



2025年10月

移管指針公開草案第16号

持分法会計に関する実務指針（案）

移管指針公開草案第16号「持分法会計に関する実務指針（案）」

移管指針第7号「持分法会計に関する実務指針」（最終改正2024年7月1日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>移管指針第7号</p> <p style="text-align: center;">持分法会計に関する実務指針</p> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;"> <p>1998年7月6日</p> <p>改正 2001年2月14日</p> <p>改正 2006年5月19日</p> <p>改正 2009年6月9日</p> <p>改正 2011年1月12日</p> <p>改正 2014年2月24日</p> <p>改正 2014年11月28日</p> <p>改正 2018年2月16日</p> <p>改正 2022年10月28日</p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会</p> <p>改正 2024年7月1日</p> <p><u>最終改正</u> 20XX年XX月XX日</p> <p style="text-align: right;">企業会計基準委員会</p> </div>	<p>移管指針第7号</p> <p style="text-align: center;">持分法会計に関する実務指針</p> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;"> <p>1998年7月6日</p> <p>改正 2001年2月14日</p> <p>改正 2006年5月19日</p> <p>改正 2009年6月9日</p> <p>改正 2011年1月12日</p> <p>改正 2014年2月24日</p> <p>改正 2014年11月28日</p> <p>改正 2018年2月16日</p> <p>改正 2022年10月28日</p> <p style="text-align: right;">日本公認会計士協会</p> <p><u>最終改正</u> 2024年7月1日</p> <p style="text-align: right;">企業会計基準委員会</p> </div>

公開草案	現行
<p style="text-align: center;">I 持分法会計に関する実務指針</p> <p>債務超過に陥った場合の会計処理 関連会社の債務超過額の負担の範囲と会計処理</p> <p>20. 持分法を適用した関連会社の欠損を負担する責任が投資額の範囲に限られている場合、投資会社は、持分法による投資価額がゼロとなるところまで負担する。</p> <p>ただし、他の株主との間で損失分担契約がある場合、持分法適用関連会社に対し設備資金若しくは運転資金等の貸付金等がある場合、又は<u>金融保証契約による保証</u>若しくは事実上の保証がある場合には、契約による損失分担割合又は持分割合等、債務超過額（本報告ではマイナスの純資産額を意味する。）のうち投資会社が事実上負担することになると考えられる割合に相当する額を投資会社の持分に負担させなければならない。</p> <p>さらに、関連会社であっても、他の株主に資金力又は資産がなく、投資会社のみが借入金に対し<u>金融保証契約による保証</u>を行っているような場合等、事実上、投資会社が当該関連会社の債務超過額全額を負担する可能性が極めて高い場合には、当該債務超過額については全額、投資会社の持分に負担させなければならない。</p>	<p style="text-align: center;">I 持分法会計に関する実務指針</p> <p>債務超過に陥った場合の会計処理 関連会社の債務超過額の負担の範囲と会計処理</p> <p>20. 持分法を適用した関連会社の欠損を負担する責任が投資額の範囲に限られている場合、投資会社は、持分法による投資価額がゼロとなるところまで負担する。</p> <p>ただし、他の株主との間で損失分担契約がある場合、持分法適用関連会社に対し設備資金若しくは運転資金等の貸付金等がある場合、又は<u>契約上</u>若しくは事実上の<u>債務保証</u>がある場合には、契約による損失分担割合又は持分割合等、債務超過額（本報告ではマイナスの純資産額を意味する。）のうち投資会社が事実上負担することになると考えられる割合に相当する額を投資会社の持分に負担させなければならない。</p> <p>さらに、関連会社であっても、他の株主に資金力又は資産がなく、投資会社のみが借入金に対し<u>債務保証</u>を行っているような場合等、事実上、投資会社が当該関連会社の債務超過額全額を負担する可能性が極めて高い場合には、当該債務超過額については全額、投資会社の持分に負担させなければならない。</p> <p>持分法適用会社の欠損のうち、持分比率により他の株主持分</p>

公開草案	現行
<p>持分法適用会社の欠損のうち、持分比率により他の株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、上述のとおり当該超過額は、投資会社の損失として負担するが、その後、当該持分法適用会社に利益が計上されたときは、投資会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を投資会社の持分に加算するものとする。</p>	<p>に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、上述のとおり当該超過額は、投資会社の損失として負担するが、その後、当該持分法適用会社に利益が計上されたときは、投資会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を投資会社の持分に加算するものとする。</p>
<p>負担した債務超過額の表示方法</p> <p>21. 投資会社の持分に負担させた関連会社の欠損は、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該関連会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等であるものを含む。）がある場合には、投資の額を超える部分について当該貸付金等を減額する。債務超過持分相当額が投資及び貸付金等の額を超える場合は、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目をもって負債の部に計上する。この処理は、関連会社ごとに行う。</p> <p>持分法を適用した非連結子会社の欠損のうち、当該会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社である投資会社の持分に負担させなければならない。この場合にも、上記関連会社の会計処理と同様の処理を行う。</p>	<p>負担した債務超過額の表示方法</p> <p>21. 投資会社の持分に負担させた関連会社の欠損は、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該関連会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等であるものを含む。）がある場合には、投資の額を超える部分について当該貸付金等を減額する。債務超過持分相当額が投資及び貸付金等の額を超える場合は、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目をもって負債の部に計上する。この処理は、関連会社ごとに行う。</p> <p>持分法を適用した非連結子会社の欠損のうち、当該会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社である投資会社の持分に負担させなければならない。この場合にも、上記関連会社の会計処理と同様の処理を行う。</p>

公開草案	現行
<p>なお、投資会社の個別財務諸表において、債務超過に陥っている持分法適用会社の債権に対して貸倒引当金が設定されている場合又は金融保証契約に係る予想信用損失が計上されている場合には、持分法適用上、当該引当金又は予想信用損失を戻し入れる必要がある。この場合、戻入額が貸付金と「持分法適用に伴う負債」との合計額（持分法上の債務超過額）を上回っていないか確認し、上回っている場合には、持分法適用上の欠損金負担額が不足していないか検討する必要がある。検討の結果、上記引当金又は予想信用損失の全部又は一部が必要と判断される場合には、当該部分を戻し入れないものとする。</p>	<p>なお、投資会社の個別財務諸表において、債務超過に陥っている持分法適用会社の債権に対して貸倒引当金が設定されている場合又は債務保証損失引当金が設定されている場合には、持分法適用上、当該引当金は戻し入れる必要がある。この場合、戻入額が貸付金と「持分法適用に伴う負債」との合計額（持分法上の債務超過額）を上回っていないか確認し、上回っている場合には、持分法適用上の欠損金負担額が不足していないか検討する必要がある。検討の結果、上記引当金の全部又は一部が必要と判断される場合には、当該部分を戻し入れないものとする。</p>
<p>適用 <u>35-11. 20XX年改正の本実務指針（以下「20XX年改正実務指針」という。）の適用時期は、20XX年改正の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）の適用時期と同様とする。</u></p>	<p>適用 （新設）</p>
<p><u>35-12. 20XX年改正実務指針の適用初年度においては、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</u></p>	<p>（新設）</p>
<p><u>35-13. 20XX年改正実務指針の適用初年度においては、適用初年度</u></p>	<p>（新設）</p>

公開草案	現行
<p>の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しない。</p>	
<p style="text-align: center;">Ⅱ 結論の背景</p> <p>未実現損益の消去</p> <p>37. 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が関連会社の場合、全額消去する方法と当該関連会社に対する投資会社の持分相当額のみ消去する方法が考えられる。買手側が子会社の場合と異なり、関連会社に対しては財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えているものの、他の支配株主又は主要株主が存在するか、若しくは共同支配を行っているため、未実現損益のうち第三者の持分部分については実現したものと考えられることから、原則として当該未実現損益のうち当該関連会社に対する投資会社の持分相当額についてのみ消去することとした。ただし、他の株主に資金力又は資産がなく投資会社のみが借入金に対し<u>金融保証契約</u>による保証を行っている場合のように契約上又は事実上、他の株主に実質的な支配力又は影響力がない等、未実現損益のうち他の株主の持分部分が持分法適用上、実質的に実現していないと判断される場合には全額</p>	<p style="text-align: center;">Ⅱ 結論の背景</p> <p>未実現損益の消去</p> <p>37. 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が関連会社の場合、全額消去する方法と当該関連会社に対する投資会社の持分相当額のみ消去する方法が考えられる。買手側が子会社の場合と異なり、関連会社に対しては財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えているものの、他の支配株主又は主要株主が存在するか、若しくは共同支配を行っているため、未実現損益のうち第三者の持分部分については実現したものと考えられることから、原則として当該未実現損益のうち当該関連会社に対する投資会社の持分相当額についてのみ消去することとした。ただし、他の株主に資金力又は資産がなく投資会社のみが借入金に対し<u>債務保証</u>を行っている場合のように契約上又は事実上、他の株主に実質的な支配力又は影響力がない等、未実現損益のうち他の株主の持分部分が持分法適用上、実質的に実現していないと判断される場合には全額消去すること</p>

公開草案	現行
<p>消去することとした。</p>	<p>とした。</p>
<p>債務超過に陥った場合の会計処理</p> <p>38. 持分法適用会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等となっているものを含む。）がある場合には、当該貸付金等は実質的に投資と同様の性格を有するものと考えられ、とりわけ当該持分法適用会社が債務超過の場合には、企業が継続していくための唯一又は重要な資金源泉となっている場合が多いと考えられる。したがって、投資会社の持分に負担させた持分法適用会社の欠損については、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該貸付金等を減額することとした。債務超過額が投資有価証券及び貸付金等の額を超える場合は、<u>金融保証</u>契約による保証又は実質的な保証を行っていることが多く、当該会社を連結したとすれば、銀行等からの借入金等の債務として表示されることになるから、借入金として表示する方法も考えられる。しかし、当該借入金は投資会社とその連結子会社の借入金ではないため、連結財務諸表上、「持分法適用に伴う負債」等、適切な科目をもって負債の部に計上することとした。</p> <p>なお、持分法適用会社の債務超過額は、連結上、当該持分</p>	<p>債務超過に陥った場合の会計処理</p> <p>38. 持分法適用会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等となっているものを含む。）がある場合には、当該貸付金等は実質的に投資と同様の性格を有するものと考えられ、とりわけ当該持分法適用会社が債務超過の場合には、企業が継続していくための唯一又は重要な資金源泉となっている場合が多いと考えられる。したがって、投資会社の持分に負担させた持分法適用会社の欠損については、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該貸付金等を減額することとした。債務超過額が投資有価証券及び貸付金等の額を超える場合は、契約による<u>債務保証</u>又は実質的な<u>債務保証</u>を行っていることが多く、当該会社を連結したとすれば、銀行等からの借入金等の債務として表示されることになるから、借入金として表示する方法も考えられる。しかし、当該借入金は投資会社とその連結子会社の借入金ではないため、連結財務諸表上、「持分法適用に伴う負債」等、適切な科目をもって負債の部に計上することとした。</p> <p>なお、持分法適用会社の債務超過額は、連結上、当該持分</p>

公開草案	現行
<p>法適用会社の各決算期の確定損失が累積されてきたものであるから、発生の可能性の高い将来の特定の費用又は損失を見積り計上するという引当金の性格になじまないため、「引当金」を用いた科目名は使用しないこととした。</p>	<p>法適用会社の各決算期の確定損失が累積されてきたものであるから、発生の可能性の高い将来の特定の費用又は損失を見積り計上するという引当金の性格になじまないため、「引当金」を用いた科目名は使用しないこととした。</p>
<p>20XX年改正実務指針 経緯 40. <u>20XX年改正実務指針においては、20XX年の金融商品会計基準の改正に伴い、20XX年改正前の債務保証に関する定めを金融保証契約に置き換える改正を行った。</u></p>	<p>(新設)</p>
<p>適用 41. <u>20XX年の本実務指針の改正は、20XX年の金融商品会計基準の改正に伴うものであるため、20XX年改正実務指針の適用時期は20XX年改正の金融商品会計基準の適用時期と同様とした（本実務指針第35-11項参照）。</u></p>	<p>(新設)</p>
<p>42. <u>また、経過措置についても、20XX年改正の金融商品会計基準と同様に、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することとし（本実務指針第35-12項参照）、また、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従</u></p>	<p>(新設)</p>

公開草案	現行
い組替えを行うことは要しないこととした（本実務指針第35-13項参照）。	

以 上