

Management IPO Russia insurance Corporate Classification
 Impairment Advisory Myanmar ASEAN UK Insurance ASEAN
 Vietnam Tax IFRS **Audit** China Security Tax Inquiry IFRS
 ENERGY IFRS **GLOBAL** EMA IPO Pension insurance Security
 Japan **Cambodia** GLOBAL ASEAN
 Healthcare Advisory
Practical Issues Task Force No.18
 Forward Looking Specialist Russia
India UK IFRS **Tax** UK Cyber Security China
 Turkey Japan **Singapore** GLOBAL Vietnam IFRS
 ENERGY Hong Kong IFRS Middle Market Management IPO Insurance Global CSR
China Global **Germany** Turkey ENERGY Thailand
 CSR ENERGY **Integrated Offer** IFRS China Corporate EMA **Integrated Reporting**
 Insurance Russia IPO **Human Resource Management** Myanmar China
 Economic IFRS **Corporate** Thailand ASEAN CSR **Data & Analytics** IFRS Cyber
 IT Tax Taiwan **Global** Japan **Advisory** Myanmar **Mya**
 CSR Taiwan **Myanmar** Taiwan **Korea** Malaysia IFRS accounting Korea EMA ENERGY GL
 ENERGY insurance IPO M&A ASEAN Vietnam **China** CSR Singapore
 Advisory Global Management Brazil **Advisory** Risk Americas
 ASEAN Singapore UK Thailand IFRS Malaysia ENERGY
Corporate Governance
 HOSPITALITY Turkey India malaysia China Economic IFRS
 Indonesia IFRS Management Tax **GLOBAL** Japan Korea Integrated Reporting
 Audit insurance Vietnam

Volume
12

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」の改正

有限責任 あずさ監査法人 会計・審査統括部

シニアマネジャー 中根 正文

企業会計基準委員会（ASBJ）は平成27年3月26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の会計処理に関する当面の取扱い」を公表しました。

今回の改正の対象である、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」は、平成18年に公表された後、平成22年に1度改正されており、今回は2度目の改正ということになります。

本稿では、今回の改正によって実務対応報告第18号のうち、どの定めが、どのように改正されたについて解説を行います。なお、本稿では、今回の改正前のものを「改正前の実務対応報告第18号」、改正後のものを「平成27年改正実務対応報告第18号」と呼んで区別することとしますが、改正前後に関係なく両者に該当する定めについて言及する場合には、単に「実務対応報告第18号」と呼ぶこととします。また、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを、あらかじめお断りいたします。



なかね まさふみ
中根 正文
有限責任 あずさ監査法人
会計・審査統括部
シニアマネジャー

【ポイント】

- 今回の改正は、日本基準に従って連結財務諸表を作成し、在外子会社を有する会社に関連する。また、実務対応報告第24号も変更されることにより、在外関連会社にも関連する。
- のれんの償却について、在外子会社・在外関連会社がのれんを償却していない場合に限り修正するよう改正されている。
- 少数株主損益の会計処理について、連結会計基準が改正され、国際的な会計基準との差異がなくなったため、修正項目から除外されている。
- 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、文言の明確化が図られている。
- 今回の改正は、原則、平成27年4月1日以降に開始する連結会計年度の期首から適用するが、早期適用もできる。また、のれんに対する経過措置がある。
- 最近のIFRSの開発動向を踏まえ、修正項目に新たに追加すべきものについて、今後、検討を行う予定とされている。

I 改正によって影響を受ける範囲

実務対応報告第18号は、日本基準を用いて連結財務諸表を作成する際の、在外子会社の会計処理に対して適用されます（平成27年改正実務対応報告第18号「目的」参照）。そのため今回の改正は、日本基準に従った連結財務諸表を作成し、在外子会社を有する会社に関連します。

また、後述のⅣで説明するように、実務対応報告第18号の定めを準用している実務対応報告第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）の定めの一部も、変更されることになります。その結果、今回の改正は、日本基準を用いて作成される連結財務諸表上の在外子会社の会計処理のみならず、在外関連会社の会計処理にも関連します。

II 改正前の実務対応報告第18号の概要 —修正5項目

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、親会社およ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こととされています（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）第17項参照）。しかし、実務対応報告第18号は、当面の取扱いとして、在外子会社の財務諸表¹が国際財務報告基準（IFRS）または米国会計基準（U.S. GAAP）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しています。ただし、この当面の取扱いを用いる場合であっても、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とし、具体的に修正対象となる項目を5つ列挙していました²。

III 平成27年改正実務対応報告第18号による改正の概要—3項目を改正

1. 改正対象となる3項目

前掲のⅡで説明した、改正前の実務対応報告第18号が定めていた修正5項目について、平成27年改正実務対応報告第18号において、次のような改正が行われています。

改正前の実務対応報告第18号で定められていた修正5項目	平成27年改正実務対応報告第18号	
	改正の有無と性質	改正の詳しい内容
のれんの償却	改正	本稿Ⅲ 2. 参照
退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理	明確化 (変更ではない)	本稿Ⅲ 4. 参照
研究開発費の支出時費用処理	—	
投資不動産の時価評価および固定資産の再評価	—	
少数株主損益の会計処理	削除	本稿Ⅲ 3. 参照

これらの改正内容について、以下の2. から4. で詳しく解説していきます。

2. のれんの償却に関する取扱い—修正項目の内容を一部改正

改正前の実務対応報告第18号は、前掲Ⅲ 1. の修正5項目の1つとして、のれんの償却を認めないIFRSとU.S. GAAPの処理を連結決算手続上で償却する（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）ための修正を求めていました。

しかし、平成26年1月にU.S. GAAPが改正され、非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになりました。これを受け、平成27年改正実務対応報告第18号は、在外子会社がのれんを償却していない場合に限り修正を求めるように改正されています。

1 ここて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みます。

2 実務対応報告第18号は、これらの修正「項目以外についても、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を行う必要があることに留意する」（この点については、本稿Ⅶで解説しています）とした上で、「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」としています。

3. 少数株主損益の会計処理に関する取扱い

－修正項目の削除

改正前の実務対応報告第18号は、前掲Ⅲ1.の修正5項目の1つとして、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（日本の親会社の連結における従来の処理と同じように）親会社持分相当額となるよう修正することを求めています。

平成25年9月に連結会計基準が改正され、連結財務諸表上、それまでの「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」として表示した上で、「親会社株主に帰属する当期純利益」を区分して内訳表示または付記することとなりました。その結果、「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての国際的な会計基準との差異がなくなったことから、平成27年改正実務対応報告第18号から、この修正項目は削除されています（この削除により、修正項目は改正前の5項目から4項目に減少します）。

4. 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理

－修正項目の明確化

平成27年改正実務対応報告第18号において、前掲Ⅲ1.の修正5項目のうち、「退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」の定め文言が次のように修正されています。

改正前の実務対応報告 第18号	平成27年改正実務対応報告 第18号
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（再測定）をその他の包括利益で認識し、費用処理することなく純資産の部に計上している場合には、連結決算手続上、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、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方法（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を含む。）により、当期の損益とするよう修正する。	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（再測定）をその他の包括利益で認識し、その後費用処理を行わない場合には、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方法（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を含む。）により、当期の損益とするよう修正する。

この改正の理由や背景について、平成27年改正実務対応報告第18号は「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、従来から修正項目としていた部分に限られることの明確化を図るため、所要の改正を行った」と言及するのみですが、ASBJによるこれまでの審議の経緯³を踏まえれば、次のように考えることができます。

すなわち、改正前の実務対応報告第18号の定めは、数理計

算上の差異の発生後、それをまったく費用処理しないIFRSの会計処理を、連結決算手続上で費用処理するように修正することを意図したものと考えられますが、改正前の文言によれば、それ以外の基準間の細かい差異についても、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」に従った会計処理となるように修正を求められるという誤解が生じる可能性があったため、文言の明確化が行われたものと考えられます。

Ⅳ 在外関連会社の会計処理に関する当面の取扱い

実務対応報告第24号は、在外関連会社に対する当面の取扱いとして、実務対応報告第18号の在外子会社に対する当面の取扱いに準じた処理を認めています。平成27年改正実務対応報告第18号の定めが上記のように改正されたため、それを準用する実務対応報告第24号の取扱いも同様に変更されます。

Ⅴ 適用時期等

平成27年改正実務対応報告第18号の適用時期は、次のとおりです。

原則	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。
早期適用	「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いを除き、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。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。

いずれのケースでも、のれんに対する次の経過的な取扱いに従うこととされていますが、連結会計年度中の第2四半期連結会計期間以降に早期適用する場合、連結会計年度の期首に遡って適用することとされています。

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、在外子会社が償却処理を選択したのれんについては、企業結合ごとに次の2つの償却年数のいずれかを選択する。

- ① 連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間
- 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は、当該償却期間（当該償却期間に変更し、変更後の償却期間に基づき将来にわたり償却）

3 たとえば、2014年9月の審議資料の別紙1第10項を参照。 https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20140922/20140922_09.pdf

Ⅵ 今後、実務対応報告第18号への追加が検討される予定の修正項目

実務対応報告第18号は、そのなかで具体的に掲げた修正項目（平成27年改正実務対応報告第18号の場合では4項目）以外についても、「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を行うことを求めています。こうした修正が求められる理由としては、IFRSまたはU.S. GAAP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（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および投資の性格に応じた資産および負債の評価などが挙げられる）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いと考えられるためという点が挙げられています。

実務対応報告第18号が平成18年に策定されて以降、平成22年と平成27年の改正においてそれぞれ1つずつ修正項目の削減がなされた一方で、新たな修正項目の追加は行われていませんが、上記の考え方に該当すると考えられる項目が出てきた場合には、実務対応報告第18号が定める「明らかに合理的でないと認められる場合」として、修正が求められるものと考えられます。

この点、たとえば平成21年に公表されたIFRS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おけるノンリサイクリング処理（以下「資本性金融商品のOCIオプションに関するノンリサイクリング処理」という）は、これに該当するのではないかと考えられます。

ASBJは、平成27年改正実務対応報告第18号の審議過程において、資本性金融商品のOCIオプションに関するノンリサイクリング処理を含むいくつかの項目について、修正項目に追加すべきかを検討したものの、今回の改正では追加を見送っています。ただし、ASBJは、これらを修正項目として追加するか否かについて、今後、検討を行う予定としています。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
会計・審査統括部
シニアマネジャー 中根 正文
TEL: 03-3548-5121（代表番号）
masafumi.nakane@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.