

◇公表基準等の解説◇

## 改正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」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、2024 年 3 月 22 日に、改正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。）及び改正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。）（以下、これらを合わせて「本適用指針」という。）を公表した<sup>1</sup>。本稿では、本適用指針の概要を解説する。

また、本適用指針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」にも影響するため、ASBJ で検討の上、同協会に改正を依頼した。これを受けて、2024 年 3 月 22 日に同協会より同実務指針の改正（以下「資本連結実務指針」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、本適用指針に併せて資本連結実務指針の概要についても紹介する。

なお、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. 本適用指針の公表の経緯

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ノ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

---

<sup>1</sup> 本適用指針の全文については、ASBJ のウェブサイト ([https://www.asb-j.jp/jp/implementation\\_guidance/y2024/2024-0322.html](https://www.asb-j.jp/jp/implementation_guidance/y2024/2024-0322.html)) を参照のこと。

<sup>2</sup> 資本連結実務指針の改正については、日本公認会計士協会のウェブサイト ([https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20240322ruy.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20240322ruy.html)) を参照のこと。

て、事業を分離・独立させる手段であるスピノ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 では、2023 年 4 月より審議を開始し、2023 年 10 月 6 日に公表した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（以下「公開草案」という。）に寄せられた意見を踏まえて検討を行い、本適用指針は公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである<sup>3</sup>。

なお、本適用指針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、今後の基準開発の範囲とするかどうか ASBJ において判断することとした（自己株式等会計適用指針第 28-4 項なお書き）。

### 3. 本適用指針の概要

#### (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ノ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限定するか、又は、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ノ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することとした（自己株式等会計適用指針第 28-4 項）。

#### (2) 現物配当を行う会社の個別財務諸表上の会計処理

現物配当を行う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設けることとした（自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)）。その理由は次のとおりである。

2024 年改正前の自己株式等会計適用指針では、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

---

<sup>3</sup> 日本公認会計士協会から公表された資本連結実務指針についても、本適用指針と同様に公開草案の内容を一部修正した上で公表されている。

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(1)及び(2)）。

本適用指針においても、自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で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、以下を踏まえると改正前の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とした（自己株式等会計適用指針第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) 現物配当を行う会社の税効果会計

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に追加することとした。その理由は次のとおりである。

2024年に改正された資本連結実務指針では、保有する完全子会社株式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会計処理について、連結財務諸表においても、現物配当に係る損益を計上しないこととした。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、連結決算手続の結果として生じる一時差異のうち、自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で定められた取引において解消する部分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一時差異は生じているものの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、税制非適格の場合に連結財務諸表上の税金等調整前当期純利益と税金費用との対応関係を図ることを考えた場合、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とした（税効果適用指針第124-2項）。

### (4) 完全子会社株式を対象とすることの明確化

本適用指針では、今回の基準開発の範囲としたケースについて自己株式等会計適用指針第10項(2-2)に追加して記載した。一方、当該会計処理の前提となった自己株式等会計適用指針第10項(2)については従前の記載を変更していない。

この点、改正前の自己株式等会計適用指針第10項(2)の定めについては配当される子会社株式が完全子会社株式かどうか明記されていなかったが、2005年改正の自己株式等会計適用指針の公表時においては完全子会社株式を配当する取引が想定されていたと考えられることから、その旨を明確化するため、また自己株式等会計適用指針第10項(2-2)の記載と整合性を取るため、「完全」を追加して記載してはどうかとの意見が聞かれた。しかしながら、自己株式等会計適用指針第10項(2)は今回の基準開発の範囲外であり、「完全」を追加して記載することにより、自己株式等会計適用指針第10項(2)を変更している又は新たな解釈を示しているという誤解を与える等の意見も聞かれたことから、本適用指針では自己株式等会計適用指針第10項(2)については記載を変更しないこととし、その旨を結論の背景に記載している。

## 4. 資本連結実務指針の概要

### (1) 完全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

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処理を行うこととした。

#### ① 投資の修正額の取扱い

##### (ア) 配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額

原則として、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。

配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額は、主として連結財務諸表上の会計処理から生じるものである。このため、個別財務諸表上の配当に関する会計処理と関連させず、原則として、親会社持分の減少から生じたものとして、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こととした。

- (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

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）の減額を連結株主資本等変動計算書において修正する。

配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額のうち、支配獲得時の付随費用については、個別財務諸表における会計処理（付随費用）と連結財務諸表における会計処理（取得関連費用）で考え方が異なっており、個別財務諸表上、配当財産の適正な帳簿価額には付随費用が含まれている。したがって、連結財務諸表の観点からは、個別財務諸表上の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）の減額が付随費用のうち配当した株式に対応する部分だけ多くなっていると考えられる。

また、個別財務諸表上、配当財産の適正な帳簿価額には追加取得等による資本剰余金に相当する金額が含まれており、配当によって追加取得等による資本剰余金に相当する金額も含めたところで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）が減額されている。この結果、連結財務諸表の観点からは、個別財務諸表上の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）の減額が追加取得等による資本剰余金のうち配当した株式に対応する部分だけ多く又は少なくなっていると考えられる。

このため、連結財務諸表の観点から、個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用と当該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については、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）の減額を連結株主資本等変動計算書において修正することとした。

- ② 残存する当該被投資会社に対する投資の取扱い

- (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）

完全子会社株式の一部を配当し当該被投資会社が関連会社になった場合、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を加減することで、持分法による投資評価額に修正する。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。

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り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を持分法による投資評価額に修正する必要がある。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とした。

- (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）

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存する場合には、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。改正理由は、次のとおりである。

子会社にも関連会社のいずれ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。このため、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とした。

## (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

### (1) 本適用指針

本適用指針は、公表日以後適用することとした。また、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針第 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とした（自己株式等会計適用指針第 23-3 項及び税効果適用指針第 65-3 項）。

本適用指針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とした。

### (2) 資本連結実務指針

資本連結実務指針についても 2024 年 3 月 22 日（本適用指針公表日）から適用することとした。なお、資本連結実務指針の適用前に行われた自己株式等会計適用指針第 10 項(2)及び(2-2)で定められた取引について、資本連結実務指針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こととした。

これまで自己株式等会計適用指針第 10 項(2)が適用される場合の連結財務諸表上の取扱いについては定められていなかったため、資本連結実務指針では、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)が適用さ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）を行う場合に関する連結財務諸表上の取扱いを定めるとともに、自己株式等会計適用指針第 10 項(2)が適用される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）を行う場合に関する連結財務諸表上の取扱いについても併せて定めることとした。

ここで資本連結実務指針の適用前に自己株式等会計適用指針第 10 項(2)及び(2-2)が適用される取引を行っていた場合で資本連結実務指針の会計処理と異なる会計処理を行っていた場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として遡及適用の対象になると考えられる。しかしながら、遡及適用をすることにより実務に影響を与えることを避けるため、資本連結実務指針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ものとする経過的な取扱いを設けることとした。

## 6. おわりに

本適用指針は、2023 年 10 月 6 日に公表した公開草案に寄せられたご意見を踏まえて、ASBJ において検討を行い、公表するに至ったものである。本稿が本適用指針の改正の概要やその趣旨をご理解いただくための一助となれば幸いである。

## 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、個別財務諸表で計上した配当によるその他資本剰余金の減額を修正する（追加取得等による資本剰余金は直接減額しない。）。

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 (取得後利益剰余金 310 + 資本剰余金 140) - (310 × 30% + 140 × 30%) = 315

\*2 310 × 70% = 217

\*3 140 - 140 × 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（本設例では、該当する金額について、総平均法的な考え方で算定している。）

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

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)		資本金	1,500
S社株式*2	585	資本剰余金*3	992
		利益剰余金*4	993

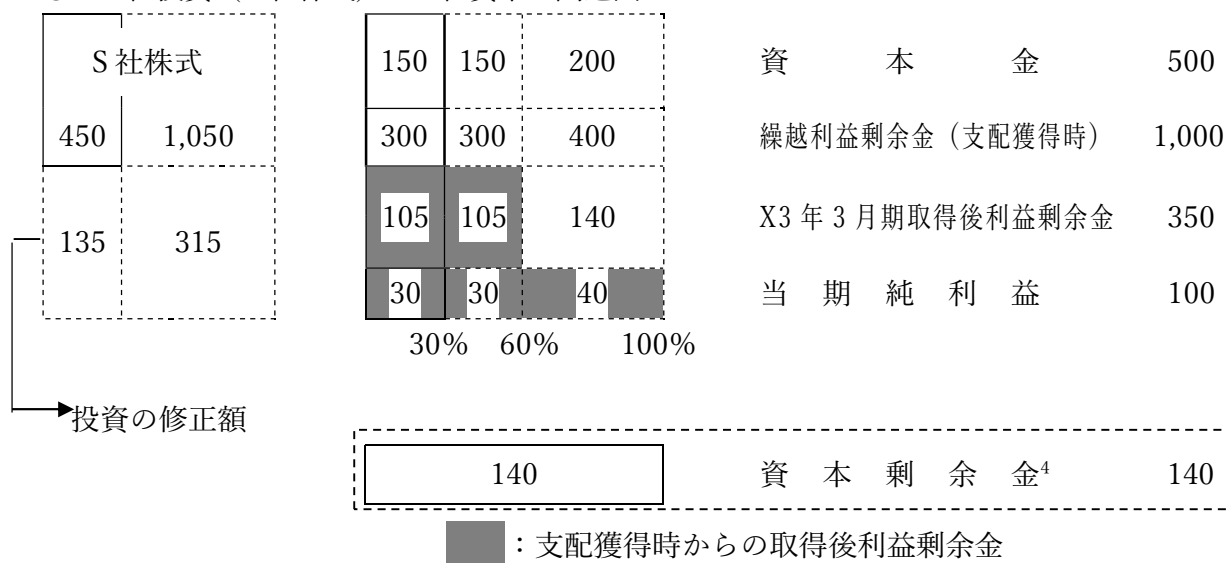
\*1  $6,350 + 450 - 315 = 6,485$

\*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。

<sup>4</sup>追加取得等により生じた資本剰余金の減額は行わず、配当した部分に対応する額(140 - 140 × 30% = 98)については、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(本設例では、その他資本剰余金の減額)を連結株主資本等変動計算書において修正する。

## 国内基準開発

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

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

【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、個別財務諸表で計上した配当によるその他資本剰余金の減額を修正する（追加取得等による資本剰余金は直接減額しない。）。

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) - (310 × 10% + 150 × 10%) = 405

\*2 310 × 90% = 279

\*3 140 - 140 × 10% = 126 (本設例では、該当する金額について、総平均法的な考え方で算定している。)

- ・ 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) × 10% = 45

## 国内基準開発

○ 連結貸借対照表 X4年3月31日

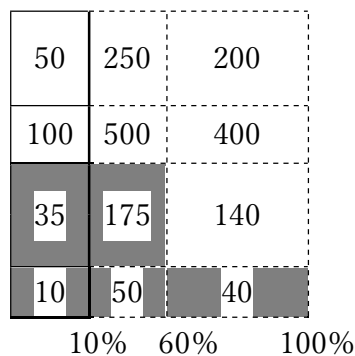
資産	6,050	負債	3,000
(内 数) S社株式 150		資本金	1,500
		資本剰余金*1	664
		利益剰余金*2	886

\*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



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

140	資 本 剰 余 金 <sup>5</sup>	140
-----	------------------------	-----

■ : 支配獲得時からの取得後利益剰余金

<sup>5</sup> 追加取得等により生じた資本剰余金の減額は行わず、配当した部分に対応する額（ $140 - 140 \times 10\% = 126$ ）については、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（本設例では、その他資本剰余金の減額）を連結株主資本等変動計算書において修正する。

## 国内基準開発

○ 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		* △1,476		△1,476	△1,476
子会社株式の配当に伴 う増減			△279	△279	△279
連結除外による増減			△45	△45	△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	－	△1,476	△24	△1,500	△1,500
当期末残高	1,500	664	886	3,050	3,050

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