

公表基準等の解説

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）」の概要

ASBJ 専門研究員 おうご たかえ
淡河 貴絵

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 26 年 12 月 24 日に、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）」（以下「本公開草案」という。）を公表し¹、平成 27 年 2 月 24 日までコメントを募集した。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の経緯

平成 25 年 3 月 29 日開催の第 261 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議から ASBJ に対して、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「本実務対応報告」という。）の見直しについて新規テーマとして提言されたことを受けて、検討を行い、本公開草案

では、主として①平成 26 年 1 月に改正された、米国における 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。）への対応、及び②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。）への対応を行っている。

なお、平成 18 年の本実務対応報告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、本実務対応報告を包括的に見直すべきか否かについては、平成 26 年 7 月に ASBJ から公表された「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である。

1 本公開草案の全文は ASBJ のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/zaigai2014/）を参照のこと。

Ⅲ. 本公開草案の概要

1. のれんの償却に関する取扱い

米国会計基準におい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²（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³（ASC350-20-15-4、350-20-35-63）。代替的な会計処理を選択する場合、適用初年度の期首に存在するすべてののれんは、将来に向かって適用され、償却処理を行うこととなるとされている。また、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期間に新しく認識したのれんに適用される。早期適用は認められている。

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、「当面の取扱い」における「(1)のれんの償却」に関する取扱いを改正する提案を行っている。

具体的には、在外子会社において、のれんを償却していない場合には、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規則的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修

正することとしている。

なお、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、経過的な取扱いを設けている（詳細は「4. 適用時期等」を参照）。

2. 少数株主損益⁴の会計処理に関する取扱い

従来、「当面の取扱い」における「(6)少数株主損益の会計処理」において、「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」ことが定められていた。

しかしながら、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た。この結果、上述した「(6)少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについて、国際的な会計基準との差異がなくなったことに伴い、当該項目を削除する改正を提案している。これを受けて、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」について、所要の事項を修正している。

2 のれんの償却期間の上限を 10 年とした理由は、企業結合で取得した資産及び負債の重要な部分は、一般的に 10 年後までに完全に使用される、又は履行されると考えられるためとされ、「例えば、事業が年 3% で成長すると仮定し、割引率が 15% の場合には、キャッシュ・フローの現在価値の約 70% が最初の 10 年間で創出される」と説明されている。

3 代替的な会計処理を選択適用できるものとした背景に、下記が挙げられている。

- ▶ 非公開会社の財務諸表利用者の多くはのれん及びのれんに関する減損損失を考慮せずに非公開会社の財政状態及び経営成績の分析を行っていること
- ▶ 作成者や監査人からのれんの減損テストの実施に係るコストと複雑性に関する懸念が示されていること

4 平成 25 年 9 月の連結会計基準の改正により、「少数株主利益」は、「非支配株主に帰属する当期純利益」とされている。

3. 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理に関する取扱い

「当面の取扱い」における「(2)退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」については、IAS 第19号「従業員給付」との間のノンリサイクリング処理以外の差異についてまで、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」に従った修正を求める趣旨ではない点の明確化を図るため、所要の改正を提案している。

4. 適用時期等

本公開草案は、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と提案している。ただし、平成25年9月に改正された連結会計基準における当期純利益等の表示についての適用が平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首からであることに鑑み、今回の改正により削除された「(6)少数株主損益の会計処理」に関する取扱いを除き、改正された本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ものと提案している。

なお、改正される本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、実務上の便宜を図るため、経過的な取扱いを定めている。審議の過程で、当該のれんについては、連結財務諸表におけるのれんの償却期間を変更せ

ずに償却すべきとの意見と、在外子会社が採用するのれんの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は、当該償却期間に変更して償却すべきとの意見が聞かれた。これらの意見を勘案した結果、本公開草案では、適用初年度の期首における当該のれんの取扱いについては、企業結合ごとに以下のいずれかの方法を適用するものと提案している。

- 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。

また、本公開草案を早期適用する場合、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ものとし、この場合であっても、上記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ものと提案している。

IV. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、平成27年2月24日であった。ASBJでは、本公開草案に寄せられる意見を参考に、今後、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。