

# 持分法に関する会計基準・ 実務対応報告の公開草案

制度調査部  
鈴木 利光

持分法適用被投資会社の会計方針、「統一が望ましい」から「原則として統一」へ

## 【要約】

企業会計基準委員会は、2007年11月14日付にて企業会計基準公開草案第22号「持分法に関する会計基準（案）」及び実務対応報告第27号「持分法を適用する関連会社の会計処理に関する当面の取扱い（案）」を公表した。2007年12月17日までこれらに対するコメントを募集する。公開草案は、連結財務諸表上、持分法が適用される被投資会社（非連結子会社及び関連会社）の会計処理の原則及び手続に関して、投資会社のそれと「原則として統一することが望ましい」としている現行の取扱いを、「原則として統一する」ものとして整理している。公開草案の構成としては、持分法に関する新たな「会計基準（案）」及び実務負担を考慮した「実務対応報告（案）」となっている。コメント募集の後、2008年初頭に正式公表となる見込みである。

## 【目次】

- ・ はじめに (P1)
- ・ 適用範囲 (P2)
- ・ 会計処理等 (P2)
- ・ 適用時期 (P5)

## ・ はじめに

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）は、2007年11月14日付にて企業会計基準公開草案第22号「持分法に関する会計基準（案）」（以下、「本会計基準案」という）及び実務対応報告第27号「持分法を適用する関連会社の会計処理に関する当面の取扱い（案）」（以下、「本実務対応報告案」という）を公表した。

本会計基準案の目的は、「**持分法に関する会計処理及び開示**を定めること」<sup>1</sup>にある。

2005年7月に欧州証券規制当局委員会（CESR）は、わが国の会計基準がEUで用いられる国際財務報告基準（IFRS）と同等であるかの評価に関する技術的助言を行った。その中で、わが国の会計基準のうち26項目について補正措置を求めている（会計基準の**コンバージェンス**）。「（持分法適用）関連会社の会計方針の統一」は補正措置が必要とされる項目の1つである。「（持分

<sup>1</sup> 本会計基準案第1項

法適用) 関連会社の会計方針の統一」は、「開示 B」、すなわち国際財務報告基準 (IFRS) に従って会計処理をした場合の定量的影響 ( 損益又は株主持分への税引前後の影響 ) の表示が求められる項目となっている。そこで、ASBJ は 2007 年 6 月から同年 11 月まで、実務対応専門委員会において上記補正措置の検討を行ってきた<sup>2</sup>。

ASBJ は、2007 年 12 月 17 日まで本会計基準案及び本実務対応報告案 ( 以下、総称して「本公開草案」という ) に対するコメントを募集する。

本公開草案の根幹としては、**持分法が適用される被投資会社 ( 非連結子会社及び関連会社**。以下、単に「被投資会社」という ) の**会計処理**に関して、「**同一環境下で行われた同一の性質の取引等**」については、投資会社のそれと「**原則として統一することが望ましい**」としている現行の取扱い<sup>3</sup>を、「**原則として統一する**」ものとして整理している点が挙げられる。

本稿では、主として本公開草案の要点を解説するものとする<sup>4</sup>。

## 適用範囲

本公開草案は、以下の会社に適用される<sup>5</sup>。

- **連結財務諸表を作成する会社**
- **持分法を適用<sup>6</sup>して算定された財務情報の開示を行う会社**

上記の適用範囲については、「持分法」の概念から導き出されるものといえる<sup>7</sup>。

## 会計処理等

### 1. 被投資会社の財務諸表

#### (1) 原則

投資会社 ( その子会社を含む ) と被投資会社の**会計処理の原則及び手続**は、「**同一環境下で行われた同一の性質の取引等**」については、「**原則として統一する**」<sup>8</sup>。

#### (2) 当面の取扱い<sup>9</sup>

上記 ( 1 ) の原則的取扱いに拘らず、会計処理の原則及び手続の統一にあたって、当面の間、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上の取扱い**」 ( **1** ) に準ずることができる。

<sup>2</sup> 検討の状況 ( 及び関連する用語の概念整理 ) については、筆者著「関連会社の会計方針の統一、公開草案の公表を間近に」を参照されたい。 ( <http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07103101accounting.pdf> )

<sup>3</sup> 関連会社に関して、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、「持分法指針」という ) 第 5 項。なお、連結財務諸表原則 ( 以下、「連結原則」という ) には明文の定めはない。

<sup>4</sup> 本稿では割愛するが、本実務対応報告案末尾に設例による解説 ( 仕訳付 ) が付されている。

<sup>5</sup> 本会計基準案第 3 項

<sup>6</sup> 持分法の適用に際しては重要性の原則が適用される ( 本会計基準案第 6 項ただし書き・第 25 項 )

<sup>7</sup> 持分法の概念整理については、筆者著「関連会社の会計方針の統一、公開草案の公表を間近に」を参照されたい。 ( <http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07103101accounting.pdf> )

<sup>8</sup> 本会計基準案第 9 項

<sup>9</sup> 本実務対応報告案参照

( 1 ) 以下のような取扱いを定めている。

■ ( 親子会社間の会計処理は、「同一環境下で行われた同一の取引等」については、原則として統一しなければならない。 )

「統一しないことに合理的な理由がある場合 ( 又は重要性がない場合 ) 」には、統一することを要しない ( 第 2 項 ) 。

なお、本実務対応報告案では、「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」は、上記「統一しないことに合理的な理由がある場合」にあたるとしている。

■ 「非連結子会社については、一般に重要性が乏しいと考えられるため、必ずしも統一することを要しない。」 ( 第 2 項なお書き )

また、上記 ( 1 ) の原則的取扱いに拘らず、会計処理の原則及び手続の統一にあたって、**在外関連会社**については、当面の間、実務対応報告第 18 号「**連結財務諸表における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い**」 ( 2 ) に準ずることができる

( 2 ) 在外子会社の会計処理の統一について、以下のような取扱いを定めている。

在外子会社の会計処理の統一を原則とするが、「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き上利用することができる」 ( すなわち、統一を要しない ) 。

もっとも、上記のような場合でも、次に示す項目については、 ( 重要性が乏しい場合を除き ) 連結決算手続上の当期純利益が適切に計上されるよう在外子会社の会計処理を修正しなければならないとしている。

- のれんの償却
- 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- 研究開発費の支出時費用処理
- 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正
- 少数株主損益の会計処理

**(3) 背景**

被投資会社のうち特に関連会社の会計処理に関する現行の取扱いは、地域別にまとめると、以下のとおりとなる。

日本基準	国際財務報告基準 (IAS/IFRS)	米国会計基準 (SFAS)
<p>「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」については、投資会社と関連会社の会計方針は「原則として統一することが望ましい」としている(持分法指針第5項)。</p> <p>連結原則においても明文の定めはない。</p> <p>このように会計処理基準の統一を要求することまでしないことの理由として、以下の2点が挙げられている。(持分法指針第36項参照)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 関連会社については、一定の影響はあるものの、支配まではしていないため、「他の支配株主又は合併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」</li> <li>■ 「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」</li> </ul>	<p>投資企業の財務諸表は、同様の状況における類似する取引及び事象に関し、例外なく会計方針を統一して作成しなければならない( IAS28 第26項参照)。</p> <p>そして、関連会社は、投資企業が持分法を適用するために関連会社の財務諸表を用いる際に、投資企業の会計方針を一致させるための修正(連結修正仕訳)を行わなければならない( IAS28 第27項参照)。</p>	<p>明文の定めはない。</p> <p>ただし、実務においては、重要な不統一項目について、国際財務報告基準と同様の取扱いが広く行われている。</p>

(出所) ASBJ 議事要旨を参考に、大和総研制度調査部作成

本会計基準案では、以下の理由から、被投資会社の会計処理に関して、「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」については、投資会社のそれと「原則として統一することが望ましい」としている現行の取扱いを、「原則として統一する」ものとして整理している<sup>10</sup>。

- 国際的な会計基準とのコンバージェンス
- 1998年7月に持分法実務指針が公表されて以降、連結決算手続全般に実務が定着するだけの十分な期間が経過している。

しかし、本会計基準案を適用することにより生ずる実務上の負担を考慮して、本実務対応報告案

<sup>10</sup> 本会計基準案第20項及びASBJ議事要旨参照

にて「当面の取扱い」を定めている。

## 2. その他

その他（「持分法の適用範囲」、「持分法の会計処理」、「関連会社等に該当しなくなった場合の会計処理」、「開示」）については、従前の取扱い（連結原則、連結原則注解、連結財務諸表規則に定めあり）から実質的な変更はない<sup>11</sup>。

### ・ 適用時期<sup>12</sup>

本公開草案では、会計基準及び実務対応報告は **2010年（平成22年）4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度から適用される。**

なお、2010年（平成22年）3月31日以前に開始する連結会計年度及び事業年度から会計基準及び実務対応報告を適用することも可能であるとしている。

以上

<sup>11</sup> 「【参考】企業会計基準公開草案第22号『持分法に関する会計基準（案）』について」参照

<sup>12</sup> 本会計基準案第18項・本実務対応報告案参照