

## 【参考】企業会計基準公開草案第 22 号「持分法に関する会計基準（案）」について

- ・ 以下の比較表では、持分法の会計処理等を定めた現行の取扱いである連結財務諸表原則等と持分法に関する会計基準案（以下「本会計基準案」という。）の主な相違箇所のみを記載している。
- ・ 本会計基準案の「本会計基準の公表に伴う他の会計基準等についての修正」については、記載対象としていない。
- ・ 以下の比較表では、本会計基準案における項番号の順に記載している。
- ・ 以下の比較表では、現行の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」、「連結財務諸表原則」、「連結財務諸表原則 注解」を、それぞれ【連結意見書】、【連結原則】、【連結原則注解】と表示している。

現行	本会計基準案
(新 設)	<p><b>目 的</b></p> <p>1. <u>本会計基準は、持分法に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。なお、持分法の会計処理については「連結財務諸表原則」（連結財務諸表原則注解を含む。以下同じ。）に定めがあるが、持分法に関しては、本会計基準が優先して適用される。</u></p>
(新 設)	<p>2. <u>本会計基準の適用にあたっては、以下も参照する必要がある。</u></p> <p>(1) <u>企業会計審議会「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」</u></p> <p>(2) <u>日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」</u></p> <p>(3) <u>企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」</u></p>

現行	本会計基準案
<p>(新 設)</p>	<p><b>会計基準 範 囲</b></p> <p>3. <u>本会計基準は、連結財務諸表を作成する会社及び持分法を適用して算定された財務情報の開示を行う会社に適用する。</u></p>
<p><b>【連結原則注解】</b></p> <p><b>注解17 持分法について（第四の八の1）</b></p> <p>1. 持分法とは、投資会社が被投資会社の純資産及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう。</p> <p><b>【連結原則】</b></p> <p><b>第四 連結貸借対照表の作成基準</b></p> <p><b>八 非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用</b></p> <p>2. 関連会社とは、親会社及び子会社が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社をいう。<u>（注解19）</u> （以下 略）</p> <p><b>【連結原則注解】</b></p> <p><b>注解19 関連会社に該当しない会社について（第四の八の2）</b></p> <p>更生会社、整理会社、破産会社等であって、かつ、当該会社の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができないと認められる会社は、関連会社に該当しないものとする。</p>	<p><b>用語の定義</b></p> <p>4. <u>「持分法」</u>とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法をいう。</p> <p>5. <u>「関連会社」</u>とは、親会社及び子会社が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社（<u>会社に準ずる事業体を含む。以下同じ。</u>）の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社をいう。 <u>ただし、更生会社、整理会社、破産会社等であって、かつ、当該会社の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができないと認められる会社は、関連会社に該当しないものとする。</u></p>

現行	本会計基準案
<p>【連結原則】</p> <p><b>第四 連結貸借対照表の作成基準</b></p> <p>八 非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用</p> <p>1. 非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用しなければならない。<u>(注解17) (注解18)</u></p> <p>【連結原則注解】</p> <p><b>注解18 持分法の適用範囲からの除外について (第四の八の1)</b></p> <p>持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。</p> <p>【連結原則】</p> <p><b>第四 連結貸借対照表の作成基準</b></p> <p>八 非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用</p> <p>2. (前 略)</p> <p>次の場合には、子会社以外の他の会社の財務及び営業の方針決定に重要な影響を与えることができないことが明らかに示されない限り、当該他の会社は関連会社に該当するものとする。</p> <p>(1) 子会社以外の他の会社の議決権の100分の20以上を実質的に所有している場合(当該議決権の100分の20以上の所有が一時的であると認められる場合を除く。)<u>(注解4)</u></p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>持分法の適用範囲</b></p> <p>6. 非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用しなければならない。<u>ただし</u>、持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。</p> <p>7. 次の場合には、子会社以外の他の会社の財務及び営業又は事業の方針決定に重要な影響を与えることができないことが明らかに示されない限り、当該他の会社は関連会社に該当するものとする。</p> <p>(1) 子会社以外の他の会社の議決権の100分の20以上を実質的に所有している場合(当該議決権の100分の20以上の所有が一時的であると認められる場合を除く。)<u>なお</u>、議決権</p>

現行	本会計基準案
<p>(2) 他の会社に対する議決権の所有割合が 100 分の 20 未満であっても、一定の議決権を有しており、かつ、当該会社の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる一定の事実が認められる場合。<u>(注解 20)</u></p> <p><b>注解 4 議決権のある株式又は出資の実質的所有について(第三の一の 2 の(1)、第四の八の二の(1))</b></p> <p>議決権のある株式又は出資の所有の名義が役員等会社以外の者となっても、会社が自己の計算で所有している場合には、当該会社が実質的に所有しているものとする。</p> <p><b>注解 20 重要な影響を与えることができる一定の事実について(第四の八の 2 の(2))</b></p> <p>他の会社の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる一定の事実が認められる場合とは、例えば、他の会社の財務及び営業の方針決定に重要な影響を与える契約が存在する場合等をいう。</p>	<p>のある株式又は出資の所有の名義が役員等会社以外の者となっても、会社が自己の計算で所有している場合には、当該会社が実質的に所有しているものとする。</p> <p>(2) 他の会社に対する議決権の所有割合が 100 分の 20 未満であっても、一定の議決権を有しており、かつ、当該会社の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる一定の事実が認められる場合。<u>なお、他の会社の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる一定の事実が認められる場合とは、例えば、他の会社の財務及び営業又は事業の方針決定に重要な影響を与える契約が存在する場合等をいう。</u></p>

現行	本会計基準案
<p>【連結原則注解】</p> <p><b>注解17 持分法について（第四の八の1）</b></p> <p>2. 持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする。<u>ただし、重要性が乏しいものについては、これらの処理を行わないことができる。</u></p> <p>（新 設）</p> <p>【連結原則注解】</p> <p><b>注解17 持分法について（第四の八の1）</b></p> <p>4. 持分法の適用に当たっては、投資会社は、被投資会社の直近の財務諸表を使用する。投資会社と被投資会社の決算日に差異があり、その差異の期間内に重要な取引又は事象が発生しているときには、必要な修正又は注記を行うものとする。</p>	<p><b>被投資会社の財務諸表</b></p> <p>8. 持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする。</p> <p>9. <u>同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社（その子会社を含む。）及び持分法を適用する被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する。</u></p> <p>10. 持分法の適用にあたっては、投資会社は、被投資会社の直近の財務諸表を使用する。投資会社と被投資会社の決算日に差異があり、その差異の期間内に重要な取引又は事象が発生しているときには、必要な修正又は注記を行うものとする。</p>
<p>【連結原則注解】</p> <p><b>注解17 持分法について（第四の八の1）</b></p> <p>3. <u>持分法の適用は、次の手続による。</u></p> <p>(1) 投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資</p>	<p><b>持分法の会計処理</b></p> <p>11. 投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社</p>

現行	本会計基準案
<p>会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額は投資に含め、<u>連結調整勘定と同様に</u>処理する。</p>	<p>の資本との間に差額がある場合には、当該差額は投資に含め、<u>のれん又は負ののれんとして</u>処理する。</p>
<p>(2) 投資会社は、投資の日以降における被投資会社の利益又は損失のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して、投資の額を増額又は減額し、当該増減額を当期純利益の計算に含める。<u>連結調整勘定に相当する部分の償却額</u>は、当該増減額に含める。</p>	<p>12. 投資会社は、投資の日以降における被投資会社の利益又は損失のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して、投資の額を増額又は減額し、当該増減額を当期純利益の計算に含める。<u>のれん又は負ののれんの償却額</u>は、当該増減額に含める。</p>
<p>(3) 投資の増減額の算定に<u>当たっては</u>、連結会社と持分法適用会社との間の取引に係る未実現損益を消去するための修正を行う。</p>	<p>13. 投資の増減額の算定に<u>あたっては</u>、連結会社と持分法適用会社との間の取引に係る未実現損益を消去するための修正を行う。</p>
<p>(4) 被投資会社から配当金を受取った場合には、当該配当金に相当する額を投資の額から減額する。</p>	<p>14. 被投資会社から配当金を受取った場合には、当該配当金に相当する額を投資の額から減額する。</p>

現行	本会計基準案
<p>【連結原則】</p> <p><b>第四 連結貸借対照表の作成基準</b></p> <p>八 非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用</p> <p>3. 関連会社株式の売却等により当該会社が関連会社に該当しなくなった場合には、残存する当該会社の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。</p> <p>なお、子会社株式の売却等により当該会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、上記に準じて処理する。</p>	<p><b>関連会社等に該当しなくなった場合の会計処理</b></p> <p>15. 関連会社株式の売却等により当該会社が関連会社に該当しなくなった場合には、<u>連結財務諸表上</u>、残存する当該会社の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。</p> <p>なお、子会社株式の売却等により当該会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、上記に準じて処理する。</p>
<p>【連結原則】</p> <p><b>第四 連結貸借対照表の作成基準</b></p> <p>九 表示方法</p> <p>2. (前 略) <u>特に</u>、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区分して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示しなければならない。</p> <p>(以下 略)</p> <p>【連結原則注解】</p> <p><b>注解23 連結損益計算書及び連結剰余金計算書の表示方法について(第五の四及び第六の二の2)</b></p> <p>3. (前 略)</p> <p>持分法による投資損益は、営業外収益又は営業外費用の区分に一括して表示するものとする。</p>	<p><b>開示</b></p> <p><b>表 示</b></p> <p>16. <u>連結財務諸表上</u>、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区分して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示しなければならない。</p> <p>17. 持分法による投資損益は、営業外収益又は営業外費用の区分に一括して表示するものとする。</p>

現行	本会計基準案
(新 設)	<p><b>適用時期</b></p> <p>18. <u>本会計基準は、平成 22 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度から適用する。なお、平成 22 年 3 月 31 日以前に開始する連結会計年度及び事業年度から本会計基準を適用することができる。</u></p>
(新 設)	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>19. <u>持分法に関する会計処理については、企業会計審議会が昭和 50 年 6 月 24 日に公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」及び「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）において、連結子会社の会計処理と併せる形で取扱いが定められた。同審議会は、平成 9 年 6 月 6 日に従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから、連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図ることとする「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（以下「連結意見書」という。）を公表し、<u>連結範囲の見直し等の連結子会社に関する取扱いの改正及び関連会社の範囲や連結財務諸表を作成していない会社における持分法損益の注記等といった持分法に関連する取扱いの改正を行うため、連結原則の改訂を行った。</u></u></p> <p>20. <u>これまで、我が国における持分法に関する会計処理は、連結原則に基づいて行われていた。連結原則においては、親会社及び子会社の会計処理については原則として統一するとされてい</u></p>



現行	本会計基準案
	<p>るものの、<u>投資会社及び持分法を適用する関連会社（以下「持分法適用関連会社」という。）については、統一すべきか否かが明示されていないため、原則として統一することが望ましいと解されていた。また、持分法の適用対象となる非連結子会社についても、必ずしも統一することを要しないと考えられてきた。</u></p> <p><u>しかしながら、企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、会計基準の国際的なコンバージェンスを進めるにあたり、持分法の適用対象となる非連結子会社や持分法適用関連会社の会計処理の原則及び手続について審議を行い、連結子会社と同様に、これを原則として統一することとした。また、これに伴って国際的な会計基準と同様に、持分法に関する会計処理等に係る取扱いを連結原則とは別の会計基準として整備することとした。</u></p>
(新 設)	<p><b>範 囲</b></p> <p>21. <u>本会計基準は、連結財務諸表を作成することとなる会社及び持分法を適用して算定された財務情報の開示を行うこととなる会社に適用される。したがって、連結財務諸表を作成していない会社において、関連会社への投資に対して持分法を適用した場合の投資の金額及び投資利益又は投資損失の金額の注記を行う場合の当該注記の金額については、本会計基準の定めが適用されることとなる点に留意が必要である。</u></p>

現行	本会計基準案
<p>【連結意見書】</p> <p><b>第二部 連結財務諸表原則の改訂について</b></p> <p><b>二 改訂連結原則の要点及び考え方</b></p> <p><b>1 連結の範囲等</b></p> <p>(2) 関連会社の範囲</p> <p>現行の連結原則では、<u>連結会社（親会社及び連結された子会社）が、子会社以外の他の会社の議決権の100分の20以上を所有し、かつ、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる場合には、当該他の会社は関連会社に該当することとされている。</u></p> <p><u>この取扱いによると、財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができると認められる場合であっても、議決権の所有割合が100分の20未満であるときは、関連会社に該当せず、持分法が適用されないこととなる。</u></p> <p><u>このため、関連会社の判定基準として、影響力基準を導入し、親会社及び子会社が、子会社以外の他の会社（会社に準ずる事業体を含む。）の財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができるかどうかという観点から、基準を設けることとする。</u></p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>持分法の適用範囲</b></p> <p>22. <u>非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用しなければならない。関連会社の範囲については、投資会社が直接・間接に議決権の一定以上（例えば100分の20以上）を所有しているかどうかにより判定を行う持株基準と、実質的な影響力の有無に基づいて判定を行う影響力基準の2つの考え方があるが、持株基準によると、財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができると認められる場合であっても、議決権の所有割合が一定未満であるときは、関連会社に該当せず、持分法が適用されないこととなる。</u></p> <p><u>このため、関連会社の判定基準としては、影響力基準が導入され、親会社及び子会社が、子会社以外の他の会社の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与えることができるかどうかという観点から、基準を設けている。</u></p>

現行	本会計基準案
<p>【連結意見書】</p> <p><b>第二部 連結財務諸表原則の改訂について</b></p> <p><b>二 改訂連結原則の要点及び考え方</b></p> <p><b>1 連結の範囲等</b></p> <p>(3) 合併会社に対する比例連結の適用の是非</p> <p><u>現行の連結原則によると、共同支配の実態にある合併会社(関連会社)については、他の関連会社と同様、原則として持分法が適用されることになるが、この度の連結原則の改訂に当たっては、個別貸借対照表及び個別損益計算書の各項目を持分比率に応じて連結する比例連結を認めるべきかどうかという問題も検討した。</u></p> <p><u>この点については、混然一体となっている合併会社の資産、負債等を一律に持分比率で按分して連結財務諸表に計上することは不適切であるとの指摘がなされていること等を考慮して、比例連結は導入せず、現行の取扱いを踏襲することとする。</u></p>	<p><b>(共同支配の実態にある合併会社の取扱い)</b></p> <p>23. <u>連結原則では、共同支配の実態にある合併会社については、個別貸借対照表及び個別損益計算書の各項目を持分比率に応じて連結する比例連結を認めるべきとする考え方もあるものの、混然一体となっている合併会社の資産、負債等を一律に持分比率で按分して連結財務諸表に計上することは不適切であるとの指摘がなされていること等を考慮して、比例連結は導入しないこととしていた。本会計基準でも、こうした従来の取扱いを踏襲することとしている。</u></p> <p><u>なお、「企業結合に係る会計基準」(平成15年10月31日企業会計審議会)で定める共同支配企業に対しては、共同支配企業の形成にあたり、共同支配企業に対する共同支配投資企業の持分の増加額と、移転した事業に係る共同支配投資企業の持分の減少額との間に生ずる差額を処理しないことを除き、持分法を適用することとなる。</u></p>
<p>(新 設)</p>	<p><b>被投資会社の財務諸表</b></p> <p><b>(会計処理の原則及び手続の統一)</b></p> <p>24. <u>連結原則では持分法を適用するにあたり、投資会社及び被投資会社の会計処理の原則及び手続については、統一すべきか否</u></p>

現行	本会計基準案
	<p>かが明示されていなかったが、本会計基準では同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、<u>投資会社及び被投資会社が採用する会計処理は、連結子会社の場合と同様に、これを原則として統一することとした。</u></p> <p><u>なお、連結意見書第二部 二4(2)では親会社及び子会社の会計処理の統一にあたり、より合理的な会計処理の原則及び手続を選択すべきであり、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられるとされているため、投資会社の会計処理をその連結子会社の会計処理に合わせている場合には、被投資会社の会計処理についても、当該連結子会社に合わせる事となる。</u></p>
(新 設)	<p><b>持分法の会計処理 (重要性の原則の適用)</b></p> <p>25. <u>持分法の適用に際しては、重要性の原則が適用されることとなる。したがって、持分法のための被投資会社の財務諸表の修正、投資会社との会計処理の原則及び手続の統一、のれん又は負ののれんの処理、未実現損益の消去等に関して、重要性が乏しいものについては、これらの修正又は処理等を行わないことができる。</u></p>
(新 設)	<p><b>適用時期等</b></p> <p>26. <u>本会計基準は、第20項で述べたとおり、持分法に関する会計処理等に係る取扱いを連結原則とは別の会計基準とするために</u></p>

現行	本会計基準案
	<p><u>整備されたものであり、連結原則に定められていた持分法に関する会計処理及び開示の定めを、原則としてそのまま踏襲している。したがって、本会計基準の適用により、原則として新たな会計処理又は表示方法の採用が強制されることはないが、第9項の定めにより、被投資会社の会計処理の原則及び手続を投資会社と統一するために変更する場合は、連結財務諸表上、会計基準の変更に伴う会計方針の変更にあたることに留意が必要である。</u></p>

以 上