

【参考】実務対応報告第 18 号（平成 22 年 2 月改正）からの改正点
※以下では、改正部分に下線又は取消線を付して示している。

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

平成 18 年 5 月 17 日
改正平成 22 年 2 月 19 日
最終改正平成 27 年 3 月 26 日
企業会計基準委員会

~~本実務対応報告は、平成 24 年 5 月 17 日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。~~

~~・企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（平成 24 年 5 月 17 日公表）~~

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。

本実務対応報告の公表及び改正の経緯

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」（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「監査委員会報告監査・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、監査委員会報告監査・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」（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」（平成 18 年 8 月に企業会計基準第 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」（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（IFRS）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。

平成 22 年改正

また平成 22 年改正の本実務対応報告 (以下「平成 22 年改正実務対応報告」という。) では、平成 21 年 12 月の企業会計基準第 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。) 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。

平成 18 年公表の実務対応報告 (以下「平成 18 年実務対応報告」という。) 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。

平成 22 年改正の実務対応報告 (以下「平成 22 年改正実務対応報告」という。) は、第 195 回企業会計基準委員会に出席した委員 10 名全員の賛成により承認された。

平成 27 年改正

米国においては平成 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、平成 27 年改正の本実務対応報告 (以下「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、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、平成 25 年 9 月に改正された企業会計基準第 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。) 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。

なお、審議の過程では、本実務対応報告を平成 18 年に公表した後に新規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の主なものについて、修正項目に追加すべき項目があるか否かの検討を行った。この結果、国際財務報告基準第 9 号「金融商品」(以下「IFRS 第 9 号」という。)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等を修正項目へ追加するかどうかを検討されたが、IFRS 第 9 号については、現状、欧州及び米国の在外子会社では基本的に用いられておらず、影響が少ないと考えられること、及び我が国の会計基準に共通する考え方と異なる場合に他の修正項目等との整合性を図った上で修正項目とするか否か等を整理することには時間を要することから、平成 27 年改正実務対応報告では、当面の対応として、米国の非公開会社におけるのれんに関する会計基準の改正のみを対象とすることとした。なお、IFRS 第 9 号における、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等を修正項目として追加するか否かについて、今後、検討を行う予定である。

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¹。

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。

(1) のれんの償却 [設例 1]

在外子会社におけるおいて、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（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。

~~(5) (削除)~~

~~(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。~~

なお、この当面の取扱いに従って、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在外子会社の財務諸表を連結決算手続上利用している場合で、当該在外子会社が会計方針の変更を行うときは、企業会計基準第 24 号第 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³。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⁴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。

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。

³ 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。

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) 平成 18 年公表の本実務対応報告（以下「平成 18 年実務対応報告」という。）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平成 18 年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、平成 18 年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⁵。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⁶。

~~(3) (削除)~~

~~(4)(3) 平成 22 年改正実務対応報告の適用時期は、企業会計基準第 24 号と同様とする。~~

~~(4) 平成 27 年改正実務対応報告は、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、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、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~~

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。

⁶ 平成 18 年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、それぞれ平成 18 年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。

き将来にわたり償却する。

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、連結会計年度の期首に遡って適用する。

議 決

平成 18 年実務対応報告は、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。

平成 22 年改正実務対応報告は、第 195 回企業会計基準委員会に出席した委員 10 名全員の賛成により承認された。

平成 27 年改正実務対応報告は、第 308 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。

平成 22 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

平成 22 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) 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」

——注 3

——「当面の取扱い」における実務対応報告第 18 号に準じる方法によった場合、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ときには、当面の間、それらを持分法の適用上利用することができる。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、この場合においても、当該財務諸表を国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠するための修正を行うにあたり、重要性が乏しい項目については修正を行わないことができる。また、のれんの償却をはじめとする実務対応報告第 18 号に定める 56 項目の修正を行うにあっても、重要性が乏しい項目については修正を行わないことができる。

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 社では米国会計基準国際財務報告基準第 3 号「企業結合」における 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—のれんその他」(当初、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」として公表)を適用し、当該のれんの償却はを行っていない。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 社は監査委員会報告第 56 号に基づいて連結決算手続を行い、A 社におけるのれんについては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。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」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、その後費用処理することなく純資産の部に計上しているを行わず、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、費用処理することなく純資産の部の利益剰余金に計上したを行わず、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社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、B社における数理計算上の差異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、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(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。

- 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社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、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(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。

- 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社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、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(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。

- 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社は監査委員会報告第56号に基づいて連結決算手続を行い、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

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

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) 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」

① 目的

平成 9 年 6 月に企業会計審議会によって改訂された「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）においては、投資会社及び持分法を適用する関連会社（以下「持分法適用関連会社」という。）が採用する会計処理の原則及び手続について、統一すべきか否かが明示されていないものの、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という。）では、「連結原則は会計処理基準の統一を要求していない」（平成 21 年改正前の持分法実務指

針第 36 項) ことを前提として、「同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社及び持分法を適用する関連会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一することが望ましい」(平成 21 年改正前の持分法実務指針第 5 項)とされていた。これは、関連会社に持分法を適用する際には、企業集団の姿を適切に表現するため、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社及び当該関連会社が採用する会計処理の原則及び手続は、連結子会社の場合と同様に、原則として統一すべきであるが、他に支配株主又は合弁相手が存在するため、関連会社に投資会社の会計方針を採用させることが困難な場合もあること、また、持分法適用時に修正を行うことは実務上、煩瑣であることなどに配慮を行ったためであると考えられている(平成 21 年改正前の持分法実務指針第 36 項参照)。

しかしながら、当委員会において平成 20 年 3 月 10 日に公表した企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」(以下「持分法会計基準」という。)では、持分法適用関連会社が採用する会計処理の原則及び手続についても、従来の取扱いが改められ、原則として投資会社と統一することとされた。

本実務対応報告では、持分法会計基準における上記の定めに係る対応として、従来の取扱いから原則として統一することとなる場合の実務負担や、連結子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取扱いとの関係を踏まえた上で、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにすることとした。また、持分法会計基準の公表に伴う会計方針の変更に際し、同基準の適用初年度において、持分法の適用上必要とされる会計処理についても示すこととした。

- ② 以下の記載箇所に含まれる「会計処理の原則及び手続」を「会計方針」とする。
原則的な取扱い、本実務対応報告の考え方(1) 第 2 段落、同(2)、同(3)及び同(4)。
- ③ 当面の取扱い 第 1 段落
投資会社及び持分法適用関連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にあたっては、原則的な取扱いによるほか、当面の間、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第 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」(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・保証実務委員会報告監査・保証実務委員会実務指針第 56 号」という。)に定める会計処理の統一に関する取扱いに準じて行うことができるものとする。
- ④ 以下の記載箇所に含まれる「監査・保証実務委員会報告第 56 号」を「監査・保証実務委員会実務指針第 56 号」とする。
当面の取扱い 第 3 段落、本実務対応報告の考え方(1)及び(2)。
- ⑤ 本実務対応報告の考え方(1)第 1 段落に含まれる「(持分法実務指針第 5 項)」を「(平成 21 年改正前の持分法実務指針第 5 項)」とする。
- ⑥ 注 3
「当面の取扱い」における実務対応報告第 18 号に準じる方法によった場合、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

るときには、当面の間、それらを持分法の適用上利用することができる。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、この場合においても、当該財務諸表を国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠するための修正を行うにあたり、重要性が乏しい項目については修正を行わないことができる。また、のれんの償却をはじめとする実務対応報告第 18 号に定める 54 項目の修正を行うにあっても、重要性が乏しい項目については修正を行わないことができる。

⑦ 適用時期等(3)②

持分法適用関連会社において、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することなく純資産の部に計上しているときには、過年度に純資産の部に計上された数理計算上の差異については、全額が過年度において、~~企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」~~に従い、損益として修正されているものとして取り扱う〔設例 3〕。

⑧ 適用時期等(4)を削除する。

⑨ 設 例

〔設例 1〕 本実務対応報告の適用初年度におけるのれんの償却に係る修正

P 社の米国会計基準を適用している在外関連会社 A 社（持分比率は 30%）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」（現在は、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」に含まれている。）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。

（以下 略）

〔設例 3〕 本実務対応報告の適用初年度での退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理に係る修正

P 社の国際財務報告基準（IFRS）を適用している在外関連会社 C 社（持分比率は 30%）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、その後費用処理することなく純資産の部の利益剰余金で計上しているを行わずに、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 C 社が各期に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の利益剰余金で計上したを行わず、利益剰余金に振り替えている数理計算上の差異は次のとおりであった。なお、借方差異を、正の金額で表している。

決算期	<u>その他の包括利益</u> で認識し、
-----	-----------------------

	費用処理することなく純資産の部の利益剰余金で計上した を行わずに、 利益剰余金に振り替えている 数理計算上の差異
X2年3月期	£ 50,000
X3年3月期	£ 80,000
X4年3月期	£ △20,000
X5年3月期	£ 30,000

(中 略)

- ④ 数理計算上の差異に係る修正を除き、持分法に関連する仕訳がすでに行われているものとする。また、P社の持分法の適用にあたり、C社がその他の包括利益で認識し、費用処理することなくC社の純資産の部の利益剰余金に計上されたを行わず、利益剰余金に振り替えている数理計算上の差異に対応する持分額については、P社においても、その他の包括利益で認識され、費用処理することなく純資産の部の利益剰余金に計上されているを行わず、利益剰余金に振り替えているものとする。

(中 略)

1. 原則的な方法 (実務対応報告第18号に定める方法)

P社における数理計算上の差異に係る持分法仕訳

(中 略)

(2) X5年3月31日 (本実務対応報告の適用初年度の期末) (単位：千円)

(借)退職給付に係る調整累計額 (その他の包括利益累計額)	1,800	(貸)利益剰余金	1,800
		(貸)退職給付に係る調整額	
(借)持分法投資損益	660	持分法適用会社に対する 持分相当額 (その他の包括利益)	660

(*) 上記の仕訳の説明 (便宜上、C社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。) 費用処理することなくを行わず、利益剰余金で計上された額に振り替えられた額の修正及び未認識数理計算上の差異の費用処理

(C社の個別財務諸表上で修正する仕訳) (単位：ポンド)

(借)退職給付に係る調整累計額 (その他の包括利益累計額)	30,000	(貸)利益剰余金(*1)	30,000
(借)退職給付費用(*2)	11,000	(貸)退職給付に係る調整額 (その他の包括利益)	11,000

(*1) 関連会社C社の財務諸表上、当期に費用処理されることなくを行わず、純資産の部の利益剰余金に計上された振り替えられた数理計算上の差異 £30,000 は、翌期から平均残存勤務期間以内の10年で費用処理する場合には全額が未認識となるため、その他の包括利益累計額とする。

(中 略)

2. 原則的な方法による修正のために必要となる過年度の情報を入手することが極めて困難と認められる場合

(中 略)

P社における数理計算上の差異に係る持分法仕訳

(1) X4年4月1日(本実務対応報告の適用初年度の期首) (単位:千円)

(仕訳なし)

過年度に費用処理することなくを行わず、純資産の部の利益剰余金に計上された振り替えられた数理計算上の差異については、全額が過年度において損益として修正されているものとして取り扱うため、数理計算上の差異に係る調整は不要である。

(2) X5年3月31日(本実務対応報告の適用初年度の期末) (単位:千円)

(借)退職給付に係る調整累計額	1,800	(貸)利益剰余金	1,800
(その他の包括利益累計額)			

関連会社C社の財務諸表上、費用処理することなくを行わず、純資産の部の利益剰余金に計上された振り替えられた数理計算上の差異の修正については、原則的な方法

(1.(2))と同様となる。

数理計算上の差異を、発生の翌期から平均残存勤務期間以内の10年で費用処理する場合、当期の費用処理に関する調整は不要となる(翌期以降は調整が必要となる。)

以 上