

平成 24 年 4 月 5 日

企業結合（ステップ 2）

少数株主持分の検討

1. 少数株主との取引に係る会計処理の検討

(1) これまでの審議状況

- 平成 21 年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、二つの案が示されていた。
- 論点整理に対するコメントには、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と、見直すべきではないという意見も見られ、4 つの案を比較検討した結果、第 191 回委員会（平成 21 年 12 月 10 日）では暫定合意のための意思確認が行われ、少数株主持分を資本として扱う案を採用し、さらなる検討が行われた（参考資料 1 を参照）。

(2) 少数株主との取引に係る会計処理

- 仮に少数株主持分を資本として扱う場合には、少数株主との取引になる子会社株式の追加取得、一部売却、子会社の時価発行増資等について、次のように見直す方向性で検討してきている（参考資料 2 を参照）。

	現行	検討の方向性
追加取得	追加取得により増加した親会社の持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれんとして処理する。	当該差額は、資本剰余金とする。
	株式交換のように自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得する場合や子会社と合併する場合において、個別財務諸表上、当該株式の取得原価や少数株主持分相当額は時価で算定する。	当該子会社の適正な帳簿価額(連結修正しているときは、連結上の修正後の帳簿価額)による株主資本の額に基づいて算定する。連結財務諸表上も個別財務諸表上ものれんが生じない。
一部売却	売却による親会社の持分減少額と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理する。	売却金額と持分減少額との差額は資本剰余金とする。個別財務諸表上の子会社株式の売却損益は、連結上の損益とならない。

¹ 平成 9 年連結原則では、連結財務諸表の作成について、親会社説と経済的単一体説の 2 つの考え方を検討した結果、親会社説によることとした。なお、企業結合ステップ 1 では、親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除し、全面時価評価法に統一したものの、現行の連結基準は基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている。

時 価 発 行 増 資	子会社の時価発行増資等に伴う、親会社の払込額と持分増減額との差額については、損益となる（ただし、一定の場合は利益剰余金に直接加減できる。）	当該差額は、資本剰余金とする。
----------------------------	---	-----------------

（3）国際的な会計基準における考え方

（非支配持分を資本²として扱う考え方）

- 非支配持分は、決済により企業集団からの経済的便益の流出が予想される企業集団の現在の債務を生じさせるものではなく、概念フレームワーク上の負債の定義を満たさない。（IFRS第10号「連結財務諸表」（以下「IFRS10」という。）.BCZ157-158）
- 企業集団内の子会社の一定の株主が保有する当該子会社の純資産に対する残余持分を表しており、非支配持分は資本(equity)の定義を満たす。（IFRS10.BCZ159）

（非支配持分との取引を資本取引として扱う考え方³）

- 非支配持分は資本の独立の構成要素であるという以前の決定（当時のIAS第27号「連結及び個別財務諸表」（以下「IAS27」という。）の2003年改訂）と整合的である。なお、IAS27の2008年改訂の際、企業主体アプローチと所有主アプローチの包括的な検討はされていない。（IFRS10. BCZ169-170）
- 事業の資産（のれんを含む。）の変動を認識することは、企業結合における支配の獲得は重大な経済事象であるというIFRS3号「企業結合」の決定と整合しない。所有者とその後の取引は、資産及び負債の測定に影響させるべきではない。（IFRS10. BCZ173）
- 一般的に、事業の資産が富を創出する能力は、非支配持分の取得に影響されない。親会社はより多くの資産又は新しい資産に投資したのではなく、すでに支配している資産からの利益に対するより多くの権利を取得したのである。（IFRS10. BCZ174）
- 支配所有持分の変動を資本取引として会計処理することは、企業集団の利益及び報告される支配持分が忠実な表現となることを確保する。（IFRS10. BCZ176）⁴

² IASBの概念フレームワークにおいて、資本は、企業のすべての負債を控除した後の企業の資産の残余持分であるとしている。また、我が国において、資本とは、一般に、財務諸表を報告する主体の所有者（株主）に帰属するものと理解されており、連結財務諸表における資本は、親会社の株主に帰属するもののみを反映させるという親会社説の考え方によることとされてきている（「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」第18項）。

³ IASBにおける議論では、次のような意見も示されている。

- ・ 子会社に対する所有持分の増加は、親会社に追加的な便益を提供する可能性が高い。親会社に生じるシナジーは増大するかもしれない。したがって、非支配持分の取得はのれんを認識させるべきである。
- ・ 所有持分の部分的な処分により生じる利得及び損失は、目的適合性のある情報を提供する。
- ・ 連結財務諸表の目的（どのような情報を誰に提供すべきか）と報告企業の定義に関する議論が概念レベルで決着するまでは、親会社と非支配持分との間の取引の取扱いは変更すべきではない。
- ・ 親会社の所有者と子会社に対する非支配持分の所有者は、同じリスクと経済価値を共有していない。子会社に対する所有持分は、その子会社に対するリスクと経済価値しか共有していないためである。

⁴ 子会社に対する支配の喪失を生じない所有持分の変動から生じたキャッシュ・フローは、財務活動によ

なお、国際的な会計基準では、資本の総変動額に関する情報を、親会社の所有者に提供することは重要であるとされ、支配の喪失とはならない子会社に対する親会社の所有持分の変動が、親会社の所有者に帰属する資本に与えた影響を、別個の明細表で表示することとした。（IFRS10、BCZ179、IFRS12.18）（下記はSFAS第160号「連結財務諸表における非支配持分」A7項の例示）

	<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

（4）現行の日本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）。
 - 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。
 - 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。
- 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、投資意思決定に有用になると考えられる。
- 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を開示し、また、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注記することとしており、さらに、親会社に係る部分に基づき1株当たり当期純利益を算定していることを踏まえると、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。

るキャッシュ・フローに分類する（IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」42A）。

（５）子会社の欠損

- 現行は、子会社の欠損のうち少数株主持分の負担すべき額を超える場合は、当該超過額を親会社が負担するが、ステップ２では一定の場合を除き^５、非支配株主持分が負の残高となる場合でも、持分比率に応じて処理する方向性で検討してきている。
- この方向性は、非支配株主持分を資本とすることを踏まえ、国際的な会計基準と同様に^６、持分比率に応じて非支配株主持分を算定するものである。

（６）検討

- 仮に少数株主持分を資本として扱い、少数株主との取引について国際的な会計基準のように連結財務諸表上は資本取引として扱う場合、個別財務諸表における子会社株式の一部売却の取扱いは金融商品会計基準の適用により損益取引として扱うことが想定されるが、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益が連結上は損益とならないことに違和感があるという意見が聞かれる。
- 論点整理に寄せられたコメントの中には、子会社株式の少数株主への売却について、親会社の支配が継続している限りにおいては、連結上は子会社の資産・負債を担保としたファイナンスであるとも捉えられるという見方が示されている。
- また、同じくコメントの中には、（子会社の時価発行増資により）親会社と少数株主との間で持分変動が生じる場合、子会社の支配が継続する中での資本政策であり、発生する差額を損益認識することは企業経営の実態と乖離するという見方がある。この見方を踏まえた場合、子会社の時価発行増資による持分変動を資本取引として扱うことは、財務報告の改善の観点から一定のメリットがあるものと考えられる。

ディスカッション・ポイント１

- ✓ **連結財務諸表上、少数株主との取引に該当する以下を資本取引として扱う方向性についてどう考えるか。**
- **子会社株式の追加取得**
 - **子会社株式の一部売却**
 - **子会社の時価発行増資**

^５ 子会社に係る株主間で負担すべき額の合意が契約によりなされている場合には、その合意に基づいて非支配株主持分を算定する方向性で検討してきている。

^６ IFRS の結論の背景によると、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、非支配株主は子会社に資産を拠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、非支配株主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などを挙げている。

2. 表示に関する検討

（1）連結損益計算書の表示

現行の日本基準の取扱い

- 企業結合ステップ 1 では、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。
- このような小計が設けられたのは、国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にするためであった。この結果、売上高、営業損益又は経常損益等には少数株主持分相当額も含まれていることから、これらと整合するとともに、少数株主損益を調整する前後の税引後の利益の関係がより明らかになる。

これまでの審議状況

- 少数株主持分を資本とすることを前提として、連結損益計算書において、現行の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」とし、少数株主損益を当期純利益に含める方向性で検討してきている（参考資料3を参照）。
- なお、その場合でも、「親会社株主に係る当期純利益」（現行の当期純利益）と「非支配株主に係る当期純利益」（現行の少数株主損益）を区分して表示する方向性で検討してきている。これは、親会社株主と非支配株主のそれぞれに帰属する成果を区分して表示することが、投資意思決定に有用であると考えられ、また、国際的な会計基準も同様に表示している⁷ためである。
- 関連論点として、一株当たり利益の算定については、現行と同様に、計算式の分子は親会社株主に係る当期純利益（現行の当期純利益）とする方向性で検討してきている。

（2）連結貸借対照表の表示

現行の日本基準の取扱い

- 少数株主持分は、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」が開発されるまでは、負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示されていたが、当該基準において独立した中間区分が設けられなかったため、純資産の部に、株主資本とは区別して記載することとなった。
- 独立した中間区分が設けられなかったのは、中間区分自体の性格や中間区分と損益計算との関係などを巡る問題が指摘され、また、国際的な会計基準においては、中間区分を解消する動きがみられたことによる。

⁷ IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」は 2003 年改訂において、まず、少数株主持分を連結貸借対照表における資本の中に、親会社の資本とは区分して表示する改正を行った。その際、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」も改訂し、純損益に少数株主損益を含めた上で、親会社株主に帰属する純損益と少数株主持分に帰属する純損益を区分表示することとした。なお、その後、FASB との MOU プロジェクトである企業結合フェーズ 2 により IAS 第 27 号の 2008 年改訂において、非支配持分との取引を資本取引と扱う改正を行った。

これまでの審議状況

- 連結貸借対照表の純資産の部において、現行と同様に株主資本とは区分して表示する方向性で検討してきている（参考資料３を参照）。呼称変更については後述を参照。
- この方向性は、少数株主持分を資本とするものの、親会社株主に係る持分（株主資本）と少数株主に係る持分とは性質が相違すると考えられ、また、国際的な会計基準でも少数株主持分を区分表示しているためである。
- なお、「(1) 連結損益計算書の表示」において親会社株主に係る当期純利益を区分表示することにより、株主資本（親会社株主に係る持分）と親会社株主に係る当期純利益の連携は現行と同様に維持されることになると考えられる。

（３）呼称の変更

- 「少数株主持分」を、国際的な会計基準と同様に、「非支配株主持分」と呼称する方向性で検討してきている。これに合わせて、「少数株主損益」を、「非支配株主に係る当期純利益」と呼称する方向性で検討してきている。
- この方向性は、少数株主であっても他の会社を支配し親会社となることがあり得るため、より正確な表現とするものである。
- また、現行の連結基準では、子会社の判定基準として支配力基準が採用されているが、非支配株主持分という呼称はこの支配力基準と親和性のある表現とも考えられる。

（４）検討

- 連結損益計算書における表示は、少数株主損益調整前当期純利益を小計として設けることにより、国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較が一定程度確保されていると考えられる。
- また、市場で取引されているのは親会社の株式であるため、少数株主損益を当期純利益に含めないほうが有用であるとの意見が聞かれる。
- 一方、両基準の当期純利益は、少数株主損益の金額につき異なる点で依然として重要な差異になっているという意見も聞かれる。このため、開示の比較可能性の観点から、当期純利益に少数株主損益を含める変更（ただし、親会社株主と非支配株主のそれぞれに帰属する損益は区分表示する。）は財務報告の改善になると考えられる。

ディスカッション・ポイント２

- | |
|---|
| ✓ 連結損益計算書の表示において、現行の少数株主損益調整前当期純利益を当期純利益に改め、当期純利益に少数株主損益を含める方向性についてどう考えるか。 |
|---|

以上

（参考資料1）少数株主持分の検討状況（第191回委員会（平成21年12月10日））

1. 各案の内容

	具体的な会計処理
[案1] 少数株主持分を 資本とする	<ul style="list-style-type: none"> ■ 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	<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	<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。 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 子会社の一部売却 = 一時の損益 子会社の持分変動に伴う差額 = 持分比率増加の場合は、減少の場合は
[案4] 従来处理の 継続	<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。 追加取得時の差額 = のれんに計上し20年以内に償却 子会社の一部売却 = 一時の損益 子会社の持分変動に伴う差額 = 持分比率増加の場合は、減少の場合は

2. 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。 ・ 純資産、当期純利益の金額が国際的な会計基準と同様になる。 ・ 資本の中で有用と考えられる親会社株主の持分、(親会社株主に係る)当期純利益を継続的に区分表示する限りでは、これまでの情報提供と遜色はない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本や当期純利益の範囲を変更すると、(親会社株主に係る)当期純利益が把握しにくくなる。 ・ 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に係る情報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。

	メリット等	デメリット等
[案2] 論点整理 のA案	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本の範囲、当期純利益の範囲を変更する必要がなく、親会社株主の持分、（親会社株主に係る）当期純利益が容易である。 ・ 純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。 ・ 持分変動差額を損益へ影響させないため、支配喪失までの間、当期純利益の金額は国際的な会計基準と同様になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準とは異なる。 ・ 支配喪失後は、リサイクリングされるため、当期純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。
[案3] 論点整理 のB案	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本の範囲、当期純利益の範囲を変更する必要がなく、親会社株主の持分、（親会社株主に係る）当期純利益が容易である。 ・ 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"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準とは異なる。 ・ 当期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"> ・ 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、当面、現行の会計処理を見直さない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準と異なる。 ・ 純資産、当期純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。

- 第191回委員会（平成21年12月10日）では暫定合意のための意思確認が行われ、連結財務諸表における少数株主持分について、上記の案1を採用し、今後の検討を行うこととされた。

(参考資料2) 少数株主との取引 (JICPA 資本連結実務指針の設例を参考にした計算例)

設例4 株式の追加取得により持分比率が60% (連結) から80% (連結) になった場合

<前提条件>

- ・新規取得年度にP社(親会社)はS社株式60%を900で取得。のれんの金額は180とする。
- ・追加取得年度にP社(親会社)はS社株式20%を300で取得。追加取得時のS社純資産は1,300。
- ・のれんの償却は、行わないものとする(以降の設例も同じ。) また、資本取引とする影響は資本剰余金に計上する(以降の設例も同じ。)

現 行	検討の方向性 (購入のれん方式)																		
連結 B/S	連結 B/S																		
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,800</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 220</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td>(=当初 180 + 追加 40)</td> <td>利益剰余金 760</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 260</td> </tr> </table>	資産 5,800	負債 3,500	のれん 220	資本金 1,500	(=当初 180 + 追加 40)	利益剰余金 760		少数株主持分 260	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,800</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 180</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td>資本剰余金 40</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金 760</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 260</td> </tr> </table>	資産 5,800	負債 3,500	のれん 180	資本金 1,500		資本剰余金 40		利益剰余金 760		少数株主持分 260
資産 5,800	負債 3,500																		
のれん 220	資本金 1,500																		
(=当初 180 + 追加 40)	利益剰余金 760																		
	少数株主持分 260																		
資産 5,800	負債 3,500																		
のれん 180	資本金 1,500																		
	資本剰余金 40																		
	利益剰余金 760																		
	少数株主持分 260																		
<p><u>のれん(追加)の算定</u></p> <p>1,300 (追加取得時 S 社純資産) × 20% (持分増加割合) - 300 (S 社株追加投資額) = 40 (借方)</p> <p>少数株主持分の算定</p> <p>1,300 (追加取得時 S 社純資産) × 20% (持分割合) = 260</p>	<p><u>資本剰余金の算定</u></p> <p>1,300 (追加取得時 S 社純資産) × 20% (持分増加割合) - 300 (S 社株追加投資額) = 40</p> <p>少数株主持分の算定</p> <p>1,300 (追加取得時 S 社純資産) × 20% (持分割合) = 260</p>																		

設例 5 株式の一部売却により持分比率が 80% (連結) から 60% (連結) になった場合

< 前提条件 >

- ・新規取得年度に P 社 (親会社) は S 社株式 80% を 1,200 で取得。のれんの金額は 80 とする。
- ・一部売却年度に P 社 (親会社) は S 社株式 20% を 360 で売却 (売却益 (単体 60、連結 40))。一部売却時の S 社純資産は 1,500。

現 行	検討の方向性 (購入のれん方式)																		
連結 B/S	連結 B/S																		
<table border="1"> <tr> <td>資産 6,500</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 60 (=当初 80-売却 20)</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金 960</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 600</td> </tr> </table>	資産 6,500	負債 3,500	のれん 60 (=当初 80-売却 20)	資本金 1,500		利益剰余金 960		少数株主持分 600	<table border="1"> <tr> <td>資産 6,500</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 80</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td>資本剰余金 60</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金 920</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 600</td> </tr> </table>	資産 6,500	負債 3,500	のれん 80	資本金 1,500		資本剰余金 60		利益剰余金 920		少数株主持分 600
資産 6,500	負債 3,500																		
のれん 60 (=当初 80-売却 20)	資本金 1,500																		
	利益剰余金 960																		
	少数株主持分 600																		
資産 6,500	負債 3,500																		
のれん 80	資本金 1,500																		
	資本剰余金 60																		
	利益剰余金 920																		
	少数株主持分 600																		
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">売却益 40 を含む。</div>																			
<p><u>のれん (売却後) の算定</u> $80 - 80 \times 20\% \div 80\% = 60$</p> <p><u>株式売却益の算定</u> $360 (S 社株式売却額) - 320 (連結上の簿価=1,500 (売却時 S 社純資産) \times 20\% + 20 (のれん取崩額)) = 40$</p> <p><u>少数株主持分の算定</u> $1,500 (売却時 S 社純資産) \times 40\% (持分割合) = 600$</p>	<p><u>資本剰余金の算定</u> $360 (S 社株式売却額) - 1,500 (売却時 S 社純資産) \times 20\% (持分減少割合) = 60$</p> <p><u>少数株主持分の算定</u> $1,500 (売却時 S 社純資産) \times 40\% (持分割合) = 600$</p>																		

設例8 時価発行増資により持分比率が増加した場合

<前提条件>

- ・連結子会社S社は、P社(親会社)に10株を170で割り当てた。増資時のS社純資産は1,170。のれんの金額は360とする(設例9も同様)。
- ・P社(親会社)の持分比率は、60%から63.6%になる。

現 行	検討の方向性(購入のれん方式)																		
連結 B/S	連結 B/S																		
<table border="1"> <tr> <td>資産 5,600</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 386</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td>(=当初 360 + 追加 26)</td> <td>利益剰余金 560</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 426</td> </tr> </table>	資産 5,600	負債 3,500	のれん 386	資本金 1,500	(=当初 360 + 追加 26)	利益剰余金 560		少数株主持分 426	<table border="1"> <tr> <td>資産 5,600</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 360</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td>資本剰余金 26</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金 560</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 426</td> </tr> </table>	資産 5,600	負債 3,500	のれん 360	資本金 1,500		資本剰余金 26		利益剰余金 560		少数株主持分 426
資産 5,600	負債 3,500																		
のれん 386	資本金 1,500																		
(=当初 360 + 追加 26)	利益剰余金 560																		
	少数株主持分 426																		
資産 5,600	負債 3,500																		
のれん 360	資本金 1,500																		
	資本剰余金 26																		
	利益剰余金 560																		
	少数株主持分 426																		
<p><u>のれん(追加)の算定</u></p> $170(\text{親会社払込金額}) \times 40\% - \{1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times (63.6\%(\text{S 社増資後持分割合}) - 60\%)\} = 26$	<p><u>資本剰余金の算定</u></p> $\{1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 63.6\%(\text{S 社増資後持分割合}) - (1,000(\text{増資前 S 社純資産}) \times 60\%)\} - 170(\text{親会社払込金額}) = 26$																		
<p><u>少数株主持分の算定</u></p> $1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 36.4\%(\text{持分割合}) = 426$	<p><u>少数株主持分の算定</u></p> $1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 36.4\%(\text{持分割合}) = 426$																		

設例9 時価発行増資により持分比率が減少した場合

<前提条件>

- ・連結子会社S社は、P社(親会社)以外の第三者に10株を170で割り当てた。増資時のS社純資産は1,170。
- ・P社(親会社)の持分比率は、60%から54.5%になる。

現 行	検討の方向性(購入のれん方式)																		
連結 B/S	連結 B/S																		
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">資産 5,770</td> <td style="width: 50%;">負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 327</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td>(=当初 360-持分減 少 33)</td> <td>利益剰余金 565</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 532</td> </tr> </table>	資産 5,770	負債 3,500	のれん 327	資本金 1,500	(=当初 360-持分減 少 33)	利益剰余金 565		少数株主持分 532	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">資産 5,770</td> <td style="width: 50%;">負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 360</td> <td>資本金 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td>資本剰余金 38</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金 560</td> </tr> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 532</td> </tr> </table>	資産 5,770	負債 3,500	のれん 360	資本金 1,500		資本剰余金 38		利益剰余金 560		少数株主持分 532
資産 5,770	負債 3,500																		
のれん 327	資本金 1,500																		
(=当初 360-持分減 少 33)	利益剰余金 565																		
	少数株主持分 532																		
資産 5,770	負債 3,500																		
のれん 360	資本金 1,500																		
	資本剰余金 38																		
	利益剰余金 560																		
	少数株主持分 532																		
<p style="text-align: center;">持分変動損益 5 を含む。</p> <p><u>のれん(増資後)の算定</u> $360 - 360 \times 5.5\% \div 60\% = 327$</p> <p><u>持分変動損益の算定</u> $170(\text{少数株主払込金額}) \times 60\% - (1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times (60\% - 54.5\%(\text{S 社増資後持株割合})) + 33(\text{のれん})) = 5$</p> <p><u>少数株主持分の算定</u> $1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 45.5\%(\text{持分割合}) = 532$</p>	<p><u>資本剰余金の算定</u> $(1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 54.5\%(\text{S 社増資後持株割合}) - (1,000(\text{増資前 S 社純資産}) \times 60\%) - 0(\text{親会社払込金額})) = 38$</p> <p><u>少数株主持分の算定</u> $1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 45.5\%(\text{持分割合}) = 532$</p>																		

(参考資料3) 連結財務諸表のイメージ

【2 計算書方式】 現行	【2 計算書方式】 検討の方向性
< 連結損益計算書 >	< 連結損益計算書 >
売上高	売上高
10,000	10,000
-----	-----
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
2,200	2,200
法人税等	法人税等
900	900
少数株主損益調整前当期純利益	当期純利益
1,300	1,300
少数株主利益	非支配株主に係る当期純利益
300	300
当期純利益	親会社株主に係る当期純利益
1,000	1,000
< 連結包括利益計算書 >	< 連結包括利益計算書 >
少数株主損益調整前当期純利益	当期純利益
1,300	1,300
その他の包括利益：	その他の包括利益：
その他有価証券評価差額金	その他有価証券評価差額金
530	530
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
300	300
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
180	180
持分法適用会社に対する持分相当額	持分法適用会社に対する持分相当額
50	50
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
700	700
包括利益	包括利益
2,000	2,000
(内訳)	(内訳)
親会社株主に係る包括利益	親会社株主に係る包括利益
1,600	1,600
少数株主に係る包括利益	非支配株主に係る包括利益
400	400

【1 計算書方式】現行	【1 計算書方式】検討の方向性
<p>< 連結損益及び包括利益計算書 ></p>	
売上高	売上高
10,000	10,000
-----	-----
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
2,200	2,200
法人税等	法人税等
900	900
<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>	<u>当期純利益</u>
1,300	1,300
<u>少数株主利益 (控除)</u>	(内訳) 親会社株主に係る当期純利益 1,000 非支配株主に係る当期純利益 300
300	
当期純利益	1,000
1,000	300
<u>少数株主利益 (加算)</u>	
300	
<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>	
1,300	
その他の包括利益 :	その他の包括利益 :
その他有価証券評価差額金	その他有価証券評価差額金
530	530
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
300	300
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
180	180
持分法適用会社に対する持分相当額	持分法適用会社に対する持分相当額
50	50
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
700	700
包括利益	包括利益
2,000	2,000
(内訳)	(内訳)
親会社株主に係る包括利益	親会社株主に係る包括利益
1,600	1,600
<u>少数株主に係る包括利益</u>	<u>非支配株主に係る包括利益</u>
400	400

現行		検討の方向性	
(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)	(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)
純資産の部 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 (1) 資本準備金 (2) その他資本剰余金 資本剰余金合計 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 6 自己 申込証拠金 株主資本合計 評価・換算差額等 1 その他有価証券評価差額金 2 繰延ヘッジ損益 3 土地再評価差額金 評価・換算差額等合計	純資産の部 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 4 利益剰余金 5 自己株式 6 自己株式申込証拠金 株主資本合計 評価・換算差額等 1 その他有価証券評価差額金 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 評価・換算差額等合計	純資産の部 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 (1) 資本準備金 (2) その他資本剰余金 資本剰余金合計 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 6 自己株式申込証拠金 株主資本合計 評価・換算差額等 1 その他有価証券評価差額金 2 繰延ヘッジ損益 3 土地再評価差額金 評価・換算差額等合計	純資産の部 株主資本 1 資本金 2 新株式申込証拠金 3 資本剰余金 4 利益剰余金 5 自己株式 6 自己株式申込証拠金 株主資本合計 その他の包括利益累計額 1 その他有価証券評価差額金 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 その他の包括利益累計額合計

審議事項(3) - 2

<p>新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p style="text-align: center;">_新株予約権</p> <p style="text-align: center;">_少数株主持分</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p>新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p style="text-align: center;">_非支配株主持分</p> <p style="text-align: center;">_新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>
--	--	--	---

以上