平成 20 年連結会計基準における連結財務諸表原則からの変更点

第 1 回:平成 20 年連結会計基準において、新たな取り扱いとなる事項

2009.11.17

平成 20 年連結基準において、新たな取り扱いとなる事項は以下のとおりです。

①部分時価評価法の廃止(連結基準 20、同 52(2)、同 61、連結実務指針 17、同 57)

時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲については、部分時価評価法と全面時価評価法とがありますが、以下の理由から全面時価評価法に統一されることとされました。

- 平成 9 年連結原則後、部分時価評価法の採用はわずかであること
- 子会社株式を現金以外の対価(例えば、自社の株式)で取得する取引を対象としていた平成 15 年公表の企業結合基準では全面時価評価法が前提とされたこと

なお、持分法を適用する関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分については、部分時価評価法により、これまでと同様に、原則として投資日ごとに当該日における時価によって評価することとなる点にご注意ください(連結基準 61、連結実務指針 35)。

②連結基準と企業結合基準との関係の明確化(連結基準 19、同 52(1)、同 60、連結実務指針 7-2)

連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、連結基準に定めのない事項については、企業結合基準や企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」(以下、事業分離基準)の定めに従って会計処理するとし、連結基準と企業結合基準との関係が明確にされました。

このため、連結基準を適用する場合にも、例えば、条件付取得対価の会計処理(企業結合基準 27)、取得原価の配分(資本連結手続上の子会社の資産及び負債の評価に相当する)における暫定的な会計処理(企業結合基準(注 6))、企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分(企業結合基準 30)、所定の注記事項(取得とされた企業結合の注記事項(企業結合基準 49)、共通支配下の取引等に係る注記事項(企業結合基準 52)、子会社の企業結合により当該会社が子会社に該当しなくなった場合の株主に係る注記事項(事業分離基準 54)など)に関する定めが適用されることとなります。

特に、連結基準と企業結合との関係が明確にされたことにより、従来では要請されなかった注記が必要となります。当期において、新たに子会社を連結に含めることとなった場合や子会社株式の追加取得及び一部売却等があった場合には、その連結会計年度において、重要性が乏しいときを除き、企業結合基準 49 から 55 及び事業分離基準 54 及び 56 に定める事項を注記することとなります。

注記に必要な情報の入手と内容の検討については、事前に十分に準備されることが望ましいと思われます。

③親会社の子会社に対する投資額の算定(連結基準 23(1)、同 52(3)、同 62、連結実務指針 8、同 65、企業結合基準 25)

平成 9 年連結原則では、親会社の子会社に対する投資の金額は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原

価の合計額に基づいて算定されてきましたが、連結基準においては、支配獲得日の時価によることとされました。支配獲得までの取得原価と支配獲得日の時価との差額は、当期の段階取得にかかる損益として処理します（企業結合基準 25）。なお、関連会社が株式の段階取得により連結子会社となった場合においても、支配権獲得時に時価評価し直します（連結実務指針 35）。

④連結調整勘定がのれんとして整理された点（連結基準 24、同 52(4)、同 64、連結実務指針 22、企業結合基準 76）

平成 9 年連結原則において連結調整勘定とされていたのれん（または負ののれん）については、企業結合基準に従い会計処理することとされます。具体的には、のれんについては図表 1 に示されるとおりです。

図表 1:「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下、企業結合指針）76 項

貸借対照表の表示区分	無形固定資産
償却期間	20年以内のその効果の及ぶ期間
償却方法	定額法その他の合理的な方法による規則的償却
償却開始時点	原則は「支配獲得日」。みなし取得日がある場合には、みなし取得日
償却費の表示区分	販売費及び一般管理費
重要性基準の適用	のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる。当該費用の表示区分は販売費及び一般管理費で表示。

負ののれんが生じることが見込まれる場合には、重要性が乏しい場合を除き、以下の処理を行うこととされています（企業結合基準 33）。

(i)取得企業は、全ての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直す。
(ii)(i)の見直しを行っても、なお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する。

負ののれんが生じた場合には、原則として、特別利益に計上します（企業結合基準 48）。また、関連会社と企業結合したことにより発生した負ののれんは、連結基準 64 なお書きにより、持分法による投資評価額に含まれていたのれん（持分法基準 11）の未償却部分と相殺し、のれん（または負ののれん）が新たに計算されます。

平成 20 年連結会計基準における連結財務諸表原則からの変更点

第 2 回:平成 20 年連結会計基準に基づく支配獲得日の資本連結仕訳の設例

2009.11.18

平成 20 年連結会計基準に基づく支配獲得日の資本連結仕訳の設例は以下のとおりです。

設例 1　段階的取得で支配を獲得したケース

①事実関係

(ア)P 社が A 社の株式を段階的に取得

(取得状況)

取得日	持分比率(%)	株式数(株)	取得原価(円)	取得時点の時価(円/株)
×1年3月31日	15%	1,500	6,000,000	4,000
×2年3月31日	45%	4,500	36,000,000	8,000
	60%	6,000	42,000,000	

発行済み株式数:10,000株

(イ)×2 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の貸借対照表

(単位:千円)

P社

A社投資額	42,000	負債	392,000
資産の部(その他)	800,000	資本金	180,000
		利益剰余金	270,000
	842,000		842,000

(単位:千円)

A社

資産の部	90,000	負債	30,000
土地	6,000	資本金	50,000
		利益剰余金	16,000
	96,000		96,000

(ウ)支配獲得時(×2 年 3 月 31 日)の土地の時価評価額は 10,000 千円

②連結仕訳(単位:千円)

(ア)土地の評価差額の計上

(借)土地	4,000	(貸)評価差額	4,000

計算式:土地の時価－土地の帳簿価額＝10,000－6,000＝4,000

(イ)投資額を支配獲得日の時価に修正

(借)A社投資額	6,000	(貸)段階取得にかかる差益	6,000

計算式:A 社投資額の時価－A 社投資額の帳簿価額
＝@8,000 円×6 千株－42,000＝6,000

(ウ)修正後の A 社貸借対照表

(単位:千円)

A社

資産の部	90,000	負債	30,000
土地	10,000	資本金	50,000
		評価差額	4,000
		利益剰余金	16,000
	100,000		100,000

(エ)投資と資本の相殺消去

(借)資本金	30,000	(貸)A社投資額	48,000
評価差額	2,400		
利益剰余金	9,600		
のれん	6,000		

※:純資産の 60%分

(オ)少数株主持分振替

(借)資本金	20,000	(貸)少数株主持分	28,000
評価差額	1,600		
利益剰余金	6,400		

※:純資産の 40%分

(カ)まとめ

(借)資本金	50,000	(貸)A社投資額	42,000
土地	4,000	少数株主持分	28,000
利益剰余金	16,000	段階取得にかかる差益	6,000
のれん	6,000		

設例 2　段階的な取得で持分法適用から支配を獲得したケース

①事実関係

(ア)P 社が A 社の株式を段階的に取得

（取得状況）

取得日	持分比率（%）	株式数（株）	取得原価（円）	取得時点の時価（円／株）
×1年3月31日	30%	3,000	21,000,000	7,000
×2年3月31日	45%	4,500	36,000,000	8,000
	75%	7,500	57,000,000	

発行済み株式数:10,000株

(イ)×1 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の貸借対照表

(単位:千円)

P社

A社投資額	21,000	負債	321,000
資産の部(その他)	700,000	資本金	180,000
		利益剰余金	220,000
	721,000		721,000

(単位:千円)

A社

資産(土地以外)	80,000	負債	26,000
土地	6,000	資本金	50,000
		利益剰余金	10,000
	86,000		86,000

(ウ)×2 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の損益計算書

(単位:千円)

P社

費用	450,000	売上高	500,000
当期純利益	50,000		
	500,000		500,000

(単位:千円)

A社

費用	44,000	売上高	50,000
当期純利益	6,000		
	50,000		50,000

(エ)×2 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の貸借対照表

(単位:千円)

P社

A社投資額	57,000	負債	407,000
資産の部(その他)	800,000	資本金	180,000
		利益剰余金	270,000
	857,000		857,000

(単位:千円)

A社

資産の部	90,000	負債	30,000
土地	6,000	資本金	50,000
		利益剰余金	16,000
	96,000		96,000

(オ)支配獲得時(×2 年 3 月 31 日)の土地の時価評価額は 10,000 千円

(カ)のれんの償却は、翌年から 20 年間

②連結仕訳(単位:千円)

(ア)×1 年 3 月 31 日の株式取得により持分法の適用開始

(借)仕訳なし

(イ)×2 年 3 月末までの当期純利益計上

(借)A社投資額	1,800	(貸)持分法投資利益	1,800

※:当期純利益×30%=6,000×30%=1,800

(ウ)のれん相当額の償却(×2 年 3 月末までの償却)

(借)持分法投資利益	150	(貸)A社投資額	150

※:のれん相当額=取得原価−純資産×30%=21,000−60,000×30%=3,000

(エ)土地評価差額計上(×2 年 3 月末の評価差額の処理)

(借)土地	4,000	(貸)評価差額	4,000

計算式：土地の時価－土地の帳簿価額＝10,000－6,000＝4,000

(オ)投資額を支配獲得日の時価に修正

(借)A社投資額	1,350	(貸)段階取得にかかる差益	1,350

計算式：A 社投資額の時価－A 社投資額の持分法評価額
＝@8,000 円×7.5 千株－(57,000＋1,800－150)＝1,350

(カ)投資と資本の相殺消去

(借)資本金	37,500	(貸)A社投資額	60,000
評価差額	3,000		
利益剰余金	12,000		
のれん	7,500		

※：純資産の 75%分

(キ)少数株主持分振替

(借)資本金	12,500	(貸)少数株主持分	17,500
評価差額	1,000		
利益剰余金	4,000		

※：純資産の 25%分

(ク)まとめ

(借)資本金	50,000	(貸)A社投資額	57,000
土地	4,000	少数株主持分	17,500
利益剰余金	16,000	持分法投資利益	1,650
のれん	7,500	段階取得にかかる差益	1,350

平成 20 年連結会計基準における連結財務諸表原則からの変更点

第 3 回:平成 20 年連結会計基準公表時点において、すでに公表されている他の会計基準等との整合性を図るための事項

2009.11.24

平成 20 年連結会計基準公表時点において、すでに公表されている他の会計基準等との整合性を図るための事項は以下のとおりです。

①「親会社」には会社以外も含むこととした点

「親会社」及び「子会社」は、連結基準では、「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」及び企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」を参考に、それらの定義を見直し、「親会社」には会社以外も含むこととされました(図表 2)。

図表 2:親会社の定義

	平成9年連結原則	連結基準
親会社の定義	「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(外国の法令に準拠して設立されたものを含む。)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。	「親会社」とは、他の企業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**企業**をいい、「子会社」とは、当該他の**企業**をいう。親会社及び子会社又は子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業も、その親会社の子会社とみなす。 「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、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。)を指す。

②資本準備金以外の剰余金を企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(以下、純資産会計基準)に従い、区分して記載することとした点

資本準備金以外の剰余金は、平成 9 年連結原則において連結剰余金とされていましたが、連結基準では純資産の部の表示に関しては純資産会計基準に従うものとされました。

③少数株主持分の表示箇所につき、純資産会計基準に従い、純資産の部に区分して記載する旨を定めた点

少数株主持分は、平成 9 年連結原則において負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示することとされていましたが、連結基準では、純資産会計基準に従い、純資産の部に区分して記載する旨定められました(図表 3)。

図表 3

	平成9年連結原則	連結基準
連結貸借対照表の大科目	連結貸借対照表には、資産の部、負債の部、少数株主持分及び資本の部を設けなければならない。	連結貸借対照表には、資産の部、負債の部及び純資産の部を設ける。
少数株主持分の表示箇所	少数株主持分は、負債の部の次に区分して記載しなければならない。	純資産の部は、純資産会計基準に従い、区分して記載する。
純資産の部の表示	資本の部は、資本金、資本準備金及び資本準備金以外の剰余金（以下、「連結剰余金」という。）に区分して記載しなければならない。	
純資産の部の具体的な表示	（省略）（※）	（純資産の部） 株主資本 1. 資本金 ××× 2. 資本剰余金 ××× 3. 利益剰余金 ××× 4. 自己株式 ××× 株主資本合計 ××× Ⅰ評価・換算差額等 1. その他有価証券評価差額金 ××× 2. 土地再評価差額金 ××× 3. 繰延ヘッジ損益 ××× 4. 為替換算調整勘定 ××× 評価・換算差額等合計 ××× Ⅱ新株予約権 ××× Ⅴ少数株主持分 ××× 純資産合計 ×××

※平成 9 年連結原則による場合の具体的な表示は、すでに制度的に実施されていないため、誤解を避けるために省略いたしました。

④連結損益計算書における純損益計算の区分の中に、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした点

具体的な表示は、図表 4 のとおりです。

図表 4：連結損益計算書純損益計算区分

平成9年連結原則		連結基準	
税金等調整前当期純利益(損失)	×××	税金等調整前当期純利益(損失)	×××
法人税、住民税及び事業税	×××	法人税、住民税及び事業税	×××
法人税等調整額	×××	法人税等調整額	×××
少数株主利益(損失)	×××	**少数株主損益調整前当期純利益(損失)**	**×××**
当期純利益(損失)	×××	少数株主利益(損失)	×××
		当期純利益(損失)	×××

⑤その他

連結原則の中に規定されていた内容について、「会計ビッグバン」以後整備された会計基準の規定に依拠するように、文章を変更するものです。具体的な内容は以下です。

(ア) 株主資本等変動計算書会計基準に従い、連結株主資本等変動計算書を作成する旨を定めた点

(イ) 平成 10 年 3 月に公表された「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」に従い、連結キャッシュ・フロー計算書を作成する旨を定めた点

(ウ) 税効果会計、非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用、自己株式及び子会社が所有する親会社の株式の表示方法については、それぞれ、「税効果会計に係る会計基準」、持分法基準、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」に同様の定めがあることから、連結基準においては取り扱わないこととした点

平成 20 年連結会計基準における連結財務諸表原則からの変更点

第 4 回:平成 20 年における持分法基準の改正点

2009.11.27

「持分法」とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法です。連結財務諸表に係る持分法の適用は、当初連結原則において規定されていましたが、平成 20 年 3 月 10 日に持分法基準として、連結原則とは別の会計基準として整備されました。その後、連結基準の公表の趣旨と同様の趣旨で、連結基準の公表と同じ時期に持分法基準の改正が行われました。平成 20 年における持分法基準の改正点は以下のとおりです。

1. 平成 20 年 3 月 10 日持分法基準の公表時の改正点

①持分法適用会社の会計処理の統一について(持分法基準 9、25)

連結原則においては、投資会社及び持分法を適用する非連結子会社及び関連会社(以下、持分法適用関連会社)の会計処理を統一すべきか否かが明示されていないため、必ずしも統一することを要しませんが、統一することが望ましいと解されてきました。これに対して、持分法基準では、会計基準の国際的なコンバージェンスの視点から、持分法適用会社についても、連結子会社と同様に採用する会計処理を原則として統一することとしました。

なお、上記は原則的な取り扱いであり、当面の取り扱いとして日本公認会計士協会　監査・保証実務委員会報告第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」(以下、監査・保証実務委員会報告第 56 号)に定める会計処理の統一に関する取り扱いに準じて行うことができます。

さらに、在外関連会社については、当面の間、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(以下、実務対応報告第 18 号)に準じて行うことができます。実務対応報告第 18 号の取り扱いについては、解説シリーズの「在外子会社の会計処理の統一」をご覧ください。

なお、統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるときには、監査・保証実務委員会報告第 56 号に定める、「統一しないことに合理的な理由がある場合」に当たるものとされます(実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」参照)。

2. 平成 20 年 12 月 26 日持分法基準改正時の改正点

①「関係会社」の定義について(持分法基準 5、5-2、21-2(1))

「関連会社」は、平成 20 年 3 月持分法基準以外に、「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」において定義が設けられていましたが、連結基準において「親会社」及び「子会社」の定義が見直されたことに伴い、平成 20 年 12 月 26 日に会計された持分法基準でもこの定義を見直すこととされました。

②負ののれんの会計処理について(持分法基準 12、21-1(2))

持分法基準公表当初においては、規則的に償却することとされていた負ののれんについては、改正後の企業結合基準に準じて会計処理することとされました。この結果、負ののれんが生じると見込まれる場合には、被投資会社の資産及び負債の把握ならびにそれらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、それでもなお生じた負ののれんは、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理されることとなりました。

平成 20 年連結会計基準における連結財務諸表原則からの変更点

第 5 回:適用時期と注意点

2009.12.01

1. 適用時期

適用時期を図表化すると以下のとおりです。

	連結基準	持分法基準 20年3月公表	持分法基準 20年12月改正
適用時期	平成22年4月1日以後実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用。	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。	平成22年4月1日以後実施される非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理から適用。
	企業結合と関連のないそれ以外の連結財務諸表に係る事項については、平成22年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用。		
早期適用	平成21年4月1日以後開始する連結会計年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用可。	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適用可。	平成21年4月1日以後開始する連結会計年度において最初に実施される非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理から適用可(＊)。
	企業結合と関連のないそれ以外の連結財務諸表に係る事項については、平成21年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用。		

＊同時期に、企業結合基準、連結基準、企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」及び平成 20 年に改正された企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」についても適用することが条件。

2. 会計方針の変更

連結基準及び平成 20 年 12 月 26 日改正の持分法基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなります。影響額の記載等の詳細は、以下のとおりです。

	連結基準	持分法基準 20年12月改正
会計方針の変更	適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。	
従前の会計処理	連結基準の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは、連結基準の適用後においても継続し、連結基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。 ただし、従来、部分時価評価法により評価していた子会社については、その他連結財務諸表に係る事項についての適用初年度の期首において、部分時価評価法により計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、親会社持分額を基に、当該日における持分比率により算定することとする。	平成20年12月26日改正の持分法基準の適用前に実施された非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理についての従前の取扱いは、平成20年12月26日改正の持分法基準の適用後においても継続し、平成20年12月26日改正の持分法基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。
注記記載	上記ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。	会計方針の変更による影響額の注記は要しない。

3. 設例 3　部分時価評価法により評価していた評価差額の処理について

従前、部分時価評価法を採用していた会社が、連結基準適用初年度において、全面時価評価法へ移行する場合につき設例を用いて説明します。

①事実関係

(ア)P 社が A 社の株式を段階的に取得

（取得状況）

取得日	持分比率 （%）	株式数 （株）	取得原価 （円）	取得時点の時価 （円／株）
×1年3月31日	15%	1,500	9,750,000	6,500
×2年3月31日	45%	4,500	36,000,000	8,000
	60%	6,000	45,750,000	

発行済み株式数：10,000 株

(イ)×1 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の貸借対照表

(単位:千円)

P社

A社投資額	9,750	負債	309,750
資産の部(その他)	700,000	資本金	180,000
		利益剰余金	220,000
	709,750		709,750

(単位:千円)

A社

資産(土地以外)	80,000	負債	26,000
土地	6,000	資本金	50,000
		利益剰余金	10,000
	86,000		86,000

×1 年 3 月 31 日における土地の時価は、7,000 千円

(ウ)×2 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の損益計算書

(単位:千円)

P社

費用	450,000	売上高	500,000
当期純利益	50,000		
	500,000		500,000

(単位:千円)

A社

費用	44,000	売上高	50,000
当期純利益	6,000		
	50,000		50,000

(エ)×2 年 3 月 31 日の P 社及び A 社の貸借対照表

(単位:千円)

P社

A社投資額	45,750	負債	395,750
資産の部(その他)	800,000	資本金	180,000
		利益剰余金	270,000
	845,750		845,750

(単位:千円)

A社

資産の部	90,000	負債	30,000
土地	6,000	資本金	50,000
		利益剰余金	16,000
	96,000		96,000

(オ)支配獲得時(×2 年 3 月 31 日)の土地の時価評価額は 10,000 千円

②部分時価評価法による連結仕訳(単位:千円)

(ア)×1 年 3 月 31 日取得部分について

(借) 土地	150	(貸) 評価差額	150

計算式:(土地の時価－土地の帳簿価額)×持分比率＝(7,000－6,000)×15%

(イ)投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	7,500	(貸) A社投資額	9,750
評価差額	150		
利益剰余金	1,500		
のれん	600		

※:純資産の 15%分

(ウ)少数株主持分振替

(借) 資本金	42,500	(貸) 少数株主持分	51,000
利益剰余金	8,500		

※:純資産の 85%分

(エ)×2 年 3 月期当期純利益部分

(借) 利益剰余金	6,000	(貸) 少数株主持分	5,100
		利益剰余金(新規連結)	900

(オ)×2 年 3 月期追加取得時土地評価

(借) 土地	1,800＊	(貸) 評価差額	1,800

＊:(10,000－6,000)×45%＝1,800

(カ)追加取得仕訳

（借）少数株主持分	29,700	（貸）A社投資額	36,000
評価差額	1,800		
のれん	4,500		

(キ)まとめ

（借）資本金	50,000	（貸）A社投資額	45,750
土地	1,950	少数株主持分	26,400
利益剰余金	16,000	利益剰余金（新規連結）	900
のれん	5,100		

③翌期首（連結基準適用初年度：×2 年 4 月 1 日）における連結開始仕訳

(ア)土地評価差額計上

（借）土地	1,950	（貸）評価差額	1,950

(イ)時価評価方法変更に伴う土地に係る評価差額

（借）土地	1,300	（貸）評価差額	1,300

計算式：1,950×100%÷60%－1,950＝1,300

全面時価評価法の適用初年度の期首において、部分時価評価法により計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぐこととなるため、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、親会社持分額を基に、当該日における持分比率により算定することになります。

(ウ)資本連結に係る開始仕訳

（借）資本金	50,000	（貸）A社投資額	45,750
土地	3,250	少数株主持分	27,700
期首利益剰余金	16,000	期首利益剰余金	900
のれん	5,100		

土地評価修正後のA社貸借対照表

資産の部	90,000	負債	30,000
土地 ＊	9,250	資本金	50,000
		評価差額	3,250
		利益剰余金	16,000
	99,250		99,250

＊：土地＝6,000＋3,250＝9,250

※：少数株主持分額＝(資本金＋評価差額＋利益剰余金)×少数株主持分比率
＝(50,000＋3,250＋16,000)×40%＝27,700

なお、会計方針変更に伴う注記記載金額は、上記仕訳②の金額となります（連結実務指針設例 11③）。