

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
 最終改正 平成19年3月29日
 日本公認会計士協会

目次

	項
資本連結手続に関する実務指針	
はじめに	1 - 1-2
資本連結手続の意義と範囲	2 - 5
資本連結の基準日と連結対象財務諸表の範囲	6 - 7
資本連結手続上の投資と資本	8 - 10
投 資	8
資 本	9
持分比率	10
子会社の資産及び負債の評価	11 - 18
評価差額の計上	11 - 17
時価評価の方法の変更	18
支配を獲得した場合の処理	19 - 24
親会社の投資と子会社の資本との相殺消去	19 - 21
連結調整勘定の計上	22
少数株主持分の計上	23 - 24
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	25 - 29
償却資産に係る時価評価による簿価修正額の償却	25
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	26 - 28
時価評価による簿価修正額の減少に伴う評価差額の処理	29
連結調整勘定の償却	30 - 32-2
連結調整勘定の減損処理	33
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	34 - 36
持分法による投資評価額の引継ぎ	34 - 35
連結調整勘定相当額の償却	36
子会社株式を追加取得した場合の処理	37 - 40
追加取得持分に係る持分変動の処理と連結調整勘定の計上	37 - 39
追加取得持分に係る連結調整勘定の償却	40

子会社株式を売却した場合の処理	41 - 46
連結子会社にとどまっている場合の処理	42 - 44
支配を解消して関連会社になった場合の処理	45
支配を解消して関連会社にも該当しなくなった場合の処理	46
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	47 - 49
少数株主持分の特殊な処理	50 - 51
子会社の欠損の処理	50
子会社が発行し外部株主が保有する優先株式の処理	51
適用	52 - 52-4

結論の背景

本報告の位置付け	53
資本連結手続の意義と範囲	54
持分比率	54-2
子会社の資産及び負債の評価	55 - 59
支配を獲得した場合の処理	60 - 63
評価差額の計上後の処理	64
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	65 - 66
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	67 - 68
少数株主持分の特殊な処理	69 - 70

設例による解説

設例 1 株式の一括取得により持分比率が 0 % から 60% (連結) になった場合	
1. 新規取得年度	
部分時価評価法	
全面時価評価法	
2. 翌年度	
部分時価評価法	
全面時価評価法	
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	
1. 新規取得年度 (原価法)	
2. 追加取得年度	
部分時価評価法 (原則法)	
部分時価評価法 (簡便法)	
全面時価評価法	
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	
1. 新規取得年度	
2. 追加取得年度	
部分時価評価法	
全面時価評価法	
3. 翌年度	
部分時価評価法	
全面時価評価法	

- 設例4 株式の追加取得により持分比率が60%（連結）から80%（連結）になった場合
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 追加取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
- 設例5 株式の一部売却により持分比率が80%（連結）から60%（連結）になった場合
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 一部売却年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
- 設例6 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
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 一部売却年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
- 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
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 一部売却年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
- 設例8 時価発行増資により持分比率が増加した場合
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 増資年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
- 設例9 時価発行増資により持分比率が減少した場合
1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
 2. 増資年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法

設例 10 資産の売却により評価差額が実現した場合

1. 新規取得年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法
2. 資産売却年度
 - 部分時価評価法
 - 全面時価評価法

設例 11 時価評価方法を変更した場合

1. 部分時価評価法から全面時価評価法へ変更した場合
2. 全面時価評価法から部分時価評価法へ変更した場合

資本連結手続に関する実務指針

はじめに

1. 「資本連結については、企業集団内で行われる資本関連取引の複雑化に伴い、現行の連結原則上明確な定めのない取引が増加してきており、また、国際的にみても、資本連結の考え方に変化が現われている」（連結財務諸表制度の見直しに関する意見書（以下「連結意見書」という。）第二部の二の5）ことから、平成9年6月6日に改訂された連結財務諸表原則（以下「連結原則」という。）では、改訂前の資本連結に関する基準が全面的に見直されて従来の資本連結の手続に大幅な変更が行われ、さらに、これまで明確でなかった手続についても新たに定められた。

資本連結手続は、子会社の財務諸表を親会社の財務諸表に連結するに当たり、親会社の投資と子会社の資本とを相殺消去するための手続であるが、当該手続は計算が複雑であるため、当協会は、今般、その具体的な計算方法を明確にすることを目的として資本連結手続の実務指針を取りまとめた。

なお、平成15年10月31日に企業会計審議会から公表された「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）や平成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。

1-2. 平成19年改正の本報告は、企業会計基準委員会から平成17年12月に公表された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」（以下「企業結合・事業分離等適用指針」という。）で示された取得と判定された企業結合における取得企業の税効果会計に関する取扱いとの整合性を図るための改正を行った。

資本連結手続の意義と範囲

2. 会社が他の会社の支配を獲得した日から当該他の会社は会社の子会社となり、原則としてその時点から連結子会社となる。したがって、子会社に対する支配を獲得した場合には、支配獲得日以後の当該子会社の資産・負債及び収益・費用を親会社の財務諸表の各項目に連結し、また、子会社に対する支配を解消した場合には、支配解消日以後の当該会社の資産・負債及び収益・費用を連結から除外する。

3. 連結意見書第二部の二の5では、「資本連結とは、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を相殺消去し、消去差額が生じた場合には当該差額を連結調整勘定として計上するとともに、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を少数株主持分に振り替える一連の手続をいう。」とされている。なお、企業結合会計基準の適用により、連結調整勘定は最終的にのれんに含めて表示されることとなるが（企業結合会計基準注解（注19））、連結原則に定めがあるものについては企業結合会計基準の対象取引から除くこととされているため（企業結合会計基準一）、本報告

における資本連結手続の説明に当たっては、連結原則における連結調整勘定の用語をそのまま用いることとしている。

本報告では、具体的には、以下の手続を取り扱うこととする。

(1) 支配獲得時における資本連結の手続

子会社の資産及び負債の評価

親会社の投資と子会社の資本との相殺消去

連結調整勘定の計上

少数株主持分の計上

(2) 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

(3) 連結調整勘定の償却

(4) 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

(5) 支配獲得後における資本連結の手続

子会社株式を追加取得した場合の処理

子会社株式を売却した場合の処理

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

(6) 少数株主持分の特殊な処理

なお、連結子会社が保有する当該連結子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、企業会計基準委員会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」（以下「自己株式適用指針」という。）（第17項から第20項等）を参照する必要がある。また、在外子会社において連結財務諸表が作成される場合の資本連結手続に係る処理については、企業会計基準委員会実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の適用があることに留意する。

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）参照）。

5. 税効果会計上の一時差異等には、個別財務諸表段階で認識されるものと連結手続上認識されるものがあるが、個別財務諸表に税効果会計が適用されていない子会社については、連結手続の一環として個別財務諸表項目に存在する一時差異等に対し税効果会計を適用した後の修正個別財務諸表に基づき、資本連結手続を実施することに留意する。

資本連結の基準日と連結対象財務諸表の範囲

6. 資本連結の基準日は、原則として親会社の決算日（連結決算日）である。

子会社の決算日と連結決算日とが異なり、その差異が3か月を超えない場合には、子会社の決算日現在の財務諸表に基づき連結決算を行うことができることとなっているため、それによる場合は子会社の決算日が資本連結の基準日となる。この場合には、決算日が異なることから生ずる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致については、子会社側の取引を連結決算日現在の残高に合致させる調整を行うことが必要である。

一方、決算日の差異が3か月を超える場合には、子会社は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により仮決算を行わなければならないこととなっているため、当該仮決算日が資本連結の基準日となる。

7. 連結原則注解9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近い決算日に支配獲得、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ととされている。この場合の決算日には中間決算日が含まれる。その結果、子会社の当期首、上期末、下期首又は当期末のいずれにおいて支配の獲得又は解消が生じたとみなすかにより、連結対象となる子会社の財務諸表の範囲が異なるので留意する必要がある。

なお、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、当該計算書は損益計算書（損益計算書項目）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。

(1) 決算日を基準日として子会社の支配の獲得又は解消が行われた場合

当期首に支配を獲得した場合：すべての財務諸表を連結

上期末に支配を獲得した場合：貸借対照表及び下期の損益計算書項目を連結

下期首に支配を獲得した場合：貸借対照表及び下期の損益計算書項目を連結

当期末に支配を獲得した場合：貸借対照表のみ連結

当期首に支配を解消した場合：連結除外

上期末に支配を解消した場合：中間損益計算書のみ連結

下期首に支配を解消した場合：中間損益計算書のみ連結

当期末に支配を解消した場合：損益計算書のみ連結 [設例6 参照]

(2) 中間決算日を基準日として子会社の支配の獲得又は解消が行われた場合

当期首に支配を獲得した場合：すべての中間財務諸表を連結

上期末に支配を獲得した場合：中間貸借対照表のみ連結

当期首に支配を解消した場合：連結除外

上期末に支配を解消した場合：中間損益計算書のみ連結

なお、上期末又は下期首に近い日に支配を解消した場合であっても、重要性がなければ、当期首に支配の解消が行われたものとみなすことができる。

資本連結手続上の投資と資本

投 資

- 8．資本連結手続において相殺消去される親会社の投資額は、個別貸借対照表の投資原価である。ただし、関連会社が連結子会社となった場合には、連結貸借対照表上、当該投資原価に、それまで計上された持分法による投資損益等の累計額を加減した金額（以下「持分法による投資評価額」という。）となる（第34項及び第35項参照）。

資 本

- 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。）。

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）

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

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）

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）。

持分比率

- 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）と少数株主持分に帰属する部分（少数株主持分額）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。

ただし、対象子会社が他の会社の議決権の4分の1以上を有する場合において、当該他の会社が対象子会社の株式を有するときは、議決権の行使を制限されている株式があっても、当該株式数を発行済株式数及び持株数に含める。

なお、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、親会社及び他の子会社の保有する対象子会社の株式数を分子として計算する。

子会社の資産及び負債の評価

評価差額の計上

- 11．連結貸借対照表の作成に当たっては、支配獲得日において、取得した株式に係る子会社の資産及び負債を公正な評価額（以下「時価」という。）により評価し、この時価評価額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を資産及び負債の帳簿価額の修正額（以下「時価評価による簿価修正額」という。）として計上するとともに、その純額を評価差額として子会社の資本に計上しなければならない。

なお、時価評価による簿価修正額が税効果会計上の一時差異に該当する場合、当該一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しなければならない。この場

合、当該税効果額は法人税等調整額に計上せずに直接評価差額から控除する。したがって、評価差額の残高は当該税効果額を控除した後の金額となる〔設例10参照〕。

12. 子会社の資産及び負債の時価評価額は、原則として市場価格等に基づく評価額とするが、子会社の株式取得時に、個々の貸借対照表項目について、当該株式の売買契約等により取得側と売却側との間に合意された評価額が存在し、かつ、それらに合理性がある場合には、当該金額によることができる。

13. 連結原則第四の二の3では、「評価差額に重要性が乏しい子会社の資産及び負債は、個別貸借対照表上の金額によることができる。」とされている。その場合の重要性の有無は、評価時点ごとに、かつ、個々の貸借対照表項目の時価評価による簿価修正額ごとに判断する。

14. 時価評価の方法には、時価により評価する資産及び負債の範囲について、親会社の持分に相当する部分に限定する方法（以下「部分時価評価法」という。）と、少数株主持分に相当する部分を含めてすべてを時価評価する方法（以下「全面時価評価法」という。）とがある。

時価評価の方法の選択は親会社が連結会計方針として決定すべきであり、子会社ごとに異なる方法を適用することは認められない。

部分時価評価法による処理

15. 部分時価評価法によっている場合、子会社の資産及び負債のうち親会社持分に対応する部分を株式の取得日ごとに当該日の時価で評価し、少数株主持分に対応する部分については子会社の個別貸借対照表上の金額による。したがって、時価評価による簿価修正額は親会社持分に対応する部分のみを資産及び負債に計上し、その税効果額控除後の金額を評価差額として計上する。

支配獲得時までに株式を段階的に取得している場合には、子会社の資産及び負債を株式の取得日ごとに当該日（支配獲得日に一括取得した場合は、支配獲得日）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1及び設例2参照〕。

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〔設例4参照〕。

16. 連結原則注解8では、部分時価評価法を採用している場合であっても、株式の段階取得に係る連結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、支配獲得日における時価を基準として、子会社の資産・負債のうち親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2参照〕。

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、投資と資本との相殺消去手続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、投資と資本の相殺消去手続を支配獲

得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、相殺消去手続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支配獲得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、子会社ごとに判断するものとする。

全面時価評価法による処理

17. 全面時価評価法によっている場合、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する。したがって、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。評価差額のうち少数株主持分に対応する額は、連結貸借対照表上、少数株主持分に含めなければならない。

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す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少数株主持分額とに按分する〔設例1及び設例2参照〕。

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ることはせず、支配獲得時に少数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4参照〕。

時価評価の方法の変更

18. 時価評価の方法（第14項参照）の変更は連結会計方針の変更に該当し、変更する場合にはすべての子会社について行わなければならない。

時価評価の方法を変更する場合、変更時点における時価により評価をやり直してはならない。すなわち、部分時価評価法から全面時価評価法へ変更する場合、部分時価評価法により変更時点までに株式の段階取得に応じ計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、引き継いだ時点の評価差額（親会社持分額）を基に当該日における持分比率により算定する〔設例11参照〕。

他方、全面時価評価法から部分時価評価法へ変更する場合、全面時価評価法により変更時点までに計上されてきた評価差額のうち少数株主持分に計上されている評価差額をそれに対応する資産及び負債と相殺消去し、残額を親会社持分額として引き継ぐことになる〔設例11参照〕。

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

19. 親会社の投資と子会社の資本との相殺消去手続には、子会社に対する投資とこれに対

応する子会社の資本とを相殺消去する手続と、子会社間の投資とこれに対応する資本とを相殺消去する手続とがあるが、これらに処理上の差異はない。本報告では、子会社間における投資と資本との相殺消去については触れていないが、親会社・子会社間における処理に準じて処理しなければならない。

部分時価評価法による処理

20．部分時価評価法における原則法によっている場合、株式を段階的に取得していれば、株式取得日ごとに算定した子会社の資本のうち取得した株式に対応する部分の子会社に対する投資と相殺消去するため、株式取得日までの利益剰余金のうち親会社持分額（以下「取得時利益剰余金」という。）は投資と相殺消去され、株式の取得後に生じた子会社の利益剰余金のうち親会社持分額（以下「取得後利益剰余金」という。）は、相殺消去されずに利益剰余金又は当期純損益として処理されることとなる〔設例2参照〕。

これに対し、簡便法（第16項参照）によっている場合には、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については投資と相殺消去されるが、簡便法適用日後に生じた取得後利益剰余金は相殺消去されずに、連結損益計算書上、当期純損益として処理されることとなる〔設例2参照〕。

利益剰余金として処理される取得後利益剰余金は、支配獲得年度において、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子会社の増加に伴う利益剰余金増加（又は減少高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

なお、子会社の資本を構成する評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金など）についても、株式取得日までの持分額（投資と相殺消去）とその後に生じた持分額（連結株主資本等変動計算書上のその他有価証券評価差額金の区分等に計上）とに分けて処理されることとなる。

全面時価評価法による処理

21．全面時価評価法によっている場合、支配獲得日に子会社の資本のうち親会社持分額を子会社に対する投資と相殺消去することから、株式を段階的に取得していても、支配獲得日までの取得時利益剰余金及び取得後利益剰余金は投資と相殺消去され、支配獲得日後に生じた取得後利益剰余金は相殺消去されずに、連結損益計算書上、当期純損益として処理されることとなる〔設例2参照〕。

なお、子会社の資本を構成する評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金など）についても、支配獲得日までの持分額（投資と相殺消去）とその後に生じた持分額（連結株主資本等変動計算書上のその他有価証券評価差額金の区分等に計上）とに分けて処理されることとなる（「金融商品会計に関するQ & A」Q73参照）。

連結調整勘定の計上

22．連結原則第四の三では、子会社に対する投資と子会社の資本のうち親会社持分額との相殺消去の結果生じた差額は連結調整勘定とするとされている。連結調整勘定は、借方に生じる場合と貸方に生じる場合とがあるが、借方の連結調整勘定（のれん）は、

一般に、子会社の超過収益力の対価と考えられている。これに対し、貸方の連結調整勘定（負ののれん）は、子会社に将来にわたり期待した純利益が見込めないか、又は純損失が発生すると予測されることから、当該純損益見込額等を補填するために減額して株式の取得価額を決定した場合や、子会社の資産（負債）を時価未満（超）の価額で取得（引受）した場合などに発生する。このように、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。

少数株主持分の計上

23. 少数株主持分は、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分であり、支配獲得時に子会社の資本のうち少数株主に帰属する部分を議決権を有する株式の持分比率に基づき計上する〔設例1～3参照〕。なお、株式を段階的に取得している場合であっても少数株主持分を計上するのは支配獲得時である。

部分時価評価法を適用している場合、少数株主持分には評価差額を含めないことに留意する。

24. 支配獲得後においては、子会社の損益のうち少数株主に帰属する部分を、持分比率に基づき算定して連結損益計算書の少数株主損益に計上するとともに、少数株主持分に加減する〔設例1及び4～10参照〕。

ただし、部分時価評価法を適用している場合、時価評価による簿価修正額の償却額及びその資産・負債の売却又は決済に伴う損益（以下「実現損益」という。）（第25項及び第27項参照）は、少数株主損益に含めないことに留意する。

少数株主持分の増減は、このほか、株式の追加取得、一部売却及び時価発行増資等による少数株主持分比率の変動、子会社における支払配当金の発生、連結会社間の債権債務の相殺消去に伴う子会社における貸倒引当金の減額、子会社における未実現損益の消去などによっても生じる。

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

償却資産に係る時価評価による簿価修正額の償却

25. 償却資産の時価評価による簿価修正額は、株式取得日、簡便法適用日又は支配獲得日から対象償却資産の残存耐用年数にわたって、当該資産に適用されている減価償却方法に従って償却しなければならない。

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

26. 評価差額計上の対象となった資産又は負債が売却又は決済により減少して評価差額の全部又は一部が実現した場合、個別損益計算書上は個別貸借対照表上の売却（決済）簿価を基に損益が計上されるが、連結貸借対照表上の売却（決済）簿価は当該資産又は負債の時価評価による簿価修正額のうち売却（決済）部分を含んでいるため、連結手続上は、当該部分の未償却額を個別損益計算書上の損益の修正として処理する。

部分時価評価法による処理

27. 第26項の場合において部分時価評価法によっているときは、時価評価による簿価修正額のうち未償却額は、親会社持分に対応する額のみが子会社の貸借対照表の資産及び負債に計上されている。連結損益計算書上は、売却又は決済された資産・負債に対応する当該未償却額が個別損益計算書上の損益に加減算される〔設例10参照〕。連結損益計算書上の損益は、具体的には以下の算式により計算する。

個別損益計算書上の損益

損益修正額 = 時価評価による簿価修正額のうち未償却額（親会社持分に対応する額）× 売却又は決済割合（= 個別貸借対照表上の売却（決済）簿価 ÷ 同売却（決済）前簿価）

連結損益計算書上の損益 = -

なお、上記算式の は少数株主持分に影響を与えないため、少数株主持分に配分してはならない。

全面時価評価法による処理

28. 第26項の場合において全面時価評価法によっているときは、時価評価による簿価修正額のうち未償却額は、親会社持分と少数株主持分に対応する額が子会社の貸借対照表上の資産及び負債に計上されている。連結手続上は、売却又は決済した資産・負債に対応する当該未償却額を個別損益計算書上の損益に加減算する〔設例10参照〕。連結損益計算書上の損益は、具体的には以下の算式により計算する。

個別損益計算書上の損益

損益修正額 = 時価評価による簿価修正額のうち未償却額（親会社持分及び少数株主持分に対応する額）× 売却又は決済割合（= 個別貸借対照表上の売却（決済）簿価 ÷ 同売却（決済）前簿価）

連結損益計算書上の損益 = -

なお、上記算式の は少数株主持分にも影響を与えるため、上記 を持分比率により親会社持分と少数株主持分に配分しなければならない。

また、子会社が支配獲得時に有していた投資有価証券（その他有価証券評価差額金を計上）をその後売却した場合の処理については、「金融商品会計に関するQ & A」Q75が参考となる。

時価評価による簿価修正額の減少に伴う評価差額の処理

29. 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、資本連結手続上、評価差額を個別貸借対照表の資本に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評価差額を控除しなければならない。

なお、当該控除した金額（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）は、投資と資本の相殺消去において利益剰余金として引き継ぐことになる。

連結調整勘定の償却

30. 連結調整勘定は、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、連結調整勘定の償却に当たっては、借方差額と貸方差額のそれぞれについて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。

なお、連結原則第四の三の2では、連結調整勘定の金額に重要性が乏しい場合には、当該勘定が生じた期の損益として処理することができることとされているが、金額の重要性は、連結調整勘定の発生した都度、かつ、子会社ごとに判断する。

31. 連結調整勘定の償却開始時期は、連結調整勘定が支配獲得日に発生した場合は当該支配獲得日であり、支配獲得後に株式の追加取得により発生した場合は当該追加取得日である。

なお、支配獲得又は追加取得を期中に行ったとしても、これらの日に近い当期首、上期末、下期首又は当期末をもって支配獲得日又は追加取得日とみなすことができる（第7項参照）。したがって、連結調整勘定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〕。また、上期末又は下期首に発生したとみなされる場合には、償却開始は下期首からとなる。

32. 子会社ごとの連結調整勘定の純借方残高（借方残高と貸方残高とを相殺後）について、親会社の個別財務諸表上、子会社株式の簿価を減損処理（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91項、第92項及び第283-2項から第285項に従う処理をいう。）したことにより、減損処理後の簿価が連結上の子会社の資本の親会社持分額と連結調整勘定未償却残高（借方）との合計額を下回った場合には、株式取得時に見込まれた超過収益力等の減少を反映するために、子会社株式の減損処理後の簿価と、連結上の子会社の資本の親会社持分額と連結調整勘定未償却残高（借方）との合計額との差額のうち、連結調整勘定未償却残高（借方）に達するまでの金額について連結調整勘定純借方残高から控除し、連結損益計算書に連結調整勘定償却額として計上しなければならない。

32-2. 子会社株式の取得時に存在した子会社の将来減算一時差異又は税務上の繰越欠損金のうち、将来年度の課税所得の見積りの変更等による繰延税金資産の回収見込額の修正については、企業結合・事業分離等適用指針第73項と同様、以下のように取り扱うものとする。

ア 子会社株式の取得日の属する連結会計年度における修正
連結調整勘定の額を修正する。

イ 子会社株式の取得日の属する連結会計年度の翌年度以降における修正

原則として、損益（法人税等調整額）に計上する。ただし、その修正内容が、明らかに子会社株式の取得日の属する連結会計年度における繰延税金資産の回収見込額の修正と考えられるとき（子会社株式取得日以後1年以内に行われたものに限

る。)は、子会社株式の取得日の属する連結会計年度の連結調整勘定の額を修正する。

連結調整勘定の減損処理

33. 連結調整勘定(純借方残高)は、平成14年8月9日付けで企業会計審議会から公表された「固定資産の減損に係る会計基準」(以下「減損会計基準」という。)の二.8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。

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

部分時価評価法による処理

34. 持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表における資産及び負債の評価は原則として連結子会社の場合と同様に行うとされている。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、持分法適用時に既に関連会社の資産及び負債が部分時価評価法に準ずる方法により評価しているため、評価差額相当額及び連結調整勘定相当額について部分時価評価法によった場合と同一の結果が得られる。したがって、部分時価評価法を連結会計方針として採用している場合には、株式の追加取得により支配獲得を行った時点で、既取得株式につき持分法による投資評価額に含まれる評価差額相当額をそのまま部分時価評価法による評価差額として引き継いだ上で、追加した株式に対応する持分について支配獲得日の時価に基づき評価差額を計上しなければならない。また、持分法による投資評価額に含まれていた連結調整勘定相当額の未償却額は、支配獲得日に計上される連結調整勘定に引き継ぐこととなる〔設例3参照〕。

全面時価評価法による処理

35. 関連会社が株式の段階取得により連結子会社となった場合、全面時価評価法を連結会計方針として採用しているときにも、持分法適用時における評価差額相当額は部分時価評価法に準じて計上しているが、支配獲得時に時価評価をやり直す必要がある。したがって、支配獲得日の時価に基づき改めて評価差額を計上し、それを当該日の持分比率に応じて親会社持分額と少数株主持分額とに按分しなければならない。持分法による投資評価額に含まれていた連結調整勘定相当額の未償却額は、支配獲得日の時価に基づき子会社の資産及び負債の評価替えが行われることから、連結調整勘定の一部として包含されてしまうこととなる〔設例3参照〕。

連結調整勘定相当額の償却

36. 持分法による投資評価額に含まれていた連結調整勘定相当額は、持分法適用開始日から既に償却が行われている。しかしながら、関連会社が連結子会社になった場合、連結調整勘定は、持分法による投資評価額に含まれていた未償却部分と区別せず、支配

獲得日から新たな償却期間にわたり償却する〔設例3参照〕。

子会社株式を追加取得した場合の処理

追加取得持分に係る持分変動の処理と連結調整勘定の計上

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少数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、消去差額を連結調整勘定として処理する。ただし、部分時価評価法による場合には、追加取得持分に対応する評価差額を新たに子会社の資本に計上する。

なお、子会社が評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金など）を計上している場合におけ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。

部分時価評価法による処理

38. 第37項の場合において部分時価評価法によっているときには、追加投資によって減額する少数株主持分には評価差額が計上されていないため、追加取得持分を計算するには、それに対応する評価差額を新たに計上しなければならない。この場合、減額する少数株主持分を追加取得日における少数株主持分の額により計算するとともに、追加取得日における子会社の資産及び負債を当該日の時価により評価して、追加取得持分に対応する評価差額を計算する。したがって、減額する少数株主持分の額と追加取得持分に対応する評価差額の合計額と追加投資額との差額が連結調整勘定となる〔設例4参照〕。これを算式で示せば次のようになる。

$$\text{連結調整勘定} = \text{追加投資額} - (\text{追加取得前の少数株主持分残高} \times \text{追加取得持分比率} + \text{追加取得前の少数株主持分比率} + \text{追加取得日の時価評価額と帳簿価額との差額} \times \text{追加取得持分比率})$$

全面時価評価法による処理

39. 第37項の場合において全面時価評価法によっているときには、少数株主持分にも評価差額が計上されていて、支配獲得後は時価による評価替えを行わないため、追加取得前の少数株主持分のうち追加取得持分に相当する額をそのまま少数株主持分から親会社持分へ振り替える。この場合、増額する追加取得に係る親会社持分額及び減額する少数株主持分額は等しいため、減額する少数株主持分額（＝増額する親会社持分額）と追加投資額との差額が連結調整勘定となる〔設例4参照〕。これを算式で示せば次のようになる。

$$\text{連結調整勘定} = \text{追加投資額} - \text{追加取得前の少数株主持分残高} \times \text{追加取得持分比率} \\ \div \text{追加取得前の少数株主持分比率}$$

追加取得持分に係る連結調整勘定の償却

40. 同一の子会社について支配獲得後に株式の追加取得を行って、株式取得日の異なる連

結調整勘定がある場合、合理的な根拠なく異なる償却期間を設定してはならない。すなわち、追加取得時において償却期間の決定に影響する要因が既取得分の取得時と同様であれば、追加取得分の償却期間は、既取得分の残存償却期間ではなく、既取得分の取得時に決定した償却期間と同一の期間としなければならない。また、既取得分の残存償却期間を追加取得分の償却期間に修正してはならない。

他方、追加取得時に、既取得分の取得時と大きな状況の変化があつて、連結調整勘定の償却期間を改めて合理的に見積もった結果、追加取得分についてより短い償却期間が設定された場合には、既取得分の残存償却期間は追加取得分の償却期間を上限とすべきである。この場合、既取得分の残存償却期間がこの上限を超えなければ従来どおりの償却を行い、上限を超えれば追加取得分の償却期間を既取得分の残存償却期間として償却を行う必要がある。

子会社株式を売却した場合の処理

41．支配獲得後に子会社株式の全部又は一部を売却した場合、連結財務諸表上の売却簿価は、個別財務諸表上の投資の売却簿価ではなく、子会社資本の親会社持分額のうち売却した株式に対応する部分（以下「売却持分」という。）と連結調整勘定未償却額のうち売却した株式に対応する部分との合計額（差引額）となるため、この金額と個別財務諸表上の売却簿価との差額を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処理する。ただし、当該差額のうち、子会社が計上している評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金など）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。

子会社株式を取得した時点では、個別財務諸表上の投資原価は子会社資本の親会社持分額と連結調整勘定との合計額（差引額）と一致している。その後、子会社が計上した損益、連結調整勘定の償却等によりそれらの間に差異が生じることとなり、これが子会社株式を売却した場合の個別財務諸表上の売却損益を修正する要因となる。

連結子会社にとどまっている場合の処理

42．子会社株式の一部を売却したが、当該会社が連結子会社にとどまっている場合、子会社の資本のうち売却持分を親会社持分から減額して少数株主持分を増加させるとともに、売却持分とそれに対応する連結調整勘定未償却額の減少額の合計額と個別貸借対照表上の投資減少額との差額を子会社株式売却損益の修正として処理する。

ただし、当該差額のうち、子会社が計上している評価・換算差額等（その他有価証券評価差額金など）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。

部分時価評価法による処理

43．第42項の場合において部分時価評価法によっているときは、株式の一部売却によって

増額する少数株主持分には評価差額を計上しないため、売却持分に含まれる評価差額を消去する必要があり、それとそれに対応する時価評価による簿価修正額とを相殺消去する。したがって、連結財務諸表上の売却簿価は売却前の金額に基づき算定した以下の項目の加減算額となり、これと個別貸借対照表上の投資減少額との差額のうち、既に連結上損益処理されている部分の子会社株式売却損益の修正として処理する〔設例5参照〕。

資本（第9項の 及び に相当する部分）×売却持分比率 = 増額する少数株主持分

資本（第9項の に相当する部分）×売却持分比率 ÷ 売却前親会社持分比率 = 時価評価による簿価修正額と相殺消去する評価差額

連結調整勘定未償却額 × 売却持分比率 ÷ 売却前親会社持分比率 = 減少する連結調整勘定

全面時価評価法による処理

44．第42項の場合において全面時価評価法によっているときは、株式の一部売却によって減額する売却持分及び増額する少数株主持分のいずれにも評価差額が含まれており、増減額は常に同額となる。したがって、連結財務諸表上の売却簿価は売却前の金額に基づき算定した以下の項目の加減算額となり、これと個別貸借対照表上の投資減少額との差額のうち、既に連結上損益処理されている部分の子会社株式売却損益の修正として処理する〔設例5参照〕。

資本（第9項の 、 及び に相当する部分）×売却持分比率 = 増額する少数株主持分

連結調整勘定未償却額 × 売却持分比率 ÷ 売却前親会社持分比率 = 減少する連結調整勘定

支配を解消して関連会社になった場合の処理

45．連結原則注解17では、持分法を適用する場合でも、資産及び負債の評価並びに連結調整勘定相当額の償却は連結の場合と同様の処理を行うとされている。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に、当該会社に対する支配を解消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。）及び評価・換算差額等並びに連結調整勘定償却累計額の合計額（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。

ただし、売却前の連結財務諸表では投資の修正額は売却前の株式に対応する部分を計上しているため、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のうち、既に連結上損益処理されている部分の子会社株式売却損益の修正として処理する。具体的には、以下の算式によりそれぞれの金額を算定することとする

[設例 6 参照]。

売却前の投資の修正額 = 売却前の取得後利益剰余金（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。）及び評価・換算差額等 ± 連結調整勘定償却累計額

売却後の投資の修正額 = 売却前の投資の修正額 × 売却後親会社持分比率 ÷ 売却前親会社持分比率

支配を解消して関連会社にも該当しなくなった場合の処理

46. 連結原則第四の八の 3 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、残存する当該会社の株式は個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価することとされている。

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）に準じて算定する。

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]。

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

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。

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持分変動差額が生ずることとなる。

48. 親会社の持分比率が増加した場合には、持分比率の増加により新たに連結子会社に該当することとなれば支配獲得に準じて処理し、従来からの連結子会社の持分比率が増加するのであれば追加取得に準じて処理する。この結果、みなし取得価額と資本のうち親会社持分増減額との差額は、連結調整勘定に計上する [設例 8 参照]。

49. 親会社の持分比率が減少した場合には、一部売却に準じて処理する。この結果、個別貸借対照表上のみなし売却簿価と連結貸借対照表上の売却簿価（子会社の資本及び連結調整勘定未償却額のそれぞれの持分減少相当額の合計額）との間に持分変動差額（評価・換算差額等に係る部分を除く。）が生じた場合、連結原則第四の五の 3 では、当該差額は、株式を売却した場合に準じて、損益として処理することが原則とされている [設例 9 参照]。損益として処理した持分変動差額は、特別利益又は特別損失の

区分に、持分変動損益等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

ただし、持分変動差額を連結損益計算書へ計上することで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、持分変動差額は連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、持分変動差額等その内容を示す適当な名称をもって計上することができる。

少数株主持分の特殊な処理

子会社の欠損の処理

50. 子会社の欠損（本報告ではマイナスの利益剰余金を意味する。）の負担について株主間の合意がある場合、欠損を持分比率に応じ少数株主に負担させるのではなく、その合意に基づく額を限度として少数株主に負担させることがある。そのため、連結原則第四の四の2では、当該子会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が当該少数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の持分に負担させ、その後、当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した超過欠損額が利益と相殺されて解消するまで、その後の利益の金額を親会社の持分に加算するものとされている。

子会社が発行し外部株主が保有する優先株式の処理

51. 子会社の資本に計上されている子会社が発行した優先株式のうち外部株主が出資した金額は、連結財務諸表上、少数株主持分に含めなければならない。また、子会社が発行した優先株式の株主に対して、優先的権利としての配当金又は累積的配当金等の支払義務が生じている場合には、支払決議が行われているかどうかにかかわらず、優先配当額のうち外部株主持分額を少数株主利益として連結損益計算書に計上する。

優先株式の株主が議決権を有しない場合、子会社の資本に含まれている優先株式と優先配当額のうち外部株主に帰属する部分をまず少数株主持分へ振り替え、残額を親会社の個別財務諸表に計上されている優先株式残高と相殺消去する。振替及び相殺消去を行った後の子会社の資本のうち少数株主に帰属する額は、普通株式の少数株主持分比率に基づき算定する。

他方、優先株式の株主が議決権を有する場合、連結財務諸表上、子会社の資本のうち少数株主に帰属する金額は、議決権を有する株式の持分比率に基づき、子会社に対する投資と子会社の資本との相殺消去及び少数株主損益への振替によって少数株主持分に計上する。

なお、この場合、当該少数株主に対する優先配当額を含む配当金支払額は少数株主持分の減少として処理することになる。

適用

52. 本報告は、資本連結手続に関する改正後の「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」が適用される連結会計年度から適用する。

52-2. 「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」等の改正について」(平成16年4月6日)におけ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」の改正事項は、次のように適用する。

第30項、第32項及び第33項

減損会計基準及び減損会計適用指針を適用した事業年度から適用することとし、減損会計基準及び減損会計適用指針の適用前の事業年度においては、改正前の第30項、第32項及び第33項を適用するものとする。

上記 以外

平成16年4月6日から適用する。

52-3. 「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18年5月19日)は、会社法(平成17年法律第86号)施行日以後終了する中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表及び連結会計年度に係る連結財務諸表から適用する。

52-4. 「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19年3月29日)は、平成19年3月29日以後終了する連結会計年度から適用する。ただし、平成19年4月1日以後開始する連結会計年度から適用することができる。

結論の背景

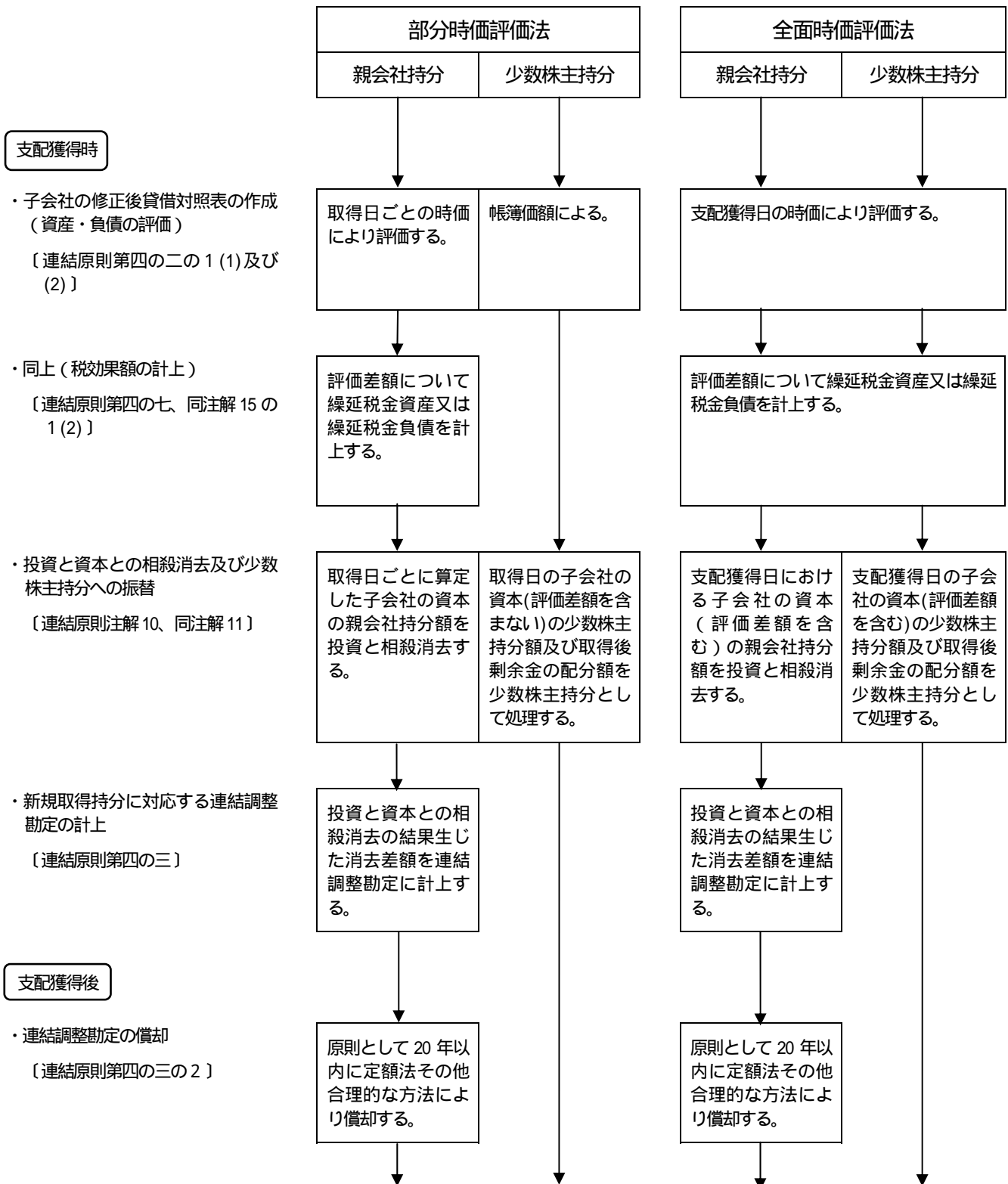
本報告の位置付け

53. 本報告は、平成9年6月6日に改訂された連結原則に基づく実務上の指針を示すことを目的として作成したものである。なお、中間連結財務諸表作成基準第二の一では、中間連結財務諸表は、原則として連結財務諸表の作成に当たって適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成しなければならないとされているため、本報告は年度の連結財務諸表だけでなく中間連結財務諸表にも適用するものとする。

資本連結手続の意義と範囲

54. 連結原則で定める資本連結手続は複雑であり、理解の便宜のためその概要を図で示すと次のとおりである。

資本連結手続の概要



・追加取得時の処理

〔連結原則第四の五の1、同注解12〕

追加取得持分に対応する評価差額を対応する資産・負債に計上する。 追加取得日の時価により算定した追加取得に係る親会社持分(評価差額を含む)を追加投資額と相殺消去する。	追加取得に係る少数株主持分(評価差額を含まない)を少数株主持分から減額する。	支配獲得日の時価により算定した追加取得に係る親会社持分(評価差額を含む)を追加投資額と相殺消去する。	追加取得に係る少数株主持分(評価差額を含む)を少数株主持分から減額する。
---	--	--	--------------------------------------

・追加取得持分に対応する連結調整勘定の計上

〔連結原則第四の五の1〕

追加投資と対応する資本との相殺消去の結果生じた消去差額を連結調整勘定に計上する。	追加投資と対応する資本との相殺消去の結果生じた消去差額を連結調整勘定に計上する。
--	--

・一部売却時の処理(連結継続)

〔連結原則第四の五の2、同注解13の1〕

売却持分(評価差額を含む)と投資減少額との差額を子会社株式売却損益の修正として処理する。 売却持分に含まれる評価差額を対応する資産・負債と相殺消去する。	売却持分(評価差額を含まない)を少数株主持分に増額する。	売却持分(評価差額を含む)と投資減少額との差額を子会社株式売却損益の修正として処理する。	売却持分(評価差額を含む)を少数株主持分に増額する。
---	------------------------------	--	----------------------------

・売却持分に対応する連結調整勘定未償却額の修正

〔連結原則第四の五の2、同注解13の1〕

子会社株式売却損益の修正として処理する。	子会社株式売却損益の修正として処理する。
----------------------	----------------------

・親会社の持分比率が増減した場合の持分変動の処理(子会社の時価発行増資等に伴い親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に生じた差額の取扱い)

〔連結原則第四の五の3、同注解13の2〕

損益として処理する(原則)。 連結剰余金に直接加減する方法も認められる。 変動持分に含まれる評価差額を対応する資産・負債に計上又はそれと相殺消去する。	変動持分(評価差額を含まない)を少数株主持分に増減する。	損益として処理する(原則)。 連結剰余金に直接加減する方法も認められる。	変動持分(評価差額を含む)を少数株主持分に増減する。
---	------------------------------	---	----------------------------

持分比率

54-2. 連結原則では、連結の範囲について、持株数を基に判定する場合には議決権の所有割合によることとされている（第三の一の2参照）。したがって、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）と少数株主持分に帰属する部分（少数株主持分額）についても、議決権を有する株式の持分比率を基に算定するものとした。

ただし、対象子会社が他の会社の議決権の4分の1以上を有する場合において、当該他の会社が対象子会社の株式を有するときは、議決権の行使を制限されている株式があっても、このような相互持合の状況が長期間継続するとは想定されないことから、持分比率の算定に当たっては、当該株式数を発行済株式数及び持株数に含めるものとした。

他方、対象子会社の保有する自己株式については、実際に少数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ことから、対象子会社の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することになる（自己株式適用指針第48項参照）。

また、親会社の他、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会社の持分比率を乗じた株式数を分子に加えて計算し、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）。

子会社の資産及び負債の評価

55. 子会社の資産及び負債の時価評価は改訂前連結原則では義務付けられていなかったが、連結原則によって、他の株主から株式を取得するに当たっては、子会社の資産及び負債について公正な評価額（時価）による評価が義務付けられることとなった。具体的には、主要な貸借対照表項目のうち時価と簿価との乖離が大きいと認められるものについて、市場価格等に基づき時価評価を行うことが必要になる。ただし、この場合に、対象会社の資産及び負債の個々の評価額を算定して株式の取得価額を決定することもあるため、本報告では、対象会社の資産及び負債について株式の売買契約等により取得側と売却側との間で合意された評価額が存在し、かつ、それらに合理性がある場合には、当該金額をもって時価評価額とすることができることとした。

なお、貸借対照表項目によって市場価格が存在するものとそうでないものがあり、また、取得後も継続使用を前提とするか又は売却を前提とするかにより適用すべき時価が異なることもあるため、本報告では、個々の項目についての具体的な時価評価の方法は取り扱わないこととした。

56. 時価評価についての重要性の有無を、評価時点ごとに、かつ個々の貸借対照表項目の時価評価による簿価修正額ごとに判断することとしたのは、これらについて借方に発生するものと貸方に発生するものとを相殺して純額で判断すると、対象となる資産及び負債の実現時点に差が生じた場合、各実現年度の損益に大きな影響を及ぼすことに

なるからである。

57. 部分時価評価法の「部分」というのは、子会社の資産及び負債の時価評価に当たり、親会社持分についてのみ時価評価による簿価修正額の計上を行うという意味であり、少数株主持分については評価差額の計上は行われぬ。これに対し、全面時価評価法の「全面」というのは、親会社持分のみならず少数株主持分についても時価評価による簿価修正額の計上を行うという意味である。したがって、部分時価評価法では、資産及び負債のうち親会社持分額についてのみ時価で計上され、全面時価評価法では、連結子会社に属する資産及び負債について時価が付されることとなる。

なお、資産及び負債の時価評価の結果生じた評価差額は、個別貸借対照表の資本に計上されても投資と資本との相殺消去により消去され、又は少数株主持分へ振り替えられて連結貸借対照表の資本には計上されない。

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少数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少数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. 子会社の資産及び負債について時価評価を行うに当たって、部分時価評価法を適用するか、又は全面時価評価法を適用するかにより、連結財務諸表の財政状態及び経営成績に重要な差異が生じることがある。したがって、子会社ごとに、これらの方法を任意に選択・適用することを認めれば、年度間や会社間の財務比較が困難となり、連結財務諸表として有用な情報を提供できないこととなりかねない。そこで、部分時価評価法と全面時価評価法のいずれを選択するかについては、親会社が連結会計方針としてあらかじめ決定しておくべきであり、子会社ごとに異なる方法を適用することは認められないこととした。また、子会社について正当な理由により従来と異なる評価方法を適用する場合には、連結会計方針を変更してすべての子会社について評価方法の変更を行わなければならないこととした。

評価方法の変更後の少数株主持分に対応する評価差額の計上については、変更時点の少数株主持分残高を変更後の方法に準拠させるための修正を行う必要がある。

ただし、この場合、時価評価額まで変更することとなると、結果として、連結調整勘定の金額が修正され、場合によっては連結財務諸表上、損益に重大な影響を及ぼすこともあり得る。このため、変更時点における時価により評価をやり直してはならないこととした。

支配を獲得した場合の処理

60. (削除)

61. 連結調整勘定の発生原因は、それが借方に生じる場合と貸方に生じる場合とでは異なる

り、その結果として、償却期間と償却方法を決定するために考慮すべき要因も同じではないと考えられるため、これらを相殺して処理してはならないこととした。

なお、一回の株式取得において生じた連結調整勘定について、子会社の複数の事業又は部門に応じた評価に差が生じて、借方要因と貸方要因とが混在していることがある。この場合に、株式の売買契約等により合意された合理的な評価額に基づき容易に原因分析ができる場合には、連結調整勘定を借方差額と貸方差額とに分解して処理することが望ましい。

62. 借方の連結調整勘定（のれん）は、一般に超過収益力の対価と考えられているため、その効果の発現する期間とは、その取得原価が子会社の将来の純利益により回収し得ると予測される期間である。「しかし、実務上、特に長期的視野に立って投資が行われている場合には、通常、その効果の発現する期間の見積りは困難であり、償却期間が長期化するおそれがある。」（連結意見書第二部の二の6(2)）として、原則として計上後20年以内という償却期間が設けられた。

63. 貸方の連結調整勘定（負ののれん）の発生原因には各種のものがあ（第22項参照）、それぞれの効果の発現する期間には差異がある。貸方の連結調整勘定が子会社に将来にわたって期待した純利益が見込めないか、又は純損失が発生するという予測により生じた場合は、その効果の発現する期間とはそれらの見積り期間である。しかし、そのような要因がない場合の貸方の連結調整勘定の発生原因は、子会社の資産（負債）を時価未満（超）の価額で取得（引受）したことによるものであると解されるため、償却資産に係る連結調整勘定についてはその償却期間にわたり、それ以外の資産又は負債に係る連結調整勘定についてはそれらの回収又は支払時に効果が発現すると考えられる。

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。

(借方)	建	物	100	/	(貸方)	評	価	差	額	100
------	---	---	-----	---	------	---	---	---	---	-----

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。

(借方) 減価償却費 5 / (貸方) 建物 5

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。

(借方) 建物 95 / (貸方) 評価差額 95

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。

(借方) 資本金	xxx	(貸方) 子会社株式	xxx
繰越利益剰余金	xxx	少数株主持分	xxx
評価差額	95		
利益剰余金	5		
期首残高 (減価償却費)			

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。

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

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り、持分法適用会社が関連会社の場合、連結会計方針として部分時価評価法と全面時価評価法のいずれの方法が採用されていても、部分時価評価法に準じて評価が行われる。

したがって、連結会計方針として部分時価評価法を採用している場合には、関連会社が連結子会社となっても、持分法による投資評価額に含まれている評価差額相当額及び連結調整勘定相当額の残高をそれぞれ評価差額及び連結調整勘定の一部として引き継ぐ処理を行う。

しかしながら、連結会計方針として全面時価評価法を採用している場合には、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評価差額相当額及び連結調整勘定相当額の引継ぎについて、次の二つの考え方がある。

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相当額及び連結調整勘定相当額の残高を修正し、評価差額及び連結調整勘定に引き継ぐ考え方である。

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相当額及び連結調整勘定相当額の残高を、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連結調整勘定にそれぞれ包含してしまう考え方である。

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。

なお、支配獲得後の連結調整勘定相当額の償却については、持分法による投資評価額に含まれている連結調整勘定相当額の未償却額は支配獲得日に計上されたものとみなし、追加取得により生じた連結調整勘定と合算（部分時価評価法）又は支配獲得により生じた連結調整勘定に包含（全面時価評価法）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。

66. 持分法適用会社が非連結子会社の場合、持分法適用時における時価評価の方法は連結子会社と同一の方法を採用すべきであるため、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連結調整勘定をそのまま引き継ぐ処理を行う。ただし、全面時価評価法を採用している場合には、持分比率を基に少数株主持分に対応する評価差額の追加計上を行う必要がある。

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

67. 連結意見書第二部の二の5(2) 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ずる。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ずるものである。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、子会社へ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、親会社への増減資によらないこのような差額は、連結剰余金を構成することになる。」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、連結剰余金に直接加減することができる」としている。

68. 子会社（又は関連会社）の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合、持分比率が増加するか又は減少するかのいずれかにより、当該持分変動差額の処理が異なってくる。

持分比率が増加する場合、支配獲得又は追加取得に準じた処理を行うこととしたため、持分変動差額は連結調整勘定として計上し、その後、連結調整勘定の償却を通じて損益へ計上することとなる。

これに対し、持分比率が減少する場合には、投資と資本との相殺消去は投資の一部売却に準じて処理することとしたため、持分変動差額を連結上のみなし売却差額として損益等に計上することとなる。

少数株主持分の特殊な処理

69. 株式会社の株主は株主有限責任の原則により出資額を限度とする責任を負えばよいこととなっているが、親会社は子会社の債権者に対して、保証債務等の契約に基づく責任を負う場合が多いだけでなく、親会社の経営責任や信用保持のための経営判断等から当該子会社の債務の肩代わりなどを行う可能性も高い。このような場合、通常、少数株主の負担すべき額は少数株主の出資額に限定される。しかしながら、特定の少数株主と親会社又は他の株主や債権者との間で子会社の債務の引受けなど、出資を超えた少数株主による負担が合意されている場合がある。このような場合には、当該負担額まで少数株主持分に欠損の負担を行わせ、それを超える欠損額はその後子会社に利益が計上され、超過欠損額が相殺されるまで親会社が負担するものとしている。
70. 優先株式の内容は様々であり、一般に、優先株式の株主は議決権を有しない代わりに配当又は累積的配当を受ける優先権、残余財産の分配に関する優先権を有する 경우가多いが、株主が議決権を有する場合もある。

優先株式の株主が議決権を有するか否かにかかわらず、その株主のうち外部株主は少数株主に属するため、子会社の資本のうち外部株主持分は少数株主持分に計上するものとした。具体的には、子会社が発行した優先株式のうち外部株主の出資による金額は親会社に帰属するものではないため、連結財務諸表上、少数株主持分に含めなければならないこととした。優先株式の株主が議決権を有しない場合、優先株式と優先配当額を除く子会社の資本のうち外部株主に帰属する額を、普通株式の持分比率に基づき算定し、少数株主持分に計上するものとした。他方、優先株式の株主が普通株式と同等の財産分配権を持ち、かつ、議決権も有する場合には、優先株式を含む子会社の資本のうち少数株主（外部株主）に帰属する額を、議決権株式の持分比率に基づき算定し、少数株主持分に計上するものとした。