

「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』」の解説

公認会計士 黒崎 進之介 くろさき しんのすけ

1. はじめに

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等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。）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としたうえで、「当面の取扱い」として、在外子会社等の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準等に準拠して作成されている場合などに、それらを連結決算手続上利用することとし、「当面の取扱い」に示されたのれんの償却などの4つの修正項目については、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等の会計処理を修正することとしている。

本稿では、平成29年改正の実務対応報告第18号に関する改正点及び米国税制改正に関する会計処理上の取扱いについて解説する。

2. 実務対応報告第18号の平成29年改正点

平成29年3月に、実務対応報告第18号が改正され、表題の「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」について、「等」の一文字が加わり、「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」に改正された。

従来、在外子会社の財務諸表がIFRS又は米国会計基準に準拠して作成されている場合に「当面の取扱い」が認められていたが、昨今、国内の上場子会社において指定国際会計基準に準拠して連結財務諸表を作成し、開示している事例があることや、「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）」（以下「修正国際基準」という。）に準拠して連結財務諸表を作成し、開示することも認められていることから、「当面の取扱い」の適用対象を在外子会社「等」とし、国内子会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成し開示している場合を含めることとされた。

（図表1）平成29年改正実務対応報告第18号の内容

改正前の内容	改正後の内容
<p>以下の子会社の財務諸表については、当面の間、4つの修正項目を除き、連結決算手続上利用することができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 在外子会社の財務諸表がIFRS又は米国会計基準に準拠して作成されている場合 	<p>以下の子会社の財務諸表については、当面の間、4つの修正項目を除き、連結決算手続上利用することができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 在外子会社の財務諸表がIFRS又は米国会計基準に準拠して作成されている場合 国内子会社が指定国際会計基準^(*)又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合

(*) 指定国際会計基準とは、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「連結財務諸表等規則」という。）第93条において、国際会計基準のうち、公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものに限るとされ、国際会計基準審議会（IASB）が公表しているIFRSの他、国際財務報告解釈指針委員会等が公表しているIFRICやSICが含まれる。

また、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。）も、同様の趣旨で改正され、「当面の取扱い」の適用対象を在外関連会社の財務諸表がIFRS又は米国会計基準に準拠して作成されている場合に限らず、国内の関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成し、開示している場合も含めることとされた。

したがって、実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号の当面の取扱いを適用しており、国内上場子会社又は国内上場関連会社が、指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合は、留意が必要である。

平成29年に改正された実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号については、平成29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こととされている。なお、平成29年改正実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号の適用初年度の前から国内子会社又は国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合において、「当面の取扱い」を適用するときは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされている（実務対応報告第18号 適用時期等(5)、実務対応報告第24号適用時期等(4)）。

3. 米国税制改正に関する取扱い

(1) 米国税制改正の影響

米国税制改革法案「the Tax Cuts and Jobs Act of 2017（以下、the Tax Cuts and Jobs Act）」が、米国連邦議会上下両院を通過し、米国時間の平成29年12月22日にトランプ大統領の署名により、法律として成立している。これによって、米国会計基準では、税率の改訂又は税法の改正による繰延税金資産及び繰延税金負債の残高の影響額は、原則として新たな法律が制定された日が属する期間に認識されることとされている（FASB Accounting Standards Codification (ASC) 740-10-

25-47）。米国子会社の財務諸表が米国会計基準に準拠して作成されているときは、米国税制改正の影響が織り込まれていると考えられ、当該財務諸表を連結決算手続上利用することが考えられる。

(2) 米国子会社における会計処理の取扱い

① 税金費用（Current Tax）の算定

米国税制改正により、連邦法人税については平成30年1月1日以後に開始する事業年度については一律21%の税率が適用されるが、内国歳入法（Internal Revenue Code）Section 15によれば、期中に法定税率が変更された場合においては、年間課税所得から旧税率と新税率に基づく年間税額をそれぞれ計算し、各税率の対象期間に係る税額を日数で按分して年間税額を決定することとされている。

米国子会社の事業年度の末日が平成29年12月31日の場合、税金費用（Current Tax）の算定にあたって適用される連邦法人税率は、課税所得に応じて最大35%である一方で、米国子会社の事業年度の末日が平成30年3月31日の場合、連邦法人税に適用される税率について（図表2）のように加重平均税率に基づいて計算することが求められていると考えられる。

② 繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理上の取扱い

連邦法人税について、これまで35%の税率が適用されていた場合、平成30年1月1日以後に開始する事業年度においては、21%の税率が適用されるため、繰延税金資産及び繰延税金負債の算定に用いる税率は、35%から21%に変更されることとなる。この場合、税率の変更による影響額を法人税等調整額として計上することが求められている（ASC 740-10-45-15）。ここで、米国会計基準では、Accumulated Other Comprehensive Income（その他包括利益累計額）に係る繰延税金資産及び繰延税金負債についても、税率の変更による影響額を「継続事業からの損益（法人税等調整額）」として計上する（ASC 740-10-30-26及び740-10-45-17）ため、我が国における取扱い（税率の変更があったこと等により資産の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の

（図表2）米国子会社の事業年度の末日が平成30年3月31日の場合の連邦法人税の適用税率

期間	適用される税率	日数	加重平均税率
平成29年4月1日から平成29年12月31日	35%	275日	26.37% (a)
平成30年1月1日から平成30年3月31日	21%	90日	5.18% (b)
連邦法人税に適用される税率			31.55% (c)

(a) $26.37\% = 35\% \times 275日 / 365日$

（連邦法人税率が累進税率の最高税率である35%の場合）

(b) $5.18\% = 21\% \times 90日 / 365日$

(c) $31.55\% = 26.37\% + 5.18\%$

部に計上される場合において、当該評価差額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額を評価差額に加減して処理する取扱いとは異なるものの、実務対応報告第18号の当面の取扱いを適用する場合は、当該影響が織り込まれた財務諸表をそのまま連結決算手続上において利用すると考えられる。

なお、平成30年2月に公表されているAccounting Standards Update (以下、ASU) 2018-02 (平成30年12月15日以後に開始する事業年度及び期中期間、早期適用可) により、「the Tax Cuts and Jobs Act」の税率の変更による影響額について、その他包括利益累計額から利益剰余金に再分類することを認めていることから、米国子会社において当該ASUを適用しているかについても留意が必要である。

また、ここでは税率の変更を中心に取り上げたが、「the Tax Cuts and Jobs Act」による連邦法人税の改正が、将来加算一時差異及び将来減算一時差異の金額や繰越欠損金の控除見込額に影響を与える場合もあると考えられる。この場合においても、繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額を修正することになるため、留意が必要である。

③ 税効果会計及び税金費用を暫定的な金額で会計処理することに関する取扱い

「the Tax Cuts and Jobs Act」による改正内容は、

広範囲かつ多岐にわたっており、税効果会計及び税金費用 (Current Tax) の計算において、労力や時間がかかる場合もあると言われている。このような実務上の困難性や煩雑性に配慮し、米国証券取引委員会 (SEC) においては、「Staff Accounting Bulletin No.118 (以下「SAB118」という。)」が、米国財務会計基準委員会 (FASB) においては、「FASB Staff Q&A on Whether Private Companies and Not-for-Profit Entities Can Apply SAB 118」が示され、以下のような取扱いができるとされている。

- 原則として、ASC 740に従い、税制改正の影響を反映した税効果会計及び税金費用の会計処理を行う。
- ASC 740を適用するにあたって必要な情報が不足しており、特定の改正影響について、原則的な会計処理が財務諸表の発行日までに完了しないが、合理的な見積もりはできると判断した場合は、合理的な見積もりによる暫定的な金額で会計処理を行う。合理的な見積もりができないと判断した場合においては、税効果会計や税金費用の会計処理に関して、合理的な見積もりを行わず、従前の税制にもとづき、会計処理を行う。当該合理的な見積もりや従前の税制にもとづき会計処理を行うことは最長1年に限定される。この場合においては、(図表3) のような一定の事項について注記を行うことが示されている。

(図表3) SAB118に記載されている注記事項

The staff believes an entity should include financial statement disclosures to provide information about the material financial reporting impacts of the Act for which the accounting under ASC Topic 740 is incomplete, including:

- Qualitative disclosures of the income tax effects of the Act for which the accounting is incomplete;
- Disclosures of items reported as provisional amounts;
- Disclosures of existing current or deferred tax amounts for which the income tax effects of the Act have not been completed;
- The reason why the initial accounting is incomplete;
- The additional information that is needed to be obtained, prepared, or analyzed in order to complete the accounting requirements under ASC Topic 740;
- The nature and amount of any measurement period adjustments recognized during the reporting period;
- The effect of measurement period adjustments on the effective tax rate; and
- When the accounting for the income tax effects of the Act has been completed.

以上