

◇公表基準等の解説◇

## 企業会計基準適用指針公開草案第 80 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」等の概要

ASBJ 専門研究員 富田 真史

### 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2022 年 10 月 6 日に、企業会計基準適用指針公開草案第 80 号（企業会計基準適用指針第 2 号の改正案「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「自己株式等会計適用指針案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 81 号（企業会計基準適用指針第 28 号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。）（以下、これらを合わせて「本公開草案」という。）を公表し<sup>1</sup>、2023 年 12 月 6 日までコメントを募集している。

なお、本公開草案は日本公認会計士協会から公表されている会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下「資本連結実務指針」という。）にも影響するため、ASBJ で検討の上、同協会に改正を依頼している。これを受けて、2023 年 10 月 6 日に同協会より同実務指針の改正案（以下「資本連結実務指針案」という。）<sup>2</sup>が公表されているため、併せてご確認いただきたい。本稿では、本公開草案に併せて資本連結実務指針案の概要を紹介する。

また、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

### 2. 本公開草案の公表の経緯

令和 5 年度税制改正において、完全子会社株式について一部の持分を残す株式分配のうち、当該一部の持分が当該完全子会社の株式の発行済株式総数の 20%未満となる株式分配

---

<sup>1</sup> 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト  
([https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-1006.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-1006.html))  
を参照のこと。

<sup>2</sup> 当該実務指針の改正案等については、日本公認会計士協会のウェブサイト  
([https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20231006ruy.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231006ruy.html)) を参照のこと。

について、他の一定の要件を満たす場合には、完全子会社株式のすべてを分配する場合と同様に、課税の対象外とされる特例措置、いわゆるパーシャルスピンオフ税制が新たに設けられた。これを受けて、2023年3月に開催された第497回企業会計基準委員会において、事業を分離・独立させる手段であるスピンオフの会計処理を検討することが企業会計基準諮問会議よりASBJに提言された。ASBJは、2023年4月より審議を開始し、その結果を本公開草案として公表した。

なお、本公開草案において基準開発の範囲外としたケースについては、今後の子会社株式の配当に関する取引の進展や会計実務の状況により、他のテーマとの優先順位等を考慮して、基準開発の範囲を拡大するかどうかASBJにおいて判断することを提案している（自己株式等会計適用指針案第28-4項なお書き）。

### 3. 本公開草案の概要

#### (1) 基準開発の範囲

ASBJは、基準開発の範囲について、いわゆるパーシャルスピンオフ税制において税制適格となるかどうかにかかわらずとした上で、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）することにより当該株式が子会社株式に該当しなくなる場合について検討を行った。また、保有する完全子会社以外の子会社株式の一部を配当する場合についても基準開発の範囲に含めるべきか検討を行った。

審議の結果、いわゆるパーシャルスピンオフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、まずは発生する可能性が高いと考えられる、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定して会計処理を提案している（自己株式等会計適用指針案第28-4項）。

#### (2) 現物配当実施会社の個別財務諸表上の会計処理

現物配当実施会社の個別財務諸表上、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いを提案している（自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)）。

現行の企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という。）では、現物配当を行う場合、原則として配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の

損益として計上し、配当財産の時価をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することとされているが、分割型の会社分割（按分型）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合、適正な帳簿価額をもって会計処理する取扱いが設けられている（自己株式等会計適用指針第 10 項）。

本公開草案においても、対象とした保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合については以下を踏まえると、自己株式等会計適用指針第 10 項(1)及び(2)と同様の取扱いを行うことが適切と考えられるため、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理することを提案している（自己株式等会計適用指針案第 38-2 項）。

- ① 一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体としての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられ、共通支配下の取引である組織再編に類似した状況と考えられる。
- ② 基準開発の範囲としたケースについては、スピノフとして子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたものに該当することについて異論は出なかった。

### (3) 現物配当実施会社の税効果会計

現物配当実施会社の税効果会計については、現行の企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。）の定めを変更しないことを提案している。

一方、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に準ずるものとして定義を追加することを提案している（税効果適用指針案第 4 項なお書き）。

本公開草案は日本公認会計士協会から公表されている資本連結実務指針案と合わせて、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の配当の処理について、個別財務諸表及び連結財務諸表のいずれにおいても、現物配当に係る損益を計上しないことを提案している。このため、当該取引について税効果適用指針第 4 項の定義に従って検討した場合、連結財務諸表固有の一時差



異は生じているものの、当該一時差異が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に直接的には該当しないと考えられる。しかしながら、当該一時差異についても税効果適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定めを適用するのが適切と考えられることから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に準ずるものとして同様の取扱いをすることを提案している（税効果適用指針案第 124-2 項）。

## 4. 資本連結実務指針案の概要

### (1) 子会社株式を配当した場合の連結財務諸表上の会計処理

資本連結実務指針案では、保有する完全子会社株式のすべて又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の連結財務諸表上の会計処理について以下の提案を行っている（資本連結実務指針案第 46-3 項、第 46-4 項、第 66-8 項及び第 66-9 項）。

#### ① 投資の修正額の取扱い

自己株式等会計適用指針案では、個別財務諸表上、基準の開発範囲のケースについて配当財産の時価ではなく配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額するとしている。この点、個別財務諸表における取扱いを設けたのと同じ理由（自己株式等会計適用指針案第 38-2 項）から配当財産の時価で配当したとはせず、個別財務諸表における配当の処理に加えて、連結財務諸表上、次のとおり処理することを提案している。

(ア) 配当前の投資の修正額（付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金を除く。）とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額

連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

(イ) 個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額

連結財務諸表上、配当により個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額を修正する。個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額については、付随費用のうち配当した部分に対応する額を修正する。また、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額を修正する。

### ② 残存する当該被投資会社に対する投資の取扱い

のれんの未償却額の取扱いなど、当該会社が関連会社になった場合におけるその他の連結財務諸表上の処理については、子会社株式の一部売却の会計処理に準じて処理することを提案している。加えて、子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合には、連結貸借対照表上、残存する当該被投資会社に対する投資を個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第29項）こととなるため、残存する投資の取扱いについては、子会社株式の一部売却により支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の会計処理（資本連結実務指針第46項）と同じ処理を定めることを提案している。

#### (ア) 残存する当該被投資会社に対する投資（支配を喪失して関連会社になった場合）

当該会社の個別貸借対照表はもはや連結されないため、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、投資の修正額のうち配当後持分額が加減されることで、持分法による投資評価額に修正される。この場合、当該持分法による投資評価額には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の取得関連費用を含めない（資本連結実務指針第46-2項）。同様にのれんの未償却額の取扱いは、子会社株式を売却し当該会社に対する支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い（資本連結実務指針第45-2項）に準じて行う。

#### (イ) 残存する当該被投資会社に対する投資（支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合）

残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するため、完全子会社株式の一部を配当し当該被投資会社に対する投資が残る場合には、配当後の投資の修正額は取り崩し、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、連結除外に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

## (2) 連結財務諸表上の具体的な会計処理

審議の過程では、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金がある場合の会計処理や連結株主資本等変動計算書の表示の例を求める意見が聞かれた。このため別紙において、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金がある場合に現物配当を行ったときの具体的な会計処理と連結株主資本等変動計算書の表示の例を示している。なお設例では、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金が貸方に計上されたケースを前提とし、子会社株式を資本剰余金から一部配当して関連会社になった場合（【設例1】）と関連会社にも該当しなくなった場合（【設例2】）の2つの例を示している。

### 5. 適用時期等

本公開草案では、公表日以後ただちに適用することを提案している。また、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定められた取引については、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ことを提案している（自己株式等会計適用指針案第 23-3 項及び税効果適用指針案第 65-3 項）。

本公開草案では、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限措置であることを踏まえて早期に基準開発を完了させることが開発ニーズとして聞かれており、できるだけ早く適用可能な状態となるよう提案している。

また、本公開草案の基準開発の範囲は、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合であり、通常、これに該当する取引を行う企業は会計上の取扱いを十分に検討した上でスキームを構築していると考えられるため、スキーム実行時に想定していなかった会計処理を過去に遡って求めることはしないことを提案している。

一方、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限措置である中で最終基準の公表時期が正確には見通せないことを踏まえ、2023 年 4 月 1 日から基準公表日の間に実行された自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定められた取引について遡及適用を認めることを検討したが、この期間に取引が発生する可能性が低いことから当該経過措置を設けていない。

### 6. おわりに

ASBJ では、本公開草案に寄せられた意見を参考に、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。

別紙 設例による解説

【設例 1】株式の追加取得により持分比率が 60%（連結）から 100%（連結）になり、その後、その他資本剰余金から一部配当（70%）をして 30%（持分法）になった場合

<前提条件>

- ・ 持分比率 30%は持分法適用会社、50%超は連結子会社とする。
- ・ P社はS社株式 60%を X2年 3月 31日に 900 で取得し、S社を連結子会社とした。取得時のS社の資本金は 500、繰越利益剰余金は 1,000 であり、資産及び負債には、重要な時価評価による簿価修正額はないものとする。
- ・ P社はS社株式 40%を X3年 3月 31日に 600 で追加取得して 100%子会社とした。追加取得時のS社の資本金は 500、繰越利益剰余金は 1,350 であり、追加取得によりP社の連結財務諸表上、資本剰余金 140（追加取得時のS社資本(500 + 1,350) × 40% - 追加取得原価 600）を計上した。
- ・ P社はS社株式の 70%（簿価 1,050）を X4年 3月 31日にその他資本剰余金から配当し、S社を持分法適用会社（持分比率 30%、簿価 450）とした。
- ・ P社にはS社以外に連結子会社があり、連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例で示す連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書では、便宜上、S社以外の子会社に関する事項は、全て除外して示している。

○ 個別貸借対照表（X4年 3月 31日）

P社貸借対照表 X4年 3月 31日

資 産	6,350	負 債	3,000
<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;">                     (内 数)                      S社株式 450                 </div>		資本金	1,500
		その他資本剰余金	950
		繰越利益剰余金	900
		(当期純利益	200)

S社貸借対照表 X4年 3月 31日

資 産	2,450	負 債	500
		資本金	500
		繰越利益剰余金	1,450
		(当期純利益	100)

○ 連結修正仕訳

- ・ 開始仕訳

S社に関する X3年 3月期の連結修正仕訳に基づき開始仕訳を行う。



資本金	500	S社株式	1,500
繰越利益剰余金*	1,140	資本剰余金	140

\*  $1,000 + 350 \times 40\% = 1,140$

- ・ 開始仕訳の振戻し

S社株式の一部を配当したことに伴いS社は持分法適用会社となるため、P社のS社株式とS社の資本との相殺消去に関する開始仕訳を振り戻す。

S社株式	1,500	資本金	500
資本剰余金	140	繰越利益剰余金	1,140

- ・ S社貸借対照表連結除外仕訳

S社株式は期末（X4年3月31日）に配当されたため、S社のX4年3月期の損益計算書のみを連結し、X4年3月期の貸借対照表は連結除外とする。

負債	500	資産	2,450
資本金	500		
利益剰余金	1,350		
一期首残高			
利益剰余金	100		
－連結除外			

- ・ 持分法による評価

連結除外年度（X4年3月期）までに計上されたS社の当期純利益を取得後利益剰余金として計上し、このうち配当前の親会社持分額を投資の修正額としてS社株式に加算する。S社株式追加取得に伴う親会社の持分変動の処理についても同様に修正する。

S社株式*1	310	利益剰余金	210
		一期首残高*2	
		利益剰余金	100
		－連結除外	
S社株式*3	140	資本剰余金	140

\*1  $350 \times 60\% + 100 = 310$

\*2  $350 \times 60\% = 210$

\*3 S社株式追加取得に伴う親会社の持分変動による差額である。



- ・ 配当の修正及び株式配当による利益剰余金の減額

S社株式の投資の修正額のうち、追加取得等による資本剰余金を除き配当持分に対応する部分の子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。追加取得による資本剰余金については、配当によるその他資本剰余金の減額を修正する。

利益剰余金	217	S社株式*1	315
－子会社株式の配当に伴う増減*2			
資本剰余金	98		
－剰余金の配当*3			

\*1  $(\text{取得後利益剰余金 } 310 + \text{資本剰余金 } 140) - (310 \times 30\% + 140 \times 30\%) = 315$

\*2  $310 \times 70\% = 217$

\*3  $140 - 140 \times 30\% = 98$

- S社株式の投資の修正額のうち、配当持分に対応する部分の算定

- ・ 配当した株式に対応する投資の修正額を以下の差額で算定する。

ア. 配当前の投資の修正額として、取得後利益剰余金及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額のみならず、支配継続中に生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）を含めて算定した金額

イ. 配当後の投資の修正額として、取得後利益剰余金及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額のみならず、支配継続中に生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）のうち残存持分割合に対応する金額として算定した金額

配当前の投資の修正額

取得後利益剰余金	310
資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額	140
合計	<u>450</u>

配当後の投資の修正額

取得後利益剰余金に対する残存持分割合に対応する額	93
資本剰余金のうち残存持分割合に対応する額	42
合計	<u>135</u>

投資の修正額のうち、配当持分に対応する部分

差引	315
----	-----

## 国内基準開発

配当前の投資の修正額 450（＝取得後利益剰余金 310＋資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額 140）から、配当後の投資の修正額 135（（取得後利益剰余金 310＋資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額 140）×30％）を差し引いて、配当持分に対応する部分 315 を算定している。

### ○ 連結貸借対照表 X4年3月31日

資産*1	6,485	負債	3,000
(内数) S社株式*2 585		資本金	1,500
		資本剰余金*3	992
		利益剰余金*4	993

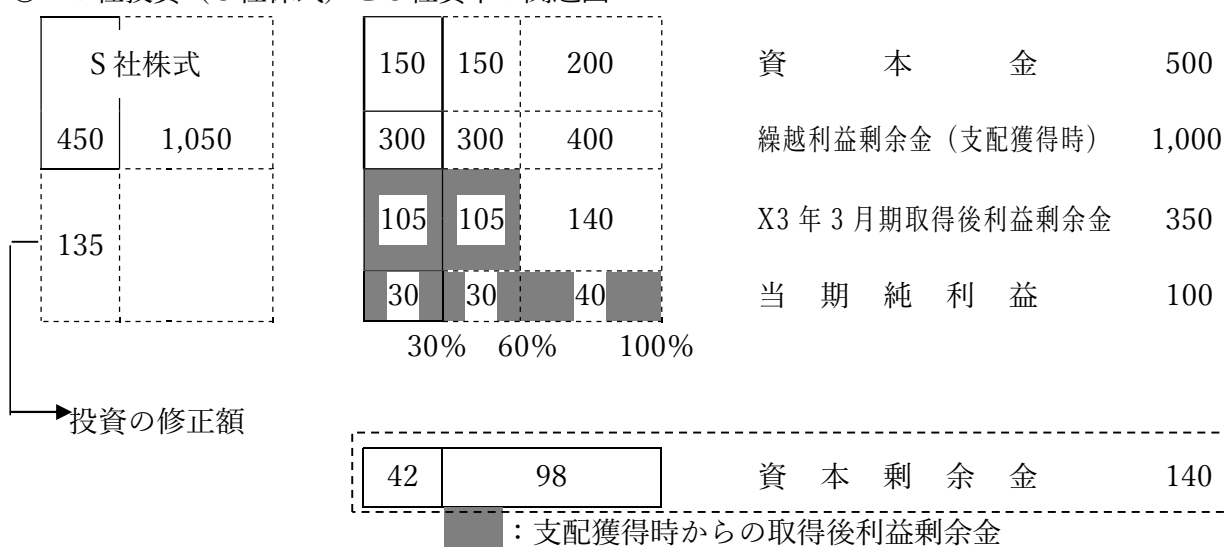
\*1  $6,350 + 450 - 315 = 6,485$

\*2  $450 + 450 - 315 = 585$

\*3  $950 + 140 - 98 = 992$

\*4  $900 + 310 - 217 = 993$

### ○ P社投資（S社株式）とS社資本の関連図



連結貸借対照表の「利益剰余金」と「P社投資（S社株式）とS社資本の関連図」とは次の関係にある。本設例は当初取得時（新規取得年度）の子会社株式の単価と追加取得時（追加取得年度）の子会社株式の単価が同額であることを前提にして次の算式を示している。

親会社の個別 財務諸表上の 利益剰余金	+	配当後親会社 持分に対応す る子会社の取 得後利益剰余 金（30%持 分）	=	連結財務諸表 上の利益剰余 金
900	+	(105 + 30 - 42)	=	993

## 国内基準開発

連結財務諸表上の利益剰余金は、基本的に、親会社の個別財務諸表上の利益剰余金に、親会社持分に対応する子会社の取得後利益剰余金を加算し、のれん償却額を差し引いたものとなる。

上記の設例では、親会社の個別財務諸表上の利益剰余金 900 に、配当後親会社持分に対応する子会社の取得後利益剰余金 135 (=105+30) を加算し、資本剰余金のうち残存持分割合に対応する額 42 については子会社株式の配当に伴う増減額に含まれるため減額する。

以上の計算から、連結財務諸表上の利益剰余金は 993 となる。

### ○ 連結株主資本等変動計算書 X3年4月1日からX4年3月31日まで

	株主資本				純資産 合計
	資本金	資本 剰余金	利益 剰余金	株主資本 合計	
当期首残高	1,500	2,140	910	4,550	4,550
当期変動額					
剰余金の配当		* △1,148		△1,148	△1,148
子会社株式の配当に伴う増減			△217	△217	△217
親会社株主に帰属する 当期純利益			300	300	300
当期変動額合計	—	△1,148	83	△1,065	△1,065
当期末残高	1,500	992	993	3,485	3,485

\*  $1,050 + 98 = 1,148$

## 国内基準開発

【設例 2】株式の追加取得により持分比率が 60%（連結）から 100%（連結）になり、その後、その他資本剰余金から一部配当（90%）をして 10%（原価法）になった場合

<前提条件>

- ・ P社はS社株式の90%（簿価1,350）をX4年3月31日にその他資本剰余金から配当し、S社を原価法（持分比率10%、簿価150）とした点を除き、【設例 1】と前提条件は同様とする。

○ 個別貸借対照表（X4年3月31日）

P社貸借対照表 X4年3月31日

資 産	6,050	負 債	3,000
(内 数) S社株式 150			
		資本金	1,500
		その他資本剰余金	650
		繰越利益剰余金	900
		(当期純利益	200)

S社貸借対照表 X4年3月31日

資 産	2,450	負 債	500
		資本金	500
		繰越利益剰余金	1,450
		(当期純利益	100)

連結貸借対照表（X4年3月31日）

○ 連結修正仕訳

- ・ 開始仕訳、開始仕訳の振戻し、S社貸借対照表連結除外仕訳については、【設例 1】と同様であるため、省略する。
- ・ 配当前持分の評価及び非支配株主持分の振戻し

連結除外年度（X4年3月期）までに計上されたS社の当期純利益を取得後利益剰余金として計上し、そのうち配当前の親会社持分額を投資の修正額としてS社株式に加算する。S社株式追加取得に伴う親会社の持分変動の処理についても同様に修正する。

S社株式*1	310	利益剰余金	210
		－期首残高*2	
		利益剰余金	100
		－連結除外	
S社株式*3	140	資本剰余金	140

\*1  $350 \times 60\% + 100 = 310$

\*2  $350 \times 60\% = 210$



\*3 S社株式追加取得に伴う親会社の持分変動による差額である。

- ・ 配当の修正及び株式配当による利益剰余金の減額

S社株式の投資の修正額のうち、追加取得等による資本剰余金を除き配当持分に対応する部分の子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。追加取得による資本剰余金については、配当によるその他資本剰余金の減額を修正する。

利益剰余金	279	S社株式*1	405
－子会社株式の配当に伴う増減*2			
資本剰余金	126		
－剰余金の配当*3			

\*1 取得後利益剰余金 310 + 資本剰余金 140 = 450

\*2  $310 \times 90\% = 279$

\*3  $140 \times 90\% = 126$

- ・ S社株式の帳簿価額への修正

原価法適用会社となった場合、S社株式は個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価することとされているため、S社株式に含まれる投資の修正額の全額を取り崩して、利益剰余金に振り替える。

利益剰余金	45	S社株式*1	45
－連結除外に伴う増減			

\*1  $(310 + 140) \times 10\% = 45$

## 国内基準開発

○ 連結貸借対照表 X4年3月31日

資産	6,050	負債	3,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	150	資本剰余金*1	664
		利益剰余金*2	886

\*1  $650 + 140 - 126 = 664$

\*2  $900 - 14 = 886$

○ P社投資（S社株式）とS社資本の関連図

S社株式	
150	1,350
45	405

50	250	200
100	500	400
35	175	140
10	50	40
10%	60%	100%

資本金 500

繰越利益剰余金（支配獲得時） 1,000

X3年3月期取得後利益剰余金 350

当期純利益 100

14	126
----	-----

資本剰余金 140

■ : 支配獲得時からの取得後利益剰余金

○ 連結株主資本等変動計算書 X3年4月1日からX4年3月31日まで

	株主資本				純資産 合計
	資本金	資本 剰余金	利益 剰余金	株主資本 合計	
当期首残高	1,500	2,140	910	4,550	4,550
当期変動額					
剰余金の配当		* $\Delta 1,476$		$\Delta 1,476$	$\Delta 1,476$
子会社株式の配当に伴う増減			$\Delta 279$	$\Delta 279$	$\Delta 279$
連結除外による増減			$\Delta 45$	$\Delta 45$	$\Delta 45$
親会社株主に帰属する 当期純利益			300	300	300
当期変動額合計	-	$\Delta 1,476$	$\Delta 24$	$\Delta 1,500$	$\Delta 1,500$
当期末残高	1,500	664	886	3,050	3,050

\*  $1,350 + 126 = 1,476$