

企業結合ステップ2に関連するJICPA実務指針等改正の公開草案について

ながぬま ようすけ
公認会計士 長沼 洋佑

1. はじめに

平成25年11月11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、関連する実務指針等改正の公開草案を公表した。これは、主に、親会社と子会社の支配関係が継続している場合の親会社持分の変動による差額の会計処理（資本剰余金処理）、取得関連費用の会計処理（発生時費用処理）等の改正に対応するものである。

- 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」改正案（以下「外貨建取引等実務指針案」という。）
- 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」改正案（以下「連結税効果実務指針案」という。）
- 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」改正案（以下「資本連結実務指針案」という。）
- 会計制度委員会報告第7号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」改正案
- 会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」改正案（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針案」という。）
- 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」改正案（以下「持分法実務指針案」という。）
- 土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A改正案
- 金融商品会計に関するQ&A改正案

本稿では、公開草案の概要について説明する。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。

2. 資本連結実務指針案

(1) 子会社株式を売却した場合の処理

① 親会社と子会社の支配関係が継続している場合

(ア) 親会社の持分変動による差額

子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額するとともに、売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と売却価額との間に生じた差額（親会社の持分変動による差額）は、資本剰余金として処理する。

なお、「売却した株式に対応する持分」には、子会社に帰属するその他の包括利益累計額部分が含まれるが、「売却持分」には、その他の包括利益累計額部分は含まれないこととされている（資本連結実務指針改正案42項）。

(イ) のれんの未償却額

子会社株式の一部売却したが、親会社と子会社の

支配関係が継続している場合、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しない（資本連結実務指針改正案44項）。

(ウ) その他の包括利益累計額

子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、資本剰余金に含めて計上されたその他の包括利益累計額の減少額は当期純損益を構成するものではないため、組替調整額の対象とはならない（資本連結実務指針改正案42項）。

② 子会社の支配を喪失して関連会社となった場合

(ア) 持分法による評価

子会社株式の一部を売却し、子会社の支配を喪失して関連会社となった場合、親会社は当該会社への投資について持分法により評価する（資本連結実務指針改正案45項）。

(イ) のれんの未償却額

子会社株式を一部売却し、子会社の支配を喪失して関連会社になった場合で、当該子会社の支配獲得後に子会社株式の追加取得が行われていたときには、支配喪失直前の持分のうち追加取得した持分から先に売却したと考えるとされている。この結果、支配獲得時に計上したのれんの未償却額のうち、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を引き続きのれんとして処理することとなる。

例えば、60%の株式を取得して連結子会社化（支配獲得時にのれんを計上）し、その後20%の株式を追加取得（親会社の持分変動による差額は資本剰余金として計上）した持分比率80%の連結子会社について、50%の株式を売却して持分比率30%の関連会社とする場合、支配喪失直前の持分のうち支配獲得後に追加取得した20%分を先に売却し、次に支配獲得時の持分のうち30%分の株式を売却したと考え、支配喪失直前に残存するのれんの未償却額のうち60分の30を売却した株式に対応する額として減額し、持分法の適用において、関連会社としての持分比率30%に相当するのれんの未償却額を引き続きのれんとして処理する。

なお、支配獲得後の頻繁な持分変動や組織再編又は減損処理の実施などにより、実務上やむを得ない場合には、売却時点の持分比率に基づき算定された額（上記の例では支配獲得時の持分比率60%ではなく売却時点の持分比率80%に基づき算定された額）など合理的に算定された額をもってのれんの未償却残高として引き継ぐことができるとされている（資本連結実務指針改正案45-2項、66-5項）。

(ウ) 取得関連費用

子会社株式を一部売却し、支配を喪失して子会社

から関連会社となり持分法を適用する場合、連結財務諸表上、関連会社株式の投資原価には過年度に費用処理した支配獲得時の取得関連費用は含めない（資本連結実務指針改正案46-2項）。

(工) 資本剰余金

子会社株式を一部売却し、支配を喪失して子会社から関連会社となり持分法を適用する場合、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は、親会社と子会社の非支配株主との間の取引により生じたものであり、当該資本剰余金は子会社に帰属するものではないため、連結財務諸表上、引き続き資本剰余金として計上するものとされている。なお、資本剰余金が負の値となり、当該負の値を利益剰余金から減額する処理を行っていた場合には、連結財務諸表上、資本剰余金の負の値を計上し直し、改めて連結会計年度末において当該負の値を利益剰余金から減額する（資本連結実務指針改正案49-2項、68-2項）。

(オ) その他の包括利益累計額

子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合、連結財務諸表上、子会社に帰属するその他の包括利益累計額のうち一部売却に係る部分については、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ため、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益（当該部分が既に含まれている）の修正に含めない。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（資本連結実務指針改正案45項）。

子会社株式の一部を売却し、持分比率が100%→80%（支配継続）→30%（支配喪失し関連会社化）となる場合の会計処理イメージは、設例1のようになると考えられる。

【設例1：子会社株式の一部を売却し、持分比率が100%→80%（支配継続）→30%（支配喪失し関連会社化）となる場合の会計処理イメージ】

【前提】

- X2年3月期
 - ・親会社P社（3月決算）は、X1年4月1日に、S社（3月決算）の株式すべてを1,000で買収した。S社の時価純資産は500（＝資本金500）であった。
 - ・子会社S社は、X1年4月1日からX2年3月31日（X2年3月期）において当期純利益200、その他有価証券評価差額金100を計上した。S社の純資産は800（＝資本金500＋利益剰余金200＋その他有価証券評価差額金100）であった。
 - ・親会社P社は、X2年3月31日（期末）に、S社株式の20%を300で売却し、個別財務諸表上、売却簿価200（＝1,000×20%÷100%）、子会社株式売却益100を計上した。
 - ・S社はP社の80%子会社となった。
- X3年3月期
 - ・80%子会社S社は、X2年4月1日からX3年3月31日（X3年3月期）において当期純利益ゼロ、その他有価証券評価差額金の増減もゼロであった。S社の純資産は800（＝資本金500＋利益剰余金200＋その他有価証券評価差額金100）であった。
 - ・親会社P社は、X3年3月31日（期末）に、S社株式の50%を900で売却し、個別財務諸表上、売却簿価500（＝800×50%÷80%）、子会社株式売却益400を計上した。
 - ・S社はP社の30%関連会社となった。
 - ・単純化のため、のれんの償却は実施せず、税効果及び関連する法人税等は無視することとする。

【当設例の主要論点】

- ・20%売却時（支配継続時）の資本剰余金の算定（その他の包括利益累計額の振替え、のれん未償却額の取扱い）
- ・50%売却時（支配喪失時）の子会社株式売却損益と持分法評価額の算定（支配喪失直前ののれん未償却額の取扱い）

【会計処理】

(1) X2年3月31日（X2年3月期）（20%売却→売却後は80%子会社）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	300	(貸) 子会社株式	200
		子会社株式売却益	100

② P社の連結財務諸表上の会計処理

(借) 現金	300	(貸) 非支配株主持分（※1）	140
		子会社株式売却益（※2）	160
その他有価証券評価差額金	20	非支配株主持分（※3）	20
子会社株式売却益	160	資本剰余金（※4）	160

※1：非支配株主持分140＝（資本金500＋利益剰余金200）×20%。「売却持分」にはその他の包括利益累計額を含まない。

※2：子会社株式売却益160＝売却簿価300－売却持分140（＝（資本金500＋利益剰余金200）×20%）。なお、支配継続の子会社株式の一部売却においてのれん未償却額は減額しない。

※3：非支配株主持分20＝その他有価証券評価差額金100×20%。当該非支配株主持分20と上記※1の非支配株主持分140の合計額160が「売却した持分に対応する持分（その他の包括利益累計額含む）」である。

※4：親会社による持分変動差額160を資本剰余金に振替える。

③ P社の連結修正仕訳（上記①及び②からの連結修正仕訳）

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	500	(貸) 子会社株式	1,000
のれん	500		

(イ) 売却持分と売却簿価の相殺消去

(借) 子会社株式	200	(貸) 非支配株主持分（※1）	160
その他有価証券評価差額金（※3）	20	子会社株式売却益（※2）	60

※1：非支配株主持分160＝純資産800×20%

※2：子会社株式売却益60＝個別財務諸表上の売却簿価200－連結財務諸表上の売却持分140（＝（資本金500＋利益剰余金200）×20%）。なお、支配継続の子会社株式の一部売却においてのれん未償却額は減額しない。

※3：その他有価証券評価差額金20＝100×20%

(ウ) 資本剰余金への振替

(借) 子会社株式売却益	160	(貸) 資本剰余金(※1)	160
--------------	-----	---------------	-----

※1: 資本剰余金160=個別財務諸表上の子会社株式売却益100+子会社株式売却益の連結修正額60。親会社の持分変動による差額を資本剰余金に振替える。

(2) X3年3月31日(X3年3月期)(50%売却→売却後は30%関連会社)

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	900	(貸) 子会社株式	500
		子会社株式売却益	400

② P社の連結財務諸表上の会計処理(持分法)

(借) 現金	900	(貸) 投資有価証券(※1)	700
		子会社株式売却益(※2)	200
その他有価証券評価差額金	50	投資有価証券	50

・持分法での会計処理は上記のイメージとなる。なお、持分法による売却直前の投資有価証券残高は1,140(=個別財務諸表上の簿価800+取得後利益剰余金200×80%+その他有価証券評価差額金100×80%+20%を一部売却した際に取崩されなかった持分比率20%に相当するのれん未償却額100)である。

※1: 投資有価証券700=個別財務諸表上の売却簿価500+取得後利益剰余金100(=200×50%)+一部売却時に減額されなかったのれん未償却額100(=支配獲得時に持分比率100%に対応して認識したのれん500のうち一部売却時に減額されなかった20%に相当する金額。なお、今回の売却持分比率50%に相当するのれん未償却額250は個別財務諸表上の売却簿価500に内包されている)。

※2: 子会社株式売却益200=個別財務諸表上の子会社株式売却益400と連結財務諸表上の子会社株式売却益200との差額。これは、子会社株式の一部売却時(20%売却時)に取崩されなかった持分比率20%に相当するのれん未償却額100(=のれん未償却額500×20%)と今回売却した持分比率50%に相当する取得後利益剰余金100によるものである。

③ P社の連結財務諸表上の会計処理(参考:連結仕訳を仮定)

(借) 現金	900	(貸) 非支配株主持分(※1)	350
		のれん(※2)	350
		子会社株式売却益(※3)	200
その他有価証券評価差額金	50	非支配株主持分(※4)	50

・実際には持分法での会計処理となるため上記の仕訳は行われないが、持分の変動とこの金額を可視化するため非支配株主持分及びのれんを使用して連結仕訳を行うと上記のイメージとなる。

※1: 非支配株主持分350=(資本金500+利益剰余金200)×50%。「売却持分」にはその他の包括利益累計額を含まない。

※2: のれん350=今回の50%売却分250(=のれん500×50%)+子会社株式一部売却時の20%売却分100(=のれん500×20%)

※3: 子会社株式売却益200=売却簿価900-売却持分350(=(資本金500+利益剰余金200)×50%)-のれん減額処理350(=500×70%÷100%)

※4: 非支配株主持分50=その他有価証券評価差額金100×50%。なお、当該非支配株主持分50と上記※1の非支配株主持分350の合計額400が「売却した持分に対応する持分(その他の包括利益累計額含む)」である。

④ P社の連結修正仕訳(上記①と②からの連結修正仕訳)

(ア) 持分法による評価

(借) 投資有価証券(※1)	340	(貸) 資本剰余金	160
		利益剰余金	100
		その他有価証券評価差額金	80

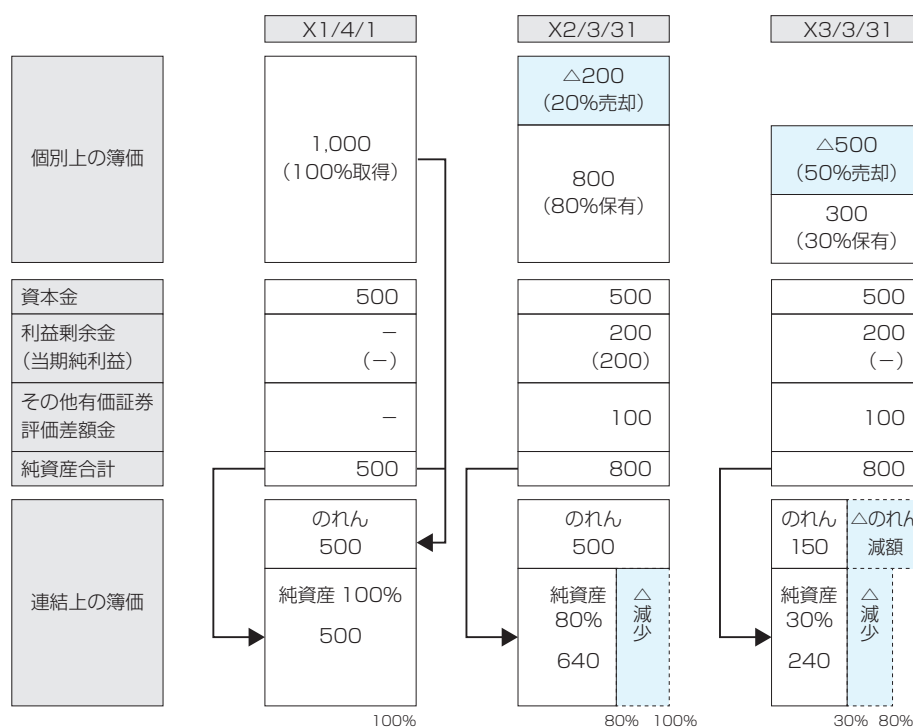
※1: 売却前の親会社持分額を投資の修正額として子会社株式に加算する。

(イ) 子会社株式売却損益の修正

(借) 子会社株式売却益(※1)	200	(貸) 投資有価証券	200
その他有価証券評価差額金	50	投資有価証券	50

※1: 子会社株式売却益200=個別財務諸表上の子会社株式売却益400と連結財務諸表上の子会社株式売却益200との差額。これは、20%を一部売却した際に取崩されなかった持分比率20%に相当するのれん未償却額100と今回売却した持分比率50%に相当する取得後利益剰余金100によるものである。

【個別財務諸表上の簿価、連結財務諸表上の簿価、子会社の純資産との関係】



注1：子会社株式の一部を売却し、支配継続の場合には、のれんの未償却額は取崩されない。
 注2：子会社株式の一部を売却し、支配を喪失して持分法が適用される場合には、のれんの未償却額は取崩され、関連会社としての持分比率に相当するのれんの未償却額を引継ぐ。
 注3：連結上の簿価の「△減少」のうち「売却した株式に対応する持分」にはその他の包括利益累計額が含まれるが、「売却持分」にはその他の包括利益累計額は含まれないこととされている。例えば、X2/3/31の「売却した株式に対応する持分」は160（＝純資産800×20%）、「売却持分」は140（＝（純資産800－その他有価証券評価差額金100）×20%）となる。

③ 親会社と子会社の支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合

(ア) 個別財務諸表上の帳簿価額

子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別財務諸表上の帳簿価額をもって評価する（資本連結実務指針改正案46項）。

(イ) 付随費用

連結財務諸表上、取得関連費用は発生した連結会計年度の費用として処理されるが、個別財務諸表上、子会社株式の付随費用は子会社株式の取得価額に含まれる。当該差額の修正は、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分において連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する（資本連結実務指針改正案46-2項）。

(ウ) その他

支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合、支配喪失直前ののれんの未償却額の減額、親会社の持分変動による差額として計上された資本剰余金、子会社に帰属するその他の包括利益累計額の一部売却に係る部分については、支配を喪失して子会

社から関連会社となった場合と同様に処理する。

(2) 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱い

連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の定めに従う（連結会計基準19項）。このため、子会社株式を段階的に取得する場合や売却する場合において、複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱いについては、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の定めが適用される。

複数の取引を行う場合、通常は、取引の手順に従ってそれぞれの取引について会計処理を行うこととなり、一体として取り扱われるのは、複数の取引が1事業年度内に完了する場合が考えられるとされている。事前に契約等により複数の取引が明確に一つの企業結合等を構成している場合には、事業年度をまたぐときもある。

複数の取引が一つの企業結合等を構成しているものとして一体として取り扱われる場合、支配獲得後に取得した取引から計上されるのれんについては、支配獲得時にのれんが計上されていたものとして算定し、追加取得時までののれんの償却相当額を追加

取得時に一括して費用として計上する。例えば、第1四半期に60%の株式を取得して連結子会社とし、同一事業年度内の第3四半期に20%の株式を追加取得し、これらの取引が一体のものとして取扱われる場合、追加取得した20%に対応して計上されるのれんについては、支配獲得時に計上されていたものとして、第3四半期から第1四半期及び第2四半期の償却分も含めて償却計算を行う（資本連結実務指針案7-3項、7-4項及び66-4項）。

3. 連結税効果実務指針案

(1) 法人税等相当額の資本剰余金からの控除

① 子会社株式を追加取得した場合

子会社株式を追加取得した場合、親会社の持分変動による差額は一時差異に該当する。

追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う。当該差額は資本剰余金として処理されることから、繰延税金資産又は繰延税金負債の計上額は、資本剰余金から控除する（連結税

効果実務指針案40-2項）。

② 投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合

投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、親会社の持分変動による差額は資本剰余金とし、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）は資本剰余金から控除する。

投資を売却する意思決定がなされ連結税効果実務指針32項又は37項に従い子会社への投資に係る一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合、投資の売却により一時差異が解消するときには、法人税等調整額を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す。その上で、親会社の持分変動による差額に係る法人税等相当額について、法人税等を相手勘定として資本剰余金から控除する。

資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず、親会社の持分変動による差額に応じて算定された額とする（連結税効果実務指針案40-3項）。なお、他の合理的な算定方法によることを排除するものではないとされている（連結税効果実務指針案57-2項）。

関連する法人税等の会計処理イメージは設例2のようになると考えられる。

【設例2：関連する法人税等の会計処理イメージ】

【前提】

- X2年3月期
 - ・親会社P社（3月決算）は、X1年4月1日に、100%子会社S社（3月決算）を資本金500で出資設立した。親会社P社の保有するS社株式の個別財務諸表上の簿価は500である。
 - ・子会社S社は、X1年4月1日からX2年3月31日（X2年3月期）において当期純利益500を計上した。S社の純資産1,000（＝資本金500＋利益剰余金500）となった。
 - ・親会社P社は、X2年3月31日において、翌期（X3年3月期）にS社株式の20%を売却することを意思決定した。
- X3年3月期
 - ・親会社P社は、X3年3月31日（期末）にS社株式の20%を400で売却し、個別財務諸表上の売却簿価100（＝500×20%）、子会社株式売却益300を計上した。
 - ・子会社S社のX3年3月期の当期純利益はゼロであった。S社の純資産1,000（＝資本金500＋利益剰余金500）であった。
 - ・親会社P社の法定実効税率は40%とする。

【会計処理】

(1) X2年3月31日（X2年3月期）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

仕訳なし

② P社の連結修正仕訳

(借) 法人税等調整額	40	(貸) 繰延税金負債（※1）	40
-------------	----	----------------	----

※1：繰延税金負債40＝（連結財務諸表上の簿価1,000－個別財務諸表上の簿価500）×売却予定持分比率20%×法定実効税率40%。翌期にS社株式の20%を売却することを意思決定したため、子会社の投資に係る一時差異500のうち20%相当額について税効果を認識する。

(2) X3年3月31日（X3年3月期）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	400	(貸) 子会社株式	100
		子会社株式売却益	300
法人税等	120	未払法人税等	120

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 利益剰余金	40	(貸) 繰延税金負債（※1）	40
-----------	----	----------------	----

※1：X2年3月31日に認識した子会社への投資に係る一時差異の税効果を引き継ぐ。

(イ) 繰延税金負債の取崩し

(借) 繰延税金負債（※1）	40	(貸) 法人税等調整額	40
----------------	----	-------------	----

※1：上記の繰延税金負債を取崩す。

(ウ) 売却簿価と売却持分の相殺消去

(借) 子会社株式	100	(貸) 非支配株主持分（※1）	200
子会社株式売却益（※2）	100		

※1：非支配株主持分200＝S社の純資産1,000×売却持分比率20%

※2：子会社株式売却益100＝S社の取得後利益剰余金500×売却持分比率20%

(エ) 子会社株式売却益の資本剰余金への振替

(借) 子会社株式売却益	200	(貸) 資本剰余金（※1）	200
--------------	-----	---------------	-----

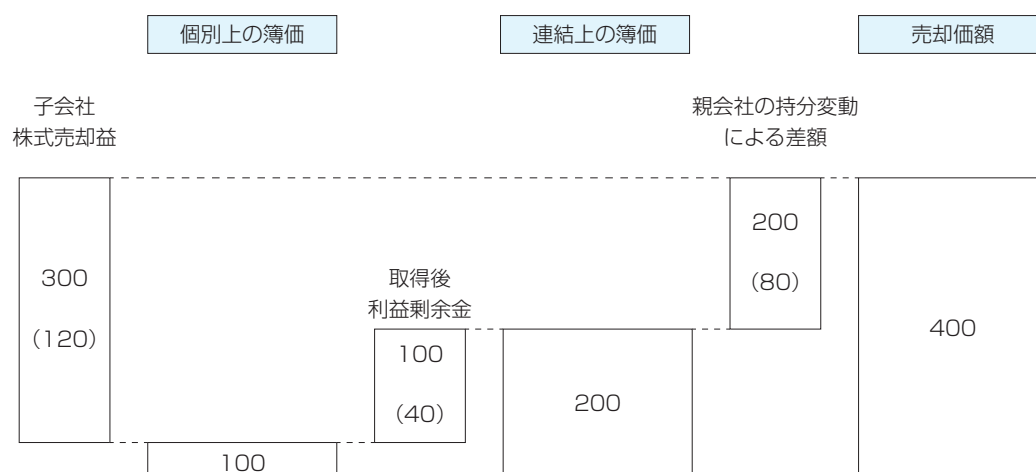
※1：支配継続のため、親会社の持分変動による差額200（＝売却価額400－連結上の売却簿価200（＝1,000×20%））を資本剰余金として計上する。

(オ) 関連する法人税等の調整

(借) 資本剰余金（※1）	80	(貸) 法人税等	80
---------------	----	----------	----

※1：関連する法人税等80（＝200×法定実効税率40%）を資本剰余金から控除する。

【個別財務諸表上の簿価、連結財務諸表上の簿価、売却価額との関係】



注：上記の（ ）内の金額は税金費用である。

【個別損益計算書と連結損益計算書の関係】

科目	個別 PL	取得後利益剰余金	親会社の持分変動による差額	連結 PL
子会社株式売却益（※1）	300	△100	△200	-
法人税等（※2）	120	-	△80	40
法人税等調整額（※2）	-	△40	-	△40
当期純利益	180	△60	△120	-

※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益300について、取得後利益剰余金に対応する100を消去し、親会社の持分変動による差額に対応する200を資本剰余金に振替える。

※2：個別財務諸表上の法人税等120について、子会社への投資に係る一時差異の税効果の取崩額（法人税等調整額）40を連結損益計算書において計上し、親会社の持分変動による差額200に関連する法人税等80を資本剰余金に振替える。

(2) 付随費用と子会社への投資に係る一時差異

個別財務諸表において、子会社株式の取得原価を企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定し、取得とされた企業結合に係る付随費用（支払手数料等）を、連結財務諸表上、発生した連結会計年度の費用として処理した結果、子会社への投資の個別貸借対照表上の価額と連結貸借対照表上の価額に差額が生じることがある。当該差額は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する（連結税効果実務指針案29-3項）。

財務諸表上、取得関連費用は発生した連結会計年度の費用として処理される。一方、被投資会社が持分法の適用範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、取得関連費用は費用処理されず投資原価（持分法におけるのれん又は負ののれん）に含まれる（持分法実務指針案2-2項③）。これは、平成25年の企業結合会計基準の改正において、持分法会計基準の改正が行われておらず、持分法の会計処理に関して特段の変更は行われていないためとされている（持分法実務指針案36-3項）。

② 株式の追加取得又は一部売却等

連結財務諸表上、子会社株式の追加取得や支配の喪失を伴わない一部売却等の際に生じる親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として処理される。一方、持分法の場合、持分法適用会社株式の追加取得又は一部売却の際に生じる持分変動による差額は、追加取得の場合にはのれん又は負ののれん、一

4. 持分法実務指針案

(1) 持分法の会計処理

① 取得関連費用

取得した会社が連結の範囲に含まれる場合、連結

部売却の場合には売却損益として処理される（持分法実務指針案2-2項④）。

(2) 持分法適用非連結子会社の会計処理

持分法適用非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表へ与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであり、上記（1）①及び②（取得関連費用及び子会社株式の追加取得又は一部売却等の親会社の持分変動による差額の会計処理）は、連結子会社の場合と同様の会計処理によらないことも認められるとされている（持分法実務指針案3-2項）。

5. 連結キャッシュ・フロー実務指針案

(1) キャッシュ・フローの表示区分

① 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針案8-2項）。

② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は

売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く）は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。これは、子会社の支配が継続される場合の親会社の持分変動による差額が資本剰余金に計上されるためとされている。

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針案9-2項）。

6. 外貨建取引等実務指針案

(1) 為替換算調整勘定の処理

① 子会社の支配を継続する場合

子会社株式の一部売却後も子会社の支配を継続する場合、為替換算調整勘定のうち親会社の持分の減少割合相当額は資本剰余金に含めて計上する（外貨建取引等実務指針案42-3項）。

② 子会社の支配を喪失した場合

子会社株式の売却により子会社の支配を喪失した場合、為替換算調整勘定のうち持分の減少割合相当額は、株式売却損益を構成し連結損益計算書に計上する（外貨建取引等実務指針案42-2項）。

以上