

議題	テーマ提言について
項目	今回の企業会計基準諮問会議における新規テーマの提案 3 連結財務諸表における取扱い

I. 本資料の目的

1. 本資料は、今回の企業会計基準諮問会議において受け付けた新規テーマの提案である「連結財務諸表における取扱い」をお示するとともに、企業会計基準諮問会議事務局（以下「事務局」という。）の分析及び対応案をお示しすることを目的としている。

II. テーマ提案書¹

提案者：学識経験者

<会計基準レベル>

(テーマ)

連結財務諸表における取扱い

(提案理由)

1 連結子会社における親会社株式の売却損益の会計処理

(2013 年 9 月改正の企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」に伴い、連結子会社における親会社株式の処分差額については、企業集団の資本取引として、親会社持分相当額（親会社における自己株式処分差額）と同様に、非支配株主持分相当額も（損益を通さずに）非支配株主持分に加減する。当時の修正漏れか？)

2 連結子会社における追加取得時のその他の包括利益累計額の会計処理

(追加取得時に、連結子会社に評価・換算差額等（連結上、取得後のその他の包括利益累計額）が計上されている場合、追加取得後の持分比率に合致するように、評価・換算差額等、及び、連動して、追加取得によって生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金を調整する必要がある。追加取得後の持分比率で按分しないと、子会社に評価・換算差額等がない場合（例えば、その他有価証券を原価評価した場合）の結果と不一致が生じ、また、その後一部売却した場合に、意味不明の差額が生じる。)

2. 上記のとおり、テーマ提案書においては「連結子会社における親会社株式の売却損益の会

¹ テーマ提案書には具体的内容として詳細が示されているが、ここでは提案理由のみをお示ししている。なお、テーマ提案書の全文については、資料(1)-4 参考資料としてお示ししている。

計処理」及び「連結子会社における追加取得時のその他の包括利益累計額の会計処理」の2つの論点を示されており、以降ではそれぞれ分けて分析及び対応案をお示しする。

III. 連結子会社における親会社株式の売却損益（事務局の分析及び提案）

（テーマ提案の内容）

3. テーマ提案書では次のとおり提案されている。

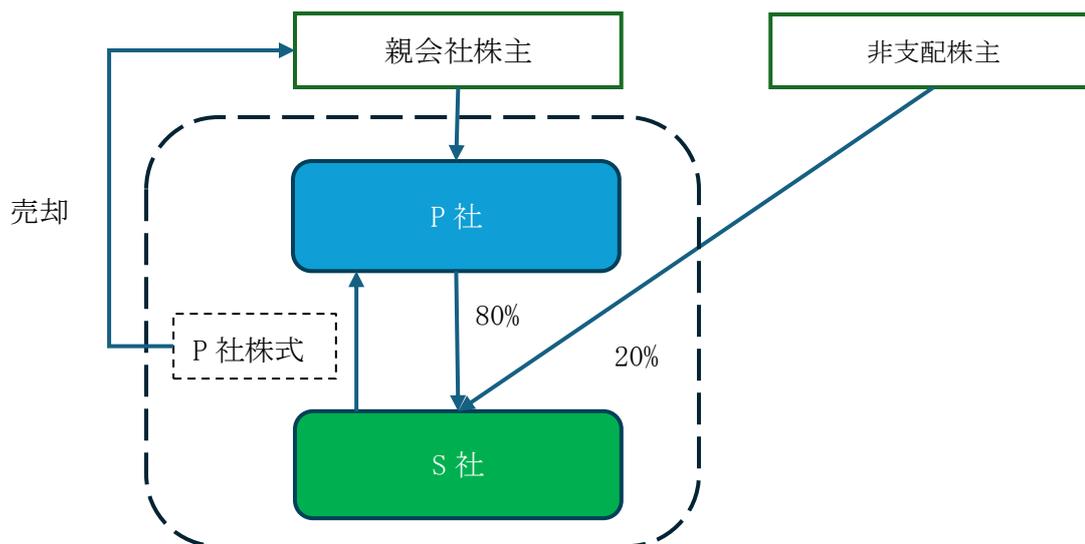
2013年9月改正の企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」に伴い、連結子会社における親会社株式の処分差額については、企業集団の資本取引として、親会社持分相当額（親会社における自己株式処分差額）と同様に、非支配株主持分相当額も（損益を通さずに）非支配株主持分に加減すべきである。改正当時の修正漏れではないか。

4. テーマ提案者からは、2013年9月改正の企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）により求められている非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とする会計処理について、「資本に関して企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるため、経済的単一体説を採ることを意味し」ており、「このため、連結子会社における親会社株式の処分差額については、企業集団の資本取引として親会社持分相当額は親会社における自己株式処分差額と同様とし、非支配株主持分相当額について当期純利益に加減するのではなく、非支配株主持分に直接加減する」ことが提案されている。

（現行基準における定めに基づく会計処理）

5. 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」（以下「自己株式等会計基準」という。）第15項では、連結子会社が保有する親会社株式については、親会社持分相当額は株主資本から、非支配株主持分相当額は非支配株主から控除することとされている。
6. また、自己株式等会計基準第16項では親会社株式の売却損益の会計処理が定められており自己株式処分差額の会計処理（自己株式等会計基準第9項及び第10項）と同様とするとされ、資本取引として処理することとされている一方、非支配株主持分相当額については非支配株主に帰属する当期純利益に加減するとされている。
7. 以下では、次の取引を前提として、現行基準による会計処理について説明を行う。

- (1) 対象となる子会社（Sとする）には非支配株主が存在する。
- (2) 子会社Sは親会社（Pとする）の株式を保有していた（取得価額20）。
- (3) 子会社Sが親会社P株式を市場で売却した（売却価額220）。
- (4) 税率は40%であった。



8. 本資料第5項及び第6項に記載した現行基準に従った場合、連結子会社が保有する親会社株式に関する会計処理は次のとおりである。
 - (1) S社がP社株式を取得した際、非支配株主持分から控除する（本事例では $20 \times 20\% = 4$ ）。
 - (2) S社がP社株式を売却した場合、損益計算書において非支配株主持分（本事例では20%）に相当する株式売却益（本事例では $(220 - 20) \times 20\% = 40$ ）が計上され、税金費用（本事例では $40 \times 40\% = 16$ ）を控除した金額（本事例では $40 - 16 = 24$ ）が当期純利益に計上され、同額（本事例では24）が非支配株主に帰属する当期純利益に計上される。その結果、親会社に帰属する当期純利益には影響せず、非支配株主持分が増加（本事例では24）する。
9. ここで、テーマ提案者の提案に従った場合、売却時において、損益計算書において非支配株主持分に相当する株式売却益は計上されず、これに合せて税金費用も計上されないことになる。この場合、売却益相当の税金費用控除後の純額（本事例では24）が損益計算書を通さずに非支配株主持分に計上される。
10. 本資料第8項及び前項を比較すると、損益計算書に非支配株主持分に相当する株式売却益及び税金費用が計上されるかどうか異なると考えられる。

(テーマ提案の内容の分析)

11. テーマ提案者は、2013年9月における連結会計基準の改正は経済的単一体説の採用を意味しているとして、上述の提案を行っている。このため、過去における自己株式に関する取扱いの変遷と連結会計基準の改正の経緯について確認を行う。

自己株式に関する取扱いの変遷

12. 2002年(平成14年)2月に自己株式等会計基準が公表される以前は、商法が「株式会社の貸借対照表、営業報告書及び附属明細書に関する規則」により、自己株式を貸借対照表の資産の部に記載すべきと定めていたため、実務的にはそれに従った会計処理が行われていたが、会計上は資本の控除とする考え方が多く、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(1951年(昭和26年)9月28日経済安定本部企業会計基準審議会中間報告)においては資本の控除項目とする考え方が述べられており、連結財務諸表では資本の控除項目とされていた。また、国際的な会計基準においても、一般的に資本の控除とされていた。(自己株式等会計基準第31項)
13. 2001年(平成13年)に、「商法等の一部を改正する等の法律」(平成13年法律第79号)、及び新株予約権の制度を定める「商法等の一部を改正する法律」(平成13年法律第128号)が公布されたことから、自己株式に関する会計処理の全面的な見直し等を行う必要が生じ自己株式等会計基準が公表され、これらを勘案して自己株式については資本の控除とすることが適切であるとされ、子会社が保有する親会社株式についても本資料第5項及び第6項に記載した会計処理が定められた。
14. この点について自己株式等会計基準の結論の背景には次のとおり記載されている(自己株式等会計基準第55項及び第56項)。
- (1) 連結子会社が保有する親会社株式(持分相当額)は、企業集団で考えた場合、親会社の保有する自己株式と同様の性格であることから、連結財務諸表上では親会社が保有する自己株式と合算して表示することが適切であると考えた。
- (2) 連結子会社における親会社株式の処分差額(内部取引によるものを除いた親会社持分相当額)についても、連結財務諸表上では、その性格は親会社における自己株式処分差額と同様であるため、会計処理も親会社における自己株式処分差額と同様とすることが適切であると考えた。
15. 前項のとおり、自己株式等会計基準において親会社持分に関する取扱いについての考え方は示されているものの、非支配株主持分に関する取扱いについてはその考え方が示されておらず、また、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」においても非支配株主持分の取扱いに関する説明はない。

連結会計基準の改正の経緯

16. 連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の 2 つの考え方がある。この点、連結会計基準第 51 項は、「平成 9 年連結原則では、いずれの考え方によるべきかを検討した結果、従来どおり親会社説の考え方によることとしていた。これは、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と考えられるとともに、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と考えられることによる。」としている。
17. 次に、2008 年（平成 20 年）の連結会計基準の改正について、連結会計基準第 51 項は、「平成 20 年連結会計基準においては、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たものの、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。」としている。
18. その後、2013 年（平成 25 年）に連結会計基準を改正した際、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることとされた。この改正の経緯については、連結会計基準の結論の背景（第 51-2 項及び第 51-3 項）において次のとおり説明されている。
 - (1) 2009 年（平成 21 年）7 月に公表した平成 21 年論点整理では、親会社株主と非支配株主とではリスク及びリターンは大きく異なり、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報が投資家の意思決定に有用であると考えられるとし、従来どおりの考え方（親会社株主の視点）を示していた。これに対し、2009 年（平成 21 年）に公表した「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「平成 21 年論点整理」という。）へのコメントや当委員会の審議においては、国際的な会計基準と同様に会計処理を行うことにより、比較可能性の向上を図るべきという意見が多くみられた。
 - (2) 我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではないものの、従来の会計処理方法は、以下のような実務上の課題が指摘されてきた。
 - ① 連結子会社による当該連結子会社の自己株式の取得と処分又は非支配株主への第三者割当増資が繰り返された場合、親会社の投資に生じている評価益のうち、持分比率が上がった部分はのれんに計上され、持分比率が下がった分は損益に計上されることが実務上起き得る。

- ② 連結財務諸表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えしている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において資産及び負債に変化はないが、追加的なのれんが計上され、当該のれんの償却がその後の利益に影響する。
- ③ 子会社の時価発行増資等に伴い生ずる親会社の持分変動差額は、損益として処理することを原則とするが、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができるかとされている。
- (3) このような指摘に対して最も簡潔に対応する方法が、損益を計上する取引の範囲を狭めることであるとも考えられた。これらの点を総合的に勘案し、2013年に改正された連結会計基準では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることとした。
19. また、2013年の連結会計基準の改正では、当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めることとした。これについては、「平成21年論点整理へのコメントや当委員会の審議において、国際的な会計基準と同様に連結財務諸表の表示を行うことにより比較可能性の向上を図るべきとの意見が多くみられたことを踏まえて検討を行った結果」と説明されている（連結会計基準第51-3項）。
20. 前項にあわせて、「ただし、前述の平成21年論点整理で述べられている理由により、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報は投資家の意思決定に引き続き有用であると考えられることから、親会社株主に帰属する当期純利益を区分して内訳表示又は付記するとともに、従来と同様に親会社株主に帰属する株主資本のみを株主資本として表示すること」とされた（連結会計基準第51-3項）。
21. このように2013年における連結会計基準の改正は、国際的な会計基準との整合性に関するニーズを踏まえ実務上の課題への対応を理由としたものであり、経済的単一体説の採用を理由とはしていないと考えられる。

小括

22. テーマ提案者は現行の連結会計基準が経済的単一体説を採用しているとしてテーマ提案を行っている。しかしながら、前項に記載のとおり、2013年の連結会計基準の改正は、経済的単一体説の採用を理由としていないと考えられるため、経済的単一体説の採用を理由として当然に改正すべきとは言えないと考えられる。
23. 一方、連結子会社が保有する親会社株式の非支配株主持分相当額を非支配株主から控除する会計処理及び非支配株主持分相当額を非支配株主に帰属する当期純利益に加減して

当期損益を認識する会計処理については、本資料第 15 項に記載のとおり、自己株式等会計基準の結論の背景において理屈が説明されておらず、当該会計処理が適切であるとする理屈は必ずしも明確でないとも考えられる。

(テーマアップの要件に関する分析)

24. 本件は提案者から会計基準レベルのテーマとして提出されている。会計基準レベルのテーマに関するテーマアップの要件は次のとおりである。

- (1) 広範な影響があるか。
- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。
- (3) 企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）。
- (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。
- (5) 適時に会計基準の開発が可能か。

広範な影響があるか

25. 連結子会社が親会社株式を保有しており、かつ当該子会社に非支配株主が存在するケースが対象であり、会社法第 135 条において子会社が親会社株式を取得することを禁止している点を鑑みると、企業再編等による特殊なケースでのみ発生する取引と考えられる。このため、件数は極めて少ないと考えられる。また、金額規模は大きくなる場合もないとは言えないが、広範な影響があるとは言えないと考えられる。

作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか

26. 論理的な整合性の観点から学識経験者からテーマ提案されたが、作成者、利用者及び監査人に意見を聴取したところ、開発に関する強いニーズは聞かれなかった。

企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）

27. 会計基準の内容に関わるものであるため、企業会計基準委員会が取り扱うべき内容と考えられる。

現行の会計基準の改善が見込まれるか

28. 現行の会計基準に課題があると判断した場合には、改善が見込まれるものと考えられる。

適時に会計基準の開発が可能か

29. 技術的に難易度が高いテーマであるため、適時の開発を行うことが困難な可能性があると考えられる。

(事務局の提案)

30. 現行の会計基準に課題がある可能性はあるものの、広範な影響があるとは言えず、作成者、利用者、監査人等からの強いニーズが聞かれていないため、企業会計基準委員会のリソースを本件に使う必要性は必ずしも高くないと考えられる。このため、本テーマを企業会計基準委員会に提言しないことが考えられるがどうか。この場合、過去に審議を行ったが提言に至らなかったテーマとして記録に残しておくことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント1

前項の事務局の分析について、ご質問、ご意見があれば伺いたい。

IV. 連結子会社における追加取得時のその他の包括利益累計額の会計処理（事務局の分析及び提案）
(テーマ提案の内容)

31. テーマ提案書では次のとおり提案されている。

追加取得時に、連結子会社に評価・換算差額等（連結上、取得後のその他の包括利益累計額）が計上されている場合、追加取得後の持分比率に合致するように、評価・換算差額等、及び、連動して、追加取得によって生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金を調整する必要がある。追加取得後の持分比率で按分しないと、子会社に評価・換算差額等がない場合（例えば、その他有価証券を原価評価した場合）の結果と不一致が生じ、また、その後一部売却した場合に、不明な差額が生じる。

32. テーマ提案者は、子会社株式の追加取得が生じた場合には、追加取得後の持分比率に合致するように、その他の包括利益累計額の金額及び連動して追加取得によって生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金を調整する必要があるとしており、追加取得が生じた場合であっても取得後に生じたその他の包括利益累計額については持分比率と合致する会計処理を求めている。

33. なお、テーマ提案者からはその他有価証券評価差額金にかかる論点と為替換算調整勘定

にかかる論点の2つが寄せられているが、検討すべきポイントは同様と考えられるため、本資料ではその他有価証券評価差額金にかかる論点に焦点をあてて検討を行う。

(現行基準における定めに基づく会計処理)

34. 連結会計基準、移管指針第4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。)及び移管指針第12号「金融商品会計に関するQ&A」(以下「金融商品Q&A」という。)における支配獲得時以降の評価差額に関する会計処理の主な流れは、次のとおりである。

- (1) 子会社に係るその他の包括利益累計額(その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など)については、支配獲得日までの持分額とその後に生じた持分額とに分けて処理される(資本連結実務指針第21項)。
- (2) 支配獲得日までの持分額については、投資と相殺消去される(資本連結実務指針第21項)。
- (3) 支配獲得日の後に生じた持分額については、連結株主資本等変動計算書上のその他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額の区分等に計上される(資本連結実務指針第21項)。
- (4) 子会社株式を追加取得した場合、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分を追加投資額と相殺消去する。この際に生じた差額は資本剰余金とする(連結会計基準第28項)。また、支配獲得後のその他有価証券評価差額金の変動は追加取得株式に係る資本連結手続上は取得時利益剰余金に準じて取り扱われる(金融商品Q&A Q74のAの2)。

支配獲得日までの子会社に係るその他の有価証券評価差額金について、支配獲得後は時価による評価替えを行わないため、追加取得前の非支配株主持分のうち追加取得持分に相当する額をそのまま非支配株主持分から親会社持分へ振り替えることになる。この場合、増額する追加取得に係る親会社持分額及び減額する非支配株主持分は等しいため、減額する非支配株主持分額と追加投資額との差額が資本剰余金となる(資本連結実務指針第39項及び金融商品Q&A Q74のAの2)。

35. 前項に従って会計処理を行った場合、支配獲得日の後に生じた子会社に係るその他有価証券評価差額金については、親会社持分比率分についてはその他の包括利益累計額に、非支配株主持分比率分については非支配株主持分に計上される。その後、子会社株式の追加取得が行われた場合、非支配株主持分に計上されたその他有価証券評価差額金は追加投資額と消去され、差額が資本剰余金となる。このため、支配獲得日の後に生じた子会

社に係るその他有価証券評価差額金のうち追加取得に対応する分は、その他有価証券評価差額金にも非支配株主持分にも含まれないことになると考えられる。

36. 前項の状況において、仮に期首時点で子会社におけるすべてのその他有価証券を売却した場合、支配獲得日の後に生じた子会社に係るその他有価証券評価差額金のうち追加取得に対応する分は、その他の包括利益累計額からリサイクリングされないため、結果として、追加取得に対応するその他有価証券評価差額金と同額が包括利益に計上されることになると考えられる。

(テーマ提案の内容の分析)²

37. 前項のとおり、現行基準に従って会計処理すると、子会社におけるその他有価証券を売却した場合、売却したその他有価証券について、支配獲得日の後に生じたその他有価証券評価差額金のうち追加取得に対応する分が包括利益に計上されることになると考えられる。
38. テーマ提案者は、前項の結果を避けるために、子会社株式の追加取得時において、追加取得後の持分割合と合致するようにその他の包括利益累計額を調整し、同額を資本剰余金に計上することを提案している。この提案に従った場合、売却時において、支配獲得日の後に生じた子会社に係るその他有価証券評価差額金のうち追加取得に対応する分を含めてその他の包括利益累計額からリサイクリングされるため、包括利益に与える影響がゼロとなると考えられる。
39. 一方、提案に従った場合、現行基準における「支配獲得後のその他有価証券評価差額金の変動は追加取得株式に係る資本連結手続上は取得時利益剰余金に準じて取り扱われる」(金融商品 Q&A Q74 の A の 2) との考え方と整合しないことになると考えられるため、理屈の整合性について検討を行うことが必要になると考えられる。また、子会社株式の追加取得時に計上される資本剰余金について、現行基準では減額する非支配株主持分額と追加投資額との差額として説明できるが、提案に従った場合には計上される資本剰余金に関する考え方について整理することが必要になると考えられる。

(テーマアップの要件に関する分析)

40. 本件は提案者から会計基準レベルのテーマとして提出されている。会計基準レベルのテーマに関するテーマアップの要件は次のとおりである。

- (1) 広範な影響があるか。

² 本資料の別紙として数値例をお示ししている。

- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。
- (3) 企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）。
- (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。
- (5) 適時に会計基準の開発が可能か。

広範な影響があるか

- 41. 支配獲得後に子会社株式の追加取得を行い、その後、その他の包括利益累計額に係る項目（本ケースではその他有価証券）について処分等が生じる場合に課題が生じるため、頻出するものではないと考えられる。このため、広範な影響があるとは必ずしも考えられない一方、具体的にどの程度影響があるのかの詳細は不明である。

作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか

- 42. 移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等に対するコメント・レター³において同内容のコメントが寄せられたことがあるが、作成者、利用者及び監査人から意見を聴取したところ、開発に関する強いニーズは聞かれなかった。

企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）

- 43. 会計基準の内容に関わるものであるため、企業会計基準委員会が取り扱うべき内容と考えられる。

現行の会計基準の改善が見込まれるか

- 44. 現行の会計基準に課題があると判断した場合には、改善が見込まれるものと考えられる。

適時に会計基準の開発が可能か

- 45. テーマ提案のとおり改正すべきかについては関係者において見解が分かれる可能性が考えられるため、適時の開発を行うことが困難になる可能性がある。

(事務局の提案)

- 46. 現行の会計基準に課題がある可能性はあるものの、広範な影響があるとは言えず、作成

³ https://www.asb-j.jp/jp/wp-content/uploads/sites/4/ikan_20240701_56.pdf コメント 6)

者、利用者、監査人等からのニーズが強く聞かれていないため、企業会計基準委員会のリソースを本件に使う必要性は必ずしも高くないと考えられる。このため、本テーマを企業会計基準委員会に提言しないことが考えられるがどうか。この場合、過去に審議を行ったが提言に至らなかったテーマとして記録に残しておくことが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント2

前項の事務局の分析について、ご質問、ご意見があれば伺いたい。

以 上

別紙：連結子会社における追加取得時のその他の包括利益累計額の会計処理に関する数値例

● 追加取得時の会計処理

(前提条件)

- ・ X1 年末に支配を獲得 (70%)
- ・ その後、X2 年末に非支配株主持分から 20%相当を 2,500 で追加取得する
- ・ 子会社の保有するその他有価証券の時価は X1 年度末 900、X2 年度末 1,300 であった
- ・ 税金は考慮しない

S 社個別 (X1 年末)	親会社持分 70%	非支配株主持分 30%	合計
資本金	3,500	1,500	5,000
利益剰余金	2,100	900	3,000
その他有価証券評価差額	420	180	600
合計	6,020	2,580	8,600

S 社個別 (X2 年末)	親会社持分 70%	非支配株主持分 30%	合計
資本金	3,500	1,500	5,000
利益剰余金	2,800	1,200	4,000
その他有価証券評価差額	700	300	1,000
合計	7,000	3,000	10,000

追加取得前の X2 年度中の増加額は次のとおり

(X2 年度 of 増加額)	親会社持分	非支配株主持分	合計
資本金	0	0	0
利益剰余金	700	300	1,000
その他有価証券評価差額	280	120	400
合計	980	420	1,400

このため、連結貸借対照表に計上される利益剰余金は 700、その他有価証券評価差額は 280 となる。

また、親会社持分、追加取得した持分、非支配株主持分についての追加取得後の内訳を示すと次のとおりとなる。

(追加取得の内訳)	親会社持分	追加取得分	非支配株主持分	合計
	70%	20%	10%	
資本金	3,500	1,000	500	5,000
利益剰余金	2,800	800	400	4,000
その他有価証券評価差額	700	200	100	1,000
合計	7,000	2,000	1,000	10,000

追加取得分に対応する非支配株主持分(2,000)と追加取得額(2,500)との差額(△500)を資本剰余金として会計処理する

支配獲得後の変動のみを分解した内訳

(支配獲得後の変動)	親会社持分	追加取得分	非支配株主持分	合計
	70%	20%	10%	
資本金	0	0	0	0
資本剰余金	△500	0	0	△500
利益剰余金	700	200	100	1,000
その他有価証券評価差額	280	80	40	400
合計	480	280	140	900

追加取得の対象となった非支配株主持分に対応するその他有価証券評価差額金の差額の資本剰余金処理の結果、その他有価証券評価差額金にも、非支配株主持分にも含まれない

● 保有する有価証券売却時の会計処理

(前提条件)

- ・ X3 年期首に子会社の保有するその他有価証券をすべて売却する（売却額は X2 年期末の時価 1,300 と同額とする）

連結財務諸表においては、子会社の保有するその他有価証券の簿価は支配獲得時の時価 900 のため、有価証券売却益は 400 となる。これを踏まえた現行の会計処理による連結損益及び包括利益計算書を簡便的に示すと次のとおり包括利益 80 が残る結果となる。

有価証券売却益	400	: 1,300 - 900 = 400
当期純利益	400	
(親会社株主に帰属する利益)	(360)	
(非支配株主に帰属する当期利益)	(40)	: 400 × 10% = 40
その他の包括利益:		
その他有価証券評価差額金	△320	: OCI 残高 280 と非支配株主 持分に含まれている OCI40 を リサイクル
その他の包括利益合計	△320	
包括利益	80	

テーマ提案書の会計処理による場合

テーマ提案書の会計処理では、非支配株主持分残高に含まれていない追加取得の対象となった非支配株主持分に対応するその他有価証券評価差額金 80 が追加取得時にその他有価証券評価差額金に振り替えられており、売却前の有価証券評価差額金残高は 360 であった。これを踏まえた連結損益及び包括利益計算書を簡便的に示すと次のとおりとなり、包括利益に影響を与えない会計処理となる。

有価証券売却益	400	: 上と同じ
当期純利益	400	
(親会社株主に帰属する利益)	(360)	
(非支配株主に帰属する当期利益)	(40)	: 上と同じ
その他の包括利益:		
その他有価証券評価差額金	△400	: 280 + 80 + 40 = 400
その他の包括利益合計	△400	
包括利益	0	

以 上