

企業結合ステップ2に関連するJICPA実務指針等の改正について④：資本連結実務指針（その3）

ながぬま ようすけ
公認会計士 長沼 洋佑

はじめに

平成26年2月24日、日本公認会計士協会（JICPA）は、企業会計基準委員会（ASBJ）により平成25年9月に改正された連結会計基準及び企業結合会計基準（企業結合ステップ2）に対応するため、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）の改正を行っている。

本稿では、子会社株式を売却し支配を喪失した場合に「投資の修正額」に含まれる「取得後のその他の包括利益累計額」と「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」の会計処理について説明する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

子会社株式を売却し支配を喪失した場合に「投資の修正額」に含まれる「取得後のその他の包括利益累計額」と「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」の会計処理

(1) 概要

(2) 取得後のその他の包括利益累計額

- 投資の修正額に含まれる
- 子会社株式売却損益の修正には含まれない
- 組替調整額の対象となる
- 子会社株式の売却等により連結範囲及び持分法適用範囲から除外された部分は、連結財務諸表には残らない

(3) 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

- 投資の修正額に含まれる
- 子会社株式売却損益の修正に含まれる
- 子会社株式の売却等により連結範囲及び持分法適用範囲から除外する場合でも、引き続き、連結財務諸表に残る

子会社株式を売却し支配を喪失した場合に「投資の修正額」に含まれる「取得後のその他の包括利益累計額」と「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」の会計処理

(1) 概要

子会社株式を売却し支配を喪失した場合、個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正することにより連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上する。

資本連結実務指針では、個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正について、連結財務諸表上、「売却前の投資の修正額」と「このうち売却後の株式に対応する部分」との「差額（その他の包括利益累計額を除く）」を個別財務諸表上の売却簿価に加減することで行っている（資本連結実務指針45項及び46項）。

「投資の修正額」については資本連結実務指針66-5項に記載があり、「取得後のその他の包括利益累計額」、「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」が例示されている。

(2) 取得後のその他の包括利益累計額

子会社株式を売却し支配を喪失した場合、連結財務諸表上、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等）のうち売却に係る部分（売却した持分に対応する部分）については、子会社株式の売却により連結財務諸表上の実現損益となる。個別財務諸表上の子会社株式売却損益には子会社に係るその他の包括利益累計額に係る部分が既に含まれているため、当該部分は連結修正には含まない。当該実現損益は当期純利益を構成するため、組替調整額の対象となる（資本連結実務指針45項）。

資本連結実務指針における「取得後のその他の包括利益累計額」の支配喪失時の取扱いは以下のとおりである。

- 取得後のその他の包括利益累計額の支配喪失時の取扱い
 - ▶投資の修正額に含まれる（資本連結実務指針66-5項）。
 - ▶子会社株式売却損益の連結修正に含めない（資本連結実務指針45項及び46項）。
 - ▶売却した持分に対応する部分は、子会社株式売却損益として実現損益となり当期純利益を構成するため組替調整額の対象となる（資本連結実務指針45項及び46項）。
 - ▶子会社株式の売却等により連結範囲及び持分法適用範囲から除外された部分は、連結財務諸表には残らない（資本連結実務指針45項及び46項）。

具体的な会計処理については、「設例1：取得後のその他の包括利益累計額の支配喪失時の会計処理イメージ」のようになると考えられる。

(3) 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

連結財務諸表上の「子会社株式売却損益の修正」には、子会社株式売却前に既に連結財務諸表上の損益として反映されている取得後利益剰余金及びのれん償却累計額等に加え、子会社株式売却前には連結財務諸表上の損益として反映されていない「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」が含まれる。

支配を喪失して連結範囲及び持分法適用範囲から除外する場合でも、子会社株式の追加取得及び一部

売却等によって生じた資本剰余金（連結会計基準28項から30項参照）は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する（資本連結実務指針49-2項及び68-2項）。これは、支配継続中の追加取得及び一部売却等の取引は、親会社と子会社の非支配株主との間の取引であり、当該取引によって生じた資本剰余金は子会社に帰属するものではないためとされている（資本連結実務指針68-2項）。

資本連結実務指針における「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」の支配喪失時の取扱いは以下のとおりである。

- 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の支配喪失時の取扱い
 - ▶投資の修正額に含まれる（資本連結実務指針66-5項）。
 - ▶子会社株式売却損益の連結修正に含まれる（資本連結実務指針45項及び66-5項並びに設例5）。
 - ▶支配を喪失して連結範囲及び持分法適用範囲から除外する場合でも、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金は、引き続き、連結財務諸表に計上する（資本連結実務指針49-2項及び68-2項）。

具体的な会計処理については、「設例2：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の支配喪失時の会計処理イメージ」のようになると考えられる。

設例1：取得後のその他の包括利益累計額の支配喪失時の会計処理イメージ

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日（期首）にS社（3月決算）を資本金1,000で100%子会社として出資設立。X2年3月31日（期末）に、S社株式の全てを売却した。
- 単純化のため、税効果は無視することとする。
- 親会社P社のS社に対する投資の推移は以下のとおりである。

	X1年3月期		X2年3月期
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）	X2年3月31日（期末）
S社に対する持分比率	100% (出資設立)	100%	-% (100%売却)
S社株式の個別上の簿価	1,000	1,000	- (売却簿価△1,000)
S社株式の売却価額	-	-	1,200 (売却益200)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。単純化のため、当期純利益の計上はないものとする。

	X1年3月期		X2年3月期
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）	X2年3月31日（期末）
資本金	1,000	1,000	1,000
その他有価証券評価差額金 (その他の包括利益)	-	200 (200)	200 (-)
純資産合計	1,000	1,200	1,200

【会計処理】

(1) X1年3月31日（X1年3月期）（S社を100%子会社として出資設立）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	1,000	(貸) 現金	1,000
----------	-------	--------	-------

② P社の連結修正仕訳

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,000
---------	-------	----------	-------

(2) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（100%売却）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	1,200	(貸) S社株式	1,000
		S社株式売却益	200

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,000
---------	-------	----------	-------

(イ) 開始仕訳の振り戻し

(借) S社株式	1,000	(貸) 資本金	1,000
----------	-------	---------	-------

(ウ) S社貸借対照表連結除外

(借) 資本金	1,000	(貸) 諸資産	1,200
その他有価証券評価差額金	200		

(工) 投資の修正額

(借) S社株式	200	(貸) その他有価証券評価差額金(※1)	200
----------	-----	----------------------	-----

※1：その他有価証券評価差額金200=200×100%

(オ) 子会社株式売却損益の修正

(借) S社株式売却損益(※1)	—	(貸) S社株式	200
その他有価証券評価差額金	200		

※1：本件では、S社株式売却損益の連結修正は行わない。これは、本件では取得後利益剰余金等はなく、また、個別財務諸表上の子会社株式売却損益にその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金）に係る部分が既に含まれており、連結財務諸表上の子会社株式売却損益の修正の対象に含めないことにより、個別財務諸表上の当該部分がそのまま連結財務諸表上の実現損益となるためである。

以下、組替調整（リサイクリング）のイメージを示すため、参考として持分法による売却時の仕訳を記載する。

③ P社の連結財務諸表上の会計処理（参考：持分法による売却時の仕訳）

(ア) 持分法による評価

(借) S社株式	200	(貸) その他有価証券評価差額金(※1)	200
----------	-----	----------------------	-----

※1：その他有価証券評価差額金200=200×100%

(イ) 持分法での子会社株式の売却処理

(借) 現金	1,200	(貸) S社株式(※1)	1,200
(借) その他有価証券評価差額金	200	(貸) S社株式売却益(※2)	200

※1：S社株式1,200=持分法による売却直前のS社株式残高1,200（=個別財務諸表上の簿価1,000+その他有価証券評価差額金200（=200×100%））である。

※2：S社株式売却益200=持分法を仮定した場合、売却直前のその他有価証券評価差額金200の組替調整（リサイクリング）が行われ、仕訳イメージは上記ようになる（その他有価証券評価差額金からS社株式売却益への組替調整が行われる）。

【投資の修正額と子会社株式売却損益の修正】

	売却前(100%相当)	売却後(0%相当)	差額(100%相当)
個別上の簿価	1,000	—	△1,000
投資の修正額	(※1) 200	—	△200
うち、その他の包括利益累計額	(200)	—	(△200)
子会社株式売却損益の修正額	(—)	—	(※2) (—)
連結上の簿価	1,200	—	△1,200
売却簿価(売却持分)	(1,000)	—	(△1,000)

※1：売却前の投資の修正額200=その他の包括利益累計額200（=200×100%）

※2：子会社株式売却損益の修正額0=「売却前の投資の修正額200」と「このうち売却後の株式に対応する部分（売却後の投資の修正額）0」の差額200のうち「その他の包括利益累計額200（=200÷100%×100%）」を除く。この結果、個別上の子会社株式売却益200+子会社株式売却損益の修正額0=連結上の子会社株式売却益200となる。

【売却前の投資の修正額（イメージ）】

- 取得後のその他の包括利益累計額

個別上の簿価	連結上の簿価
100 % 保有1,000	出資設立時の純資産 (持分割合相当100%) 1,000
	取得後のその他の包括利益累計額 (100%) 200
投資の修正額	
連結上の簿価 (太枠)	

トーマツ メールマガジンのご案内

トーマツグループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジやニュースをWebサイトに掲載するとともに、その更新情報を中心に「トーマツメールマガジン」として無料で配信しています。www.tohmatsum.com/mmlにアクセスし、トーマツメールマガジンにご登録くださいますようお願い申し上げます。

トーマツ総合メールマガジン

監査・ファイナンシャル アドバイザリー・コンサルティング・税務の4つの分野のサービスに関連する内容を中心に、それぞれの分野の最新情報やセミナー情報などを配信しています。（毎月発行）

トーマツIFRSメールマガジン

IFRS/国際財務報告基準（国際会計基準）の最新動向、解説記事を定期的に配信しています。また、特に重要なIFRS関連情報が発表されたときには、即時に、当該情報やその解説記事を配信しています。（概ね毎週発行）

デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザーメールマガジン

M&Aの実務の観点より、新聞や経済誌等とは異なる視点で、財務・会計・経営戦略・業界動向などの話題を中心に、タイムリーかつ実務に即して充実した情報を提供しています。M&Aに関する身近な情報ソースとしてご活用ください。（毎月発行）

コンシューマービジネスメールマガジン

消費財、小売などのコンシューマービジネス業界におけるトピックスを配信します。アジアをはじめとする新興国の市場動向、海外駐在員による現地レポート、業界特有の会計情報、農業ビジネスの動向、アジアの経済動向などを提供します。（原則、毎月発行）

テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン - Discover -

テクノロジー・メディア・通信領域に関する業界動向レポートや関連するサービス紹介、セミナー開催に関する情報を定期的にお届けいたします。是非ご活用ください。（原則、隔月発行）

ライフサイエンス ニュースレター

ライフサイエンス業界における最新トピックを配信します。業界専門コンサルタントが、製薬・医療機器企業が直面する課題や、押さえるべきトレンドなどについて解説します。（原則、隔月発行）

トーマツ チャイナニュース

中国ビジネスを展開している日本企業及び在中国の日系企業向けのニュースレターです。会計税務の専門的な立場より中国の会計税務投資情報についてタイムリーにわかりやすい解説を配信しています。（毎月発行）

ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative

組織・人事に関する国内外の最新動向、解説記事やセミナー情報を、ヒューマンキャピタル（HC）グローバル発行の内容も交えて配信します。企業の「人」「組織」にまつわる課題解決に向けて、是非ご活用ください。（毎月発行）

グロース エンタープライズサービス メールマガジン Next.

「成長企業」の創出に向けて、日本経済再生への戦略的視点を含めた政策提言と、成長企業が取り組むべき経営課題について、グロースエンタープライズサービスのコンサルタントが執筆した記事・インタビュー等を配信しています。（原則、毎月発行）

■お問合せ先 トーマツ メールマガジン事務局 info_magazine_jp@tohmatsum.com

図表1：X1年3月期－連結精算表

【貸借対照表】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	連結
諸資産	－	1,200	1,200	－	1,200
S社株式	1,000	－	1,000	(1,000)	－
資本金	(1,000)	(1,000)	(2,000)	1,000	(1,000)
其他有価証券評価差額金	－	(200)	(200)	－	(200)
非支配株主持分	－	－	－	－	－
【損益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	連結
営業利益	－	－	－	－	－
子会社株式売却益	－	－	－	－	－
当期純利益	－	－	－	－	－
非支配株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－
親会社株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－
【包括利益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	連結
当期純利益	－	－	－	－	－
その他の包括利益					
其他有価証券評価差額金	－	(200)	(200)	－	(200)
包括利益	－	(200)	(200)	－	(200)
【株主資本等変動計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	連結
利益剰余金－期首	－	－	－	－	－
利益剰余金－期中増減	－	－	－	－	－
利益剰余金－期末	－	－	－	－	－

・（ ）の数値は貸方金額である。

図表2：X2年3月期－連結精算表

【貸借対照表】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	開始仕訳 の振戻し	S社貸借対照 表連結除外	投資の 修正額	子会社株式売 却損益の修正	連結
諸資産	1,200	1,200	2,400	－	－	(1,200)	－	－	1,200
S社株式	－	－	－	(1,000)	1,000	－	200	(200)	－
資本金	(1,000)	(1,000)	(2,000)	1,000	(1,000)	1,000	－	－	(1,000)
利益剰余金	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
其他有価証券評価差額金	－	(200)	(200)	－	－	200	(200)	200	－
【損益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	開始仕訳 の振戻し	S社貸借対照 表連結除外	投資の 修正額	子会社株式売 却損益の修正	連結
営業利益	－	－	－	－	－	－	－	－	－
子会社株式売却益	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
当期純利益	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
非支配株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－	－	－	－	－
親会社株主に帰属する当期純利益	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
【包括利益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	開始仕訳 の振戻し	S社貸借対照 表連結除外	投資の 修正額	子会社株式売 却損益の修正	連結
当期純利益	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
その他の包括利益									
其他有価証券評価差額金	－	－	－	－	－	－	－	200	200
包括利益	(200)	－	(200)	－	－	－	－	200	－
【株主資本等変動計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	開始仕訳 の振戻し	S社貸借対照 表連結除外	投資の 修正額	子会社株式売 却損益の修正	連結
利益剰余金－期首	－	－	－	－	－	－	－	－	－
利益剰余金－期中増減	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)
利益剰余金－期末	(200)	－	(200)	－	－	－	－	－	(200)

・（ ）の数値は貸方金額である。

設例2：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の支配喪失時の会計処理イメージ

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日（期首）に60%子会社S社（3月決算）を出資設立。X1年3月31日（期末）に、S社株式の40%を追加取得し100%子会社化。X2年3月31日（期末）、100%の株式を売却した。
- 本設例では、40%の追加取得について、P社とS社の株主との事前合意等はなく、複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合には該当しないものとする。
- 単純化のため、税効果は無視することとする。
- P社の個別財務諸表上の資本剰余金残高を600とする。
- 親会社P社のS社に対する投資の推移は以下のとおりである。

	X1年3月期		X2年3月期
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）	X2年3月31日（期末）
S社に対する持分比率	60% (子会社を出資設立)	100% (40%追加取得)	-% (100%売却)
S社株式の個別上の簿価	600	1,200 (追加取得+600)	- (売却簿価△1,200)
S社株式の売却価額	-	-	1,200 (売却益-)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。単純化のため、当期純利益の計上はないものとする。

	X1年3月期		X2年3月期
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）	X2年3月31日（期末）
資本金	1,000	1,000	1,000
純資産合計	1,000	1,000	1,000

【会計処理】

(1) X0年4月1日（X1年3月期の期首）（子会社を出資設立）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	600	(貸) 現金	600
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	600
		非支配株主持分（※1）	400

※1：非支配株主持分400＝純資産1,000×40%

(2) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社株式40%を追加取得。100%子会社化）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	600	(貸) 現金	600
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 非支配株主からの追加取得

(借) 非支配株主持分（※1）	400	(貸) S社株式	600
資本剰余金（※2）	200		

※1：非支配株主持分400＝純資産1,000×40%

※2：資本剰余金200＝追加投資額600－追加取得持分400。「追加取得時の親会社の持分変動による差額」について、改正前連結会計基準では「のれん（資産）又は負ののれん発生益（損益）」として処理されていたが、改正後連結会計基準では「資本剰余金」として処理される。当該「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」は、「（のれんとして計上された後の）のれんの償却累

計額又は負ののれん発生益」と同様、「投資の修正額（個別上の簿価から連結上の簿価への修正額）」に含まれ、子会社への投資額たる「連結上の簿価」に影響する。本件では、「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200」により「連結上の簿価」が追加取得時において200減額されている。

(3) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（100%売却）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	1,200	(貸) S社株式	1,200
		S社株式売却益	-

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,200
資本剰余金	200		

(イ) 開始仕訳の振戻し

(借) S社株式	1,200	(貸) 資本金	1,000
		資本剰余金	200

※：S社株式をすべて売却したため開始仕訳を振戻す。

(ウ) S社貸借対照表連結除外仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) 諸資産	1,000
---------	-------	---------	-------

(エ) 投資の修正額

(借) 資本剰余金（※1）	200	(貸) S社株式	200
---------------	-----	----------	-----

※1：資本剰余金200＝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200。支配を喪失して連結範囲から除外した場合でも、子会社株式の追加取得によって生じた資本剰余金は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。

(オ) S社株式売却損益の修正

(借) S社株式	200	(貸) S社株式売却益（※1）	200
----------	-----	-----------------	-----

※1：S社株式売却益200＝「売却前の投資の修正額△200（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200）」と「このうち売却後の株式に対応する部分0（すべて売却しているためゼロ）」の差額

以下、「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」が連結財務諸表上の子会社株式売却損益に影響することを示すため、参考として持分法による売却時の仕訳を記載する。

③ P社の連結財務諸表上の会計処理（参考：持分法による売却時の仕訳）

(ア) 持分法による評価

(借) 資本剰余金（※1）	200	(貸) S社株式	200
---------------	-----	----------	-----

※1：資本剰余金200＝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200。

(イ) 持分法での子会社株式の売却処理

(借) 現金	1,200	(貸) S社株式（※1）	1,000
		S社株式売却益	200

※1：S社株式1,000＝持分法による売却直前のS社株式残高1,000（＝個別財務諸表上の簿価1,200＋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△200）

【投資の修正額と子会社株式売却損益の修正】

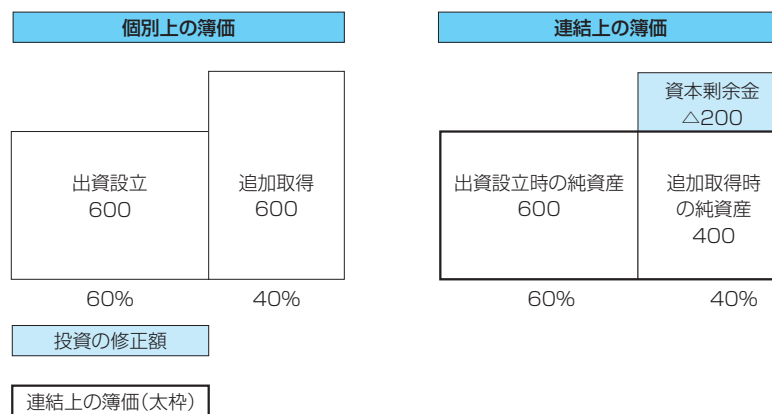
	売却前 (100%相当)	売却後 (0%相当)	差額 (100%相当)
個別上の簿価	1,200	—	△1,200
投資の修正額	(※1) △200	—	200
うち、その他の包括利益累計額	—	—	—
子会社株式売却損益の修正額	(△200)	—	(※2) (200)
連結上の簿価	1,000	—	△1,000
売却簿価 (売却持分)	(1,000)	—	(△1,000)

※1：売却前の投資の修正額△200＝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200。

※2：子会社株式売却損益の修正額200＝「売却前の投資の修正額△200」と「このうち売却後の株式に対応する部分0」の差額

【売却前の投資の修正額 (イメージ)】

- ・資本剰余金として処理された追加取得時の持分変動による差額



図表3：X1年3月期－連結精算表

【貸借対照表】	P社	S社	単純合算	投資と資本の相殺消去	追加取得	連結
諸資産	－	1,000	1,000	－	－	1,000
S社株式	1,200	－	1,200	(600)	(600)	－
資本金	(600)	(1,000)	(1,600)	1,000	－	(600)
資本剰余金	(600)	－	(600)	－	200	(400)
非支配株主持分	－	－	－	(400)	400	－
【損益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本の相殺消去	追加取得	連結
営業利益	－	－	－	－	－	－
子会社株式売却益	－	－	－	－	－	－
当期純利益	－	－	－	－	－	－
非支配株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－	－
親会社株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－	－
【株主資本等変動計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本の相殺消去	追加取得	連結
利益剰余金－期首	－	－	－	－	－	－
利益剰余金－期中増減	－	－	－	－	－	－
利益剰余金－期末	－	－	－	－	－	－

・（ ）の数値は貸方金額である。

図表4：X2年3月期－連結精算表

【貸借対照表】	P社	S社	単純合算	開始仕訳	開始仕訳の振戻し	S社貸借対照表連結除外	投資の修正額	子会社株式売却損益の修正	連結
諸資産	1,200	1,000	2,200	－	－	(1,000)	－	－	1,200
S社株式	－	－	－	(1,200)	1,200	－	(200)	200	－
資本金	(600)	(1,000)	(1,600)	1,000	(1,000)	1,000	－	－	(600)
資本剰余金	(600)	－	(600)	200	(200)	－	200	－	(400)
利益剰余金	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)
【損益計算書】	P社	S社	単純合算	開始仕訳	開始仕訳の振戻し	S社貸借対照表連結除外	投資の修正額	子会社株式売却損益の修正	連結
営業利益	－	－	－	－	－	－	－	－	－
子会社株式売却益	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)
当期純利益	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)
非支配株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－	－	－	－	－
親会社株主に帰属する当期純利益	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)
【株主資本等変動計算書】	P社	S社	単純合算	開始仕訳	開始仕訳の振戻し	S社貸借対照表連結除外	投資の修正額	子会社株式売却損益の修正	連結
利益剰余金－期首	－	－	－	－	－	－	－	－	－
利益剰余金－期中増減	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)
利益剰余金－期末	－	－	－	－	－	－	－	(200)	(200)

・（ ）の数値は貸方金額である。

以上