

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

平成17年12月9日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
適用指針	2
範囲	2
純資産の部の表示	3
純資産の部における項目と会計処理	4
税効果会計の適用	4
資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	5
在外子会社等の純資産の換算	7
適用時期等	8
議決	9
結論の背景	10
純資産の部の表示	10
純資産の部における項目と会計処理	13
税効果会計の適用	15
資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	20
在外子会社等の純資産の換算	26

設例

[設例1] 子会社で計上されている繰延ヘッジ損益と資本連結

[設例2] 在外子会社で計上されている新株予約権の換算

目的

1. 企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）が、平成 17 年 12 月 9 日に公表されている。本適用指針は、当該純資産会計基準を適用する際の指針を定めるものである。

適用指針

範囲

2. 本適用指針を適用する範囲は、純資産会計基準における範囲と同様とする。また、本適用指針では、次の項目についても取り扱っている。
 - (1) 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）の適用指針の一部として、評価・換算差額等に関する税効果会計の適用
 - (2) 「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）の適用指針の一部として、資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本
 - (3) 「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨基準」という。）の適用指針の一部として、在外子会社等の純資産の換算

純資産の部の表示

3. 純資産の部の表示は、次の例による。

(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)
純資産の部	純資産の部
I 株主資本	I 株主資本
1 資本金	1 資本金
2 新株式申込証拠金	2 新株式申込証拠金
3 資本剰余金	3 資本剰余金
(1) 資本準備金	
(2) その他資本剰余金	
資本剰余金合計	
4 利益剰余金	4 利益剰余金
(1) 利益準備金	
(2) その他利益剰余金	
××積立金	
繰越利益剰余金	
利益剰余金合計	
5 自己株式	5 自己株式
6 自己株式申込証拠金	6 自己株式申込証拠金
株主資本合計	株主資本合計
II 評価・換算差額等	II 評価・換算差額等
1 その他有価証券評価差額金	1 その他有価証券評価差額金
2 繰延ヘッジ損益	2 繰延ヘッジ損益
3 土地再評価差額金	3 土地再評価差額金
	4 為替換算調整勘定
評価・換算差額等合計	評価・換算差額等合計
III 新株予約権	III 新株予約権
	IV 少数株主持分
純資産合計	純資産合計

純資産の部における項目と会計処理

税効果会計の適用

4. 純資産の部に直接計上される評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（純資産会計基準第8項なお書き参照）。税効果会計の具体的な適用については次による。
- (1) 法人税等について税率の変更があったこと等により、評価・換算差額等に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を修正した場合には、修正差額を当該評価・換算差額等に加減して処理する（この点については、税効果会計基準 注解（注7）を参照のこと）。
 - (2) 繰延税金資産の回収可能性を見直した結果、評価・換算差額等に係る繰延税金資産

又は繰延税金負債の金額を修正した場合には、修正差額を当該評価・換算差額等に加減して処理する（この点については、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「税効果実務指針」という。）第 23 項ただし書きを参照のこと）。

(3) その他有価証券評価差額金に対する税効果会計の具体的な適用については、従来どおり、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」による。

(4) 繰延ヘッジ損益に対する税効果会計の具体的な適用については、税効果実務指針による。

なお、繰延ヘッジ損失について、将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」における例示区分①及び②の会社に加え、例示区分③及び④のただし書きの会社についても回収可能性があるかと判断できるものとする。

(5) 為替換算調整勘定に対する税効果会計の具体的な適用については、従来どおり、日本公認会計士協会「為替換算調整勘定の資本の部計上に伴う税効果会計適用上の留意事項」による。

(6) 土地再評価差額金に対する税効果会計の具体的な適用については、従来どおり、税効果実務指針（日本公認会計士協会 会計制度委員会「土地再評価差額金の会計処理に関する Q&A」を含む。）による。

資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本

5. 連結貸借対照表の作成にあたり、資本連結において親会社の子会社に対する投資と相殺消去される子会社の資本は、次の(1)及び(2)に(3)の項目を加えたものとなる（なお、いずれも税効果会計適用後の金額とする。以下同じ。）。

(1) 子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における株主資本（親子会社間の会計処理の統一及びその他個別財務諸表の修正による損益処理後）

(2) 子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における評価・換算差額等〔設例 1〕

(3) 子会社の資産及び負債の時価と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額（評価差額）

6. 持分法の適用にあたり、被投資会社の資本は、第 5 項に準ずるものとする。このうち、被投資会社の資産及び負債を時価により評価する方法は、次による。

(1) 被投資会社が非連結子会社の場合には、連結会計方針で採用している子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）による。

(2) 被投資会社が関連会社の場合には、部分時価評価法の原則法（関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分については、株式の取得日ごとに当該日に

おける時価により評価する方法)による。ただし、これと計算結果が著しく相違しない場合には、部分時価評価法の簡便法(関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分について、持分法適用開始日における時価により一括して評価する方法)によることができる。

在外子会社等の純資産の換算

7. 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うち、純資産に属する項目(連結貸借対照表の作成又は持分法の適用にあたり子会社の資本及び被投資会社の資本とされた評価差額を含む。)の換算は、次の方法による。
- (1) 親会社による株式の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、株式取得時の為替相場による円換算額を付する。具体的には次による。
- ① 部分時価評価法を採用している場合には、株式取得日ごとの為替相場により換算する。
- ② 全面時価評価法を採用している場合には、支配獲得時の為替相場により換算する。
- (2) 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する。
- また、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。
- なお、部分時価評価法を採用している場合には、子会社の資産及び負債の評価差額について、株式取得日ごとの為替相場による円換算額を付することとなる。
- (3) 新株予約権については、発生時の為替相場による円換算額を付する。ただし、新株予約権に係る為替換算調整勘定は、新株予約権に含めて表示することとする。また、新株予約権が行使された場合には、行使時の為替相場により換算した円貨額をもって払込資本に振り替えることとし、失効した場合には、失効時の為替相場により換算した円貨額をもって当期の損益に振り替えることとする。なお、行使時又は失効時の為替相場については、期中平均相場によることを妨げない。[設例 2]
- (4) 少数株主持分については、従来どおり、決算時の為替相場による円換算額を付する。

適用時期等

8. 本適用指針は、純資産会計基準の実施に合わせて適用されることとなる。

議 決

9. 本適用指針は、第 94 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。

結論の背景

純資産の部の表示

10. 本適用指針では、純資産会計基準を踏まえ、貸借対照表の純資産の部の表示について、標準的な記載例を示している（第3項参照）。
11. これまで、新株式払込金又は申込期日経過後における新株式申込証拠金は、資本金の区分の次に区分を設けて表示されてきた。しかし、平成16年の改正商法及び会社法では、払込期日から株主になるため、もはや新株式払込金は生じないこととなる。また、申込期日経過後における新株式申込証拠金は、実質上、株主からの出資金が期日前に払い込まれたものにすぎず、すぐに払込資本となることから、従来どおり、資本金の区分の次に区分を設けて表示されることとなる。
12. 従来から資本の部に計上されている土地再評価差額金は、継続的に評価替えされず、また、売却等を行った際に損益計算書を経由せず当期未処分利益に繰り入れられている。これは、その他有価証券評価差額金などの会計処理とは異なるが、時限立法である土地の再評価に関する法律に基づく臨時的かつ例外的な会計処理であり、土地再評価差額金は、土地の再評価により生じ、税効果を調整した評価差額であることから、純資産の部において、評価・換算差額等に表示する。

純資産の部における項目と会計処理

13. 純資産会計基準では、貸借対照表の純資産の部の表示を定めることを目的としており、表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、新株予約権や少数株主持分を当該純資産の部に記載することとした。また、純資産の部においては、評価・換算差額等を区分し、これには繰延ヘッジ損益も含まれることとされた。しかし、表示を除く会計処理については、既存の会計基準と異なる定めはしていない（純資産会計基準第1項及び第26項参照）。
 - (1) 新株予約権
新株予約権の発行者側の会計処理については、新株予約権を純資産の部に記載することとなっても、これまでと同様に、権利が行使されたときは資本金又は資本金及び資本準備金に振り替え、権利が行使されずに権利行使期限が到来したときは利益として処理することとなる（純資産会計基準第32項参照）。
 - (2) 少数株主持分
少数株主持分を純資産の部に記載することとなっても、従来どおり、連結財務諸表の作成については親会社説の考え方による（純資産会計基準第32項参照）。このため、これまでと同様に、少数株主損益は、連結損益計算書において当期の損益から控除し、当期純利益は親会社の株主に帰属する利益の額として計算される。
また、親会社の子会社株式を追加取得した場合、追加取得により、減少した少数株

主持分（増加した親会社の持分）と追加投資額との間に生じた差額は、のれんとして処理し、親会社が子会社株式を一部売却した場合（ただし、親会社と子会社の支配関係は継続しているとき）、売却した株式に対応する少数株主持分を増額するとともに、売却による親会社の持分の減少額と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理することとなる。さらに、子会社の時価発行増資等に伴い親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に生ずる差額は、原則として当期の損益として処理することとなる（連結原則 第四 五）。

(3) 評価・換算差額等—繰延ヘッジ損益

繰延ヘッジ損益（ヘッジ手段が時価評価されている場合において、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べられるヘッジ手段に係る損益又は評価差額（「金融商品に係る会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）第五 四 1））を純資産の部に記載することとなっても、純資産会計基準の適用による表示の変更と、時価評価されているヘッジ手段に係る損益又は評価差額をヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べる方法とは矛盾するものではない。このため、税効果の調整を除き、現在の金融商品会計基準の適用に変更はないことに留意する。

なお、為替予約等の振当処理における直先差額のうち次期以降に配分される額は、異なる通貨の金利差を主たる要因とし、発生基準により利息相当額として期間配分されるものであるため、長期前払費用又は長期前受収益として計上されており（外貨基準 注解（注 6）及び（注 7）並びに日本公認会計士協会 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。）第 10 項）、純資産会計基準の適用によっても、従来と同様に、資産の部又は負債の部に記載される。

14. 評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を控除して計上することとなるため、本適用指針では、具体的な税効果会計の適用について整理している（第 4 項参照）。また、新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益を純資産の部に記載することとしたことから、本適用指針では、連結原則や外貨基準の適用指針の一部として、資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本（第 5 項及び第 6 項参照）や在外子会社等の純資産の換算（第 7 項参照）についても明確にしている。

税効果会計の適用

15. 税効果会計の方法は、資産負債法によっており、一時差異とは、貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう（税効果会計基準 第二 一 2）。
16. 純資産の部に直接計上される評価・換算差額等については、課税所得の計算に含まれていない場合、税効果会計基準 第二 二 3 ただし書きに準じて、これらに係る繰延税金

資産又は繰延税金負債の額を控除して計上することとなる（第4項参照）。

17. 繰延ヘッジ損益に係る税効果会計については、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失（将来減算一時差異）については、税効果実務指針等に基づき回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識するとともに、繰延ヘッジ利益（将来加算一時差異）については繰延税金負債を認識することとなる（第4項(4)参照）。

なお、繰延ヘッジ損失については、ヘッジ有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益（将来加算一時差異）とほぼ同時期・同額にて解消されるものとみることなどから、本適用指針では、将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、例示区分①及び②の会社に加え、例示区分③及び④のただし書きの会社についても回収可能性があるかと判断できるものとした。

18. 新株予約権は、失効時に課税所得を増額する効果をもつ課税所得計算上の負債に該当するため、税効果会計の対象になるという考え方もあるが、権利行使の有無が確定するまでの間は、その性格が確定しないことから、貸借対照表に計上されている負債に該当しないのみならず、税効果会計の適用において、課税所得計算上の負債にも該当しないと考えられる。このため、本適用指針では、新株予約権については、税効果会計の対象としないものとしている。
19. 少数株主持分についても、連結貸借対照表に計上されている負債でも課税所得計算上の負債でもないため、税効果会計の対象とはならないものと考えられる。

資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本

20. 連結原則 第四 一において、連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照表における資産、負債及び資本の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、親会社及び連結される子会社相互間の投資と資本及び債権と債務の相殺消去等の処理を行って作成するとされている。純資産会計基準では、貸借対照表の表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益を当該純資産の部に記載することとしたが、表示を除く会計処理については、従来とは異なる定めはしていない。このため、本適用指針でも、資本連結において相殺消去の対象となる子会社の資本は、従来どおり、子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価差額を加減した額となるものとしている（第5項参照）。
21. したがって、子会社の貸借対照表において、純資産の部に記載することとされた子会社の新株予約権や少数株主持分は、次の理由により、これまでと同様に、子会社の資本には含まれないものと考えられる。
 - (1) 子会社の新株予約権は、子会社において払込資本となるか利益となるか未確定であるが、いずれの場合でも株主に帰属する部分となるため、子会社の資本にあたるとい

う考え方がある。しかしながら、子会社の新株予約権は、これまでも資本連結において子会社の資本には含まれていない。これは、新株予約権者が、株主とは異なり報告主体の所有者ではないことや、子会社の新株予約権は、行使されれば少数株主持分を増加させるが、行使されなければ持分比率に応じて親会社及び少数株主に帰属するため、未行使の段階においては帰属が未確定であることなどによるものと考えられる。このため、本適用指針でも、従来どおり、子会社の株主資本や子会社の資産及び負債の評価差額とは区別し、子会社の資本にはあたらないものとしている。

なお、子会社の新株予約権は、これまでと同様に子会社の資本には含まれないものとするところから、これを持分比率に基づき、親会社持分割合と少数株主持分割合とに按分しない。

また、親会社が子会社の新株予約権を保有している場合には、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去（連結原則 第四 六）に準じて処理する。

- (2) 子会社で計上されている少数株主持分は、孫会社の少数株主の持分であるため、親会社の子会社への投資に対応する子会社の資本には含まれない。

22. 子会社の貸借対照表上、純資産の部に直接計上されている評価・換算差額等は、従来どおり、資本連結において子会社の資本に含まれ（第5項(2)参照）、親会社の投資との相殺消去及び少数株主持分への振替によって消去されることとなる。したがって、連結子会社における評価・換算差額等は、従来どおり、原則として、持分比率により親会社持分額と少数株主持分額とに按分される。

なお、子会社における当該評価・換算差額等は、純資産会計基準において、報告主体の所有者に帰属するものではなく株主資本には含めないこととしていることから、子会社の所有者である親会社及び少数株主による投資に対応しないのではないかという見方がある。しかし、純資産会計基準では、表示を除く会計処理については、従来とは異なる定めはせず、連結貸借対照表上、連結子会社における評価・換算差額等の少数株主持分割合は少数株主持分に含めるものとしている（純資産会計基準第7項なお書き参照）ため、本適用指針では、これまでと同様に、資本連結においては子会社の資本に該当するものとしている。

23. 子会社の繰延ヘッジ損益を、評価差額として親会社の子会社への投資に対応する子会社の資本に含めている場合には、子会社の資産及び負債の時価評価方法の相違により、少数株主持分に相当する部分の取扱いは、次のような相違があったものと考えられる。

- (1) 全面時価評価法においては、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価し、評価差額は子会社の資本として相殺消去の対象となる。このため、少数株主持分に相当する部分は少数株主持分に含められる。
- (2) 部分時価評価法においては、子会社の資産及び負債のうち、親会社の持分に相当する部分について株式の取得日ごとに当該日における時価により評価し、当該評価差額だけが子会社の資本として相殺消去の対象となる。このため、少数株主持分に相当す

る部分は資産及び負債に計上されたままとなる。

これまで部分時価評価法により処理している場合でも、本適用指針の適用によって、子会社の純資産の部に評価・換算差額等として記載されることとなる繰延ヘッジ損益は、少数株主持分に相当する部分も含めて資本連結の対象となり、少数株主持分に相当する部分の繰延ヘッジ損益は、少数株主持分に含められることとなる。

24. 持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする（連結原則 注解（注解17））とされている。このため、被投資会社の資本は、第5項に準じ、被投資会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等を基礎とし、被投資会社の資産及び負債の評価差額を加減した額（ただし、それぞれ税効果会計適用後）となる（第6項参照）。
25. 持分法の適用にあたり、被投資会社が非連結子会社の場合には、従来どおり、連結会計方針で採用している子会社の資産及び負債を評価する方法による。また、被投資会社が関連会社の場合には、従来どおり、原則として、部分時価評価法の原則法によって処理するため、連結会計方針で全面時価評価法を採用している場合でも、株式の取得日ごとに当該日における評価差額は被投資会社の資本に含まれることとなる（第6項参照）。

在外子会社等の純資産の換算

26. 在外子会社等の財務諸表の換算について、外貨基準では、資産及び負債は決算時の為替相場により円換算し、親会社による株式の取得時における資本に属する項目は株式取得時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう資本に属する項目とは、連結財務諸表の作成にあたり資本連結等の対象となる項目と考えられる。このため、親会社による株式の取得時における資本に属する項目は、これまでと実質的に同じ範囲となるように、在外子会社等の貸借対照表上の純資産の部における株主資本、及び評価・換算差額等に属する項目、並びに在外子会社等の資産及び負債の評価差額とすることが適当と考えられる（第7項(1)参照）。
27. また、外貨基準では、親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は発生時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は、これまでと実質的に同じ範囲となるように、在外子会社等の貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等に属する項目とすることが適当と考えられる（第7項(2)参照）。

この際、例えば、その他有価証券評価差額金のような評価・換算差額等に属する項目については、基本的に決算時において洗い替えられるため、本適用指針では、外貨基準にいう当該項目の発生時の為替相場は、決算時の為替相場が該当するものと考え、その旨を示すこととした（第7項(2)また書き参照）。
28. この結果、資本連結において在外子会社の資本は、従来どおり、次のように換算される。

- (1) 部分時価評価法を採用している場合には、株式取得日ごとの為替相場により換算する（第7項(1)①及び(2)なお書き参照）。このため、親会社持分に係る子会社の資産及び負債の評価差額は、株式の取得日ごとの為替相場で円換算され累積されることになり、株式の追加取得又は一部売却に応じて当該評価差額の残高も増減するが、毎期決算時の為替相場による換算替えは行わない。
 - (2) 全面時価評価法を採用している場合には、支配獲得時の為替相場により換算する（第7項(1)②参照）。このため、親会社持分と少数株主持分を合計した全体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り、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、外貨額及び円換算額とも固定され、資本連結において、親会社持分と少数株主持分に配分されることになる。
29. 在外子会社で計上されている新株予約権については、発生時の為替相場による円換算額を付するという考え方と、決算時の為替相場による円換算額を付するという考え方がある。従来の取扱いは必ずしも明確ではないが、新株予約権は仮勘定として負債の部に計上し、外貨基準において、資産及び負債は決算時の為替相場により円換算するものとしていることから、これまでは決算時の為替相場により円換算していたものと考えられる。

しかしながら、本適用指針では、在外子会社で計上されている新株予約権の換算については、親会社が新株予約権を保有している場合との整合性や国際的な調和に配慮して、発生時の為替相場による円換算額を付するものとした（第7項(3)参照）。ただし、新株予約権に係る為替換算調整勘定は、新株予約権に含めて表示することとしたため、当該為替換算調整勘定を新株予約権に振り替えた後の円貨表示の新株予約権は、新株予約権の外貨額を決算時の為替相場により換算した額と同じになる。

また、本適用指針では、親会社が新株予約権を保有している場合との整合性などに照らして、在外子会社で計上されている新株予約権が行使された場合には、行使時の為替相場により換算した円貨額をもって払込資本に振り替えることとし、また、失効した場合には、失効時の為替相場により換算した円貨額をもって当期の損益に振り替えることとした。

30. 在外子会社で計上されている少数株主持分についても、これまでの取扱いは必ずしも明確ではないが、少数株主持分が負債から中間区分に変更となった連結原則の後に改訂された外貨基準では特に明示されていないため、従来の負債の換算と同様に、これまで決算時の為替相場により円換算していたものと考えられる。

また、在外子会社の財務諸表の換算については、(1)子会社の個別財務諸表と孫会社の個別財務諸表を各々換算する方法であっても、(2)子会社が作成した孫会社を含む連結財務諸表を親会社で換算する方法であっても、連結した結果が同一となるという理由から、(1)及び(2)の方法がいずれも認められている（外貨実務指針第38項）。(1)の方法については、為替換算調整勘定は持分比率に基づき、親会社持分割合と少数株主持分

割合とに区分され、少数株主持分割合は少数株主持分に振り替えられ、連結貸借対照表上の少数株主持分に含めて表示される（外貨実務指針第 41 項）。この結果、為替換算調整勘定を振り替えた後の円貨表示の少数株主持分は、外貨表示の少数株主持分額を決算時の為替相場により換算した額と同じになるため、(2)の方法においても、(1)の方法と同一の結果となる決算時の為替相場による円換算が適当と考えられる。

このような理由により、在外子会社で計上されている少数株主持分については、従来どおり、決算時の為替相場による円換算額が付されることとなる（第 7 項(4)参照）。

なお、この方法には、連結修正手続上、在外子会社で計上されている少数株主持分を発生時の為替相場により換算し、当該少数株主持分に係る為替換算調整勘定を、少数株主持分に含めて表示することも含まれる。

設 例

以下の設例は、本適用指針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こととなることに留意する必要がある。

[設例 1] 子会社で計上されている繰延ヘッジ損益と資本連結

1 前提条件

X1年3月31日

- ① P社は、X1年3月31日に、S社株式10%を150で取得した。
- ② S社のX1年3月期の抜粋貸借対照表は次のとおりである（借入金の金利固定化スワップについて時価評価を行い、評価差額200から税効果額80を控除した残額120を純資産の部に繰延ヘッジ利益として計上した。なお、S社の金利スワップ以外の資産及び負債には、重要な時価評価による簿価修正額はないものとする。）。

金利スワップ	200	繰延税金負債	80
		資本金	500
		利益剰余金	200
		繰延ヘッジ利益	120

X2年3月31日

- ③ P社は、X2年3月31日に、S社株式50%を750で追加取得し、S社を60%子会社とした。
- ④ S社のX2年3月期の抜粋貸借対照表は次のとおりである（借入金の金利固定化スワップの時価評価差額400から税効果額160を控除した残額240を純資産の部に繰延ヘッジ利益として計上している。）。

金利スワップ	400	繰延税金負債	160
		資本金	500
		利益剰余金	300
		（当期純利益	100）
		繰延ヘッジ利益	240

2 会計処理

(1) 全面時価評価法を採用している場合

資本金	500	子会社株式(*1)	900
利益剰余金	300	少数株主持分(*2)	416
繰延ヘッジ利益	240		
のれん(*3)	276		

(*1) $150 + 750 = 900$

$$(*2) (500 + 300 + 240) \times 40\% = 416$$

$$(*3) 900 - (500 + 300 + 240) \times 60\% = 276$$

(2) 部分時価評価法を採用している場合

資本金	500	子会社株式(*1)	900
利益剰余金	300	少数株主持分(*2)	416
繰延ヘッジ利益	240	利益剰余金(*3)	10
のれん(*5)	298	繰延ヘッジ利益(*4)	12

$$(*1) 150 + 750 = 900$$

$$(*2) (500 + 300 + 240) \times 40\% = 416$$

$$(*3) 100 \times 10\% = 10$$

$$(*4) (240 - 120) \times 10\% = 12$$

$$(*5) \{150 - (500 + 200 + 120) \times 10\% \} + \{750 - (500 + 300 + 240) \times 50\% \} = 298$$

(参考) 繰延ヘッジ損益を、評価差額として、子会社の資本に含めた場合における会計処理

1 前提条件

S社のX1年3月期及びX2年3月期の抜粋貸借対照表は次のとおりであり、それ以外は、純資産会計基準及び本適用指針の適用後の上記前提条件と同じであるものとする。

S社のX1年3月期の抜粋貸借対照表

借入金の金利固定化スワップについて時価評価を行い、評価差額200を負債の部に繰延ヘッジ利益として計上している。

金利スワップ	200	繰延ヘッジ利益	200
		資本金	500
		利益剰余金	200

S社のX2年3月期の抜粋貸借対照表

借入金の金利固定化スワップの時価評価差額400を負債の部に繰延ヘッジ利益として計上している。

金利スワップ	400	繰延ヘッジ利益	400
		資本金	500
		利益剰余金	300
		(当期純利益)	100

2 会計処理

(1) 全面時価評価法を採用している場合

① 資本連結上、繰延ヘッジ利益 400 から税効果額 160 を控除した残額 240 を評価差

額として計上する。

繰延ヘッジ利益（負債）	400	繰延税金負債	160
		評価差額	240

② 投資と資本の相殺消去をする。

資本金	500	子会社株式(*1)	900
利益剰余金	300	少数株主持分(*2)	416
評価差額	240		
のれん(*3)	276		

(*1) $150 + 750 = 900$

(*2) $(500 + 300 + 240) \times 40\% = 416$

(*3) $900 - (500 + 300 + 240) \times 60\% = 276$

(2) 部分時価評価法を採用している場合

① 資本連結上、株式取得日ごとの繰延ヘッジ利益 220 から税効果額 88 を控除した残額を評価差額として計上する。

繰延ヘッジ利益(負債)(*1)	220	繰延税金負債(*2)	88
		評価差額(*3)	132

(*1) $200 \times 10\% + 400 \times 50\% = 220$

(*2) $80 \times 10\% + 160 \times 50\% = 88$

(*3) $120 \times 10\% + 240 \times 50\% = 132$

② 投資と資本の相殺消去をする。

資本金	500	子会社株式(*1)	900
利益剰余金	300	少数株主持分(*2)	320
評価差額	132	利益剰余金(*3)	10
のれん(*4)	298		

(*1) $150 + 750 = 900$

(*2) $(500 + 300) \times 40\% = 320$

(*3) $100 \times 10\% = 10$

(*4) $\{150 - (500 + 200 + 120) \times 10\% \} + \{750 - (500 + 300 + 240) \times 50\% \} = 298$

(注) 税効果調整後の繰延ヘッジ利益 240 のうち、この(参考)のように、繰延ヘッジ損益を、評価差額として、子会社の資本に含めた部分時価評価法では 132 しか資本連結の対象としていないが、本適用指針では、差額 108 も資本連結の対象とし、親会社の持分 12 と少数株主持分 96 に按分することとしている。

[設例 2] 在外子会社で計上されている新株予約権の換算

1 前提条件

- ① 親会社P社は、在外子会社S社株式の100%（発行済株式数540株）を保有している。S社は、X1年3月31日に、現金を対価とする新株予約権を発行した。両社の決算日は3月31日である。
- ② 新株予約権の数：100個
- ③ 新株予約権の発行時の時価：\$200／個
- ④ 行使価額：\$1,000（新株予約権1個の行使により発行する株式1株の発行価額）
- ⑤ 行使期限：X4年3月31日
- ⑥ X2年3月31日に、新株予約権の60%が行使された。
- ⑦ X3年3月31日に、新株予約権の30%が行使された。
- ⑧ X4年3月31日に、残る新株予約権（10%）のすべてが失効した。
- ⑨ 決算日の為替相場
 - X1年3月31日：\$1=¥100
 - X2年3月31日：\$1=¥101
 - X3年3月31日：\$1=¥102
 - X4年3月31日：\$1=¥103
- ⑩ 在外子会社の収益及び費用については、決算時の為替相場による円換算額を付している。

2 在外子会社における会計処理

X1年3月31日

現金預金	\$20,000	新株予約権(*1)	\$20,000
(*1) \$200／個×100個=\$20,000			

X2年3月31日

現金預金(*1)	\$60,000	資本金	\$72,000
新株予約権(*2)	\$12,000		
(*1) \$1,000×60個=\$60,000			
(*2) \$200／個×60個=\$12,000			

X3年3月31日

現金預金(*1)	\$30,000	資本金	\$36,000
新株予約権(*2)	\$6,000		

(*1) $\$1,000 \times 30\text{個} = \$30,000$

(*2) $\$200 / \text{個} \times 30\text{個} = \$6,000$

X4年3月31日

新株予約権(*1)	\$2,000	新株予約権戻入益	\$2,000
(*1) $\$200 / \text{個} \times 10\text{個} = \$2,000$			

抜粋貸借対照表 (単位: \$) - () 書きは貸方

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
現金預金	20,000	80,000	110,000	110,000
資本金		(72,000)	(108,000)	(108,000)
利益剰余金				(2,000)
新株予約権	(20,000)	(8,000)	(2,000)	0

3 親会社における円換算

X1年3月31日 (\$1=¥100)

	外貨額	為替相場	円貨額
現金預金	\$20,000	¥100	2,000,000円
新株予約権	\$20,000	¥100	2,000,000円

X2年3月31日 (\$1=¥101)

	外貨額	為替相場	円貨額 (振替前)	円貨額 (振替後)
現金預金	\$80,000	¥101	8,080,000円	8,080,000円
資本金	\$72,000		(*1) 7,272,000円	7,272,000円
為替換算調整勘定			(*2) 8,000円	
新株予約権	\$8,000	¥100	800,000円	(*2) 808,000円

(*1) 現金払込分6,060,000円 ($= \$60,000 \times @¥101$) と行使した新株予約権分1,212,000円 ($= \$12,000 \times @¥101$) との合計7,272,000円

(*2) 為替換算調整勘定8,000円は、新株予約権の残高に係るもの ($\$8,000 \times (@¥101 - @¥100)$) であり、新株予約権に振り替え、新株予約権は808,000円となる。

X3年3月31日 (\$1=¥102)

	外貨額	為替相場	円貨額 (振替前)	円貨額 (振替後)
現金預金	\$110,000	¥102	11,220,000円	11,220,000円
資本金	\$108,000		(*1) 10,944,000円	10,944,000円
為替換算調整勘定			(*2) 76,000円	(*2) 72,000円
新株予約権	\$2,000	¥100	200,000円	(*2) 204,000円

(*1) 当期の払込資本の増加は、現金払込分3,060,000円 ($=\$30,000 \times @¥102$) と行使した新株予約権分612,000円 ($=\$6,000 \times @¥102$) との合計3,672,000円であり、これと前期末7,272,000円との合計となる。

(*2) 為替換算調整勘定76,000円は、新株予約権の残高分4,000円 ($=\$2,000 \times (@¥102 - @¥100)$) とX2年の増加資本72,000円 ($=\$72,000 \times (@¥102 - @¥101)$) の合計であり、このうち、新株予約権の残高に係る4,000円を、新株予約権に振り替え、新株予約権は204,000円となる。

X4年3月31日 (\$1=¥103)

	外貨額	為替相場	円貨額
現金預金	\$110,000	¥103	11,330,000円
資本金	\$108,000		(*1) 10,944,000円
利益剰余金	\$2,000	¥103	(*2) 206,000円
為替換算調整勘定			(*3) 180,000円
新株予約権	\$0	¥100	0円

(*1) 当期の払込資本の増加はないため、前期末10,944,000円となる。

(*2) 新株予約権の当期失効分は206,000円 ($=\$2,000 \times @¥103$)

(*3) 為替換算調整勘定180,000円は、X2年の増加資本144,000円 ($=\$72,000 \times (@¥103 - @¥101)$) とX3年の増加資本36,000円 ($=\$36,000 \times (@¥103 - @¥102)$) との合計である。

抜粋貸借対照表 (単位：千円) - () 書きは貸方

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
現金預金	2,000	8,080	11,220	11,330
資本金		(7,272)	(10,944)	(10,944)
利益剰余金				(206)
為替換算調整勘定			(72)	(180)
新株予約権	(2,000)	(808)	(204)	(0)

4 親会社における連結財務諸表上の会計処理

(1) 在外子会社が発行する新株予約権を親会社が全額引受けている場合

S社がX1年3月31日に現金を対価として発行した新株予約権を、親会社P社が全額引き受け、その他有価証券としているものとする。

<親会社における外貨建保有新株予約権>

外貨建の抜粋精算表（単位：\$）－（ ）書きは貸方

	X1年3月31日	60%行使	X2年3月31日	30%行使	X3年3月31日	10%失効	X4年3月31日
資産							
現金預金	(20,000)	(60,000)	(80,000)	(30,000)	(110,000)		(110,000)
その他有価証券(新株予約権)	20,000	(12,000)	8,000	(6,000)	2,000	(2,000)	0
子会社株式		72,000	72,000	36,000	108,000		108,000
利益剰余金(*8) (新株予約権失効損)						2,000	2,000

円貨建での抜粋精算表（単位：千円）－（ ）書きは貸方

(決算時の為替相場)	X1年3月31日	60%行使	X2年3月31日	30%行使	X3年3月31日	10%失効	X4年3月31日
	\$1=¥100	\$1=¥101	\$1=¥101	\$1=¥102	\$1=¥102	\$1=¥103	\$1=¥103
資産							
現金預金	(2,000)	(6,060)	(8,080)	(3,060)	(11,220)		(11,330)
その他有価証券(新株予約権)	2,000	(1,200)	808	(600)	204	(204)	0
子会社株式		(*1) 7,260	7,260	(*4) 3,660	10,920		10,920
利益剰余金(*8) (為替差損益)			(*3) 20		(*6) 100		(*7) 210
(新株予約権失効損)						200	200
その他有価証券評価差額金			(*2) (8)		(*5) (4)	4	0

- (*1) 現金払込分6,060千円 ($=\$60,000 \times @¥101$) と行使した新株予約権分1,200千円 ($=\$12,000 \times$ 取得時の為替相場@¥100) との合計7,260千円
- (*2) 新株予約権に係るその他有価証券評価差額金8千円 ($\$8,000 \times (@¥101 - @¥100)$)
- (*3) 支出した現金に係る為替差損20千円 ($=\$80,000 \times @¥101 - 8,060$ 千円)
- (*4) 現金払込分3,060千円 ($=\$30,000 \times @¥102$) と行使した新株予約権分600千円 ($=\$6,000 \times @¥100$) との合計3,660千円
- (*5) 新株予約権に係るその他有価証券評価差額金4千円 ($\$2,000 \times (@¥102 - @¥100)$)
- (*6) 支出した現金に係る当期の為替差損80千円 ($=\$110,000 \times @¥102 - 11,140$ 千円) と前期分20千円の合計100千円
- (*7) 支出した現金に係る当期の為替差損110千円 ($=\$110,000 \times @¥103 - 11,220$ 千円) と前期分100千円の合計210千円
- (*8) ここでは、理解を容易にするために、損益項目別に利益剰余金の内訳を示している。

<新株予約権に係る連結修正仕訳>

X1年3月31日

新株予約権	2,000,000	／	その他有価証券（新株予約権）	2,000,000
-------	-----------	---	----------------	-----------

X2年3月31日

新株予約権	808,000	／	その他有価証券（新株予約権）	808,000
その他有価証券評価差額金	8,000	／	為替換算調整勘定(*1)	8,000

(*1) $\$8,000 \times (@¥101 - @¥100) = 8,000$ 円

子会社では、新株予約権に発生時の為替相場による円換算額を付し、新株予約権に係る為替換算調整勘定は新株予約権に含めて表示するが、親会社の保有するその他有価証券（新株予約権）との相殺消去にあたっては、当該為替換算調整勘定も考慮する。

資本金	7,272,000	／	子会社株式	7,260,000
		／	為替換算調整勘定(*2)	12,000

(*2) $\$12,000 \times (@¥101 - @¥100) = 12,000$ 円

新株予約権が行使された場合、子会社では行使時の為替相場により換算した円貨額をもって払込資本に振り替えることとなるが、行使された新株予約権に係る為替換算調整勘定についても、資本連結において親会社の子会社に対する投資と相殺消去する。この結果、為替相場による消去差額は生じないこととなる。

X3年3月31日

新株予約権	204,000	其他有価証券（新株予約権）	204,000
其他有価証券評価	4,000	為替換算調整勘定(*1)	4,000
差額金			

(*1) $\$2,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}100) = 4,000$ 円

資本金(*2)	10,944,000	子会社株式	10,920,000
		為替換算調整勘定(*3)	24,000

(*2) 前期末 7,272,000 円 + 行使による払込分 3,672,000 円 {現金払込分 ($\$30,000 \times @\text{¥}102$) + 新株予約権分 ($\$6,000 \times @\text{¥}102$) } = 10,944,000 円

(*3) $\$12,000 \times (@\text{¥}101 - @\text{¥}100) + \$6,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}100) = 24,000$ 円

X4年3月31日

新株予約権戻入益	206,000	新株予約権失効損	200,000
		為替換算調整勘定(*1)	6,000

(*1) $\$2,000 \times (@\text{¥}103 - @\text{¥}100) = 6,000$ 円

資本金	10,944,000	子会社株式	10,920,000
		為替換算調整勘定(*2)	24,000

(*2) $\$12,000 \times (@\text{¥}101 - @\text{¥}100) + \$6,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}100) = 24,000$ 円

< 抜粋連結貸借対照表（単位：千円） >

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
現金預金	0	0	0	0
其他有価証券 （新株予約権）	0	0	0	0
利益剰余金（為替差損）	0	20	100	210
為替換算調整勘定	0	(20)	(100)	(210)
新株予約権	0	0	0	0

(2) 在外子会社が発行する新株予約権を親会社以外の第三者が全額引受けている場合

S社（P社が発行済株式（540株）の100%を有する。）がX1年3月31日に現金を対価として発行した新株予約権を、親会社P社以外の第三者が全額引き受けているものとする。なお、S社の純資産の部は以下のとおりであるものとする。

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
資本金	\$540,000	\$612,000	\$648,000	\$648,000
利益剰余金	\$0	\$0	\$0	\$2,000
新株予約権	\$20,000	\$8,000	\$2,000	\$0

<新株予約権に係る連結修正仕訳>

X1年3月31日

仕訳なし	
------	--

X2年3月31日

為替換算調整勘定(*1)	54,000	少数株主持分	54,000
資本金	7,272,000	少数株主持分(*2)	6,127,200
		持分変動差額	1,144,800

(*1) 為替換算調整勘定の少数株主持分への振替

前期末の資本金 $\$540,000 \times (@\text{¥}101 - @\text{¥}100) \times 10\% = 54,000$ 円

(*2) 親会社P社以外の第三者が新株予約権を行使することによりP社の持分比率は、100%から90%(=540株/600株)になった。この結果、増加する少数株主持分(10%)は、次のようになる。

子会社の資本 $61,272,000$ 円 ($=\$540,000 \times @\text{¥}100 + \$72,000 \times @\text{¥}101$) $\times 10\% = 6,127,200$ 円

X3年3月31日

為替換算調整勘定(*1)	61,200	少数株主持分	61,200
資本金(*2)	3,672,000	少数株主持分	367,200
		S社株式(*3)	3,304,800
S社株式(*3)	3,304,800	少数株主持分(*4)	2,842,128
為替換算調整勘定(*5)	49,536	持分変動差額	512,208

(*1) 為替換算調整勘定の少数株主持分への振替

{当期末の為替換算調整勘定 $1,152,000$ 円 ($=\$540,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}100) + \$72,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}101)$) - 前期末の為替換算調整勘定 $540,000$ 円} $\times 10\% = 61,200$ 円

(*2) 当期の新株予約権行使による払込分

現金払込分 ($\$30,000 \times @\text{¥}102$) + 新株予約権分 ($\$6,000 \times @\text{¥}102$) = $3,672,000$ 円

(*3) 少数株主が全額引受け行使したS社の新株予約権を、いったん従来の持分比率(90%)でP社も引受け行使したものとみなす。

$3,672,000 \times 90\% = 3,304,800$ 円

(*4) 少数株主が新株予約権を行使することによりP社の持分比率は、90%から85.7%(=540

株/630株)になった。この結果、増加する少数株主持分(4.3%)は、次のようになる。

{子会社の資本 64,944,000円 (= \$540,000 × @¥100 + \$72,000 × @¥101 + \$36,000 × @¥102) + 当期末の為替換算調整勘定 1,152,000円} × 4.3% = 2,842,128円

(*5) 当期末の為替換算調整勘定 1,152,000円 × 4.3% = 49,536円

X4年3月31日

少数株主損益(*1)	29,458	少数株主持分	29,458
為替換算調整勘定(*2)	92,664	少数株主持分	92,664

(*1) 新株予約権戻入益の少数株主持分への振替 206,000円 × 14.3% = 29,458円

(*2) 為替換算調整勘定の少数株主持分への振替

{当期末の為替換算調整勘定 1,800,000円 (= \$540,000 × (@¥103 - @¥100) + \$72,000 × (@¥103 - @¥101) + \$36,000 × (@¥103 - @¥102)) - 前期末の為替換算調整勘定 1,152,000円} × 14.3% = 92,664円

< 抜粋連結貸借対照表 (単位:円) >

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日	X4年3月31日
現金預金	2,000,000	8,080,000	11,220,000	11,330,000
利益剰余金(*3)				
(為替差損)(*4)		540,000	1,080,000	1,620,000
(持分変動差額)		(1,144,800)	(1,657,008)	(1,657,008)
(新株予約権戻入益)				(176,542)
為替換算調整勘定(*1)		B (486,000)	D (987,264)	F (1,542,600)
新株予約権	(2,000,000)	(808,000)	(204,000)	(0)
少数株主持分(*2)		G (6,181,200)	H (9,451,728)	I (9,573,850)

(*1) 為替換算調整勘定の分析

X2年3月31日

在外子会社の資本に係る為替換算調整勘定

\$540,000 × (@¥101 - @¥100) = 540,000円 … ①

- ・ 為替換算調整勘定のうち、少数株主持分(連結財務諸表上、少数株主持分として表示)

① × 10% = 54,000円 … A

- ・ 為替換算調整勘定のうち、親会社持分(連結財務諸表上、為替換算調整勘定として表示)

① × 90% = 486,000円 … B

X3年3月31日

在外子会社の資本に係る為替換算調整勘定

\$540,000 × (@¥102 - @¥100) + \$72,000 × (@¥102 - @¥101) = 1,152,000円 … ②

- ・ 為替換算調整勘定のうち、少数株主持分（連結財務諸表上、少数株主持分として表示）
前期末 54,000 円 + 当期増減分 61,200 円 + 持分変動分 49,536 円
= ② × 14.3% = 164,736 円 … C
- ・ 為替換算調整勘定のうち、親会社持分（連結財務諸表上、為替換算調整勘定として表示）
② × 85.7% = 987,264 円 … D

X4年3月31日

在外子会社の資本に係る為替換算調整勘定

$$\begin{aligned} & \$540,000 \times (@\text{¥}103 - @\text{¥}100) + \$72,000 \times (@\text{¥}103 - @\text{¥}101) + \$36,000 \times (@\text{¥}103 - @\text{¥}102) \\ & = 1,800,000 \text{ 円} \cdots \text{③} \end{aligned}$$

- ・ 為替換算調整勘定のうち、少数株主持分（連結財務諸表上、少数株主持分として表示）
前期末 164,736 円 + 当期増減分 92,664 円
= ③ × 14.3% = 257,400 円 … E
- ・ 為替換算調整勘定のうち、親会社持分（連結財務諸表上、為替換算調整勘定として表示）
③ × 85.7% = 1,542,600 円 … F

(*2) 少数株主持分の分析

X2年3月31日

在外子会社の資本 61,272,000 円 (= \$540,000 × @¥100 + \$72,000 × @¥101) × 10% + 為替換算調整勘定 54,000 円 (A) = 6,181,200 円 … G

X3年3月31日

在外子会社の資本 64,944,000 円 (= \$540,000 × @¥100 + \$72,000 × @¥101 + \$36,000 × @¥102) × 14.3% + 為替換算調整勘定 164,736 円 (C) = 9,451,728 円 … H

X4年3月31日

在外子会社の資本 65,150,000 円 (= \$540,000 × @¥100 + \$72,000 × @¥101 + \$36,000 × @¥102 + \$2,000 × @¥103) × 14.3% + 為替換算調整勘定 257,400 円 (E) = 9,573,850 円 … I

(*3) ここでは、理解を容易にするために、損益項目別に利益剰余金の内訳を示している。

(*4) 親会社の子会社に対する投資に要した現金に係る為替差損

X2年3月31日

$$\$540,000 \times (@\text{¥}101 - @\text{¥}100) = 540,000 \text{ 円}$$

X3年3月31日

$$\$540,000 \times (@\text{¥}102 - @\text{¥}100) = 1,080,000 \text{ 円}$$

X4年3月31日

$$\$540,000 \times (@\text{¥}103 - @\text{¥}100) = 1,620,000 \text{ 円}$$

以 上