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」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９号 持分法会計に関する実務指針 平成10年７月６日 改正　平成13年２月14日 改正　平成18年５月19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	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 平成10年７月６日 改正　平成13年２月14日 改正　平成18年５月19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
Ⅰ　持分法会計に関する実務指針	Ⅰ　持分法会計に関する実務指針
はじめに	はじめに
１．平成９年６月６日に、企業会計審議会は「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表し、「連結財務諸表原則」（以下「平成９年連結原則」という。）の改訂を行った。平成９年連結原則は、平成11年４月１日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について全面適用することとされた。この改訂に伴い、日本公認会計士協会が過去に公表した「持分法会計処理指針」（昭和58年７月７日）を見直すとともに、持分法会計に関する実務上の個別問題について具体的な考え方、会計処理、表示方法を整理し、会計実務上の指針を提供することとした。なお、平成17年12月９日に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」（以下「純資産適用指針」という。）等に対応して必要な見直しを行っている。 　なお、各標題の末尾に括弧書で記載した番号は対応する企業会計基準第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。）の項番号である。	１．平成９年６月６日に、企業会計審議会は「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表し、「連結財務諸表原則」（以下「平成９年連結原則」という。）の改訂を行った。平成９年連結原則は、平成11年４月１日以後開始する連結会計期間に係る連結財務諸表について全面適用することとされた。この改訂に伴い、日本公認会計士協会が過去に公表した「持分法会計処理指針」（昭和58年７月７日）を見直すとともに、持分法会計に関する実務上の個別問題について具体的な考え方、会計処理、表示方法を整理し、会計実務上の指針を提供することとした。なお、平成17年12月９日に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」（以下「純資産適用指針」という。）等に対応して必要な見直しを行っている。 　なお、各標題の末尾に括弧書で記載した番号は対応する企業会計基準第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。）の項目番号である。
持分法の意義（第４項）	持分法の意義（第４項）
持分法と連結の関係	持分法と連結の関係
２．「持分法」とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう（持分法を適用する被投資会社を以下「持分法適用会社」という。）。なお、持分法適用会社の純資産又は資本には、資本連結手続の対象となる子会社の資本と同様、新株予約権は含まれないことに留意する（純資産適用指針第６項等）。 　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、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行う。 　連結は、連結会社の財務諸表を勘定科目ごとに合算することによって企業集団の財務諸表を作成するので、完全連結（ライン・バイ・ライン・コンソリデーション又はフル・ライン・コンソリデーション）といわれる。これに対して、持分法による処理は、被投資会社の資本及び損益に対する投資会社の持分相当額を、原則として、貸借対照表上は投資有価証券の修正、損益計算書	２．「持分法」とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう（持分法を適用する被投資会社を以下「持分法適用会社」という。）。なお、持分法適用会社の純資産又は資本には、資本連結手続の対象となる子会社の資本と同様、新株予約権は含まれないことに留意する（純資産適用指針第６項等参照）。 　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、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行う。 　連結は、連結会社の財務諸表を勘定科目ごとに合算することによって企業集団の財務諸表を作成するので、完全連結（ライン・バイ・ライン・コンソリデーション又はフル・ライン・コンソリデーション）といわれる。これに対して、持分法による処理は、被投資会社の資本及び損益に対する投資会社の持分相当額を、原則として、貸借対照表上は投資有価証券の修正、損益計算書

新	旧
上は「持分法による投資損益」によって連結財務諸表に反映することから、一行連結（ワン・ライン・コンソリデーション）といわれる。連結と持分法による処理との間には、連結財務諸表における連結対象科目が全科目か一科目かという違いはあるが、その親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は、第2-2項に記載する点を除き、同一である。	上は「持分法による投資損益」によって連結財務諸表に反映することから、一行連結（ワン・ライン・コンソリデーション）といわれる。連結と持分法による処理との間には、連結財務諸表における連結対象科目が全科目か一科目かという違いはあるが、その親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は、第2-2項に記載する点を除き、同一である。
持分法と連結の会計処理の相違	持分法と連結の会計処理の相違
2-2. 第２項に記載のとおり、持分法による会計処理は、基本的には連結による会計処理と、その親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は同一であるが、主に以下に記載する点については、その影響が異なる。 (1) 連結の場合、時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲については、非支配株主持分に相当する部分を含めて全てを時価評価する方法（全面時価評価法）のみとされている（連結会計基準第 20 項）が、持分法の場合、投資会社の持分に相当する部分に限定する方法（部分時価評価法）により、原則として、投資日ごとに当該日における時価によって評価する（持分法会計基準第 26-2 項）。 (2) 段階取得の場合の処理に関して、連結の場合、支配獲得日における時価と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との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。一方、持分法において、投資が段階的に行われている場合には、原則として、投資日ごとの原価とこれに対応する被投資会社の資本との差額は、のれん又は負ののれんとして処理する（連結会計基準第 23 項(1)、企業結合会計基準第 25 項(2)及び持分法会計基準第 26-3 項）。 (3) 平成 25 年改正企業結合会計基準の適用により、取得関連費用は発生した事業年度の費用として処理することとされたため（企業結合会計基準第 26 項）、取得した会社が連結の範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、取得関連費用を発生した連結会計年度の費用として処理する（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」（以下「資本連結実務指針」という。）第８項）。これに対して、被投資会社が持分法の適用範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価に含まれる（第 36-4 項参照）。 (4) 平成 25 年改正連結会計基準の適用により、子会社株式の追加取得や一部売却等（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）の際に生じる追加取得持分と追加取得額との差額又は売却（減少）持分と売却価額（払込額）との差額が資本剰余金とされることとなった（連結会計基準第 28 項、第 29 項及び第 30 項）。これに対して、持分法の場合、これまでどおり持分法適用会社株式の追加取得や一部売却等の場合に、追加取得持分と追加取得額との差額又は売却（減少）持分と売却価額（払込額）との差額は、のれん若しくは負ののれん又は売却損益の調整とされる。	2-2. 第２項に記載のとおり、持分法による会計処理は、基本的には連結による会計処理と、その親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は同一であるが、主に以下に記載する点については、その影響が異なる。 (1) 連結の場合、時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲については、非支配株主持分に相当する部分を含めて全てを時価評価する方法（全面時価評価法）のみとされている（連結会計基準第 20 項参照）が、持分法の場合、投資会社の持分に相当する部分に限定する方法（部分時価評価法）により、原則として、投資日ごとに当該日における時価によって評価する（持分法会計基準第 26-2 項参照）。 (2) 段階取得の場合の処理に関して、連結の場合、支配獲得日における時価と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との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。一方、持分法において、投資が段階的に行われている場合には、原則として、投資日ごとの原価とこれに対応する被投資会社の資本との差額は、のれん又は負ののれんとして処理する（連結会計基準第 23 項(1)、企業結合会計基準第 25 項(2)及び持分法会計基準第 26-3 項参照）。 (3) 平成 25 年改正企業結合会計基準の適用により、取得関連費用は発生した事業年度の費用として処理することとされたため（企業結合会計基準第 26 項参照）、取得した会社が連結の範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、取得関連費用を発生した連結会計年度の費用として処理する（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」（以下「資本連結実務指針」という。）第８項参照）。これに対して、被投資会社が持分法の適用範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価に含まれる（第 36-4 項）。 (4) 平成 25 年改正連結会計基準の適用により、子会社株式の追加取得や一部売却等（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）の際に生じる追加取得持分と追加取得額との差額又は売却（減少）持分と売却価額（払込額）との差額が資本剰余金とされることとなった（連結会計基準第 28 項、第 29 項及び第 30 項参照）。これに対して、持分法の場合、これまでどおり持分法適用会社株式の追加取得や一部売却等の場合に、追加取得持分と追加取得額との差額又は売却（減少）持分と売却価額（払込額）との差額は、のれん若しくは負ののれん又は売却損益の調整とされる。
会計方針の統一（第９項）	会計方針の統一（第９項）
５．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。）及び持分法適用会社が採用する会計方針は、原則として統一する。会計方針の統一に当たっては、実務対応報告第24号に基づいて行う。	５．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。）及び持分法適用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項参照）。会計方針の統一に当たっては、実務対応報告第24号に基づいて行う。
持分法適用会社の資産及び負債の評価（第８項）	持分法適用会社の資産及び負債の評価（第８項）
6-2. 持分法適用関連会社の資産及び負債は、株式の取得日ごとに当該日の時価で評価し、個別貸借対照表上の金額との差額のうち投資会社持分に対応する部分の金額（税効果額控除後）を評価差額として計上する。	6-2. 持分法適用関連会社の資産及び負債は、株式の取得日ごとに当該日の時価で評価し、個別貸借対照表上の金額との差額のうち投資会社持分に対応する部分の金額（税効果額控除後）を評価差額として計上する。

新	旧
持分法適用開始日までに株式を段階的に取得している場合には、関連会社の資産及び負債を株式の取得日ごとに当該日（持分法適用開始日に一括取得した場合は、持分法適用開始日）の時価で評価することが原則とされている（以下、この方法を「原則法」という。）［設例６参照］。 持分法適用開始後に株式の追加取得を行った場合（第 16 項参照）には、関連会社の資産及び負債を追加取得日の時価で評価し、当該時価評価額と個別貸借対照表上の金額との差額のうち追加取得した株式に対応する部分を評価差額として追加計上しなければならない。	持分法適用開始日までに株式を段階的に取得している場合には、関連会社の資産及び負債を株式の取得日ごとに当該日（持分法適用開始日に一括取得した場合は、持分法適用開始日）の時価で評価することが原則とされている（以下、この方法を「原則法」という。）［設例６参照］。 持分法適用開始後に株式の追加取得を行った場合（第 16 項）には、関連会社の資産及び負債を追加取得日の時価で評価し、当該時価評価額と個別貸借対照表上の金額との差額のうち追加取得した株式に対応する部分を評価差額として追加計上しなければならない。
6-3．株式の段階取得に係る計算の結果が原則法によって処理した場合と著しく相違しないときには、持分法適用開始日における時価を基準として、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を一括して評価することができる（以下、この方法を「簡便法」という。）［設例６参照］。 この簡便法は、上記の場合のほか、過去の段階的な株式取得時の詳細なデータが入手できず、投資額と資本持分額の調整計算をある一定時点を基準日として行わざるを得ない場合にも認められる。この場合、データ上、投資額と資本持分額の調整計算を持分法適用開始日より前の日を基準日として行うことが可能であれば、部分時価評価法の趣旨からは、可能な限り、調整計算を行い得る日に遡って、当該日における時価を基準として資産及び負債の評価を行うことが望ましい。 本報告では、簡便法適用の基準日とされた持分法適用開始日又はそれより前の日を「簡便法適用日」という。 なお、簡便法を適用することができるかどうかは、関連会社ごとに判断するものとする。	6-3．株式の段階取得に係る計算の結果が原則法によって処理した場合と著しく相違しないときには、持分法適用開始日における時価を基準として、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を一括して評価することができる（以下、この方法を「簡便法」という。）［設例６参照］。 この簡便法は、上記の場合のほか、過去の段階的な株式取得時の詳細なデータが入手できず、投資額と資本持分額の調整計算をある一定時点を基準日として行わざるを得ない場合にも認められる。この場合、データ上、投資額と資本持分額の調整計算を持分法適用開始日より前の日を基準日として行うことが可能であれば、部分時価評価法の趣旨からは、可能な限り、調整計算を行い得る日にさかのぼって、当該日における時価を基準として資産及び負債の評価を行うことが望ましい。 本報告では、簡便法適用の基準日とされた持分法適用開始日又はそれより前の日を「簡便法適用日」という。 なお、簡便法を適用することができるかどうかは、関連会社ごとに判断するものとする。
７．削　除	７．（削除）
８．削　除	８．（削除）
投資と資本の差額及びその償却（第11項）	投資と資本の差額及びその償却（第11項）
９．投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額はのれん又は負ののれんとし、のれんは投資に含めて処理される。 のれんは、原則として、その計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却しなければならない。ただし、その金額に重要性が乏しい場合には、のれんが生じた期の損益として処理することができる。 また、負ののれんが生じると見込まれる場合には、企業結合会計基準第 33 項に基づいて処理する。 なお、のれんの会計処理に当たっては、資本連結実務指針第30項から第33項及び本報告第16-2項に基づいて行う。	９．投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額はのれん又は負ののれんとし、のれんは投資に含めて処理される（持分法会計基準第11項）。 のれんは、原則として、その計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却しなければならない。ただし、その金額に重要性が乏しい場合には、のれんが生じた期の損益として処理することができる。 また、負ののれんが生じると見込まれる場合には、企業結合会計基準第 33 項に基づいて処理する。 なお、のれんの会計処理に当たっては、資本連結実務指針第30項から第33項及び本報告第16-2項に基づいて行う。
持分法損益の計算（第12項）	持分法損益の計算（第12項）
10-2．持分法適用会社がその他有価証券評価差額金などのその他の包括利益累計額を計上している場合においても、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社のその他の包括利益累計額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要があるが、当該増減額は連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上のその他の包括利益においては、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額として一括して区分表示する。ただし、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額においては、従来の取扱いに従い、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定、退職給	10-2．持分法適用会社がその他有価証券評価差額金などのその他の包括利益累計額を計上している場合においても、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社のその他の包括利益累計額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要があるが、当該増減額は連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上のその他の包括利益においては、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額として一括して区分表示する。ただし、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額においては、従来の取扱いに従い、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定、退職給

新	旧
付に係る調整累計額等の各内訳項目に当該持分相当額を含めて表示することに留意する（包括利益会計基準第７項及び第32項）。 　また、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）第15項の定めに基づいて計上される「退職給付に係る調整累計額」については、当面の間、個別財務諸表上は計上されない（退職給付会計基準第39項(2)）。このため、持分法適用会社の個別財務諸表において退職給付に係る調整累計額は計上されないが、投資会社が持分法適用会社に対する投資について持分法を適用する際には、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社の退職給付に係る調整累計額の変動額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要がある点に留意する。	付に係る調整累計額等の各内訳項目に当該持分相当額を含めて表示することに留意する（包括利益会計基準第７項及び第32項参照）。 　また、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）第15項の定めに基づいて計上される「退職給付に係る調整累計額」については、当面の間、個別財務諸表上は計上されない（退職給付会計基準第39項(2)参照）。このため、持分法適用会社の個別財務諸表において退職給付に係る調整累計額は計上されないが、投資会社が持分法適用会社に対する投資について持分法を適用する際には、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社の退職給付に係る調整累計額の変動額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要がある点に留意する。
追加取得及び一部売却等（第15項）	追加取得及び一部売却等（第15項）
持分法適用会社の自己株式の取扱い	持分法適用会社の自己株式の取扱い
18-2．持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する連結財務諸表上の取扱いについては、企業会計基準適用指針第２号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（第21項、第22項等）の定めに従い、本報告第16項及び第17項を参照する必要がある。	18-2．持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する連結財務諸表上の取扱いについては、企業会計基準適用指針第２号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（第21項及び第22項等）の定めに従い、本報告第16項及び第17項を参照する必要がある。
債務超過に陥った場合の会計処理	債務超過に陥った場合の会計処理
負担した債務超過額の表示方法	負担した債務超過額の表示方法
21．投資会社の持分に負担させた関連会社の欠損は、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該関連会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等であるものを含む。）がある場合には、投資の額を超える部分について当該貸付金等を減額する。債務超過持分相当額が投資及び貸付金等の額を超える場合は、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目をもって負債の部に計上する。この処理は、関連会社ごとに行う。 　持分法を適用した非連結子会社の欠損のうち、当該会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社である投資会社の持分に負担させなければならない。この場合にも、上記関連会社の会計処理と同様の処理を行う。 　なお、投資会社の個別財務諸表において、債務超過に陥っている持分法適用会社の債権に対して貸倒引当金が設定されている場合又は債務保証損失引当金が設定されている場合には、持分法適用上、当該引当金は戻し入れる必要がある。この場合、戻入額が貸付金と「持分法適用に伴う負債」との合計額（持分法上の債務超過額）を上回っていないか確認し、上回っている場合には、持分法適用上の欠損金負担額が不足していないか検討する必要がある。検討の結果、上記引当金の全部又は一部が必要と判断される場合には、当該部分を戻し入れないものとする。	21．投資会社の持分に負担させた関連会社の欠損は、連結貸借対照表上、「投資有価証券」勘定をゼロとした後は、当該関連会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等であるものを含む。）がある場合には、投資の額を超える部分について当該貸付金等を減額する。債務超過持分相当額が投資及び貸付金等の額を超える場合は、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目をもって負債の部に計上する。この処理は、関連会社ごとに行う。 　持分法を適用した非連結子会社の欠損のうち、当該会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社である投資会社の持分に負担させなければならない。この場合にも、上記関連会社の会計処理と同様の処理を行う。 　なお、投資会社の個別財務諸表において、債務超過に陥っている持分法適用会社の債権に対して貸倒引当金が設定されている場合又は債務保証損失引当金が設定されている場合には、持分法適用上、当該引当金は戻し入れる必要がある。この場合、戻入れ額が貸付金と「持分法適用に伴う負債」との合計額（持分法上の債務超過額）を上回っていないか確認し、上回っている場合には、持分法適用上の欠損金負担額が不足していないか検討する必要がある。検討の結果、上記引当金の一部又はすべてが必要と判断される場合には、当該部分を戻し入れないものとする。
税効果会計（第８項）	税効果会計（第８項）
持分法適用会社が売手側となって発生した未実現損益	持分法適用会社が売手側となって発生した未実現損益
25．持分法適用会社が売手側となって発生した未実現利益の消去に係る一時差異については、連結税効果実務指針第13項において売却元で繰延税金資産を計上するものとしているので、持分法適用会社に帰属するものとして扱うことになる。したがって、この一時差異については、持分法適用会社の貸借対照表上、繰延税金資産を計上することとなるが、当該一時差異の額については、売却元である持分法適用会社の売却年度の課税所得額を超えてはならない。 　また、未実現損失についても同様に処理するが、当該未実現損失の消去に係る一時差異の額は、売却元である持分法適用会社の当該未実現損失に係る損金を計上する前の課税所得を超えて	25．持分法適用会社が売手側となって発生した未実現利益の消去に係る一時差異については、連結税効果実務指針第13項において売却元で繰延税金資産を計上するものとしているので、持分法適用会社に帰属するものとして扱うことになる。したがって、この一時差異については、持分法適用会社の貸借対照表上、繰延税金資産を計上することとなるが、当該一時差異の額については、売却元である持分法適用会社の売却年度の課税所得額を超えていないことを確かめる。 　また、未実現損失についても同様に処理するが、当該未実現損失の消去に係る一時差異の額は、売却元である持分法適用会社の当該未実現損失に係る損金を計上する前の課税所得を超えて

新	旧
はならない。 　持分法適用会社が売手側となって発生した未実現損益の消去について税効果会計を適用するに当たっては、連結税効果実務指針第12項から第17項に基づいて行う。	はならない。 　持分法適用会社が売手側となって発生した未実現損益の消去について税効果会計を適用するに当たっては、連結税効果実務指針第12項から第17項に基づいて行う。
留保利益のうち配当金による回収	留保利益のうち配当金による回収
28．持分法適用会社の留保利益のうち将来の配当により追加納付が発生すると見込まれる税金額を投資会社の繰延税金負債として計上する。すなわち、国内会社の場合には受取配当金の益金不算入として取り扱われない額、また、在外会社の場合には配当予定額に係る追加負担見込税額を繰延税金負債として計上する。 　ただし、持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当させないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合には、税効果を認識しない。 　配当金に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第35項及び第36項に基づいて行う。	28．持分法適用会社の留保利益のうち将来の配当により追加納付が発生すると見込まれる税金額を投資会社の繰延税金負債として計上する。すなわち、国内会社の場合には受取配当金の益金不算入として取り扱われない額、また、在外会社の場合には配当予定額に係る追加負担見込税額を繰延税金負債として計上する。 　ただし、持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当をさせないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合には、税効果を認識しない。 　配当金に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第35項に基づいて行う。
のれんの償却額及び負ののれんの処理額	のれんの償却額及び負ののれんの処理額
29．持分法適用会社ののれん及び負ののれんは、株式取得時の取得した株式に対応する持分と個別貸借対照表上の投資簿価（取得価額）との差額である。のれん及び負ののれんの当初残高については、連結税効果実務指針第27項により、持分法適用会社において繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない。しかし、これを償却又は処理すると、投資会社において償却額又は処理額だけ持分法上の投資価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に差異が生じる。この差異も留保利益と同様に株式を売却したとき（又は清算したとき）に解消されるので税効果会計の対象となるが、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合には、当該一時差異に対しては繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない。しかし、予測可能な将来の期間に投資を売却するか、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たす可能性が高くなった場合には当該将来減算一時差異に対して繰延税金資産を計上する。売却するという意思決定を行った場合は当該将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上する。 　予想される配当以外の留保利益に係る税効果とのれんの償却額及び負ののれんの処理額に係る税効果は、持分法適用会社に係る投資会社に帰属する税効果であり、各税効果による繰延税金資産及び繰延税金負債の純額が繰延税金負債となる場合、持分法適用会社の株式の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却する見込みを判断の上、また、両者の純額が繰延税金資産となる場合、同様の前提の下で予測可能な将来の期間に投資を売却するか、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たす可能性が高いかどうかを判断の上、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否を決定することになる。 　のれんの償却額に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第55項に基づいて行う。	29．持分法適用関連会社ののれん及び負ののれんは、株式取得時の取得した株式に対応する持分と個別貸借対照表上の投資簿価（取得価額）との差額である。のれん及び負ののれんの当初残高については、連結税効果実務指針第27項により、持分法適用会社において繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない。しかし、これを償却又は処理すると、投資会社において償却額又は処理額だけ持分法上の投資価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に差異が生じる。この差異も留保利益と同様に株式を売却したとき（又は清算したとき）に課税対象となるので税効果会計の対象となるが、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合には、当該一時差異に対しては繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない。しかし、予測可能な将来の期間に投資を売却するか、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たす可能性が高くなった場合には当該将来減算一時差異に対して繰延税金資産を計上する。売却するという意思決定を行った場合は当該将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上する。 　予想される配当以外の留保利益に係る税効果とのれんの償却額及び負ののれんの処理額に係る税効果は、持分法適用会社に係る投資会社に帰属する税効果であり、各税効果による繰延税金資産及び繰延税金負債の純額が繰延税金負債となる場合、持分法適用会社の株式の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却する見込みを判断の上、また、両者の純額が繰延税金資産となる場合、同様の前提のもとで予測可能な将来の期間に投資を売却するか、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たす可能性が高いかどうかを判断の上、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否を決定することになる。 　のれんの償却額に係る税効果会計の適用に当たっては、連結税効果実務指針第55項に基づいて行う。
持分法適用会社の欠損金	持分法適用会社の欠損金
30．持分法適用会社が、自己の税務上の欠損金について個別税効果実務指針第21項の要件、すなわち、欠損金の繰越期間に課税所得が発生する可能性が高いと見込まれること、含み益のある資産を売却する等課税所得を発生させるようなタックスプランニングが存在すること、又は繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異の解消が見込まれることのいずれかの要件を満たす場合には、持分法適用会社の税効果として認識する。 　他方、持分法適用会社が自己の税務上の欠損金について実現可能性の要件を満たさず、税効果	30．持分法適用会社が、自己の税務上の欠損金について個別税効果実務指針第21項の要件、すなわち、欠損金の繰越期間に課税所得が発生する可能性が高いと見込まれること、含み益のある資産を売却する等課税所得を発生させるようなタックス・プランニングが存在すること、又は繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異の解消が見込まれることのいずれかの要件を満たす場合には、持分法適用会社の税効果として認識する。 　他方、持分法適用会社が自己の税務上の欠損金について実現可能性の要件を満たさず、税効果

新	旧
を認識できない場合であっても、当該持分法適用会社が持分法適用日以降に欠損金を計上したときには、投資会社は当該持分法適用会社の株式につき減損、清算又は売却等によって、取得後欠損金に係る法人税等の減額効果を享受することができるので、当該取得後欠損金は投資会社において税効果の対象となる。 投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却の意思がないため欠損金について税効果を認識してこなかった場合であっても、次の要件を満たすこととなったときには、それを満たした範囲内で投資会社の持分法上の投資価額と個別貸借対照表上の投資簿価との差額につき将来減算一時差異として税効果を認識し、繰延税金資産を計上する。 ①　投資会社が予測可能な将来の期間に持分法適用会社に対する投資について税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、又は当該持分法適用会社の清算若しくは当該投資の売却によって当該将来減算一時差異を解消する可能性が高いこと、かつ、 ②　投資会社の繰延税金資産の計上につき、回収可能性に係る判断要件を満たすこと 上記欠損金に係る税効果会計の適用に当たっては、個別税効果実務指針第21項、第22項及び第23項並びに連結税効果実務指針第32項及び第54項に基づいて行う。	を認識できない場合であっても、当該持分法適用会社が持分法適用日以降に欠損金を計上したときには、投資会社は当該持分法適用会社の株式につき減損、清算又は売却等によって、取得後欠損金に係る法人税等の減額効果を享受することができるので、当該取得後欠損金は投資会社において税効果の対象となる。 投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却の意思がないため欠損金について税効果を認識してこなかった場合であっても、次の要件を満たすこととなったときには、それを満たした範囲内で投資会社の持分法上の投資価額と個別貸借対照表上の投資簿価との差額につき将来減算一時差異として税効果を認識し、繰延税金資産を計上する。 ①　投資会社が予測可能な将来の期間に持分法適用会社に対する投資について税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、又は当該持分法適用会社の清算若しくは当該投資の売却によって当該将来減算一時差異を解消する可能性が高いこと、かつ、 ②　投資会社の繰延税金資産の計上につき、回収可能性に係る判断要件を満たすこと 上記欠損金に係る税効果会計の適用に当たっては、個別税効果実務指針第21項、第22項及び第23項並びに連結税効果実務指針第32項及び第54項に基づいて行う。
在外持分法適用会社の外貨表示財務諸表の換算と連結方法	在外持分法適用会社の外貨表示財務諸表の換算と連結方法
31. 在外持分法適用会社の財務諸表（評価差額がある場合には、これを修正後のもの）の換算は、在外子会社の財務諸表項目の換算と同様に行う。在外持分法適用会社の取得により生じたのれんは、当該在外持分法適用会社の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握する。また、当該外国通貨で把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算し、のれんの当期償却額については、原則として当該在外持分法適用会社の他の費用と同様に期中平均相場により換算することとなる（企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第77-2項）。なお、負ののれんは外国通貨で把握するが、その処理額は取得時又は発生時の為替相場で換算し、持分法による投資損益に計上するため、為替換算調整勘定は発生しない。すなわち、期中平均相場で換算された損益計算書上の当期純損益の持分額を持分法による投資損益（のれんがある場合には、その償却額を含む。）とし、取得後の利益剰余金の持分額（のれん及び負ののれんがある場合には、その償却累計額及び処理額を含む。）について、連結上の利益剰余金の修正を行い、決算時の為替相場で換算した資産から負債を差し引いた額の投資会社持分額（のれんがある場合にはその未償却残高を含む。）まで投資勘定を修正する。在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算から生じた為替換算調整勘定の持分相当額は、連結貸借対照表上の為替換算調整勘定に含める。 なお、外貨ベースで資産から負債を差し引いた純資産額を、決算時の為替相場で換算した円貨額の持分額（のれんがある場合には、その未償却残高を含む。）まで投資勘定を修正し、これと取得時又は発生時の為替相場で換算した純資産の持分相当額との差額を連結貸借対照表上の為替換算調整勘定に含めることによっても同様の結果が得られる。	31. 在外持分法適用会社の財務諸表（評価差額がある場合には、これを修正後のもの）の換算は、在外子会社の財務諸表項目の換算と同様に行う。在外持分法適用会社の取得により生じたのれんは、当該在外持分法適用会社の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握する。また、当該外国通貨で把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算し、のれんの当期償却額については、原則として当該在外持分法適用会社の他の費用と同様に期中平均相場により換算することとなる（企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第77-2項の考え方参照）。なお、負ののれんは外国通貨で把握するが、その処理額は取得時又は発生時の為替相場で換算し、持分法による投資損益に計上するため、為替換算調整勘定は発生しない。すなわち、期中平均相場で換算された損益計算書上の当期純損益の持分額を持分法による投資損益（のれんがある場合には、その償却額を含む。）とし、取得後の利益剰余金の持分額（のれん及び負ののれんがある場合には、その償却累計額及び処理額を含む。）について、連結上の利益剰余金の修正を行い、決算時の為替相場で換算した資産から負債を差し引いた額の投資会社持分額（のれんがある場合にはその未償却残高を含む。）まで投資勘定を修正する。在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算から生じた為替換算調整勘定の持分相当額は、連結貸借対照表上の為替換算調整勘定に含める。 なお、外貨ベースで資産から負債を差し引いた純資産額を、決算時の為替相場で換算した円貨額の持分額（のれんがある場合には、その未償却残高を含む。）まで投資勘定を修正し、これと取得時又は発生時の為替相場で換算した純資産の持分相当額との差額を連結貸借対照表上の為替換算調整勘定に含めることによっても同様の結果が得られる。
連結株主資本等変動計算書上の表示	連結株主資本等変動計算書上の表示
持分法適用開始日の利益剰余金	持分法適用開始日の利益剰余金
32. 当期において持分法の適用となった関連会社の利益剰余金のうち、株式の段階的取得に伴い生じた取得後利益剰余金の持分法適用日における投資会社持分額は、利益剰余金の区分に「持分法適用会社の増加に伴う利益剰余金増加高（又は減少高）」等の科目をもって表示する。	32. 当期において持分法の適用となった関連会社の利益剰余金のうち、株式の段階的取得に伴い生じた取得後利益剰余金の持分法適用日における投資会社持分額は、利益剰余金の区分に持分法適用会社の増加に伴う利益剰余金増加高（又は減少高）等の科目をもって表示する。

新	旧
持分法適用除外	持分法適用除外
33．当期において持分法の適用除外となり、原価法を適用することとなった会社の持分法適用除外日における取得後利益剰余金のうち投資会社持分額は、利益剰余金の区分に「持分法適用会社の減少に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）」等の科目をもって表示する。	33．当期において持分法の適用除外となり、原価法を適用することとなった会社の持分法適用除外日における取得後利益剰余金のうち投資会社持分額は、利益剰余金の区分に持分法適用会社の減少に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等の科目をもって表示する。
適　用	適　用
35-3．「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」の改正について」（平成21年６月９日）は、持分法会計基準第18-2項の「適用時期等」と同様の時期に適用する。	35-3．「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」の改正について」（平成21年６月９日）は、持分法基準第18-2項の「適用時期等」と同様の時期に適用する。
35-4．持分法会計基準第18-2項では、持分法会計基準の適用前に実施された非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理についての従前の取扱いは、持分法会計基準の適用後においても継続するとされているので、平成９年連結原則に基づいて会計処理したのれん又は負ののれんについては、借方差額と貸方差額とでは発生原因が異なり、その結果、償却期間及び償却方法も異なってくるため、会計処理上、これらを相殺してはならない。	35-4．持分法会計基準第18-2項では、持分法会計基準の適用前に実施された非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理についての従前の取扱いは、持分法会計基準の適用後においても継続するとされているので、平成９年の連結原則に基づいて会計処理したのれん又は負ののれんについては、借方差額と貸方差額とでは発生原因が異なり、その結果、償却期間及び償却方法も異なってくるため、会計処理上、これらを相殺してはならない。
35-7．「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」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）
Ⅱ　結論の背景	Ⅱ　結論の背景
非連結子会社と関連会社の会計処理の異同	非連結子会社と関連会社の会計処理の異同
非連結子会社及び関連会社の資産及び負債の評価方法と計算結果	非連結子会社、関連会社の資産及び負債の評価方法と計算結果
36．削　除	36．（削除）
36-2．持分法適用上は、持分法適用会社の評価差額のうち投資会社持分相当額が投資有価証券の投資額を構成するだけなので、貸借対照表項目を全て連結する場合と異なり関連会社に持分法を適用する場合（部分時価評価法の原則法又は簡便法）と非連結子会社（全面時価評価法）に持分法を適用する場合の計算結果は次のようになる。 ①　持分法適用時点までに株式取得が１回しかない場合、部分時価評価法と全面時価評価法は同一の計算結果となる。 ②　持分法適用開始日までに株式取得が２回以上あり、その間に資産及び負債の時価が変動した場合、部分時価評価法の簡便法（過去のデータを入手できず一定時点を基準日とする場合は除く。）と全面時価評価法とは同一の計算結果となるが、これらと部分時価評価法の原則法の計算結果とは異なる。 ③　追加取得については、時価の変動がある場合、追加取得日の時価で評価する部分時価評価法の原則法と簡便法とは同一の計算結果となるが、これらと支配獲得日の時価で資産を評価する全面時価評価法の計算結果とは異なる。	36-2．持分法適用上は、持分法適用会社の評価差額のうち投資会社持分相当額が投資有価証券の投資額を構成するだけなので、貸借対照表項目をすべて連結する場合と異なり関連会社に持分法を適用する場合（部分時価評価法の原則法又は簡便法）と非連結子会社（全面時価評価法）に持分法を適用する場合の計算結果は次のようになる。 ①　持分法適用時点までに株式取得が１回しかない場合、部分時価評価法と全面時価評価法は同一の計算結果となる。 ②　持分法適用開始日までに株式取得が２回以上あり、その間に資産及び負債の時価が変動した場合、部分時価評価法の簡便法（過去のデータを入手できず一定時点を基準日とする場合は除く。）と全面時価評価法とは同一の計算結果となるが、これらと部分時価評価法の原則法の計算結果とは異なる。 ③　追加取得については、時価の変動がある場合、追加取得日の時価で評価する部分時価評価法の原則法と簡便法とは同一の計算結果となるが、これらと支配獲得日の時価で資産を評価する全面時価評価法の計算結果とは異なる。
平成 25 年改正企業結合会計基準による非連結子会社又は関連会社の会計処理の異同	平成 25 年改正企業結合会計基準による非連結子会社又は関連会社の会計処理の異同
36-3．平成 25 年改正企業結合会計基準等の公表により、子会社株式の追加取得又は支配の喪失を伴わない一部売却等の会計処理や取得関連費用の会計処理が改正された。ただし、持分法会計基準においてはこれらの会計基準の改正に伴った改正は行われていないため、持分法適用会社の会計処理に関しては、特段の取扱いの変更は行われていない。 一方、平成 25 年改正以前から、本報告では、子会社が投資会社により支配されているという事実を踏まえ、一部の会計処理については、非連結子会社と関連会社とで異なる取扱いを定めてい	36-3．平成 25 年改正企業結合会計基準等の公表により、子会社株式の追加取得又は支配の喪失を伴わない一部売却等の会計処理や取得関連費用の会計処理が改正された。ただし、持分法会計基準においてはこれらの会計基準の改正に伴った改正は行われていないため、持分法適用会社の会計処理に関しては、特段の取扱いの変更は行われていない。 一方、平成 25 年改正以前から、本報告では、子会社が投資会社により支配されているという事実を踏まえ、一部の会計処理については、非連結子会社と関連会社とで異なる取扱いを定めてい

新	旧
た。平成 25 年改正企業結合会計基準により、持分法と連結の会計処理の相違点（第 2-2 項参照）が増えたことなどに伴い、非連結子会社と関連会社の会計処理の取扱いに関しても整理が必要と考えられたことから、本報告では当該取扱いについて記載を追加している。具体的には、持分法適用非連結子会社において、当該非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表に与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであり、この点を踏まえると、連結子会社の会計処理に準じた取扱い又は関連会社と同様の取扱いのいずれもが認められる（第 3-2 項参照）。 　なお、前述のとおり、持分法会計基準の改正は行われておらず、持分法適用会社の会計処理に関しては特段の取扱いの変更は行われていないことから、本報告においても、持分法適用非連結子会社について個別に定めていた会計処理（第３項、第６項、第 11 項及び第 20 項参照）に関して、特段の変更を行っていない。また、持分法適用非連結子会社について連結子会社の会計処理に準じた取扱いを行う場合には、第 2-2 項における持分法と連結の処理の相違を考慮することとなる。	た。平成 25 年改正企業結合会計基準により、持分法と連結の会計処理の相違点（第 2-2 項）が増えたことなどに伴い、非連結子会社と関連会社の会計処理の取扱いに関しても整理が必要と考えられたことから、本報告では当該取扱いについて記載を追加している。具体的には、持分法適用非連結子会社において、当該非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表に与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであり、この点を踏まえると、連結子会社の会計処理に準じた取扱い又は関連会社と同様の取扱いのいずれもが認められる（第 3-2 項）。 　なお、前述のとおり、持分法会計基準の改正は行われておらず、持分法適用会社の会計処理に関しては特段の取扱いの変更は行われていないことから、本報告においても、持分法適用非連結子会社について個別に定めていた会計処理（第３項、第６項、第 11 項及び第 20 項）に関して、特段の変更を行っていない。また、持分法適用非連結子会社について連結子会社の会計処理に準じた取扱いを行う場合には、第 2-2 項における持分法と連結の処理の相違を考慮することとなる。
付随費用の会計処理	付随費用の会計処理
36-4. 持分法適用会社の株式を取得（追加取得を含む。）した場合、投資会社の個別財務諸表において、付随費用は株式の取得原価に含まれる（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」第 56 項及び第 261 項）。このため、連結財務諸表上、持分法の適用に際しても、持分法適用非連結子会社について連結子会社の会計処理に準じた取扱いによる場合を除き、当該付随費用を含んだ投資原価の額とこれに対応する被投資会社の資本をもって、のれん又は負ののれんの額が算定されることとなる。	36-4. 持分法適用会社の株式を取得（追加取得を含む。）した場合、投資会社の個別財務諸表において、付随費用は株式の取得原価に含まれる（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」第 56 項及び第 261 項参照）。このため、連結財務諸表上、持分法の適用に際しても、持分法適用非連結子会社について連結子会社の会計処理に準じた取扱いによる場合を除き、当該付随費用を含んだ投資原価の額とこれに対応する被投資会社の資本をもって、のれん又は負ののれんの額が算定されることとなる。
未実現損益の消去	未実現損益の消去
37. 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が関連会社の場合、全額消去する方法と当該関連会社に対する投資会社の持分相当額のみ消去する方法が考えられる。買手側が子会社の場合と異なり、関連会社に対しては財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えているものの、他の支配株主又は主要株主が存在するか、若しくは共同支配を行っているため、未実現損益のうち第三者の持分部分については実現したものと考えられることから、原則として当該未実現損益のうち当該関連会社に対する投資会社の持分相当額についてのみ消去することとした。ただし、他の株主に資金力又は資産がなく投資会社のみが借入金に対し債務保証を行っている場合のように契約上又は事実上、他の株主に実質的な支配力又は影響力がない等、未実現損益のうち他の株主の持分部分が持分法適用上、実質的に実現していないと判断される場合には全額消去することとした。	37. 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が関連会社の場合、全額消去する方法と当該関連会社に対する投資会社の持分相当額のみ消去する方法が考えられる。買手側が子会社の場合と異なり、関連会社に対しては財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えているものの、他の支配株主又は主要株主が存在するか、あるいは共同支配を行っているため、未実現損益のうち第三者の持分部分については実現したものと考えられることから、原則として当該未実現損益のうち当該関連会社に対する投資会社の持分相当額についてのみ消去することとした。ただし、他の株主に資金力又は資産がなく投資会社のみが借入金に対し債務保証を行っている場合のように契約上又は事実上、他の株主に実質的な支配力又は影響力がない等、未実現損益のうち他の株主の持分部分が持分法適用上、実質的に実現していないと判断される場合には全額消去することとした。
債務超過に陥った場合の会計処理	債務超過に陥った場合の会計処理
38. 持分法適用会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等となっているものを含む。）がある場合には、当該貸付金等は実質的に投資と同様の性格を有するものと考えられ、とりわけ当該持分法適用会社が債務超過の場合には、企業が継続していくための唯一又は重要な資金源泉となっている場合が多いと考えられる。したがって、投資会社の持分に負担させた持分法適用会社の欠損については、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該貸付金等を減額することとした。債務超過額が投資有価証券及び貸付金等の額を超える場合は、契約による債務保証又は実質的な債務保証を行っていることが多く、当該会社を連結したとすれば、銀行等からの借入金等の債務として表示されることになるから、借入金として表示する方法も考えられる。しかし、当該借入金は投資会社とその連結子会社の借入金ではないため、連結財務諸表上、「持分法適用に伴う負債」等、適	38. 持分法適用会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等となっているものを含む。）がある場合には、当該貸付金等は実質的に投資と同様の性格を有するものと考えられ、とりわけ当該持分法適用会社が債務超過の場合には、企業が継続していくための唯一又は重要な資金源泉となっている場合が多いと考えられる。したがって、投資会社の持分に負担させた持分法適用会社の欠損については、連結貸借対照表上、「投資有価証券」勘定をゼロとした後は、当該貸付金等を減額することとした。債務超過額が投資有価証券及び貸付金等の額を超える場合は、契約による債務保証、又は実質的な債務保証を行っていることが多く、当該会社を連結したとすれば、銀行等からの借入金等の債務として表示されることになるから、借入金として表示する方法も考えられる。しかし、当該借入金は投資会社とその連結子会社の借入金ではないため、連結財務諸表上、「持分法適用に伴う負債」

新	旧
切な科目をもって負債の部に計上することとした。 なお、持分法適用会社の債務超過額は、連結上、当該持分法適用会社の各決算期の確定損失が累積されてきたものであるから、発生の可能性の高い将来の特定の費用又は損失を見積り計上するという引当金の性格になじまないため、「引当金」を用いた科目名は使用しないこととした。	等、適切な科目をもって負債の部に計上することとした。 なお、持分法適用会社の債務超過額は、連結上、当該持分法適用会社の各決算期の確定損失が累積されてきたものであるから、発生の可能性の高い将来の特定の費用又は損失を見積り計上するという引当金の性格になじまないため、「引当金」を用いた科目名は使用しないこととした。
留保利益に係る税効果	留保利益に係る税効果
39. 株式の取得後に生じた留保利益については、持分法上の投資価額が、個別貸借対照表上の簿価と比べて留保利益の額だけ多くなるため一時差異が生じることがある。留保利益は、それが投資会社に配当されたときに追加の税金負担が生じる場合又は当該株式を売却し売却損益として実現した場合に投資会社で課税対象となるから税効果の対象となる。 しかし、株式売却に係る留保利益の将来加算一時差異については、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却又は清算する意思がない限り課税が発生しないから、このような場合、投資会社において税効果を認識する必要はない。 投資を売却する意図がなく半永久的若しくは長期的に所有する意思がある場合、又は投資先が現在若しくは将来の基幹事業若しくは戦略事業に属するので売却することはないと考えられる場合は、予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合に該当する。 したがって、持分法適用会社の株式の所有について一定の方針を設定するとともに、個々の会社について予測可能な将来の期間に売却若しくは清算をしないという意思の検討、又は実際の株式売却の決定等に合わせて会計処理することになる。ただし、投資の売却に係る意思が恣意的であってはならない。	39. 株式の取得後に生じた留保利益については、持分法上の投資価額が、個別貸借対照表上の簿価と比べて留保利益の額だけ多くなるため一時差異が生じることがある。留保利益は、それが投資会社に配当されたときに追加の税金負担が生じる場合又は当該株式を売却し売却損益として実現した場合に投資会社で課税対象となるから税効果の対象となる。 しかし、株式売却に係る留保利益の将来加算一時差異については、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却又は清算する意思がない限り課税が発生しないから、このような場合、投資会社において税効果を認識する必要はない。 投資を売却する意図がなく半永久的又は長期的に所有する意思がある場合、あるいは、投資先が現在又は将来の基幹事業又は戦略事業に属するので売却することはないと考えられる場合は、予測可能な将来の期間に売却する意思がない場合に該当する。 したがって、持分法適用会社の株式の所有について一定の方針を設定するとともに、個々の会社について予測可能な将来の期間に売却又は清算をしないという意思を検討の上、あるいは実際の株式売却の決定等に合わせて会計処理することになる。ただし、投資の売却に係る意思が恣意的であってはならない。

新

Ⅲ　設例による解説

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。

設例は、本報告で示された全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。

設例１　関連会社　－　半永久的に投資を所有する場合の単純なケース

＜全般の前提条件＞（省　略）

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の会社とともにＡ社（資本金 500,000）を設立し、出資比率 20%、100,000 を出資した。

(2) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	400,000	借入金	300,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	234,000
その他の流動資産	27,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	193,000
固定資産	300,000		
合　計	1,427,000	合　計	1,427,000

損益計算書

売　上	1,000,000
売上原価	400,000
売上総利益	600,000
販売費及び一般管理費	200,000
営業利益	400,000
法人税等	207,000
当期純利益	193,000

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

旧

Ⅲ　設例による解説

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。

設例は、本報告で示されたすべ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。

設例１　関連会社　－　半永久的に投資を所有する場合の単純なケース

＜全般の前提条件＞（同　左）

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の会社とともにＡ社（資本金 500,000）を設立し、出資比率 20%、100,000 を出資した。

(2) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	400,000	借入金	300,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	234,000
その他の流動資産	27,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	193,000
固定資産	300,000		
合　計	1,427,000	合　計	1,427,000

損益計算書

売　上	1,000,000
売上原価	400,000
売上総利益	600,000
販売費一般管理費	200,000
営業利益	400,000
法人税等	207,000
当期純利益	193,000

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

新

＜計算表1-1＞　A社に対する持分計算表（第１期）

摘　要	P社持分			投資額	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		
	a	b	c=a+b	d	e=c-d
X0年４月１日(20%) 当期純利益 X1年３月31日(20%)	（省　略）				

（注）持分法による投資利益：38,600（当期純利益）

第２期　持分買増し

＜前提条件＞

(1) X1年４月１日、P社はA社の株式を20%買増しし、40%の持分とした。追加投資額は196,200、買増し時の土地の時価は400,000（簿価200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。

(2) X1年５月31日にA社の株主総会が開催され、剰余金の配当（70,000）が承認され実行された。

(3) A社のX2年３月31日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	292,000	借入金	250,000
売掛金	500,000	買掛金	350,000
棚卸資産	300,000	その他の流動負債	301,000
その他の流動資産	22,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	413,000
固定資産	500,000		
合　計	1,814,000	合　計	1,814,000

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	900,000
売上総利益	1,100,000
販売費及び一般管理費	500,000
営業利益	600,000
法人税等	310,000
当期純利益	290,000
期首利益剰余金	193,000
剰余金の配当	70,000
期末利益剰余金	413,000

旧

計算表　1-1

A社に対する持分計算表

第１期

摘　要	P社持分			投資額	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		
	a	b	c=a+b	d	e=c-d
X0年４月１日(20%) 当期純利益 X1年３月31日(20%)	（同　左）				

注．持分法による投資利益：38,600（当期純利益）

第２期　持分買増し

＜前提条件＞

(1) X1年４月１日、P社はA社の株式を20%買増しし、40%の持分とした。追加投資額は196,200、買増し時の土地の時価は400,000（簿価200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。

(2) X1年５月31日にA社の株主総会が開催され、剰余金の配当（70,000）が承認され実行された。

(3) A社のX2年３月31日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	292,000	借入金	250,000
売掛金	500,000	買掛金	350,000
棚卸資産	300,000	その他の流動負債	301,000
その他の流動資産	22,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	413,000
固定資産	500,000		
合　計	1,814,000	合　計	1,814,000

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	900,000
売上総利益	1,100,000
販売費一般管理費	500,000
営業利益	600,000
法人税等	310,000
当期純利益	290,000
期首利益剰余金	193,000
配当金	70,000
期末利益剰余金	413,000

新	旧
＜計算過程と仕訳＞ １．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳 (1) （省　略） (2) 持分 20%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、利益剰余金 24,600（本年５月 31 日の剰余金の配当は前期末の株主に対して行われるのでこれを控除後のものが計算の対象となる（(193,000－70,000)×20%)。）、土地に係る評価差額（益）40,000（(400,000－200,000）×20%）及びこれに対応する繰延税金負債 18,400（40,000×46%）であり、その合計額は 146,200 となる。これに対し追加投資額は 196,200 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。 　上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。 持分法上、仕訳はない。 (3) 剰余金の配当による配当金の持分額 14,000（70,000×20%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減額する。 受取配当金　14,000 ／ 投資有価証券　14,000 (4) （省　略） (5) のれんの償却額 10,000（50,000/5 年）を計上する。 持分法による投資利益（のれん償却）　10,000 ／ 投資有価証券（のれん）　10,000 ２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）	＜計算過程と仕訳＞ １．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳 (1) （同　左） (2) 持分 20%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、利益剰余金 24,600（本年５月 31 日の剰余金の配当は前期末の株主に対して行われるのでこれを控除後のものが計算の対象となる（(193,000－70,000)×20%)。）、土地に係る評価差額（含み益）40,000（(400,000－200,000）×20%）及びこれに対応する繰延税金負債－18,400（40,000×46%）であり、その合計額は 146,200 となる。これに対し追加投資額は 196,200 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。 　上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。 持分法上、仕訳はない。 (3) 剰余金の配当による配当金の持分額 14,000（70,000×20%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減らす。 受取配当金　14,000 ／ 投資有価証券　14,000 (4) （同　左） (5) のれんの償却額 10,000（50,000÷５年）を計上する。 持分法による投資利益（のれん償却）　10,000 ／ 投資有価証券（のれん）　10,000 ２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

新

＜計算表 1-2＞　A社に対する持分計算表（第２期）

摘　要	P社持分						のれん	合計	投資額	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計				
	a	b	c	d	e=d×46%	f	g	h=f+g	i	j=h-i
X1 年４月１日 (20%) 追加取得(20%) 土地評価差額 小　計 剰余金の配当 小　計 当期純利益 のれん償却 X2 年３月 31 日 (40%)	（省　略）									

（注）持分法による投資利益：116,000（当期純利益）－10,000（のれん償却)＝106,000
剰余金の配当：14,000
利益剰余金残高：38,600（期首残高）－14,000（剰余金の配当）＋106,000（当期持分法による投資利益）＝130,600

旧

計算表　1-2

A社に対する持分計算表

第２期

摘　要	P社持分						のれん	合計	投資額	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計				
	a	b	c	d	e=d×46%	f	g	h=f+g	i	j=h-i
X1 年４月１日 (20%) 追加取得(20%) 土地評価差額 小　計 配当金 小　計 当期純利益 のれん償却 X2 年３月 31 日 (40%)	（同　左）									

注．持分法による投資利益：116,000（当期純利益）－10,000（のれん償却)＝106,000
配当金：14,000
利益剰余金残高：38,600（期首残高）－14,000（配当金）＋106,000（当期持分法による投資利益）＝130,600

設例２　関連会社

－キャピタルゲインを目的として投資を所有している場合に、追加取得、売却及び第三者割当増資による持分比率の減少が生じたケース

＜全般の前提条件＞

１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．配当を行った場合にも利益準備金の積立ては行わないものとする。
３．Ｐ社は、Ａ社に対する投資についてキャピタルゲインを目的としており、予測可能な将来の期間にその売却を行う意思があるため、Ａ社の留保利益及びのれんの償却額に対し税効果を認識する。

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の会社とともにＡ社（資本金 500,000）を設立し、出資比率 20%、100,000 を出資した。
(2) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

設例２　関連会社

－キャピタルゲインを目的として投資を所有している場合に、追加取得、売却及び第三者割当増資による持分比率の減少が生じたケース

＜全般の前提条件＞

１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．配当を行った場合にも利益準備金の積立ては行わないものとする。
３．Ｐ社は、Ａ社に対する投資について中期的にはキャピタルゲインを目的としているため、Ａ社の留保利益及びのれんの償却額に対し税効果を認識する。

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の会社とともにＡ社（資本金 500,000）を設立し、出資比率 20%、100,000 を出資した。
(2) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

新

貸借対照表

現　金	400,000	借入金	300,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	304,000
その他の流動資産	27,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	123,000
固定資産	300,000		
合　計	1,427,000	合　計	1,427,000

損益計算書等

売　上	1,000,000
売上原価	400,000
売上総利益	600,000
販売費及び一般管理費	240,000
営業利益	360,000
法人税等	167,000
当期純利益	193,000
剰余金の配当	70,000
期末利益剰余金	123,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) X1 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（70,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （省　略）

(2) （省　略）

(3) 剰余金の配当による配当金の持分額 14,000（70,000×20%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減額する。

受取配当金	14,000	／ 投資有価証券	14,000

(4) Ｐ社は、Ａ社株式を、予測可能な将来の期間に売却する意思があるため、留保利益 24,600（当期純利益 38,600－配当金 14,000）に対する税効果を認識し、繰延税金負債 11,316（24,600×46%）を計上する。

法人税等調整額（Ｐ社）	11,316	／ 繰延税金負債（Ｐ社）	11,316

(5) （省　略）

旧

貸借対照表

現　金	400,000	借入金	300,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	304,000
その他の流動資産	27,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	123,000
固定資産	300,000		
合　計	1,427,000	合　計	1,427,000

損益計算書等

売　上	1,000,000
売上原価	400,000
売上総利益	600,000
販売費一般管理費	240,000
営業利益	360,000
法人税等	167,000
当期純利益	193,000
支払配当	70,000
期末利益剰余金	123,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) X1 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（70,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （同　左）

(2) （同　左）

(3) 剰余金の配当による配当金の持分額 14,000（70,000×20%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減らす。

受取配当金	14,000	／ 投資有価証券	14,000

(4) Ｐ社は、キャピタルゲインを得るためＡ社株式を中期的には売却する方針なので、留保利益 24,600（38,600 当期純利益－14,000 配当金）に対する税効果を認識し、11,316（24,600×46%）の繰延税金負債を計上する。

法人税等調整額（Ｐ社）	11,316	／ 繰延税金負債（Ｐ社）	11,316

(5) （同　左）

新

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

<計算表 2-1>　Ａ社に対する持分計算表（第１期）

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f(46%)	g=c-d+e+f
X0 年４月１日(20%) 当期純利益 剰余金の配当 計 未実現利益 X1 年３月 31 日(20%)	（省　略）						

（注）持分法による投資利益：24,600（当期純利益等合計）＋14,000（剰余金の配当）＝38,600
利益剰余金残高：38,600（当期持分法による投資利益）－14,000（剰余金の配当）－4,320(Ｐ社の未実現利益消去、税効果差引後）－11,316(Ｐ社における留保利益に係る税効果)＝8,964
投資有価証券修正額：8,964（利益剰余金残高）＋7,636（Ｐ社繰延税金負債）＝16,600

第２期　追加取得（持分比率が 20%から 40%になった場合）
＜前提条件＞
(1) X1 年４月１日、Ｐ社はＡ社の株式を 20%買増しし、40%の持分とした。Ｐ社の追加投資額は 196,200 であり、買増し時のＡ社の土地の時価は 400,000（簿価 200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。
(2) Ａ社の X2 年３月 31 日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	292,000	借入金	250,000
売掛金	500,000	買掛金	350,000
棚卸資産	300,000	その他の流動負債	441,000
その他の流動資産	22,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	273,000
固定資産	500,000		
合　計	1,814,000	合　計	1,814,000

旧

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　2-1

Ａ社に対する持分計算表

第１期

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f(46%)	g=c-d+e+f
X0 年４月１日(20%) 当期純利益 配当金 計 未実現利益 X1 年３月 31 日(20%)	（同　左）						

注．持分法による投資利益：24,600（当期純利益等合計）＋14,000（配当金）＝38,600
利益剰余金残高：38,600（当期持分法による投資利益）－14,000（配当金）－4,320(Ｐ社の未実現利益消去、税効果差引後）－11,316(Ｐ社における留保利益に係る税効果)＝8,964
投資有価証券修正額：8,964（利益剰余金残高）＋7,636（Ｐ社繰延税金負債）＝16,600

第２期　持分買増し
＜前提条件＞
(1) X1 年４月１日、Ｐ社はＡ社の株式を 20%買増しし、40%の持分とした。Ｐ社の追加投資額は 196,200 であり、買増し時のＡ社の土地の時価は 400,000（簿価 200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。
(2) Ａ社の X2 年３月 31 日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	292,000	借入金	250,000
売掛金	500,000	買掛金	350,000
棚卸資産	300,000	その他の流動負債	441,000
その他の流動資産	22,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	273,000
固定資産	500,000		
合　計	1,814,000	合　計	1,814,000

新

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	900,000
売上総利益	1,100,000
販売費及び一般管理費	559,000
営業利益	541,000
法人税等	251,000
当期純利益	290,000
期首利益剰余金	123,000
剰余金の配当	140,000
期末利益剰余金	273,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 150,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) Ｐ社がＡ社から仕入れ、Ｐ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ａ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 55%である。
(5) X2 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（140,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （省　略）

(2) 持分 20%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、利益剰余金 24,600（123,000×20%）、土地に係る評価差額（益）40,000（(400,000－200,000)×20%）及びこれに対応する繰延税金負債 18,400（40,000×46%）であり、その合計額は 146,200 となる。これに対し追加投資額は 196,200 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。
上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。

持分法上、追加取得時の仕訳はない。

(3) （省　略）

(4) 剰余金の配当による配当金の持分額 56,000（140,000×40%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減額する。

受取配当金	56,000	／	投資有価証券	56,000

(5)～(7) （省　略）

(8) のれん償却額 10,000（50,000/5 年）を計上するとともに、Ｐ社でこれに対応する繰延税金資産 4,600（10,000×46%）を計上する。

旧

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	900,000
売上総利益	1,100,000
販売費一般管理費	559,000
営業利益	541,000
法人税等	251,000
当期純利益	290,000
期首利益剰余金	123,000
支払配当	140,000
期末利益剰余金	273,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 150,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) Ｐ社がＡ社から仕入れ、Ｐ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ａ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 55%である。
(5) X2 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（140,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （同　左）

(2) 持分 20%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、利益剰余金 24,600(123,000×20%)、土地に係る評価差額(含み益)40,000((400,000－200,000)×20%）及びこれに対応する繰延税金負債－18,400（40,000×46%）であり、その合計額は 146,200 となる。これに対し追加投資額は 196,200 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。
上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。

持分法上、追加取得時の仕訳はない。

(3) （同　左）

(4) 剰余金の配当による配当金の持分額 56,000（140,000×40%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減らす。

受取配当金	56,000	／	投資有価証券	56,000

(5)～(7) （同　左）

(8) のれん償却額 10,000（50,000÷５年）を計上するとともに、Ｐ社でこれに対応する繰延税金資産 4,600（10,000×46%）を計上する。

新

持分法による投資利益	10,000	投資有価証券	10,000
（のれん償却）		（のれん）	
繰延税金資産	4,600	法人税等調整額	4,600

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

＜計算表 2-2＞　Ａ社に対する持分計算表（第２期）

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合　計	投資額	連結会社		利益剰余金	連結会社
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金		棚卸資産
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l	n
X1年4月1日(20%)	（省　略）													
追加取得(20%)														
土地評価差額														
計														
当期純利益														
剰余金の配当														
小　計														
未実現利益の実現														
未実現利益：Ｐ社														
未実現利益：Ａ社														
計														
のれん償却														
計														
X2年3月31日(40%)														

（注）持分法による投資利益：48,120（当期純利益等）＋56,000（剰余金の配当）－10,000（のれん償却）＝94,120

利益剰余金残高：

8,964（期首残高）＋94,120（当期持分法による投資利益）－56,000（剰余金の配当）－8,640(Ｐ社の未実現利益消去、税効果控除後 4,320－12,960)－23,000（Ｐ社における留保利益及びのれん償却額に係る繰延税金－27,600＋4,600)＝15,444

投資有価証券修正額：15,444(利益剰余金残高)＋22,000（棚卸資産）＋23,276(Ｐ社繰延税金負債)＝60,720

第３期　追加取得（持分比率が 40%から 50%になった場合）

＜前提条件＞

(1) X2 年４月１日、Ｐ社はＡ社の株式を 143,500 で 10%買増しし、50%の持分とした。買増し時の土地の時価は 500,000（簿価 200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。

(2) Ａ社の X3 年３月 31 日に終了する第３期の財務諸表は、次のとおりである。

旧

持分法による投資利益	10,000	投資有価証券	10,000
（のれん償却）		（のれん）	
繰延税金資産	4,600	法人税等調整額	4,600

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　2-2

Ａ社に対する持分計算表

第２期

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合　計	投資額	連結会社		利益剰余金	連結会社
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金		棚卸資産
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l	n
X1年4月1日(20%)	（同　左）													
追加取得(20%)														
土地評価差額														
計														
当期純利益														
配当金														
小　計														
未実現利益の実現														
未実現利益：Ｐ社														
未実現利益：Ａ社														
計														
のれん償却														
X2年3月31日(40%)														

注．持分法による投資利益：48,120（当期純利益等）＋56,000（配当金）－10,000（のれん償却）＝94,120

利益剰余金残高：

8,964（期首残高）＋94,120（当期持分法による投資利益）－56,000（配当金）－8,640(Ｐ社の未実現利益消去、税効果控除後 4,320－12,960)－23,000（Ｐ社における留保利益及びのれん償却額に係る繰延税金－27,600＋4,600)＝15,444

投資有価証券修正額：15,444(利益剰余金残高)＋22,000（棚卸資産）＋23,276(Ｐ社繰延税金負債)＝60,720

第３期　持分の買増し

＜前提条件＞

(1) X2 年４月１日、Ｐ社はＡ社の株式を 143,500 で 10%買増しし、50%の持分とした。買増し時の土地の時価は 500,000（簿価 200,000）である。発生したのれんは、５年間で償却する。

(2) Ａ社の X3 年３月 31 日に終了する第３期の財務諸表は、次のとおりである。

新

貸借対照表

現　金	399,000	借入金	300,000
売掛金	700,000	買掛金	600,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	536,000
その他の流動資産	32,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	395,000
固定資産	600,000		
合　計	2,331,000	合　計	2,331,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,600,000
売上総利益	1,400,000
販売費及び一般管理費	678,000
営業利益	722,000
法人税等	335,000
当期純利益	387,000
期首利益剰余金	273,000
剰余金の配当	265,000
期末利益剰余金	395,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) X3 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（265,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （省　略）

(2) 持分 10%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 50,000（500,000×10%）、利益剰余金 27,300（273,000×10%）、土地に係る評価差額（益）30,000（(500,000－200,000)×10%）及びこれに対応する繰延税金負債 13,800(30,000×46%)であり、その合計額は 93,500 となる。これに対し追加投資額は 143,500 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。
上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。

持分法上、追加取得時の仕訳はない。

(3) （省　略）

(4) 当期純利益に係る剰余金の配当による配当金の持分額 132,500（265,000×50%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去

旧

貸借対照表

現　金	399,000	借入金	300,000
売掛金	700,000	買掛金	600,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	536,000
その他の流動資産	32,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	395,000
固定資産	600,000		
合　計	2,331,000	合　計	2,331,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,600,000
売上総利益	1,400,000
販売費一般管理費	678,000
営業利益	722,000
法人税等	335,000
当期純利益	387,000
期首利益剰余金	273,000
支払配当	265,000
期末利益剰余金	395,000

(3) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末の棚卸資産に含まれているものは 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。
(4) X3 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（265,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1) （同　左）

(2) 持分 10%の追加取得に係るＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 50,000（500,000×10%）、利益剰余金 27,300(273,000×10%)、土地に係る評価差額(含み益)30,000((500,000－200,000)×10%）及びこれに対応する繰延税金負債－13,800（30,000×46%）であり、その合計額は 93,500 となる。これに対し追加投資額は 143,500 であるから、その差額 50,000 がのれんとなる。これは５年で償却する。
上述のとおり投資額と資本持分額の調整計算を行うが、持分法適用による仕訳は生じない。

持分法上、追加取得時の仕訳はない。

(3) （同　左）

(4) 当期純利益に係る剰余金の配当による配当金の持分額 132,500（265,000×50%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去

新

するために投資有価証券勘定を減額する。

受取配当金	132,500	投資有価証券	132,500

(5)～(7)　（省　略）

(8) のれん償却額 20,000（50,000/5 年＋50,000/5 年）を計上するとともに、Ｐ社において、これに対応する繰延税金資産 9,200（20,000×46%）を計上する（のれんの推移については、「のれんの増減及び償却の明細表」参照）。

持分法による投資利益 （のれん償却）	20,000	投資有価証券 （のれん）	20,000
繰延税金資産（Ｐ社）	9,200	法人税等調整額（Ｐ社）	9,200

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

＜計算表 2-3＞　Ａ社に対する持分計算表（第３期）

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	連結会社		利益剰余金	連結会社
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金		棚卸資産
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l	n
X2年4月1日(40%) 追加取得(10%) 土地評価差額 計 当期純利益 剰余金の配当 小　計 未実現利益の実現 未実現利益 計 のれん償却 計 X3年3月31日(50%)	（省　略）													

（注）持分法による投資利益：72,880（当期純利益等合計）＋132,500（剰余金の配当）－20,000（のれん償却）＝185,380

利益剰余金残高：

15,444（期首残高）＋185,380（当期持分法による投資利益）－132,500（剰余金の配当）＋2,160(Ｐ社の未実現利益の実現・消去の純額、税効果控除後 12,960－10,800)－18,860（Ｐ社における留保利益及びのれん償却額に係る繰延税金－28,060＋9,200）＝51,624

投資有価証券修正額：51,624(利益剰余金残高)＋43,976(Ｐ社繰延税金負債)＝95,600

旧

するために投資有価証券勘定を減らす。

受取配当金	132,500	投資有価証券	132,500

(5)～(7)　（同　左）

(8) のれん償却額 20,000（50,000÷５年＋50,000÷５年）を計上するとともに、Ｐ社において、これに対応する繰延税金資産 9,200（20,000×46%）を計上する。のれんの推移については、「のれんの増減及び償却の明細表」を参照のこと。

持分法による投資利益 （のれん償却）	20,000	投資有価証券 （のれん）	20,000
繰延税金資産（Ｐ社）	9,200	法人税等調整額（Ｐ社）	9,200

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　2-3

Ａ社に対する持分計算表

第３期

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	連結会社		利益剰余金	連結会社
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金		棚卸資産
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l	n
X2年4月1日(40%) 追加取得(10%) 土地評価差額 計 当期純利益 配当金 小　計 未実現利益の実現 未実現利益 計 のれん償却 X3年3月31日(50%)	（同　左）													

注．持分法による投資利益：72,880（当期純利益等合計）＋132,500（配当金）－20,000（のれん償却額）＝185,380

利益剰余金残高：

15,444(期首残高)＋185,380(当期持分法による投資利益)－132,500(受取配当金)＋2,160(Ｐ社の未実現利益の実現・消去ネット、税効果控除後 12,960－10,800)－18,860（Ｐ社における留保利益及びのれんの償却額に係る繰延税金－28,060＋9,200）＝51,624

投資有価証券修正額：51,624(利益剰余金残高)＋43,976(Ｐ社繰延税金負債)＝95,600

新

のれんの増減及び償却の明細表（省　略）

第４期　一部売却（持分比率が 50%から 30%になった場合）

＜前提条件＞

(1) X3 年４月１日、Ｐ社はＡ社に対する持分 20%の株式を他の株主に 300,000 で売却した。

(2) Ａ社の X4 年３月 31 日に終了する第４期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	817,000	借入金	300,000
売掛金	800,000	買掛金	700,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	951,000
その他の流動資産	29,000	資本金	500,000
土　地	100,000	利益剰余金	395,000
固定資産	700,000		
合　計	2,846,000	合　計	2,846,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,600,000
売上総利益	1,400,000
販売費及び一般管理費	689,000
営業利益	711,000
特別利益	100,000
当期税引前利益	811,000
法人税等	376,000
当期純利益	435,000
期首利益剰余金	395,000
剰余金の配当	435,000
期末利益剰余金	395,000

(3) 当期末、Ａ社は簿価 100,000 の土地を 200,000 で売却し、特別利益に計上している。

(4) X4 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（435,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞

１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳

(1) （省　略）

(2) 売却した持分 20%に対応するＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、取得時利益剰余金 20,760（51,900×20%/50%）、取得後利益剰余金 58,240(145,600×20%/50%)、土地に係る評価差額（益）28,000（70,000×20%/50%）及びこれに対応する繰延税金負債の戻入れ△12,880（28,000×46%）であり、その合計額は 194,120 となる。これに、のれんの未償却残高 70,000 の 20%/50%の 28,000 を加えると連結上の投資価額の売却持分額は

旧

のれんの増減及び償却の明細表（同　左）

第４期　持分の売却

＜前提条件＞

(1) X3 年４月１日、Ｐ社はＡ社に対する持分 20%の株式を他の株主に 300,000 で売却した。

(2) Ａ社の X4 年３月 31 日に終了する第４期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	817,000	借入金	300,000
売掛金	800,000	買掛金	700,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	951,000
その他の流動資産	29,000	資本金	500,000
土　地	100,000	利益剰余金	395,000
固定資産	700,000		
合　計	2,846,000	合　計	2,846,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,600,000
売上総利益	1,400,000
販売費一般管理費	689,000
営業利益	711,000
特別利益	100,000
当期税引前利益	811,000
法人税等	376,000
当期純利益	435,000
期首利益剰余金	395,000
支払配当	435,000
期末利益剰余金	395,000

(3) 当期末、Ａ社は簿価 100,000 の土地を 200,000 で売却し、特別利益に計上している。

(4) X4 年１月 31 日にＡ社の株主総会が開催され、剰余金の配当（435,000）が承認され実行された。

＜計算過程と仕訳＞

１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳

(1) （同　左）

(2) 売却した持分 20%に対応するＡ社の資本勘定の持分額は、資本金 100,000（500,000×20%）、取得時利益剰余金 20,760（51,900×20%/50%）、取得後利益剰余金 58,240(145,600×20%/50%)、土地に係る評価差額（含み益）28,000（70,000×20%/50%）及びこれに対応する繰延税金負債の戻入れ－12,880（28,000×46%）であり、その合計額は 194,120 となる。これに、のれんの未償却残高 70,000 の 20%/50%の 28,000 を加えると連結上の投資価額の売却持分額

新

222,120 となる。これに対し個別財務諸表上の投資簿価のうち売却部分は 175,880（439,700×20%/50%）であるから、その差額 46,240（これは、取得後の投資の変動額である取得後利益剰余金の売却対応部分 58,240 からのれんの償却累計額の売却対応部分 12,000（30,000×20%/50%）を差し引いたものと同一結果となる。）が投資有価証券売却益の修正額（減額）となる。

一方、投資会社であるＰ社においては、棚卸資産の未実現利益の持分売却による実現分 8,000（20,000×20%/50%）並びに、これに対応する繰延税金資産 3,680 の戻入れ及び投資有価証券売却益の修正額に係る繰延税金負債 21,270（46,240×46%）の戻入れを行う（計算表 2-4 参照）。

投資有価証券売却益	46,240	／	投資有価証券	38,240
繰延税金負債（Ｐ社）	17,590		売上高	8,000
			法人税等調整額（Ｐ社）	17,590

(3) （省　略）

(4) 剰余金の配当による配当金の持分額 130,500（435,000×30%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減額する。

受取配当金	130,500	／	投資有価証券	130,500

(5) Ａ社が売却した土地について、持分法適用上追加取得時に 42,000 の評価差額（益）を計上しているので、売却した部分に対応する 21,000（42,000×売却土地簿価 100,000/土地簿価総額 200,000）とこれに対応する繰延税金負債 9,660（21,000×46%）を戻し入れ、Ａ社の持分法による投資損益を修正する。

持分法による投資利益	21,000	／	投資有価証券	21,000
投資有価証券	9,660		持分法による投資利益	9,660
（繰延税金負債戻入れ）			（法人税等調整額）	

(6) 上記(5)の土地売却に伴う税効果後の評価差額（益）の減少 11,340（21,000－9,660）は、持分法上の投資価額とＰ社の個別貸借対照表上の簿価との間の一時差異なので、繰延税金資産 5,216（11,340×46%）をＰ社で計上する。

繰延税金資産（Ｐ社）	5,216	／	法人税等調整額（Ｐ社）	5,216

土地の売却に伴い評価差額（益）は実現し当期純利益に含まれるので、評価差額を（対応する繰延税金負債とともに）戻し入れ、投資有価証券勘定が同額減少する。その結果、評価差額に関し持分法上の投資価額とＰ社の個別財務諸表上の簿価に一時差異が発生するためＰ社において税効果を認識する。

(7) （省　略）

旧

は 222,120 となる。これに対し個別財務諸表上の投資簿価のうち売却部分は 175,880（439,700×20%/50%）であるから、その差額 46,240（これは、取得後の投資の変動額である取得後利益剰余金の売却対応部分 58,240 からのれんの償却累計額の売却対応部分 12,000（30,000×20%/50%）を差し引いたものと同一結果となる。）が投資有価証券売却益の修正額（減額）となる。

一方、投資会社であるＰ社においては、棚卸資産の未実現利益の持分売却による実現分 8,000（20,000×20%/50%）並びに、これに対応する繰延税金資産 3,680 の戻入れ及び投資有価証券売却益の修正額に係る繰延税金負債 21,270（46,240×46%）の戻入れを行う（計算表 2-4 を参照）。

投資有価証券売却益	46,240	／	投資有価証券	38,240
繰延税金負債（Ｐ社）	17,590		売上高	8,000
			法人税等調整額（Ｐ社）	17,590

(3) （同　左）

(4) 剰余金の配当による配当金の持分額 130,500（435,000×30%）は、Ｐ社の受取配当金として計上されているので、投資会社と持分法適用会社との間の内部取引を消去するために投資有価証券勘定を減らす。

受取配当金	130,500	／	投資有価証券	130,500

(5) Ａ社が売却した土地について、持分法適用上追加取得時に 42,000 の評価差額（益）を計上しているので、売却した部分に対応する 21,000（42,000×売却土地簿価 100,000÷土地簿価総額 200,000）とこれに対応する繰延税金負債 9,660（21,000×46%）を戻し入れ、Ａ社の持分法による投資損益を修正する。

持分法による投資利益	21,000	／	投資有価証券	21,000
投資有価証券	9,660		持分法による投資利益	9,660
（繰延税金負債戻入れ）			（法人税等調整額）	

(6) (5)の土地売却に伴う税効果後の評価差額（益）の減少 11,340（21,000－9,660）は、持分法上の投資価額とＰ社の個別貸借対照表上の簿価との間の一時差異なので、繰延税金資産 5,216（11,340×46%）をＰ社で計上する。

繰延税金資産（Ｐ社）	5,216	／	法人税等調整額（Ｐ社）	5,216

土地の売却に伴い評価差額（益）は実現し当期純利益に含まれるので、評価差額（対応する繰延税金負債とともに）を戻し入れ、投資有価証券勘定が同額減少する。その結果、評価差額に関し持分法上の投資価額とＰ社の個別財務諸表上の簿価に一時差異が発生するためＰ社において税効果を認識する。

(7) （同　左）

新

(8) のれんの償却額 12,000（(取得価額 50,000－売却持分対応原価 20,000)/5 年＋(取得価額 50,000－売却持分対応原価 20,000)/5 年）を計上するとともに、Ｐ社において、これに対応する繰延税金資産 5,520（12,000×46%）を計上する（のれんの推移については、計算表 2-3「のれんの増減及び償却の明細表」参照）。

持分法による投資利益 （のれん償却）	12,000	投資有価証券 （のれん）	12,000
繰延税金資産（Ｐ社）	5,520	法人税等調整額（Ｐ社）	5,520

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

＜計算表 2-4＞　Ａ社に対する持分計算表（第４期）

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	連　結		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金	
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l
X3 年４月１日(50%) 20%売却 土地評価差額 未実現利益 計 当期純利益 剰余金の配当 小　計 土地売却益 未実現利益の実現 計 のれん償却 計 X4 年３月 31 日(30%)	（省　略）												

（注）20%持分売却に伴う投資有価証券売却益の修正：

175,880(個別財務諸表上の簿価売却持分額)－222,120（連結上の投資原価の売却持分額）＝－46,240

連結上の投資原価の売却持分額：194,120(Ｐ社持分合計）＋28,000(のれん未償却残高)＝222,120

持分法による投資利益：

0（当期純利益等合計）＋130,500(剰余金の配当)－12,000（のれん償却）－11,340（実現した土地評価差額、税効果控除後）＝107,160

利益剰余金残高：

51,624（期首残高）－20,650(投資有価証券売却益の修正)＋107,160（当期持分法による投資利益）－130,500（剰余金の配当）＋6,480（Ｐ社の未実現利益の実現、税効果後）＋5,216（土地売却に伴う評価差額の減少に係る税効果）＋5,520（Ｐ社におけるのれん償却額に係

旧

(8) のれんの償却額 12,000（(取得価額 50,000－売却持分対応原価 20,000)÷５年＋(取得価額 50,000－売却持分対応原価 20,000)÷５年）を計上するとともに、Ｐ社において、これに対応する繰延税金資産 5,520（12,000×46%）を計上する（のれんの推移については、第３期に記載されている「のれんの増減及び償却の明細表」を参照）。

持分法による投資利益 （のれん償却）	12,000	投資有価証券 （のれん）	12,000
繰延税金資産（Ｐ社）	5,520	法人税等調整額（Ｐ社）	5,520

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　2-4

Ａ社に対する持分計算表

第４期

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	連　結		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	未実現利益	土地評価差額	繰延税金	合計				売上高	繰延税金	
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l(46%)	m=i-j+k+l
X3 年４月１日(50%) 20%売却 土地評価差額 未実現利益 計 当期純利益 配当金 小　計 土地売却益 未実現利益の実現 計 のれん償却 X4 年３月 31 日(30%)	（同　左）												

注．20%持分売却に伴う投資有価証券売却益の修正：

175,880(個別財務諸表上の簿価売却持分額)－222,120（連結上の投資原価の売却持分額）＝－46,240

連結上の投資原価の売却持分額：194,120(Ｐ社持分合計）＋28,000(のれん未償却残高)＝222,120

持分法による投資利益：

0（当期純利益等合計）＋130,500(配当金)－12,000（のれんの償却額）－11,340（実現した土地評価差額、税効果控除後）＝107,160

利益剰余金残高：

51,624（期首残高）－20,650(投資有価証券売却益の修正)＋107,160（当期持分法による投資利益）－130,500（配当金）＋6,480（Ｐ社の未実現利益の実現、税効果後）＋5,216（土地売却に伴う評価差額の減少に係る税効果）＋5,520（Ｐ社におけるのれんの償却額に係る税効果）

新

る税効果)＝24,850

投資有価証券修正額：24,850(利益剰余金残高)＋21,170(Ｐ社繰延税金負債)＝46,020

第５期　第三者割当増資による持分比率の減少

＜前提条件＞

(1) X4 年６月１日、Ａ社は、Ｔ社に現在の資本１に対し 0.5 の株式を 500,000 で割り当てた。このうち 250,000 を資本金に組み入れ、250,000 を資本準備金に組み入れた。この結果、Ｐ社の持分は 20%となった。なお、同日までの損益はゼロであった。

(2) Ａ社の X5 年３月 31 日に終了する第５期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	534,000	借入金	100,000
売掛金	700,000	買掛金	625,000
棚卸資産	500,000	その他の流動負債	147,000
その他の流動資産	20,000	資本金	750,000
土　地	200,000	資本準備金	250,000
固定資産	700,000	利益剰余金	782,000
合　計	2,654,000	合　計	2,654,000

損益計算書等

売　上	3,200,000
売上原価	1,700,000
売上総利益	1,500,000
販売費及び一般管理費	778,000
営業利益	722,000
法人税等	335,000
当期純利益	387,000
期首利益剰余金	395,000
期末利益剰余金	782,000

＜計算過程と仕訳＞

１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳

(1) （省　略）

(2) Ａ社はＴ社に第三者割当てを行い 500,000 の払込みを受けた結果、Ｐ社のＡ社に対する持分比率は 10%減少し 20%となった。持分比率の減少に伴うＡ社の資本勘定の持分額のうち、資本金については変化しない（500,000×30%＝150,000＝750,000×20%）が、組み入れられた資本準備金については 50,000（250,000×20%）増加し、取得時利益剰余金 10,380（31,140×10%/30%）の減少、取得後利益剰余金 29,120（87,360×10%/30%）の減少、さらに土地に係る評価差額（益）7,000（70,000×10%）の減少とこれに対応する繰延税金負債の戻入れ 3,220（7,000×46%）が生じ、その純額は 6,720 の持分の増加となる。これから、のれんの未償却残高 30,000 の 10%/30%の 10,000 を差し引いた投資持分の純減少額は 3,280 となり、これは持分比率減少に伴う持分変動差損（特別損失として計上する。）である。

一方、Ｐ社においては、持分変動に伴い生じた投資有価証券修正額の減少に係る繰延税金負債 1,509（3,280×46%）の戻入れを行う（計算表 2-5 参照）。

旧

＝24,850

投資有価証券修正額：24,850(利益剰余金残高)＋21,170(Ｐ社繰延税金負債)＝46,020

第５期　第三者割当増資による持分比率の減少

＜前提条件＞

(1) X4 年６月１日、Ａ社は、Ｔ社に現在の資本１に対し 0.5 の株式を 500,000 で割り当てた。このうち 250,000 を資本金に組み入れ、250,000 を資本準備金に組み入れた。この結果、Ｐ社の持分は 20%となった。なお、同日までの損益はゼロであった。

(2) Ａ社の X5 年３月 31 日に終了する第５期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	534,000	借入金	100,000
売掛金	700,000	買掛金	625,000
棚卸資産	500,000	その他の流動負債	147,000
その他の流動資産	20,000	資本金	750,000
土　地	200,000	資本準備金	250,000
固定資産	700,000	利益剰余金	782,000
合　計	2,654,000	合　計	2,654,000

損益計算書等

売　上	3,200,000
売上原価	1,700,000
売上総利益	1,500,000
販売費一般管理費	778,000
営業利益	722,000
法人税等	335,000
当期純利益	387,000
期首利益剰余金	395,000
期末利益剰余金	782,000

＜計算過程と仕訳＞

１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳

(1) （同　左）

(2) Ａ社はＴ社に第三者割当てを行い 500,000 の払込みを受けた結果、Ｐ社のＡ社に対する持分比率は 10%減少し 20%となった。持分比率の減少に伴うＡ社の資本勘定の持分額のうち、資本金については変化しない（500,000×30%＝150,000＝750,000×20%）が、組み入れられた資本準備金については 50,000（250,000×20%）増加し、取得時利益剰余金 10,380（31,140×10%/30%）の減少、取得後利益剰余金 29,120（87,360×10%/30%）の減少さらに土地に係る評価差額（含み益）7,000（70,000×10%）の減少とこれに対応する繰延税金負債の戻入れ 3,220（7,000×46%）が生じ、その純額は 6,720 の持分の増加となる。これから、のれんの未償却残高 30,000 の 10%/30%の 10,000 を差し引いた投資持分の純減少額は 3,280 となり、これは持分比率減少に伴う持分変動差損（特別損失として計上する。）である。

一方、Ｐ社においては、持分変動に伴い生じた投資有価証券修正額の減少に係る繰延税金負債 1,509（3,280×46%）の戻入れを行う（計算表 2-5 を参照）。

新

持分変動差損	3,280	投資有価証券	3,280
繰延税金負債（Ｐ社）	1,509	法人税等調整額（Ｐ社）	1,509

資本連結実務指針によれば、第三者に対する時価発行増資による持分変動損益については、従来の持分比率で引き受け、その後、一部売却を行ったものとみなして計算するが、計算結果は上記のものと同一となる。

なお、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、持分変動差損益を関連する法人税等調整額とともに、利益剰余金に直接加減することができる。この設例の場合、利益剰余金減少高 1,771（3,280－1,509）となる。

(3) （省　略）

(4) のれんの償却額 8,000（(取得原価 50,000－売却持分累計額対応原価 30,000)/5 年＋(取得原価 50,000－売却持分累計額対応原価 30,000)/5 年）を計上するとともに、これに対応する繰延税金資産 3,680（8,000×46%）をＰ社において計上する。

持分法による投資利益（のれん償却）	8,000	投資有価証券（のれん）	8,000
繰延税金資産（Ｐ社）	3,680	法人税等調整額（Ｐ社）	3,680

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

<計算表 2-5>　Ａ社に対する持分計算表（第５期）

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合　計	投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	資本準備金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計					
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l=i-j+k
X4 年４月１日(30%) 10%みなし売却 土地評価差額 計 当期純利益 のれん償却 計 X5 年３月 31 日(20%)	（省　略）											

（注）資本金みなし取得：150,000（750,000×20%（増資後持分額））－150,000（500,000×30%（増資前持分額））＝0

資本準備金みなし取得：250,000（払込額）×20%＝50,000

10%持分みなし売却に伴う投資有価証券売却損：－3,280

みなし売却に伴うＰ社の純繰延税金負債の戻入れ：3,280×46%＝1,509

持分法による投資利益：77,400（当期純利益等）－8,000（のれん償却）＝69,400

旧

持分変動差損	3,280	投資有価証券	3,280
繰延税金負債（Ｐ社）	1,509	法人税等調整額（Ｐ社）	1,509

資本連結実務指針によれば、第三者に対する時価発行増資による持分変動損益については、従来の持分比率で引き受け、その後、一部売却を行ったものとみなして計算するが、計算結果は上記のものと同一となる。

なお、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、持分変動差損益を関連する法人税等調整額とともに、利益剰余金に直接加減することができる。この設例の場合、利益剰余金減少高 1,771（3,280－1,509）となる。

(3) （同　左）

(4) のれんの償却額 8,000（(取得原価 50,000－売却持分累計額対応原価 30,000)÷５年＋(取得原価 50,000－売却持分累計額対応原価 30,000)÷５年）を計上するとともに、これに対応する繰延税金資産 3,680（8,000×46%）をＰ社において計上する。

持分法による投資利益（のれん償却）	8,000	投資有価証券（のれん）	8,000
繰延税金資産（Ｐ社）	3,680	法人税等調整額（Ｐ社）	3,680

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　2-5

Ａ社に対する持分計算表

第５期

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合　計	投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	資本準備金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計					
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l=i-j+k
X4 年４月１日(30%) 10%みなし売却 土地評価差額 計 当期純利益 のれん償却 X5 年３月 31 日(20%)	（同　左）											

注．資本金みなし取得：150,000（750,000×20%：増資後持分額）－150,000（500,000×30%：増資前持分額）＝0

資本準備金みなし取得：250,000（払込額）×20%＝50,000

10%持分みなし売却に伴う投資有価証券売却損：－3,280

みなし売却に伴うＰ社の純繰延税金負債の戻入れ：3,280×46%＝1,509

持分法による投資利益：77,400（当期純利益等）－8,000（のれんの償却額）＝69,400

新

利益剰余金残高：
24,850（期首残高）－3,280（みなし投資有価証券売却損）＋1,509（みなし売却に伴うＰ社の繰延税金負債と繰延税金資産の戻入れ）＋69,400（当期持分法による投資利益）－31,924（Ｐ社留保利益に係る繰延税金負債等）＝60,555
投資有価証券修正額：60,555（利益剰余金残高）＋51,585（Ｐ社繰延税金負債）＝112,140

第６期　一部売却（持分比率が 20%から 10%になった場合）
＜前提条件＞（省　略）

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1)（省　略）

(2) 売却した持分 10%に対応するＡ社の資本勘定のＰ社持分額は、資本金 75,000（750,000×10%）、資本準備金 25,000（250,000×10%）、取得時利益剰余金 10,380（20,760×10%/20%）、取得後利益剰余金 67,820（135,640×10%/20%）、土地に係る評価差額（益）7,000（70,000×10%）及びこれに対応する繰延税金負債の戻入れ 3,220（7,000×46%）であり、その合計額は 181,980 となる。これにのれんの未償却残高 6,000（12,000×10%/20%）を加えた 187,980 が連結上の売却原価となる。これに対し売却した持分の投資簿価は 131,910（263,820×10%/20%）であるから、その差額 56,070 が投資有価証券売却益の修正額（減額）となる。
一方、Ｐ社においては、投資有価証券売却益の修正額に係る繰延税金負債 25,792（56,070×46%）の戻入れを行う。

投資有価証券売却益	56,070	／	投資有価証券	56,070
繰延税金負債（Ｐ社）	25,792		法人税等調整額（Ｐ社）	25,792

(3) 持分法適用除外となったので、投資簿価まで連結上の利益剰余金を戻し入れる。10%持分売却後の連結持分残高の資本持分は、資本金 75,000、資本準備金 25,000、取得時利益剰余金 10,380、取得後利益剰余金 67,820、土地に係る評価差額（益）7,000（70,000×10%）及びこれに対応する繰延税金負債 3,220（7,000×46%）であり、その合計額は 181,980 となる。これに、のれんの未償却残高 6,000 を加えたものは 187,980 である。これは投資簿価 131,910 を 56,070 上回るから利益剰余金の減少とする。一方、Ｐ社において、持分法による投資有価証券修正累計額に係る繰延税金負債 25,793 が残っているからこれを全額戻し入れ、上記利益剰余金の減少と相殺する。

持分法適用会社の減少に伴う剰余金減少高	30,277	／	投資有価証券	56,070
繰延税金負債（Ｐ社）	25,793	／		

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

旧

利益剰余金残高：
24,850（期首残高）－3,280（みなし投資有価証券売却損）＋1,509（みなし売却に伴うＰ社の繰延税金負債と繰延税金資産の戻入れ）＋69,400（当期持分法による投資利益）－31,924（Ｐ社留保利益に係る繰延税金負債等）＝60,555
投資有価証券修正額：60,555（利益剰余金残高）＋51,585（Ｐ社繰延税金負債）＝112,140

第６期　持分売却
＜前提条件＞（同　左）

＜計算過程と仕訳＞
１．期首及び当期中の取引の計算過程と仕訳
(1)（同　左）

(2) 売却した持分 10%に対応するＡ社の資本勘定のＰ社持分額は、資本金 75,000（750,000×10%）、資本準備金 25,000（250,000×10%）、取得時利益剰余金 10,380（20,760×10%/20%）、取得後利益剰余金 67,820（135,640×10%/20%）、土地に係る評価差額（含み益）7,000（70,000×10%）及びこれに対応する繰延税金負債の戻入れ 3,220（7,000×46%）であり、その合計額は 181,980 となる。これにのれんの未償却残高 12,000 の 10%/20%の 6,000 を加えた 187,980 が連結上の売却原価となる。これに対し売却した持分の投資簿価は 131,910（263,820×10%/20%）であるから、その差額 56,070 が投資有価証券売却益の修正額（減額）となる。
一方、Ｐ社においては、投資有価証券売却益の修正額に係る繰延税金負債 25,792（56,070×46%）の戻入れを行う。

投資有価証券売却益	56,070	／	投資有価証券	56,070
繰延税金負債（Ｐ社）	25,792		法人税等調整額（Ｐ社）	25,792

(3) 持分法適用除外となったので、投資簿価まで連結上の利益剰余金を戻し入れる。10%持分売却後の連結持分残高の資本持分は、資本金 75,000、資本準備金 25,000、取得時利益剰余金 10,380、取得後利益剰余金 67,820、土地に係る評価差額（含み益）7,000（70,000×10%）及びこれに対応する繰延税金負債－3,220（7,000×46%）であり、その合計額は 181,980 となる。これに、のれんの未償却残高 6,000 を加えたものは 187,980 である。これは投資簿価 131,910 を 56,070 上回るから利益剰余金の減少とする。一方、Ｐ社において、持分法による投資有価証券修正累計額に係る繰延税金負債 25,793 が残っているからこれを全額戻し入れ、上記利益剰余金の減少と相殺する。

持分法適用会社の減少に伴う剰余金減少高	30,277	／	投資有価証券	56,070
繰延税金負債（Ｐ社）	25,793	／		

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

新

＜計算表 2-6＞　Ａ社に対する持分計算表（第６期）

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	資本準備金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計					
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l=i-j+k
X5 年４月１日(20%) 10%売却 土地評価差額 計 売却後持分(10%) 持分法適用除外による取崩し X6 年３月 31 日(10%)	（省　略）											

（注）10%持分売却に伴う投資有価証券売却益の修正：－187,980－(－131,910)＝－56,070
10%持分売却に伴うＰ社の純繰延税金負債の戻入れ：25,792
持分法適用除外による利益剰余金の減少：
－56,070（投資有価証券の持分法上の投資価額から投資原価への修正）＋25,793（関連するＰ社の繰延税金負債の戻入れ）＝－30,277
「持分法適用除外による取崩し」の「投資額」欄の－131,910 は、持分法適用除外による取崩額 131,910 が原価法による投資有価証券に振り替えられたことを意味している。

旧

計算表　2-6

Ａ社に対する持分計算表

第６期

摘　要	Ｐ社持分							のれん	合計	投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	資本準備金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計					
	a	b	c	d	e	f(46%)	g	h	i=g+h	j	k	l=i-j+k
X5 年４月１日(20%) 10%売却 土地評価差額 計 売却後持分(10%) 持分法適用除外による取崩し X6 年３月 31 日(10%)	（同　左）											

注．10%持分売却に伴う投資有価証券売却益の修正：－187,980－(－131,910)＝－56,070
10%持分売却に伴うＰ社の純繰延税金負債の戻入れ：25,792

持分法適用除外による利益剰余金の減少（投資有価証券の持分法上の投資価額から投資原価への修正－56,070 と関連するＰ社の繰延税金負債の戻入れ 25,793 との合計）：－30,277
「持分法適用除外による取崩し」の「投資額」欄の－131,910 は、持分法適用除外による取崩額 131,910 が原価法による投資有価証券に振り替えられたことを意味している。

設例３　関連会社　－　債務超過の会計処理

＜全般の前提条件＞
１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．Ｐ社及びＱ社は、Ａ社の発行済株式を 50%ずつ所有している。
３．Ｐ社は、Ａ社に対する投資について長期的に保有することを目的としているため、前期（X3 年３月期）までＡ社の留保利益及びのれんの償却額に対し税効果を認識していない。
４．欠損金の繰戻しに係る税務上の取扱いは、適用が停止されている。
５．Ｐ社の個別財務諸表におけるＡ社に対する投融資の評価に関する仕訳及び当該仕訳を連結上で消去する仕訳は、適切に行われているものとする。

X4 年３月期　債務超過の発生

＜前提条件＞
(1) Ａ社の X3 年３月 31 日に終了する貸借対照表等は、次のとおりである。

設例３　関連会社　－　債務超過の会計処理

＜全般の前提条件＞
１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．Ｐ社はＱ社と、Ａ社の発行済株式を 50%ずつ所有している。
３．Ｐ社は、Ａ社に対する投資について長期的に保有することを目的としているため、前期（X3 年３月期）までＡ社の留保利益及びのれんの償却額に対し税効果を認識していない。
４．欠損金の繰戻しに係る税務上の取扱いは、適用が停止されている。
５．Ｐ社の個別財務諸表におけるＡ社に対する投融資の評価に関する仕訳及び当該仕訳を連結上で消去する仕訳は、適切に行われているものとする。

X4 年３月期　債務超過の発生

＜前提条件＞
(1) Ａ社の X3 年３月 31 日に終了する貸借対照表等は、次のとおりである。

新

貸借対照表

現　金	399,000	借入金	300,000
売掛金	700,000	買掛金	600,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	271,000
その他の流動資産	32,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	660,000
固定資産	600,000		
合　計	2,331,000	合　計	2,331,000

Ｐ社のＡ社に対する投資額	339,700
Ａ社の資本金のうちＰ社持分額	250,000
土地に係る評価差額（益）	70,000
Ａ社の繰延税金負債	
土地に係る評価差額分	△32,200
Ａ社株式取得時の利益剰余金（Ｐ社持分額）	51,900
Ａ社株式取得後の利益剰余金（Ｐ社持分額）	278,100

のれんは発生していない。

(2) Ａ社の X4 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	160,000	借入金	1,100,000
売掛金	400,000	買掛金	600,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	500,000	利益剰余金	△742,000
合　計	1,460,000	合　計	1,460,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	3,500,000
売上総損失	500,000
販売費及び一般管理費	900,000
営業損失	1,400,000
法人税等	2,000
当期純損失	1,402,000
期首利益剰余金	660,000
期末利益剰余金	△742,000

(3) Ａ社の税務上の繰越欠損金については、タックスプランニングにより繰越期間内に土地に係る評価差額（益）の実現と相殺する部分を除き、将来の実現可能性が不明である。

(4) 株主は出資持分に応じてＡ社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金 700,000 に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

旧

貸借対照表

現　金	399,000	借入金	300,000
売掛金	700,000	買掛金	600,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	271,000
その他の流動資産	32,000	資本金	500,000
土　地	200,000	利益剰余金	660,000
固定資産	600,000		
合　計	2,331,000	合　計	2,331,000

Ｐ社のＡ社に対する投資額	339,700
Ａ社の資本金のうちＰ社持分額	250,000
土地に係る評価差額（益）	70,000
Ａ社の繰延税金負債	
土地に係る評価差額分	-32,200
Ａ社株式取得時の利益剰余金（Ｐ社持分額）	51,900
Ａ社株式取得後の利益剰余金（Ｐ社持分額）	278,100

のれんは発生していない。

(2) Ａ社の X4 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	160,000	借入金	1,100,000
売掛金	400,000	買掛金	600,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	500,000	利益剰余金	△742,000
合　計	1,460,000	合　計	1,460,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	3,500,000
売上総損失	500,000
販売費一般管理費	900,000
営業損失	1,400,000
法人税等	2,000
当期純損失	1,402,000
期首利益剰余金	660,000
期末利益剰余金	△742,000

(3) Ａ社の税務上の繰越欠損金については、タックスプランニングにより繰越期間内に土地に係る評価差額（益）の実現と相殺する部分を除き、将来の実現可能性が不明である。

(4) 株主は出資持分に応じてＡ社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金 700,000 に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

新

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

＜計算表 3-1＞　A社に対する持分計算表（X4 年３月期）

摘　要	P社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X3 年４月１日(50%) 当期純損失 X4 年３月 31 日(50%)	（省　略）								

（注）投資有価証券期首修正額：278,100（利益剰余金）
　　持分法による投資損失：－701,000（当期純損失）＋32,200(繰延税金）＝－668,800
　　利益剰余金残高：278,100（期首残高）－668,800（当期持分法による投資損失）＝－390,700

X5 年３月期　債務超過

＜前提条件＞

(1) A社の X5 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	158,000	借入金	1,600,000
売掛金	500,000	買掛金	600,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	400,000	利益剰余金	△1,244,000
合　計	1,458,000	合　計	1,458,000

損益計算書等

売　上	2,100,000
売上原価	2,000,000
売上総利益	100,000
販売費及び一般管理費	600,000
営業損失	500,000
法人税等	2,000
当期純損失	502,000
期首利益剰余金	△742,000
期末利益剰余金	△1,244,000

(2) 株主は出資持分に応じてA社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

旧

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

計算表　3-1

A社に対する持分計算表

X4 年３月期

摘　要	P社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X3 年４月１日(50%) 当期純損失 X4 年３月 31 日(50%)	（同　左）								

注．投資有価証券期首修正額：278,100（利益剰余金）
　　持分法による投資損失：－701,000（当期純損失）＋32,200(繰延税金）＝－668,800
　　利益剰余金残高：278,100（期首残高）－668,800（当期持分法による投資損失）＝－390,700

X5 年３月期　債務超過

＜前提条件＞

(1) A社の X5 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	158,000	借入金	1,600,000
売掛金	500,000	買掛金	600,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	400,000	利益剰余金	△1,244,000
合　計	1,458,000	合　計	1,458,000

損益計算書等

売　上	2,100,000
売上原価	2,000,000
売上総利益	100,000
販売費一般管理費	600,000
営業損失	500,000
法人税等	2,000
当期純損失	502,000
期首利益剰余金	△742,000
期末利益剰余金	△1,244,000

(2) 株主は出資持分に応じてA社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

新

＜計算表 3-2＞　Ａ社に対する持分計算表（X5 年３月期）

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X4 年４月１日 (50%) 当期純損失 X5 年３月 31 日 (50%)	（省　略）								

（注）持分法による投資損失：－251,000（当期純損失）
利益剰余金残高：－390,700（期首残高）－251,000（当期持分法による投資損失）＝－641,700

X6 年３月期　債務超過拡大

＜前提条件＞

(1) Ａ社の X6 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	56,000	借入金	2,000,000
売掛金	400,000	買掛金	400,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	300,000	利益剰余金	△1,746,000
合　計	1,156,000	合　計	1,156,000

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	2,000,000
売上総利益	0
販売費及び一般管理費	500,000
営業損失	500,000
法人税等	2,000
当期純損失	502,000
期首利益剰余金	△1,244,000
期末利益剰余金	△1,746,000

(2) 株主であるＰ社とＱ社は、Ａ社に事業性がないと判断したため、Ａ社を次期中に解散し清算することを決定した。この結果、Ｐ社はＡ社に対する投資、貸付金及び支払保証実行に伴う求償債権に関する損失について損金算入が認められることが確実なので、Ｐ社の個別財務諸表上の投資簿価と持分法上の投資価額との一時差異について税効果を認識する。

旧

計算表　3-2

Ａ社に対する持分計算表

X5 年３月期

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X4 年４月１日 (50%) 当期純損失 X5 年３月 31 日 (50%)	（同　左）								

注．持分法による投資損失：－251,000（当期純損失）
利益剰余金残高：－390,700（期首残高）－251,000（当期持分法による投資損失）＝－641,700

X6 年３月期　債務超過拡大

＜前提条件＞

(1) Ａ社の X6 年３月 31 日に終了する財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	56,000	借入金	2,000,000
売掛金	400,000	買掛金	400,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	2,000
土　地	200,000	資本金	500,000
固定資産	300,000	利益剰余金	△1,746,000
合　計	1,156,000	合　計	1,156,000

損益計算書等

売　上	2,000,000
売上原価	2,000,000
売上総利益	0
販売費一般管理費	500,000
営業損失	500,000
法人税等	2,000
当期純損失	502,000
期首利益剰余金	△1,244,000
期末利益剰余金	△1,746,000

(2) 株主であるＰ社とＱ社は、Ａ社に事業性がないと判断したため、Ａ社を次期中に解散し清算することを決定した。この結果、Ｐ社はＡ社に対する投資、貸付金及び支払保証実行に伴う求償債権に関する損失について損金算入が認められることが確実なので、Ｐ社の個別財務諸表上の投資簿価と持分法上の投資価額との一時差異について税効果を認識する。

新

(3) 株主は出資持分に応じてＡ社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

＜計算表 3-3＞　Ａ社に対する持分計算表（X6 年３月期）

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合　計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X5 年４月１日(50%) 当期純損失 小　計 連結欠損金の税効果 X6 年３月 31 日(50%)	（省　略）								

（注）持分法による投資損失：－251,000（当期純損失）
利益剰余金残高：－641,700（期首残高）－251,000（当期持分法による投資損失）＋410,642（欠損金に対する税効果）＝－482,058
投資有価証券修正額：－482,058（利益剰余金）－410,642（繰延税金資産）＝－892,700

X7 年３月期　清　算
＜前提条件＞（省　略）

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

＜計算表 3-4＞　Ａ社に対する持分計算表（X7 年３月期）

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合　計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X6 年４月１日(50%)	250,000	51,900	-924,900	70,000	0	-553,000	339,700	410,642	-482,058
清算に伴う持分法適用除外	-250,000	-51,900	924,900	-70,000	0	553,000	-339,700	-410,642	482,058
X7 年３月 31 日(0%)	0	0	0	0	0	0	0	0	0

旧

(3) 株主は出資持分に応じてＡ社に対し総額 400,000 の貸付けを行っている。また、銀行借入金に対しても出資持分に応じて銀行に保証している。

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

計算表　3-3

Ａ社に対する持分計算表

X6 年３月期

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合　計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X5 年４月１日(50%) 当期純損失 小　計 連結欠損金の税効果 X6 年３月 31 日(50%)	（同　左）								

注．持分法による投資損失：－251,000（当期純損失）
利益剰余金残高：－641,700（期首残高）－251,000（当期持分法による投資損失）＋410,642（欠損金に対する税効果）＝－482,058
投資有価証券修正額：－482,058（利益剰余金）－410,642（繰延税金資産）＝－892,700

X7 年３月期　清算
＜前提条件＞（同　左）

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

計算表　3-4

Ａ社に対する持分計算表

X7 年３月期

摘　要	Ｐ社持分						投資額	繰延税金	利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得時	利益剰余金取得後	土地評価差額	繰延税金	合　計			
	a	b	c	d	e(46%)	f	g	h	i=f-g+h
X6 年４月１日(50%)	250,000	51,900	-924,900	70,000	0	-553,000	339,700	410,642	-482,058
清算に伴う持分法適用除外	-250,000	-51,900	924,900	-70,000		553,000	-339,700	-410,642	482,058
X7 年３月 31 日(0%)	0	0	0	0	0	0	0	0	0

新

設例４　関連会社　－　有形固定資産の未実現利益の処理（持分額消去）

＜全般の前提条件＞

１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。

２．未実現利益は、原則どおり損益計算書項目については、それが発生した売手側の科目から、貸借対照表項目については未実現利益が含まれる買手側の資産から控除する。すなわち、ダウンストリームについてはＰ社の固定資産売却益又は売上高及びＡ社の土地、有形固定資産又は棚卸資産から未実現利益を控除する。

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の３社とともに新製品の製造会社Ａ社（資本金 1,000,000）を設立し、出資比率 25%、250,000 を出資した。Ｐ社は他の株主とともにＡ社を利益率の高い企業に育て上げ長期的に保有する方針である。

(2) Ａ社からの受取配当金は益金不算入となるため、Ｐ社では追加税金は発生しない。また、長期保有目的のため、Ｐ社はＡ社の留保利益について税効果を認識しない。

(3) 同日、Ｐ社はＡ社に土地（簿価 200,000）を 1,200,000 で売却するとともに、製品である製造設備（簿価 600,000）を 1,000,000 で売却した。Ａ社は、この資金を自己資金と銀行からの長期借入金によって調達した。製造設備の耐用年数は 20 年であり、残存価額はないものとする。なお、Ａ社の減価償却方法は定額法である。

(4) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	400,000	支払手形	200,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	227,000
その他の流動資産	27,000	長期借入金	1,100,000
土　地	1,200,000	資本金	1,000,000
固定資産	1,000,000	利益剰余金	400,000
合　計	3,127,000	合　計	3,127,000

損益計算書

売　上	2,000,000
売上原価	800,000
売上総利益	1,200,000
販売費及び一般管理費	427,000
営業利益	773,000
支払利息	33,000
税引前当期純利益	740,000
法人税等	340,000
当期純利益	400,000

(5) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末棚卸資産に含まれている製品の仕入価額は 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。

旧

設例４　関連会社　－　有形固定資産の未実現利益の処理（持分額消去）

＜全般の前提条件＞

１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。

２．未実現利益は、原則どおり損益計算書項目についてはそれが発生した売手側の科目から、貸借対照表項目については未実現利益が含まれる買手側の資産から控除する。すなわち、ダウンストリームについてはＰ社の固定資産売却益又は売上高とＡ社の土地、有形固定資産又は棚卸資産から未実現利益を控除する。

第１期　設立出資

＜前提条件＞

(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、他の３社とともに新製品の製造会社Ａ社（資本金 1,000,000）を設立し、出資比率 25%、250,000 を出資した。Ｐ社は他の株主とともにＡ社を利益率の高い企業に育て上げ長期的に保有する方針である。

(2) Ａ社からの受取配当金は益金不算入となるため、Ｐ社では追加税金は発生しない。また、長期保有目的のため、Ｐ社はＡ社の留保利益について税効果を認識しない。

(3) 同日、Ｐ社はＡ社に土地（簿価 200,000）を 1,200,000 で売却するとともに、製品である製造設備（簿価 600,000）を 1,000,000 で売却した。Ａ社は、この資金を自己資金と銀行からの長期借入金によって調達した。製造設備の耐用年数は 20 年であり、残存価額はないものとする。なお、Ａ社の減価償却方法は定額法である。

(4) Ａ社の X1 年３月 31 日に終了する第１期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	400,000	支払手形	200,000
売掛金	300,000	買掛金	200,000
棚卸資産	200,000	その他の流動負債	227,000
その他の流動資産	27,000	長期借入金	1,100,000
土　地	1,200,000	資本金	1,000,000
固定資産	1,000,000	利益剰余金	400,000
合　計	3,127,000	合　計	3,127,000

損益計算書

売　上	2,000,000
売上原価	800,000
売上総利益	1,200,000
販売費一般管理費	427,000
営業利益	773,000
支払利息	33,000
税引前当期純利益	740,000
法人税等	340,000
当期純利益	400,000

(5) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末棚卸資産に含まれている製品の仕入価額は 100,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。

新

＜計算過程と仕訳＞

1．当期中の取引の計算過程と仕訳

(1)～(6)　（省　略）

(7) 投資有価証券の貸方純修正額（上記(1)から(6)までの仕訳のうち投資有価証券の額の合計額）255,000（計算表 4-1 の利益剰余金残高△91,700 から連結会社の繰延税金資産残高 163,300 を差し引いたものと一致する。）が、投資額 250,000 を超えた部分を「持分法適用に伴う負債」に組み替える。

投資有価証券	5,000	／	持分法適用に伴う負債	5,000

2．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

＜計算表 4-1＞　Ａ社に対する持分計算表（第１期）

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X0　年　4　月　1　日 (25%) 土地未実現利益 製造設備未実現利益 当期純利益 減価償却による実現 棚卸資産未実現利益 計 X1　年　3　月　31　日 (25%)	（省　略）						

（注）土地の未実現利益：(1,200,000－200,000)×25%＝250,000
同上繰延税金資産：250,000×46%＝115,000
製造設備の未実現利益：(1,000,000－600,000)×25%＝100,000
同上繰延税金資産：100,000×46%＝46,000
持分法による投資利益：400,000×25%＝100,000（当期純利益）
製造設備の減価償却による未実現利益の実現：400,000/20 年×25%＝5,000
同上に係る繰延税金資産の戻入れ：5,000×46%＝2,300
棚卸資産の未実現利益：100,000×40%×25%＝10,000
同上繰延税金資産：10,000×46%＝4,600
利益剰余金残高：
－135,000（Ｐ社の土地未実現利益、税効果後）－54,000（Ｐ社の製造設備未実現利益、税効果後）＋100,000（当期持分法による投資利益）＋2,700(減価償却による未実現利益の実現、税効果後)－5,400(Ｐ社の未実現利益、税効果後)＝－91,700

旧

＜計算過程と仕訳＞

1．当期中の取引の計算過程と仕訳

(1)～(6)　（同　左）

(7) 投資有価証券の貸方純修正額（上記(1)から(6)までの仕訳のうち投資有価証券の額の合計額）255,000（計算表 4-1 の利益剰余金残高－91,700 から連結会社の繰延税金資産残高 163,300 を差し引いたものと一致する。）が、投資額 250,000 を超えた部分を「持分法適用に伴う負債」に組み替える。

投資有価証券	5,000	／	持分法適用に伴う負債	5,000

2．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

計算表　4-1

Ａ社に対する持分計算表

第１期

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X0　年　4　月　1　日 (25%) 土地未実現利益 製造設備未実現利益 当期純利益 減価償却による実現 棚卸資産未実現利益 計 X1　年　3　月　31　日 (25%)	（同　左）						

注１．土地の未実現利益：(1,200,000－200,000)×25%＝250,000
同上繰延税金資産：250,000×46%＝115,000
製造設備の未実現利益：(1,000,000－600,000)×25%＝100,000
同上繰延税金資産：100,000×46%＝46,000
２．持分法による投資利益：400,000×25%＝100,000（当期純利益）
製造設備の減価償却による未実現利益の実現：400,000÷20 年×25%＝5,000
同上に係る繰延税金資産の戻入れ：5,000×46%＝2,300
棚卸資産の未実現利益：100,000×40%×25%＝10,000
同上繰延税金資産：10,000×46%＝4,600
３．利益剰余金残高：
－135,000（Ｐ社の土地未実現利益、税効果後）－54,000（Ｐ社の製造設備未実現利益、税効果後）＋100,000（当期持分法による投資利益）＋2,700(減価償却による未実現利益の実現、税効果後)－5,400(Ｐ社の未実現利益、税効果後)＝－91,700

新

投資有価証券修正残高：－91,700(利益剰余金残高)－163,300(繰延税金資産)＝－255,000
投資有価証券の超過額＝持分法適用に伴う負債：－255,000＋250,000＝－5,000

第２期
＜前提条件＞
(1) Ａ社の X2 年３月 31 日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	620,000	支払手形	200,000
売掛金	500,000	買掛金	500,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	354,000
その他の流動資産	54,000	長期借入金	500,000
土　地	1,200,000	資本金	1,000,000
固定資産	980,000	利益剰余金	1,200,000
合　計	3,754,000	合　計	3,754,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,050,000
売上総利益	1,950,000
販売費及び一般管理費	439,000
営業利益	1,511,000
支払利息	30,000
税引前当期純利益	1,481,000
法人税等	681,000
当期純利益	800,000
期首利益剰余金	400,000
期末利益剰余金	1,200,000

(2) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末棚卸資産に含まれている製品の仕入価額は 200,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。

＜計算過程と仕訳＞（省　略）

旧

投資有価証券修正残高：－91,700(利益剰余金残高)－163,300(繰延税金資産)＝－255,000
投資有価証券を超える額＝持分法適用に伴う負債：－255,000＋250,000＝－5,000

第２期
＜前提条件＞
(1) Ａ社の X2 年３月 31 日に終了する第２期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	620,000	支払手形	200,000
売掛金	500,000	買掛金	500,000
棚卸資産	400,000	その他の流動負債	354,000
その他の流動資産	54,000	長期借入金	500,000
土　地	1,200,000	資本金	1,000,000
固定資産	980,000	利益剰余金	1,200,000
合　計	3,754,000	合　計	3,754,000

損益計算書等

売　上	3,000,000
売上原価	1,050,000
売上総利益	1,950,000
販売費一般管理費	439,000
営業利益	1,511,000
支払利息	30,000
税引前当期純利益	1,481,000
法人税等	681,000
当期純利益	800,000
期首利益剰余金	400,000
期末利益剰余金	1,200,000

(2) Ｐ社から仕入れ、Ａ社の期末棚卸資産に含まれている製品の仕入価額は 200,000 であり、Ｐ社の当該棚卸資産に係る売上総利益率は 40%である。

＜計算過程と仕訳＞（同　左）

新

<計算表 4-2>　A社に対する持分計算表（第２期）

摘　要	P社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X1 年４月１日(25%) 当期純利益 減価償却による実現 売上による実現 棚卸資産未実現利益 計 X2 年３月 31 日(25%)	（省　略）						

（注）持分法による投資利益：800,000×25%＝200,000（当期純利益）
製造設備の減価償却による未実現利益の実現：400,000/20 年×25%＝5,000
同上に係る繰延税金資産の戻入れ：5,000×46%＝2,300
当期末棚卸資産の未実現利益：200,000×40%×25%＝20,000
同上繰延税金資産：20,000×46%＝9,200
利益剰余金残高：
－91,700（期首残高）＋200,000（当期持分法による投資利益）＋2,700(減価償却による未実現利益の実現、税効果後)＋5,400(前期棚卸資産の未実現利益の実現、税効果後)－10,800（Ｐ社の未実現利益、税効果後）＝105,600
投資有価証券修正残高：105,600(利益剰余金残高)－165,600(繰延税金資産)＝－60,000

設例５　関連会社　－　土地の未実現利益の処理（全額消去）

＜前提条件＞
１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．未実現利益は、原則どおり損益計算書項目については、それが発生した売手側の科目から、貸借対照表項目については未実現利益が含まれる買手側の資産から控除する。すなわち、ダウンストリームについてはＰ社の固定資産売却益とＡ社の土地から未実現利益を控除する。
３．設立以降の取引は次のとおりである。
(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、自社の特約店である他の３社とともにＡ社（資本金 20,000）を設立し、出資比率 25%、5,000 を出資した。Ｐ社は他の株主とともにＡ社の株式を長期的に保有する方針である。
(2) Ａ社からの受取配当金は益金不算入となるため、Ｐ社では追加税金は発生しない。また、長期保有目的のため、Ｐ社はＡ社の留保利益について税効果を認識しない。
(3) X4 年４月１日、Ｐ社はＡ社に工場設備の建っている土地（簿価 200,000）を 1,200,000 で売却し、リースバックを受ける契約を締結し実行した。この取引は、監査委員会報告第 27 号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」の各要件を満たしている。
Ａ社は、この土地取得のための長期資金を当該土地を担保に銀行から借り入れた。土地の担

旧

計算表　4-2

Ａ社に対する持分計算表

第２期

摘　要	P社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益売上高	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X1 年４月１日(25%) 当期純利益 減価償却による実現 売上による実現 棚卸資産未実現利益 計 X2 年３月 31 日(25%)	（同　左）						

注１．持分法による投資利益：800,000×25%＝200,000（当期純利益）
製造設備の減価償却による未実現利益の実現：400,000÷20 年×25%＝5,000
同上に係る繰延税金資産の戻入れ：5,000×46%＝2,300
当期末棚卸資産の未実現利益：200,000×40%×25%＝20,000
同上繰延税金資産：20,000×46%＝9,200
２．利益剰余金残高：
－91,700（期首残高）＋200,000（当期持分法による投資利益）＋2,700(減価償却による未実現利益の実現、税効果後)＋5,400（前期棚卸資産の未実現利益の実現、税効果後）－10,800（Ｐ社の未実現利益、税効果後）＝105,600
３．投資有価証券修正残高：105,600(利益剰余金残高)－165,600(繰延税金資産)＝－60,000

設例５　関連会社　－　土地の未実現利益の処理（全額消去）

＜前提条件＞
１．法定実効税率は、投資会社Ｐ社、関連会社Ａ社ともに 46%とする。
２．未実現利益は、原則どおり損益計算書項目については、それが発生した売手側の科目から、貸借対照表項目については未実現利益が含まれる買手側の資産から控除する。すなわち、ダウンストリームについてはＰ社の固定資産売却益とＡ社の土地から未実現利益を控除する。
３．設立以降の取引は次のとおりである。
(1) X0 年４月１日、Ｐ社は、自社の特約店である他の３社とともにＡ社を（資本金 20,000）を設立し、5,000（出資比率 25%）を出資した。Ｐ社は他の株主とともにＡ社の株式を長期的に保有する方針である。
(2) Ａ社からの受取配当金は益金不算入となるため、Ｐ社では追加税金は発生しない。また、長期保有目的のため、Ｐ社はＡ社の留保利益について税効果を認識しない。
(3) X4 年４月１日、Ｐ社はＡ社に工場設備の建っている土地（簿価 200,000）を 1,200,000 で売却し、リースバックを受ける契約を締結し実行した。この取引は、監査委員会報告第 27 号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」の各要件を満たしている。
Ａ社は、この土地取得のための長期資金を当該土地を担保に銀行から借り入れた。土地の担

新

保評価額を超える 360,000 については、Ｐ社が当該銀行に保証を行った。他の株主には、資金力はなく、この土地の管理運営部分については、影響を持っていないと考えられることから、当該Ｐ社の売却益に係る未実現利益は持分法上、実質的に全額実現していないものと判断された。

(4) Ａ社の X5 年３月 31 日に終了する第５期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	30,000	買掛金	10,000
売掛金	10,000	その他の流動負債	10,000
棚卸資産	10,000	長期借入金	1,100,000
その他の流動資産	10,000	資本金	20,000
土　地	1,200,000	利益剰余金	120,000
合　計	1,260,000	合　計	1,260,000

損益計算書等

売　上	250,000
売上原価	120,000
売上総利益	130,000
販売費及び一般管理費	40,000
営業利益	90,000
支払利息	33,000
税引前当期純利益	57,000
法人税等	37,000
当期純利益	20,000
期首利益剰余金	100,000
期末利益剰余金	120,000

＜計算過程と仕訳＞

１．当期中の取引の計算過程と仕訳

(1)～(3)　（省　略）

(4) 投資有価証券の貸方純修正額（上記(1)から(3)までの仕訳のうち投資有価証券の額の合計額）970,000（計算表５の利益剰余金残高△510,000 から連結会社の繰延税金資産残高 460,000 を差し引いたものと一致する。）が、投資額 5,000 を超えた部分を、「持分法適用に伴う負債」に組み替える。

投資有価証券	965,000	／	持分法適用に伴う負債	965,000

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（省　略）

旧

保評価額を超える 360,000 については、Ｐ社が当該銀行に保証を行った。他の株主には、資金力はなく、この土地の管理運営部分については、影響を持っていないと考えられることから、当該Ｐ社の売却益に係る未実現利益は持分法上、実質的に全額実現していないものと判断された。

(4) Ａ社の X5 年３月 31 日に終了する第５期の財務諸表は、次のとおりである。

貸借対照表

現　金	30,000	買掛金	10,000
売掛金	10,000	その他の流動負債	10,000
棚卸資産	10,000	長期借入金	1,100,000
その他の流動資産	10,000	資本金	20,000
土　地	1,200,000	利益剰余金	120,000
合　計	1,260,000	合　計	1,260,000

損益計算書等

売　上	250,000
売上原価	120,000
売上総利益	130,000
販売費一般管理費	40,000
営業利益	90,000
支払利息	33,000
税引前当期純利益	57,000
法人税等	37,000
当期純利益	20,000
期首利益剰余金	100,000
期末利益剰余金	120,000

＜計算過程と仕訳＞

１．当期中の取引の計算過程と仕訳

(1)～(3)　（同　左）

(4) 投資有価証券の貸方純修正額（上記(1)から(3)までの仕訳のうち投資有価証券の額の合計額）970,000（計算表５の利益剰余金残高－510,000 から連結会社の繰延税金資産残高 460,000 を差し引いたものと一致する。）が、投資額 5,000 を超えた部分を、「持分法適用に伴う負債」に組み替える。

投資有価証券	965,000	／	持分法適用に伴う負債	965,000

２．連結修正仕訳（上記１の合計仕訳）（同　左）

新

＜計算表５＞　Ａ社に対する持分計算表（第５期）

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X4　年　4　月　1　日 (25%) 土地未実現利益 当期純利益 X5　年　3　月　31　日 (25%)	（省　略）						

（注）土地の未実現利益：(1,200,000－200,000)×100%＝1,000,000
同上繰延税金資産：1,000,000×46%＝460,000
持分法による投資利益：20,000×25%＝5,000
利益剰余金残高：
25,000（前期繰越利益 100,000×25%）－540,000（Ｐ社の土地未実現利益、税効果後）＋5,000（当期持分法による投資利益）＝－510,000
投資有価証券修正残高：－510,000(利益剰余金残高)－460,000(繰延税金資産)＝－970,000
投資有価証券の超過額＝持分法適用に伴う負債：－970,000＋5,000＝－965,000

設例６　部分時価評価法の原則法と簡便法

＜前提条件＞
１．新規取得年度（原価法）（X1 年３月期）
(1) 法定実効税率はＰ社、Ｓ社ともに 40%とする。
(2) Ｐ社はＳ社株式 10%を X1 年３月 31 日に 82 で取得し、Ｓ社を原価法適用会社とした。
(3) Ｓ社の資産のうち土地は 800（簿価）であり、X1 年３月 31 日における時価は 1,000 である。
２．追加取得年度（X2 年３月期）
(1) Ｐ社はＳ社株式 30%を X2 年３月 31 日に 450 で追加取得し、Ｓ社を持分法適用関連会社とした（合計 40%、個別財務諸表上の取得原価 532）。
(2) Ｓ社の資産のうち土地は 800（簿価）であり、X2 年３月 31 日における時価は 1,200 である。
(3) のれんの償却は３年で行う。
３．Ｐ社及びＳ社の各期の貸借対照表は、次のとおりである。

Ｐ社貸借対照表（X1 年３月 31 日）

資　産　4,800 （内　数） Ｓ社株式 82	負　債　3,000
	資本金　1,500 繰越利益剰余金　300

Ｓ社貸借対照表（X1 年３月 31 日）

資　産　1,200	負　債　500
	資本金　500 繰越利益剰余金　200

旧

計算表　５

Ａ社に対する持分計算表

第５期

摘　要	Ｐ社持分			投資額	連結会社		利益剰余金
	資本金	利益剰余金取得後	合　計		固定資産売却益	繰延税金	
	a	b	c=a+b	d	e	f=e×46%	g=c-d+e+f
X4　年　4　月　1　日 (25%) 土地未実現利益 当期純利益 X5　年　3　月　31　日 (25%)	（同　左）						

注１．土地の未実現利益：(1,200,000－200,000)×100%＝1,000,000
同上繰延税金資産：1,000,000×46%＝460,000
２．持分法による投資利益：20,000×25%＝5,000
３．利益剰余金残高：
25,000（前期繰越利益 100,000×25%）－540,000（Ｐ社の土地未実現利益、税効果後）＋5,000（当期持分法による投資利益）＝－510,000
投資有価証券修正残高：－510,000(利益剰余金残高)－460,000(繰延税金資産)＝－970,000
投資有価証券を超える額＝持分法適用に伴う負債：－970,000＋5,000＝－965,000

設例６　部分時価評価法の原則法と簡便法

＜前提条件＞
１．新規取得年度（原価法）（X1 年３月期）
(1) 法定実効税率はＰ社、Ｓ社ともに 40%とする。
(2) Ｐ社はＳ社株式 10%を X1 年３月 31 日に 82 で取得し、Ｓ社を原価法適用会社とした。
(3) Ｓ社の資産のうち土地は 800（簿価）であり、X1 年３月 31 日における時価は 1,000 である。
２．追加取得年度（X2 年３月期）
(1) Ｐ社はＳ社株式 30%を X2 年３月 31 日に 450 で追加取得し、Ｓ社を持分法適用関連会社とした（合計 40%　個別財務諸表上の取得原価 532）。
(2) Ｓ社の資産のうち土地は 800（簿価）であり、X2 年３月 31 日における時価は 1,200 である。
(3) のれんの償却は３年で行う。
３．Ｐ社及びＳ社の各期の貸借対照表は、次のとおりである。

Ｐ社貸借対照表　X1 年３月 31 日

資　産　4,800 （内　数） Ｓ社株式 82	負　債　3,000
	資本金　1,500 繰越利益剰余金　300

Ｓ社貸借対照表　X1 年３月 31 日

資　産　1,200	負　債　500
	資本金　500 繰越利益剰余金　200

新

P社貸借対照表（X2年３月31日）

資　産　5,000	負　債　3,000
（内　数） Ｓ社株式 532	資本金　1,500 繰越利益剰余金　500 (当期純利益　200)

Ｓ社貸借対照表（X2年３月31日）

資　産　1,300	負　債　500
	資本金　500 繰越利益剰余金　300 (当期純利益　100)

＜計算過程と仕訳＞

１．部分時価評価法（原則法）

(1) 土地に係る評価差額の計上

Ｓ社の持分法適用開始日（X2年３月31日）の土地に係る評価差額について、株式取得日（X1年３月31日及びX2年３月31日）ごとに算定した親会社持分額をＳ社の資本に計上する。土地に係る評価差額（益）のＰ社持分額は140（(1,000－800)×10%＋(1,200－800)×30%）であり、これに対する繰延税金負債は56（140×40%）である。

土　地	140	繰延税金負債	56
		評価差額	84

(2) 連結修正仕訳

① 持分法適用開始前の取得後利益剰余金の振替

X2 年３月期のＳ社における当期純利益のＰ社持分を取得後利益剰余金として処理する。当期純利益100の10%持分額は10である。

投資有価証券	10	持分法適用関連会社の増加に伴う利益剰余金増加高	10

② のれんの発生

Ｓ社資本勘定のＰ社持分額は、資本金200（500×40%）、利益剰余金120（300×40%）、土地に係る評価差額（益）140（(1,000－800)×10%＋(1,200－800)×30%）及びこれに対する繰延税金負債56（140×40%）であり、その合計は404となる。これに対し持分法評価額は542（532＋10）であるから、その差額138がのれんとなる。これはX3年以降に46（138/3年）ずつ償却される。

持分法上、仕訳はない。

２．部分時価評価法（簡便法）

・ 簡便法適用日は、追加取得日（X2年３月31日）とする。

旧

P社貸借対照表　X2年３月31日

資　産　5,000	負　債　3,000
（内　数） Ｓ社株式 532	資本金　1,500 繰越利益剰余金　500 (当期純利益　200)

Ｓ社貸借対照表　X2年３月31日

資　産　1,300	負　債　500
	資本金　500 繰越利益剰余金　300 (当期純利益　100)

＜計算過程と仕訳＞

１．部分時価評価法（原則法）

(1) 土地に係る評価差額の計上

Ｓ社の持分法適用開始日（X2年３月31日）の土地に係る評価差額について、株式取得日（X1年３月31日及びX2年３月31日）ごとに算定した親会社持分額をＳ社の資本に計上する。土地に係る評価差額（含み益）のＰ社持分額は140（(1,000－800)×10%＋(1,200－800)×30%）であり、これに対する繰延税金負債は56（140×40%）である。

土　地	140	繰延税金負債	56
		評価差額	84

(2) 連結修正仕訳

① 持分法適用開始前の取得後剰余金の振替

X2 年３月期のＳ社における当期純利益のＰ社持分を取得後利益剰余金として処理する。当期純利益100の10%持分額は10である。

投資有価証券	10	持分法適用関連会社の増加に伴う利益剰余金増加高	10

② のれんの発生

Ｓ社資本勘定のＰ社持分額は、資本金200（500×40%）、利益剰余金120（300×40%）、土地に係る評価差額（含み益）140（(1,000－800)×10%＋(1,200－800)×30%）及びこれに対する繰延税金負債56（140×40%）であり、その合計は404となる。これに対し持分法評価額は542（532＋10）であるから、その差額138がのれんとなる。これはX3年以降に46（138÷3）ずつ償却される。

持分法上、仕訳はない。

２．部分時価評価法（簡便法）

・ 簡便法適用日は、追加取得日（X2年３月31日）とする。

新	旧
(1) 土地に係る評価差額の計上 Ｓ社の持分法適用開始日（X2 年３月 31 日）の土地に係る評価差額について、土地に係る評価差額（益）のＰ社持分額は 160（(1,200－800）×40%）であり、これに対する繰延税金負債は 64（160×40%）である。 土　地　160 ／ 繰延税金負債　64 評価差額　96	(1) 土地に係る評価差額の計上 Ｓ社の持分法適用開始日（X2 年３月 31 日）の土地に係る評価差額について、土地に係る評価差額（含み益）のＰ社持分額は 160（(1,200－800）×40%）であり、これに対する繰延税金負債は 64（160×40%）である。 土　地　160 ／ 繰延税金負債　64 評価差額　96
(2) 連結修正仕訳 ① 持分法適用開始前の取得後利益剰余金の振替 X2 年度のＳ社における当期純利益のＰ社持分は取得後利益剰余金であっても簡便法適用日までに生じたものであるので投資と相殺消去されるため、振替は行わない。 持分法上、仕訳はない。	(2) 連結修正仕訳 ① 持分法適用開始前の取得後剰余金の振替 X2 年度のＳ社における当期純利益のＰ社持分は取得後利益剰余金であっても簡便法適用日までに生じたものであるので投資と相殺消去されるため、振替は行わない。 持分法上、仕訳はない。
② のれんの発生 Ｓ社資本勘定のＰ社持分額は、資本金 200（500×40%）、利益剰余金 120（300×40%）、土地に係る評価差額（益）160（(1,200－800)×40%）及びこれに対する繰延税金負債 64（160×40%）であり、その合計は 416 となる。これに対し持分法評価額は 532 であるから、その差額 116 がのれんとなる。これは X3 年以降に 39（116/3 年）ずつ償却される。 持分法上、仕訳はない。	② のれんの発生 Ｓ社資本勘定のＰ社持分額は、資本金 200（500×40%）、利益剰余金 120（300×40%）、土地に係る評価差額（含み益）160（(1,200－800)×40%）及びこれに対する繰延税金負債 64（160×40%）であり、その合計は 416 となる。これに対し持分法評価額は 532 であるから、その差額 116 がのれんとなる。これは X3 年以降に 39（116÷3）ずつ償却される。 持分法上、仕訳はない。
以　上	以　上

以　上