

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

平成 18 年 5 月 17 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」(以下「監査委員会報告第 56 号」という。)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思われる場合には、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、監査委員会報告第 56 号の公表後、「退職給付に係る会計基準」、「金融商品に係る会計基準」、「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 10 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に取り組んでいる。

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、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、これまでの取扱いを見直し、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。

本実務対応報告は、第 104 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。

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。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、次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、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。なお、次の項目以外についても、明らかに合理的でない認められる場合には、連結決算手続上で修正を行う必要があることに留意する¹。

(1) のれんの償却 [設例 1]

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 年以内の効果の及び期間にわたって、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 [設例 2]

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 [設例 3]

在外子会社において、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費に該当する支出を資産に計上している場合には、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及び固定資産の再評価 [設例 4 - 1] [設例 4 - 2]

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又は固定資産を再評価している場合には、連結決算手続上、取得原価を基礎として、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。

¹ なお、当面の取扱いにおいて示した項目以外についても、継続的に適用することを条件として、修正を行うことができる。その場合、重要性が増しているわけではないが、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。

(5) 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正

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。

(6) 少数株主損益の会計処理

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。

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等を考慮し、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。

こうした中、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、これまでの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²。

その場合であっても、上記当面の取扱いにおいて示した項目は、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には修正しなければならないものとした。これは、当該項目は、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

² 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。むしろ、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。

考え方³と乖離するものであり、一般に当該差異に重要性があるため、修正なしに連結財務諸表に反映することは合理的でなく、その修正に実務上の支障は少ないと考えられたことによる。また、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合としたのは、財務報告において提供される情報の中で、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。

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から適用する。なお、平成 20 年 3 月 31 日以前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から本実務対応報告を適用することができる。
- (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、過年度の税引後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、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するものとする⁴。同様に、過年度の評価・換算差額等として会計処理しなければならない額は、その純額を、当該評価・換算差額等の該当する科目に加減する。なお、少数株主が存在する場合には、親会社に帰属しない部分は少数株主持分に加減することとなる。
この際、在外子会社の取得時の利益剰余金や評価・換算差額等に変動が生ずる場合でも、資本連結をやり直さず、在外子会社の取得時に算定されたのれんの金額については修正を行わないことができる⁵。
- (3) 本実務対応報告の適用にあたり、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。また、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 60 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」のうち、「8. 海外の子会社等が連結財務諸表を作成している場合の連結子会社及び持分法適用関連会社の範囲について」は、改正を検討することが適当である。

³ 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。

⁴ 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。

⁵ 本実務対応報告の適用に伴い、在外子会社が国際財務報告基準又は米国会計基準を適用することにより、連結子会社の範囲に修正が生じた場合には、資本連結の修正に伴う利益剰余金、評価・換算差額等、少数株主持分に対する影響額は、それぞれ本実務対応報告の適用初年度の期首利益剰余金、評価・換算差額等及び少数株主持分に加減する。この場合、資本連結の修正により生じたのれんは、取得時から償却し、過年度分は期首利益剰余金に計上することとなる。

設 例

次の設例は、本実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なる点に留意する必要がある。なお、簡便化のため、税効果は考慮していない。

[設例 1] のれんの償却

P社の米国会計基準を適用している在外子会社A社において、X1年4月1日に行った企業結合に伴い、のれんが発生した。A社では米国財務会計基準書第142号「のれん及びその他の無形資産」を適用し、当該のれんの償却は行っていない。両社の決算日は3月31日である。

のれんの金額：\$500,000（当該のれんについて減損は生じていない。）

P社では本実務対応報告をX3年4月1日より適用した。それまで、P社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、のれんについては修正を行っていない。

本設例においては、本実務対応報告の適用にあたり、X3年4月1日時点で、今後ののれんの効果の及ぶ期間を8年と見積った。

1 在外子会社A社における会計処理

X2年3月31日、X3年3月31日及びX4年3月31日

仕訳なし

2 P社におけるのれんに係る連結修正仕訳

X2年3月31日及びX3年3月31日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首のれん残高の修正

利益剰余金	\$100,000	/ のれん(*1)	\$100,000
-------	-----------	-----------	-----------

(*1) 在外子会社において、のれんの計上時から、定期的に償却するものとする、効果の及ぶ期間は10年となり、のれんの償却を仮定したX3年4月1日時点の残高は\$400,000（=\$500,000 - \$500,000 / 10年 × 2年）となる。このため、のれんの当初計上額\$500,000との差額\$100,000を修正する。なお、負ののれんについては、在外子会社での会計処理を必ずしも修正する必要はない。

のれんの償却

のれん償却(*2)	\$50,000	/ のれん	\$50,000
-----------	----------	-------	----------

(*2) \$500,000 / 10年又は\$400,000 / 8年

[設例 2] 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

P社の国際財務報告基準（IFRSs）を適用している在外子会社B社は、X2年3月期から国際会計基準第19号「従業員給付」で認められている数理計算上の差異を純資産の部で直接計上する方法を採用している。両社の決算日は3月31日である。

X2年3月31日に、数理計算上の差異£20,000を純資産の部で直接計上した。本設例においては、X3年3月期以降、数理計算上の差異は発生しなかったものとする。

P社では本実務対応報告をX3年4月1日より適用した。それまで、P社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、数理計算上の差異については修正を行っていない。

本実務対応報告の適用にあたり、数理計算上の差異は、発生の翌期から平均残存勤務期間内の10年で費用処理することとする。

1 在外子会社B社における会計処理

X2年3月31日

利益剰余金	£20,000	／	退職給付引当金	£20,000
-------	---------	---	---------	---------

X3年3月31日及びX4年3月31日

仕訳なし

2 P社における数理計算上の差異に係る連結修正仕訳

X2年3月31日及びX3年3月31日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首退職給付引当金の修正

退職給付引当金(*1)	£18,000	／	利益剰余金	£18,000
-------------	---------	---	-------	---------

(*1) 数理計算上の差異を発生の翌期から10年で費用処理した場合、X3年4月1日時点の当該数理計算上の差異の未認識額は£18,000（= £20,000 - £20,000 / 10年 × 1年）であるため、当該金額を、退職給付引当金の修正とする。

未認識数理計算上の差異の費用処理

退職給付費用(*2)	£2,000	／	退職給付引当金	£2,000
------------	--------	---	---------	--------

(*2) £20,000 / 10年 = £2,000

[設例 3] 研究開発費の支出時費用処理

P社の国際財務報告基準（IFRSs）を適用している在外子会社C社は、X1年4月1日に開発活動に係る支出を行った。C社は、当該支出を、国際会計基準第38号「無形資産」に基づき無形資産に計上した。両社の決算日は3月31日である。

開発費の支出額：€200,000（当該開発費について減損は生じていない。）

開発費は5年で定額法により償却している。

当該支出は、「研究開発費等に係る会計基準」の対象となる研究開発費に該当する。

P社では本実務対応報告をX3年4月1日より適用した。それまで、P社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、開発費については修正を行っていない。

1 在外子会社C社における会計処理

X2年3月31日、X3年3月31日、X4年3月31日及びX5年3月31日

開発費償却(*1)	€40,000	/	開発費（無形資産）	€40,000
-----------	---------	---	-----------	---------

(*1) €200,000 / 5年 = €40,000

抜粋精算表（単位：€）

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日	X5年3月31日
開発費（無形資産）	160,000	120,000	80,000	40,000
利益剰余金	40,000	80,000	120,000	160,000
（当期：開発費償却）	40,000	40,000	40,000	40,000

2 P社における開発費に係る連結修正仕訳

X2年3月31日及びX3年3月31日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首開発費残高の戻入れ

利益剰余金	€120,000	/	開発費（無形資産）	€120,000
-------	----------	---	-----------	----------

開発費償却の戻入れ

開発費（無形資産）	€40,000	/	開発費償却	€40,000
-----------	---------	---	-------	---------

X5年3月31日

開始仕訳

利益剰余金	€80,000	/	開発費（無形資産）	€80,000
-------	---------	---	-----------	---------

開発費償却の戻入れ

開発費（無形資産）	€40,000	/	開発費償却	€40,000
-----------	---------	---	-------	---------

連結修正仕訳反映後の抜粋精算表（単位：€）

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日	X5年3月31日
開発費（無形資産）	160,000	120,000	0	0
利益剰余金	40,000	80,000	200,000	200,000
（当期：開発費償却）	40,000	40,000	0	0

[設例 4 - 1] 投資不動産の時価評価

P社の国際財務報告基準（IFRSs）を適用している在外子会社D1社は、X1年4月1日に建物£600,000を取得し、国際会計基準第40号「投資不動産」で認められている投資不動産の時価評価を採用している。両社の決算日は3月31日である。

X2年3月31日の建物の時価は£600,000であったものとし、X3年3月31日及びX4年3月31日の建物の時価は£400,000であったものとする。

X5年3月31日に建物を£450,000で売却した。

P社では本実務対応報告をX3年4月1日より適用した。それまで、P社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、投資不動産については修正を行っていない。

本実務対応報告の適用にあたり、当該建物の減価償却は、耐用年数10年、残存価額0、定額法で行われるものとする。

1 在外子会社D1社における会計処理

X2年3月31日

仕訳なし

X3年3月31日

有形固定資産評価損(*1) £200,000 / 建物 £200,000

(*1) 建物の取得原価£600,000 - 建物の時価£400,000 = £200,000

X4年3月31日

仕訳なし

X5年3月31日

現金預金 £450,000 / 建物 £400,000
有形固定資産売却益(*2) £50,000

(*2) 現金預金£450,000 - 建物前期末時価£400,000 = £50,000

抜粋精算表（単位：£）

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日	X5年3月31日
現金預金	0	0	0	450,000
建物	600,000	400,000	400,000	0
利益剰余金	0	200,000	200,000	150,000
(当期：有形固定資産評価損)	0	200,000	0	0
(当期：有形固定資産売却益)	0	0	0	50,000

2 P社における投資不動産の時価評価に係る連結修正仕訳

X2年3月31日及びX3年3月31日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首における建物の時価評価の戻入れと減価償却の修正

建物	£600,000	建物	£400,000
		減価償却累計額(*1)	£120,000
		利益剰余金(*2)	£80,000

(*1) 取得原価£600,000 / 耐用年数 10年 × 2年 = £120,000

(*2) 過年度の有形固定資産評価損の戻入れ£200,000 - 減価償却累計額£120,000
= £80,000

建物の減価償却

減価償却費(*3)	£60,000	減価償却累計額	£60,000
-----------	---------	---------	---------

(*3) 取得原価£600,000 / 耐用年数 10年 = £60,000

X5年3月31日

開始仕訳

建物	£600,000	建物	£400,000
		減価償却累計額(*1)	£180,000
		利益剰余金(*2)	£20,000

(*1) 取得原価£600,000 / 耐用年数 10年 × 3年 = £180,000

(*2) 過年度の有形固定資産評価損の戻入れ£200,000 - 減価償却累計額£180,000
= £20,000

建物の減価償却

減価償却費(*3)	£60,000	減価償却累計額	£60,000
-----------	---------	---------	---------

(*3) 取得原価£600,000 / 耐用年数 10年 = £60,000

建物の売却益の修正

建物(*4)	£400,000	建物(*5)	£600,000
減価償却累計額(*5)	£240,000	有形固定資産売却益(*5)	£90,000
有形固定資産売却益(*4)	£50,000		

(*4) 在外子会社で計上した建物の売却に関する仕訳の戻入れ

(*5) 連結修正により計上した建物の取得原価及び減価償却累計額の処理

売却益£90,000 = 現金預金£450,000 - (建物£600,000 - 減価償却累計額£240,000)

連結修正仕訳反映後の抜粋精算表 (単位: £)

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日	X5年3月31日
現金預金	0	0	0	450,000
建物	600,000	400,000	600,000	0
減価償却累計額	0	0	180,000	0
利益剰余金	0	200,000	180,000	150,000
(当期: 減価償却費)	0	0	60,000	60,000
(当期: 有形固定資産評価損)	0	200,000	0	0
(当期: 有形固定資産売却益)	0	0	0	90,000

[設例 4-2] 固定資産の再評価

P社の国際財務報告基準（IFRSs）を適用している在外子会社D2社は、X1年4月1日に建物£500,000を取得し、国際会計基準第16号「有形固定資産」で認められている有形固定資産の再評価を行っている。両社の決算日は3月31日である。

X3年3月31日の建物の再評価額は£480,000である。X2年3月31日及びX4年3月31日の建物の再評価額は帳簿価額と近似しているため、再評価を行っていない。

P社では本実務対応報告をX3年4月1日より適用した。それまで、P社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、建物の再評価額については修正を行っていない。

本実務対応報告の適用にあたり、当該建物の減価償却は、耐用年数10年、残存価額0、定額法で行われるものとする。

1 在外子会社D2社における会計処理

X2年3月31日

減価償却費	£50,000	／	減価償却累計額	£50,000
-------	---------	---	---------	---------

X3年3月31日

減価償却費	£50,000	／	減価償却累計額	£50,000
建物	£480,000	／	建物	£500,000
減価償却累計額	£100,000	／	再評価剰余金	£80,000

X4年3月31日

建物の減価償却

減価償却費(*1)	£60,000	／	減価償却累計額	£60,000
再評価剰余金(*2)	£10,000	／	利益剰余金	£10,000

(*1) 再評価後建物簿価£480,000 / 残存耐用年数8年 = £60,000

(*2) 再評価剰余金に係る減価償却費相当額£80,000 / 8年 = £10,000

抜粋精算表（単位：£）

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
建物	500,000	480,000	480,000
減価償却累計額	50,000	0	60,000
利益剰余金	50,000	100,000	150,000
再評価剰余金	0	80,000	70,000
(当期：減価償却費)	50,000	50,000	60,000

2 P社における固定資産の再評価に係る連結修正仕訳

X2年3月31日及びX3年3月31日

仕訳なし

X4年3月31日（本実務対応報告の適用初年度）

期首における建物の再評価の戻入れ

建物	£500,000	建物	£480,000
再評価剰余金	£80,000	減価償却累計額	£100,000

建物の減価償却の修正

減価償却累計額	£60,000	減価償却費(*1)	£60,000
利益剰余金	£10,000	再評価剰余金(*2)	£10,000
減価償却費(*3)	£50,000	減価償却累計額	£50,000

(*1) 再評価後建物簿価£480,000 / 残存耐用年数8年 = £60,000

(*2) 再評価剰余金に係る減価償却費相当額£80,000 / 8年 = £10,000

(*3) 再評価前建物の取得原価£500,000 / 耐用年数10年 = £50,000

連結修正仕訳反映後の抜粋精算表（単位：£）

	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
建物	500,000	480,000	500,000
減価償却累計額	50,000	0	150,000
利益剰余金	50,000	100,000	150,000
再評価剰余金	0	80,000	0
(当期：減価償却費)	50,000	50,000	50,000

以上