外）**を定める実務対応報告の作成も検討している。

なお、ASBJ は、本件に関する新たな会計基準及び実務対応報告の適用時期を、**2010年4月1日以後開始する連結年度**とする方向で検討している。

2. 論点整理

本件について、専門委員会では、以下の論点を中心に検討している。

論点		内容
論点 1	会計方針の統一の方向性 (当面の取扱い)	統一を求める場合に問題となる点 当面の取扱いの必要性
論点 2	現在の取扱いの改訂の 必要性	連結原則、持分法指針を改訂する必要性 子会社の会計方針の統一に関する2つの指針 ⁵ を、従来と同様に関連会社でも準用するという取扱いでよいか 実務対応報告の内容をどのようにすべきか
論点 3	関連会社における「同一環境 下で行われた同一の性質の 取引等」 ⁶ の識別は、子会社 の定め(注5)と同様の考え 方でよいか。	「同一環境下の下で行われた同一の性質の取引等」の識別は、子会社の定めの中では具体的な取扱い(注6)が示されているが、関連会社においてもこの取扱いをそのまま使用できるか。 関連会社についての別途の考え方を示す必要性
論点 4	統一しない「合理的な理由」 ⁷ について、子会社とは別途 の定めを設ける必要性	統一しない「合理的な理由」について、子会社の定め(注7)の中では具体的な例示が示されているが、関連会社においても何らかの例示を示すか。 当面の取扱いとして、関連会社についての何らかの定めを示す必要性

⁵ 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の取扱い」及び実務対応報告第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」

⁶ 持分法指針第5項

⁷ 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」第2項

論点5	「重要性」 ⁸ について、子会社とは別途の定めを設ける必要性	「重要性」については、子会社の定め（注8）の中で考え方が示されているが、関連会社においてもこの考え方をそのまま使用できるか。 関連会社について、何らかの考え方を示す必要性
論点6	在外関連会社の取扱いについて、子会社とは別途の定めを設ける必要性	従来どおり、在外子会社の定め ⁹ を関連会社にも準用することによいか。 当面の取扱いとして、関連会社についての何らかの定めを示す必要性
論点7	適用時の問題点等	会計方針の統一を行う際の影響額の表示方法 会計方針の統一を行う際の影響額の算定期 会計方針の統一を行う際の影響額の算定方法

（出所）ASBJ 議事要旨を参考に大和総研制度調査部作成

（注5）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」第3項(1)及び「『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』に関するQ&A」第4項を参照のこと。
結論として、経営者の独自の判断に委ねるとしている。

（注6）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」第3項(1)を参照のこと。
営業目的に直接関連する取引については事業の種類別セグメント単位ごとに、そうでない取引については取引目的ごとに判断するとしている。ただし、これらはあくまでも例示である（「『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』に関するQ&A」第4項参照）。

（注7）「『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』に関するQ&A」第3項。
例示として、「EDP 処理上の実施可能性の問題」、「子会社自身が公開会社であり、独自の会計方針を採用している場合」を挙げている。
なお、「EDP」とは、コンピュータを利用して行われる会計処理を指す。

（注8）「『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』に関するQ&A」第3項。
重要性の判断基準について、「それぞれの個別財務諸表に基づいて判断するのではなく、連結財務諸表上の諸数値に基づいて判断すること」、「一般的には、…『連結上の当期純利益』」に基づいて判断すること（「表示方法（表示区分）について重要性の基準を適用する場合には売上高、資産総額、それぞれに適した数値を使用する」）を考え方として示している。

論点2については、ASBJは、連結原則は改訂せず、前述したように持分法に関する新たな会計

⁸ 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」第2項

⁹ 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」及び実務対応報告第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」

基準を作成する方向で検討している。

論点 4 については、ASBJ は、統一しない「合理的な理由」として新たに「自己と同等以上の重要な影響力を有する株主や他の支配株主が存在するとき」を例示する方向で検討している。

以上