

企業結合専門委員会
少数株主持分の取扱い

1. これまでの経緯

- 本年 7 月に公表した論点整理では、少数株主持分の取扱いについて、従来どおり、いわゆる親会社説（参考資料 1）に基づき会計処理する旨の方向性を示した上で、支配を継続している場合の会計処理として、①【A 案】親会社持分の変動によって生じる差額を評価・換算差額等とする案と②【B 案】子会社に対する親会社持分が変動した理由に応じて当該差額を処理する案の二つが提案されている（参考資料 2）。
- この論点整理に対するコメントを分析したところ、方向性で示した親会社説に基づく A 案、B 案に対するコメントの他に、国際的な会計基準に合わせ少数株主持分を資本とすべきとする意見も見られた（参考資料 3）。また、IASB では、負債と資本のプロジェクトが現在行われており、そのプロジェクトの結果に影響を受けるため、現状では見直すべきではないという意見も見られた。
- 上記の状況を踏まえ、本資料では、A 案、B 案に加え、少数株主持分を資本とする案と現状のまま修正しない案を含め、比較検討を行っている。また、【案 1】は論点整理では、具体的な会計処理について詳述していないため、現段階での追加的な分析を行っている。

2. 各案の内容

	少数株主持分の純資産での取扱い	具体的な会計処理
[案 1] 少数株主持分を資本とする	株主資本	<ul style="list-style-type: none"> ■ 少数株主持分を株主資本の一部として、株主資本の中で区分表示する。 ■ 少数株主との取引は、資本取引とする。
[案 2] 論点整理の A 案	株主資本以外の純資産	<ul style="list-style-type: none"> ■ 子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額は、評価・換算差額等とする。 (子会社である間は、親会社持分が変動しても、損益は生じず、支配を喪失した場合に、評価・換算差額等が損益にリサイクリングされる。)
[案 3] 論点整理の B 案	株主資本以外の純資産	<ul style="list-style-type: none"> ■ 子会社に対する親会社持分が変動した理由に応じて当該差額を処理する。 <ol style="list-style-type: none"> ① 追加取得時の差額＝評価・換算差額等に計上して（従来はのれん）、20 年以内に償却 ② 子会社の一部売却＝一時の損益 ③ 子会社の持分変動に伴う差額＝持分比率増加の場合 ①、減少の場合②

<p>[案 4] 従来処理の継 続</p>	<p>株主資本以外の純 資産</p>	<p>■ 子会社に対する親会社持分が変動した理由に応じて当該差額を処理する。</p> <p>① 追加取得時の差額＝のれんに計上し 20 年以内に償却 ② 子会社の一部売却＝一時の損益 ③ 子会社の持分変動に伴う差額＝持分比率増加の場合 ①、減少の場合②</p>
-------------------------------	------------------------	--

3. 少数株主持分の取扱いの論拠

(1) 国際的な会計基準における考え方

- 非支配持分は、概念フレームワーク上の負債ではなく、資本(equity)の定義を満たす。ただし、連結財務諸表の利用者が、非支配持分に係る持分から親会社に係る持分を容易に決定できるように、非支配持分は親会社の持分から区分して表示する。(IAS 第 27 号 B31 項、B32 項) (SFAS 第 160 号 B33 項、B34 項)
- 概念フレームワークでは資産、負債と資本を定義している。親以外の所有者が保有する、子会社の持分（非支配持分）を報告するために、連結財務諸表へ新要素を創設すべき強い理由は存在しない。(SFAS 第 160 号 B31 項、B32 項)

(注) 国際的な会計基準では、我が国の少数株主持分に相当するものを非支配持分¹と呼んでいる。

(2) 日本の会計基準における考え方

- 親会社の株主の持分のみを資本とする（親会社説）。
- 国際的な会計基準では、負債の定義を満たしていないので、差額概念の資本となると述べているに過ぎない。日本の会計基準においては、少数株主持分は純資産に含まれ、その意味では既にコンバージェンスが図られている。
- 連結財務諸表が提供する情報は、主として親会社の投資者を対象とするものである。
- 親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映する。
- 親会社の株主は、親会社及び子会社における資本に対する請求権を有しているが、少数株主は、子会社における資本に対する請求権を有しているにすぎないため、親会社の株主と少数株主とではリスク及びリターンは大きく異なる。
- 子会社に欠損が生じた場合についても、通常、少数株主は親会社と同じ負担をしないと考えられる。

¹ IAS 第 27 号 BC 第 28 号によると、企業に対する少数持分の所有者が企業を支配することや、過半数の持分の所有者が企業を支配していないこともあるため、名称を変更することにより、企業に対する支配持分を有していない所有者の持分について、より正確な表現にしたものであるとしている。

- 資本市場で実際に取引されているのは、企業集団の株式ではなく、親会社の株式であることから、少数株主に係る分を除く成果とそれを生み出す元手に関する情報がその投資意思決定に有用になると考えられる。



- したがって、国際的な会計基準においても、当期純利益のうち親会社に係る額や、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動額を開示するとしており、さらに、その親会社に係る部分に基づいて1株当たり当期純利益を算定していることを踏まえ、現行の会計基準に基づく利益及び資本を示すことこそ、財務報告の目的に役立つと考えられる。

4. 各案の比較

	メリット等	デメリット等
[案1] 少数株主持分を資本とする	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国際的な会計基準へコンバージェンスすることとなる。 ・ 資本の中で、有用と考えられる親会社株主の持分、(親会社に係る) 当期純利益を継続的に区分表示する限り、これまでの情報提供と遜色はない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行の株主資本の範囲、当期純利益の範囲について、変更する必要があり、親会社に係る当期純利益が把握しづらくなる。 ・ 本来的に親会社株主と少数株主とは異なるため、国際的な基準でもこれらを区分して開示しているが、別の主体との取引であれば、資本の中で区分するのではなく、最初から区分すべきである。 ・ 今後、IASB と FASB の資本と負債の区分の検討結果に影響を受ける可能性がある。 ・ 純資産の部の会計基準など、多数の会計基準を修正する必要が生じる。 ・ 個別において、持分の変動による差額を資本剰余金とした場合、会社法との調整が必要となる可能性がある。
[案2] 論点整理のA案	<ul style="list-style-type: none"> ・ 有用と考えられる親会社株主の持分、(親会社に係る) 当期純利益が容易である。 ・ 現行の株主資本の範囲、当期純利益の範囲について、変更する必要がない。 ・ 純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。 ・ 持分の変動による差額を損益へ影響させないため、支配喪失までの間は、国際的な会計基準と同様の純利益になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国際的な会計基準と、少数株主持分に関する取扱いが異なる。 ・ 支配喪失後は、リサイクルされるため、純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。

	メリット等	デメリット等
[案3] 論点整理 のB案	<ul style="list-style-type: none"> ・有用と考えられる親会社株主の持分、（親会社に係る）当期純利益が容易である。 ・現行の株主資本の範囲、当期純利益の範囲について、変更する必要がない。 ・純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・国際的な会計基準と、少数株主持分に関する資本の取扱いが異なる。 ・純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。
[案4] 従来处理 の継続	<ul style="list-style-type: none"> ・今後、IASB と FASB の資本と負債の区分の検討結果に影響を受ける可能性があるため、現行の会計処理を現段階では見直さない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・国際的な会計基準と、少数株主持分に関する取扱いが異なる。 ・純資産、純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。

5. 「【案１】少数株主持分を資本とする」を採用した場合の追加的な検討

(1) 純資産の部に与える影響

(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)
純資産の部	純資産の部
I 株主資本	I 株主資本
1 資本金	1 支配株主持分
2 新株式申込証拠金	(1) 資本金
3 資本剰余金 ²	(2) 新株式申込証拠金
(1) 資本準備金	(3) 資本剰余金 ²
(2) その他資本剰余金	
資本剰余金合計	
4 利益剰余金	(4) 利益剰余金
(1) 利益準備金	
(2) その他利益剰余金	
××積立金	
繰越利益剰余金	
利益剰余金合計	
5 自己株式	(5) 自己株式
6 自己株式申込証拠金	(6) 自己株式申込証拠金
	支配株主持分合計
	2 非支配株主持分
株主資本合計	株主資本合計
II 評価・換算差額等	II 評価・換算差額等
1 その他有価証券評価差額金	1 支配株主に係る評価・換算差額等
2 繰延ヘッジ損益	(1) その他有価証券評価差額金
3 土地再評価差額金	(2) 繰延ヘッジ損益
	(3) 土地再評価差額金
	(4) 為替換算調整勘定
	2 非支配株主に係る評価・換算差額等
評価・換算差額等合計	評価・換算差額等合計
III 新株予約権	III 新株予約権
純資産合計	純資産合計

² 【案１】では、資本剰余金に持分の変動による差額が含まれる。

- 【案１】を採用した上で、現行の我が国の純資産の部の考え方に照らした場合の表示の案である。
- 【案１】では、非支配株主持分を株主資本に含めた上で、株主資本合計を、支配株主持分合計と非支配株主持分に分けることとしている。このことにより、株主資本と当期純利益の対応を図った上で、支配株主持分と親会社に係る当期純利益との対応を図れるようにしている。
- ここでは、仮置きで「支配株主持分」という用語を使用している。
- なお、国際的な会計基準（IAS第１号の適用ガイダンス）では、資本の部を、株主資本、利益剰余金、その他の包括利益累計額、非支配持分に区分することとされている。

（２）損益計算書の表示に与える影響

案１を採用した場合のイメージ

【A案】

<連結損益計算書>

売上高		10,000

税金等調整前当期純利益		2,200
法人税等		(900)
当期純利益		1,300
（内訳）親会社株主に係る当期純利益		1,000
少数株主に係る当期純利益		300

<連結包括損益計算書>

当期純利益		1,300
親会社株主に係るその他の包括利益	600	
少数株主に係るその他の包括利益	100	700
包括利益		2,000
（内訳）親会社株主に係る包括利益		1,600
少数株主に係る包括利益		400

【B案】

＜連結損益計算書³＞

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
当期純利益	1,300
少数株主に係る当期純利益	(300)
親会社株主に係る当期純利益	<u>1,000</u>

＜連結包括損益計算書＞

親会社株主に係る当期純利益	1,000
親会社株主に係るその他の包括利益	600
親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400
包括利益	<u>2,000</u>

(参考：SFAS 第 160 号付録 A では、最後の行は親会社株主に係る利益)

＜連結損益計算書＞

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
当期純利益	1,300
少数株主に係る当期純利益	(300)
親会社株主に係る当期純利益	<u>1,000</u>

＜連結包括損益計算書＞

当期純利益	1,300	
親会社株主に係るその他の包括利益	600	
少数株主に係るその他の包括利益	100	700
包括利益	2,000	
少数株主に係る包括利益	(400)	
親会社株主に係る包括利益	<u>1,600</u>	

³ この表示例では 2 計算書方式によっている。

(3) 【案 1】を採用した場合の親会社持分に係る利益の表示及び注記

- 上記(2)①案 1 を採用した場合のイメージのとおり、IAS 第 1 号第 83 項では、当期の配分金額として、包括損益計算書に以下の項目を開示することを求めている。
 - (a) (i) 非支配持分及び(ii)親会社の所有者、それぞれに係る当期の純損益
 - (b) (i) 非支配持分及び(ii)親会社の所有者、それぞれに係る当期の包括利益合計
- また、IAS 第 27 号第 41 項では、支配の喪失とならない子会社に対する親会社の所有持分の変動が、親会社の所有者に係る持分に与える影響を示す「表」(schedule) での開示を求めている。「表」については、SFAS 第 160 号第 38 項でも同様の開示を求めており、下記は SFAS 第 160 号 A7 項の例示である。

	<u>20X3</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
ABC 社に係る純利益	\$ 37,500	\$ 22,000	\$ 30,000
非支配持分振替高			
子会社 A 社の普通株式の売却による資本剰余金の増加		10,000	
子会社 A 社の普通株式の購入による資本剰余金の減少	(8,000)		
非支配持分純振替高	(8,000)	10,000	
ABC 社に係る純利益及び非支配持分振替高	\$29,500	\$32,000	\$30,000

- これらの開示により、現状の「親会社に係る当期純利益」が把握可能となっている。ただし、SFAS 第 160 号では、非支配持分振替高が EPS の計算における分子には含まれない。

(4) 子会社の欠損の負担の取扱い

- 連結会計基準第 27 項では、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り当てられる額が当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させるとしている。
- 国際的な会計基準では、子会社が欠損の場合、比例的に親会社持分と少数株主持分に割り当てることとされており、全額親会社負担とはされていない。【案 1】を採用した場合、この取扱いを採用するか否かが論点になる。
- なお、IAS 第 27 号の結論の背景 (BC38 項から BC40 項) によると、親会社と同じように非支配持分へ割り当てることについて、非支配持分は子会社に資産を抛出する追加的な義務はないものの、親会社もそうであること、非支配持分は子会社に対する投資のリスクと経済価値に比例的に参加していること、親会社は必ずしも子会社の負債について責任を負っていないこと、親会社が企業集団内で資産を移動させる能力を制限する要因が存在し、企業集団の資産を企業が必ずしも自由に利用できないことも多いことを挙げている。

(5) 未実現損益の消去の取扱い

- 連結会計基準第 38 項では、いわゆるアップストリームにおいて、売手側の子会社に少数株主持分が存在する場合には、未実現損益は、親会社と少数株主の持分比率に応じて、親会社と少数株主の持分比率に応じて、親会社の持分と少数株主持分に配分する（全額消去・持分按分負担方式）としている。したがって、親会社の持分相当額だけの未実現利益が繰り延べられている。
- 国際的な会計基準では、企業集団内の残高、取引高、収益及び費用は全額を相殺消去しなければならない(IAS 第 27 号第 20 項)とされており、未実現利益はすべて繰り延べられる。また、連結会計基準第 36 項では、未実現損益を全額消去する（全額消去・親会社負担方式）としている。これは、売手側の親会社に売買損益が計上されているため、いわゆるダウンストリームの場合、少数株主持分への負担は考慮する必要がないことによると言われている⁴。
- これに対して、【案 1】を採用しても、有用性の観点から非支配持分に係る利益と親会社に係る利益とを分けて表示するとすれば、子会社に販売した分のうち少数株主持分への負担だけを除く方法（全額消去・持分按分負担方式、又は、部分消去・親会社負担方式）も考えられる。

しかし、非支配持分に係る利益と親会社に係る利益とを分けて表示していたこれまでもあっても全額消去・親会社負担方式であったため、この点については改めて触れないことが適当と考えられる。

(6) 全部のれんの会計処理

- [論点 3-5] 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）では、子会社に対する支配を獲得したのは親会社であるにもかかわらず、少数株主に関するのれんも計上されることは、自己創設のれんを計上することに相当することなどの理由から、購入のれん方式のみとする方法が示されている（第 78 項）。そのうえで、全部のれん方式を選択適用できるかどうか引き続き検討するとされている（第 79 項）。
- 【案 1】においては、少数株主も株主資本に含まれるものの、親会社株主の持分及び（親会社に係る）当期純利益を継続的に区分表示することを前提とする限り、購入のれん方式を原則として、全部のれん方式を選択適用できるかどうか検討していくことが考えられる。全部のれん方式を選択適用する際、少数株主持分の測定については、親会社の持分から推定することも考えられる。
- なお、IFRS 第 3 号 B44 項では、非支配持分の公正価値を測定するにあたり、子会社株式に活発な市場の価格がある場合は取得日の公正価値を測定できるが、活発な市場の価格を入手できない状況では、その他の評価技法を用いて測定するとしている。

⁴ 例えば、JICPA「連結財務諸表作成要領」（昭和 51 年）参照

(7) 共通支配下の取引等の会計処理

- 【案 1】を採用した場合、以下のとおり、個別財務諸表において共通支配下の取引による持分の変動等についてどのように取り扱うかの論点がある。なお、参考までに [案 2] [案 3] [案 4] の場合も含めて検討している。

	[案 1]	[案 2] [案 3]	現行の定め [案 4]
(ケース 1) 子会社株式の追加取得	子会社株式	同左	同左
(ケース 2) 子会社株式の売却	子会社株式売却損益	同左	同左
(ケース 3 子会社との合併) 親会社の子会社と合併した場合等 ⁵ における少数株主との取引による差額の処理	資本剰余金？	評価・換算差額等	のれん又は負ののれん
(ケース 4 子会社からの現金対価による事業譲受) 共通支配下の取引において、受け入れた資産及び負債の移転元の帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の帳簿価額との差額 ⁶ の処理	評価・換算差額等又は損益？	評価・換算差額等又は損益	のれん又は負ののれん

<ケース 3 子会社との合併>

- 80%子会社を合併した場合、連結において子会社の少数株主から 20%の追加取得をした場合と整合的に考える⁷と、[案 1] では、差額は資本剰余金となる。このとき、[案 1] 以外では、株主資本は時価で計上されるが、[案 1] では、発行株式の時価で株主資本を計上しても、当該差額が株主資本のマイナスになるため、株主資本合計では簿価で計上されることになる（参考例 3）。

<ケース 4 子会社からの現金対価による事業譲受>（参考例 4）

- 共通支配下の取引において、受け入れた資産及び負債の移転元の帳簿価額と、対価とし

⁵ このほか、子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合も同様の差額が生じる。

⁶ 例えば、親会社から子会社へ事業譲渡、会社分割、子会社同士の合併であって、いずれも対価が現金等の財産の場合、受入資産・負債の帳簿価額と支払対価の帳簿価額との差額が生じる（企業結合適用指針第 448 項）。

なお、事業分離会計基準により、譲渡側においては、譲渡資産・負債の帳簿価額と受取対価（現金等）の帳簿価額との差額は、損益となる（事業分離会計基準第 14 項(1)）。

⁷ 企業結合適用指針第 437 項で示されているように、組織再編の形式が異なっても、組織再編後の経済的実体が同じであれば、連結上（合併の場合は個別上）も同じ結果が得られるように定められていることを踏まえている。

て交付した現金等の財産の帳簿価額との差額は、持分が変動する資本取引ではないため、[案 1] の場合でも、差額は資本剰余金とはならない。したがって、評価・換算差額等又は損益⁸とすることが考えられる（対価として交付した現金等の財産の帳簿価額をもって、受け入れた資産及び負債の帳簿価額とする方法も考えられるか）。

- なお、評価・換算差額等とした場合、どのタイミングでリサイクリングするかが論点となる（永久に実現しない？引き継いだ資産グループを第三者へ売却又は清算したとき？）。

⁸ 企業集団内の取引でも、譲渡側において損益となるため、譲受側も当該差額を損益とすることも考えられるのではないか。現行の扱いでも、負ののれんの場合、当期の損益となる。

連結財務諸表上、少数株主との取引を資本取引とした場合の個別財務諸表における考え方

- [案 1]の場合、連結財務諸表上、少数株主との取引は資本取引として会計処理がなされる。これは、子会社の少数株主は当該企業の持分の所有者であると考えることによる。
- 一方、個別財務諸表では、企業の持分所有者は、親会社の株主のみであるため、その株主と親会社との取引が資本取引になると考えられ、基本的に[案 1]を採用しても個別財務諸表への影響はない。ただし、共通支配下の取引等については、連結と個別で同じ結果になるように個別上の取扱いが定められている⁹ため、別途検討が必要になると考えられる。
- このような整理に基づくと、個別財務諸表上、子会社への投資に係る会計処理については、[案 1]の場合、下記のようにになると考えられる。

	現行の日本基準	[案 1]の場合	国際財務報告基準
子会社株式を現金で追加取得又は一部売却した場合	金融商品基準により、追加取得は取得原価に加算、一部売却は損益を計上。子会社の結合で、現金対価を受け取る場合も損益計上。 ¹⁰	同左	IAS 第 27 号に個別 F/S の会計処理の定めがあるが明確ではない。取得原価を選択した場合、追加取得は取得原価、一部売却は損益処理と考えられる。 ^{11 12}
株式の交換の場合（例えば、子会社が他の会社と合併した場合）	事業分離等基準と適用指針より、結合当事企業の株主に係る会計処理にて、損益等は計上されない。 ¹³ ¹⁴	同左	
共通支配下の取引等の場合（例えば、親会社と子会社が合併した場合）	企業結合基準と適用指針より、共通支配下の取引等にて、少数株主持分相当額と取得対価との差額はのれん。	連結の処理を踏まえるか否かにつき検討が必要。	共通支配下の取引については、IFRS 第 3 号（企業結合）の適用対象外とされる。

⁹ 適用指針第 438 項より、親会社が子会社を吸収合併する場合について、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとした旨の記載がある。

¹⁰ 事業分離基準第 35 項より、分離元企業の会計処理に準じるため、移転損益が認識される。なお、第 123 項では、個別上、子会社株式は金融資産として金融商品基準に従い、消滅を認識し、新たな資産又は残存部分として取り扱う旨の記載がある。

¹¹ IAS 第 27 号第 38 項では、子会社への投資は、取得原価又は IAS 第 39 号（金融商品）により処理するとされており、追加取得や一部売却について定めはない。

¹² IAS 第 39 号 IAS 第 39 号 E. 3.1 売却可能金融資産：株式の交換では、投資先が取得されて株式交換された場合、認識の中止となり、保有していた株式を時価評価する旨のガイダンスが示されているが、子会社株式についても適用されるかどうかは明らかではない。

¹³ 事業分離基準第 38 項より、持分比率が減少する場合は分離元企業の会計処理に準じるため、移転損益は認識しない。第 39 項より、持分比率が増加する場合は追加取得に準じるとされる。

¹⁴ 子会社同士の合併の場合は共通支配下の取引における株主の会計処理となり、この場合も損益等は計上されない（適用指針第 274 項）。

＜参考資料４＞

（参考例１）子会社株式を一部売却後、支配を喪失した場合（連結F/S）

P社は子会社株式80%を取得。子会社株式を20%売却した後、何年か経過し、子会社が利益250を計上した後、すべて売却し支配を喪失したとする。（税金は考慮していない）

80%取得時 P社個別B/S		S社個別B/S	
諸資産	400	諸資産	2,000
S社株式	1,600	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000
80%取得時 P社連結B/S			
諸資産	2,400	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000
		少数株主持分	400

①持分の変動による差額を株主資本へ計上した場合（案１）

a) P社は子会社株式を20%売却し、S社の少数株主から現金600を受け取った。

P社連結B/S			
諸資産	3,000	資本金	1,000
		持分変動差額	(=現金600－連結上の売却簿価2,000×20%)
		¹⁵	200
		利益剰余金	1,000
		少数株主持分	800 (=2,000×40%)

b) その後、子会社が利益250計上後、P社は子会社株式をすべて売却し現金1,800を受け取った。

P社連結B/S			
諸資産	2,800	資本金	1,000
		持分変動差額	200
		利益剰余金	1,600 (=取得後増加分150(=250×60%)+売却益450(=1,800-2,250×60%))

②持分の変動による差額を評価・換算差額等へ計上した場合（案２）

a) P社は会社株式を20%売却し、S社の少数株主から現金600を受け取った。

P社連結B/S			
諸資産	3,000	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000
		少数株主持分	800
		評価差額等	200 (持分変動差額)

¹⁵ 資本剰余金に含まれる。

b)その後、子会社が利益 250 計上後、P 社は子会社株式をすべて売却し、現金 1,800 を受け取った。

P 社連結 B/S			
諸資産	2,800	資本金	1,000
		利益剰余金	1,800 (うち子会社売却益 650 = ①450 + 200 (持分変動差額))

（参考例２）子会社株式を追加取得後、支配を喪失した場合（連結 F/S）

P 社は子会社株式 80%を取得。子会社株式を 20%追加取得し 100%子会社とし、何年か経過し子会社が利益 250 を計上した後、すべて売却し支配を喪失したとする。（税金は考慮していない）

80%取得時 P 社個別 B/S		S 社個別 B/S	
諸資産	600	資本金	1,000
S 社株式	1,600	利益剰余金	1,200
80%取得時 P 社連結 B/S			
諸資産	2,600	資本金	1,000
		利益剰余金	1,200
		少数株主持分	400

①持分の変動による差額を株主資本へ計上した場合（案１）

a) P 社は子会社株式を 20%追加取得し、S 社の少数株主へ現金 600 を支払った。

P 社連結 B/S			
諸資産	2,000	資本金	1,000
		持分変動差額 ¹⁶	▲200 (=現金 600－増加持分 2,000×20%)
		利益剰余金	1,200
		少数株主持分	0 (S 社に対する持分 0%)

b) その後、子会社が利益 250 計上後、P 社は子会社株式をすべて売却し、現金 3,000 を受け取った。

P 社連結 B/S			
諸資産	3,000	資本金	1,000
		持分変動差額	▲200
		利益剰余金	2,200 (=P 社取得後増加分 250(=250×100%)+売却益 750(=3,000-2,250×100%))

②持分の変動による差額を評価・換算差額等へ計上した場合（案２）

a) P 社は子会社株式を 20%追加取得し、S 社の少数株主へ現金 600 を支払った。

P 社連結 B/S			
諸資産	2,000	資本金	1,000
		利益剰余金	1,200
		少数株主持分	0
		評価差額等	▲200 (持分変動差額)

b) その後、子会社が利益 250 計上後、P 社は子会社株式をすべて売却し、現金 3,000 を受け取った。

P 社連結 B/S			
諸資産	3,000	資本金	1,000
		利益剰余金	2,000 (うち子会社売却益 550=①750－200 (持分変動差額))

¹⁶ 資本剰余金に含まれる。

（参考例 3）

親会社が 80%子会社を吸収合併又は完全子会社化した場合の差額（個別 F/S）と親会社が子会社株式を追加取得した場合の差額（連結 F/S）

以下、①は親子合併において個別上、差額が生じる場合である。これと比較のため、②において親会社が子会社株式を追加取得し連結上、差額が生じる場合を示している。

（企業結合前）

P 社個別 B/S		S 社個別 B/S	
諸資産	600	諸資産	2,000
S 社株式	1,400	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000

（支配獲得後に増加した利益剰余金 250）

①親会社が子会社を吸収合併した場合（S 社は 80%子会社）

合併にあたり、S 社の少数株主へ時価 600 の株式を交付

P 社（親会社持分 80%）

諸資産	1,600	S 社株式	1,400
		抱合株式益	200

P 社（少数持分相当 20%）

諸資産	400	資本金	600
差額¹⁷¹⁸	200		

（合併後の個別・連結 B/S）

諸資産	2,600	資本金	1,600
差額	200	利益剰余金	1,200

②親会社が子会社株式を追加取得した場合（S 社は 80%子会社から 100%子会社になる）

20%追加取得のため、増資をし、S 社の少数株主へ現金 600 支払（現金で子会社株式を購入）

（P 社の連結仕訳）

諸資産	2,000	S 社株式	1,400
		少数持分 ¹⁹	400
		利益剰余金 ²⁰	200
少数持分	400	S 社株式	600
差額²¹	200		

（追加取得後の連結 B/S）

諸資産	2,600	資本金	1,600
差額	200	利益剰余金	1,200

¹⁷ [案 1]の場合、資本剰余金、[案 2][案 3]の場合、評価・換算差額等、現行及び[案 4]の場合、のれん又は負ののれん。

¹⁸ [案 1]の場合、資本剰余金のため、増加する株主資本は 600-200=400 となり、S 社の諸資産の簿価（20%）の分の株主資本が増加することになる。

¹⁹ 子会社の資本 2,000×20%

²⁰ 取得後増加剰余金 250×80%

²¹ [案 1]の場合、資本剰余金、[案 2][案 3]の場合、評価・換算差額等、現行及び[案 4]の場合、のれん又は負ののれん。

