

「連結会計」シリーズ (7)

# 第7回 在外子会社・関連会社

公認会計士 さかきばら 榎原 まさし 征志

## 1. はじめに

連結会計に関連する会計基準等は多岐にわたり、また、連結の範囲、連結決算日、投資と資本の相殺消去等、連結財務諸表における開示等に関して、実務上、論点となることも多いことから、連結会計の主要論点に関する基本的な内容について、解説を連載している。

連結財務諸表の作成に際して、在外子会社等の財務諸表が外貨建てで作成されている場合は円貨建てに換算する必要があるため、本号の第7回では【図表1】の通り、在外子会社等の財務諸表の換算方法に関する基本的な考え方や留意点について解説を行う。また、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ついても解説を行う。

【図表1】 連載テーマ

| 回 | テーマ        | 内容  |
|---|------------|---|
| 7 | 在外子会社・関連会社 | <ul style="list-style-type: none"> <li>在外子会社等の財務諸表の換算</li> <li>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</li> </ul> |

以下は、本号「在外子会社・関連会社」の解説にあたって参照している基準等の一覧であるが、上記の通り、本シリーズでは連結会計の主要論点に関する基本的な内容を解説しており、「在外子会社・関連会社」のテーマに関する論点を網羅していないため、本号に記載されなかった論点は基準等の原文を参照されたい。

- ・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。)
- ・「外貨建取引等会計処理基準」(以下「外貨基準」という。)
- ・会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」(以下「外貨実務指針」という。)
- ・企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」(以下「純資産適用指針」という。)
- ・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。)
- ・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。)
- ・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」(以下「実務対応報告第18号」という。)
- ・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。)
- ・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「過年度遡及会計基準」という。)

- ・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監査上の取扱い」(以下「実務指針第56号」という。)

## 2. 在外子会社等の財務諸表の換算

### (1) 在外子会社等の財務諸表の換算

連結財務諸表の作成又は持分法の適用にあたり、外国にある子会社又は関連会社の外国通貨で表示されている財務諸表項目の換算は、次の方法によることとされている。

#### ① 資産及び負債

資産及び負債については、決算時の為替相場による円換算額を付する(外貨基準31)。

資本連結手続上、在外子会社の資産及び負債の時価評価によって生じた簿価修正額とそれに対応して計上した繰延税金資産及び繰延税金負債は、在外子会社の個別財務諸表上の他の資産及び負債と同様に、每期決算時の為替相場により円換算する。また、在外子会社の資本連結手続において相殺消去の対象となる子会社の個別財務諸表上の資本の額は、支配獲得時の為替相場により換算する。

つまり、評価差額の換算は、全面時価評価法により資産及び負債の時価評価を支配獲得時に一度だけ行う

ため、親会社持分と非支配株主持分を合計した全体の持分に係る評価差額が支配獲得時の為替相場により円換算されることになる。このため、株式の追加取得又は一部売却があっても、当該会社が連結子会社である限り、その個別財務諸表に計上される評価差額は、資本項目であるから外貨額及び円換算額とも固定され、資本連結手続において、親会社持分と非支配株主持分に配分されることになる（外貨実務指針37項）。

## ② 資本（純資産）

親会社による株式の取得時における資本に属する項目については、株式取得時の為替相場による円換算額を付する。親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目については、当該項目の発生時の為替相場による円換算額を付する（外貨基準三2）。

具体的には、取得時における株主資本及び評価・換算差額等に属する項目並びに子会社の資産及び負債の評価差額については、支配獲得時の為替相場により換算する。親会社による株式の取得後に生じた株主資本に属する項目については、当該項目の発生時の為替相場による円換算額を付し、親会社による株式の取得後に生じた評価・換算差額等に属する項目については、決算時の為替相場による円換算額を付する（外貨実務指針36項、純資産適用指針7項）。

在外子会社等において支払配当金が配当決議日に現地通貨により記録されている場合には、財務諸表項目の換算に際し、支払配当金は当該配当決議日の為替相場により円換算する。この結果、その配当財源である利益剰余金の円換算に用いられた発生時の為替相場と配当決議日の為替相場から生ずる差額は、連結財務諸表上、利益剰余金に含まれるとともに同額が為替換算調整勘定として計上され、当該子会社等の株式が売却又は清算されるときまで残存する。

具体的な換算方法は、例えば、取締役会で配当決議を行う国に所在する在外子会社等において決算日に配当宣言が行われる場合には、当該決算日の為替相場により円換算する。また、株主総会で配当決議を行う国に所在する在外子会社等については、親会社が繰上方式で配当を計上する場合には親会社の決算日の為替相場により円換算し、繰上方式を採用しない場合には剰余金の配当が確定した日の為替相場により円換算する。いずれの場合でも、親会社はその受取配当金を同様の換算方法により計上しているため、円換算額は一致する。

なお、親会社が未収配当金を計上した後の為替相場の変動の影響は、親会社において為替差損益として計上することになる（外貨実務指針44項）。

## ③ 収益及び費用

収益及び費用については、原則として期中平均相場による円換算額を付する。ただし、決算時の為替相場による円換算額を付することを妨げない。なお、親会社との取引による収益及び費用の換算については、親

会社が換算に用いる為替相場による。この場合に生じる差額は当期の為替差損益として処理する（外貨基準三3）。

## ④ 換算差額の処理

換算によって生じた換算差額については、為替換算調整勘定として貸借対照表の資本の部に記載する（外貨基準三4）。

為替換算調整勘定は株式所有比率に基づき、親会社持分割と非支配株主持分割とに区分できる。親会社持分割は原則として連結貸借対照表の純資産の部に為替換算調整勘定として計上される。ただし、株式の追加取得があった場合には、投資額は追加取得時の為替相場で換算されるから、非支配株主持分に含まれていた為替換算調整勘定相当額は親会社の投資と自動的に相殺されるため、連結貸借対照表の為替換算調整勘定には計上されないことになる。非支配株主持分割は非支配株主持分に振り替えられ、連結貸借対照表の非支配株主持分に含めて計上される（外貨実務指針41項）。

## (2) 非支配株主持分の計算方法（外貨実務指針39項）

為替換算調整勘定を含む資本のうち非支配株主持分割相当額を非支配株主持分に振り替える結果、非支配株主持分は、資本のうち非支配株主持分割相当額を決算時の為替相場で換算した場合と同様の結果となる。

具体的には、非支配株主持分は全面時価評価法により評価差額を含む在外子会社の現地通貨による資本のうち、非支配株主の持分割相当額を決算時の為替相場により換算した額と一致する。

また、在外子会社が在外孫会社を連結する場合、在外子会社の連結貸借対照表に計上された在外孫会社ののれんは在外子会社の持分に係るものであるため、のれんから生ずる為替換算調整勘定は全額在外子会社の持分として処理し、在外孫会社の非支配株主持分には振り替えない。

## (3) のれん又は負ののれんの計算方法（外貨実務指針40項）

のれん又は負ののれんは、子会社に対する投資と子会社の資本のうち親会社持分との消去差額である。

親会社が在外子会社（財務諸表項目が外国通貨表示）を連結する場合、のれんを原則として支配獲得時（みなし取得日を用いる場合には子会社の決算日（みなし取得日））に当該外国通貨で把握する。また、当該外国通貨で把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算し、のれんの当期償却額については、原則として在外子会社の会計期間に基づく期中平均相場により他の費用と同様に換算する。したがって、為替換算調整勘定はのれんの期末残高とのれん償却額の両方の換算から発生することになる。なお、負ののれんは外国通

貨で把握するが、その処理額は取得時又は発生時の為替相場で換算し負ののれんが生じた事業年度の利益として処理するために為替換算調整勘定は発生しない。

また、在外子会社が在外孫会社を有し、在外子会社が在外孫会社を連結する場合、在外子会社の在外孫会社投資から発生するのれん又は負ののれんは在外孫会社の現地通貨で把握し、在外子会社が現地通貨により連結財務諸表を作成する段階で在外孫会社に係るのれんは決算時の為替相場により換算され、のれん償却額については原則として期中平均相場により換算されることになる。

#### (4) 未実現損益の消去方法（外貨実務指針45項）

連結会社間の棚卸資産の売買及びその他の取引に係る未実現損益は、売却日に売却円で発生する。このため消去すべき未実現損益は、取得時又は発生時の為替相場で換算する。ただし、取得時又は発生時の為替相場に代えて、【図表2】のような合理的な為替相場を使用して、未実現損益を計算することができる。

【図表2】 未実現損益の消去方法

|                      | ①国内会社から在外子会社等に売却した場合  | ②在外子会社等から国内会社に売却した場合                      |
|----------------------|---|---|
| 原則                   | 売却元の売却価格に売却元の利益率を乗じて計算する。   | 売却元の売却価格に売却元の利益率を乗じた外貨額を取引時の為替相場により換算する。  |
| 容認（実務上、原則の方法により難い場合） | 購入先における外貨建資産残高に売却元の利益率を乗じた外貨額に、決算時の為替相場又は購入先での資産保有期間に基づいて計算した平均相場により換算することができる。 | 購入先における円貨建ての棚卸資産残高に売却元の利益率を乗じて計算することができる。 |

#### (5) 在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算と連結方法（外貨実務指針46項）

在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算は、持分法実務指針に基づいて行う。すなわち、在外子会社の財務諸表項目の換算と同様の処理を行い、損益計算書上の当期純損益の持分相当額を持分法による投資損益として連

結損益計算書上の営業外損益の区分に計上するとともに、取得後の利益剰余金の持分相当額について投資勘定と利益剰余金の修正を行う。在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算から生じた為替換算調整勘定の持分相当額は、連結上の為替換算調整勘定として純資産の部に計上する。

#### 【設例】 在外会社の株式の一括取得により持分比率が0%から60%（連結）になった場合

##### 1. 新規取得年度

〈前提条件〉

- ・ P社は米国のS社株式60%をX1年3月31日に9,000円（90ドル）で取得し、S社を連結子会社とした。
- ・ S社の資産のうち土地は80ドル（簿価）であり、その時価はX1年3月31日現在100ドルである。
- ・ 決算時の為替相場は1ドル＝100円である。
- ・ 税効果は考慮しないものとする。
- ・ のれんについては、連結財務諸表の作成上の処理として、連結修正仕訳で計上する方法又はS社修正仕訳で計上する方法の二つの方法が考えられるが、いずれの方法によっても結果は同じとなるため、当設例では前者の方法のみを示している。

〈個別貸借対照表（X1年3月31日）〉

| P社貸借対照表 |        | S社貸借対照表 |        |
|---------|--------|---------|--------|
|         |        | (単位：円)  |        |
| 資産      | 48,000 | 負債      | 30,000 |
| (内数)    |        | 資本金     | 10,000 |
| S社株式    | 9,000  | 資本剰余金   | 5,000  |
|         |        | 利益剰余金   | 3,000  |
|         |        | (単位：ドル) |        |
| 資産      | 120    | 負債      | 50     |
|         |        | 資本金     | 50     |
|         |        | 利益剰余金   | 20     |

**【のれんを連結修正仕訳で計上する方法】**

a. S社の時価評価修正及び円貨換算後の貸借対照表（X1年3月31日）

〈S社修正仕訳〉

- ・土地に係る評価差額の計上

S社の支配獲得日（X1年3月31日）の土地に係る評価差額について、その全額をS社の資本に計上する。

(単位：ドル)

|    |    |       |    |
|----|----|-------|----|
| 土地 | 20 | 評価差額* | 20 |
|----|----|-------|----|

\* 100-80=20

〈S社修正後貸借対照表（X1年3月31日）〉

| 科目   | 外貨  | レート | 円貨     | 科目       | 外貨  | レート | 円貨     |
|------|-----|-----|--------|----------|-----|-----|--------|
| 土地   | 100 | 100 | 10,000 | 負債       | 50  | 100 | 5,000  |
| その他  | 40  | 100 | 4,000  | 資本金      | 50  | 100 | 5,000  |
|      |     |     |        | 利益剰余金    | 20  | 100 | 2,000  |
|      |     |     |        | 評価差額     | 20  | 100 | 2,000  |
|      |     |     |        | 為替換算調整勘定 |     |     |        |
|      |     |     |        | 純資産合計    | 90  | 100 | 9,000  |
| 資産合計 | 140 | 100 | 14,000 | 負債・純資産合計 | 140 | 100 | 14,000 |

(注) 資産及び負債項目は決算時の為替相場で換算し、資本項目はS社支配獲得時の為替相場で換算する。

b. 連結貸借対照表（X1年3月31日）

〈連結修正仕訳〉

- ・P社の投資（S社株式）とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上

S社のX1年3月期の修正後貸借対照表に基づき、P社のS社株式とS社の資本との相殺消去及び非支配株主持分への振替を行い、外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算してのれんに計上する。

|       |       |           |       |
|-------|-------|-----------|-------|
| 資本金   | 5,000 | S社株式      | 9,000 |
| 利益剰余金 | 2,000 | 非支配株主持分*1 | 3,600 |
| 評価差額  | 2,000 |           |       |
| のれん*2 | 3,600 |           |       |

\*1 (5,000+2,000+2,000)×40%=3,600

\*2 {90ドル-(50ドル+20ドル+20ドル)×60%}×100円(決算時レート)=3,600

〈連結貸借対照表（X1年3月31日）〉

|             |        |         |        |
|-------------|--------|---------|--------|
| のれん以外の資産 *1 | 53,000 | 負債*2    | 35,000 |
|             |        | 資本金     | 10,000 |
|             |        | 資本剰余金   | 5,000  |
|             |        | 利益剰余金   | 3,000  |
| のれん         | 3,600  | 非支配株主持分 | 3,600  |

\*1 48,000-9,000+14,000=53,000

\*2 30,000+5,000=35,000

**2. 翌年度**

〈前提条件〉

- ・のれんは、連結財務諸表において10年間で均等償却を行う。
- ・当期の期中平均相場は1ドル=110円、決算時の為替相場は1ドル=120円である。

〈個別貸借対照表（X2年3月31日）〉

P社貸借対照表

(単位：円)

|      |        |         |        |
|------|--------|---------|--------|
| 資産   | 50,000 | 負債      | 30,000 |
| (内数) |        | 資本金     | 10,000 |
| S社株式 | 9,000  | 資本剰余金   | 5,000  |
|      |        | 利益剰余金   | 5,000  |
|      |        | (当期純利益) | 2,000  |

## S社貸借対照表

(単位：ドル)

|    |     |         |    |
|----|-----|---------|----|
| 資産 | 150 | 負債      | 50 |
|    |     | 資本金     | 50 |
|    |     | 利益剰余金   | 50 |
|    |     | (当期純利益) | 30 |

(注) ( ) の当期純利益の額は、利益剰余金の内数である (以下、同様)。

## 【のれんを連結修正仕訳で計上する方法】

a. S社の時価評価修正及び円貨換算後の貸借対照表 (X2年3月31日)

〈S社修正仕訳〉

- ・土地に係る評価差額の計上

S社の支配獲得日 (X1年3月31日) の土地に係る評価差額について、その全額をS社の資本に計上する。

(X1年3月31日取得分)

(単位：ドル)

|    |    |       |    |
|----|----|-------|----|
| 土地 | 20 | 評価差額* | 20 |
|----|----|-------|----|

\* 100-80=20

〈S社修正後貸借対照表 (X2年3月31日)〉

| 科目   | 外貨  | レート | 円貨     | 科目       | 外貨  | レート | 円貨     |
|------|-----|-----|--------|----------|-----|-----|--------|
| 土地   | 100 | 120 | 12,000 | 負債       | 50  | 120 | 6,000  |
| その他  | 70  | 120 | 8,400  | 資本金      | 50  | 100 | 5,000  |
|      |     |     |        | 利益剰余金    | 50  |     | 5,300  |
|      |     |     |        | 評価差額     | 20  | 100 | 2,000  |
|      |     |     |        | 為替換算調整勘定 |     |     | 2,100  |
|      |     |     |        | 純資産合計    | 120 | 120 | 14,400 |
| 資産合計 | 170 | 120 | 20,400 | 負債・純資産合計 | 170 | 120 | 20,400 |

(注1) 資産及び負債項目は決算時の為替相場で換算し、資本項目は取得時又は発生時の為替相場で換算する。

(注2) 子会社の財務諸表換算時に発生する為替換算調整勘定は、在外子会社の資産及び負債の全てを決算時の為替相場で円換算し、その差額として計算される円貨による株主資本の合計額 (外貨による資本に決算時の為替相場を乗じた金額と一致する。) と外貨による資本を取得時又は発生時の為替相場により換算した円貨による資本との差額となる。

(注3) 全面時価評価法により、資産及び負債の時価評価を行う範囲は非支配株主持分を含むため、評価差額に係る為替換算調整勘定は非支配株主持分からも発生することになる。また、資産及び負債の時価評価は支配獲得時に一度だけ行うため、評価差額を円換算する際に適用される為替相場は支配獲得時の為替相場により換算されることになる。このため、株式の追加取得又は一部売却があっても当該会社が連結子会社である限り子会社財務諸表の円換算後の評価差額は固定されることになる。

b. 連結貸借対照表 (X2年3月31日)

〈連結修正仕訳〉

- ・開始仕訳

S社に関するX1年3月期の連結修正仕訳に基づき開始仕訳を行う。

|       |       |         |       |
|-------|-------|---------|-------|
| 資本金   | 5,000 | S社株式    | 9,000 |
| 利益剰余金 | 2,000 | 非支配株主持分 | 3,600 |
| 評価差額  | 2,000 |         |       |
| のれん   | 3,600 |         |       |

- ・のれんの償却

S社の支配獲得日 (X1年3月31日) に外貨で把握されたのれん36ドルについて、X2年3月期から10年間で定額法により償却を行う。

|       |     |     |     |
|-------|-----|-----|-----|
| のれん償却 | 396 | のれん | 396 |
|-------|-----|-----|-----|

\* 36ドル×1/10×110円(期中平均レート)=396

- ・非支配株主持分の計上

S社のX2年3月期の当期純利益のうち非支配株主持分額を非支配株主持分に振り替える。

|                 |       |         |       |
|-----------------|-------|---------|-------|
| 非支配株主に帰属する当期純利益 | 1,320 | 非支配株主持分 | 1,320 |
|-----------------|-------|---------|-------|

\* 30ドル×110円(期中平均レート)×40%=1,320

- ・為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替

為替換算調整勘定のうち非支配株主持分に対応する額を非支配株主持分に振り替える。

|          |     |         |     |
|----------|-----|---------|-----|
| 為替換算調整勘定 | 840 | 非支配株主持分 | 840 |
|----------|-----|---------|-----|

\*  $2,100 \times 40\% = 840$

- ・のれんに関する為替換算調整勘定の計上

のれんの換算で発生した為替換算調整勘定を計上する。なお、当該のれんは親会社持分に係るものであるため、S社の非支配株主持分には振り替えない。

|     |     |          |     |
|-----|-----|----------|-----|
| のれん | 684 | 為替換算調整勘定 | 684 |
|-----|-----|----------|-----|

\* 期末残高36ドル $\times 9/10 \times (120円 - 100円) +$  当期償却額36ドル $\times 1/10 \times (110円 - 100円) = 684$

〈連結貸借対照表 (X2年3月31日)〉

|             |        |            |        |
|-------------|--------|------------|--------|
| のれん以外の資産 *1 | 61,400 | 負債*3       | 36,000 |
|             |        | 資本金        | 10,000 |
|             |        | 資本剰余金      | 5,000  |
|             |        | 利益剰余金*4    | 6,584  |
| のれん*2       | 3,888  | 為替換算調整勘定*5 | 1,944  |
|             |        | 非支配株主持分*6  | 5,760  |

\*1  $50,000 - 9,000 + 20,400 = 61,400$

\*2  $3,600 - 396 + 684 = 3,888$

\*3  $30,000 + 6,000 = 36,000$

\*4  $5,000 + (5,300 - 2,000) \times 60\% - \text{のれん償却} 396 = 6,584$

\*5  $2,100 - 840 + \text{のれん換算} 684 = 1,944$

\*6  $3,600 + 1,320 + 840 = 5,760$

### 3. 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

#### (1) 在外子会社の場合

##### ① 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(連結会計基準17項)。

上の支障は少ないと考えられたことによるものである。

##### ② 当面の取扱い(実務対応報告第18号)

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等の場合には、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、【図表3】の項目(以下「修正5項目」という。)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。これは、修正5項目が我が国の会計基準に共通する考え方\*1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はなく、その修正に実務

\*1 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携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。

【図表3】 修正5項目

|   |  |
|---|--|
| のれんの償却  | 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。                |
| 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理                         | 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。   |
| 研究開発費の支出時費用処理                                   | 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。   |
| 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価                            | 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。  |
| 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 | 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*2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、過年度遡及会計基準10項から12項に準じた注記を行うことに留意する。

(参考) 過年度遡及会計基準  
会計方針の変更に関する注記

(会計基準等の改正に伴う会計方針の変更)

10. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合で、当期又は過去の期間に影響があるとき、又は将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは、当期において、次の事項を注記する。なお、(3)から(7)については、(5)ただし書きに該当する場合を除き、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同一であるときには、個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができる。

- (1) 会計基準等の名称
- (2) 会計方針の変更の内容
- (3) 経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要
- (4) 経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性

がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積ることが困難である場合には、その旨

- (5) 表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに前項(1)\*3又は(2)\*4に該当する場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (6) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、前項(1)\*3に該当する場合は、累積的影響額を反映させた期におけるその金額。前項(2)\*4に該当する場合は、その旨
- (7) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

\*2 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、実務対応報告第18号においては、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。

(その他の会計方針の変更)

11. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由による会計方針の変更の場合で、当期又は過去の期間に影響があるとき、又は将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは、当期において、次の事項を注記する。なお、(2)から(5)については、(3)ただし書きに該当する場合を除き、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同一であるときには、個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができる。

- (1) 会計方針の変更の内容
- (2) 会計方針の変更を行った正当な理由
- (3) 表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、第9項(1) \*3又は(2) \*4に該当する場合で、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (4) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、第9項(1) \*3に該当する場合は、累積的影響額を反映させた期におけるその金額。第9項(2) \*4に該当する場合は、その旨
- (5) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

(未適用の会計基準等に関する注記)

12. 既に公表されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準等がある場合には、次の事項を注記する。なお、連結財務諸表で注記を行っている場合は、個別財務諸表での注記を要しない。

- (1) 新しい会計基準等の名称及び概要
- (2) 適用予定日（早期適用する場合には早期適用予定日）に関する記述
- (3) 新しい会計基準等の適用による影響に関する記述

(原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い)

9. 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いは、次のとおりとする。

\*3 (1) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできるものの、表示期間のいずれかにおいて、当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合には、遡及適用が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もある。）の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。

\*4 (2) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合には、期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する。

(脚注については筆者加筆)

## (2) 在外関連会社の場合

### ① 原則的な取扱い

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方針は、原則として統一する（持分法会計基準9項）。

### ② 当面の取扱い（実務対応報告第24号）

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、実務指針第56号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。

さらに、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等の場合については、当面の間、実務対応報告第18号に準じて行うことができるものとする。

なお、統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるときには、実務指針第56号に定める、「統一しないことに合理的な理由がある場合」にあたるものとする。統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められる場合にあたるかどうかについては、個別の事情の合理性を実質的に判断する必要があることに留意する。

以上