

2019年3月25日

実務対応報告公開草案第57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（案）

2006年（平成18年）5月17日
改正2010年（平成22年）2月19日
改正2015年（平成27年）3月26日
改正2017年（平成29年）3月29日
改正2018年（平成30年）9月14日
最終改正20XX年XX月XX日
企業会計基準委員会

目 的

本実務対応報告は、連結財務諸表の作成において、在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱いを定めることを目的とする。

連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一

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方針は、原則として統一しなければならない（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）。

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（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内子会社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。）又は「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。）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¹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。）には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することが

¹ 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。

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。

それらの場合であっても、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等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²。

(1) のれんの償却 [設例 1]

在外子会社等において、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定期的に償却し、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]

在外子会社等において、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]

在外子会社等において、「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]

在外子会社等において、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。

(5) 資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整 [設例 5]

² 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。

在外子会社等において、資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合には、当該資本性金融商品の売却を行ったときに、連結決算手続上、取得原価と売却価額との差額を当期の損益として計上するよう修正する。また、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の定め又は国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」の定め³に従って減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合には、連結決算手続上、評価差額を当期の損失として計上するよう修正する。

なお、この当面の取扱いに従って、国際財務報告基準、米国会計基準、指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠して作成された在外子会社等の財務諸表を連結決算手続上利用している場合で、当該在外子会社等が会計方針の変更を行うときは、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 10 項から第 12 項に準じた注記を行うことに留意する。

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、経営成績及びキャッシュ・フローの状況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（連結会計基準第 57 項）。

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

³ 国際財務報告基準第 9 号「金融商品」の公表により、国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」における金融資産の減損の定めは削除されているが、本実務対応報告においては、削除される直前の国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」における金融資産の減損の定めに従うことができることとした。

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⁴。

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⁵。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考え方⁶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。

本実務対応報告の公表及び改正の経緯

1997年（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」（2012年（平成24年）3月に監査・保証実務委員会実務指針第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」として改正されている。以下「監査・保証実務委員会実務指針第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・保証実務委員会実務指針第56号の公表後、「退職給付に係る会計基準」（2012年（平成24年）5月に企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」として改正されている。）、「金融商品に係る会計基準」（2006年（平成18年）8月に企業会計基

⁴ 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。

⁵ 2013年（平成25年）に改正された連結会計基準では、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。ただし、親会社株主に帰属する当期純利益が特に重要であることに変更はない。

⁶ 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。

準第 10 号「金融商品に関する会計基準」として改正されている。）、「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」（2008 年（平成 20 年）12 月に企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」として改正されている。）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、2004 年（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。

2010 年（平成 22 年）改正

2010 年（平成 22 年）改正の本実務対応報告（以下「2010 年（平成 22 年）改正実務対応報告」という。）では、2009 年（平成 21 年）12 月の企業会計基準第 24 号の公表により、会計方針の変更に関する遡及適用の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等に伴う所要の改正を行った。

2015 年（平成 27 年）改正

米国においては 2014 年（平成 26 年）1 月に、FASB Accounting Standards Codification（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。）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ったことに伴う見直しを行った。FASB-ASC Topic 350 では、のれんを償却する場合には、10 年間、又はより短い期間で償却することが適切であるときには 10 年より短い期間の定額法により償却するものとされている。これを受けて、2015 年（平成 27 年）改正の本実務対応報告（以下「2015 年（平成 27 年）改正実務対応報告」という。）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」に関する取扱いの改正を行うとともに、2015 年（平成 27 年）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 2014 年（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、実務上の便宜から、経過的な取扱いを設けた。

また、2013 年（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、「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に伴う所要の改正を行った。

さらに、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。

2017年（平成29年）改正

2015年（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、国内子会社が指定国際会計基準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。

検討の結果、2006年（平成18年）に本実務対応報告が公表されたときに国内子会社が国際財務報告基準を適用することは想定されていなかったことのほか、本実務対応報告が在外子会社に国際財務報告基準の利用を認めた趣旨を踏まえ、2017年（平成29年）改正の本実務対応報告（以下「2017年（平成29年）改正実務対応報告」という。）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を本実務対応報告の対象範囲に含めることとした。また、当委員会が公表した修正国際基準を国内子会社が適用する場合に関しても、同様に本実務対応報告の対象範囲に含めることとした。

なお、これらの国内子会社を本実務対応報告の対象範囲に含めたことから、本実務対応報告の表題を、「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。

2018年（平成30年）改正

2006年（平成18年）の本実務対応報告の公表から2018年（平成30年）改正の本実務対応報告（以下「2018年（平成30年）改正実務対応報告」という。）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及び米国会計基準を対象^(注)に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行った。

審議においては、「本実務対応報告の考え方」に基づき、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点や実務上の実行可能性の観点に加えて、子会社における取引の発生可能性や子会社において発生する取引の連結財務諸表全体に与える重要性の観点等から検討を行い、その結果、資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整を修正項目として追加することとした。

(注) 国際財務報告基準第16号「リース」、国際財務報告基準第17号「保険契約」及び米国会計基準会計基準更新書第2016-02号「リース」を除く。

2019年改正

2018年（平成30年）改正実務対応報告において検討の対象から除かれていた、国際財務報告基準第16号「リース」及び米国会計基準会計基準更新書第2016-02号「リース」を対象に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行った。

審議においては、「本実務対応報告の考え方」に基づき、これらの会計基準の基本的な考え方が我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点から検討を行った結果、新たな修正項目の追加は行わないこととした。

適用時期等⁷

- (1) 2015年（平成27年）改正実務対応報告は、2015年（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。ただし、今回の改正により削除された「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いを除き、2015年（平成27年）改正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。

なお、2015年（平成27年）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2014年（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、企業結合ごとに以下のいずれかの方法を適用する。

- 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。

2015年（平成27年）改正実務対応報告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。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。

- (2) 2017年（平成29年）改正実務対応報告は、2017年（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する。ただし、2017年（平成29年）改正実務対応報告の公表日以後、適用することができる。

なお、2017年（平成29年）改正実務対応報告の適用初年度の前から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」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。

- (3) 2018年（平成30年）改正実務対応報告の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。

⁷ 2006年（平成18年）公表の本実務対応報告及び2010年（平成22年）改正実務対応報告の適用時期等については、2018年（平成30年）改正実務対応報告の公表時に削除している。

- ① 2019年（平成31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。
 - ② ①の定めにかかわらず、2018年（平成30年）改正実務対応報告の公表日以後最初に終了する連結会計年度及び四半期連結会計期間において適用することができる。
 - ③ ①の定めにかかわらず、2020年4月1日以後開始する連結会計年度の期首又は在外子会社等が初めて国際財務報告基準第9号「金融商品」を適用する連結会計年度の翌連結会計年度の期首から適用することができるものとする。なお、2019年（平成31年）4月1日以後開始する連結会計年度以降の各連結会計年度において、2018年（平成30年）改正実務対応報告を適用していない場合、その旨を注記する。
 - ④ 2018年（平成30年）改正実務対応報告の適用初年度においては、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。ただし、会計方針の変更による累積的影響額を当該適用初年度の期首時点の利益剰余金に計上することができるものとする。この場合、在外子会社等において国際財務報告基準第9号「金融商品」を早期適用しているときには、遡及適用した場合の累積的影響額を算定する上で、在外子会社等において国際財務報告基準第9号「金融商品」を早期適用した連結会計年度から2018年（平成30年）改正実務対応報告の適用初年度の前連結会計年度までの期間において資本性金融商品の減損会計の適用を行わず、2018年（平成30年）改正実務対応報告の適用初年度の期首時点で減損の判定を行うことができる。
 - ⑤ 2018年（平成30年）改正実務対応報告の公表日以後最初に終了する四半期連結会計期間に2018年（平成30年）改正実務対応報告を早期適用し、会計方針の変更による累積的影響額を適用初年度の利益剰余金に計上する場合、会計方針の変更による累積的影響額を早期適用した四半期連結会計期間の期首時点ではなく連結会計年度の期首時点の利益剰余金に計上する。

また、早期適用した連結会計年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表においては、早期適用した連結会計年度の四半期連結財務諸表（比較情報）について2018年（平成30年）改正実務対応報告の定めを当該早期適用した連結会計年度の期首に遡って適用する。
- (4) 2019年改正の本実務対応報告は、公表日以後適用する。

議 決

(省 略)

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 社の国際財務報告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 社では国際財務報告基準第 3 号「企業結合」を適用し、当該のれんの償却を行っていない。両社の決算日は 3 月 31 日である。なお、A 社は当該企業結合における被取得企業の非支配持分を被取得企業の識別可能純資産の比例持分額で測定する方法を選択している。

- ① 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。）
- ② 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 A 社におけるのれんに関する処理の修正を行っていない。
- ③ 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。

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」に従い、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ず、利益剰余金に振り替えている。両社の決算日は3月31日である。

- ① X2年3月31日に、数理計算上の差異£20,000をその他の包括利益で認識し、費用処理を行わず、利益剰余金に振り替えている。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。
- ② 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B社における数理計算上の差異について修正を行っていない。
- ③ 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以内の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

| | | | |
|--------------------------|---------|-------------------------------|---------|
| 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益) | £20,000 | 退職給付引当金 | £20,000 |
| 利益剰余金 | £20,000 | 退職給付に係る調整累計額 (その他の包括利益累計額) | £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）

期首の退職給付に係る調整累計額（その他の包括利益累計額）の修正

| | | | |
|---------------------------------------|---------|-------|---------|
| 退職給付に係る調整累計額 (その他の包括利益累計額) (*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、退職給付に係る調整累計額（その他の

包括利益累計額) 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 | / | 退職給付に係る調整額 (その他の包括利益) | £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。

- ① 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。）
- ② 開発費は5年で定額法により償却している。
- ③ 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。
- ④ 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、C社で計上された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。

- ① 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。
- ② X5年3月31日に建物を£450,000で売却した。
- ③ 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D1社における投資不動産については修正を行っていない。
- ④ 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。

- ① 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。
- ② 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、D2社で計上された建物の再評価額については修正を行っていない。
- ③ 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 |

【設例 5】 資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整

P 社の国際財務報告基準を適用している在外子会社 E 社は、X1 年 4 月 1 日に株式を€100,000 で取得した。E 社は当該株式に国際財務報告基準第 9 号「金融商品」で認められている公正価値の事後的な変動を包括利益計算書のその他の包括利益に表示する方法を選択し、売却損益及び減損損失の累計額をその他の包括利益累計額に表示している。両社の決算日は 3 月 31 日である。

- ① X2 年 3 月 31 日の株式の公正価値は€40,000 であった（P 社において本実務対応報告の適用にあたり減損処理が必要と判断された。）。
- ② X3 年 3 月 31 日の株式の公正価値は€80,000 であった。
- ③ X3 年 4 月 1 日に株式を€80,000 で売却した。

1 在外子会社 E 社における会計処理

X1 年 4 月 1 日

| | | | | |
|--------|----------|---|----|----------|
| 投資有価証券 | €100,000 | / | 現金 | €100,000 |
|--------|----------|---|----|----------|

X2 年 3 月 31 日

| | | | | |
|--------------|---------|---|--------|---------|
| その他の包括利益(*1) | €60,000 | / | 投資有価証券 | €60,000 |
|--------------|---------|---|--------|---------|

(*1) 取得原価€100,000－X2 年 3 月 31 日の株式の公正価値€40,000＝€60,000

X3 年 3 月 31 日

| | | | | |
|------------|---------|---|----------|---------|
| 投資有価証券(*2) | €40,000 | / | その他の包括利益 | €40,000 |
|------------|---------|---|----------|---------|

(*2) X3 年 3 月 31 日の株式の公正価値€80,000－X2 年 3 月 31 日の株式の公正価値€40,000＝€40,000

X3 年 4 月 1 日

| | | | | |
|------|---------|---|--------|---------|
| 現金預金 | €80,000 | / | 投資有価証券 | €80,000 |
|------|---------|---|--------|---------|

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 |
|---------------|----------|----------|----------|
| 現金預金 | 0 | 0 | 80,000 |
| 投資有価証券 | 40,000 | 80,000 | 0 |
| その他の包括利益累計額 | △60,000 | △20,000 | △20,000 |
| （当期：その他の包括利益） | △60,000 | 40,000 | 0 |

2 在外子会社 E 社が資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整に係る P 社の連結修正仕訳

X2年3月31日

| | | | | |
|-----------|---------|---|----------|---------|
| 投資有価証券評価損 | €60,000 | / | その他の包括利益 | €60,000 |
|-----------|---------|---|----------|---------|

X3年3月31日

開始仕訳

| | | | | |
|-------|---------|---|-------------|---------|
| 利益剰余金 | €60,000 | / | その他の包括利益累計額 | €60,000 |
|-------|---------|---|-------------|---------|

X4年3月31日

開始仕訳

| | | | | |
|-------|---------|---|-------------|---------|
| 利益剰余金 | €60,000 | / | その他の包括利益累計額 | €60,000 |
|-------|---------|---|-------------|---------|

株式の売却によるその他の包括利益から損益への修正

| | | | | |
|----------|---------|---|-----------|---------|
| その他の包括利益 | €40,000 | / | 投資有価証券売却益 | €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 |
|----------------|----------|----------|----------|
| 現金預金 | 0 | 0 | 80,000 |
| 投資有価証券 | 40,000 | 80,000 | 0 |
| 利益剰余金 | △60,000 | △60,000 | △20,000 |
| その他の包括利益累計額 | 0 | 40,000 | 0 |
| (当期:投資有価証券売却益) | 0 | 0 | 40,000 |
| (当期:投資有価証券評価損) | 60,000 | 0 | 0 |
| (当期:その他の包括利益) | 0 | 40,000 | △40,000 |

2015年（平成27年）改正実務対応報告の公表による他の会計基準等についての修正

2015年（平成27年）改正実務対応報告により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

(1) 企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」

① 第9項

同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社（その子会社を含む。）及び持分法を適用する被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続会計方針は、原則として統一する。

② 第25項

（会計処理の原則及び手続会計方針の統一）

連結原則では持分法を適用するにあたり、投資会社及び被投資会社の会計処理の原則及び手続については統一すべきか否かが明示されていなかったが、本会計基準では同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社及び被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続会計方針は、連結子会社の場合と同様に、これを原則として統一することとした。会計処理の原則及び手続会計方針の統一が被投資会社の財務諸表上で行われていない場合には、持分法の適用に際して、これを統一するための修正を行うこととなる。

なお、連結会計基準では親会社及び子会社の会計処理の統一にあたり、より合理的な会計処理の原則及び手続会計方針を選択すべきであり、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられるとされているため、投資会社の会計処理をその連結子会社の会計処理に合わせている場合には、被投資会社の会計処理についても、当該連結子会社に合わせるものとなる（第9項参照）。

③ 第26項

持分法の適用に際しては、重要性の原則が適用されることとなる。したがって、持分法のための被投資会社の財務諸表の修正、投資会社及び持分法を適用する被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続会計方針の統一、のれんの処理、未実現損益の消去等に関して、重要性が乏しいものについては、これらの修正又は処理等を行わないことができる。

(2) （削 除）

2017年（平成29年）改正実務対応報告の公表による他の会計基準等についての修正

2017年（平成29年）改正実務対応報告により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分を示す。）。

(1) 企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」

第27項第2段落

在外子会社が所在地国の法令に従い納付する税金については、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成される場合、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」に基づき、当該財務諸表を連結決算手続上利用できるものと整理されているため、当該税金は、IFRS又は米国会計基準に従って処理されることが考えられる。

(2) 実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」

5 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理

在外子会社における排出量取引の会計処理についても、原則として、本実務対応報告が適用される。ただし、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」における「当面の取扱い」によっている場合には、この限りではない。

以 上