

公表基準等の解説

改正実務対応報告第 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」等の解説

ASBJ 専門研究員 さんのみや ともひろ
三宮 朋広

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 29 年 3 月 29 日に、改正実務対応報告第 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」及び改正実務対応報告第 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」（以下合わせて「本実務対応報告」という。）を公表した¹。本稿では、本実務対応報告の概要を紹介する。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 27 年 11 月に開催された第 324 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、国内子会社及び国内関連会社（以下「国内子会社等」という。）が指定国際会計基準（「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 93 条に規定する指定国際会計基準をいう。以下同じ。）を適用している場合の連結財務諸表作成における取扱いの検討を求める提言がなされ、審議を行うこととなった。

審議にあたっては、国内子会社等が「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。）を適用している場合の連結財務諸表作成における取扱いについても検討を行っている。

III. 本実務対応報告の概要

本実務対応報告では、指定国際会計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国内子会社等を実務対応報告第 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。）、及び実務対応報告第 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。）の対象範囲に含めることとしている。

これは、実務対応報告第 18 号及び実務対応報告第 24 号が開発されたときに国内子会社等が国際財務報告基準（IFRS）を適用することは想定されていなかったことのほか、実務対応報告第 18 号及び実務対応報告第 24 号が在外子会社及び在外関連会社に国際財務報告基準（IFRS）の利用を認めた趣旨²を踏まえたものである。

1 本実務対応報告の全文については、ASBJ のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2017/2017-0329.html）を参照のこと。

また、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国内子会社等についても、同様の理由により実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号の対象範囲に含めることとしている。

この結果、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国内子会社等が、実務対応報告第18号における「連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一」の当面の取扱い及び実務対応報告第24号における「持分法適用関連会社の会計処理の統一」の当面の取扱いを適用する場合には、一定の修正（のれんの償却等）を前提に、それらの連結財務諸表を連結決算手続上利用することができることとなる。

今回の改正における対象範囲は、国内子会社等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」としている。当該開示には、有価証券報告書提出会社の保証会社に該当する国内子会社等が、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有価証券報告書提出会社の有価証券報告書により開示している場合を含むとされている。また、「当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合」も対象範囲に含むとされているが、これ

は、会社法に基づく連結計算書類の作成時点において、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当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合を想定していると考えられる。

今回の改正により、実務対応報告18号及び実務対応報告第24号における「当面の取扱い」の対象範囲は、【図表1】のようになる。

【図表1】

（改正実務対応報告第18号における「当面の取扱い」の対象範囲）

- 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³
- 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（当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。）

（改正実務対応報告第24号における「当面の取扱い」の対象範囲）

- 在外関連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⁴
- 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（当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。）

2 実務対応報告第18号では、「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。」と記載されている。

3 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とされている。

4 ここでいう在外関連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、持分法の適用上利用するために内部的に作成されたものが含まれるとされている。

なお、これらの国内子会社を実務対応報告第18号の対象範囲に含めたことから、実務対応報告第18号の表題を、「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」から「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」に変更している。

IV. 適用時期等

本実務対応報告は、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としている。ただし、改正された実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号の公表日以後、適用することができる。

なお、改正された実務対応報告第18号及び実務対応報告第24号の適用初年度の前から、国内子会社等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、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、当該適用初年度に「連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一」及び「持分法適用関連会社の会計処理の統一」の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としている。

V. 修正項目に関する検討

審議の過程において、ASBJでは、平成18年の実務対応報告第18号の公表から本実務対応報告の検討時点までの間に、新規に公表又は改正された国際財務報告基準（IFRS）及び米

国会計基準を対象に、修正項目として追加する項目の有無について主に以下を中心に検討を行っている。

- ① 国際財務報告基準第9号「金融商品」における、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動に関するノンリサイクリング処理⁵
- ② 米国会計基準 会計基準更新書第2016-01号「金融商品—総論（サブトピック825-10）：金融資産及び金融負債に関する認識及び測定」における、株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理⁶

ASBJでは、現在、これらを修正項目とする場合の実務対応の可否等を検討中であり、市場関係者に対してアウトリーチを行った後、速やかに対応を図る予定である。

5 当該取扱いは、2018年1月1日以後開始する事業年度から適用される。

6 当該取扱いは、公開企業は2017年12月15日より後に開始する事業年度から、その他の企業は2018年12月15日より後に開始する事業年度から適用される。