

## 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」の改正について

平成18年5月19日  
日本公認会計士協会

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」（平成11年3月17日公表、平成16年4月6日最終改正）を次のように改正する。

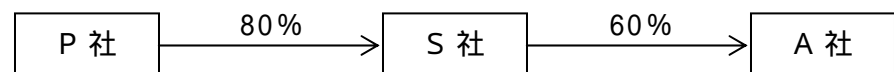
新	旧
<p>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続</p> <p>2. 子会社の判定基準として、連結意見書では支配力基準が採用されており（第二部の2の1の(1)）、財務諸表等規則は、親会社及び子会社を以下のように定義している（第8条第3項）。</p> <p>「親会社」とは、他の会社等（会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している会社をいい、「子会社」とは、当該他の会社等をいう。」</p> <p>上記の場合、子会社の資本の親会社持分額は、以下の算式により計算する。<u>なお、説明の便宜上、子会社の資本（報告第7号第9項参照）を構成するその他資本剰余金及び評価・換算差額等はないものとする。</u></p> <p style="text-align: center;">子会社の資本の親会社持分額 = 子会社の資本 × 子会社株式の親会社持分比率</p> <p>また、子会社の範囲に関して財務諸表等規則では、「親会社及び子会社又は子会社が、他の会社等の意思決定機関を支配している場合における当該他の会社等も、その親会社の子会社とみなす。」（第8条第3項）と定めており、直接的な支配のみならず、間接的に支配が及んでいる場合も連結の対象としている。</p> <p>子会社又は親会社と子会社を通じて間接的に支配している会社等（以下「孫会社等」という。）の資本の親会社持分額は、資本金及び資本準備金並びに子会社による株式取得日又は支配獲得日の利益剰余金（以下説明の便宜上「資本金等」という。）と、子会社による株式取得日又は支配獲得日以降に生じた利益剰余金（以下説明の便宜上「利益剰余金」という。）について、それぞれ以下の算式により計算する。</p> <p>孫会社等の資本の親会社持分額（資本金等） = 孫会社等の資本金等 × （孫会社等株式の親会社持分比率 + 孫会社等株式の子会社持分比率）</p> <p>孫会社等の資本の親会社持分額（利益剰余金） = 孫会社等の利益剰余金 × （孫会社等株式の親会社持分比率 + 孫会社等株式の子会社持分比率 × 子会社株式の親会社持分比率）</p> <p>親会社が支配を獲得した子会社を通じて孫会社等に当たる会社が連結子会社となった場合には、資本連結手続上、上記の算式及び を用いて孫会社等の資本を親会社持分額と少数株主持分額とに按分した上で、前者を孫会社等に対する投資（親会社による投資と子会社による投資の合計額）と相殺消去し、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、後者を少数株主持分へ振り替えることとなる。</p>	<p>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続</p> <p>2. 子会社の判定基準として、連結意見書では支配力基準が採用されており（第二部の2の1の(1)）、財務諸表等規則は、親会社及び子会社を以下のように定義している（第8条第3項）。</p> <p>「親会社」とは、他の会社等（会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している会社をいい、「子会社」とは、当該他の会社等をいう。」</p> <p>上記の場合、子会社の資本の親会社持分額は、以下の算式により計算する。</p> <p style="text-align: center;">子会社の資本の親会社持分額 = 子会社の資本 × 子会社株式の親会社持分比率</p> <p>また、子会社の範囲に関して財務諸表等規則では、「親会社及び子会社又は子会社が、他の会社等の意思決定機関を支配している場合における当該他の会社等も、その親会社の子会社とみなす。」（第8条第3項）と定めており、直接的な支配のみならず、間接的に支配が及んでいる場合も連結の対象としている。</p> <p>子会社又は親会社と子会社を通じて間接的に支配している会社等（以下「孫会社等」という。）の資本の親会社持分額は、資本金及び資本準備金並びに子会社による株式取得日又は支配獲得日の剰余金（以下説明の便宜上「資本金等」という。）と、子会社による株式取得日又は支配獲得日以降に生じた剰余金（以下説明の便宜上「剰余金」という。）について、それぞれ以下の算式により計算する。</p> <p>孫会社等の資本の親会社持分額（資本金等） = 孫会社等の資本金等 × （孫会社等株式の親会社持分比率 + 孫会社等株式の子会社持分比率）</p> <p>孫会社等の資本の親会社持分額（剰余金） = 孫会社等の剰余金 × （孫会社等株式の親会社持分比率 + 孫会社等株式の子会社持分比率 × 子会社株式の親会社持分比率）</p> <p>親会社が支配を獲得した子会社を通じて孫会社等に当たる会社が連結子会社となった場合には、資本連結手続上、上記の算式及び を用いて孫会社等の資本を親会社持分額と少数株主持分額とに按分した上で、前者を孫会社等に対する投資（親会社による投資と子会社による投資の合計額）と相殺消去し、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、後者を少数株主持分へ振り替えることとなる。</p>

新

連結子会社を通じた間接所有の場合の処理

3. 連結子会社を通じた間接所有の形態は、基本的に以下の2つのパターンに区分される。

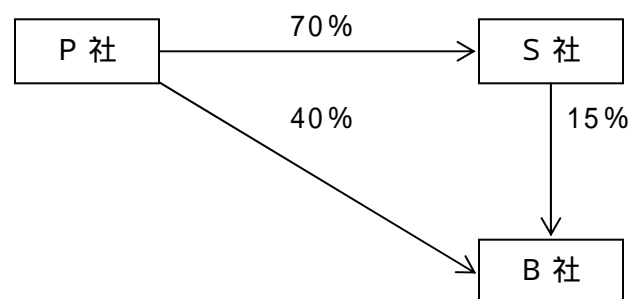
< 間接所有のみ >



(注) P社とS社の関係は、P社がS社の株式を50%超直接所有しているため、S社はP社の直接所有の子会社である。また、A社は、S社を通じてP社によって支配されている関係にあるから、A社はP社にとって孫会社であり、かつ、P社にとって間接所有の子会社となる。

第2項で述べたように、間接所有の場合においても連結持分額の計算には直接所有の場合と同じく持分比率を用いるが、利益剰余金の帰属額を示す実質持分額の計算は、持分比率の積数を用いて行うこととなる(算式)。したがって、< 間接所有のみ > の場合、P社がS社株式を所有していることに伴う、A社の利益剰余金に対するP社の実質的な持分比率は48% (60% × 80%) となる。この結果、A社の利益剰余金のうち40% (100% - 60%) はA社の少数株主に帰属し、12% (60% × S社の少数株主持分20%) がS社の少数株主に帰属することとなる。

< 直接所有 + 間接所有 >



(注) B社はP社が株式を40%直接所有するとともに、P社の子会社であるS社が株式の15%を間接所有しているため、P社とS社とによる支配関係を1つの単位とみれば、B社はP社にとって合計で議決権の55%を所有する子会社となる。

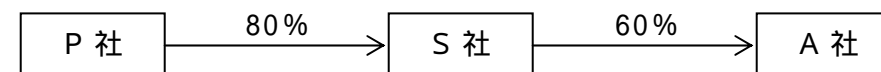
< 直接所有 + 間接所有 > の場合、B社の利益剰余金に対するP社の実質的な持分比率は50.5% (40% + 15% × 70%) となる。この結果、B社の利益剰余金のうち49.5% (100% - 50.5%) が少数株主に帰属するが、45% (100% - 40% - 15%) はB社の少数株主に帰属し、残りの4.5% (15% × S社の少数株主持分30%) がS社の少数株主に帰属することとなる [設例1参照]。

旧

連結子会社を通じた間接所有の場合の処理

3. 連結子会社を通じた間接所有の形態は、基本的に以下の2つのパターンに区分される。

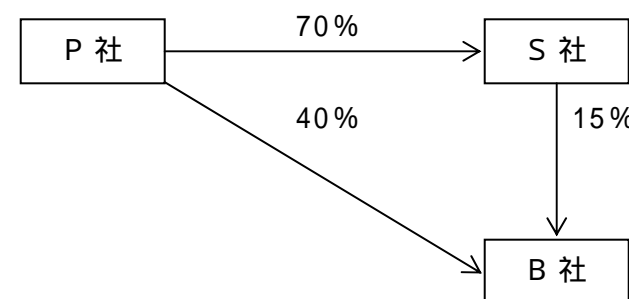
< 間接所有のみ >



(注) P社とS社の関係は、P社がS社の株式を50%超直接所有しているため、S社はP社の直接所有の子会社である。また、A社は、S社を通じてP社によって支配されている関係にあるから、A社はP社にとって孫会社であり、かつ、P社にとって間接所有の子会社となる。

第2項で述べたように、間接所有の場合においても連結持分額の計算には直接所有の場合と同じく持分比率を用いるが、剰余金の帰属額を示す実質持分額の計算は、持分比率の積数を用いて行うこととなる(算式)。したがって、< 間接所有のみ > の場合、P社がS社株式を所有していることに伴う、A社の剰余金に対するP社の実質的な持分比率は48% (60% × 80%) となる。この結果、A社の剰余金のうち40% (100% - 60%) はA社の少数株主に帰属し、12% (60% × S社の少数株主持分20%) がS社の少数株主に帰属することとなる。

< 直接所有 + 間接所有 >



(注) B社はP社が株式を40%直接所有するとともに、P社の子会社であるS社が株式の15%を間接所有しているため、P社とS社とによる支配関係を1つの単位とみれば、B社はP社にとって合計で議決権の55%を所有する子会社となる。

< 直接所有 + 間接所有 > の場合、B社の剰余金に対するP社の実質的な持分比率は50.5% (40% + 15% × 70%) となる。この結果、B社の剰余金のうち49.5% (100% - 50.5%) が少数株主に帰属するが、45% (100% - 40% - 15%) はB社の少数株主に帰属し、残りの4.5% (15% × S社の少数株主持分30%) がS社の少数株主に帰属することとなる [設例1参照]。

新

複数の子会社による株式の相互持合の場合の処理

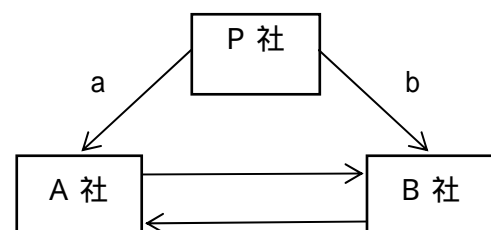
5. 資本連結手続上、一方の子会社の連結持分額を決定するためには他方の子会社の連結持分額が確定していなければならないが、複数の子会社による株式の相互持合が行われている場合、各子会社の資本のうち利益剰余金については、一方の連結持分額の変動は必ず他方の連結持分額の変動をもたらすという循環的な関係にある。このように利益剰余金の連結持分額の決定において両者が相互に依存する関係にある場合には、第2項で示した算式をそのまま用いることができないため、子会社間の株式の相互持合による連結持分額の循環的な影響を収斂させるための調整を行って実質的な連結持分額を計算し、資本連結手続の処理を行うことが必要となる。

子会社による株式の相互持合の場合の原則法による処理

(利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

6. 子会社が2社間で株式を相互に持ち合っている場合、利益剰余金については連立方程式を用いて両社の実質的な持分額を計算し、資本連結手続の処理を行う。

例えば、A社、B社の2社があって、これらの2社が株式を相互に持ち合っているとす (a、b、及び x は、それぞれ持分比率を表す記号である。)。そこにP社がA社及びB社株式を取得して、両社の支配を獲得したとする。



上記の場合、A社、B社の個別財務諸表に計上された利益剰余金をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>とすれば、それぞれに帰属する実質的な利益剰余金A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>は、A、B2社間の株式の相互持合を調整して、それぞれ以下の連立方程式によって表すことができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 x$$

$$B_1 = B_0 + A_1 x$$

この連立方程式を解くと、

$$A_1 = \frac{A_0 + B_0 x}{1 - x}$$

$$B_1 = \frac{B_0 + A_0 x}{1 - x}$$

となり、これより、P社のA社及びB社株式取得時におけるA社、B社の利益剰余金に対する直接持分と間接持分(相互持合部分)とを合計した実質的な連結持分額はそれぞれ次のようになる。

$$A_1 x a = \frac{A_0 x a}{1 - x} + \frac{B_0 x x a}{1 - x}$$

$$B_1 x b = \frac{B_0 x b}{1 - x} + \frac{A_0 x x b}{1 - x}$$

算式 の右辺のうち、左側はP社がA社株式を直接所有していることに伴うA社利益剰余金の持分額であり、右側はA社株式の所有を通じてB社株式を間接的に所有していることに伴うB社利益剰余金の持分額である。同様に、算式 の右辺の左側はP社がB社株式を直接所有していることに伴うB社利益剰余金の持分額であり、右側はB社株式の所有を通じてA社株式を間接的に所有していることに伴うA社利益剰余金の持分額である。

旧

複数の子会社による株式の相互持合の場合の処理

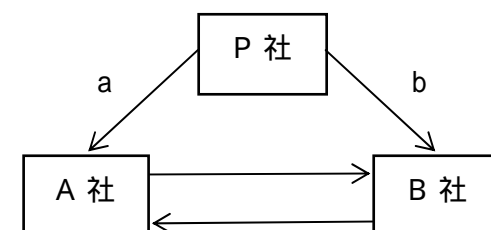
5. 資本連結手続上、一方の子会社の連結持分額を決定するためには他方の子会社の連結持分額が確定していなければならないが、複数の子会社による株式の相互持合が行われている場合、各子会社の資本のうち剰余金については、一方の連結持分額の変動は必ず他方の連結持分額の変動をもたらすという循環的な関係にある。このように剰余金の連結持分額の決定において両者が相互に依存する関係にある場合には、第2項で示した算式をそのまま用いることができないため、子会社間の株式の相互持合による連結持分額の循環的な影響を収斂させるための調整を行って実質的な連結持分額を計算し、資本連結手続の処理を行うことが必要となる。

子会社による株式の相互持合の場合の原則法による処理

(剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

6. 子会社が2社間で株式を相互に持ち合っている場合、剰余金については連立方程式を用いて両社の実質的な持分額を計算し、資本連結手続の処理を行う。

例えば、A社、B社の2社があって、これらの2社が株式を相互に持ち合っているとす (a、b、及び x は、それぞれ持分比率を表す記号である。)。そこにP社がA社及びB社株式を取得して、両社の支配を獲得したとする。



上記の場合、A社、B社の個別財務諸表に計上された剰余金をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>とすれば、それぞれに帰属する実質的な剰余金A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>は、A、B2社間の株式の相互持合を調整して、それぞれ以下の連立方程式によって表すことができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 x$$

$$B_1 = B_0 + A_1 x$$

この連立方程式を解くと、

$$A_1 = \frac{A_0 + B_0 x}{1 - x}$$

$$B_1 = \frac{B_0 + A_0 x}{1 - x}$$

となり、これより、P社のA社及びB社株式取得時におけるA社、B社の剰余金に対する直接持分と間接持分(相互持合部分)とを合計した実質的な連結持分額はそれぞれ次のようになる。

$$A_1 x a = \frac{A_0 x a}{1 - x} + \frac{B_0 x x a}{1 - x}$$

$$B_1 x b = \frac{B_0 x b}{1 - x} + \frac{A_0 x x b}{1 - x}$$

算式 の右辺のうち、左側はP社がA社株式を直接所有していることに伴うA社剰余金の持分額であり、右側はA社株式の所有を通じてB社株式を間接的に所有していることに伴うB社剰余金の持分額である。同様に、算式 の右辺の左側はP社がB社株式を直接所有していることに伴うB社剰余金の持分額であり、右側はB社株式の所有を通じてA社株式を間接的に所有していることに伴うA社剰余金の持分額である。

新

このように、A社の利益剰余金とB社の利益剰余金が、それぞれ間接所有（相互持合）を通じて、さらにA社に帰属する部分とB社に帰属する部分とに分割されることとなる。これは少数株主持分額についても同様である。

そこで、実際には以下のようなマトリクスを使ってそれぞれの子会社の利益剰余金を親会社の直接持分額及び間接持分額、少数株主持分のうちの各子会社帰属部分に区分して資本連結手続の処理を行う〔設例3のケース1及びケース2参照〕。

	A社利益剰余金	B社利益剰余金
A社株式所有に係るP社持分額	(1) P社直接持分額	(5) P社間接持分額
B社株式所有に係るP社持分額	(2) P社間接持分額	(6) P社直接持分額
A社外部株主持分額	(3) 外部株主直接持分額	(7) 外部株主間接持分額
B社外部株主持分額	(4) 外部株主間接持分額	(8) 外部株主直接持分額

具体的には、A社株式（投資）と相殺消去し、又はA社少数株主持分に振り替えるべきA社に帰属する利益剰余金は、

- (1) A社利益剰余金のP社直接持分額
- (5) B社利益剰余金のP社間接持分額
- (3) A社利益剰余金のA社外部株主直接持分額
- (7) B社利益剰余金のA社外部株主間接持分額

の合計額となり、B社株式（投資）と相殺消去し、又はB社少数株主持分に振り替えるべきB社に帰属する利益剰余金は、

- (6) B社利益剰余金のP社直接持分額
- (2) A社利益剰余金のP社間接持分額
- (8) B社利益剰余金のB社外部株主直接持分額
- (4) A社利益剰余金のB社外部株主間接持分額

の合計額となる。

旧

このように、A社の剰余金とB社の剰余金が、それぞれ間接所有（相互持合）を通じて、さらにA社に帰属する部分とB社に帰属する部分とに分割されることとなる。これは少数株主持分額についても同様である。

そこで、実際には以下のようなマトリクスを使ってそれぞれの子会社の剰余金を親会社の直接持分額及び間接持分額、少数株主持分のうちの各子会社帰属部分に区分して資本連結手続の処理を行う〔設例3のケース1及びケース2参照〕。

	A社剰余金	B社剰余金
A社株式所有に係るP社持分額	(1) P社直接持分額	(5) P社間接持分額
B社株式所有に係るP社持分額	(2) P社間接持分額	(6) P社直接持分額
A社外部株主持分額	(3) 外部株主直接持分額	(7) 外部株主間接持分額
B社外部株主持分額	(4) 外部株主間接持分額	(8) 外部株主直接持分額

具体的には、A社株式（投資）と相殺消去し、又はA社少数株主持分に振り替えるべきA社に帰属する剰余金は、

- (1) A社剰余金のP社直接持分額
- (5) B社剰余金のP社間接持分額
- (3) A社剰余金のA社外部株主直接持分額
- (7) B社剰余金のA社外部株主間接持分額

の合計額となり、B社株式（投資）と相殺消去し、又はB社少数株主持分に振り替えるべきB社に帰属する剰余金は、

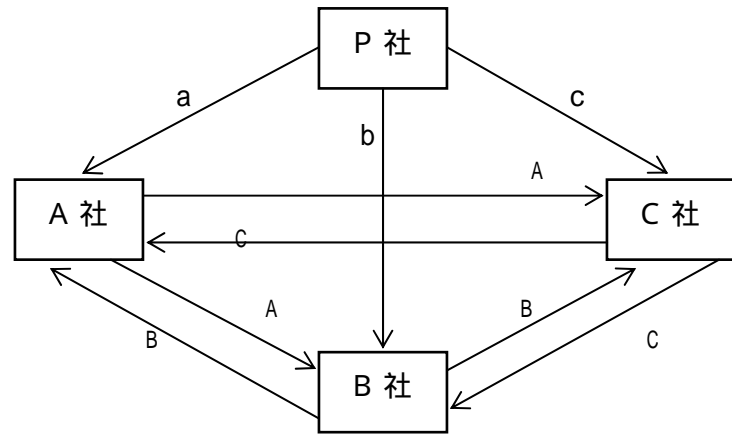
- (6) B社剰余金のP社直接持分額
- (2) A社剰余金のP社間接持分額
- (8) B社剰余金のB社外部株主直接持分額
- (4) A社剰余金のB社外部株主間接持分額

の合計額となる。

新

7. 3社以上の子会社による株式の相互持合が行われている場合における、利益剰余金の連結持分額の計算方法と処理方法も、基本的な考え方は子会社2社間の株式の相互持合の場合と同じである。

例えば、A社、B社、C社の3社があって、これらの3社が株式を相互に持ち合っているとす。そこにP社がA社、B社及びC社株式を獲得して、それらの会社の支配を獲得したとする。



上記の場合、A社、B社、C社の個別財務諸表に計上された利益剰余金をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>とすれば、A、B、C3社の実質的な持分額A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>、C<sub>1</sub>は、それぞれ以下の連立方程式によって表すことができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 \times A + C_1 \times A$$

$$B_1 = B_0 + A_1 \times B + C_1 \times B$$

$$C_1 = C_0 + A_1 \times C + B_1 \times C$$

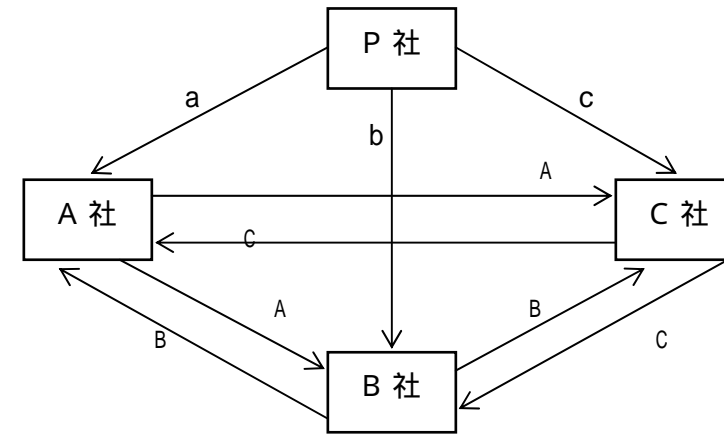
以下この連立方程式を解き、2社間の株式の相互持合の場合に準じて、利益剰余金の実質的な親会社持分額と少数株主持分額とを決定した上で資本連結手続の処理を行わなければならない。

また、4社以上(n社とする。)の子会社による株式の相互持合が行われている場合にも、上記で示した計算式をn社にまで拡張すれば、実質的な連結持分額の計算を行うことができる。

旧

7. 3社以上の子会社による株式の相互持合が行われている場合における、剰余金の連結持分額の計算方法と処理方法も、基本的な考え方は子会社2社間の株式の相互持合の場合と同じである。

例えば、A社、B社、C社の3社があって、これらの3社が株式を相互に持ち合っているとす。そこにP社がA社、B社及びC社株式を獲得して、それらの会社の支配を獲得したとする。



上記の場合、A社、B社、C社の個別財務諸表に計上された剰余金をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>とすれば、A、B、C3社の実質的な持分額A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>、C<sub>1</sub>は、それぞれ以下の連立方程式によって表すことができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 \times A + C_1 \times A$$

$$B_1 = B_0 + A_1 \times B + C_1 \times B$$

$$C_1 = C_0 + A_1 \times C + B_1 \times C$$

以下この連立方程式を解き、2社間の株式の相互持合の場合に準じて、剰余金の実質的な親会社持分額と少数株主持分額とを決定した上で資本連結手続の処理を行わなければならない。

また、4社以上(n社とする。)の子会社による株式の相互持合が行われている場合にも、上記で示した計算式をn社にまで拡張すれば、実質的な連結持分額の計算を行うことができる。

新	旧
<p>子会社による株式の相互持合の場合の簡便法による処理 (利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)</p> <p>8. 第6項の原則法のように各子会社の個別財務諸表に計上された利益剰余金に対する親会社の直接持分額と間接持分額とを区分して利益剰余金の実質的な帰属額を計算すると、子会社の数が多い場合には計算が複雑となるため、株式の相互持合を行っている子会社の利益剰余金及び当期純損益の合計が連結上の利益剰余金及び当期純損益と比較して重要性がない場合には、原則法に代えて、各子会社の個別財務諸表に計上された利益剰余金に対する直接持分額と間接持分額とを区分せず、利益剰余金に実質持分比率を乗じて簡便的に実質的な連結持分額を計算し、資本連結手続の処理を行うこともできる。</p> <p>具体的には、第6項の子会社2社による株式の相互持合の場合、算式及びより親会社持分額の合計P1は、次のようになる。</p> $P1 = A1 \times a + B1 \times b$ <p>この方程式を解いて、A社とB社の個別財務諸表における利益剰余金A0及びB0に対するP社の実質的な連結持分額の計算式を求めると、次のようになる。</p> $P1 = A0 \times \frac{a + xb}{1 - x} + B0 \times \frac{b + xa}{1 - x}$ <p>この方法によっても、親会社持分額の合計P1は、第6項の原則法と同額となるが、A社及びB社のそれぞれの利益剰余金に対する親会社及び少数株主の連結持分額として計算される金額が異なることとなる。</p> <p>具体的には、ここで得られた右辺の中の左側をA0に対するP社のA社株式所有に伴う実質的な連結持分額(第6項のマトリクス表で示せば(1)と(2)の合計額)、その右側をB0に対するP社のB社株式所有に伴う実質的な連結持分額(同じく(5)と(6)の合計額)とみなし、それぞれについてA0及びB0との差額をA社の少数株主持分額(同じく(3)と(4)の合計額)及びB社の少数株主持分額(同じく(7)と(8)の合計額)として処理する[設例3のケース1及びケース2参照]。</p> <p>この処理方法は、3社以上の子会社による株式の相互持合の場合にも認められる[設例4のケース1参照]。</p>	<p>子会社による株式の相互持合の場合の簡便法による処理 (剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)</p> <p>8. 第6項の原則法のように各子会社の個別財務諸表に計上された剰余金に対する親会社の直接持分額と間接持分額とを区分して剰余金の実質的な帰属額を計算すると、子会社の数が多い場合には計算が複雑となるため、株式の相互持合を行っている子会社の未処分利益及び当期損益の合計が連結剰余金及び連結当期純損益と比較して重要性がない場合には、原則法に代えて、各子会社の個別財務諸表に計上された剰余金に対する直接持分額と間接持分額とを区分せず、剰余金に実質持分比率を乗じて簡便的に実質的な連結持分額を計算し、資本連結手続の処理を行うこともできる。</p> <p>具体的には、第6項の子会社2社による株式の相互持合の場合、算式及びより親会社持分額の合計P1は、次のようになる。</p> $P1 = A1 \times a + B1 \times b$ <p>この方程式を解いて、A社とB社の個別財務諸表における剰余金A0及びB0に対するP社の実質的な連結持分額の計算式を求めると、次のようになる。</p> $P1 = A0 \times \frac{a + xb}{1 - x} + B0 \times \frac{b + xa}{1 - x}$ <p>この方法によっても、親会社持分額の合計P1は、第6項の原則法と同額となるが、A社及びB社のそれぞれの剰余金に対する親会社及び少数株主の連結持分額として計算される金額が異なることとなる。</p> <p>具体的には、ここで得られた右辺の中の左側をA0に対するP社のA社株式所有に伴う実質的な連結持分額(第6項のマトリクス表で示せば(1)と(2)の合計額)、その右側をB0に対するP社のB社株式所有に伴う実質的な連結持分額(同じく(5)と(6)の合計額)とみなし、それぞれについてA0及びB0との差額をA社の少数株主持分額(同じく(3)と(4)の合計額)及びB社の少数株主持分額(同じく(7)と(8)の合計額)として処理する[設例3のケース1及びケース2参照]。</p> <p>この処理方法は、3社以上の子会社による株式の相互持合の場合にも認められる[設例4のケース1参照]。</p>
<p>(株式の相互持合を無視して計算する方法)</p> <p>9. 多数の子会社間で株式の相互持合が行われている場合、株式の相互持合を調整するために連立方程式を用いると計算が複雑となる上、一部の会社の利益剰余金及び当該会社に対する持分比率が変動すると株式の相互持合を行っているすべての会社の連結持分額に影響することから、直接的には全く関連のない子会社に持分変動が生じてしまう。また、株式の相互持合に関するタイムリーなデータの入手が実務上難しいことがある。</p> <p>そこで、株式の相互持合を行っている子会社の利益剰余金及び当期純損益の合計が連結上の利益剰余金及び当期純損益と比較して重要性がない場合には、第6項の原則法又は第8項の簡便法に代えて、各子会社ごとに、親会社の直接所有に係る持分比率と外部株主の持分比率との割合で利益剰余金の実質的な連結持分額を算定する方法も認めることとする[設例3のケース1及びケース2並びに設例4のケース2参照]。</p>	<p>(株式の相互持合を無視して計算する方法)</p> <p>9. 多数の子会社間で株式の相互持合が行われている場合、株式の相互持合を調整するために連立方程式を用いると計算が複雑となる上、一部の会社の剰余金及び当該会社に対する持分比率が変動すると株式の相互持合を行っているすべての会社の連結持分額に影響することから、直接的には全く関連のない子会社に持分変動が生じてしまう。また、株式の相互持合に関するタイムリーなデータの入手が実務上難しいことがある。</p> <p>そこで、株式の相互持合を行っている子会社の未処分利益及び当期損益の合計が連結剰余金及び連結当期純損益と比較して重要性がない場合には、第6項の原則法又は第8項の簡便法に代えて、各子会社ごとに、親会社の直接所有に係る持分比率と外部株主の持分比率との割合で剰余金の実質的な連結持分額を算定する方法も認めることとする[設例3のケース1及びケース2並びに設例4のケース2参照]。</p>
<p>間接所有会社に債務超過会社がある場合の処理</p> <p>10. 連結原則第四の四の2で、「子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割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なければならない。」とされているため、債務超過会社(本報告では純資産がマイナスの会社を意味する。)の欠損金(本報告ではマイナスの利益剰余金を意味する。)の負担額の計算は持分比率に基づくのではなく、出資を超えた少数株主による負担について何らかの合意があれば当該負担額まで少数株主に負担させ、何も合意がなけ</p>	<p>間接所有会社に債務超過会社がある場合の処理</p> <p>10. 連結原則第四の四の2で、「子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割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なければならない。」とされているため、債務超過会社の欠損金の負担額の計算は持分比率に基づくのではなく、出資を超えた少数株主による負担について何らかの合意があれば当該負担額まで少数株主に負担させ、何も合意がなければ少数株主に</p>

新	旧
<p>れば少数株主に出資額まで負担させて、それを超える欠損金は親会社が負担しなければならない。</p> <p>この欠損金の負担についての処理は、間接所有会社についても適用されるため、間接所有会社に債務超過会社がある場合は、少数株主の負担額（緊密者等は、通常、出資額までの負担と考えられる。）を超える欠損金については連結上の利益剰余金に含めなければならない〔設例5のケース1及びケース2参照〕。</p> <p>なお、その後、当該債務超過会社に利益が計上されて債務超過が解消された後は、原則どおり、持分比率に基づき利益剰余金の実質的な連結持分額の計算を行うこととなるので留意する。</p>	<p>この欠損金の負担についての処理は、間接所有会社についても適用されるため、間接所有会社に債務超過会社がある場合は、少数株主の負担額（緊密者等は、通常、出資額までの負担と考えられる。）を超える欠損金については連結剰余金に含めなければならない〔設例5のケース1及びケース2参照〕。</p> <p>なお、その後、当該債務超過会社に利益が計上されて債務超過が解消された後は、原則どおり、持分比率に基づき剰余金の実質的な連結持分額の計算を行うこととなるので留意する。</p>

新	旧
<p>本報告の位置付け</p> <p>12. 報告第7号は、連結原則に基づく資本連結手続の処理についての実務上の指針を示すことを目的として作成されたものであるが、本報告は、報告第7号で取り扱っていない株式の間接所有に係る資本連結手続の処理について、報告第7号に追加するものとして作成したものである。</p> <p>なお、本報告は、株式の間接所有により連結子会社となる会社における資本連結手続に適用されるものであるが、間接所有対象会社が持分法適用会社である場合においても、利益剰余金の実質的な連結持分額の計算方法（算式）は投資の持分法による投資損益の計算に準用することができる。</p>	<p>本報告の位置付け</p> <p>12. 報告第7号は、連結原則に基づく資本連結手続の処理についての実務上の指針を示すことを目的として作成されたものであるが、本報告は、報告第7号で取り扱っていない株式の間接所有に係る資本連結手続の処理について、報告第7号に追加するものとして作成したものである。</p> <p>なお、本報告は、株式の間接所有により連結子会社となる会社における資本連結手続に適用されるものであるが、間接所有対象会社が持分法適用会社である場合においても、剰余金の実質的な連結持分額の計算方法（算式）は投資の持分法による投資損益の計算に準用することができる。</p>

新	旧
<p>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続</p> <p>13. 孫会社等の資本の親会社持分額を計算するに当たって、第2項では、基本的な考え方として資本金等と利益剰余金とで異なる計算式を示している。これは、資本金等は、投資と相殺されるか又は少数株主持分へ振り替えられることによりすべて消去されるのに対し、利益剰余金は、孫会社等株式の直接所有と間接所有を通じて親会社に帰属する部分が生じるためである。</p> <p>孫会社等の繰越利益剰余金又は当期純損益の連結持分額の計算に関し、資本金等に含まれる場合と利益剰余金に含まれる場合とについて、これを具体的な計算例で示してみると、以下のようなになる（ここでは、説明の便宜上、親会社による孫会社等株式の持分比率はゼロと仮定する。）。</p>	<p>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続<sup>b</sup></p> <p>13. 孫会社等の資本の親会社持分額を計算するに当たって、第2項では、基本的な考え方として資本金等と剰余金とで異なる計算式を示している。これは、資本金等は、投資と相殺されるか又は少数株主持分へ振り替えられることによりすべて消去されるのに対し、剰余金は、孫会社等株式の直接所有と間接所有を通じて親会社に帰属する部分が生じるためである。</p> <p>孫会社等の未処分利益（未処理損失）又は当期損益の連結持分額の計算に関し、資本金等に含まれる場合と剰余金に含まれる場合とについて、これを具体的な計算例で示してみると、以下のようなになる（ここでは、説明の便宜上、親会社による孫会社等株式の持分比率はゼロと仮定する。）。</p>

決算日 3月31日	A社 B社 株式取得	P社 A社 株式取得	B社利益剰余金		B社利益剰余金のA社持分額		B社利益剰余金のP社持分額	
			項目	金額	取得時	取得後	取得時	取得後
X1年3月31日	B社株式取得60%		繰越利益剰余金	1,000	600			
X2年3月31日		A社株式取得80%	繰越利益剰余金	1,000	600			
			当期純利益	500		300	240	
X3年3月31日			繰越利益剰余金	1,500	600	300	240	
			当期純利益	800		480		384

X1年3月31日においてA社がB社株式の60%を取得（支配獲得）したため、A社において、B社繰越利益剰余金1,000のうち600(1,000×60%)がB社株式取得に係る取得時利益剰余金として処理される。

X2年3月31日においては、B社の当期純利益500のうち300(500×60%)がA社の取得後利益剰余金となるが、P社がA社株式の80%を取得（支配獲得）したため、P社において、上記取得後利益剰余金300のうち240(300×80%)がA社株式取得に係る取得時利益剰余金として処理される。

X3年3月31日においては、B社の当期純利益800のうち480(800×60%)がA社の取得後利益剰余金となり、さらにそのうち384(480×80%)がP社の取得後利益剰余金（すなわち、連結上の利益剰余金）となる。

決算日 3月31日	A社 B社 株式取得	P社 A社 株式取得	B社剰余金		B社剰余金のA社持分額		B社剰余金のP社持分額	
			項目	金額	取得時	取得後	取得時	取得後
X1年3月31日	B社株式取得60%		未処分利益	1,000	600			
X2年3月31日		A社株式取得80%	未処分利益	1,000	600			
			当期利益	500		300	240	
X3年3月31日			未処分利益	1,500	600	300	240	
			当期利益	800		480		384

X1年3月31日においてA社がB社株式の60%を取得（支配獲得）したため、A社において、B社未処分利益1,000のうち600(1,000×60%)がB社株式取得に係る取得時剰余金として処理される。

X2年3月31日においては、B社の当期利益500のうち300(500×60%)がA社の取得後剰余金となるが、P社がA社株式の80%を取得（支配獲得）したため、P社において、上記取得後剰余金300のうち240(300×80%)がA社株式取得に係る取得時剰余金として処理される。

X3年3月31日においては、B社の当期利益800のうち480(800×60%)がA社の取得後剰余金となり、さらにそのうち384(480×80%)がP社の取得後剰余金（すなわち、連結剰余金）となる。



新

緊密者等を通じた間接所有の場合の処理

14. 緊密者等を通じて株式の間接所有が行われている場合、連結子会社を通じた場合と異なり、緊密者等の財務諸表が連結されないため、連結子会社となる会社の資本のうち緊密者等の持分額を少数株主持分として処理することとなる。この処理は、親会社が緊密者等の株式を一部所有していて、当該少数株主持分に、緊密者等が株式の全部又は一部を所有する会社で連結子会社となる会社の利益剰余金に対する親会社の間接持分額が含まれていても変わることはない。

ただし、緊密者等が親会社の持分法適用会社である場合には、連結子会社となる会社の当期純損益のうち親会社持分額が、上記の処理により少数株主損益として計上される一方で、持分法による投資損益としても重複して計上されることとなる。当該重複部分は、理論的には、連結貸借対照表及び連結損益計算書のそれぞれにおいて相殺すべきであるとする意見もあるが、実務的でないため、本報告ではこれに言及していない。

複数の子会社による株式の相互持合の場合の処理

子会社による株式の相互持合の場合の原則法による処理

(連立方程式を用いて利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

15. 子会社2社による株式の相互持合が行われている場合における利益剰余金の実質的な連結持分額の計算については、相互持合に関する提言の中にある実質持分額の計算式を用いることができる。ただし、相互持合に関する提言は、連結範囲の決定において被投資会社の議決権の過半数を実質的に所有しているか否かという形式基準によると、株式の相互持合関係がある場合には、投資会社が被投資会社を実質的に支配していても連結の範囲から除外されてしまうことがあり、それを回避するものとして実質持分比率による判定を提言しているものである。その趣旨は連結範囲の判定に置かれているものであるが、本報告では、相互持合に関する提言を株式の相互持合の場合の実質的な連結持分額の計算と資本連結手続の処理に適用するために、改めて考え方の整理を行っている。その結果、株式の相互持合関係にある子会社の利益剰余金について、親会社持分額及び少数株主持分額の実質的な帰属額を計算し、資本連結手続の処理を行うこととした。

具体的には、相互持合が行われている場合における実質的な連結持分額は、株式の相互持合子会社の利益剰余金に対する親会社の直接持分と間接持分の合計から成り、第6項に記載したマトリクスを使って、株式の相互持合関係にある子会社の利益剰余金を親会社の直接持分額及び間接持分額並びに少数株主持分のうち各子会社の各帰属部分に区分するものとした。

なお、第6項に記載したマトリクスについて、実質持分比率を計算式で示すと以下のようになる。

	A社利益剰余金	B社利益剰余金
A社株式所有に係るP社持分	$\frac{A_0 \times a}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times x a}{1 - x}$
B社株式所有に係るP社持分	$\frac{A_0 \times x b}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times b}{1 - x}$
A社外部株主持分	$\frac{A_0 \times (1 - a - )}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times x (1 - a - )}{1 - x}$
B社外部株主持分	$\frac{A_0 \times x (1 - b - )}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times (1 - b - )}{1 - x}$

例えば、A<sub>0</sub>が1,000、B<sub>0</sub>が2,000、aが40%、bが40%、が40%、が50%とした場合、A社とB社に帰属する実質的な利益剰余金A<sub>1</sub>とB<sub>1</sub>は次のようになる。

旧

緊密者等を通じた間接所有の場合の処理

14. 緊密者等を通じて株式の間接所有が行われている場合、連結子会社を通じた場合と異なり、緊密者等の財務諸表が連結されないため、連結子会社となる会社の資本のうち緊密者等の持分額を少数株主持分として処理することとなる。この処理は、親会社が緊密者等の株式を一部所有していて、当該少数株主持分に、緊密者等が株式の全部又は一部を所有する会社で連結子会社となる会社の剰余金に対する親会社の間接持分額が含まれていても変わることはない。

ただし、緊密者等が親会社の持分法適用会社である場合には、連結子会社となる会社の当期損益のうち親会社持分額が、上記の処理により少数株主損益として計上される一方で、持分法による投資損益としても重複して計上されることとなる。当該重複部分は、理論的には、連結貸借対照表及び連結損益計算書のそれぞれにおいて相殺すべきであるとする意見もあるが、実務的でないため、本報告ではこれに言及していない。

複数の子会社による株式の相互持合の場合の処理

子会社による株式の相互持合の場合の原則法による処理

(連立方程式を用いて剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

15. 子会社2社による株式の相互持合が行われている場合における剰余金の実質的な連結持分額の計算については、相互持合に関する提言の中にある実質持分額の計算式を用いることができる。ただし、相互持合に関する提言は、連結範囲の決定において被投資会社の議決権の過半数を実質的に所有しているか否かという形式基準によると、株式の相互持合関係がある場合には、投資会社が被投資会社を実質的に支配していても連結の範囲から除外されてしまうことがあり、それを回避するものとして実質持分比率による判定を提言しているものである。その趣旨は連結範囲の判定に置かれているものであるが、本報告では、相互持合に関する提言を株式の相互持合の場合の実質的な連結持分額の計算と資本連結手続の処理に適用するために、改めて考え方の整理を行っている。その結果、株式の相互持合関係にある子会社の剰余金について、親会社持分額及び少数株主持分額の実質的な帰属額を計算し、資本連結手続の処理を行うこととした。

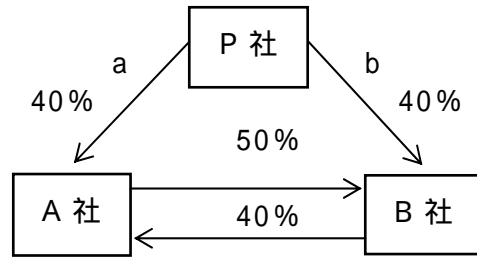
具体的には、相互持合が行われている場合における実質的な連結持分額は、株式の相互持合子会社の剰余金に対する親会社の直接持分と間接持分の合計から成り、第6項に記載したマトリクスを使って、株式の相互持合関係にある子会社の剰余金を親会社の直接持分額及び間接持分額並びに少数株主持分のうち各子会社の各帰属部分に区分するものとした。

なお、第6項に記載したマトリクスについて、実質持分比率を計算式で示すと以下のようになる。

	A社剰余金	B社剰余金
A社株式所有に係るP社持分	$\frac{A_0 \times a}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times x a}{1 - x}$
B社株式所有に係るP社持分	$\frac{A_0 \times x b}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times b}{1 - x}$
A社外部株主持分	$\frac{A_0 \times (1 - a - )}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times x (1 - a - )}{1 - x}$
B社外部株主持分	$\frac{A_0 \times x (1 - b - )}{1 - x}$	$\frac{B_0 \times (1 - b - )}{1 - x}$

例えば、A<sub>0</sub>が1,000、B<sub>0</sub>が2,000、aが40%、bが40%、が40%、が50%とした場合、A社とB社に帰属する実質的な剰余金A<sub>1</sub>とB<sub>1</sub>は次のようになる。

新



$$A_1 = \frac{A_0 + B_0 \times a}{1 - a \times b} = \frac{1,000 + 2,000 \times 0.5}{1 - 0.4 \times 0.5} = 2,500$$

$$B_1 = \frac{B_0 + A_0 \times b}{1 - a \times b} = \frac{2,000 + 1,000 \times 0.4}{1 - 0.4 \times 0.5} = 3,000$$

これらのそれぞれについてP社の実質的な連結持分額を計算すると、次のようになる。

$$A_1 \times a = 2,500 \times 0.4 = 1,000$$

$$B_1 \times b = 3,000 \times 0.4 = 1,200$$

また、同様に少数株主の実質的な連結持分額を計算すると、次のようになる。

$$A_1 \times (1 - a - b) = 2,500 \times (1 - 0.4 - 0.4) = 500$$

$$B_1 \times (1 - a - b) = 3,000 \times (1 - 0.4 - 0.5) = 300$$

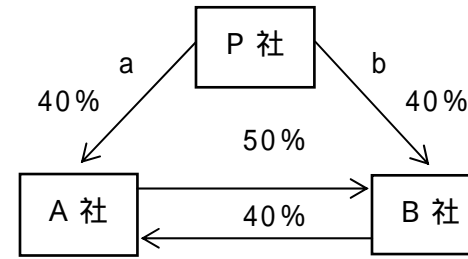
これらを合算すると、次のようにA社とB社のそれぞれに帰属する実質的な連結持分額が得られる。

$$A_1 \times a + A_1 \times (1 - a - b) = 1,000 + 500 = 1,500$$

$$B_1 \times b + B_1 \times (1 - a - b) = 1,200 + 300 = 1,500$$

なお、これらの合計額3,000は、A社とB社のそれぞれの個別財務諸表に計上された利益剰余金A<sub>0</sub>とB<sub>0</sub>の合計額3,000に一致している。

旧



$$A_1 = \frac{A_0 + B_0 \times a}{1 - a \times b} = \frac{1,000 + 2,000 \times 0.5}{1 - 0.4 \times 0.5} = 2,500$$

$$B_1 = \frac{B_0 + A_0 \times b}{1 - a \times b} = \frac{2,000 + 1,000 \times 0.4}{1 - 0.4 \times 0.5} = 3,000$$

これらのそれぞれについてP社の実質的な連結持分額を計算すると、次のようになる。

$$A_1 \times a = 2,500 \times 0.4 = 1,000$$

$$B_1 \times b = 3,000 \times 0.4 = 1,200$$

また、同様に少数株主の実質的な連結持分額を計算すると、次のようになる。

$$A_1 \times (1 - a - b) = 2,500 \times (1 - 0.4 - 0.4) = 500$$

$$B_1 \times (1 - a - b) = 3,000 \times (1 - 0.4 - 0.5) = 300$$

これらを合算すると、次のようにA社とB社のそれぞれに帰属する実質的な連結持分額が得られる。

$$A_1 \times a + A_1 \times (1 - a - b) = 1,000 + 500 = 1,500$$

$$B_1 \times b + B_1 \times (1 - a - b) = 1,200 + 300 = 1,500$$

なお、これらの合計額3,000は、A社とB社のそれぞれの個別財務諸表に計上された利益剰余金A<sub>0</sub>とB<sub>0</sub>の合計額3,000に一致している。

新

(表計算によって利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

16. 第15項で説明した連立方程式を用いて利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法に代えて、次のように、表計算のワーク・シートを用いてA1とB1とを計算することもできる。この場合、次の方程式に従った計算を繰り返していく。ただし、初期値をB1x = 0、A1x = 0とする。

$$A_1 = A_0 + B_1x$$

$$B_1 = B_0 + A_1x$$

この結果、第15項と同様の結果が得られる。この後の親会社と少数株主の実質的な連結持分額の計算方法は、第15項と同じである。

	A社利益剰余金			B社利益剰余金		
	A0	B社持分 (50%)	A1	B0	A社持分 (40%)	B1
1	1,000	0	1,000	2,000	0	2,000
2	1,000	1,000	2,000	2,000	400	2,400
3	1,000	1,200	2,200	2,000	800	2,800
4	1,000	1,400	2,400	2,000	880	2,880
5	1,000	1,440	2,440	2,000	960	2,960
6	1,000	1,480	2,480	2,000	976	2,976
7	1,000	1,488	2,488	2,000	992	2,992
8	1,000	1,496	2,496	2,000	995	2,995
9	1,000	1,498	2,498	2,000	998	2,998
10	1,000	1,499	2,499	2,000	999	2,999
11	1,000	1,500	2,500	2,000	1,000	3,000

17. 3社以上の子会社により株式の相互持合が行われている場合においても、2社間の相互持合の場合に準じて連立方程式を解くことにより、利益剰余金の実質的な連結持分額の計算を行うことが可能であるため、その結果を用いて親会社持分額と少数株主持分額とを決定した上で、資本連結手続の処理を行うこととした。また、これは4社以上(n社とする。)の子会社による相互持合の場合であっても結論に変更はない。

株式の相互持合関係にある子会社の数が増加すると計算が複雑になるが、持分比率が前提条件として与えられれば、連立方程式を解くことにより実質的な連結持分額を求めることは可能である。また、実務上もいったん連結財務諸表に係る事務処理のシステムが構築されれば、子会社間における株式の相互持合の株式数を把握し入力することにより、コンピュータによる定型的な作業として実質持分額を得ることができるため、当該方法を原則法とした。

旧

(表計算によって剰余金の実質的な帰属額を計算する方法)

16. 第15項で説明した連立方程式を用いて剰余金の実質的な帰属額を計算する方法に代えて、次のように、表計算のワーク・シートを用いてA1とB1とを計算することもできる。この場合、次の方程式に従った計算を繰り返していく。ただし、初期値をB1x = 0、A1x = 0とする。

$$A_1 = A_0 + B_1x$$

$$B_1 = B_0 + A_1x$$

この結果、第15項と同様の結果が得られる。この後の親会社と少数株主の実質的な連結持分額の計算方法は、第15項と同じである。

	A社剰余金			B社剰余金		
	A0	B社持分 (50%)	A1	B0	A社持分 (40%)	B1
1	1,000	0	1,000	2,000	0	2,000
2	1,000	1,000	2,000	2,000	400	2,400
3	1,000	1,200	2,200	2,000	800	2,800
4	1,000	1,400	2,400	2,000	880	2,880
5	1,000	1,440	2,440	2,000	960	2,960
6	1,000	1,480	2,480	2,000	976	2,976
7	1,000	1,488	2,488	2,000	992	2,992
8	1,000	1,496	2,496	2,000	995	2,995
9	1,000	1,498	2,498	2,000	998	2,998
10	1,000	1,499	2,499	2,000	999	2,999
11	1,000	1,500	2,500	2,000	1,000	3,000

17. 3社以上の子会社により株式の相互持合が行われている場合においても、2社間の相互持合の場合に準じて連立方程式を解くことにより、剰余金の実質的な連結持分額の計算を行うことが可能であるため、その結果を用いて親会社持分額と少数株主持分額とを決定した上で、資本連結手続の処理を行うこととした。また、これは4社以上(n社とする。)の子会社による相互持合の場合であっても結論に変更はない。

株式の相互持合関係にある子会社の数が増加すると計算が複雑になるが、持分比率が前提条件として与えられれば、連立方程式を解くことにより実質的な連結持分額を求めることは可能である。また、実務上もいったん連結財務諸表に係る事務処理のシステムが構築されれば、子会社間における株式の相互持合の株式数を把握し入力することにより、コンピュータによる定型的な作業として実質持分額を得ることができるため、当該方法を原則法とした。

新	旧
<p align="center"><u>子会社による株式の相互持合の場合の簡便法による処理</u> (利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)</p> <p>18. 第8項では、原則法のように利益剰余金の実質的な帰属額を計算するのではなく、それぞれの子会社の利益剰余金に対する親会社の実質的な持分比率を用いて連結持分額を計算することもできることとした。</p> <p>この方法では、親会社持分額の合計は原則法と同額となるが、間接持分額の帰属額の計算方法が異なるため、会社ごとに算定される連結調整勘定の金額が異なってくることとなる。このため、株式取得後に原則法と比べて、連結上の利益剰余金及び当期純損益に重要な影響を与えないであろうと合理的に予想される場合に、これを簡便法の一つとして認めることとしたものである。</p>	<p align="center"><u>子会社による株式の相互持合の場合の簡便法による処理</u> (剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)</p> <p>18. 第8項では、原則法のように剰余金の実質的な帰属額を計算するのではなく、それぞれの子会社の剰余金に対する親会社の実質的な持分比率を用いて連結持分額を計算することもできることとした。</p> <p>この方法では、親会社持分額の合計は原則法と同額となるが、間接持分額の帰属額の計算方法が異なるため、会社ごとに算定される連結調整勘定の金額が異なってくることとなる。このため、株式取得後に原則法と比べて、連結剰余金及び連結当期純損益に重要な影響を与えないであろうと合理的に予想される場合に、これを簡便法の一つとして認めることとしたものである。</p>
<p>(株式の相互持合を無視して計算する方法)</p> <p>19. 連結グループ内における株式所有の形態には、親会社が議決権の100%を直接所有するケース、数社で議決権の過半数を所有するケース、又は数十社で議決権の一定割合を所有するケースなど、様々なケースが考えられる。</p> <p>資本連結の手續において、複数の子会社によって株式の相互持合が行われている場合の実質的な連結持分額の計算を厳密に行うためには、各会社が直接・間接に所有している持分比率とその変動を毎決算期ごとに把握しておくとともに、複雑な連立方程式を解く必要がある。しかしながら、子会社の数が増えると株式の相互持合に関するデータがタイムリーに入手できないことも想定され、また、子会社の規模や株式の相互持合株式の割合等によっては、利益剰余金の実質的な連結持分額を厳密に計算した場合とそうでない場合とで、連結財務諸表に重要な影響を及ぼさないこともある。</p> <p>したがって、この簡便法が連結上の利益剰余金及び当期純損益のいずれに対しても、原則法と比べて重要な影響を与えないであろうと合理的に予想される場合に、実務上の便宜を図る目的から、株式の相互持合を無視して計算する方法の採用も認めることとする。</p>	<p>(株式の相互持合を無視して計算する方法)</p> <p>19. 連結グループ内における株式所有の形態には、親会社が議決権の100%を直接所有するケース、数社で議決権の過半数を所有するケース、又は数十社で議決権の一定割合を所有するケースなど、様々なケースが考えられる。</p> <p>資本連結の手續において、複数の子会社によって株式の相互持合が行われている場合の実質的な連結持分額の計算を厳密に行うためには、各会社が直接・間接に所有している持分比率とその変動を毎決算期ごとに把握しておくとともに、複雑な連立方程式を解く必要がある。しかしながら、子会社の数が増えると株式の相互持合に関するデータがタイムリーに入手できないことも想定され、また、子会社の規模や株式の相互持合株式の割合等によっては、剰余金の実質的な連結持分額を厳密に計算した場合とそうでない場合とで、連結財務諸表に重要な影響を及ぼさないこともある。</p> <p>したがって、この簡便法が連結剰余金及び連結当期純損益のいずれに対しても、原則法と比べて重要な影響を与えないであろうと合理的に予想される場合に、実務上の便宜を図る目的から、株式の相互持合を無視して計算する方法の採用も認めることとする。</p>

新

設例による解説

< 設例全般の前提条件 >

- ア．持分比率20%以上50%以下は持分法適用会社、50%超は連結子会社とする。
- イ．子会社の資産及び負債には、重要な時価評価による簿価修正額はないものとする。
- ウ．連結調整勘定の償却の計算は示さないこととする。
- エ．税効果の計算は示さないこととする。

設例1 連結子会社を通じた間接所有の場合の処理  
 (ケース) 親会社 子会社60%、親会社 孫会社30%、子会社 孫会社30%の場合の処理

< 前提条件 >

- ア．P社はA社の設立時に出資を行い、また両社は期首にB社の株式を取得した。
- イ．株式の所有関係は次のとおりである(A社及びB社とも連結子会社となる。)

  - ・親会社(P社)による子会社(A社)の持分比率 60%
  - ・親会社(P社)による孫会社(B社)の持分比率 30%
  - ・子会社(A社)による孫会社(B社)の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資 産 1,000	負 債 600
(内数)	
A社株式 60	資本金 300
B社株式 60	当期純利益 100

A社貸借対照表(連結子会社)

資 産 700	負 債 550
(内数)	
B社株式 60	資本金 100
	当期純利益 50

B社貸借対照表(連結子会社である孫会社)

資 産 600	負 債 100
	資本金 200
	当期純利益 300

旧

設例による解説

< 設例全般の前提条件 >

- ア．持分比率20%以上50%以下は持分法適用会社、50%超は連結子会社とする。
- イ．子会社の資産及び負債には、重要な時価評価による簿価修正額はないものとする。
- ウ．連結調整勘定の償却の計算は示さないこととする。
- エ．税効果の計算は示さないこととする。

設例1 連結子会社を通じた間接所有の場合の処理  
 (ケース) 親会社 子会社60%、親会社 孫会社30%、子会社 孫会社30%の場合の処理

< 前提条件 >

- ア．P社はA社の設立時に出資を行い、また両社は期首にB社の株式を取得した。
- イ．株式の所有関係は次のとおりである(A社及びB社とも連結子会社となる。)

  - ・親会社(P社)による子会社(A社)の持分比率 60%
  - ・親会社(P社)による孫会社(B社)の持分比率 30%
  - ・子会社(A社)による孫会社(B社)の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資 産 1,000	負 債 600
(内数)	
A社株式 60	資本金 300
B社株式 60	当期利益 100

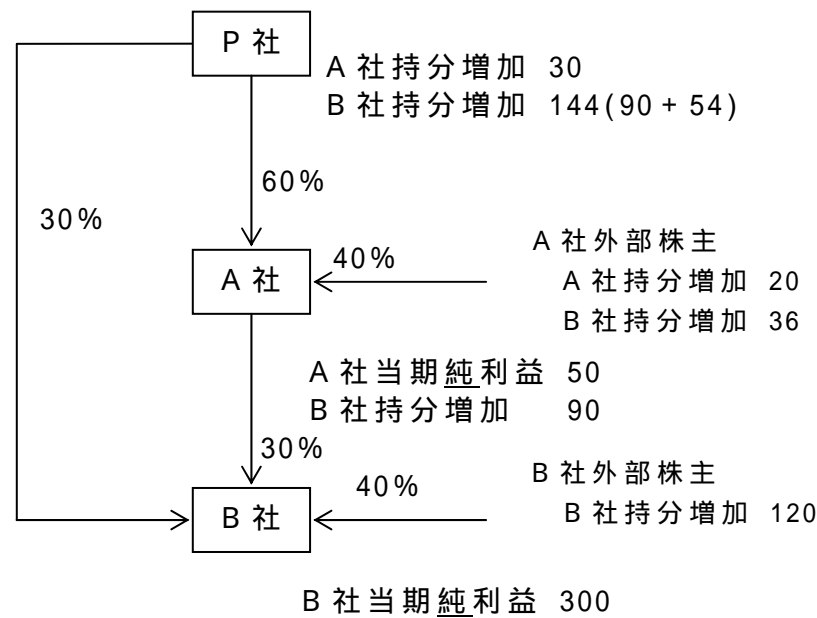
A社貸借対照表(連結子会社)

資 産 700	負 債 550
(内数)	
B社株式 60	資本金 100
	当期利益 50

B社貸借対照表(連結子会社である孫会社)

資 産 600	負 債 100
	資本金 200
	当期利益 300

株式の所有関係と当期純利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資（A社株式）とA社の資本金との相殺消去  
A社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のA社株式とA社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	100	A社株式	60
		少数株主持分	40

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びA社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	120
		少数株主持分	80

- ・ 少数株主損益の計上  
A社当期純利益のうち少数株主持分額（直接持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	20	少数株主持分	20
--------	----	--------	----

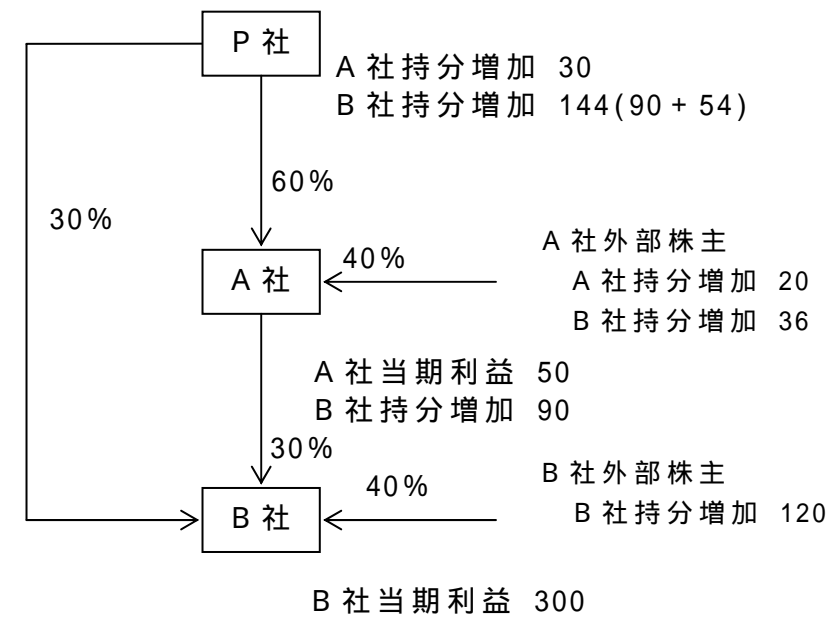
\*  $50 \times 0.4 = 20$

B社当期純利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	156	少数株主持分	156
--------	-----	--------	-----

\*  $300 \times 0.4 + 300 \times 0.3 \times 0.4 = 120 + 36 = 156$

株式の所有関係と当期利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資（A社株式）とA社の資本金との相殺消去  
A社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のA社株式とA社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	100	A社株式	60
		少数株主持分	40

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びA社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	120
		少数株主持分	80

- ・ 少数株主損益の計上  
A社当期利益のうち少数株主持分額（直接持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	20	少数株主持分	20
--------	----	--------	----

\*  $50 \times 0.4 = 20$

B社当期利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	156	少数株主持分	156
--------	-----	--------	-----

\*  $300 \times 0.4 + 300 \times 0.3 \times 0.4 = 120 + 36 = 156$

新

連結精算表（関係科目）

	P社	A社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
					借方	貸方	
(借方)							
A社株式	60			60		60	0
B社株式	60	60		120		120	0
(貸方)							
資本金	300	100	200	600	300		300
当期純利益	100	50	300	450			450
少数株主持分						296	296*
少数株主損益					176		(借) 176

\* 次表\*4に同じ。

連結貸借対照表（P社・A社・B社）

資産*1 2,120	負債*2 1,250	*1 1,000 - 60 + 700 - 120 + 600 = 2,120
	資本金 300	*2 600 + 550 + 100 = 1,250
	利益剰余金*3 274	*3 100 + 50 + 300 - 20 - 156 = 274
	少数株主持分*4 296	*4 40 + 80 + 20 + 156 = 296

旧

連結精算表（関係科目）

	P社	A社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
					借方	貸方	
(借方)							
A社株式	60			60		60	0
B社株式	60	60		120		120	0
(貸方)							
資本金	300	100	200	600	300		300
当期利益	100	50	300	450			450
少数株主持分						296	296*
少数株主損益					176		(借) 176

\* 次表\*3に同じ。

連結貸借対照表（P社・A社・B社）

資産*1 2,120	負債*2 1,250	*1 1,000 - 60 + 700 - 120 + 600 = 2,120
	少数株主持分*3 296	*2 600 + 550 + 100 = 1,250
	資本金 300	*3 40 + 80 + 20 + 156 = 296
	連結剰余金*4 274	*4 100 + 50 + 300 - 20 - 156 = 274

設例2 緊密者等を通じた間接所有の場合の処理  
 (ケース1) 親会社 緊密者等0%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%の場合の処理

<前提条件>

- ア. P社とA社は期首にB社の株式を取得した。
- イ. 株式の所有関係は次のとおりである（B社は連結子会社となる。）。
  - ・親会社（P社）による緊密者等（A社）の持分比率 0%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 30%
  - ・緊密者等（A社）による子会社（B社）の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資産 1,000	負債 600
(内数) B社株式 60	資本金 300
	当期純利益 100

設例2 緊密者等を通じた間接所有の場合の処理  
 (ケース1) 親会社 緊密者等0%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%の場合の処理

<前提条件>

- ア. P社とA社は期首にB社の株式を取得した。
- イ. 株式の所有関係は次のとおりである（B社は連結子会社となる。）。
  - ・親会社（P社）による緊密者等（A社）の持分比率 0%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 30%
  - ・緊密者等（A社）による子会社（B社）の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

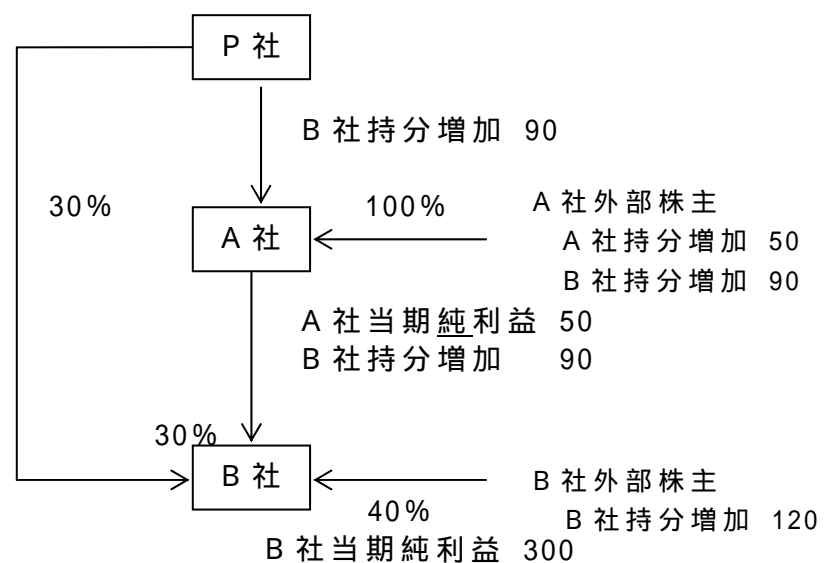
資産 1,000	負債 600
(内数) B社株式 60	資本金 300
	当期利益 100

新

A社貸借対照表（緊密者等）	
資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100
	当 期 純 利 益 50

B社貸借対照表（連結子会社）	
資 産 600	負 債 100
	資 本 金 200
	当 期 純 利 益 300

株式の所有関係と当期純利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

- ・ 少数株主損益の計上  
B社当期純利益のうち少数株主持分額（A社持分額 + B社外部株主持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	210	少数株主持分	210
--------	-----	--------	-----

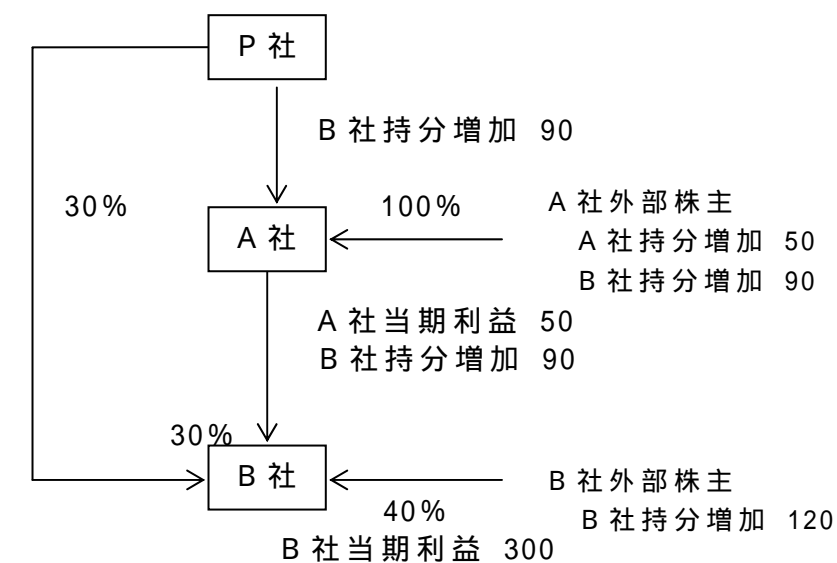
\*  $300 \times (1 - 0.3) = 210$

旧

A社貸借対照表（緊密者等）	
資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100
	当 期 利 益 50

B社貸借対照表（連結子会社）	
資 産 600	負 債 100
	資 本 金 200
	当 期 利 益 300

株式の所有関係と当期利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

- ・ 少数株主損益の計上  
B社当期利益のうち少数株主持分額（A社持分額 + B社外部株主持分額）を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	210	少数株主持分	210
--------	-----	--------	-----

\*  $300 \times (1 - 0.3) = 210$



新

連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期純利益	100	300	400			400
少数株主持分					350	350*
少数株主損益				210		(借) 210

\* 次表\*4に同じ。

連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1 1,540	負債*2 700	*1 1,000 - 60 + 600 = 1,540
		*2 600 + 100 = 700
	資本金 300	*3 100 + 300 - 210 = 190
	利益剰余金*3 190	*4 140 + 210 = 350
	少数株主持分*4 350	

(ケース2) 親会社 緊密者等20%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%の場合の処理

<前提条件>

- ア．P社は期首にA社の株式を取得し、P社とA社は期首にB社の株式を取得した。  
 イ．株式の所有関係は次のとおりである（A社は持分法適用会社、B社は連結子会社となる。）。
- ・親会社（P社）による緊密者等（A社）の持分比率 20%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 30%
  - ・緊密者等（A社）による子会社（B社）の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資産 1,000	負債 600
(内数) A社株式 20 B社株式 60	資本金 300 当期純利益 100

旧

連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期利益	100	300	400			400
少数株主持分					350	350*
少数株主損益				210		(借) 210

\* 次表\*3に同じ。

連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1 1,540	負債*2 700	*1 1,000 - 60 + 600 = 1,540
		*2 600 + 100 = 700
	少数株主持分*3 350	*3 140 + 210 = 350
	資本金 300	*4 100 + 300 - 210 = 190
	連結剰余金*4 190	

(ケース2) 親会社 緊密者等20%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%の場合の処理

<前提条件>

- ア．P社は期首にA社の株式を取得し、P社とA社は期首にB社の株式を取得した。  
 イ．株式の所有関係は次のとおりである（A社は持分法適用会社、B社は連結子会社となる。）。
- ・親会社（P社）による緊密者等（A社）の持分比率 20%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 30%
  - ・緊密者等（A社）による子会社（B社）の持分比率 30%

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資産 1,000	負債 600
(内数) A社株式 20 B社株式 60	資本金 300 当期利益 100

新

旧

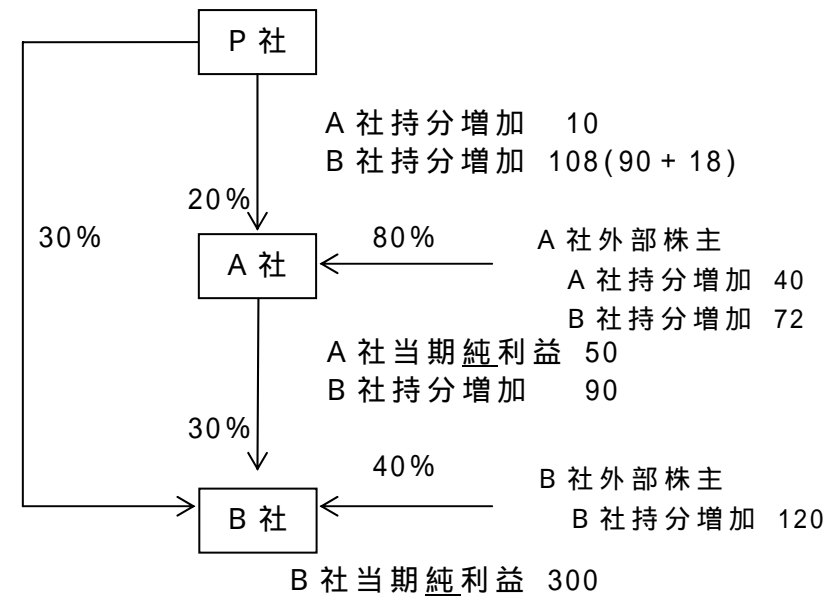
A社貸借対照表(関連会社)

資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100
	当 期 純 利 益 50

B社貸借対照表(連結子会社)

資 産 600	負 債 100
	資 本 金 200
	当 期 純 利 益 300

株式の所有関係と当期純利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資(B社株式)とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

- ・ 少数株主損益の計上  
B社当期純利益のうち少数株主持分額(A社持分額 + B社外部株主持分額)を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	210	少数株主持分	210	* 300 × (1 - 0.3) = 210
--------	-----	--------	-----	-------------------------

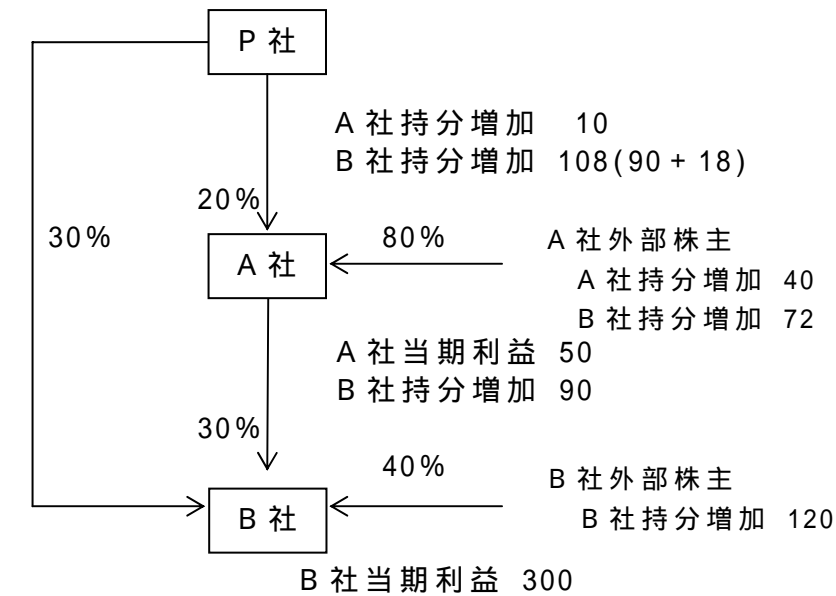
A社貸借対照表(関連会社)

資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100
	当 期 利 益 50

B社貸借対照表(連結子会社)

資 産 600	負 債 100
	資 本 金 200
	当 期 利 益 300

株式の所有関係と当期利益の帰属図



連結修正仕訳

- ・ P社の投資(B社株式)とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

- ・ 少数株主損益の計上  
B社当期利益のうち少数株主持分額(A社持分額 + B社外部株主持分額)を少数株主持分へ振り替える。

少数株主損益	210	少数株主持分	210	* 300 × (1 - 0.3) = 210
--------	-----	--------	-----	-------------------------

新

・持分法による投資利益の計上

A社株式に係る持分法による投資利益（直接持分額 + 間接持分額）を計上する。

A社株式	28	持分法による投資利益	28	* $50 \times 0.2 + 300 \times 0.3 \times 0.2 = 10 + 18 = 28$
------	----	------------	----	--

連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
A社株式	20		20	28		48
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期純利益	100	300	400			400
少数株主持分					350	350*
少数株主損益				210		(借) 210
持分法損益					28	(貸) 28

\* 次表\*5に同じ。

連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1	1,568	負債*3	700	*1 $1,000 - 60 + 28 + 600 = 1,568$
(内数)		資本金	300	*2 $20 + 28 = 48$
A社株式*2	48	利益剰余金*4	218	*3 $600 + 100 = 700$
		少数株主持分*5	350	*4 $100 + 300 - 210 + 28 = 218$
				*5 $140 + 210 = 350$

旧

・持分法による投資利益の計上

A社株式に係る持分法による投資利益（直接持分額 + 間接持分額）を計上する。

A社株式	28	持分法による投資利益	28	* $50 \times 0.2 + 300 \times 0.3 \times 0.2 = 10 + 18 = 28$
------	----	------------	----	--

連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
A社株式	20		20	28		48
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期利益	100	300	400			400
少数株主持分					350	350*
少数株主損益				210		(借) 210
持分法損益					28	(貸) 28

\* 次表\*4に同じ。

連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1	1,568	負債*3	700	*1 $1,000 - 60 + 28 + 600 = 1,568$
(内数)		少数株主持分*4	350	*2 $20 + 28 = 48$
A社株式*2	48	資本金	300	*3 $600 + 100 = 700$
		連結剰余金*5	218	*4 $140 + 210 = 350$
				*5 $100 + 300 - 210 + 28 = 218$

新

設例3 2社の子会社による株式の相互持合の場合の処理  
(ケース1) 子会社株式を取得した場合の処理

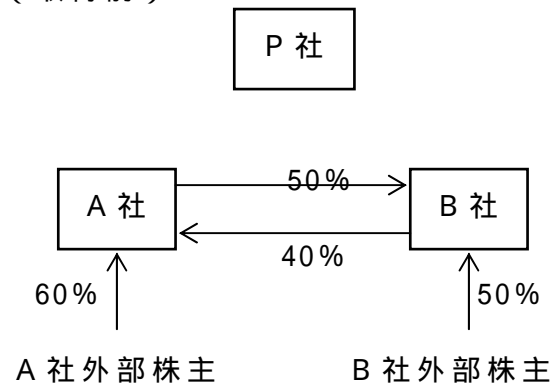
<前提条件>

- ア．A社はB社株式50%を所有し、B社はA社株式40%を所有している。
- イ．P社はX1年3月31日にA社株式40%、B社株式40%をそれぞれ5,500、10,000で取得した。
- ウ．株式の所有関係は次のとおりである（A社及びB社とも連結子会社となる。）。

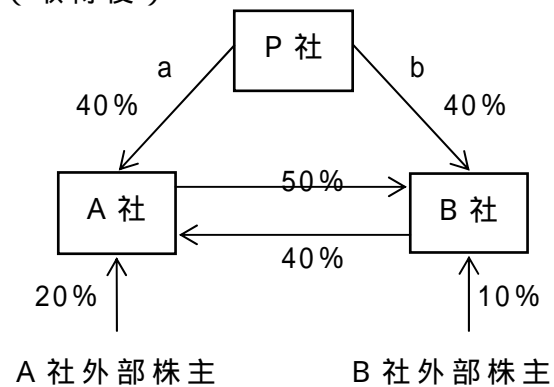
  - ・親会社（P社）による子会社（A社）の持分比率 40%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 40%
  - ・子会社（A社）による子会社（B社）の持分比率 50%
  - ・子会社（B社）による子会社（A社）の持分比率 40%

- エ．P社によるA社株式とB社株式の取得時に、既にA社とB社間において株式の相互持合が行われているため、繰越利益剰余金（取得時利益剰余金）は相互持合を調整した実質持分比率により按分する。

P社によるA社株式、B社株式取得前後の持株関係図  
(取得前)



(取得後)



旧

設例3 2社の子会社による株式の相互持合の場合の処理  
(ケース1) 子会社株式を取得した場合の処理

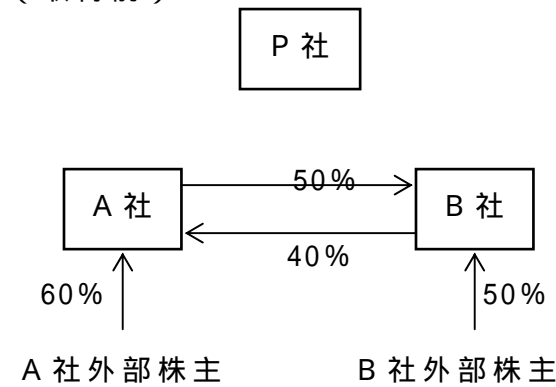
<前提条件>

- ア．A社はB社株式50%を所有し、B社はA社株式40%を所有している。
- イ．P社はX1年3月31日にA社株式40%、B社株式40%をそれぞれ5,500、10,000で取得した。
- ウ．株式の所有関係は次のとおりである（A社及びB社とも連結子会社となる。）。

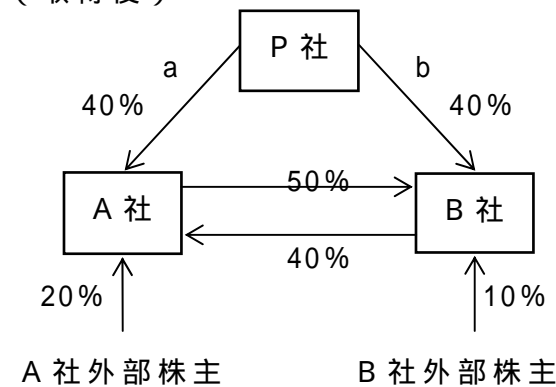
  - ・親会社（P社）による子会社（A社）の持分比率 40%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 40%
  - ・子会社（A社）による子会社（B社）の持分比率 50%
  - ・子会社（B社）による子会社（A社）の持分比率 40%

- エ．P社によるA社株式とB社株式の取得時に、既にA社とB社間において株式の相互持合が行われているため、未処分利益（取得時剰余金）は相互持合を調整した実質持分比率により按分する。

P社によるA社株式、B社株式取得前後の持株関係図  
(取得前)



(取得後)



新

貸借対照表項目 ( X 1 年 3 月 31 日 )

	A 社	B 社
A 社株式	-	4,000
B 社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
繰越利益剰余金 ( 当期純利益 )	1,000 ( 1,000 )	2,000 ( 2,000 )

1 . 原則法 ( 利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

	A 社		B 社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P 社直接持分	40%	4,000	40%	8,000
A 社直接持分	-	-	50%	10,000
B 社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	20%	2,000	10%	2,000
合 計	100%	10,000	100%	20,000

繰越利益剰余金部分

	A 社		B 社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P 社直接持分	50% *1	500	50% *5	1,000
P 社間接持分	20% *2	200	25% *6	500
外部株主直接持分	25% *3	250	12.5% *7	250
外部株主間接持分	5% *4	50	12.5% *8	250
合 計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*4  $(1 - b - ) x / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$

\*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

\*8  $(1 - a - ) x / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

連結修正仕訳

・ P 社及び B 社の投資 ( A 社株式 ) と A 社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
A 社の X 1 年 3 月期の貸借対照表に基づき、A 社株式と A 社の資本との相殺消去及び

旧

貸借対照表項目 ( X 1 年 3 月 31 日 )

	A 社	B 社
A 社株式	-	4,000
B 社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
未処分利益 ( 当期利益 )	1,000 ( 1,000 )	2,000 ( 2,000 )

1 . 原則法 ( 剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

	A 社		B 社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P 社直接持分	40%	4,000	40%	8,000
A 社直接持分	-	-	50%	10,000
B 社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	20%	2,000	10%	2,000
合 計	100%	10,000	100%	20,000

未処分利益部分

	A 社		B 社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P 社直接持分	50% *1	500	50% *5	1,000
P 社間接持分	20% *2	200	25% *6	500
外部株主直接持分	25% *3	250	12.5% *7	250
外部株主間接持分	5% *4	50	12.5% *8	250
合 計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*4  $(1 - b - ) x / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$

\*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

\*8  $(1 - a - ) x / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

連結修正仕訳

・ P 社及び B 社の投資 ( A 社株式 ) と A 社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
A 社の X 1 年 3 月期の貸借対照表に基づき、A 社株式と A 社の資本との相殺消去及び

新

少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、繰越利益剰余金及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	5,500
A社繰越利益剰余金（直接）*1	750	A社株式（B社所有）	4,000
B社繰越利益剰余金（間接）*2	750	A社少数株主持分 *3	2,500
連結調整勘定（A社）	500		

\*1 500 + 250 = 750

\*2 500 + 250 = 750

\*3 2,000 + 250 + 250 = 2,500

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、繰越利益剰余金及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	10,000
B社繰越利益剰余金（直接）*1	1,250	B社株式（A社所有）	10,000
A社繰越利益剰余金（間接）*2	250	B社少数株主持分 *3	2,300
連結調整勘定（B社）	800		

\*1 1,000 + 250 = 1,250

\*2 200 + 50 = 250

\*3 2,000 + 250 + 50 = 2,300

2. 簡便法（利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

- 1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	700	75% *3	1,500
外部株主持分	30% *2	300	25% *4	500
合計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $(a + \frac{b}{x}) / (1 - \frac{a}{x}) = (40\% + \frac{40\% \times 40\%}{100\% - 40\% \times 50\%}) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + \frac{a}{x}) / (1 - \frac{b}{x}) = (40\% + \frac{50\% \times 40\%}{100\% - 40\% \times 50\%}) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

旧

少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、未処分利益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	5,500
A社未処分利益（直接）*1	750	A社株式（B社所有）	4,000
B社未処分利益（間接）*2	750	A社少数株主持分 *3	2,500
連結調整勘定（A社）	500		

\*1 500 + 250 = 750

\*2 500 + 250 = 750

\*3 2,000 + 250 + 250 = 2,500

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、未処分利益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	10,000
B社未処分利益（直接）*1	1,250	B社株式（A社所有）	10,000
A社未処分利益（間接）*2	250	B社少数株主持分 *3	2,300
連結調整勘定（B社）	800		

\*1 1,000 + 250 = 1,250

\*2 200 + 50 = 250

\*3 2,000 + 250 + 50 = 2,300

2. 簡便法（剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

- 1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	700	75% *3	1,500
外部株主持分	30% *2	300	25% *4	500
合計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $(a + \frac{b}{x}) / (1 - \frac{a}{x}) = (40\% + \frac{40\% \times 40\%}{100\% - 40\% \times 50\%}) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + \frac{a}{x}) / (1 - \frac{b}{x}) = (40\% + \frac{50\% \times 40\%}{100\% - 40\% \times 50\%}) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

新

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 A社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、1.と異なり、繰越利益剰余金は相互持合を調整していないA社の繰越利益剰余金を用い、少数株主持分もA社繰越利益剰余金に対する実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	5,500
A社繰越利益剰余金	1,000	A社株式（B社所有）	4,000
連結調整勘定（A社）	800	A社少数株主持分*	2,300

\* 2,000 + 300 = 2,300

・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、1.と異なり、繰越利益剰余金は相互持合を調整していないB社の繰越利益剰余金を用い、少数株主持分もB社繰越利益剰余金に対する実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	10,000
B社繰越利益剰余金	2,000	B社株式（A社所有）	10,000
連結調整勘定（B社）	500	B社少数株主持分*	2,500

\* 2,000 + 500 = 2,500

3. 簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	667	80% *3	1,600
外部株主持分	33.3% *2	333	20% *4	400
合計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 A社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、2.と同様に、繰越利益剰余金は相互持合を調整していないA社の繰越利益剰余金を用いる。

旧

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 A社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、1.と異なり、未処分利益は相互持合を調整していないA社の未処分利益を用い、少数株主持分もA社未処分利益に対する実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	5,500
A社未処分利益	1,000	A社株式（B社所有）	4,000
連結調整勘定（A社）	800	A社少数株主持分*	2,300

\* 2,000 + 300 = 2,300

・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、1.と異なり、未処分利益は相互持合を調整していないB社の未処分利益を用い、少数株主持分もB社未処分利益に対する実質的な持分額（直接持分額＋間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	10,000
B社未処分利益	2,000	B社株式（A社所有）	10,000
連結調整勘定（B社）	500	B社少数株主持分*	2,500

\* 2,000 + 500 = 2,500

3. 簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	667	80% *3	1,600
外部株主持分	33.3% *2	333	20% *4	400
合計	100%	1,000	100%	2,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
 A社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、2.と同様に、未処分利益は相互持合を調整していないA社の未処分利益を用いる。

新

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社繰越利益剰余金	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	833	A社少数株主持分*	2,333

\* 2,000 + 333 = 2,333

・ P社及びA社の投資(B社株式)とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び  
少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、2.  
と同様に、繰越利益剰余金は相互持合を調整していないB社の繰越利益剰余金を用い  
る。

B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社繰越利益剰余金	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	400	B社少数株主持分*	2,400

\* 2,000 + 400 = 2,400

(ケース2) 子会社株式を一部売却した場合の処理

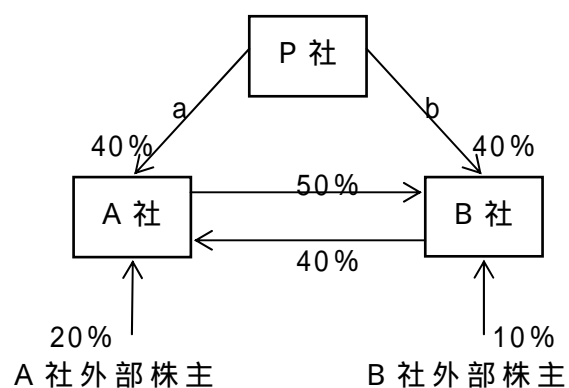
<前提条件>

ア．P社はX2年3月31日(ケース1の翌年度)にA社株式20%(投資簿価2,750)を  
3,500で売却し、株式売却益750を計上した。

イ．株式の所有関係の変動は次のとおりである(A社及びB社とも連結子会社のままで  
ある。)

- ・親会社(P社)による子会社(A社)の持分比率 40% 20%
- ・親会社(P社)による子会社(B社)の持分比率 40%
- ・子会社(A社)による子会社(B社)の持分比率 50%
- ・子会社(B社)による子会社(A社)の持分比率 40%

P社によるA社株式売却前後の持株関係図  
(売却前)



旧

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社未処分利益	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	833	A社少数株主持分*	2,333

\* 2,000 + 333 = 2,333

・ P社及びA社の投資(B社株式)とB社の資本との相殺消去及び連結調整勘定の計上  
B社のX1年3月期の貸借対照表に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び  
少数株主持分への振替を行い、消去差額を連結調整勘定に計上する。この場合、2.  
と同様に、未処分利益は相互持合を調整していないB社の未処分利益を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社未処分利益	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	400	B社少数株主持分*	2,400

\* 2,000 + 400 = 2,400

(ケース2) 子会社株式を一部売却した場合の処理

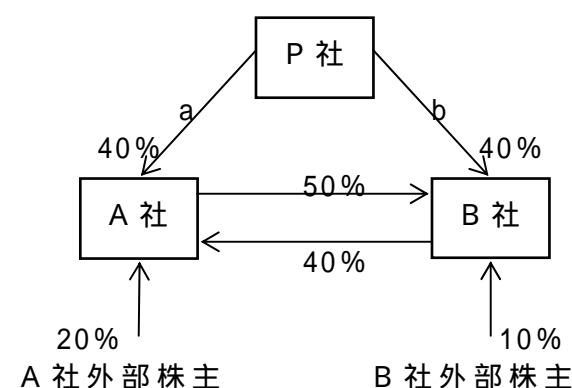
<前提条件>

ア．P社はX2年3月31日(ケース1の翌年度)にA社株式20%(投資簿価2,750)を  
3,500で売却し、株式売却益750を計上した。

イ．株式の所有関係の変動は次のとおりである(A社及びB社とも連結子会社のままで  
ある。)

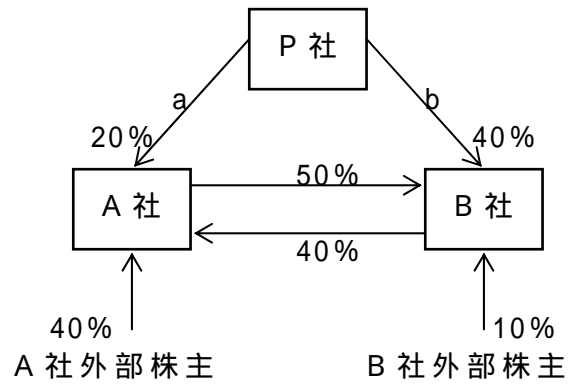
- ・親会社(P社)による子会社(A社)の持分比率 40% 20%
- ・親会社(P社)による子会社(B社)の持分比率 40%
- ・子会社(A社)による子会社(B社)の持分比率 50%
- ・子会社(B社)による子会社(A社)の持分比率 40%

P社によるA社株式売却前後の持株関係図  
(売却前)





(売却後)



貸借対照表項目 ( X 2 年 3 月 31 日 )

	A 社	B 社
A 社株式	-	4,000
B 社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
繰越利益剰余金 (当期純利益)	2,000 (1,000)	4,000 (2,000)

1. 原則法 ( 繰越利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース 1 と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A 社		B 社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P 社直接持分	50% *1	1,000 (1)	50% *5	2,000 (5)
P 社間接持分	20% *2	400 (2)	25% *6	1,000 (6)
外部株主直接持分	25% *3	500 (3)	12.5% *7	500 (7)
外部株主間接持分	5% *4	100 (4)	12.5% *8	500 (8)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

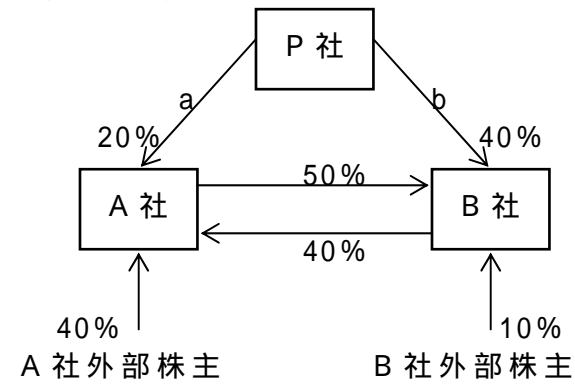
\*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$

\*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%)$

(売却後)



貸借対照表項目 ( X 2 年 3 月 31 日 )

	A 社	B 社
A 社株式	-	4,000
B 社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
未処分利益 (当期利益)	2,000 (1,000)	4,000 (2,000)

1. 原則法 ( 剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース 1 と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A 社		B 社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P 社直接持分	50% *1	1,000 (1)	50% *5	2,000 (5)
P 社間接持分	20% *2	400 (2)	25% *6	1,000 (6)
外部株主直接持分	25% *3	500 (3)	12.5% *7	500 (7)
外部株主間接持分	5% *4	100 (4)	12.5% *8	500 (8)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$

\*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

\*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%)$

新

$$= 12.5\%$$

$$*8 (1 - a - ) \times / (1 - \times ) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$$

連結修正仕訳

・ 開始仕訳

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社繰越利益剰余金(直接)	750	A社株式(B社所有)	4,000
B社繰越利益剰余金(間接)	750	A社少数株主持分	2,500
連結調整勘定(A社)	500		
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社繰越利益剰余金(直接)	1,250	B社株式(A社所有)	10,000
A社繰越利益剰余金(間接)	250	B社少数株主持分	2,300
連結調整勘定(B社)	800		

・ 少数株主損益の計上

A社及びB社の当期純利益のうち少数株主持分額(直接持分額+間接持分額)を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益(直接)*1	250	A社少数株主持分	500
A社少数株主損益(間接)*2	250	B社少数株主持分	300
B社少数株主損益(直接)*3	250		
B社少数株主損益(間接)*4	50		

- \*1 500(3) - 250 = 250
- \*2 500(8) - 250 = 250
- \*3 500(7) - 250 = 250
- \*4 100(4) - 50 = 50

売却後

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

	A社		B社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P社直接持分	20%	2,000	40%	8,000
A社直接持分	-	-	50%	10,000
B社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	40%	4,000	10%	2,000
合計	100%	10,000	100%	20,000

旧

$$= 12.5\%$$

$$*8 (1 - a - ) \times / (1 - \times ) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$$

連結修正仕訳

・ 開始仕訳

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社未処分利益(直接)	750	A社株式(B社所有)	4,000
B社未処分利益(間接)	750	A社少数株主持分	2,500
連結調整勘定(A社)	500		
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社未処分利益(直接)	1,250	B社株式(A社所有)	10,000
A社未処分利益(間接)	250	B社少数株主持分	2,300
連結調整勘定(B社)	800		

・ 少数株主損益の計上

A社及びB社の当期利益のうち少数株主持分額(直接持分額+間接持分額)を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益(直接)*1	250	A社少数株主持分	500
A社少数株主損益(間接)*2	250	B社少数株主持分	300
B社少数株主損益(直接)*3	250		
B社少数株主損益(間接)*4	50		

- \*1 500(3) - 250 = 250
- \*2 500(8) - 250 = 250
- \*3 500(7) - 250 = 250
- \*4 100(4) - 50 = 50

売却後

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

	A社		B社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P社直接持分	20%	2,000	40%	8,000
A社直接持分	-	-	50%	10,000
B社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	40%	4,000	10%	2,000
合計	100%	10,000	100%	20,000

新

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社直接持分	25% *1	500 (1)'	50% *5	2,000 (5)'
P社間接持分	20% *2	400 (2)'	12.5% *6	500 (6)'
外部株主直接持分	50% *3	1,000 (3)'	12.5% *7	500 (7)'
外部株主間接持分	5% *4	100 (4)'	25% *8	1,000 (8)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

- \*1  $a / (1 - x) = 20\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$
- \*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$
- \*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 20\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$
- \*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$
- \*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$
- \*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 20\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$
- \*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$
- \*8  $(1 - a - ) \times / (1 - x) = (100\% - 20\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

A社株式売却による持分変動  
資本金部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社直接持分	4,000	8,000	12,000	2,000	8,000	10,000
A社直接持分	-	10,000	10,000	-	10,000	10,000
B社直接持分	4,000	-	4,000	4,000	-	4,000
外部株主直接持分	2,000	2,000	4,000	4,000	2,000	6,000

繰越利益剰余金部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社直接持分	1,000 (1)	2,000 (5)	3,000	500 (1)'	2,000 (5)'	2,500
P社間接持分	400 (2)	1,000 (6)	1,400	400 (2)'	500 (6)'	900
外部株主直接持分	500 (3)	500 (7)	1,000	1,000 (3)'	500 (7)'	1,500
外部株主間接持分	100 (4)	500 (8)	600	100 (4)'	1,000 (8)'	1,100

旧

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社直接持分	25% *1	500 (1)'	50% *5	2,000 (5)'
P社間接持分	20% *2	400 (2)'	12.5% *6	500 (6)'
外部株主直接持分	50% *3	1,000 (3)'	12.5% *7	500 (7)'
外部株主間接持分	5% *4	100 (4)'	25% *8	1,000 (8)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

- \*1  $a / (1 - x) = 20\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$
- \*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$
- \*3  $(1 - a - ) / (1 - x) = (100\% - 20\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$
- \*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$
- \*5  $b / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$
- \*6  $x a / (1 - x) = 50\% \times 20\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$
- \*7  $(1 - b - ) / (1 - x) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$
- \*8  $(1 - a - ) \times / (1 - x) = (100\% - 20\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$

A社株式売却による持分変動  
資本金部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社直接持分	4,000	8,000	12,000	2,000	8,000	10,000
A社直接持分	-	10,000	10,000	-	10,000	10,000
B社直接持分	4,000	-	4,000	4,000	-	4,000
外部株主直接持分	2,000	2,000	4,000	4,000	2,000	6,000

未処分利益部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社直接持分	1,000 (1)	2,000 (5)	3,000	500 (1)'	2,000 (5)'	2,500
P社間接持分	400 (2)	1,000 (6)	1,400	400 (2)'	500 (6)'	900
外部株主直接持分	500 (3)	500 (7)	1,000	1,000 (3)'	500 (7)'	1,500
外部株主間接持分	100 (4)	500 (8)	600	100 (4)'	1,000 (8)'	1,100

新

売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
繰越利益剰余金部分	1,000 *2	0 *3	1,000
合計	3,000	0	3,000

\*1  $4,000 - 2,000 = 2,000$

\*2  $(1,000(3)' + 1,000(8)') - (500(3) + 500(8)) = 1,000$

\*3  $(500(7)' + 100(4)') - (500(7) + 100(4)) = 0$

連結修正仕訳

・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによるA社少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	3,000
株式売却益 *3	500	連結調整勘定(A社) *2	250

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$

\*2  $500 \times 0.2 / 0.4 = 250$

\*3  $3,000 + 250 - 2,750 = 500$

2. 簡便法(利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース1と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	1,400 (9)	75% *3	3,000 (11)
外部株主持分	30% *2	600 (10)	25% *4	1,000 (12)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $(a + x b) / (1 - x) = (40\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + x a) / (1 - x) = (40\% + 50\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

・ 開始仕訳

旧

売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
未処分利益部分	1,000 *2	0 *3	1,000
合計	3,000	0	3,000

\*1  $4,000 - 2,000 = 2,000$

\*2  $(1,000(3)' + 1,000(8)') - (500(3) + 500(8)) = 1,000$

\*3  $(500(7)' + 100(4)') - (500(7) + 100(4)) = 0$

連結修正仕訳

・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによるA社少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	3,000
株式売却益 *3	500	連結調整勘定(A社) *2	250

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$

\*2  $500 \times 0.2 / 0.4 = 250$

\*3  $3,000 + 250 - 2,750 = 500$

2. 簡便法(剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース1と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	1,400 (9)	75% *3	3,000 (11)
外部株主持分	30% *2	600 (10)	25% *4	1,000 (12)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $(a + x b) / (1 - x) = (40\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + x a) / (1 - x) = (40\% + 50\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

・ 開始仕訳

新

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社繰越利益剰余金	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	800	A社少数株主持分	2,300
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社繰越利益剰余金	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	500	B社少数株主持分	2,500

・少数株主損益の計上

A社及びB社の当期純利益のうち少数株主持分額(直接持分額+間接持分額)を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益 *1	300	A社少数株主持分	300
B社少数株主損益 *2	500	B社少数株主持分	500

\*1  $600(10) - 300 = 300$

\*2  $1,000(12) - 500 = 500$

売却後

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	45% *1	900 (9)'	62.5% *3	2,500 (11)'
外部株主持分	55% *2	1,100 (10)'	37.5% *4	1,500 (12)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $(a + x b) / (1 - x) = (20\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 45\%$

\*2  $100\% - 45\% = 55\%$

\*3  $(b + x a) / (1 - x) = (40\% + 50\% \times 20\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 62.5\%$

\*4  $100\% - 62.5\% = 37.5\%$

A社株式売却による持分変動  
資本金部分

1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社持分	1,400 (9)	3,000(11)	4,400	900 (9)'	2,500(11)'	3,400
外部株主持分	600 (10)	1,000(12)	1,600	1,100(10)'	1,500(12)'	2,600

旧

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社未処分利益	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	800	A社少数株主持分	2,300
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社未処分利益	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	500	B社少数株主持分	2,500

・少数株主損益の計上

A社及びB社の当期利益のうち少数株主持分額(直接持分額+間接持分額)を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益 *1	300	A社少数株主持分	300
B社少数株主損益 *2	500	B社少数株主持分	500

\*1  $600(10) - 300 = 300$

\*2  $1,000(12) - 500 = 500$

売却後

実質持分比率及び連結持分額  
資本金部分

1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	45% *1	900 (9)'	62.5% *3	2,500 (11)'
外部株主持分	55% *2	1,100 (10)'	37.5% *4	1,500 (12)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $(a + x b) / (1 - x) = (20\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 45\%$

\*2  $100\% - 45\% = 55\%$

\*3  $(b + x a) / (1 - x) = (40\% + 50\% \times 20\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 62.5\%$

\*4  $100\% - 62.5\% = 37.5\%$

A社株式売却による持分変動  
資本金部分

1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社持分	1,400 (9)	3,000(11)	4,400	900 (9)'	2,500(11)'	3,400
外部株主持分	600 (10)	1,000(12)	1,600	1,100(10)'	1,500(12)'	2,600

新

売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
繰越利益剰余金部分	500 *2	500 *3	1,000
合計	2,500	500	3,000

\*1 4,000 - 2,000 = 2,000

\*2 1,100(10)' - 600(10) = 500

\*3 1,500(12)' - 1,000(12) = 500

連結修正仕訳

- ・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによる少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	2,500
株式売却益 *3	650	B社少数株主持分	500
		連結調整勘定(A社) *2	400

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$

\*2  $800 \times 0.2 / 0.4 = 400$

\*3  $2,500 + 500 + 400 - 2,750 = 650$

3. 簡便法(株式の相互持合を無視して計算する方法)による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース1と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	1,334 (13)	80% *3	3,200 (15)
外部株主持分	33.3% *2	666 (14)	20% *4	800 (16)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

- ・ 開始仕訳

旧

売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
未処分利益部分	500 *2	500 *3	1,000
合計	2,500	500	3,000

\*1 4,000 - 2,000 = 2,000

\*2 1,100(10)' - 600(10) = 500

\*3 1,500(12)' - 1,000(12) = 500

連結修正仕訳

- ・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによる少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	2,500
株式売却益 *3	650	B社少数株主持分	500
		連結調整勘定(A社) *2	400

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$

\*2  $800 \times 0.2 / 0.4 = 400$

\*3  $2,500 + 500 + 400 - 2,750 = 650$

3. 簡便法(株式の相互持合を無視して計算する方法)による処理

売却前

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

ケース1と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	1,334 (13)	80% *3	3,200 (15)
外部株主持分	33.3% *2	666 (14)	20% *4	800 (16)
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

- ・ 開始仕訳

新

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社繰越利益剰余金	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	833	A社少数株主持分	2,333
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社繰越利益剰余金	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	400	B社少数株主持分	2,400

・少数株主損益の計上

A社及びB社の当期純利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益 *1	333	A社少数株主持分	333
B社少数株主損益 *2	400	B社少数株主持分	400

\*1 666(14) - 333 = 333

\*2 800(16) - 400 = 400

売却後

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	33.3% *1	666 (13)'	80% *3	3,200 (15)'
外部株主持分	66.7% *2	1,334 (14)'	20% *4	800 (16)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - ) = 20\% / (100\% - 40\%) = 33.3\%$

\*2  $100\% - 33.3\% = 66.7\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

A社株式売却による持分変動

資本金部分

1. と同一のため省略する。

繰越利益剰余金部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社持分	1,334(13)	3,200(15)	4,534	666(13)'	3,200(15)'	3,866
外部株主持分	666(14)	800(16)	1,466	1,334(14)'	800(16)'	2,134

旧

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	5,500
A社未処分利益	1,000	A社株式(B社所有)	4,000
連結調整勘定(A社)	833	A社少数株主持分	2,333
B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	10,000
B社未処分利益	2,000	B社株式(A社所有)	10,000
連結調整勘定(B社)	400	B社少数株主持分	2,400

・少数株主損益の計上

A社及びB社の当期利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益 *1	333	A社少数株主持分	333
B社少数株主損益 *2	400	B社少数株主持分	400

\*1 666(14) - 333 = 333

\*2 800(16) - 400 = 400

売却後

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	33.3% *1	666 (13)'	80% *3	3,200 (15)'
外部株主持分	66.7% *2	1,334 (14)'	20% *4	800 (16)'
合計	100%	2,000	100%	4,000

\*1  $a / (1 - ) = 20\% / (100\% - 40\%) = 33.3\%$

\*2  $100\% - 33.3\% = 66.7\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

A社株式売却による持分変動

資本金部分

1. と同一のため省略する。

未処分利益部分

	売却前			売却後		
	A社	B社	計	A社	B社	計
P社持分	1,334(13)	3,200(15)	4,534	666(13)'	3,200(15)'	3,866
外部株主持分	666(14)	800(16)	1,466	1,334(14)'	800(16)'	2,134

## 新

## 売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
繰越利益剰余金部分	668 *2	0 *3	668
合計	2,668	0	2,668

\*1  $4,000 - 2,000 = 2,000$ \*2  $1,334(14)' - 666(14) = 668$ \*3  $800(16)' - 800(16) = 0$ 

## 連結修正仕訳

## ・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによるA社少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	2,668
株式売却益 *3	335	連結調整勘定(A社) *2	417

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$ \*2  $833 \times 0.2 / 0.4 = 417$ \*3  $2,668 + 417 - 2,750 = 335$ 

## 旧

## 売却による外部株主持分の増加

	A社外部株主持分	B社外部株主持分	合計
資本金部分	2,000 *1	-	2,000
未処分利益部分	668 *2	0 *3	668
合計	2,668	0	2,668

\*1  $4,000 - 2,000 = 2,000$ \*2  $1,334(14)' - 666(14) = 668$ \*3  $800(16)' - 800(16) = 0$ 

## 連結修正仕訳

## ・ A社株式売却に伴う株式売却益の修正

P社がA社株式の一部を売却したことによるA社少数株主持分増加額及び連結調整勘定減少額の合計額とA社株式の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の株式売却益の修正として当該金額より控除する。

A社株式 *1	2,750	A社少数株主持分	2,668
株式売却益 *3	335	連結調整勘定(A社) *2	417

\*1  $5,500 \times 0.2 / 0.4 = 2,750$ \*2  $833 \times 0.2 / 0.4 = 417$ \*3  $2,668 + 417 - 2,750 = 335$



設例4 3社の子会社による株式の相互持合の場合の処理

< ケース1及びケース2共通の前提条件 >

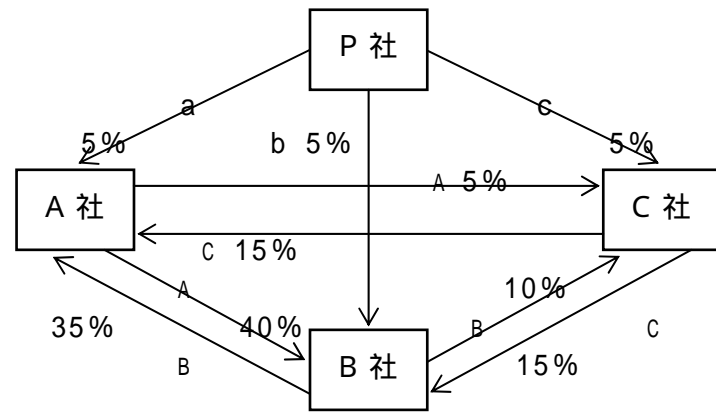
ア. P社からA社、B社、C社への出資及びA社、B社、C社間の相互持合は、3社の設立時(期首)に行われたものとする。

イ. P社から各社への出資額は、A社500、B社1,000、C社1,500である。

ウ. 株式の所有関係は次のとおりである(A社及びB社は連結子会社、C社は持分法適用会社となる。)

	P社	A社	B社	C社
P社持分比率	-	a 5%	b 5%	c 5%
A社持分比率	0%	-	A 40%	A 5%
B社持分比率	0%	B 35%	-	B 10%
C社持分比率	0%	c 15%	c 15%	-
グループ内持分比率計	0%	gA 55%	gB 60%	gC 20%
外部株主持分比率	-	1-gA 45%	1-gB 40%	1-gC 80%

株式の所有(相互持合)関係図



貸借対照表項目

	A社	B社	C社
A社株式	-	3,500	1,500
B社株式	8,000	-	3,000
C社株式	1,500	3,000	-
資本金	10,000	20,000	30,000
当期純利益	1,000	2,000	3,000

(ケース1)簡便法(利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)による処理

実質持分比率

A社、B社、C社の当期純利益をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>とすれば、相互持合の影響を考慮した実質的な連結持分額A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>、C<sub>1</sub>は、それぞれ次の連立方程式を解くことにより計算することができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 \times A + C_1 \times A$$

$$B_1 = B_0 + A_1 \times B + C_1 \times B$$

設例4 3社の子会社による株式の相互持合の場合の処理

< ケース1及びケース2共通の前提条件 >

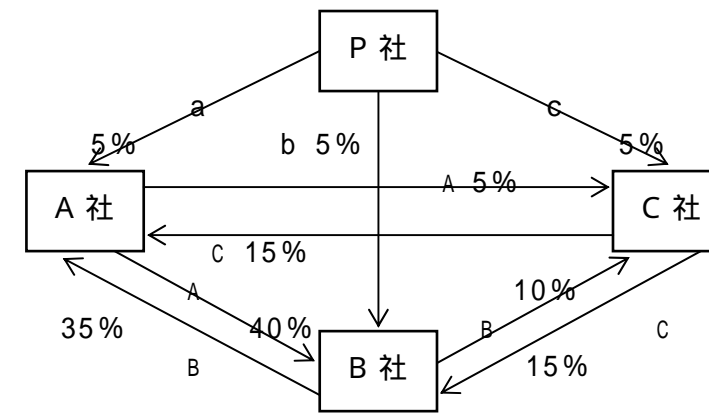
ア. P社からA社、B社、C社への出資及びA社、B社、C社間の相互持合は、3社の設立時(期首)に行われたものとする。

イ. P社から各社への出資額は、A社500、B社1,000、C社1,500である。

ウ. 株式の所有関係は次のとおりである(A社及びB社は連結子会社、C社は持分法適用会社となる。)

	P社	A社	B社	C社
P社持分比率	-	a 5%	b 5%	c 5%
A社持分比率	0%	-	A 40%	A 5%
B社持分比率	0%	B 35%	-	B 10%
C社持分比率	0%	c 15%	c 15%	-
グループ内持分比率計	0%	gA 55%	gB 60%	gC 20%
外部株主持分比率	-	1-gA 45%	1-gB 40%	1-gC 80%

株式の所有(相互持合)関係図



貸借対照表項目

	A社	B社	C社
A社株式	-	3,500	1,500
B社株式	8,000	-	3,000
C社株式	1,500	3,000	-
資本金	10,000	20,000	30,000
当期利益	1,000	2,000	3,000

(ケース1)簡便法(剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法)による処理

実質持分比率

A社、B社、C社の当期利益をそれぞれA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>とすれば、相互持合の影響を考慮した実質的な連結持分額A<sub>1</sub>、B<sub>1</sub>、C<sub>1</sub>は、それぞれ次の連立方程式を解くことにより計算することができる。

$$A_1 = A_0 + B_1 \times A + C_1 \times A$$

$$B_1 = B_0 + A_1 \times B + C_1 \times B$$

新

旧

$$C_1 = C_0 + A_1 \times C + B_1 \times C$$

この連立方程式を解くと、次のようになる。ただし、分母はとする。

$$= 1 - (A \times B + B \times C + A \times C) - (A \times B \times C + A \times C \times B)$$

$$A_1 = \{A_0 \times (1 - B \times C) + B_0 \times (A + A \times C) + C_0 \times (A + A \times B)\} /$$

$$B_1 = \{A_0 \times (B + B \times C) + B_0 \times (1 - A \times C) + C_0 \times (B + B \times A)\} /$$

$$C_1 = \{A_0 \times (C + C \times B) + B_0 \times (C + C \times A) + C_0 \times (1 - B \times A)\} /$$

$$C_1 = C_0 + A_1 \times C + B_1 \times C$$

この連立方程式を解くと、次のようになる。ただし、分母はとする。

$$= 1 - (A \times B + B \times C + A \times C) - (A \times B \times C + A \times C \times B)$$

$$A_1 = \{A_0 \times (1 - B \times C) + B_0 \times (A + A \times C) + C_0 \times (A + A \times B)\} /$$

$$B_1 = \{A_0 \times (B + B \times C) + B_0 \times (1 - A \times C) + C_0 \times (B + B \times A)\} /$$

$$C_1 = \{A_0 \times (C + C \times B) + B_0 \times (C + C \times A) + C_0 \times (1 - B \times A)\} /$$

以上から、P社の各子会社に対する直接持分額と各子会社を経由した間接持分額の合計額（実質持分額）を、各子会社の利益剰余金に対するP社の実質的な持分比率を掛けて計算することができる。

以上から、P社の各子会社に対する直接持分額と各子会社を経由した間接持分額の合計額（実質持分額）を、各子会社の剰余金に対するP社の実質的な持分比率を掛けて計算することができる。

各子会社に対するP社の連結持分額の合計額は、次のようになる。

各子会社に対するP社の連結持分額の合計額は、次のようになる。

$$P_1 = A_1 \times a + B_1 \times b + C_1 \times c$$

$$= \{A_0 \times \{(1 - B \times C) \times a + (B + B \times C) \times b + (C + C \times B) \times c\} + B_0 \times \{(A + A \times C) \times a + (1 - A \times C) \times b + (C + C \times A) \times c\} + C_0 \times \{(A + A \times B) \times a + (B + B \times A) \times b + (1 - B \times A) \times c\}\} /$$

$$P_1 = A_1 \times a + B_1 \times b + C_1 \times c$$

$$= \{A_0 \times \{(1 - B \times C) \times a + (B + B \times C) \times b + (C + C \times B) \times c\} + B_0 \times \{(A + A \times C) \times a + (1 - A \times C) \times b + (C + C \times A) \times c\} + C_0 \times \{(A + A \times B) \times a + (B + B \times A) \times b + (1 - B \times A) \times c\}\} /$$

そして、上記の算式と前提条件の持分比率を用いてA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>のそれぞれに掛けられる実質持分比率を求めると、次のようになる。

そして、上記の算式と前提条件の持分比率を用いてA<sub>0</sub>、B<sub>0</sub>、C<sub>0</sub>のそれぞれに掛けられる実質持分比率を求めると、次のようになる。

A<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(1 - B \times C) \times a + (B + B \times C) \times b + (C + C \times B) \times c\} / = 9.37\%$

B<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(A + A \times C) \times a + (1 - A \times C) \times b + (C + C \times A) \times c\} / = 9.71\%$

C<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(A + A \times B) \times a + (B + B \times A) \times b + (1 - B \times A) \times c\} / = 6.44\%$

A<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(1 - B \times C) \times a + (B + B \times C) \times b + (C + C \times B) \times c\} / = 9.37\%$

B<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(A + A \times C) \times a + (1 - A \times C) \times b + (C + C \times A) \times c\} / = 9.71\%$

C<sub>0</sub>に対する実質持分比率： $\{(A + A \times B) \times a + (B + B \times A) \times b + (1 - B \times A) \times c\} / = 6.44\%$

連結修正仕訳

連結修正仕訳

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本金との相殺消去  
A社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びB社所有のA社株式とA社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額（C社持分額を含む。）を少数株主持分へ振り替える。

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本金との相殺消去  
A社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びB社所有のA社株式とA社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額（C社持分額を含む。）を少数株主持分へ振り替える。

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	500
		A社株式(B社所有)	3,500
		A社少数株主持分	6,000

A社資本金	10,000	A社株式(P社所有)	500
		A社株式(B社所有)	3,500
		A社少数株主持分	6,000

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びA社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額（C社持分額を含む。）を少数株主持分へ振り替える。

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
B社の期首の貸借対照表に基づき、P社及びA社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、外部株主持分額（C社持分額を含む。）を少数株主持分へ振り替える。

B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	1,000
		B社株式(A社所有)	8,000
		B社少数株主持分	11,000

B社資本金	20,000	B社株式(P社所有)	1,000
		B社株式(A社所有)	8,000
		B社少数株主持分	11,000

- ・ 少数株主損益の計上  
A社当期純利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に基づき計算し、A社少数株主持分へ振り替える。

- ・ 少数株主損益の計上  
A社当期利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に基づき計算し、A社少数株主持分へ振り替える。

A社少数株主損益	906.3	A社少数株主持分	906.3	* 1,000 × (1 - 0.0937) = 906.3
----------	-------	----------	-------	--------------------------------

A社少数株主損益	906.3	A社少数株主持分	906.3	* 1,000 × (1 - 0.0937) = 906.3
----------	-------	----------	-------	--------------------------------

B社当期純利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に

B社当期利益のうち少数株主持分額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に基

新	旧																		
<p>基づき計算し、B社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主損益 1,805.8</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主持分 1,805.8</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8</math></td> </tr> </table> <p>・持分法による投資利益の計上 C社は持分法適用会社となるため、C社当期純利益のうちP社に帰属する額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に基づき計算し、C社株式（P社所有）を増額する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">C社株式 193.2</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">持分法による投資利益 193.2</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>3,000 \times 0.0644 = 193.2</math></td> </tr> </table>	B社少数株主損益 1,805.8	B社少数株主持分 1,805.8	* $2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8$	C社株式 193.2	持分法による投資利益 193.2	* $3,000 \times 0.0644 = 193.2$	<p>づき計算し、B社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主損益 1,805.8</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主持分 1,805.8</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8</math></td> </tr> </table> <p>・持分法による投資利益の計上 C社は持分法適用会社となるため、C社当期利益のうちP社に帰属する額（直接持分額 + 間接持分額）を実質持分比率に基づき計算し、C社株式（P社所有）を増額する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">C社株式 193.2</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">持分法による投資利益 193.2</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>3,000 \times 0.0644 = 193.2</math></td> </tr> </table>	B社少数株主損益 1,805.8	B社少数株主持分 1,805.8	* $2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8$	C社株式 193.2	持分法による投資利益 193.2	* $3,000 \times 0.0644 = 193.2$						
B社少数株主損益 1,805.8	B社少数株主持分 1,805.8	* $2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8$																	
C社株式 193.2	持分法による投資利益 193.2	* $3,000 \times 0.0644 = 193.2$																	
B社少数株主損益 1,805.8	B社少数株主持分 1,805.8	* $2,000 \times (1 - 0.0971) = 1,805.8$																	
C社株式 193.2	持分法による投資利益 193.2	* $3,000 \times 0.0644 = 193.2$																	
<p>（ケース2）簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理</p> <p>実質持分比率 株式の相互持合が多数の会社間で行われている場合、株式の相互持合による影響を無視してP社の実質的な持分比率を計算することが認められることがある。 具体的には、以下のように親会社の持分比率とグループ外の外部株主の持分比率を用いて計算する。 A0に対する実質持分比率：<math>a / \{a + (1 - gA)\} = 10.00\%</math> B0に対する実質持分比率：<math>b / \{b + (1 - gB)\} = 11.11\%</math> C0に対する実質持分比率：<math>c / \{c + (1 - gC)\} = 5.88\%</math> 上記の結果は、ケース1の結果と近似しているが、前提条件が変わると常にこのような結果になるとは限らないため、安易にこの方法によることのないよう留意が必要である。</p> <p>連結修正仕訳</p> <p>・投資と資本金との相殺消去 ケース1と同一のため省略する。</p> <p>・少数株主損益の計上 A社当期純利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、A社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">A社少数株主損益 900.0</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">A社少数株主持分 900.0</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0</math></td> </tr> </table> <p>B社当期純利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、B社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主損益 1,777.8</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主持分 1,777.8</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8</math></td> </tr> </table> <p>・持分法による投資利益の計上 C社は持分法適用会社となるため、C社当期純利益のうちP社に帰属する額を実質持分比率に基づき計算し、C社株式（P社所有）を増額する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">C社株式 176.4</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">持分法による投資利益 176.4</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>3,000 \times 0.0588 = 176.4</math></td> </tr> </table>	A社少数株主損益 900.0	A社少数株主持分 900.0	* $1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0$	B社少数株主損益 1,777.8	B社少数株主持分 1,777.8	* $2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8$	C社株式 176.4	持分法による投資利益 176.4	* $3,000 \times 0.0588 = 176.4$	<p>（ケース2）簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理</p> <p>実質持分比率 株式の相互持合が多数の会社間で行われている場合、株式の相互持合による影響を無視してP社の実質的な持分比率を計算することが認められることがある。 具体的には、以下のように親会社の持分比率とグループ外の外部株主の持分比率を用いて計算する。 A0に対する実質持分比率：<math>a / \{a + (1 - gA)\} = 10.00\%</math> B0に対する実質持分比率：<math>b / \{b + (1 - gB)\} = 11.11\%</math> C0に対する実質持分比率：<math>c / \{c + (1 - gC)\} = 5.88\%</math> 上記の結果は、ケース1の結果と近似しているが、前提条件が変わると常にこのような結果になるとは限らないため、安易にこの方法によることのないよう留意が必要である。</p> <p>連結修正仕訳</p> <p>・投資と資本金との相殺消去 ケース1と同一のため省略する。</p> <p>・少数株主損益の計上 A社当期利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、A社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">A社少数株主損益 900.0</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">A社少数株主持分 900.0</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0</math></td> </tr> </table> <p>B社当期利益のうち少数株主持分額を実質持分比率に基づき計算し、B社少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主損益 1,777.8</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">B社少数株主持分 1,777.8</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8</math></td> </tr> </table> <p>・持分法による投資利益の計上 C社は持分法適用会社となるため、C社当期利益のうちP社に帰属する額を実質持分比率に基づき計算し、C社株式（P社所有）を増額する。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">C社株式 176.4</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">持分法による投資利益 176.4</td> <td style="width: 40%; border: none;">* <math>3,000 \times 0.0588 = 176.4</math></td> </tr> </table>	A社少数株主損益 900.0	A社少数株主持分 900.0	* $1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0$	B社少数株主損益 1,777.8	B社少数株主持分 1,777.8	* $2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8$	C社株式 176.4	持分法による投資利益 176.4	* $3,000 \times 0.0588 = 176.4$
A社少数株主損益 900.0	A社少数株主持分 900.0	* $1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0$																	
B社少数株主損益 1,777.8	B社少数株主持分 1,777.8	* $2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8$																	
C社株式 176.4	持分法による投資利益 176.4	* $3,000 \times 0.0588 = 176.4$																	
A社少数株主損益 900.0	A社少数株主持分 900.0	* $1,000 \times (1 - 0.1000) = 900.0$																	
B社少数株主損益 1,777.8	B社少数株主持分 1,777.8	* $2,000 \times (1 - 0.1111) = 1,777.8$																	
C社株式 176.4	持分法による投資利益 176.4	* $3,000 \times 0.0588 = 176.4$																	

新

設例5 間接所有会社に債務超過会社がある場合の処理  
 (ケース1) 親会社 緊密者等20%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%、  
 かつ子会社が債務超過の場合の処理

<前提条件>

- ア. P社は期首にA社の株式を取得し、P社とA社は期首にB社の株式を取得した。
- イ. 株式の所有関係は次のとおりである(A社は持分法適用会社、B社は連結子会社となる。)  
 ・親会社(P社)による緊密者等(A社)の持分比率 20%  
 ・親会社(P社)による子会社(B社)の持分比率 30%  
 ・緊密者等(A社)による子会社(B社)の持分比率 30%
- ウ. B社は当期純損失を計上し、債務超過となった。
- エ. A社とB社外部株主のB社当期純損失の負担額は、それぞれ出資額(A社60、B社外部株主80)を限度とする。

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資 産 1,000	負 債 600
(内数) A社株式 20 B社株式 60	資 本 金 300 当 期 純 利 益 100

A社貸借対照表(関連会社)

資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100 当 期 純 利 益 50

B社貸借対照表(連結子会社)

資 産 600	負 債 700
	資 本 金 200 当 期 純 損 失 300

旧

設例5 間接所有会社に債務超過会社がある場合の処理  
 (ケース1) 親会社 緊密者等20%、親会社 子会社30%、緊密者等 子会社30%、  
 かつ子会社が債務超過の場合の処理

<前提条件>

- ア. P社は期首にA社の株式を取得し、P社とA社は期首にB社の株式を取得した。
- イ. 株式の所有関係は次のとおりである(A社は持分法適用会社、B社は連結子会社となる。)  
 ・親会社(P社)による緊密者等(A社)の持分比率 20%  
 ・親会社(P社)による子会社(B社)の持分比率 30%  
 ・緊密者等(A社)による子会社(B社)の持分比率 30%
- ウ. B社は当期損失を計上し、債務超過となった。
- エ. A社とB社外部株主のB社当期損失の負担額は、それぞれ出資額(A社60、B社外部株主80)を限度とする。

個別貸借対照表

P社貸借対照表

資 産 1,000	負 債 600
(内数) A社株式 20 B社株式 60	資 本 金 300 当 期 利 益 100

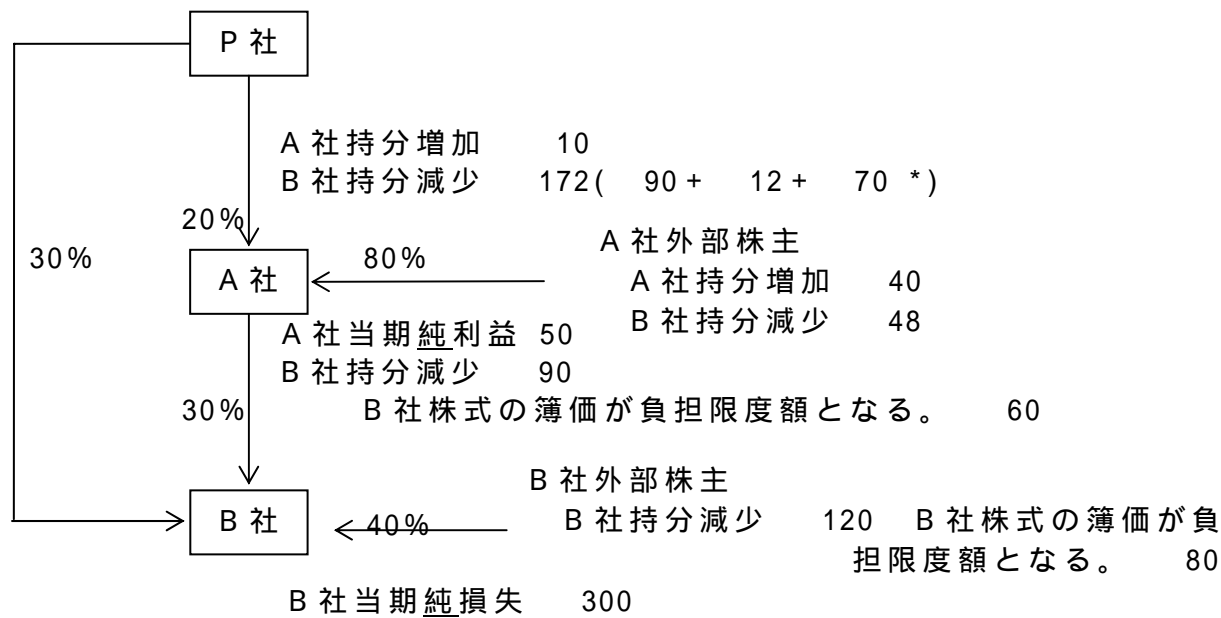
A社貸借対照表(関連会社)

資 産 700	負 債 550
(内数) B社株式 60	資 本 金 100 当 期 利 益 50

B社貸借対照表(連結子会社)

資 産 600	負 債 700
	資 本 金 200 当 期 損 失 300

株式の所有関係と当期純損失の帰属図



\* 負担限度超過額  
 A社負担限度超過額  
 $300 \times 0.3 - 60 = 30$   
 B社外部株主負担限度超過額  
 $300 \times 0.4 - 80 = 40$

連結修正仕訳

- ・ P社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
 B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

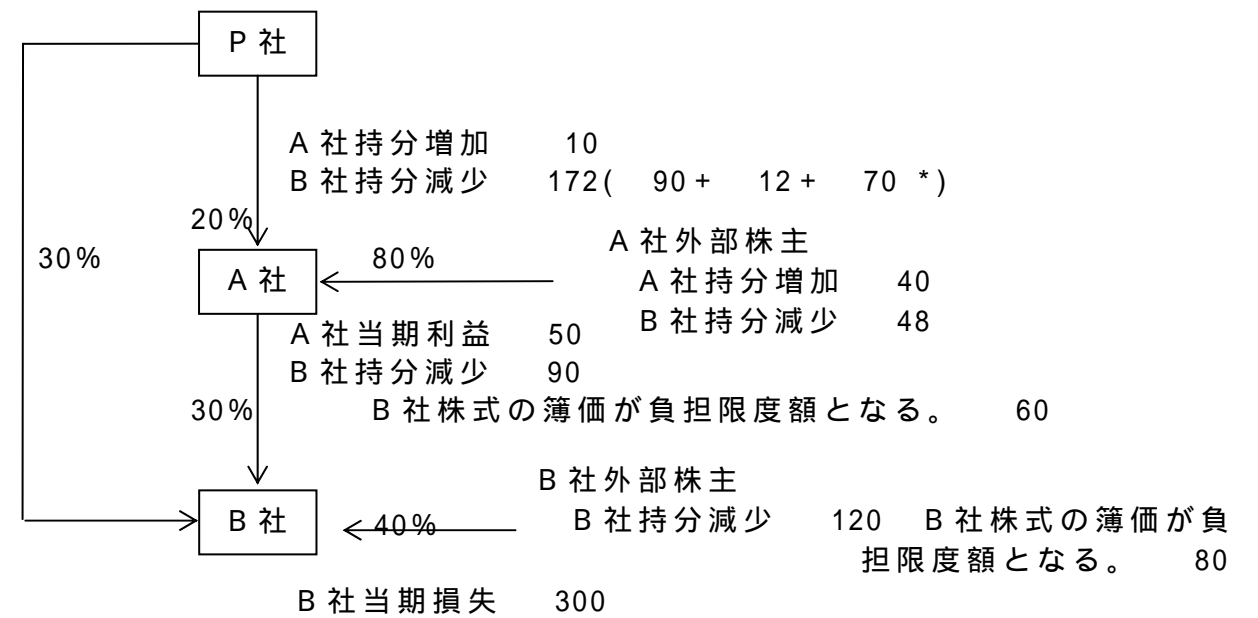
- ・ 少数株主損益の計上  
 B社当期純損失のうち少数株主持分額（A社持分額 + B社外部株主持分額）を少数株主持分へ振り替える。ただし、少数株主持分残高（出資額）を限度とする。

少数株主持分	140	少数株主損益	140	* 60 + 80 = 140
--------	-----	--------	-----	-----------------

- ・ 持分法による投資損失の計上  
 A社株式に係る持分法による投資損失（直接持分額 + 間接持分額）を計上する。

持分法による投資損失	2	A社株式	2	* $50 \times 0.2 + 60 \times 0.2 = 10 + 12 = 2$
------------	---	------	---	---

株式の所有関係と当期損失の帰属図



\* 負担限度超過額  
 A社負担限度超過額  
 $300 \times 0.3 - 60 = 30$   
 B社外部株主負担限度超過額  
 $300 \times 0.4 - 80 = 40$

連結修正仕訳

- ・ P社の投資（B社株式）とB社の資本金との相殺消去  
 B社の期首の貸借対照表に基づき、P社所有のB社株式とB社の資本金とを相殺消去し、A社持分額及び外部株主持分額を少数株主持分へ振り替える。

資本金	200	B社株式	60
		少数株主持分	140

- ・ 少数株主損益の計上  
 B社当期損失のうち少数株主持分額（A社持分額 + B社外部株主持分額）を少数株主持分へ振り替える。ただし、少数株主持分残高（出資額）を限度とする。

少数株主持分	140	少数株主損益	140	* 60 + 80 = 140
--------	-----	--------	-----	-----------------

- ・ 持分法による投資損失の計上  
 A社株式に係る持分法による投資損失（直接持分額 + 間接持分額）を計上する。

持分法による投資損失	2	A社株式	2	* $50 \times 0.2 + 60 \times 0.2 = 10 + 12 = 2$
------------	---	------	---	---

新

## 連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
A社株式	20		20		2	18
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期純利益	100	300	200			200
少数株主持分				140	140	0*
少数株主損益					140	(貸)140
持分法損益				2		(借)2

\* 次表\*5に同じ。

## 連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1	負債*3	
1,538	1,300	*1 1,000 - 60 - 2 + 600 = 1,538
(内数)		*2 20 - 2 = 18
A社株式*2 18	資本金 300	*3 600 + 700 = 1,300
	利益剰余金*4 62	*4 100 - 300 + 140 - 2 = 62
	少数株主持分*5 0	*5 140 - 140 = 0

（ケース2）2社の子会社による株式の相互持合で、そのうち1社が債務超過の場合の処理

## &lt;前提条件&gt;

- ア．A社はB社株式50%を所有し、B社はA社株式40%を所有している。  
 イ．P社はX0年4月1日にA社株式40%、B社株式40%をそれぞれ4,000、8,000で取得した。  
 ウ．株式の所有関係は次のとおりである（A社及びB社とも連結子会社となる。）。
- ・親会社（P社）による子会社（A社）の持分比率 40%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 40%
  - ・子会社（A社）による子会社（B社）の持分比率 50%
  - ・子会社（B社）による子会社（A社）の持分比率 40%
- エ．P社はX1年3月期の期首にA社株式とB社株式を取得しているが、本設例では、便宜上、期首の連結修正仕訳は省略した。

旧

## 連結精算表（関係科目）

	P社	B社	合算金額	連結修正仕訳		修正後金額
				借方	貸方	
(借方)						
A社株式	20		20		2	18
B社株式	60		60		60	0
(貸方)						
資本金	300	200	500	200		300
当期利益	100	300	200			200
少数株主持分				140	140	0*
少数株主損益					140	(貸)140
持分法損益				2		(借)2

\* 次表\*4に同じ。

## 連結貸借対照表（P社・B社）

資産*1	負債*3	
1,538	1,300	*1 1,000 - 60 - 2 + 600 = 1,538
(内数)		*2 20 - 2 = 18
A社株式*2 18	少数株主持分*4 0	*3 600 + 700 = 1,300
	資本金 300	*4 140 - 140 = 0
	連結剰余金*5 62	*5 100 - 300 + 140 - 2 = 62

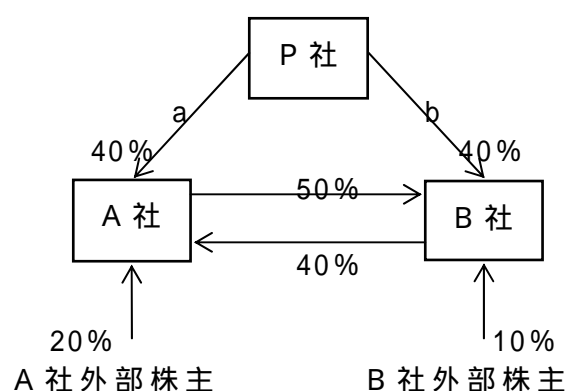
（ケース2）2社の子会社による株式の相互持合で、そのうち1社が債務超過の場合の処理

## &lt;前提条件&gt;

- ア．A社はB社株式50%を所有し、B社はA社株式40%を所有している。  
 イ．P社はX0年4月1日にA社株式40%、B社株式40%をそれぞれ4,000、8,000で取得した。  
 ウ．株式の所有関係は次のとおりである（A社及びB社とも連結子会社となる。）。
- ・親会社（P社）による子会社（A社）の持分比率 40%
  - ・親会社（P社）による子会社（B社）の持分比率 40%
  - ・子会社（A社）による子会社（B社）の持分比率 50%
  - ・子会社（B社）による子会社（A社）の持分比率 40%
- エ．P社はX1年3月期の期首にA社株式とB社株式を取得しているが、本設例では、便宜上、期首の連結修正仕訳は省略した。

新

P社によるA社株式、B社株式取得後の持株関係図



貸借対照表項目 ( X 1 年 3 月 31 日 )

	A社	B社
A社株式	-	4,000
B社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
当期純利益 ( 損失 )	20,000	50,000

1. 原則法 ( 利益剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

	A社		B社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P社直接持分	40%	4,000	40%	8,000
A社直接持分	-	-	50%	10,000
B社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	20%	2,000	10%	2,000
合計	100%	10,000	100%	20,000

当期純損益部分

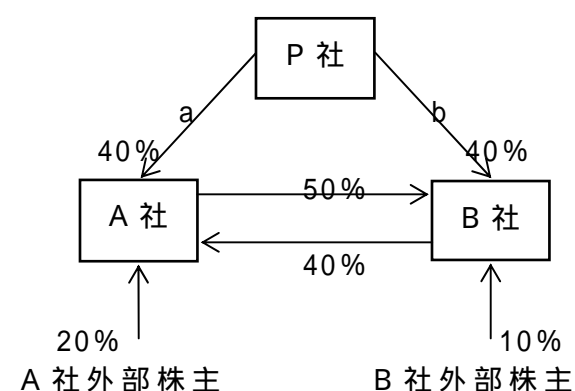
	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社直接持分	50% *1	10,000	50% *5	25,000
P社間接持分	20% *2	4,000	25% *6	12,500
外部株主直接持分	25% *3	5,000	12.5% *7	6,250
外部株主間接持分	5% *4	1,000	12.5% *8	6,250
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

旧

P社によるA社株式、B社株式取得後の持株関係図



貸借対照表項目 ( X 1 年 3 月 31 日 )

	A社	B社
A社株式	-	4,000
B社株式	10,000	-
資本金	10,000	20,000
当期利益 ( 損失 )	20,000	50,000

1. 原則法 ( 剰余金の実質的な帰属額を計算する方法 ) による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

	A社		B社	
	持分比率	持分額	持分比率	持分額
P社直接持分	40%	4,000	40%	8,000
A社直接持分	-	-	50%	10,000
B社直接持分	40%	4,000	-	-
外部株主直接持分	20%	2,000	10%	2,000
合計	100%	10,000	100%	20,000

当期損益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社直接持分	50% *1	10,000	50% *5	25,000
P社間接持分	20% *2	4,000	25% *6	12,500
外部株主直接持分	25% *3	5,000	12.5% *7	6,250
外部株主間接持分	5% *4	1,000	12.5% *8	6,250
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $a / (1 - x) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$

\*2  $x b / (1 - x) = 40\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 20\%$

新

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$   
 \*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$   
 \*5  $b / (1 - x ) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$   
 \*6  $x a / (1 - x ) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$   
 \*7  $(1 - b - ) / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$   
 \*8  $(1 - a - ) \times / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

連結修正仕訳

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、当期純損益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益（直接）*1	5,000	A社株式（B社所有）	4,000
B社少数株主損益（間接）*2	6,250	A社少数株主持分 *3	750

\*1 5,000

\*2 6,250

\*3 2,000 + 5,000 + 6,250 = 750

・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、当期純損益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益（直接）*1	6,250	B社株式（A社所有）	10,000
A社少数株主損益（間接）*2	1,000	B社少数株主持分 *3	3,250

\*1 6,250

\*2 1,000

\*3 2,000 + 6,250 + 1,000 = 3,250

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益（直接）	3,250	B社少数株主持分	3,250
--------------	-------	----------	-------

2. 簡便法（利益剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。

旧

\*3  $(1 - a - ) / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$   
 \*4  $(1 - b - ) \times / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 50\%) \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 5\%$   
 \*5  $b / (1 - x ) = 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 50\%$   
 \*6  $x a / (1 - x ) = 50\% \times 40\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 25\%$   
 \*7  $(1 - b - ) / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 50\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$   
 \*8  $(1 - a - ) \times / (1 - x ) = (100\% - 40\% - 40\%) \times 50\% / (100\% - 40\% \times 50\%) = 12.5\%$

連結修正仕訳

・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、当期損益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益（直接）*1	5,000	A社株式（B社所有）	4,000
B社少数株主損益（間接）*2	6,250	A社少数株主持分 *3	750

\*1 5,000

\*2 6,250

\*3 2,000 + 5,000 + 6,250 = 750

・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、当期損益及び少数株主持分は、A社とB社との相互持合を調整した実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益（直接）*1	6,250	B社株式（A社所有）	10,000
A社少数株主損益（間接）*2	1,000	B社少数株主持分 *3	3,250

\*1 6,250

\*2 1,000

\*3 2,000 + 6,250 + 1,000 = 3,250

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益（直接）	3,250	B社少数株主持分	3,250
--------------	-------	----------	-------

2. 簡便法（剰余金の実質的な帰属額を計算しない方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

資本金部分

1. と同一のため省略する。



新

当期純損益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	14,000	75% *3	37,500
外部株主持分	30% *2	6,000	25% *4	12,500
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $(a + \times b) / (1 - \times) = (40\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + \times a) / (1 - \times) = (40\% + 50\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、1.と異なり、当期純損益は相互持合を調整していないA社の当期純利益を用い、少数株主持分もA社当期純利益に対する実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益 *1	6,000	A社株式（B社所有）	4,000
		A社少数株主持分 *2	8,000

\*1 6,000

\*2  $2,000 + 6,000 = 8,000$

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、1.と異なり、当期純損益は相互持合を調整していないB社の当期純損失を用い、少数株主持分もB社当期純損失に対する実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益 *1	12,500	B社株式（A社所有）	10,000
		B社少数株主持分 *2	10,500

\*1 12,500

\*2  $2,000 + 12,500 = 10,500$

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益	10,500	B社少数株主持分	10,500
----------	--------	----------	--------

- 3. 簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

旧

当期損益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	70% *1	14,000	75% *3	37,500
外部株主持分	30% *2	6,000	25% *4	12,500
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $(a + \times b) / (1 - \times) = (40\% + 40\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 70\%$

\*2  $100\% - 70\% = 30\%$

\*3  $(b + \times a) / (1 - \times) = (40\% + 50\% \times 40\%) / (100\% - 40\% \times 50\%) = 75\%$

\*4  $100\% - 75\% = 25\%$

連結修正仕訳

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、1.と異なり、当期損益は相互持合を調整していないA社の当期利益を用い、少数株主持分もA社当期利益に対する実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益 *1	6,000	A社株式（B社所有）	4,000
		A社少数株主持分 *2	8,000

\*1 6,000

\*2  $2,000 + 6,000 = 8,000$

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、1.と異なり、当期損益は相互持合を調整していないB社の当期損失を用い、少数株主持分もB社当期損失に対する実質的な持分額（直接持分額 + 間接持分額）を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益 *1	12,500	B社株式（A社所有）	10,000
		B社少数株主持分 *2	10,500

\*1 12,500

\*2  $2,000 + 12,500 = 10,500$

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益	10,500	B社少数株主持分	10,500
----------	--------	----------	--------

- 3. 簡便法（株式の相互持合を無視して計算する方法）による処理

実質持分比率及び連結持分額

新

資本金部分

1. と同一のため省略する。

当期純損益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	13,340	80% *3	40,000
外部株主持分	33.3% *2	6,660	20% *4	10,000
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、2.と同様に、当期純損益は相互持合を調整していないA社の当期純利益を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益 *1	6,660	A社株式（B社所有）	4,000
		A社少数株主持分 *2	8,660

\*1 6,660

\*2  $2,000 + 6,660 = 8,660$

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、2.と同様に、当期純損益は相互持合を調整していないB社の当期純損失を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益 *1	10,000	B社株式（A社所有）	10,000
		B社少数株主持分 *2	8,000

\*1 10,000

\*2  $2,000 + 10,000 = 8,000$

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益	8,000	B社少数株主持分	8,000
----------	-------	----------	-------

以上

旧

資本金部分

1. と同一のため省略する。

当期損益部分

	A社		B社	
	実質持分比率	持分額	実質持分比率	持分額
P社持分	66.7% *1	13,340	80% *3	40,000
外部株主持分	33.3% *2	6,660	20% *4	10,000
合計	100%	20,000	100%	50,000

\*1  $a / (1 - ) = 40\% / (100\% - 40\%) = 66.7\%$

\*2  $100\% - 66.7\% = 33.3\%$

\*3  $b / (1 - ) = 40\% / (100\% - 50\%) = 80\%$

\*4  $100\% - 80\% = 20\%$

連結修正仕訳

- ・ P社及びB社の投資（A社株式）とA社の資本との相殺消去

A社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、A社株式とA社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、2.と同様に、当期損益は相互持合を調整していないA社の当期利益を用いる。

A社資本金	10,000	A社株式（P社所有）	4,000
A社少数株主損益 *1	6,660	A社株式（B社所有）	4,000
		A社少数株主持分 *2	8,660

\*1 6,660

\*2  $2,000 + 6,660 = 8,660$

- ・ P社及びA社の投資（B社株式）とB社の資本との相殺消去

B社のX1年3月期の貸借対照表及び損益計算書に基づき、B社株式とB社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替を行う。この場合、2.と同様に、当期損益は相互持合を調整していないB社の当期損失を用いる。

B社資本金	20,000	B社株式（P社所有）	8,000
B社少数株主損益 *1	10,000	B社株式（A社所有）	10,000
		B社少数株主持分 *2	8,000

\*1 10,000

\*2  $2,000 + 10,000 = 8,000$

上記の仕訳の結果、B社少数株主持分がマイナス残高となるため、負担限度額のゼロ残高まで戻入れ処理を行う。

B社少数株主損益	8,000	B社少数株主持分	8,000
----------	-------	----------	-------

以上

適 用

「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」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。

以 上