

実務対応報告公開草案第 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（案）

平成 17 年 11 月 11 日

企業会計基準委員会

目 的

平成 9 年 12 月 8 日に公表された日本公認会計士協会 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」において、「在外子会社の会計処理についても、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ものとする。なお、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には、連結決算手続上で修正する必要があることに留意する。」とされている。

しかしながら、同報告の公表後、「金融商品に係る会計基準」、「退職給付に係る会計基準」、「固定資産の減損に係る会計基準」及び「企業結合に係る会計基準」が公表されるなど、我が国の会計基準は、国際財務報告基準（IFRSs）や米国会計基準といった国際的な会計基準と同等の水準まで整備がなされてきている。さらに、平成 16 年 9 月以降、当委員会では、国際会計基準審議会（IASB）との間で会計基準のコンバージェンスに向けた作業をとり進めている。

一方、欧州をはじめ多くの国々において、国際財務報告基準が採用されつつあり、また、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会（FASB）とのコンバージェンス・プロジェクトにおいて、両会計基準間の相違は削減される方向で検討がなされている。

このような状況に鑑み、当委員会は、今般、連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理について、現行実務における取扱いを見直し、本実務対応報告により当面の取扱いを改めることとした。

連結決算手続における在外子会社の会計処理の統一

原則的な取扱い

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、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない（連結財務諸表原則 第三 三）。

当面の取扱い

在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準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ものとする。なお、ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国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されたものを含む。

その場合であっても、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理が、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離している場合には、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の会計処理を修正しなければならない。以下に示す項目については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、当期の損益に修正を反映させることとなる。

(1) のれんの償却

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。ただし、減損処理が行われたことにより、減損処理後の帳簿価額が規則的な償却を行った場合における金額を下回っている場合には、連結決算手続上、修正は不要であるが、それ以降、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ことに留意する。

(2) 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

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には、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則的に処理すること（発生した期に全額を処理する方法を継続して採用することも含む。）により、当期の損益とするよう修正する。

(3) 研究開発費の支出時費用処理

在外子会社において、研究開発費を資産に計上する会計処理を採用している場合には、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。

(4) 投資不動産の時価評価

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には、連結決算手続上、正規の減価償却によって算定された減価償却費（減損処理を行う必要がある場合には、当該減損損失を含む。）を計上するよう修正する。

(5) 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及的修正

在外子会社において、会計方針の変更に伴い、財務諸表の遡及的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。

なお、上記 5 項目以外の会計処理についても、それぞれの会計基準における考え方は乖離していないが、適用の段階において相違が生ずるものや、連結上の総資産又は純資産（評価・換算差額等を含む。）の金額に影響を与えるものについても、継続して適用することを条件として、修正を行うことを妨げない（注 1）。

(注1) すなわち、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するわけではない会計処理や、連結上、当期純利益に重要な影響を与えるものではない会計処理（総資産又は純資産の金額に影響を与える会計処理を含む。）について、我が国の会計基準に定められた会計処理に修正することは妨げないが、このような修正は継続して行われなければならない。なお、これまでと同一の会計事実について新たに修正を行う場合には、会計方針の変更として取り扱うこととなる。

本実務対応報告の考え方

同一の環境下にあるにもかかわらず、同一の性質の取引等について連結会社間で会計処理が異なっている場合には、その個別財務諸表を基礎とした連結財務諸表が企業集団の財政状態及び経営成績の適切な表示を損なうことは否定できないため、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、原則として、会計処理を統一することが適当であるとされている（「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」第二部 二 4）。

したがって、連結財務諸表の作成上、在外子会社における同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、我が国の会計基準に基づき会計処理を統一することとなる。しかしながら、これまでは、実務上の実行可能性などに配慮し、在外子会社の財務諸表が、所在地国において公正妥当と認められた会計基準に準拠して作成されている場合、連結決算手続上これを利用することができるものとされていた。このような取扱いにより作成された連結財務諸表に対しては、企業集団内での会計処理の整合性が損なわれており、企業集団の財政状態及び経営成績を適切に表示しなくなるという意見も少なくない。

こうしたなか、近時、国際的な会計基準間の相違点が縮小傾向にあるため、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成された在外子会社の財務諸表を基礎としても、我が国の会計基準の下での連結財務諸表が企業集団の財務状況の適切な表示を損なうものではないという見方や、それらに基づく財務諸表の利用であれば実務上の実行可能性が高いという見方を踏まえ、本実務対応報告では、現行実務における取扱いを見直すものの、当面の間、連結決算手続上、国際財務報告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利用することができるものとした（注2）（注3）。

その場合であっても、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理が、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するものであり、かつ連結上の当期純利益に重要な影響を与えるものについては、修正しなければならない（注4）。これは、財務報告において提供される情報のなかで、特に重要なのは投資の成果を示す利益情報と考えられることによる。

また、上記当面の取扱いにおいて示した5項目以外の会計処理についても、それぞれの会計基準における考え方は乖離していないが、適用の段階において相違が生ずるものや、連結上の総資産又は純資産（評価・換算差額等を含む。）の金額に影響を与えるものについ

でも、継続して適用することを条件として、修正を行うことを妨げないこととした。

本実務対応報告では、このような観点から、連結上の当期純利益に修正を反映させることとなる項目について示しているが、この他に、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、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連結決算手続上、修正する項目もあることに留意する。

(注2) 本実務対応報告の適用に当たり、連結決算手続上、在外子会社ごとに、国際財務報告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利用することができるが、ある在外子会社において国際財務報告基準に基づく会計処理と米国会計基準に基づく会計処理とを混在させて作成された財務諸表を利用することは想定していない。

(注3) したがって、今後の当面の取扱いにおいては、在外子会社の財務諸表が、所在地国で公正妥当と認められた会計基準に準拠して作成されている場合には、連結決算手続上、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して修正することとなる。むろん、原則的な取扱いとするための修正を行う場合には、これまでと同様に、所在地国で公正妥当と認められた会計基準に準拠して作成されている在外子会社の財務諸表を利用することは可能である。

(注4) 我が国の会計基準に共通する考え方としては、当期純利益を測定する上での費用配分、当期純利益と株主資本との連繋及び投資の性格に応じた資産及び負債の評価などが挙げられる。

適用時期等

1. 本実務対応報告は、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について適用する。なお、平成 20 年 4 月 1 日前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表についても本実務対応報告を適用することができる。また、本実務対応報告の適用前においても、全部又は一部の在外子会社について、所在地国の会計基準に代えて、国際財務報告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ことを妨げないものとする。
2. 適用初年度の期首における在外子会社の貸借対照表上の資産又は負債の残高のうち、本実務対応報告の適用の結果、過年度の損益として会計処理しなければならない額が生じた場合、その純額を、本実務対応報告の適用初年度の期首の利益剰余金に加減するものとする（注 5）。
3. 本実務対応報告の適用に当たり、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 56 号のうち、「5. 在外子会社の会計処理の統一」については、削除することが適当である。

(注5) これは、1 つには、国際財務報告基準又は米国会計基準に基づく在外子会社の会計処理において、適用初年度の期首の利益剰余金を修正する場合があることによる。また、連結財務諸表原則改訂の際、支配力基準導入による連結範囲の変更があった場合、過去に遡って株式取得日の時価に基づき連結調整勘定を計算し、過年度償却費相当額を期首連結剰余金の増減高として計上する会計慣行がこれまでであったことなどによる。

以 上