

「実務対応報告公開草案第44号（実務対応報告第18号の改正案）『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(案)』」の解説

公認会計士 いしかわ よし 石川 慶

1. はじめに

平成26年12月24日に、企業会計基準委員会は、「実務対応報告公開草案44号（実務対応報告第18号の改正案）『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(案)』」（以下「本公開草案」という。）を公表し、コメントを募集している。コメントの募集期間は平成27年2月24日までで、本公開草案の原文は、企業会計基準委員会のホームページ（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/zaigai2014/）から入手できる。

本稿では、本公開草案の概要について解説する。なお、文中意見にわたる部分については私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 公表の経緯

米国において平成26年1月に、FASB Accounting Standards Codification（米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系）のTopic 350「無形資産－のれん及びその他」（以下「FASB-ASC Topic 350」という。）が改正され、非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになった。これを受けて、本公開草案では、連結決算手続上の修正範囲を明確にするため、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「実務対応報告第18号」という。）における「のれんの償却」に関する取扱いの改正が提案されている。

また、平成25年9月に改正された企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）において、従来の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」として表示し、「親会社株主に帰属する当期純利益」を区分して内訳表示又は付記することとされ、「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての国際的な会計基準との差異がなくなったこと等に伴う所要の改正が提案されている。

なお、本公開草案と同時に公表されている「本公

開草案の概要」によれば、平成18年の実務対応報告第18号の公表後に改正された国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準に対応して、実務対応報告第18号を包括的に見直すべきか否かについては、「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）（案）」との関係等も踏まえつつ、今後、必要に応じて、適切な時期に検討を行う予定とされている。

3. 現行の実務対応報告第18号の概要

連結財務諸表を作成する場合、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない（連結会計基準第17項）。

この原則的な取扱いに対して、現行の実務対応報告第18号においては、当面の取扱いを定めており、在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準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ている。ただし、その場合であっても、①のれんの償却、②退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理、③研究開発費の支出時費用処理、④投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価、⑤少数株主損益の会計処理については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該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。

本公開草案では、上記の修正5項目のうち、「①のれんの償却」に関する取扱いの改正及び「⑤少数株主損益の会計処理」に関する取扱いの削除が、提案されている。

4. のれんの償却に関する取扱い

（1）米国会計基準における「のれんの償却」に関する改正の概要

米国会計基準では、原則としてのれんは償却され

ないが、平成26年1月にFASB-ASC Topic 350が改正され、非公開会社は、のれんを10年間（又は、より短い期間で償却することが適切である場合には10年より短い期間）の定額法により償却する代替的な会計処理を選択できるようになった。

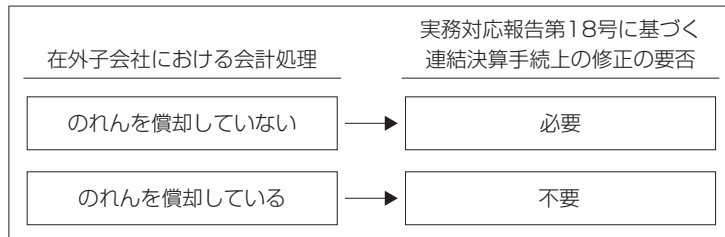
この代替的な会計処理を選択する場合、平成26年12月15日より後に開始する事業年度及び平成27年12月15日より後に開始する事業年度に含まれる期中報告期間に新しく認識したのれんに適用され、早期適用も認められている。なお、代替的な会計処理を選択する場合には、適用初年度の期首に存在するのれんにも、過去に遡及することなく、将来に向かって適用され、償却処理を行うこととなる。

(2) 本公開草案における改正案の概要

現行の実務対応報告第18号は、在外子会社におけるのれんは、連結決算手続上、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修正するとしている。

しかし、前述のとおり、米国会計基準において非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになったことから、連結決算手続上の修正範囲を明確にするため、上記修正をするのは在外子会社において、のれんを償却していない場合とすることが提案されている（図表1参照）。

図表1 のれんの償却に関する修正の要否

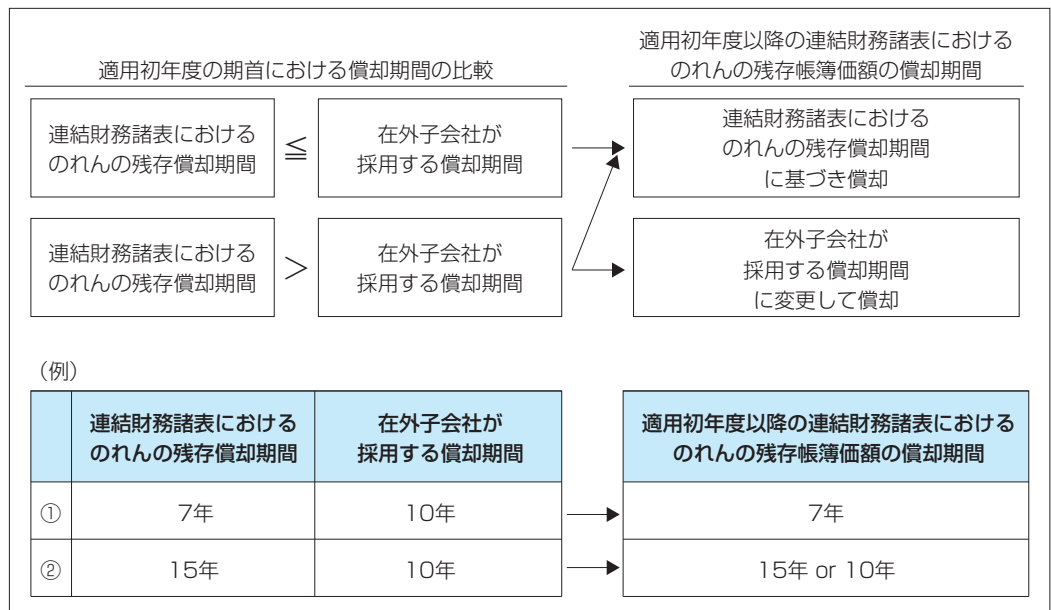


また、経過的な取扱いとして、改正後の実務対応報告第18号（以下「改正実務対応報告」という。）の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が平成26年1月に改正されたFASB-ASC Topic 350に基づき償却処理を選択したのれんについては、企業結合ごとに以下のいずれかの方法を適用することが提案さ

れている（図表2参照）。

- ① 連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間に基づき償却する。
- ② 在外子会社が採用する償却期間が連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間を下回る場合に、当該償却期間に変更する。この場合、変更後の償却期間に基づき将来にわたり償却する。

図表2 改正実務対応報告の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が改正後のFASB-ASC Topic 350に基づき償却処理を選択したのれんに関する経過的な取扱い



5. 少数株主損益の会計処理に関する取扱い

現行の実務対応報告第18号は、在外子会社における当期純利益に少数株主損益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としている。

しかし、平成25年9月に改正された連結会計基準において、従来の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」として表示し、「親会社株主に帰属する当期純利益」を区分して内訳表示又は付記することとされ、「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての国際的な会計基準との差異がなくなった。

このため、本公開草案では、上記の「少数株主損益の会計処理に関する取扱い」の削除が、提案されている。

6. 在外持分法適用関連会社の会計処理

実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第24号」という。）は、投資会社及び持分法適用関連会社が採用する会計方針の統一にあたって、在

外関連会社については、当面の間、実務対応報告第18号に準じて行うことができるとしている。そのため、実務対応報告第18号が改正された場合、在外持分法適用関連会社に関する会計処理も同様に変更されることとなる。

7. 適用時期等

改正実務対応報告の適用時期等については、以下のように提案されている。

- 平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。
- ただし、「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いを除き、改正実務対応報告公表後最初に終了する連結会計年度の期首から適用することができる。
- 早期適用する場合、連結会計年度中の第2四半期連結会計期間以降からも適用することができる。この場合であっても、適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんの償却に係る前述4（2）の経過的な取扱いは、連結会計年度の期首に遡って適用する。

以 上