

会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正について

平成26年11月28日
日本公認会計士協会

新	旧
会計制度委員会報告第7号	会計制度委員会報告第7号
連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針	連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針
平成10年5月12日 改正 平成16年4月6日 改正 平成18年5月19日 改正 平成19年3月29日 改正 平成20年3月25日 改正 平成21年6月9日 改正 平成23年1月12日 改正 平成26年2月24日 最終改正 平成26年11月28日 日本公認会計士協会	平成10年5月12日 改正 平成16年4月6日 改正 平成18年5月19日 改正 平成19年3月29日 改正 平成20年3月25日 改正 平成21年6月9日 改正 平成23年1月12日 最終改正 平成26年2月24日 日本公認会計士協会
資本連結手続に関する実務指針	資本連結手続に関する実務指針
資本連結手続の意義と範囲	資本連結手続の意義と範囲
4. 資本連結手続は税効果会計と関連しているが、本報告では、この内容に言及するのは資本連結手続を説明する上で必要な範囲にとどめることとした。したがって、税効果会計の全体的な内容については、会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」を参照する必要がある。 なお、在外子会社（孫会社を含む。）との資本連結手続を行う際の円換算の方法と換算差額の処理については本報告では取り扱っていない（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」第36項から第45項等及び純資産適用指針第7項等）。	4. 資本連結手続は税効果会計と関連しているが、本報告では、この内容に言及するのは資本連結手続を説明する上で必要な範囲にとどめることとした。したがって、税効果会計の全体的な内容については、会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」を参照する必要がある。 なお、在外子会社（孫会社を含む。）との資本連結手続を行う際の円換算の方法と換算差額の処理については本報告では取り扱っていない（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」 <u>（第36項から第45項等）</u> 及び純資産適用指針 <u>（第7項等）</u> 参照）。
資本連結の基準日と連結対象財務諸表の範囲	資本連結の基準日と連結対象財務諸表の範囲
7. 連結会計基準（注5）では、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。この場合、支配獲得日は、当該決算日をいうものとする。 また、この場合の決算日には四半期決算日（四半期会計基準第16項）又は中間決算日が含まれる。なお、支配を獲得したとみなした日は、企業結合の主要条件が合意されて公表された日以降としなければならない（結合分離等適用指針第117項）。 ただし、連結会計基準が適用される企業結合は、現金を対価とした株式の取得により支配の獲得が行われることが想定されているので（結合分離等適用指針第31-2項）、株式交換などの企業結合のように一定の法的手続を踏まえて実施されるとは限らないことから、連結損益計算書に与える影響が乏しい場合には、主要条件が合意されて公表された日よりも前に支配を獲得したとみなした日を設定して処理することができる。	7. 連結会計基準（注5）では、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。この場合、支配獲得日は、当該決算日をいうものとする。 また、この場合の決算日には四半期決算日（四半期会計基準第16項参照）又は中間決算日が含まれる。なお、支配を獲得したとみなした日は、企業結合の主要条件が合意されて公表された日以降としなければならない（結合分離等適用指針第117項参照）。 ただし、連結会計基準が適用される企業結合は、現金を対価とした株式の取得により支配の獲得が行われることが想定されているので（結合分離等適用指針第31-2項参照）、株式交換などの企業結合のように一定の法的手続を踏まえて実施されるとは限らないことから、連結損益計算書に与える影響が乏しい場合には、主要条件が合意されて公表された日よりも前に支配を獲得したとみなした日を設定して処理することができる。

新	旧
<p>連結対象となる子会社の財務諸表の範囲は、いずれの時点において支配の獲得又は喪失が生じたときとみなすかにより異なることとなる。子会社の貸借対照表は支配を獲得したときとみなした時点以後連結し、支配を喪失したときとみなした時点以後は連結しない。子会社の損益計算書は、支配を獲得したときとみなした時点を開始日とする期間を連結し、支配を喪失したときとみなした時点から後の期間は連結しない。</p> <p>子会社の財務諸表にはキャッシュ・フロー計算書及び株主資本等変動計算書が含まれるが、当該計算書は子会社の損益計算書が連結される期間と同一の期間について作成し、連結することとなる。</p>	<p>連結対象となる子会社の財務諸表の範囲は、いずれの時点において支配の獲得又は喪失が生じたときとみなすかにより異なることとなる。子会社の貸借対照表は支配を獲得したときとみなした時点以後連結し、支配を喪失したときとみなした時点以後は連結しない。子会社の損益計算書は、支配を獲得したときとみなした時点を開始日とする期間を連結し、支配を喪失したときとみなした時点から後の期間は連結しない。</p> <p>子会社の財務諸表にはキャッシュ・フロー計算書及び株主資本等変動計算書が含まれるが、当該計算書は子会社の損益計算書が連結される期間と同一の期間について作成し、連結することとなる。</p>
連結会計基準に定めのない事項の取扱い	連結会計基準に定めのない事項の取扱い
<p>7-2．連結会計基準は、連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の定めに従って会計処理するものとされている（連結会計基準第19項及び第60項）。</p> <p>したがって、連結会計基準を適用する場合にも、例えば、条件付取得対価の会計処理（企業結合会計基準第27項）、取得原価の配分（資本連結手続上の子会社の資産及び負債の評価に相当する。）における暫定的な会計処理（企業結合会計基準（注6））、企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分（企業結合会計基準第30項）、所定の注記事項（取得とされた企業結合の注記事項（企業結合会計基準第49項）、共通支配下の取引等に係る注記事項（企業結合会計基準第52項）、子会社の企業結合により当該会社が子会社に該当しなくなった場合の株主に係る注記事項（事業分離等会計基準第54項）など）に関する定めが適用されることとなる。</p> <p>暫定的な会計処理を適用する場合、取得原価の配分は、企業結合日以後1年以内に行わなければならないが（企業結合会計基準第28項）、企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかったときは、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとなる。</p> <p>なお、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行い、企業結合年度の翌年度の連結財務諸表及び個別財務諸表（以下、本項において、併せて「財務諸表」という。）と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとなる（企業結合会計基準（注6））。</p>	<p>7-2．連結会計基準は、連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の定めに従って会計処理するものとされている（連結会計基準第19項及び第60項参照）。</p> <p>したがって、連結会計基準を適用する場合にも、例えば、条件付取得対価の会計処理（企業結合会計基準第27項参照）、取得原価の配分（資本連結手続上の子会社の資産及び負債の評価に相当する。）における暫定的な会計処理（企業結合会計基準（注6）参照）、企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分（企業結合会計基準第30項参照）、所定の注記事項（取得とされた企業結合の注記事項（企業結合会計基準第49項参照）、共通支配下の取引等に係る注記事項（企業結合会計基準第52項参照）、子会社の企業結合により当該会社が子会社に該当しなくなった場合の株主に係る注記事項（事業分離等会計基準第54項参照）など）に関する定めが適用されることとなる。</p> <p>暫定的な会計処理を適用する場合、取得原価の配分は、企業結合日以後1年以内に行わなければならないが（企業結合会計基準第28項）、企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかったときは、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとなる。</p> <p>なお、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行い、企業結合年度の翌年度の連結財務諸表及び個別財務諸表（以下、本項において、併せて「財務諸表」という。）と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとなる（企業結合会計基準（注6）参照）。</p>
資本連結手続上の投資と資本	資本連結手続上の投資と資本
子会社に対する投資	子会社に対する投資
<p>8．資本連結手続において子会社の資本と相殺消去される親会社の子会社に対する投資額は、支配獲得日の時価によるものとされている（連結会計基準第23項(1)）。連結会計基準が適用される場合の取得の対価（支払対価）は現金が想定されるが、この場合の支配獲得日の時価とは現金支出額となる。ただし、支配獲得前から親会社が当該会社の株式（其他有価証券又は関連会社株式に区分）を保有している場合には、当該株式についても支配獲得日の時価を付すことになる（企業結合会計基準第25項(2)及び第84項並びに結合分離等適用指針第44項）。</p> <p>連結財務諸表においては、取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（企業結合会計基準第26項）。一方、個別財務諸表においては、子会社に対する投資額（子会社株式の取得原価）は、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）に従って算定するため、取得時における付随費用は、取得した金融資産の取得価額に含めることになる（金</p>	<p>8．資本連結手続において子会社の資本と相殺消去される親会社の子会社に対する投資額は、支配獲得日の時価によるものとされている（連結会計基準第23項(1)参照）。連結会計基準が適用される場合の取得の対価（支払対価）は現金が想定されるが、この場合の支配獲得日の時価とは現金支出額となる。ただし、支配獲得前から親会社が当該会社の株式（其他有価証券又は関連会社株式に区分）を保有している場合には、当該株式についても支配獲得日の時価を付すことになる（企業結合会計基準第25項(2)及び第84項並びに結合分離等適用指針第44項参照）。</p> <p>連結財務諸表においては、取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（企業結合会計基準第26項参照）。一方、個別財務諸表においては、子会社に対する投資額（子会社株式の取得原価）は、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）に従って算定するため、取得時における付随費用は、取得した金融資産の取得価額に含めることにな</p>

新	旧
<p>融商品会計実務指針第56項)。</p> <p>また、連結財務諸表において、株式の段階取得により支配を獲得する場合には、支配獲得前から保有していた当該会社の株式にも支配獲得日の時価を付すこととなり、支配獲得前に保有していた株式の取得原価に含まれている付随費用は段階取得に係る損益として処理されることとなる(連結会計基準第23項及び第62項並びに企業結合会計基準第25項(2))。このため、連結財務諸表上、支配獲得時に以下の差額を段階取得に係る損益として処理することになる。</p> <p>(1) 当該株式をその他有価証券として分類していた場合 支配獲得日における時価と、支配獲得直前の当該株式の適正な帳簿価額との差額(連結会計基準第62項)[設例2参照]</p> <p>(2) 関連会社株式として分類していた場合 支配獲得日における時価と、持分法による投資評価額との差額(連結会計基準第63項)[設例3参照]</p> <p>一方、個別財務諸表において、株式の段階取得により支配を獲得する場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とすることとなる(企業結合会計基準第25項(1))。</p>	<p>る(金融商品会計実務指針第56項参照)。</p> <p>また、連結財務諸表において、株式の段階取得により支配を獲得する場合には、支配獲得前から保有していた当該会社の株式にも支配獲得日の時価を付すこととなり、支配獲得前に保有していた株式の取得原価に含まれている付随費用は段階取得に係る損益として処理されることとなる(連結会計基準第23項及び第62項並びに企業結合会計基準第25項(2)参照)。このため、連結財務諸表上、支配獲得時に以下の差額を段階取得に係る損益として処理することになる。</p> <p>(1) 当該株式をその他有価証券として分類していた場合 支配獲得日における時価と、支配獲得直前の当該株式の適正な帳簿価額との差額(連結会計基準第62項参照)[設例2参照]。</p> <p>(2) 関連会社株式として分類していた場合 支配獲得日における時価と、持分法による投資評価額との差額(連結会計基準第63項参照)[設例3参照]。</p> <p>一方、個別財務諸表において、株式の段階取得により支配を獲得する場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とすることとなる(企業結合会計基準第25項(1)参照)。</p>
資 本	資 本
<p>9. 資本連結手続において相殺消去の対象となる子会社の資本の額は、以下の 及び に の項目を加えた額となる(以下の金額はいずれも税効果会計適用後の金額である。)</p> <p>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)</p> <p>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</p> <p>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)</p> <p>なお、子会社の資本の額には、新株予約権が含まれないことに留意する(純資産適用指針第5項)。</p>	<p>9. 資本連結手続において相殺消去の対象となる子会社の資本の額は、以下の 及び に の項目を加えた額となる(以下の金額はいずれも税効果会計適用後の金額である。)</p> <p>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)</p> <p>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</p> <p>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)</p> <p>なお、子会社の資本の額には、新株予約権が含まれないことに留意する(純資産適用指針第5項参照)。</p>
持分比率	持分比率
<p>10. 子会社の資本のうち親会社に帰属する部分(親会社持分額)と非支配株主に帰属する部分(非支配株主持分額)は、議決権を有する株式の発行済株式数(分母)と持株数(分子)に基づく比率(以下「持分比率」という。)を基に算定する(連結会計基準第7項)。</p>	<p>10. 子会社の資本のうち親会社に帰属する部分(親会社持分額)と非支配株主に帰属する部分(非支配株主持分額)は、議決権を有する株式の発行済株式数(分母)と持株数(分子)に基づく比率(以下「持分比率」という。)を基に算定する(連結会計基準第7項参照)。</p>
<p>10-3. 親会社の持分比率は、発行済株式数から対象子会社の保有する自己株式数を控除した株式数を分母として計算する。これは、実際に非支配株主が減少していることや、自己株式の保有が長期間継続することが想定されるためである(自己株式等会計適用指針第48項)。</p> <p>また、分子については、親会社の保有する対象子会社の株式数のほか、他の子会社が対象子会社の株式を保有している場合には、当該持株数に当該他の子会社の持分比率を乗じた株式数を加えて計算し、連結会社間で株式の相互持合がある場合には、相互持合による影響を調整した持株数を計算することが必要となる(会計制度委員会報告第7号(追補)「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」)。</p>	<p>10-3. 親会社の持分比率は、発行済株式数から対象子会社の保有する自己株式数を控除した株式数を分母として計算する。これは、実際に非支配株主が減少していることや、自己株式の保有が長期間継続することが想定されるためである(自己株式等会計適用指針第48項参照)。</p> <p>また、分子については、親会社の保有する対象子会社の株式数のほか、他の子会社が対象子会社の株式を保有している場合には、当該持株数に当該他の子会社の持分比率を乗じた株式数を加えて計算し、連結会社間で株式の相互持合がある場合には、相互持合による影響を調整した持株数を計算することが必要となる(会計制度委員会報告第7号(追補)「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」参照)。</p>
子会社の資産及び負債の評価	子会社の資産及び負債の評価
評価差額の計上	評価差額の計上
14. 削 除	14. (削除)
15. 削 除	15. (削除)

新	旧
16．削 除	16． （削除）
<p>17．連結会計基準では、時価評価の方法として、非支配株主持分に相当する部分を含めて子会社の資産及び負債の<u>全</u>てを時価評価する方法（全面時価評価法）のみが規定されている（連結会計基準第20項）。このため、支配獲得時に子会社の資産及び負債を当該日の時価で評価し、時価による評価額と帳簿価額との差額を時価評価による簿価修正額として計上し、その税効果額控除後の金額を評価差額として計上するに当たって、評価差額のうち非支配株主持分に対応する額は、連結貸借対照表上、非支配株主持分に含めなければならない（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」第7項(2) 及び純資産適用指針第3項）。</p> <p>支配獲得時までに株式を段階的に取得した場合でも、子会社の資産及び負債の<u>全</u>てを支配獲得日の時価で評価し、評価差額を当該日の持分比率により親会社持分額と非支配株主持分額とに按分する〔設例1 及び設例2 参照〕。</p> <p>支配獲得後に株式の追加取得を行った場合には、子会社の資産及び負債を追加取得日の時価により評価替えすることはせず、支配獲得時に非支配株主持分に計上された評価差額のうち追加取得した株式に対応する部分を親会社持分へ振り替える〔設例5 参照〕。</p>	<p>17．連結会計基準では、時価評価の方法として、非支配株主持分に相当する部分を含めて子会社の資産及び負債の<u>す</u>べてを時価評価する方法（全面時価評価法）のみが規定されている（連結会計基準第20項参照）。このため、支配獲得時に子会社の資産及び負債を当該日の時価で評価し、時価による評価額と帳簿価額との差額を時価評価による簿価修正額として計上し、その税効果額控除後の金額を評価差額として計上するに当たって、評価差額のうち非支配株主持分に対応する額は、連結貸借対照表上、非支配株主持分に含めなければならない（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」第7項(2) 及び純資産適用指針第3項参照）。</p> <p>支配獲得時までに株式を段階的に取得した場合でも、子会社の資産及び負債の<u>す</u>べてを支配獲得日の時価で評価し、評価差額を当該日の持分比率により親会社持分額と非支配株主持分額とに按分する〔設例1 及び設例2 参照〕。</p> <p>支配獲得後に株式の追加取得を行った場合には、子会社の資産及び負債を追加取得日の時価により評価替えすることはせず、支配獲得時に非支配株主持分に計上された評価差額のうち追加取得した株式に対応する部分を親会社持分へ振り替える〔設例5 参照〕。</p>
18．削 除	18． （削除）
支配を獲得した場合の処理	支配を獲得した場合の処理
親会社の投資と子会社の資本との相殺消去	親会社の投資と子会社の資本との相殺消去
20．削 除	20． （削除）
のれんの計上	のれんの計上
<p>22．連結会計基準第24項では、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本との相殺消去の結果生じた差額はのれん又は負ののれんとするとされている。</p> <p>のれん又は負ののれん（純額）が発生する企業結合において、契約等により取得の対価が<u>おおむね</u>独立して決定されており、かつ、内部管理上独立した業績報告が行われる単位が明確である場合は、当該業績報告が行われる単位ごとにそれを分解してのれん又は負ののれんを算定し、処理する。</p>	<p>22．連結会計基準第24項では、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本との相殺消去の結果生じた差額はのれん又は負ののれんとするとされている。</p> <p>のれん又は負ののれん（純額）が発生する企業結合において、契約等により取得の対価が<u>概ね</u>独立して決定されており、かつ、内部管理上独立した業績報告が行われる単位が明確である場合は、当該業績報告が行われる単位ごとにそれを分解してのれん又は負ののれんを算定し、処理する。</p>
時価評価による簿価修正額及び評価差額の計上後の処理	時価評価による簿価修正額及び評価差額の計上後の処理
評価差額の実現に伴う時価評価による簿価修正額の処理	評価差額の実現に伴う時価評価による簿価修正額の処理
27．削 除	27． （削除）
のれん及び負ののれんの会計処理	のれん及び負ののれんの会計処理
<p>30．のれんは、その効果の発現する期間にわたって償却し、投資の実態を適切に反映させる必要がある。したがって、のれんの償却に当たっては、その効果の発現する期間を見積もり、原則としてその計上後20年以内の期間において、子会社又は業績報告が行われる単位（第22項参照）の実態に基づいた適切な償却期間を決定しなければならない（企業結合会計基準第32項）。負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、<u>全</u>ての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、それでもなお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する（企業結合会計基準第33項）。</p>	<p>30．のれんは、その効果の発現する期間にわたって償却し、投資の実態を適切に反映させる必要がある。したがって、のれんの償却に当たっては、その効果の発現する期間を見積もり、原則としてその計上後20年以内の期間において、子会社又は業績報告が行われる単位（第22項参照）の実態に基づいた適切な償却期間を決定しなければならない（企業結合会計基準第32項参照）。負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、<u>す</u>べての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、それでもなお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する（企業結合会計基準第33項参照）。</p>

新	旧
<p>31-2．第30項のとおり、のれんは、その効果の発現する期間にわたって償却し、投資の実態を適切に反映させる必要があることから、のれんの償却開始時期は、原則として、支配獲得日からであり、通常、それは子会社の損益計算書が連結される期間と一致する。</p> <p>なお、みなし取得日（第7項参照）の適用により、のれんが期首に発生したとみなされる場合には、償却開始日は当期首であり、それが期末に発生したとみなされる場合には、翌期首となる〔設例1、設例3及び設例10参照〕。</p>	<p>31-2．第30項のとおり、のれんは、その効果の発現する期間にわたって償却し、投資の実態を適切に反映させる必要があることから、のれんの償却開始時期は、原則として、支配獲得日からであり、通常、それは子会社の損益計算書が連結される期間と一致する。</p> <p>なお、みなし取得日（第7項参照）の適用により、のれんが期首に発生したとみなされる場合には、償却開始日は当期首であり、それが期末に発生したとみなされる場合には、翌期首となる〔設例1、3及び10参照〕。</p>
のれんの減損処理	のれんの減損処理
<p>33．のれん（連結原則に基づいて会計処理している場合には、純借方残高）は、「固定資産の減損に係る会計基準」の二 8 及び企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損会計適用指針」という。）の第51項から第54項及び第131項から第133項に従って減損処理を行う。</p>	<p>33．のれん（連結原則に基づいて会計処理している場合には、純借方残高）は、「固定資産の減損に係る会計基準」の二 <u>8</u> 及び平成15年10月31日付けで企業会計基準委員会から公表された企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損会計適用指針」という。）の第51項から第54項及び第131項から第133項に従って減損処理を行う。</p>
株式の段階取得により関連会社が連結子会社となった場合の処理	株式の段階取得により関連会社が連結子会社となった場合の処理
持分法による投資評価額の引継ぎ	持分法による投資評価額の引継ぎ
34．削 除	34． （削除）
子会社株式を追加取得した場合の処理	子会社株式を追加取得した場合の処理
追加取得分に係る持分変動の処理	追加取得分に係る持分変動の処理
<p>37．支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合、追加取得日の子会社の資本のうち追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額して親会社持分を増加させるとともに、追加取得により増加した親会社持分（以下「追加取得持分」という。）と追加投資額とを相殺消去し、消去差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準第28項）。</p> <p>なお、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）に関する追加取得の具体的な処理については、「金融商品会計に関するQ & A」Q74が参考となる。</p>	<p>37．支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合、追加取得日の子会社の資本のうち追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額して親会社持分を増加させるとともに、追加取得により増加した親会社持分（以下「追加取得持分」という。）と追加投資額とを相殺消去し、消去差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準第28項参照）。</p> <p>なお、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）に関する追加取得の具体的な処理については、「金融商品会計に関するQ & A」Q74が参考となる。</p>
38．削 除	38． （削除）
資本剰余金が負の値となる場合の処理	資本剰余金が負の値となる場合の処理
<p>39-2．資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額する（連結会計基準第30-2項）。</p> <p>当該処理は、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という。）第40項と同様に行うため、負の値となった資本剰余金は、連結会計年度末において、利益剰余金で補填し、その残高を確定することとなる（連結会計基準第67-2項及び自己株式等会計基準第42項）。</p> <p>なお、連結財務諸表においては、資本剰余金の内訳を区分表示しないことから、当該取扱いは、資本剰余金全体が負の値となる場合に適用されることに留意する必要がある（連結会計基準第67-2項）。</p>	<p>39-2．資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額する（連結会計基準第30-2項参照）。</p> <p>当該処理は、企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という。）第40項と同様に行うため、負の値となった資本剰余金は、連結会計年度末において、利益剰余金で補てんし、その残高を確定することとなる（連結会計基準第67-2項及び自己株式等会計基準第42項参照）。</p> <p>なお、連結財務諸表においては、資本剰余金の内訳を区分表示しないことから、当該取扱いは、資本剰余金全体が負の値となる場合に適用されることに留意する必要がある（連結会計基準第67-2項参照）。</p>

新	旧
親会社と子会社の支配関係が継続している場合の処理	親会社と子会社の支配関係が継続している場合の処理
<p>42．子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配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（以下「売却持分」という。）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として処理する（連結会計基準第29項）[設例 6 参照]。売却価額には売却に係る支払手数料等は含まれないため、売却に係る支払手数料等については売却時の費用として処理する。また、売却した株式に対応する持分には、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）が含まれるが、売却持分には、その他の包括利益累計額は含まれない。</p> <p>なお、上記の処理に伴って減少したその他の包括利益累計額は当期純利益を構成するものではないため、組替調整額（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益会計基準」という。）第9項）の対象とはならず、連結株主資本等変動計算書における当連結会計年度の増減として表示することとなる（第66-2項参照）。</p>	<p>42．子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配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（以下「売却持分」という。）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として処理する（連結会計基準第29項参照）[設例 6 参照]。売却価額には売却に係る支払手数料等は含まれないため、売却に係る支払手数料等については売却時の費用として処理する。また、売却した株式に対応する持分には、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）が含まれるが、売却持分には、その他の包括利益累計額は含まれない。</p> <p>なお、上記の処理に伴って減少したその他の包括利益累計額は当期純利益を構成するものではないため、組替調整額（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益会計基準」という。）第9項参照）の対象とはならず、連結株主資本等変動計算書における当連結会計年度の増減として表示することとなる（第66-2項）。</p>
43．削 除	43． （削除）
44．支配獲得時に計上したのれんの未償却額については、子会社株式を一部売却した場合等において減額しない（連結会計基準第66-2項）。	44．支配獲得時に計上したのれんの未償却額については、子会社株式を一部売却した場合等において減額しない（連結会計基準第66-2項 参照 ）。
支配を喪失して関連会社になった場合の処理	支配を喪失して関連会社になった場合の処理
<p>45．持分法を適用する場合でも、資産及び負債の評価並びにのれんの償却は連結の場合と同様の処理を行うとされている（持分法会計基準第8項）。したがって、子会社株式の一部を売却し連結子会社が関連会社となった場合、当該会社の個別貸借対照表はもはや連結されないため、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表上に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、当該会社に対する支配を喪失する日まで連結財務諸表に計上した取得後利益剰余金（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額を含む。）及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額の合計額等（以下「投資の修正額」という。）のうち売却後持分額を加減し、持分法による投資評価額に修正することが必要となる。この場合の取得関連費用の取扱いについては第46-2項に定めがある。</p> <p>売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く。）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる。</p> <p>なお、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合には、連結財務諸表上、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）のうち一部売却に係る部分については、子会社株式の売却により連結上の実現損益となるため、個別財務諸表上の子会社株式売却損益（当該部分が既に含まれている。）の修正に含めない。当該実現損益は当期純利益を構成するため、組替調整額（包括利益会計基準第9項）の対象となる。</p>	<p>45．持分法を適用する場合でも、資産及び負債の評価並びにのれんの償却は連結の場合と同様の処理を行うとされている（持分法会計基準第8項参照）。したがって、子会社株式の一部を売却し連結子会社が関連会社となった場合、当該会社の個別貸借対照表はもはや連結されないため、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表上に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、当該会社に対する支配を喪失する日まで連結財務諸表に計上した取得後利益剰余金（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額を含む。）及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額の合計額等（以下「投資の修正額」という。）のうち売却後持分額を加減し、持分法による投資評価額に修正することが必要となる。この場合の取得関連費用の取扱いについては第46-2項に定めがある。</p> <p>売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く。）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる。</p> <p>なお、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合には、連結財務諸表上、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など）のうち一部売却に係る部分については、子会社株式の売却により連結上の実現損益となるため、個別財務諸表上の子会社株式売却損益（当該部分が既に含まれている。）の修正に含めない。当該実現損益は当期純利益を構成するため、組替調整額（包括利益会計基準第9項参照）の対象となる。</p>
支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の処理	支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の処理
46．連結会計基準第29項では、子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとしている。なお、当該個別貸借対照表上の帳簿価額には付随費用が含まれることに留意する（第46-2項 参照 ）。	46．連結会計基準第29項では、子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとしている。なお、当該個別貸借対照表上の帳簿価額には付随費用が含まれることに留意する（第46-2項）。

新	旧
<p>また、この場合の子会社株式売却損益の修正額は、関連会社になった場合（第45項及び第45-2項参照）に準じて算定する。</p> <p>さらに、売却後の投資の修正額を取り崩すことが必要であり、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する〔設例7参照〕。</p>	<p>また、この場合の子会社株式売却損益の修正額は、関連会社になった場合（第45項及び第45-2項）に準じて算定する。</p> <p>さらに、売却後の投資の修正額を取り崩すことが必要であり、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する〔設例7参照〕。</p>
取得関連費用の取扱い	取得関連費用の取扱い
<p>46-2．第8項のとおり、連結財務諸表上、子会社株式の取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理されるが、個別財務諸表においては、付随費用は、取得価額に含めることとなる。支配獲得後において、子会社株式を追加取得した際に発生した取得関連費用（連結財務諸表）及び付随費用（個別財務諸表）も同様である。</p> <p>したがって、子会社株式の売却時において、付随費用は個別財務諸表上の売却簿価に含まれるが、連結財務諸表上の売却持分には含まれないこととなる。このため、個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱い、引き続き保有する部分に対応する額については、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当せず連結範囲から除外される際に、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとなる（第46項参照）。</p> <p>支配を喪失して子会社から関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の付随費用を含めない。</p>	<p>46-2．第8項のとおり、連結財務諸表上、子会社株式の取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理されるが、個別財務諸表においては、付随費用は、取得価額に含めることとなる。支配獲得後において、子会社株式を追加取得した際に発生した取得関連費用（連結財務諸表）及び付随費用（個別財務諸表）も同様である。</p> <p>したがって、子会社株式の売却時において、付随費用は個別財務諸表上の売却簿価に含まれるが、連結財務諸表上の売却持分には含まれないこととなる。このため、個別財務諸表上の売却簿価に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱い、引き続き保有する部分に対応する額については、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当せず連結範囲から除外される際に、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとなる（第46項）。</p> <p>支配を喪失して子会社から関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の付随費用を含めない。</p>
子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理	子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理
<p>47．子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が増資前の持分比率と異なるために増資後の持分比率に変動が生ずる場合、一旦、従来の持分比率で株式を引き受け、その後に追加取得（親会社の持分比率が増加する場合）又は一部売却（親会社の持分比率が減少する場合）を行ったものとみなす。したがって、追加取得とみなす場合のみなし取得価額は、増資額のうち、親会社が従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を上回る実際引受額であり、一部売却とみなす場合のみなし売却価額は、従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を下回る実際引受額である。</p> <p>この場合に、株式の発行価格が増資前の1株当たり純資産額と等しければ、みなし取得価額又はみなし売却価額と親会社持分の増加額又は減少額との間に差額は発生しないが、これらが異なるときは親会社の持分変動による差額が生ずることとなる〔設例8及び設例9参照〕。</p> <p>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差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額は資本剰余金として処理され（連結会計基準第30項）、本報告第37項、第39項、第42項及び第44項に準じて計算を行う（連結会計基準（注9）(3)）。</p>	<p>47．子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が増資前の持分比率と異なるために増資後の持分比率に変動が生ずる場合、いったん、従来の持分比率で株式を引き受け、その後に追加取得（親会社の持分比率が増加する場合）又は一部売却（親会社の持分比率が減少する場合）を行ったものとみなす。したがって、追加取得とみなす場合のみなし取得価額は、増資額のうち、親会社が従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を上回る実際引受額であり、一部売却とみなす場合のみなし売却価額は、従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を下回る実際引受額である。</p> <p>この場合に、株式の発行価格が増資前の1株当たり純資産額と等しければ、みなし取得価額又はみなし売却価額と親会社持分の増加額又は減少額との間に差額は発生しないが、これらが異なるときは親会社の持分変動による差額が生ずることとなる〔設例8及び設例9参照〕。</p> <p>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差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額は資本剰余金として処理され（連結会計基準第30項参照）、本報告第37項、第39項、第42項及び第44項に準じて計算を行う（連結会計基準（注9）(3)参照）。</p>
48．削 除	48． （削除）
49．削 除	49． （削除）

新	旧
連結範囲からの除外に関する取扱い	連結範囲からの除外に関する取扱い
<p>49-2．支配を喪失して連結範囲から除外する場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金（連結会計基準第28項から第30項）は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。</p> <p>なお、資本剰余金が負の値となり、当該負の値を利益剰余金から減額する処理を行っていた場合には、連結範囲から除外された後も当該処理は、連結財務諸表上、引き継がれる（第39-2項参照）。</p>	<p>49-2．支配を喪失して連結範囲から除外する場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金（連結会計基準第29項及び第30項参照）は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。</p> <p>なお、資本剰余金が負の値となり、当該負の値を利益剰余金から減額する処理を行っていた場合には、連結範囲から除外された後も当該処理は、連結財務諸表上、引き継がれる（第39-2項）。</p>
適 用	適 用
（削 る）	<p>52-11．平成25年改正連結会計基準適用前に生じたのれんの未償却額について、第45-2項の適用に当たっては、改正連結会計基準の適用時点におけるのれんの未償却額を基礎として、売却後の持分に対応するのれん残高を算定することとする。</p>
52-11．「会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正について」（平成26年11月28日）は、平成26年11月28日から適用する。	（新 設）
結論の背景	結論の背景
資本連結手続の意義と範囲	資本連結手続の意義と範囲
54．削 除	54．（削除）
54-2．削 除	54-2．（削除）
子会社の資産及び負債の評価	子会社の資産及び負債の評価
55．削 除	55．（削除）
58．株式の取得日ごとに子会社の資産及び負債について時価評価を行う部分時価評価法は、連結を親会社による非支配株主からの株式の取得の結果と考えており、株式の取得価額がその時点における子会社の資産及び負債の時価を反映して決定されているはずであるという見方に基づいている。これに対し、支配獲得日においてのみ子会社の資産及び負債について時価評価を行う全面時価評価法は、連結を親会社による非支配株主からの支配権の取得の結果と考えており、一旦取得した支配権については、時価の変動による再評価は必要ないという見方に基づいている。	58．株式の取得日ごとに子会社の資産及び負債について時価評価を行う部分時価評価法は、連結を親会社による非支配株主からの株式の取得の結果と考えており、株式の取得価額がその時点における子会社の資産及び負債の時価を反映して決定されているはずであるという見方に基づいている。これに対し、支配獲得日においてのみ子会社の資産及び負債について時価評価を行う全面時価評価法は、連結を親会社による非支配株主からの支配権の取得の結果と考えており、いったん取得した支配権については、時価の変動による再評価は必要ないという見方に基づいている。
59．削 除	59．（削除）
支配を獲得した場合の処理	支配を獲得した場合の処理
60．削 除	60．（削除）
61．削 除	61．（削除）
62．削 除	62．（削除）
63．削 除	63．（削除）

新	旧																																								
評価差額の計上後の処理	評価差額の計上後の処理																																								
64．時価評価の対象とされた資産又は負債について、償却、売却、決済等により連結貸借対照表上の簿価が減少した場合、時価評価による簿価修正額及び評価差額も減少することとなるため、その後、それらを個別貸借対照表へ計上するに当たっては、時価評価による簿価修正額の減少した部分に対応する金額（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額）を控除しなければならない。その結果、当該控除した金額は投資と資本との相殺消去において利益剰余金として処理する。 例えば、他の会社の株式を取得して子会社とするに当たり、建物の簿価を評価増しして、その結果評価差額を純資産の部に100計上したとすると、資本連結のための個別財務諸表に対して以下の仕訳が必要となる。	64．時価評価の対象とされた資産又は負債について、償却、売却、決済等により連結貸借対照表上の簿価が減少した場合、時価評価による簿価修正額及び評価差額も減少することとなるため、その後、それらを個別貸借対照表へ計上するに当たっては、時価評価による簿価修正額の減少した部分に対応する金額（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額）を控除しなければならない。その結果、当該控除した金額は投資と資本との相殺消去において利益剰余金として処理する。 例えば、他の会社の株式を取得して子会社とするに当たり、建物の簿価を評価増して、その結果評価差額を純資産の部に100計上したとすると、資本連結のための個別財務諸表に対して以下の仕訳が必要となる。																																								
<table><tr><td>建 物</td><td>100</td><td>／</td><td>評価差額</td><td>100</td></tr></table>	建 物	100	／	評価差額	100	<table><tr><td>建 物</td><td>100</td><td>／</td><td>評価差額</td><td>100</td></tr></table>	建 物	100	／	評価差額	100																														
建 物	100	／	評価差額	100																																					
建 物	100	／	評価差額	100																																					
<p>個別財務諸表における建物のその後の減価償却（残存償却期間20年の定額法）に合わせて、時価評価による簿価修正額を減額する必要がある、減価償却の修正を以下のように行う。</p> <table><tr><td>減価償却費</td><td>5</td><td>／</td><td>建 物</td><td>5</td></tr></table>	減価償却費	5	／	建 物	5	<p>個別財務諸表における建物のその後の減価償却（残存償却期間20年の定額法）に合わせて、時価評価による簿価修正額を減額する必要がある、減価償却の修正を以下のように行う。</p> <table><tr><td>減価償却費</td><td>5</td><td>／</td><td>建 物</td><td>5</td></tr></table>	減価償却費	5	／	建 物	5																														
減価償却費	5	／	建 物	5																																					
減価償却費	5	／	建 物	5																																					
<p>この結果、翌期首における個別財務諸表への評価差額の計上仕訳は以下のとおりとなる。</p> <table><tr><td>建 物</td><td>95</td><td>／</td><td>評価差額</td><td>95</td></tr></table>	建 物	95	／	評価差額	95	<p>この結果、翌期首における個別財務諸表への評価差額の計上仕訳は以下のとおりとなる。</p> <table><tr><td>建 物</td><td>95</td><td>／</td><td>評価差額</td><td>95</td></tr></table>	建 物	95	／	評価差額	95																														
建 物	95	／	評価差額	95																																					
建 物	95	／	評価差額	95																																					
<p>したがって、投資と相殺される子会社の資本は、評価差額の残高95及び前年度に減価償却された時価評価による簿価修正額の利益剰余金影響額 5 を含むことになる。その結果、資本連結仕訳は以下のとおりとなる。</p> <table><tr><td>資本金</td><td>xxx</td><td>／</td><td>子会社株式</td><td>xxx</td></tr><tr><td>繰越利益剰余金</td><td>xxx</td><td>／</td><td>非支配株主持分</td><td>xxx</td></tr><tr><td>評価差額</td><td>95</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>利益剰余金期首残高 (減価償却費)</td><td>5</td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	資本金	xxx	／	子会社株式	xxx	繰越利益剰余金	xxx	／	非支配株主持分	xxx	評価差額	95				利益剰余金期首残高 (減価償却費)	5				<p>したがって、投資と相殺される子会社の資本は、評価差額の残高95及び前年度に減価償却された時価評価による簿価修正額の利益剰余金影響額5を含むことになる。その結果、資本連結仕訳は以下のとおりとなる。</p> <table><tr><td>資本金</td><td>xxx</td><td>／</td><td>子会社株式</td><td>xxx</td></tr><tr><td>繰越利益剰余金</td><td>xxx</td><td>／</td><td>非支配株主持分</td><td>xxx</td></tr><tr><td>評価差額金</td><td>95</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>利益剰余金 期首残高 (減価償却費)</td><td>5</td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	資本金	xxx	／	子会社株式	xxx	繰越利益剰余金	xxx	／	非支配株主持分	xxx	評価差額金	95				利益剰余金 期首残高 (減価償却費)	5			
資本金	xxx	／	子会社株式	xxx																																					
繰越利益剰余金	xxx	／	非支配株主持分	xxx																																					
評価差額	95																																								
利益剰余金期首残高 (減価償却費)	5																																								
資本金	xxx	／	子会社株式	xxx																																					
繰越利益剰余金	xxx	／	非支配株主持分	xxx																																					
評価差額金	95																																								
利益剰余金 期首残高 (減価償却費)	5																																								
<p>なお、時価評価の対象となった資産又は負債がその後売却又は決済された場合にも、上記と同様に時価評価による簿価修正額及び評価差額の減額修正が必要となる。</p>	<p>なお、時価評価の対象となった資産又は負債がその後売却又は決済された場合にも、上記と同様に時価評価による簿価修正額及び評価差額の減額修正が必要となる。</p>																																								

新	旧
株式の段階取得により持分法適用会社が連結子会社となった場合の処理	株式の段階取得により持分法適用会社が連結子会社となった場合の処理
<p>65．持分法適用時には、被投資会社の資産及び負債について時価評価を行うこととなっており、持分法適用会社が関連会社の場合、部分時価評価法により評価が行われる。</p> <p>持分法適用関連会社が連結子会社となった場合、支配獲得時における時価により評価がやり直される。関連会社が連結子会社となったときの持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの引継ぎについて、次の二つの考え方がある。</p> <p>一つは、支配獲得時の時価に基づき、持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの残高を修正し、評価差額及びのれんに引き継ぐ考え方である。</p> <p>他の一つは、持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの残高を、支配獲得日における時価評価の結果得られた評価差額及び資本連結手続の結果生ずるのれんにそれぞれ包含してしまう考え方である。</p> <p>本報告では、実務の便宜を考慮し、後者の処理によることとした。</p> <p>なお、支配獲得後ののれんの償却については、持分法による投資評価額に含まれているのれんの未償却額は支配獲得日に計上されたものとみなし、支配獲得により生じたのれんに包含して、新たな償却期間にわたり償却を行っていくものとした（第36項参照）。</p>	<p>65．持分法適用時には、被投資会社の資産及び負債について時価評価を行うこととなっており、持分法適用会社が関連会社の場合、部分時価評価法により評価が行われる。</p> <p>持分法適用関連会社が連結子会社となった場合、支配獲得時における時価により評価がやり直される。関連会社が連結子会社となったときの持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの引継ぎについて、次の二つの考え方がある。</p> <p>一つは、支配獲得時の時価に基づき、持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの残高を修正し、評価差額及びのれんに引き継ぐ考え方である。</p> <p>他の一つは、持分法による投資評価額に含まれている評価差額及びのれんの残高を、支配獲得日における時価評価の結果得られた評価差額及び資本連結手続の結果生ずるのれんにそれぞれ包含してしまう考え方である。</p> <p>本報告では、実務の便宜を考慮し、後者の処理によることとした。</p> <p>なお、支配獲得後ののれんの償却については、持分法による投資評価額に含まれているのれんの未償却額は支配獲得日に計上されたものとみなし、支配獲得により生じたのれんに包含して、新たな償却期間にわたり償却を行っていくものとした（第36項）。</p>
66．持分法適用会社が非連結子会社の場合、支配獲得時から全面時価評価法が適用されているため、当該非連結子会社が連結子会社となっても評価差額及びのれんをそのまま引き継ぐ処理を行う（持分法会計基準第26-2項）。	66．持分法適用会社が非連結子会社の場合、支配獲得時から全面時価評価法が適用されているため、当該非連結子会社が連結子会社となっても評価差額及びのれんをそのまま引き継ぐ処理を行う（持分法会計基準第26-2項 参照 ）。
子会社株式の追加取得及び一部売却に係るのれんの償却負担	子会社株式の追加取得及び一部売却に係るのれんの償却負担
<p>66-3．平成25年改正連結会計基準により、子会社株式の追加取得及び一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は資本剰余金として処理され、また、売却持分と売却価額との間に生じた差額も資本剰余金として処理されることとなった。</p> <p>また、のれんが計上されるのは支配を獲得した時点ということとなり、親会社と子会社の支配関係が継続している場合には、たとえ親会社の持分変動があったとしても、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととされた（第44項参照）。</p> <p>このため、一部売却して持分が減少したとしても、当初に支配を獲得した持分に対応するのれんの償却額は、親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上することとなる。</p> <p>例えば、親会社が80%の株式を取得し子会社としたが、その後、20%の株式を売却し60%の持分比率となっている場合、親会社と子会社の支配関係が継続しているため、20%の株式の売却時点では支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額されない。このとき親会社の持分比率は60%となるが、のれんは支配を獲得した時点の80%に相当する分が計上され、償却し続けることとなる。この場合、親会社は子会社の損益のうち60%に相当する分を、連結財務諸表上、親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなるが、のれんの償却額の全額についても親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなり、非支配株主に帰属する当期純利益にのれんの償却額は計上されないこととなる。</p>	<p>66-3．平成25年改正連結会計基準により、子会社株式の追加取得及び一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は資本剰余金として処理され、また、売却持分と売却価額との間に生じた差額も資本剰余金として処理されることとなった。</p> <p>また、のれんが計上されるのは支配を獲得した時点ということとなり、親会社と子会社の支配関係が継続している場合には、たとえ親会社の持分変動があったとしても、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととされた（第44項）。</p> <p>このため、一部売却して持分が減少したとしても、当初に支配を獲得した持分に対応するのれんの償却額は、親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上することとなる。</p> <p>例えば、親会社が80%の株式を取得し子会社としたが、その後、20%の株式を売却し60%の持分比率となっている場合、親会社と子会社の支配関係が継続しているため、20%の株式の売却時点では支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額されない。このとき親会社の持分比率は60%となるが、のれんは支配を獲得した時点の80%に相当する分が計上され、償却し続けることとなる。この場合、親会社は子会社の損益のうち60%に相当する分を、連結財務諸表上、親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなるが、のれんの償却額の全額についても親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなり、非支配株主に帰属する当期純利益にのれんの償却額は計上されないこととなる。</p>
支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い	支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い
66-6．支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われて持分比率が増加又は減少した後、支配を喪失して関連会社になった場合には、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額及び関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額の算定方法が論点となる。	66-6．支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われて持分比率が増加又は減少した後、支配を喪失して関連会社になった場合には、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額及び関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額の算定方法が論点となる。

新	旧
<p>これは、平成25年改正前連結会計基準第28項では、子会社株式の追加取得が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん又は負ののれんとして処理することとされていたが、平成25年改正連結会計基準第28項では、当該差額を資本剰余金として処理することとされたこと、また、一部売却をしても支配が継続している場合にはのれんの未償却額の減額を行わないこととされたことに起因するものである。</p> <p>支配を喪失して関連会社になった場合におけるのれんの未償却額の算定に当たっては、幾つかの考え方があり得るが、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、のれんの未償却額のうち、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法や支配喪失時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法などの中から、適切な方法に基づき、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定することとなる（第45-2項参照）。</p> <p><u>なお、平成25年改正連結会計基準適用前に生じたのれんの未償却額について、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法を用いる場合、支配獲得時の持分比率に代えて、改正連結会計基準の適用時点における持分比率を基礎として、売却後の持分に対応するのれん残高を算定することとする。</u></p>	<p>これは、平成25年改正前連結会計基準第28項では、子会社株式の追加取得が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん又は負ののれんとして処理することとされていたが、平成25年改正連結会計基準第28項では、当該差額を資本剰余金として処理することとされたこと、また、一部売却をしても支配が継続している場合にはのれんの未償却額の減額を行わないこととされたことに起因するものである。</p> <p>支配を喪失して関連会社になった場合におけるのれんの未償却額の算定に当たっては、いくつかの考え方があり得るが、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、のれんの未償却額のうち、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法や支配喪失時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法などの中から、適切な方法に基づき、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定することとなる（第45-2項）。</p>
取得関連費用の取扱い	取得関連費用の取扱い
<p>66-7．平成25年改正企業結合会計基準により、第8項のとおり、連結財務諸表上、子会社株式の取得関連費用は発生した連結会計年度の費用として処理されるが、個別財務諸表においては、付随費用は取得価額に含めることとされた。</p> <p>このように、付随費用は個別財務諸表上の売却簿価に含まれるが、連結財務諸表上の売却持分には含まれないこととなり、差額が発生することとなる。</p> <p>連結財務諸表上、取得関連費用は発生時に費用処理されていることから、個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱い、引き続き保有する部分に対応する額については、子会社株式売却損益の修正とはせず、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当せず連結範囲から除外される際に、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとした。</p> <p>持分法を適用する関連会社については、持分法の適用に際して付随費用は投資原価に含まれる。しかし、支配を喪失して子会社から関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、支配獲得時に生じた取得関連費用は発生時に費用処理されていることから、関連会社株式の投資原価には付随費用を含めないこととした。</p> <p>例えば、他社の発行済株式の100％を対価1,000で取得し、付随費用100を支払った場合、個別財務諸表上の子会社株式の簿価は1,100となり、連結財務諸表上の簿価は1,000となる。その後、持分の90％を売却し支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合、個別財務諸表上の売却した株式（90％）に含まれる付随費用90は、連結財務諸表上において子会社株式売却損益の修正額の一部となるが、残存する持分（10％）に含まれる付随費用10は子会社株式売却損益の修正とはせず、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとなる。</p>	<p>66-7．平成25年改正企業結合会計基準により、第8項のとおり、連結財務諸表上、子会社株式の取得関連費用は発生した連結会計年度の費用として処理されるが、個別財務諸表においては、付随費用は取得価額に含めることとされた。</p> <p>このように、付随費用は個別財務諸表上の売却簿価に含まれるが、連結財務諸表上の売却持分には含まれないこととなり、差額が発生することとなる。</p> <p>連結財務諸表上、取得関連費用は発生時に費用処理されていることから、個別財務諸表上の売却簿価に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱い、引き続き保有する部分に対応する額については、子会社株式売却損益の修正とはせず、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当せず連結範囲から除外される際に、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとした。</p> <p>持分法を適用する関連会社については、持分法の適用に際して付随費用は投資原価に含まれる。しかし、支配を喪失して子会社から関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、支配獲得時に生じた取得関連費用は発生時に費用処理されていることから、関連会社株式の投資原価には付随費用を含めないこととした。</p> <p>例えば、他社の発行済株式の100％を対価1,000で取得し、付随費用100を支払った場合、個別財務諸表上の子会社株式の簿価は1,100となり、連結財務諸表上の簿価は1,000となる。その後、持分の90％を売却し支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合、個別財務諸表上の売却した株式（90％）に含まれる付随費用90は、連結財務諸表上において子会社株式売却損益の修正額の一部となるが、残存する持分（10％）に含まれる付随費用10は子会社株式売却損益の修正とはせず、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上することとなる。</p>

新	旧
子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理	子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理
<p>67．平成25年改正前連結会計基準第67項では、「子会社の時価発行増資等において、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、かつ、発行価格が従来の１株当たりの純資産額と異なる場合には、親会社の払込額と当該増資等による親会社の持分の増減額との間に差額が生じる。この差額は、当該増資等に伴う持分比率の変化によって、親会社の持分の一部が少数株主持分に、又は少数株主持分が親会社の持分に振り替わることから生じるものである。平成９年連結原則では、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることから、親会社の増減資によらないこのような差額は、連結上の払込資本を構成しないこととされた。」として、従来一部で行われていた資本剰余金として処理するような実務が排除されている。そして、「この場合、当該差額は、損益として処理することを原則とする」としながらも、「子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であるとの意見があることに鑑み、発生の頻度、金額の異常性等を勘案して、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。」としていた。</p> <p>平成25年改正連結会計基準では、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差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準第30項）とされたことから、第48項及び第49項を削除した。</p>	<p>67．平成25年改正前連結会計基準第67項では、「子会社の時価発行増資等において、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、かつ、発行価格が従来の１株当たりの純資産額と異なる場合には、親会社の払込額と当該増資等による親会社の持分の増減額との間に差額が生じる。この差額は、当該増資等に伴う持分比率の変化によって、親会社の持分の一部が少数株主持分に、又は少数株主持分が親会社の持分に振り替わることから生じるものである。平成９年連結原則では、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることから、親会社の増減資によらないこのような差額は、連結上の払込資本を構成しないこととされた。」として、従来一部で行われていた資本剰余金として処理するような実務が排除されている。そして、「この場合、当該差額は、損益として処理することを原則とする」としながらも、「子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であるとの意見があることに鑑み、発生の頻度、金額の異常性等を勘案して、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。」としていた。</p> <p>平成25年改正連結会計基準では、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差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準第30項参照）とされたことから、第48項及び第49項を削除した。</p>
68．削 除	68． （削除）

新 設例による解説	旧 設例による解説
<p>以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。</p> <p>設例は、本報告で示された<u>全</u>ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。</p> <p>< 設例全般の前提条件 ></p> <p>ア．持分比率 10% は原価法適用会社、30% は持分法適用会社、50% 超は連結子会社とする。</p> <p>イ．子会社の土地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。</p> <p>ウ．親子会社間取引はないものとする。</p> <p>エ．親会社及び子会社とも剰余金の配当による社外流出は行わなかったものとする。</p> <p>オ．のれんの償却は、設例 1、設例 3、設例 5、設例 6 及び設例 10 を除き行わないものとする。</p> <p>カ．時価評価による簿価修正額についての税効果は、設例 10 を除き考慮しないものとする。また、のれん償却額について、親会社の投資に係る税効果は認識しないものとする。関連する法人税等(連結会計基準(注 9) (2)) についても考慮しないものとする。</p>	<p>以下では、本報告による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。</p> <p>設例は、本報告で示された<u>すべ</u>ての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本報告で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。</p> <p>< 設例全般の前提条件 ></p> <p>ア．持分比率 10% は原価法適用会社、30% は持分法適用会社、50% 超は連結子会社とする。</p> <p>イ．子会社の土地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。</p> <p>ウ．親子会社間取引はないものとする。</p> <p>エ．親会社及び子会社とも剰余金の配当による社外流出は行わなかったものとする。</p> <p>オ．のれんの償却は、設例 1、設例 3、設例 5、設例 6 及び設例 10 を除き行わないものとする。</p> <p>カ．時価評価による簿価修正額についての税効果は、設例 10 を除き考慮しないものとする。また、のれん償却額について、親会社の投資に係る税効果は認識しないものとする。関連する法人税等(連結会計基準(注 9) (2)) についても考慮しないものとする。</p>
設例 2 株式の段階取得により持分比率が 10% (原価法) から 60% (連結) になった場合	設例 2 株式の段階取得により持分比率が 10% (原価法) から 60% (連結) になった場合
<p>1．新規取得年度 (原価法)</p> <p style="text-align: center;">(省 略)</p> <p>2．追加取得年度</p> <p>< 前提条件 ></p> <p>ア．P 社は S 社株式 50% を X2 年 3 月 31 日に 1,000 で追加取得し、S 社を連結子会社とした (合計 60%、<u>個</u>別財務諸表上の取得原価 1,150)。</p> <p>イ X2 年 3 月 31 日の S 社株式 1 % の時価は 20 であるので、アのとおり、50% 分の追加取得は 1,000 となっている。</p> <p>ウ．S 社の資産のうち土地は 800 (簿価) であり、その時価は X2 年 3 月 31 日 1,200 である。</p>	<p>1．新規取得年度 (原価法)</p> <p style="text-align: center;">(同 左)</p> <p>2．追加取得年度</p> <p>< 前提条件 ></p> <p>ア．P 社は S 社株式 50% を X2 年 3 月 31 日に 1,000 で追加取得し、S 社を連結子会社とした (合計 60% 個別財務諸表上の取得原価 1,150)。</p> <p>イ X2 年 3 月 31 日の S 社株式 1 % の時価は 20 であるので、アのとおり、50% 分の追加取得は 1,000 となっている。</p> <p>ウ．S 社の資産のうち土地は 800 (簿価) であり、その時価は X2 年 3 月 31 日 1,200 である。</p>
設例 3 株式の段階取得により持分比率が 30% (持分法) から 60% (連結) になった場合	設例 3 株式の段階取得により持分比率が 30% (持分法) から 60% (連結) になった場合
<p>1．新規取得年度</p> <p>< 前提条件 ></p> <p>ア．P 社は S 社株式 30% を X1 年 3 月 31 日に 450 で取得し、S 社を持分法適用会社とした。P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、<u>全</u>て除外して示している。</p> <p>イ．S 社の資産のうち土地は 800 (簿価) であり、その時価は X1 年 3 月 31 日 1,000 である。</p> <p>ウ．のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。</p>	<p>1．新規取得年度</p> <p>< 前提条件 ></p> <p>ア．P 社は S 社株式 30% を X1 年 3 月 31 日に 450 で取得し、S 社を持分法適用会社とした。P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、<u>すべ</u>て除外して示している。</p> <p>イ．S 社の資産のうち土地は 800 (簿価) であり、その時価は X1 年 3 月 31 日 1,000 である。</p> <p>ウ．のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。</p>

新	旧										
<div>2．追加取得年度</div> <div>(省 略)</div> <div>3．翌年度</div> <div><前提条件></div> <div><div>・ のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。</div></div> <div>個別貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>(省 略)</div> <div>a. S 社修正後貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>(省 略)</div> <div>b. 連結貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>連結修正仕訳</div> <div><div>・ 開始仕訳</div></div> <div>(省 略)</div> <div><div>・ のれんの償却</div><div>支配獲得日 (X2 年 3 月 31 日) 現在の投資評価額に含まれていたのれんの未償却額 162 (= 180 - 18) を含むのれん計上額 480 を、当該日に新規に計上されたものとみなして、X3 年 3 月期から 10 年間で定額法により償却を行う。</div></div> <div><table><tr><td>のれん償却</td><td>48</td><td>／</td><td>のれん</td><td>48</td></tr></table></div> <div>* 480 × 1/10 = 48</div> <div>連結貸借対照表 X3 年 3 月 31 日</div> <div>(省 略)</div> <div>P 社投資 (S 社株式) と S 社資本の関連図</div> <div>(省 略)</div>	のれん償却	48	／	のれん	48	<div>2．追加取得年度</div> <div>(同 左)</div> <div>3．翌年度</div> <div><前提条件></div> <div><div>・ のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。</div></div> <div>個別貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>(同 左)</div> <div>a. S 社修正後貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>(同 左)</div> <div>b. 連結貸借対照表 (X3 年 3 月 31 日)</div> <div>連結修正仕訳</div> <div><div>・ 開始仕訳</div></div> <div>(同 左)</div> <div><div>・ のれんの償却</div><div>支配獲得日 (X2 年 3 月 31 日) 現在の投資評価額に含まれていたのれんの未償却額 162 (= 180 - 18) を含むのれん計上額 480 を、当該日に新規に計上されたものとみなして、X3 年 3 月期より 10 年間で定額法により償却を行う。</div></div> <div><table><tr><td>のれん償却</td><td>48</td><td>／</td><td>のれん</td><td>48</td></tr></table></div> <div>* 480 × 1/10 = 48</div> <div>連結貸借対照表 X3 年 3 月 31 日</div> <div>(同 左)</div> <div>P 社投資 (S 社株式) と S 社資本の関連図</div> <div>(同 左)</div>	のれん償却	48	／	のれん	48
のれん償却	48	／	のれん	48							
のれん償却	48	／	のれん	48							
設例 4 株式の一部売却により持分比率が 80% (連結) から 30% (持分法) になった場合	設例 4 株式の一部売却により持分比率が 80% (連結) から 30% (持分法) になった場合										
<div>1．新規取得年度</div> <div>(省 略)</div> <div>2．一部売却年度</div> <div><前提条件></div> <div><div>・ P 社は S 社株式の 50% (簿価 750) を X3 年 3 月 31 日に 810 で売却し (株式売却益 60 を計上) 、S 社を持分法適用会社 (持分比率 30%、簿価 450) とした。P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表及び連結精算表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、全て除外して示している。</div></div>	<div>1．新規取得年度</div> <div>(同 左)</div> <div>2．一部売却年度</div> <div><前提条件></div> <div><div>・ P 社は S 社株式の 50% (簿価 750) を X3 年 3 月 31 日に 810 で売却し (株式売却益 60 を計上) 、S 社を持分法適用会社 (持分比率 30%、簿価 450) とした。P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表及び連結精算表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、すべて除外して示している。</div></div>										

新											旧										
<連結精算表（X3年3月31日）>											<連結精算表（X3年3月31日）>										
()の数値は、貸方金額である。 < >の数値は、内数である。											()の数値は、貸方金額である。 < >の数値は、内数である。										
勘定科目	P社	S社	小計	開始仕訳	非支配株主に 帰属する当期 純利益の認識	開始仕 訳の振 戻し	連結 除外	持分法 による 評価	株式売 却損益 修正	合 計	勘定科目	P社	S社	小計	開始 仕訳	非支配株主に 帰属する当期 純利益の認識	開始仕 訳の振 戻し	連結 除外	持分法 による 評価	株式売 却損益 修正	合 計
[損益計算書]											[損益計算書]										
売上高	(6,000)	(1,000)	(7,000)							(7,000)	売上高	(6,000)	(1,000)	(7,000)							(7,000)
売上原価	5,000	600	5,600							5,600	売上原価	5,000	600	5,600							5,600
販管費	660	200	860							860	販管費	660	200	860							860
営業外収益	(60)		(60)						50	(10)	営業外収益	(60)		(60)						50	(10)
法人税等（税率50%）	200	100	300							300	法人税等（税率50%）	200	100	300							300
非支配株主に帰属する 当期純利益					20					20	非支配株主に帰属する 当期純利益					20					20
当期純利益	(200)	(100)	(300)		20				50	(230)	当期純利益	(200)	(100)	(300)		20				50	(230)
[株主資本等変動計算書]											[株主資本等変動計算書]										
期首残高	(500)	(300)	(800)	300		(300)	300			(500)	期首残高	(500)	(300)	(800)	300		(300)	300			(500)
期中増減	(200)	(100)	(300)		20		100	(100)	50	(230)	期中増減	(200)	(100)	(300)		20		100	(100)	50	(230)
期末残高	(700)	(400)	(1,100)	300	20	(300)	400	(100)	50	(730)	期末残高	(700)	(400)	(1,100)	300	20	(300)	400	(100)	50	(730)
[貸借対照表]											[貸借対照表]										
資 産	5,200	1,400	6,600	(1,200)		1,200	(1,400)	80	(50)	5,230	資 産	5,200	1,400	6,600	(1,200)		1,200	(1,400)	80	(50)	5,230
内数：S社株式 時価評価による 簿価修正額（土地） のれん	<450>		<450>	<(1,200)>		<1,200>		<80>	<(50)>	<480>	内数：S社株式 時価評価による 簿価修正額（土地） のれん	<450>		<450>	<(1,200)>		<1,200>		<80>	<(50)>	<480>
合 計	5,200	1,800	7,000	(960)		960	(1,800)	80	(50)	5,230	合 計	5,200	1,800	7,000	(960)		960	(1,800)	80	(50)	5,230
負 債	(3,000)	(500)	(3,500)				500			(3,000)	負 債	(3,000)	(500)	(3,500)				500			(3,000)
資本金	(1,500)	(500)	(2,000)	500		(500)	500			(1,500)	資本金	(1,500)	(500)	(2,000)	500		(500)	500			(1,500)
評価差額		(400)	(400)	400		(400)	400				評価差額		(400)	(400)	400		(400)	400			
繰越利益剰余金	(700)	(400)	(1,100)	300	20	(300)	400	(100)	50	(730)	繰越利益剰余金	(700)	(400)	(1,100)	300	20	(300)	400	(100)	50	(730)
内数：当期純利益	<(200)>	<(100)>	<(300)>		<20>		< 100>	<(100)>	<50>	<(230)>	内数：当期純利益	<(200)>	<(100)>	<(300)>		<20>		< 100>	<(100)>	<50>	<(230)>
非支配株主持分				(240)	(20)	240		20			非支配株主持分				(240)	(20)	240		20		
合 計	(5,200)	(1,800)	(7,000)	960		(960)	1,800	(80)	50	(5,230)	合 計	(5,200)	(1,800)	(7,000)	960		(960)	1,800	(80)	50	(5,230)
(注) 上記では、子会社株式を期末に売却したため、当該期間の子会社の経営成績を反映させるとの観点から、子会社の損益計算書を連結し、貸借対照表は連結しないとの考え方を採用している。しかしながら、手続的には、通常の連結手続と同様に、子会社の財務諸表を <u>一旦</u> 合算した後に、連結除外することを前提として、精算表を作成している。											(注) 上記では、子会社株式を期末に売却したため、当該期間の子会社の経営成績を反映させるとの観点から、子会社の損益計算書を連結し、貸借対照表は連結しないとの考え方を採用している。しかしながら、手続的には、通常の連結手続と同様に、子会社の財務諸表を <u>いったん</u> 合算した後に、連結除外することを前提として、精算表を作成している。										

新	旧																												
なお、実務的な連結仕訳としては、子会社の財務諸表を合算することをしないで、損益計算書のみを別途連結する方法も考えられる。	なお、実務的な連結仕訳としては、子会社の財務諸表を合算することをしないで、損益計算書のみを別途連結する方法も考えられる。																												
設例 5 株式の追加取得により持分比率が 60%（連結）から 80%（連結）になり、その後、一部売却（50%）をして 30%（持分法）になった場合	設例 5 株式の追加取得により持分比率が 60%（連結）から 80%（連結）になり、その後、一部売却（50%）をして 30%（持分法）になった場合																												
1．新規取得年度 (省 略)	1．新規取得年度 (同 左)																												
2．追加取得年度 ＜前提条件＞ ・ P 社は S 社株式 20%を X3 年 3 月 31 日に 300 で追加取得した（合計 80%、 <u>個別財務諸表上の取得原価 1,200</u> ）。	2．追加取得年度 ＜前提条件＞ ・ P 社は S 社株式 20%を X3 年 3 月 31 日に 300 で追加取得した（合計 80% 個別財務諸表上の取得原価 1,200）。																												
3．一部売却年度 (省 略)	3．一部売却年度 (同 左)																												
設例 6 株式の一部売却により持分比率が 80%（連結）から 60%（連結）になり、その後、一部売却（30%）をして 30%（持分法）になった場合	設例 6 株式の一部売却により持分比率が 80%（連結）から 60%（連結）になり、その後、一部売却（30%）をして 30%（持分法）になった場合																												
1．新規取得年度 (省 略)	1．新規取得年度 (同 左)																												
2．一部売却年度（親会社と子会社の支配関係が継続している年度） (省 略)	2．一部売却年度（親会社と子会社の支配関係が継続している年度） (同 左)																												
3．一部売却年度（支配を喪失して関連会社になった年度） ＜前提条件＞ ア．P 社は S 社株式の 30%(簿価 450)を X5 年 3 月 31 日に 500 で売却し(株式売却益 50 を計上)、S 社を持分法適用会社（持分比率 30%、簿価 450）とした。 イ．P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表及び連結精算表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、全て除外して示している。	3．一部売却年度（支配を解消して関連会社になった年度） ＜前提条件＞ ア．P 社は S 社株式の 30%(簿価 450)を X5 年 3 月 31 日に 500 で売却し(株式売却益 50 を計上)、S 社を持分法適用会社（持分比率 30%、簿価 450）とした。 イ．P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表及び連結精算表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、全て除外して示している。																												
個別貸借対照表（X5 年 3 月 31 日） P 社貸借対照表 X5 年 3 月 31 日	個別貸借対照表（X5 年 3 月 31 日） P 社貸借対照表 X5 年 3 月 31 日																												
<table><tr><td>資 産</td><td>5,700</td><td>負 債</td><td>3,000</td></tr><tr><td rowspan="4"><div>(内 数) S 社株式 450</div></td><td rowspan="4"></td><td>資本金</td><td>1,500</td></tr><tr><td>繰越利益剰余金</td><td>1,200</td></tr><tr><td>(当期純利益</td><td>300)</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	資 産	5,700	負 債	3,000	<div>(内 数) S 社株式 450</div>		資本金	1,500	繰越利益剰余金	1,200	(当期純利益	300)			<table><tr><td>資 産</td><td>5,700</td><td>負 債</td><td>3,000</td></tr><tr><td rowspan="4"><div>(内 数) S 社株式 450</div></td><td rowspan="4"></td><td>資本金</td><td>1,500</td></tr><tr><td>繰越利益剰余</td><td>1,200</td></tr><tr><td>(当期純利益</td><td>300)</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	資 産	5,700	負 債	3,000	<div>(内 数) S 社株式 450</div>		資本金	1,500	繰越利益剰余	1,200	(当期純利益	300)		
資 産	5,700	負 債	3,000																										
<div>(内 数) S 社株式 450</div>		資本金	1,500																										
		繰越利益剰余金	1,200																										
		(当期純利益	300)																										
資 産	5,700	負 債	3,000																										
<div>(内 数) S 社株式 450</div>		資本金	1,500																										
		繰越利益剰余	1,200																										
		(当期純利益	300)																										
<table><tr><td>資 産</td><td>1,650</td><td>負 債</td><td>500</td></tr><tr><td rowspan="4"></td><td rowspan="4"></td><td>資本金</td><td>500</td></tr><tr><td>繰越利益剰余金</td><td>650</td></tr><tr><td>(当期純利益</td><td>100)</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	資 産	1,650	負 債	500			資本金	500	繰越利益剰余金	650	(当期純利益	100)			<table><tr><td>資 産</td><td>1,650</td><td>負 債</td><td>500</td></tr><tr><td rowspan="4"></td><td rowspan="4"></td><td>資本金</td><td>500</td></tr><tr><td>繰越利益剰余金</td><td>650</td></tr><tr><td>(当期純利益</td><td>100)</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	資 産	1,650	負 債	500			資本金	500	繰越利益剰余金	650	(当期純利益	100)		
資 産	1,650	負 債	500																										
		資本金	500																										
		繰越利益剰余金	650																										
		(当期純利益	100)																										
資 産	1,650	負 債	500																										
		資本金	500																										
		繰越利益剰余金	650																										
		(当期純利益	100)																										

新	旧																				
a. S 社修正後貸借対照表 (X5 年 3 月 31 日) (省 略)	a. S 社修正後貸借対照表 (X5 年 3 月 31 日) (同 左)																				
b. 連結貸借対照表 (X5 年 3 月 31 日) 連結修正仕訳 (省 略)	b. 連結貸借対照表 (X5 年 3 月 31 日) 連結修正仕訳 (同 左)																				
<p>S 社株式の投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分の算定 (第 66-5 項)</p> <ul style="list-style-type: none"> 売却分の株式に対応する投資の修正額を以下の差額で算定する。 <p>ア．売却前の投資の修正額として、取得後利益剰余金及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額のみならず、支配継続中に生じた親会社の持分変動による差額 (資本剰余金) を含めて算定した金額</p> <p>イ．売却後の投資の修正額として、持分法による投資評価額 (関連会社の資本に対する持分比率に対応する額及びのれんの未償却額) と個別財務諸表上の帳簿価額 (付随費用を除く。) の差額として算定した金額</p> 	<p>S 社株式の投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分の算定 (第 66-5 項)</p> <ul style="list-style-type: none"> 売却分の株式に対応する投資の修正額を以下の差額で算定する。 <p>ア．売却前の投資の修正額として、取得後利益剰余金及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額のみならず、支配継続中に生じた親会社の持分変動による差額 (資本剰余金) を含めて算定した金額</p> <p>イ．売却後の投資の修正額として、持分法による投資評価額 (関連会社の資本に対する持分比率に対応する額及びのれんの未償却額) と個別財務諸表上の帳簿価額 (付随費用を除く。) の差額として算定した金額</p> 																				
<table> <tr> <td>売却前の投資の修正額</td><td></td></tr> <tr> <td>取得後利益剰余金</td><td>150</td></tr> <tr> <td>のれん償却累計額</td><td>- 12</td></tr> <tr> <td>子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額</td><td>16</td></tr> <tr> <td>合 計</td><td>154</td></tr> </table>	売却前の投資の修正額		取得後利益剰余金	150	のれん償却累計額	- 12	子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額	16	合 計	154	<table> <tr> <td>売却前の投資の修正額</td><td></td></tr> <tr> <td>取得後利益剰余金</td><td>150</td></tr> <tr> <td>のれん償却累計額</td><td>- 12</td></tr> <tr> <td>子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額</td><td>16</td></tr> <tr> <td>合 計</td><td>154</td></tr> </table>	売却前の投資の修正額		取得後利益剰余金	150	のれん償却累計額	- 12	子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額	16	合 計	154
売却前の投資の修正額																					
取得後利益剰余金	150																				
のれん償却累計額	- 12																				
子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額	16																				
合 計	154																				
売却前の投資の修正額																					
取得後利益剰余金	150																				
のれん償却累計額	- 12																				
子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額	16																				
合 計	154																				
<table> <tr> <td>売却後の投資の修正額</td><td></td></tr> <tr> <td>関連会社の資本に対する持分比率に対応する額</td><td>495</td></tr> <tr> <td>のれんの未償却額</td><td>24</td></tr> <tr> <td>個別財務諸表上の帳簿価額</td><td>- 450</td></tr> <tr> <td>合 計</td><td>69</td></tr> </table>	売却後の投資の修正額		関連会社の資本に対する持分比率に対応する額	495	のれんの未償却額	24	個別財務諸表上の帳簿価額	- 450	合 計	69	<table> <tr> <td>売却後の投資の修正額</td><td></td></tr> <tr> <td>関連会社の資本に対する持分比率に対応する額</td><td>495</td></tr> <tr> <td>のれんの未償却額</td><td>24</td></tr> <tr> <td>個別財務諸表上の帳簿価額</td><td>- 450</td></tr> <tr> <td>合 計</td><td>69</td></tr> </table>	売却後の投資の修正額		関連会社の資本に対する持分比率に対応する額	495	のれんの未償却額	24	個別財務諸表上の帳簿価額	- 450	合 計	69
売却後の投資の修正額																					
関連会社の資本に対する持分比率に対応する額	495																				
のれんの未償却額	24																				
個別財務諸表上の帳簿価額	- 450																				
合 計	69																				
売却後の投資の修正額																					
関連会社の資本に対する持分比率に対応する額	495																				
のれんの未償却額	24																				
個別財務諸表上の帳簿価額	- 450																				
合 計	69																				
<table> <tr> <td>投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分</td><td></td></tr> <tr> <td>差 引</td><td>85</td></tr> </table>	投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分		差 引	85	<table> <tr> <td>投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分</td><td></td></tr> <tr> <td>差 引</td><td>85</td></tr> </table>	投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分		差 引	85												
投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分																					
差 引	85																				
投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分																					
差 引	85																				
<p>売却前の投資の修正額 154 (= 取得後利益剰余金 150 + のれん償却累計額 12 (前連結会計年度の子会社株式の一部売却 (20%) に対応するのれん償却累計額 4 を除く。) + 子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額 16) から、売却後の投資の修正額 69 (持分法による投資評価額 519 (= S 社修正後貸借対照表の資本 1,650 × 30% + のれん 24 (以下の説明を参照)) - 個別財務諸表上の帳簿価額 450) を差し引いて、売却持分に対応する部分 85 を算定している。なお、株式売却損益の修正におけるその他の包括利益累計額の取扱いについては、第 45 項なお書きに留意する。</p>	<p>売却前の投資の修正額 154 (= 取得後利益剰余金 150 + のれん償却累計額 12 (前連結会計年度の子会社株式の一部売却 (20%) に対応するのれん償却累計額 4 を除く) + 子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額 16) から、売却後の投資の修正額 69 (持分法による投資評価額 519 (= S 社修正後貸借対照表の資本 1,650 × 30% + のれん 24 (以下の説明を参照)) - 個別財務諸表上の帳簿価額 450) を差し引いて、売却持分に対応する部分 85 を算定している。なお、株式売却損益の修正におけるその他の包括利益累計額の取扱いについては、第 45 項なお書きに留意する。</p>																				
<ul style="list-style-type: none"> のれんの未償却額の修正 (省 略) 	<ul style="list-style-type: none"> のれんの未償却額の修正 (同 左) 																				
連結貸借対照表 X5 年 3 月 31 日 (省 略)	連結貸借対照表 X5 年 3 月 31 日 (同 左)																				

新	旧
<p>上記の設例では、親会社の個別財務諸表上の利益剰余金 1,200 に、売却後親会社持分に対応する子会社の取得後利益剰余金 75 (= 45 + 30) を加算し、これから売却後親会社持分に対応するのれん償却累計額 6 を差し引く。</p> <p>前連結会計年度において行われた子会社株式の一部売却 (20%) により、親会社の個別財務諸表上、子会社株式売却益 60 が利益剰余金 1,200 に含まれている。</p> <p>前連結会計年度では、親会社の個別財務諸表上の子会社株式売却益 60 は、個別財務諸表上の子会社株式の売却簿価を基礎に算定しているため、連結財務諸表上の売却持分 (売却簿価) に修正する必要がある。子会社株式の一部売却 (20%) に対応する子会社の利益剰余金は 30 であるため、個別財務諸表上の子会社株式売却益 60 を差し引き、連結財務諸表上の利益剰余金に当該子会社の利益剰余金 30 を加算することになる。</p> <p>のれんの残高は、株式の一部売却の場合 (親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。) 支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない。しかしながら、支配を 喪失 し連結子会社から関連会社になる場合には、のれんの未償却額のうち、売却持分に対応する部分を減額することとなる。上記の算式では売却後親会社持分に対応するのれん償却累計額 6 を調整している。前連結会計年度において子会社株式の一部売却 (20%) を行っているが、これに対応する減額されなかったのれんの当初価額 20 (= 80 × 20% / 80%) は、子会社株式の一部売却 (20%) に対応するのれん償却累計額 4 とのれん <u>④</u> 未償却額 16 から構成されている。のれん償却累計額 4 は当連結会計年度末までに当期純利益を構成しており、また、のれん <u>④</u> 未償却額 16 は支配喪失に伴う子会社株式売却損益の調整として処理され当期純利益を構成している。このため、個別財務諸表上の売却簿価を連結財務諸表上の売却持分 (売却簿価) に修正して支配を喪失した連結会計年度の利益剰余金に反映することになり、連結財務諸表上の利益剰余金について 20 を減額することになる。</p> <p>以上の計算から、連結財務諸表上の利益剰余金は 1,219 となる。</p>	<p>上記の設例では、親会社の個別財務諸表上の利益剰余金 1,200 に、売却後親会社持分に対応する子会社の取得後利益剰余金 75 (= 45 + 30) を加算し、これから売却後親会社持分に対応するのれん償却累計額 6 を差し引く。</p> <p>前連結会計年度において行われた子会社株式の一部売却 (20%) により、親会社の個別財務諸表上、子会社株式売却益 60 が利益剰余金 1,200 に含まれている。</p> <p>前連結会計年度では、親会社の個別財務諸表上の子会社株式売却益 60 は、個別財務諸表上の子会社株式の売却簿価を基礎に算定しているため、連結財務諸表上の売却持分 (売却簿価) に修正する必要がある。子会社株式の一部売却 (20%) に対応する子会社の利益剰余金は 30 であるため、個別財務諸表上の子会社株式売却益 60 を差し引き、連結財務諸表上の利益剰余金に当該子会社の利益剰余金 30 を加算することになる。</p> <p>のれんの残高は、株式の一部売却の場合 (親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。) 支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない。しかしながら、支配を 解消 し連結子会社から関連会社になる場合には、のれんの未償却額のうち、売却持分に対応する部分を減額することとなる。上記の算式では売却後親会社持分に対応するのれん償却累計額 6 を調整している。前連結会計年度において子会社株式の一部売却 (20%) を行っているが、これに対応する減額されなかったのれんの当初価額 20 (= 80 × 20% / 80%) は、子会社株式の一部売却 (20%) に対応するのれん <u>④</u> 償却累計額 4 とのれん未償却額 16 から構成されている。のれん <u>④</u> 償却累計額 4 は当連結会計年度末までに当期純利益を構成しており、また、のれん未償却額 16 は支配喪失に伴う子会社株式売却損益の調整として処理され当期純利益を構成している。このため、個別財務諸表上の売却簿価を連結財務諸表上の売却持分 (売却簿価) に修正して支配を喪失した連結会計年度の利益剰余金に反映することになり、連結財務諸表上の利益剰余金について 20 を減額することになる。</p> <p>以上の計算から、連結財務諸表上の利益剰余金は 1,219 となる。</p>
設例 7 株式の一部売却により持分比率が 80% (連結) から 10% (原価法) になった場合	設例 7 株式の一部売却により持分比率が 80% (連結) から 10% (原価法) になった場合
<p>1 . 新規取得年度 (省 略)</p> <p>2 . 一部売却年度 ＜前提条件＞ ア . P 社は S 社株式の 70% (簿価 1,050) を X3 年 3 月 31 日に 1,150 で売却し (株式売却益 100 を計上) S 社を原価法適用会社 (持分比率 10%、簿価 150) とした。 イ . P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、全て除外して示している。</p>	<p>1 . 新規取得年度 (同 左)</p> <p>2 . 一部売却年度 ＜前提条件＞ ア . P 社は S 社株式の 70% (簿価 1,050) を X3 年 3 月 31 日に 1,150 で売却し (株式売却益 100 を計上) S 社を原価法適用会社 (持分比率 10%、簿価 150) とした。 イ . P 社には S 社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表では、便宜上、S 社以外の子会社に関する事項は、すべて除外して示している。</p>
設例 8 時価発行増資により持分比率が増加した場合	設例 8 時価発行増資により持分比率が増加した場合
<p>1 . 新規取得年度 (省 略)</p> <p>2 . 増資年度 ＜前提条件＞ ・ S 社は、X2 年 3 月 31 日に親会社に 10 株を 170 (1 株当たり 17) で割り当てた。</p>	<p>1 . 新規取得年度 (同 左)</p> <p>2 . 増資年度 ＜前提条件＞ ・ S 社は、X2 年 3 月 31 日に親会社に 10 株を 170 (1 株当たり 17) で割り当てた。</p>

新	旧																																								
<div>個別貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） （省 略）</div> <div>a. S 社修正後貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） （省 略）</div> <div>b. 連結貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） 連結修正仕訳<ul style="list-style-type: none">開始仕訳 （省 略）非支配株主に帰属する当期純利益の計上 （省 略）時価発行増資に伴う親会社の持分変動の処理 P 社で全株引き受けた S 社の第三者割当増資額 170（10 株）を、一旦従来の持分比率で非支配株主も 68（4 株）を引き受け、その後 P 社が非支配株主から増資引受株式に相当する株式数（4 株）を非支配株主の引受額で追加取得したものとみなして追加取得に準じた処理を行い、差額が生じた場合には、資本剰余金として処理する（第 47 項参照）。 下記では資本剰余金が負の値となるように示しているが、これは便宜的に示したものであり、連結会計年度末においては、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額することになるので注意が必要である（第 39-2 項参照）。</div> <div><table><tr><td>資本金</td><td>170</td><td>/</td><td>S 社株式</td><td>170</td></tr><tr><td>S 社株式</td><td>68</td><td>/</td><td>非支配株主持分*1</td><td>68</td></tr><tr><td>非支配株主持分*2</td><td>42</td><td>/</td><td>S 社株式</td><td>68</td></tr><tr><td>資本剰余金*3</td><td>26</td><td></td><td></td><td></td></tr></table><div><div>*1 170 × 40% = 68</div><div>*2 (670 + 300 + 200) × (70 株 / 110 株 - 60 株 / 100 株) = 42</div><div>*3 68 - 42 = 26</div></div></div> <div><div>所有株数及び親会社の持分変動表（評価差額を含む。） （省 略）</div><div>連結貸借対照表 X2 年 3 月 31 日 （省 略）</div><div>P 社投資（S 社株式）と S 社資本の関連図 （省 略）</div></div>	資本金	170	/	S 社株式	170	S 社株式	68	/	非支配株主持分*1	68	非支配株主持分*2	42	/	S 社株式	68	資本剰余金*3	26				<div>個別貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） （同 左）</div> <div>a. S 社修正後貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） （同 左）</div> <div>b. 連結貸借対照表（X2 年 3 月 31 日） 連結修正仕訳<ul style="list-style-type: none">開始仕訳 （同 左）非支配株主に帰属する当期純利益の計上 （同 左）時価発行増資に伴う親会社の持分変動の処理 P 社で全株引き受けた S 社の第三者割当増資額 170（10 株）を、いったん従来の持分比率で非支配株主も 68（4 株）を引き受け、その後 P 社が非支配株主から増資引受株式に相当する株式数（4 株）を非支配株主の引受額で追加取得したものとみなして追加取得に準じた処理を行い、差額が生じた場合には、資本剰余金として処理する（第 47 項）。 下記では資本剰余金が負の値となるように示しているが、これは便宜的に示したものであり、連結会計年度末においては、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額することになるので注意が必要である（第 39-2 項）。</div> <div><table><tr><td>資本金</td><td>170</td><td>/</td><td>S 社株式</td><td>170</td></tr><tr><td>S 社株式</td><td>68</td><td>/</td><td>非支配株主持分*1</td><td>68</td></tr><tr><td>非支配株主持分*2</td><td>42</td><td>/</td><td>S 社株式</td><td>68</td></tr><tr><td>資本剰余金*3</td><td>26</td><td></td><td></td><td></td></tr></table><div><div>*1 170 × 40% = 68</div><div>*2 (670 + 300 + 200) × (70 株 / 110 株 - 60 株 / 100 株) = 42</div><div>*3 68 - 42 = 26</div></div></div> <div><div>所有株数及び親会社の持分変動表（評価差額を含む。） （同 左）</div><div>連結貸借対照表 X2 年 3 月 31 日 （同 左）</div><div>P 社投資（S 社株式）と S 社資本の関連図 （同 左）</div></div>	資本金	170	/	S 社株式	170	S 社株式	68	/	非支配株主持分*1	68	非支配株主持分*2	42	/	S 社株式	68	資本剰余金*3	26			
資本金	170	/	S 社株式	170																																					
S 社株式	68	/	非支配株主持分*1	68																																					
非支配株主持分*2	42	/	S 社株式	68																																					
資本剰余金*3	26																																								
資本金	170	/	S 社株式	170																																					
S 社株式	68	/	非支配株主持分*1	68																																					
非支配株主持分*2	42	/	S 社株式	68																																					
資本剰余金*3	26																																								

新	旧																																
設例 9 時価発行増資により持分比率が減少した場合	設例 9 時価発行増資により持分比率が減少した場合																																
<div>1 . 新規取得年度 <div>(省 略)</div></div> <div>2 . 増資年度 ＜前提条件＞<div>・ S社は、X2年3月31日に親会社以外の第三者に10株を170(1株当たり17)で割り当てた。</div><div>個別貸借対照表 (X2年3月31日) <div>(省 略)</div></div><div>a. S社修正後貸借対照表 (X2年3月31日) <div>(省 略)</div></div><div>b. 連結貸借対照表 (X2年3月31日) 連結修正仕訳<div>・ 開始仕訳 <div>(省 略)</div></div><div>・ 非支配株主に帰属する当期純利益の計上 <div>(省 略)</div></div><div>・ 時価発行増資に伴う親会社の持分変動の処理 非支配株主が全株引き受けたS社の第三者割当増資額 170(10株)を、一旦従来の持分比率でP社も102(6株)を引き受け、その後P社が非支配株主へ、増資引受株式に相当する株式数(6株)を一部売却したものとみなして一部売却に準じた処理を行い、差額が生じた場合には、資本剰余金として処理する。 また、一部売却に準じて処理するため、支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない(第47項)。</div></div><div><table><tr><td>資本金</td><td>170</td><td>非支配株主持分</td><td>170</td></tr><tr><td>非支配株主持分*1</td><td>102</td><td>S社株式</td><td>102</td></tr><tr><td>S社株式</td><td>102</td><td>非支配株主持分*2</td><td>64</td></tr><tr><td></td><td></td><td>資本剰余金*3</td><td>38</td></tr></table><div>*1 170×60% = 102 *2 (670 + 300 + 200) × (60株/110株 - 60株/100株) = - 64 *3 102 - 64 = 38</div></div><div>所有株数及び親会社の持分変動表 (評価差額を含む。) <div>(省 略)</div></div><div>連結貸借対照表 X2年3月31日 <div>(省 略)</div></div></div>	資本金	170	非支配株主持分	170	非支配株主持分*1	102	S社株式	102	S社株式	102	非支配株主持分*2	64			資本剰余金*3	38	<div>1 . 新規取得年度 <div>(同 左)</div></div> <div>2 . 増資年度 ＜前提条件＞<div>・ S社は、X2年3月31日に親会社以外の第三者に10株を170(1株当たり17)で割り当てた。</div><div>個別貸借対照表 (X2年3月31日) <div>(同 左)</div></div><div>a. S社修正後貸借対照表 (X2年3月31日) <div>(同 左)</div></div><div>b. 連結貸借対照表 (X2年3月31日) 連結修正仕訳<div>・ 開始仕訳 <div>(同 左)</div></div><div>・ 非支配株主に帰属する当期純利益の計上 <div>(同 左)</div></div><div>・ 時価発行増資に伴う親会社の持分変動の処理 非支配株主が全株引き受けたS社の第三者割当増資額 170(10株)を、いったん従来の持分比率でP社も102(6株)を引き受け、その後P社が非支配株主へ、増資引受株式に相当する株式数(6株)を一部売却したものとみなして一部売却に準じた処理を行い、差額が生じた場合には、資本剰余金として処理する。 また、一部売却に準じて処理するため、支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない(第47項)。</div></div><div><table><tr><td>資本金</td><td>170</td><td>非支配株主持分</td><td>170</td></tr><tr><td>非支配株主持分*1</td><td>102</td><td>S社株式</td><td>102</td></tr><tr><td>S社株式</td><td>102</td><td>非支配株主持分*2</td><td>64</td></tr><tr><td></td><td></td><td>資本剰余金*3</td><td>38</td></tr></table><div>*1 170×60% = 102 *2 (670 + 300 + 200) × (60株/110株 - 60株/100株) = - 64 *3 102 - 64 = 38</div></div><div>所有株数及び親会社の持分変動表 (評価差額を含む。) <div>(同 左)</div></div><div>連結貸借対照表 X2年3月31日 <div>(同 左)</div></div></div>	資本金	170	非支配株主持分	170	非支配株主持分*1	102	S社株式	102	S社株式	102	非支配株主持分*2	64			資本剰余金*3	38
資本金	170	非支配株主持分	170																														
非支配株主持分*1	102	S社株式	102																														
S社株式	102	非支配株主持分*2	64																														
		資本剰余金*3	38																														
資本金	170	非支配株主持分	170																														
非支配株主持分*1	102	S社株式	102																														
S社株式	102	非支配株主持分*2	64																														
		資本剰余金*3	38																														

新	旧
P 社投資（ S 社株式）と S 社資本の関連図 （省 略）	P 社投資（ S 社株式）と S 社資本の関連図 （同 左）
設例 10 資産の売却により評価差額が実現した場合	設例 10 資産の売却により評価差額が実現した場合
<p>1 . 新規取得年度 （省 略）</p> <p>2 . 資産売却年度 ＜前提条件＞ ア． S 社は土地（簿価 800）を X2 年 3 月 31 日に 1,200 で売却し、土地売却益 400 を計上した。 イ．のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。 ウ． P 社及び S 社とも、税効果会計上の一時差異等は存在しないものとする。 エ． P 社及び S 社とも、課税所得に適用される法定実効税率は 50%とする。</p> <p>個別財務諸表（X2 年 3 月 31 日） （省 略）</p> <p>a. S 社修正後財務諸表（X2 年 3 月 31 日） （省 略）</p> <p>b.連結財務諸表（X2 年 3 月 31 日） 連結修正仕訳 （省 略）</p> <p>連結貸借対照表 X2 年 3 月 31 日 （省 略）</p> <p>連結損益計算書 （省 略）</p>	<p>1 . 新規取得年度 （同 左）</p> <p>2 . 資産売却年度 ＜前提条件＞ ア． S 社は土地（簿価 800）を X2 年 3 月 31 日に 1,200 で売却し、土地売却益 400 を計上した。 イ．のれんは、10 年間で均等償却を行うものとする。 ウ． P 社及び S 社とも、税効果会計上の一時差異等は存在しないものとする。 エ． P 社及び S 社とも、課税所得に適用される法定実効税率は 50%とする。</p> <p>個別財務諸表（X2 年 3 月 31 日） （同 左）</p> <p>a. S 社修正後財務諸表（X2 年 3 月 31 日） （同 左）</p> <p>b.連結財務諸表（X2 年 3 月 31 日） 連結修正仕訳 （同 左）</p> <p>連結貸借対照表 X2 年 3 月 31 日 （同 左）</p> <p>連結損益計算書 （同 左）</p>

新				旧			
P社投資（S社株式）とS社資本の関連図				P社投資（S社株式）とS社資本の関連図			
S社株式 900	のれん償却額			S社株式 900	のれん償却額		
	42		のれん 420		42		のれん 420
	378		評価差額 0		378		評価差額 0
	0	0	資本金 500		0	0	資本金 500
	300	200	繰越利益剰余金（期首） 200		300	200	繰越利益剰余金（期首） 200
	120	80			120	80	
	60	40			60	40	
取得後利益剰余金 120	60	40	土地売却益（税引後） 200	取得後利益剰余金 120	60	40	土地売却益（税引後） 200
	60	40	営業利益（税引後） 100		60	40	営業利益（税引後） 100
	60	40			60	40	
60%				60%			
非支配株主に帰属する 当期純利益合計 80				非支配株主に帰属する 当期純利益合計 80			
連結上の土地売却益 （税引前） 200				連結上の土地売却益 （税引前） 200			
（注）評価差額から土地売却益への矢印は、土地の売却により実現した評価差額が直接利益剰余金（親会社持分額）又は非支配株主持分（非支配株主持分額）へ振り替えられたことを意味している。				（注）評価差額から土地売却益への矢印は、土地の売却により実現した評価差額が直接利益剰余金（親会社持分額）又は非支配株主持分（非支配株主持分額）へ振り替えられたことを意味している。			
以 上				以 上			