

平成 28 年 12 月 22 日

実務対応報告公開草案第 50 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 (案)

平成 20 年 3 月 10 日
改正平成 XX 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

目 的

本実務対応報告は、連結財務諸表の作成において、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 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）。

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。

平成 XX 年改正

平成 27 年 11 月に開催された第 324 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、国内関連会社が指定国際会計基準（「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 93 条に規定する指定国際会計基準をいう。以下同じ。）を適用している場合の連結財務諸表作成における取扱いの検討を求める提言がなされ、審議を行うこととなった。

検討の結果、平成 20 年に本実務対応報告が公表されたときに国内関連会社が国際財務報告基準を適用することは想定されていなかったことのほか、本実務対応報告が在外関連会社に国際財務報告基準の利用を認めた趣旨を踏まえ、平成 XX 年改正の本実務対応報告（以下「平成 XX 年改正実務対応報告」という。）では、国内関連会社が指定国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合、当面の間、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。）に準じることができることとした。また、当委員会が公表した「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）を国内関連会社が適用する場合に関しても、同様に、当面の間、実務対応報告第 18 号に準じることができることとした。

持分法適用関連会社の会計処理の統一

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（持分法会計基準第 9 項）。

当面の取扱い

投資会社及び持分法適用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、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。

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

されている場合、及び国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示¹している場合（当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。）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、監査・保証実務委員会実務指針第 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（後掲「本実務対応報告の考え方」(2)を参照）。

本実務対応報告の考え方

(1) 連結子会社に準じた当面の取扱い

連結原則を前提とする持分法実務指針においては、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は、原則として統一することが望ましいとされていた。また、会計処理の原則及び手続を統一するにあたっては、子会社の会計処理の原則及び手続の統一に関して当面の取扱いを定めた監査・保証実務委員会実務指針第 56 号及び実務対応報告第 18 号に基づいて行うこととされていた（平成 21 年改正前の持分法実務指針第 5 項）。

今般、持分法会計基準の公表により、被投資会社（持分法の適用対象となる非連結子会社及び持分法適用関連会社）が採用する会計方針について、連結子会社の場合と同様に原則として統一することとされた。しかしながら、本実務対応報告では、持分法適用関連会社の会計方針の統一に際して生じる実務上の負担に配慮し、統一にあたっては、連結子会社の会計方針の統一を行う場合の当面の取扱いである監査・保証実務委員会実務指針第 56 号及び実務対応報告第 18 号に準じて行うことができることとした。

(2) 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の取扱い

投資会社及び持分法適用関連会社が採用する会計方針が統一されていない場合には、持分法の適用に際して「持分法適用関連会社の会計処理の統一」で示した取扱いとするための修正を行う必要があるが、例えば、在外関連会社の場合で²、投資会社の他に支配株主が存在するようときや、上場会社の株式を追加取得することで関連会社としたときなどでは、支配力が及ぶ子会社とは異なり、修正のために必要となる詳細な情報の入手が極めて困難なことがあり得る³。監査・保証実務委員会実務指針第 56 号で

¹ 当該開示には、有価証券報告書提出会社の保証会社に該当する国内関連会社が、指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して有価証券報告書提出会社の有価証券報告書により開示している場合を含む。

² 国内関連会社の場合であっても、統一のために必要な情報の入手が極めて困難な状況が生じることを否定するものではない。

³ 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は

は、親子会社間の会計方針の統一に関して、「原則として統一しなければならない」とは、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を除いて、統一しなければならないことを意味するとしている。この取扱いに照らし、上記のように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は、監査・保証実務委員会実務指針第 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」にあたることとした。

(3) 会計方針の統一にあたっての重要性の考え方

関連会社の会計方針の統一にあたっては、重要性の原則が適用される⁴（持分法会計基準第 26 項）。この場合の重要性については、連結財務諸表上の諸数値に基づいて判断されることとなり、一般的には、当期純利益が考えられている。このため、関連会社の純利益に持分比率を乗じたものに重要性が乏しい場合、統一を行わないことができると考えられる。

(4) 持分法の適用対象となる非連結子会社の取扱い

持分法の適用対象となる非連結子会社について会計方針を統一する場合の取扱いも、本実務対応報告で示されたものと同様となる。ただし、前掲の「当面の取扱い」なお書きに示した、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の取扱いは、関連会社に固有の事情を考慮して定められたものであり、これを非連結子会社に適用することは適当ではない。

適用時期等

(1) 平成 20 年公表の本実務対応報告（以下「平成 20 年実務対応報告」という。）の適用時期は、持分法会計基準と同様とする。

(2) 持分法会計基準及び平成 20 年実務対応報告の適用の結果、適用初年度の期首において持分法適用関連会社の純資産に変動額が生じるときには、持分法の適用にあたり、当該変動額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額については、次のように処理する。

① 当該変動額が利益剰余金に係るものである場合には、投資会社の適用初年度の

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。

⁴ 「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、及び国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示しているときには、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 4 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。

期首の利益剰余金に加減する。

- ② 当該変動額が評価・換算差額等に係るものである場合には、当該評価・換算差額等の該当する科目に加減する。

この際、持分法適用関連会社株式の取得時の利益剰余金や評価・換算差額等に変動が生じる場合でも、持分法適用関連会社株式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。

- (3) 平成 20 年実務対応報告に定める当面の取扱いを適用し、実務対応報告第 18 号に準じた処理を行う場合で、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ものとする。

- ① 持分法適用関連会社におけるのれん並びに時価評価されている投資不動産及び再評価されている固定資産については、適用初年度の期首において、当該期首時点で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〔設例 1〕。この場合、再評価されている固定資産に係る再評価剰余金については、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〔設例 2〕。

- 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損益として修正されているものとして取り扱う〔設例 3〕。

- (4) 平成 XX 年改正実務対応報告の適用時期は、平成 XX 年に改正された実務対応報告第 18 号と同様とする。

なお、平成 XX 年改正実務対応報告の適用初年度の前から国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合において、当該適用初年度に「持分法適用関連会社の会計処理の統一」の当面の取扱いを適用するときは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

議 決

(省 略)

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〕 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、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」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。

- 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A社ののれんについて、修正を行っていない。
- ③ 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。
- ④ のれんに係る修正を除き、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。
- ⑤ 簡便化のため、決算時の為替相場及び期中平均相場は1\$=100円で不変とする。

1. 原則的な方法（実務対応報告第18号に定める方法）

P社におけるのれんに係る持分法仕訳

(1) X3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）

(借)利益剰余金	3,000	(貸)投資有価証券	3,000
----------	-------	-----------	-------

(*) 上記の仕訳の説明（便宜上、A社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

期首ののれん残高の修正

関連会社A社において、のれんの計上時から規則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、修正額は、のれんの当初計上額\$500,000との差額\$100,000となる。

(A社の個別財務諸表上で期首ののれん残高を修正する仕訳)（単位：ドル）

(借)利益剰余金	100,000	(貸)のれん	100,000
----------	---------	--------	---------

持分法仕訳

上記の修正の結果、A社の利益剰余金が\$100,000減少するため、P社の持分額3,000千円（＝\$100,000×持分比率30%×100円）を期首の利益剰余金から減額する。

(2) X4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)持分法投資損益	1,500	(貸)投資有価証券	1,500
------------	-------	-----------	-------

(*)上記の仕訳の説明（便宜上、A社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

のれんの償却

\$50,000＝\$500,000／10年（又は\$400,000／8年）

(A社の個別財務諸表上でのれんを修正する仕訳)（単位：ドル）

(借)のれん償却	50,000	(貸)のれん	50,000
----------	--------	--------	--------

持分法仕訳

1,500千円＝\$50,000×持分比率30%×100円

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

のれんに係る持分法仕訳のために必要となる過年度の情報（のれんの当初の計上額及び計上時期）を、P社が入手することは極めて困難と認められるものとする。

P社におけるのれんに係る持分法仕訳

(1) X3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)

(2) X4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)持分法投資損益	1,875	(貸)投資有価証券	1,875
------------	-------	-----------	-------

(*)上記の仕訳の説明（便宜上、A社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

のれんの償却

X3年4月1日時点で関連会社A社の貸借対照表に計上されているのれん\$500,000について、同時点において新たに計上されたものとして取り扱うため、当期ののれんの償却額は\$62,500（＝\$500,000／8年）となる。

(A社の個別財務諸表上でのれんを修正する仕訳)（単位：ドル）

(借)のれん償却	62,500	(貸)のれん	62,500
----------	--------	--------	--------

持分法仕訳

1,875千円＝\$62,500×持分比率30%×100円

〔設例 2〕 本実務対応報告の適用初年度における固定資産の再評価に係る修正

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B社（持分比率は30%）は、X1年4月1日に建物€1,000,000を取得し、国際会計基準第16号「有形固定資産」（以下「IAS第16号」という。）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€960,000であった。その他の会計年度については、再評価を行っていない。
- ② P社では本実務対応報告をX4年4月1日より適用した。それまで、P社はB社の建物の再評価について、修正を行っていない（したがって、P社の連結貸借対照表上、その持分に相当する再評価剰余金が計上されている）。
- 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、残存価額ゼロ、定額法で行われるものとする。
- ④ 建物の再評価に係る修正を除き、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、B社の利益剰余金に直接振り替えられた再評価剰余金に対応する持分相当額については、P社において持分法投資損益として処理されているものとする。
- ⑤ 簡便化のため、決算時の為替相場及び期中平均相場は1€=100円で不変とする。

（B社での状況－単位：千ユーロ）

決算期	再評価額	期末取得原価	期末減価償却累計額	再評価剰余金	減価償却費
X2年3月期	—	1,000	100	—	100
X3年3月期 (*1)	960	1,200	240	160	100
X4年3月期 (*2)	—	1,200	360	140	120
X5年3月期	—	1,200	480	120	120

(*1) 再評価は、IAS第16号で認められた方法のうち、再評価額と簿価の変動に比例して、取得原価と減価償却累計額を修正する方法による。再評価前の期末の簿価€800,000を再評価額€960,000が上回るため、差額€160,000が再評価剰余金として計上され、期末の取得原価は€1,200,000（=€960,000/残存耐用年数8年×耐用年数10年）に、期末の減価償却累計額は€240,000（=€1,200,000-€960,000）に修正される。

(*2) 再評価剰余金の利益剰余金への振替は、減価償却に応じて每期振替を行う方法による。よって、€20,000（=€160,000×€120,000÷€960,000）が利益剰余金に直接振り替えられる。

1. 原則的な方法（実務対応報告第18号に定める方法）

P社における建物の再評価に係る持分法仕訳

(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)

(借)再評価剰余金	4,200	(貸)投資有価証券	4,200
-----------	-------	-----------	-------

(*) 上記の仕訳の説明（便宜上、B社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

期首の建物の再評価額の修正

(B社の個別財務諸表上で期首の建物の再評価を修正する仕訳) (単位：ユーロ)

(借)減価償却累計額(*1)	60,000	(貸)建物(*2)	200,000
再評価剰余金(*3)	140,000		

(*1) 国際財務報告基準に従った減価償却累計額€360,000－日本基準に従った場合の減価償却累計額€300,000 (=€1,000,000/10年×3年)

(*2) 国際財務報告基準に従った取得原価€1,200,000－日本基準に従った場合の取得原価€1,000,000

(*3) 期首時点での再評価剰余金の戻入れ

持分法仕訳

上記の修正の結果、B社の再評価剰余金が€140,000減少するため、P社の持分について再評価剰余金を4,200千円 (=€140,000×持分比率30%×100円)減額する。

(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)投資有価証券	600	(貸)持分法投資損益	600
(借)持分法投資損益	600	(貸)再評価剰余金	600

(*) 上記の仕訳の説明（便宜上、B社の個別財務諸表上で修正した場合の仕訳で示す。）

建物の減価償却費及び再評価剰余金の振替の修正

(B社の個別財務諸表上で減価償却費及び再評価剰余金の振替を修正する仕訳)

(単位：ユーロ)

(借)減価償却累計額	20,000	(貸)減価償却費(*4)	20,000
(借)利益剰余金	20,000	(貸)再評価剰余金(*5)	20,000

(*4) 減価償却費の修正（国際財務報告基準に従った減価償却費€120,000－日本基準に従った場合の減価償却費€100,000）

(*5) B社の個別財務諸表上で、利益剰余金に直接振り替えられた再評価剰余金の仕訳の戻入れ

持分法仕訳

減価償却費の修正 600千円 = €20,000×持分比率30%×100円

再評価剰余金の振替の修正 600千円 = €20,000×持分比率30%×100円

なお、B社が個別財務諸表上で行った再評価剰余金の利益剰余金への振替は、P社の持分法の適用上、持分法投資損益としてすでに処理されているため（前提条件④）、上記の修正に係る利益剰余金に対する持分法仕訳も持分法投資損益で処理される。

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

建物に係る持分法仕訳のために必要となる過年度の情報（建物の当初の計上額、計上時期、過年度の再評価による損失計上及びその戻入等）を、P社が入手することは極めて困難と認められるものとする。

X4年4月1日時点で、当該建物の残存耐用年数は7年と見積られた。

P社における建物の再評価に係る持分法仕訳

(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)

(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）

(仕訳なし)

建物について、適用初年度の期首時点での貸借対照表計上額€840,000（＝取得原価€1,200,000－減価償却累計額€360,000）をもって新たに計上されたものとする場合、本実務対応報告に従った場合の減価償却費€120,000（＝€840,000／7年）はB社の個別財務諸表上で計上された減価償却費と同額となっているため、減価償却費に係る調整は不要となる。

また、再評価剰余金についても、適用初年度の期首時点の€140,000を、再評価されている固定資産の残存耐用年数（7年）にわたって利益に振り替える方法によれば、振替額は年間€20,000となるが、B社の個別財務諸表上で利益剰余金に直接振り替えられたものと同額になっているため、これに係る調整も不要となる（P社の持分法の適用上、上記の個別財務諸表上の振替額に対する持分を持分法投資損益としてすでに処理していることを前提としている。）。

[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 C社が各期にその他の包括利益で認識し、費用処理を行わず、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	その他の包括利益で認識し、費用処理を行わず、利益剰余金に振り替えている数理計算上の差異
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

- ② P社では本実務対応報告をX4年4月1日より適用した。それまで、P社はC社の数理計算上の差異について、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。
- 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、費用処理を行わず、利益剰余金に振り替えているものとする。
- ⑤ 簡便化のため、決算時の為替相場及び期中平均相場は1£＝200円で不変とする。

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

(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)

(借)退職給付に係る調整累計額	5,520	(貸)利益剰余金	5,520
(その他の包括利益累計額)			

(*) 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。）
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

関連会社C社の財務諸表上、X4年3月期以前に生じた数理計算上の差異の合計である£110,000は、利益剰余金に計上済みである。一方、これらを発生翌期から平均残存勤務期間以内の10年で費用処理した場合、利益剰余金に計上されるべき数理計算上の差異は£18,000(=£50,000/10年×2年+£80,000/10年)となる。このため、両者の差額である£92,000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。

(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	92,000	(貸)利益剰余金	92,000
(その他の包括利益累計額)			

持分法仕訳

上記の修正の結果、C社の利益剰余金が£92,000増加するため、P社の持分額5,520千円(=£92,000×持分比率30%×200円)を期首の利益剰余金に増額する。

(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)			
(借)持分法投資損益	660	(貸)持分法適用会社に対する 持分相当額	660
		(その他の包括利益)	

(*)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。)費用処理を行わず、利益剰余金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	30,000	(貸)利益剰余金(*1)	30,000
(その他の包括利益累計額)			
(借)退職給付費用(*2)	11,000	(貸)退職給付に係る調整額	11,000
		(その他の包括利益)	

(*1) 関連会社C社の財務諸表上、当期に費用処理を行わず、利益剰余金に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。

(*2) 数理計算上の差異を、発生額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、当期に費用処理される額は£11,000(=£50,000/10年+£80,000/10年-£20,000/10年)となる。

持分法仕訳

純資産の部（利益剰余金）での直接計上額の修正 1,800 千円 = 30,000 × 持分比率 30% × 200 円

なお、P 社の持分法の適用にあたり、C 社の純資産の部の利益剰余金に計上された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からそのまま利益剰余金に計上されているため（前提条件④）、持分法仕訳もその他の包括利益ではなくその他の包括利益累計額で処理される。

未認識数理計算上の差異の費用処理 660 千円 = 11,000 × 持分比率 30% × 200 円

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

数理計算上の差異に係る持分法仕訳のために必要となる過年度の情報（過去の各年度に発生した数理計算上の差異の金額）を、P 社が入手することは極めて困難と認められるものとする。

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)

過年度に費用処理を行わず、利益剰余金に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、費用処理を行わず、利益剰余金に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