

## 個別財務諸表における関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記に関する監査上の取扱い

平成10年11月24日

日本公認会計士協会

### 1. はじめに

企業会計審議会は、平成9年6月6日に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表し、従来の個別情報を中心とする開示から連結情報を中心とする開示に転換を図ることを提言するとともに、連結情報の充実のための具体的な措置の一つとして、「連結子会社がない会社においては、連結財務諸表が作成されないため、関連会社に多額の損益が生じている場合であっても、その情報がディスクローズされない。このため、連結財務諸表を作成していない会社については、個別財務諸表において、関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等を注記するよう措置を講ずることが適当である。」とした。

これを受けて平成10年11月24日付けで、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」が改正され、同規則第8条の9に、「連結財務諸表を作成していない会社にあつては、関連会社に対する投資の金額並びに当該投資に対して持分法を適用した場合の投資の金額及び投資利益又は投資損失の金額を注記しなければならない。ただし、損益等からみて重要性の乏しい関連会社については除外してこれらの金額を算出することができる。」との規定が新設された。

したがって、(1)子会社がないため連結財務諸表を作成していない場合、又は(2)子会社のすべてが連結の範囲に含めない子会社であることにより連結財務諸表を作成していない場合においては、関連会社について持分法を適用して算定した投資損益等を注記することが必要となる。

本報告は、関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記に関し、持分法の適用の範囲その他監査上留意すべき事項について実務指針として明らかにすることを目的とするものである。

なお、持分法会計の基本的な考え方等については、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」によるものとする。

### 2. 持分法の適用の範囲について

持分法を適用した場合の投資損益等の注記の対象となる範囲は、関連会社であり、非連結子会社については注記の対象に含まれない。

また、財務諸表提出会社の当期純損益の額及び剰余金の額からみて重要性の乏しい関連会社については、注記の対象となる範囲から除外することができる。

注記の対象となる範囲からの除外に当たり、次に掲げる算式で計算した割合がいずれもおおむね5%以下であるため重要性が乏しいと判断された場合には、注記の対象となる持分法の適用の範囲は監査上妥当なものとして取り扱うことができる。

(算式)

利益基準

$$\frac{\text{注記から除外した関連会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{財務諸表提出会社の当期純損益の額及び注記に含めた関連会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

剰余金基準

$$\frac{\text{注記から除外した関連会社の剰余金のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{財務諸表提出会社の剰余金の額及び注記に含めた関連会社の剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

(算式適用上の留意点)

- (1) 注記から除外した関連会社の選定に当たっては、利益や剰余金の額の小さいものから順次選定するのではなく、個々の関連会社の特性等を考慮するものとする。
- (2) 利益基準における当期純損益の額は、財務諸表提出会社と関連会社との間の取引による資産に含まれる未実現損益の消去後における金額によることが望ましいが、消去前の金額によることもできるものとする。  
また、剰余金基準における剰余金の額は、利益基準において未実現損益消去後の金額によった場合には当該消去額を修正した金額とする。
- (3) 関連会社の当期純損益及び剰余金は、原則として直近の財務諸表の数値に基づくものとする。
- (4) 利益基準における財務諸表提出会社及び関連会社の純損益の額が事業の性質等から事業年度ごとに著しく変動する場合などは、当期純損益の額について最近5年間の平均を用いる(当該期間中に当期純利益と当期純損失がある場合にはこれらを相殺した純額をもって平均値を算定する。)等適宜な方法で差し支えないものとする。

### 3. 持分法の適用上の留意事項について

持分法の適用に当たっては、本来は連結財務諸表の作成における処理又は手続と同様に行うべきであるが、持分法の計算に際しての実務上の負担に配慮し、当面、厳密な算定によらないことができるものとする。この点を踏まえ、以下に掲げる事項に留意して処理又は手続を行う。

- (1) 関連会社の財務諸表は、原則として直近の財務諸表を使用するものとする。
- (2) 関連会社の財務諸表について、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等で重

要性のある会計処理は、連結財務諸表を作成する際の連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする。

(3) 投資日における投資とこれに対応する関連会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額は投資に含め、連結財務諸表を作成する際の連結調整勘定と同様に処理し、当該連結調整勘定に相当する部分の償却額は投資の増減額に含める。

(4) 投資の増減額の算定に当たり、財務諸表提出会社と関連会社との間の取引に係る重要な未実現損益がある場合には、これを消去するための修正を行う。

また、関連会社から配当金を受け取った場合には、当該配当金に相当する額を投資の額から減額する。

(5) 持分法の適用の対象となる関連会社に子会社又は関連会社がある場合において、当該子会社又は関連会社に対する投資について持分法を適用して認識した損益又は剰余金が持分法の適用による投資損益等に重要な影響を与えるときは、当該損益等を持分法適用関連会社の損益等に含めて計算するものとする。

#### 4. 注記の記載内容について

関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記として、(1)関連会社に対する投資の金額、(2)持分法を適用した場合の投資の金額、及び(3)持分法を適用した場合の投資利益（又は投資損失）の金額を記載する。

（注記の記載例）

関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等

(1) 関連会社に対する投資の金額	× × ×
(2) 持分法を適用した場合の投資の金額	× × ×
(3) 持分法を適用した場合の投資利益（又は投資損失）の金額	× × ×

注記の記載に当たっては、以下に掲げる事項に留意するものとする。

(1) 「関連会社に対する投資の金額」は、持分法の適用の対象とした関連会社に対する投資の貸借対照表計上額を記載する。なお、当該投資に対して計上した投資損失引当金を控除方式により表示している場合には控除後の金額によるものとする。

(2) 「持分法を適用した場合の投資の金額」は、関連会社の純資産のうち持分に見合う額に対応して投資の額を修正した後の金額を記載する。なお、関連会社の債務超過額のうち持分に負担させるべき額を投資損失として認識した場合には、「持分法を適用した場合の投資」の金額に反映されないため、当該負担額を注記内容に追加して記載することが望ましい。また、例えば、債務超過額のうち持分に負担させるべき額を貸付金に対する貸倒引当金として計上している場合には、当該貸倒引当金の額を考慮して、関連会社の純資産のうち持分に見合う額を算定することに留意する。

(3) 「持分法を適用した場合の投資利益（又は投資損失）の金額」は、当期の持分

法の適用による投資利益（又は投資損失）を記載する。また、例えば、債務超過額のうち持分に負担させるべき額を貸付金に対する貸倒引当金として計上している場合には、当該貸倒引当金の当期繰入額を考慮して、関連会社の当期損益のうち持分に見合う額を算定することに留意する。

#### 5 . 適 用

本報告は、平成11年4月1日以後開始する事業年度に係る財務諸表の監査から適用する。

以 上