

# 持分法の適用に関する 会計方針の統一（正式公表）

制度調査部  
鈴木 利光

持分法適用被投資会社の会計方針、投資会社のそれと「原則として統一」へ

## 【要約】

- 企業会計基準委員会は、2008年3月10日付にて、企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」及び実務対応報告第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」を公表した。
- 会計基準では、（主として連結）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きに関して、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」ものとしている。
- また、実務対応報告では、会計基準を適用することにより生ずる実務上の負担を考慮した「当面の取扱い」を定めている。
- 会計基準等は、原則として、2010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する。

## 【目次】

- I. はじめに (P1)
- II. 現行基準との主な相違点 (P2)
- III. 概要 (P3)
- IV. 適用時期等 (P4)
- 【別紙】参考資料（概念整理） (P6)

## I. はじめに

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2008年3月10日付にて、企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」（以下「本会計基準」という）及び実務対応報告第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「本実務対応報告」という）を公表した。
- 本会計基準の目的は、「持分法に関する会計処理及び開示を定めること」（本会計基準第1項）にある。そして、本実務対応報告の目的は、本会計基準を適用することにより生ずる実務上の負担を考慮した「当面の取扱い」を定めることにある。
- 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ている。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<sup>1</sup>）。

「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 つであり、「開示 B」、すなわち 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た。

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>。

- 本会計基準及び本実務対応報告（以下、総称して「本会計基準等」という）は、公開草案（2007 年 11 月 14 日付公表）<sup>3</sup>に対して募集したコメントを検討し、公開草案に表現の修正等を施した上で公表されている。
- 本稿では、本会計基準等の要点を解説するものとする<sup>4</sup>。なお、用語の定義等の概念整理については、別紙（P6）を参照されたい。

## II. 現行基準との主な相違点

- 解説に入る前に、本会計基準等の、現行の日本基準との主な相違点を簡易に示すものとする。

	本会計基準等		現行基準	
投資会社と持分法適用被投資会社の会計方針の統一	原則	投資会社と持分法適用被投資会社の会計処理の原則及び手続きは、「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」について、原則として統一する。	連結原則(※3)	明文規定なし。  解釈上、原則として統一することが望ましいとされている。
	当面の取扱い	■監査委員会報告第 56 号(※1)に準ずる取扱い	持分法実務指針(※4)	関連会社の会計方針について、「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。
		■実務対応報告第 18 号(※2)に準ずる取扱い		
		①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。 ②非連結子会社については、必ずしも統一することを要しない。  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場合には、当面の間、(ある一定の項目を除いて)統一を要しない。		

(出所) 本会計基準等を参考に、大和総研制度調査部作成

<sup>1</sup> 概要については、大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その 1」「会計基準のコンバージェンスの概要 その 2」（吉井一洋）を参照されたい。

「その 1」 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092802accounting.pdf>)

「その 2」 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07092803accounting.pdf>)

<sup>2</sup> 検討の状況については、大和総研制度調査部情報「関連会社の会計方針の統一、公開草案の公表を間近に」（筆者著）を参照されたい。 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07103101accounting.pdf>)

<sup>3</sup> 公開草案の解説については、大和総研制度調査部情報「持分法に関する会計基準・実務対応報告の公開草案」（筆者著）を参照されたい。 (<http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/accounting/07112001accounting.pdf>)

<sup>4</sup> 本稿では割愛するが、本実務対応報告末尾に設例が付されている。

- (※1) 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」をいう。
- (※2) 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」をいう。
- (※3) 「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という）をいう。
- (※4) 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」をいう。

### Ⅲ. 概要

#### 1. 適用範囲

- 本会計基準等は、以下の場合に適用される（本会計基準第 3 項参照）。

- ① 連結財務諸表を作成する場合
- ② 個別財務諸表において持分法を適用して算定された算定された財務情報の注記を行う場合

#### 2. 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）と持分法を適用する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（本会計基準第 9 項参照）。

##### (2) 当面の取扱い（本実務対応報告参照）

- 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の取扱い」（※5）に準ずることができる。

(※5)（親子会社間の会計処理は、「同一環境化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ことを前提として、）以下のような取扱いを定めている。

- ① 「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（監査委員会報告第 56 号第 2 項参照）。

（なお、本実務対応報告では、「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。）

- ② 「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。」（監査委員会報告第 56 号第 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」（※6）に準ずることができる。

(※6) 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。

- ① のれんの償却
- ② 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- ③ 研究開発費の支出時費用処理
- ④ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ⑤ 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正
- ⑥ 少数株主損益の会計処理

### 3. 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」、「注記事項」）については、従前の取扱い（「連結財務諸表原則」等に規定あり）から重要な変更はない（「【参考】企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」と連結財務諸表原則等の比較」参照）。

## IV. 適用時期等

### 1. 本則（本会計基準第18項参照）

- 本会計基準等は、2010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する。
- なお、2010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の早期適用も可能である。

### 2. 適用初年度の取扱い（本実務対応報告参照）

- 本会計基準等を適用した結果、適用初年度の期首における持分法適用関連会社の純資産変動額（投資会社の持分又は負担に見合う額）は、持分法の適用にあたり、次のように処理する。

#### ① 利益剰余金に係る変動額

投資会社の適用初年度の期首の利益剰余金に加減

#### ② 評価・換算差額等に係る変動額

当該評価・換算差額等の該当する科目に加減

**3. 実務対応報告第18号に準じた処理を行う場合の特例**（本実務対応報告参照）

- 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」に準じた処理を行う場合（P3・P4参照）で、持分法を適用する在外関連会社の会計処理の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ときには、次のように処理することができる。

**① のれん、時価評価されている投資不動産、再評価されている固定資産**

適用初年度の期首において、当該期首時点での（持分法を適用する在外関連会社の）貸借対照表計上額に基づいて新たに計上されたものとして取り扱う。

（再評価されている固定資産に係る再評価剰余金は、当該再評価されている固定資産の耐用年数の残存期間にわたり、利益に振り替える。）

**② 退職給付会計における数理計算上の差異を純資産の部（利益剰余金）に直接計上しているとき**

当該差異の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（従って、数理計算上の差異に係る調整は不要である）。

以上

## 【別紙】

## 参考資料（概念整理）

## 1. 「持分法」

- 「持分法」とは、「投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう」（本会計基準第4項）。
  - 持分法は、**非連結子会社**（P7 参照）及び**関連会社**（P7 参照）に対する投資に対して適用される（本会計基準第6項参照）。
- ただし、持分法の適用に際しては重要性の原則が適用される（本会計基準第6項・第26項参照）。
- 持分法の適用により、被投資会社の業績が投資会社の投資勘定に連結財務諸表上反映され、「持分法による投資損益」の科目により、損益計算書上の営業外収益又は営業外費用の区分に一括して表示する（本会計基準第16項参照）。

## 2. 「親会社」及び「子会社」

- 「親会社」とは、「他の会社等（会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している会社」（財規<sup>5</sup>第8条第3項）をいい、「子会社」とは、「当該他の会社等をいう」（財規第8条第3項）<sup>6</sup>。
- 上記「他の会社等…の…意思決定機関…を支配している」場合とは、以下の各号のとおりである（財規第8条第4項参照）。

① 他の会社等の議決権の50%超を所有している場合	イ 自己が所有している当該他の会社等の議決権と、自己と密接な者が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の50%超を占めていること
② 他の会社等の議決権の40%以上50%以下を所有している場合で、かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	ロ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役会等の50%超を占めていること
	ハ 当該他の会社等の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること
	ニ 当該他の会社等の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る）の総額の50%超について融資を行っていること
	ホ その他当該他の会社等の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること
③ 自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（※7）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の50%超を占めている場合で、かつ、上記②のロ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	

（出所）大和総研制度調査部作成

<sup>5</sup> 「財務諸表等の用語、様式及び作成に関する規則」をいう。以下同様。

<sup>6</sup> 連結財規第2条第2号も参照のこと。

(※7) ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…（中略）…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（財規第8条第4項第3号）をいう。

### 3. 「連結子会社」

○ 「連結子会社」とは、「連結の範囲に含まれる子会社」（連結財規<sup>7</sup>第2条第3号）をいう。

### 4. 「非連結子会社」

○ 「非連結子会社」とは、「連結の範囲から除かれる子会社」（連結財規第2条第5号）をいう。

○ 具体的には、以下の各号のような会社をいう（連結原則第三の一の4・同注解6）。

#### ① 連結できない会社

イ 支配が一時的であると認められる会社

ロ 連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社

#### ② 連結しなくてもよい会社

連結財務諸表に重要な影響を与えない会社

### 5. 「関連会社」

○ 「関連会社」とは、「会社（当該会社が子会社を有する場合には、当該子会社を含む。）が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社（会社に準ずる事業体を含む。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針決定に対して**重要な影響**を与えることができる場合における当該他の会社をいう」（本会計基準第5項）<sup>8</sup>。

○ 上記「重要な影響を与えることができる場合」には、以下の各号のような場合が挙げられるものとする（財規第8条第6項参照）<sup>9</sup>。

<sup>7</sup> 「連結財務諸表の用語、様式及び作成に関する規則」をいう。以下同様。

<sup>8</sup> 財規第8条第5項も参照のこと。

<sup>9</sup> 本会計基準第7項も参照のこと。

① 当該他の会社等の議決権の20%以上を所有していること	
② 当該他の会社等の議決権の15%以上20%未満を所有している場合であって、かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	イ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役等（名目的なものを除く）に就任していること
	ロ 当該他の会社等に対して重要な融資を行っていること
	ハ 当該他の会社等に対して重要な技術を提供していること
	ニ 当該他の会社等との間に重要な営業上又は事業上の取引があること
③ 自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（※8）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると当該他の会社等の議決権の20%以上を占めており、かつ、上記②のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	ホ その他当該他の会社等に対して重要な影響を与えることが可能であることが推測される事実が存在すること
④ 当該他の会社等が、複数の独立した企業により、契約等に基づいて共同で支配される企業に該当する場合	

（出所）大和総研制度調査部作成

（※8）ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…（中略）…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（財規第8条第6項第3号）をいう。