

# 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③・資本連結実務指針（その2）

ながぬま ようすけ  
公認会計士 長沼 洋佑

## 1. 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等（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、改正された資本連結実務指針について解説する。本稿で解説する論点は以下のとおりであり、解説に用いている【図表】の数値は【設例】に対応したものである。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。

- 持分比率が100%（買収）→80%（一部売却）→30%（関連会社）となる場合
  - (1) 子会社株式を一部売却（支配継続）した場合（100%→80%）
    - ① 一部売却（支配継続）時の親会社の持分変動による差額
    - ② 「売却した株式に対応する持分」と「売却持分」
    - ③ 一部売却（支配継続）時ののれんの未償却額
    - ④ 一部売却（支配継続）後ののれんの償却負担
  - (2) 子会社の支配を喪失して関連会社となった場合（80%→30%）
    - ① 会計処理の概要
    - ② 投資の修正額
      - (a) 取得後利益剰余金
      - (b) のれん償却累計額
      - (c) その他の包括利益累計額
      - (d) 子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額
    - ③ 支配を喪失して関連会社となった場合ののれんの未償却額
      - (a) 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の算定
    - ④ 子会社株式売却損益の修正
      - (a) 「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」の「差額（その他の包括利益累計額を除く）」

## 1. 子会社株式を一部売却（支配継続）した場合

### (1) 一部売却（支配継続）時の親会社の持分変動による差額

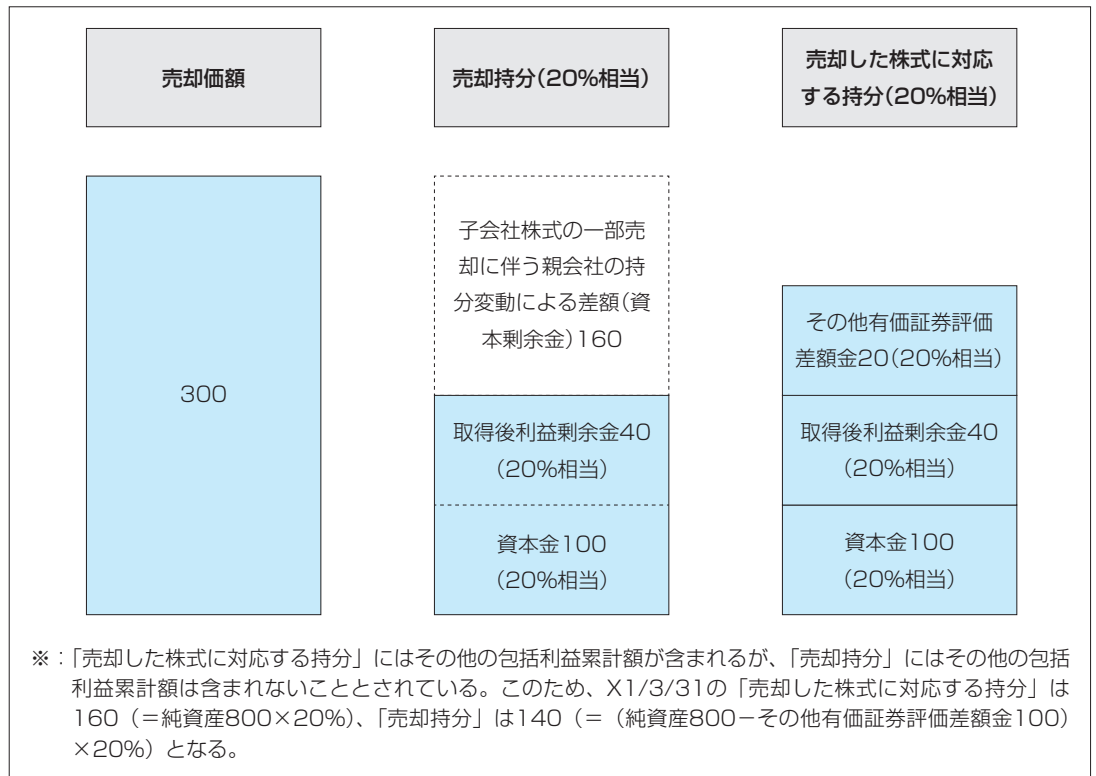
子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、「売却した株式に対応する持分」を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額するとともに、「売却による親会社の持分の減少額（売却持分）」と売却価額との間に生じた差額（親会社の持分変動による差額）は、資

本剰余金として処理する（資本連結実務指針42項）。

### (2) 「売却した株式に対応する持分」と「売却持分」

「売却した株式に対応する持分」には、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など）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（資本連結実務指針42項）。これらの関係は「図表1：売却した株式に対応する持分と売却持分」のようになる。

図表1：売却した株式に対応する持分と売却持分



### (3) 一部売却(支配継続)時ののれんの未償却額

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、支配獲得時に計上したのれんの未償却額については減額しない(資本連結実務指針44項)。

### (4) 一部売却(支配継続)後ののれんの償却負担

上記のとおり、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こととされたため、一部売却により持分が減少した場合でも、支配獲得時の持分に対応するのれんの償却額が、親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上されることとなる(資本連結実務指針66-3項)。

例えば、親会社が100%の株式を取得し子会社化、その後、20%の株式を売却し80%子会社とした場合、親会社の持分比率は80%となるものの、のれんは支配を獲得した時点の100%相当額が計上され、償却されることとなる。この場合、親会社は子会社の損益のうち80%相当額を、連結財務諸表上、親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなるが、のれんは親会社持分相当額からしか計上されないことから、のれん償却額については非支配株主に帰属する当期純利益に計上されず、のれんの償却額を親会社株主に帰属する当期純利益に計上することとなる。

## 2. 子会社の支配を喪失して関連会社となった場合

### (1) 会計処理の概要

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とともに、残存する関連会社投資を持分法による評価額に修正する。支配を喪失して連結範囲から除外し、関連会社となった場合でも、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は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。

### (2) 投資の修正額

資本連結実務指針では、連結子会社から関連会社となる場合、「投資の修正額」を用いた説明が行われている。「投資の修正額」とは、個別財務諸表上の簿価から連結財務諸表上の簿価(持分法による投資評価額)への修正額であり、以下の関係にある。

$$\text{連結財務諸表上の簿価} = \text{個別財務諸表上の簿価} + \text{投資の修正額}$$

資本連結実務指針66-5項では「投資の修正額」に含まれるものとして、以下の例示がある。

- ① 取得後利益剰余金
- ② 取得後のその他の包括利益累計額

- ③ のれん償却累計額、負ののれん発生益、段階取得に係る損益、未実現損益の消去、付随費用
- ④ 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
- ⑤ 子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額

平成26年改正前資本連結実務指針45項では、「売却前の投資の修正額」と「売却後の投資の修正額」について、以下の算式を用いていた。

- 売却前の投資の修正額 = 売却前の取得後利益剰余金（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額を含む。）及び評価・換算差額等土のれん償却累計額
- 売却後の投資の修正額 = 売却前の投資の修正額 × 売却後親会社持分比率 ÷ 売却前親会社持分比率

平成25年改正連結会計基準では、支配が継続している期間に子会社に対する親会社の持分変動が生じたときには、上記④「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」又は⑤「子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額」が発生することがある。これらが発生

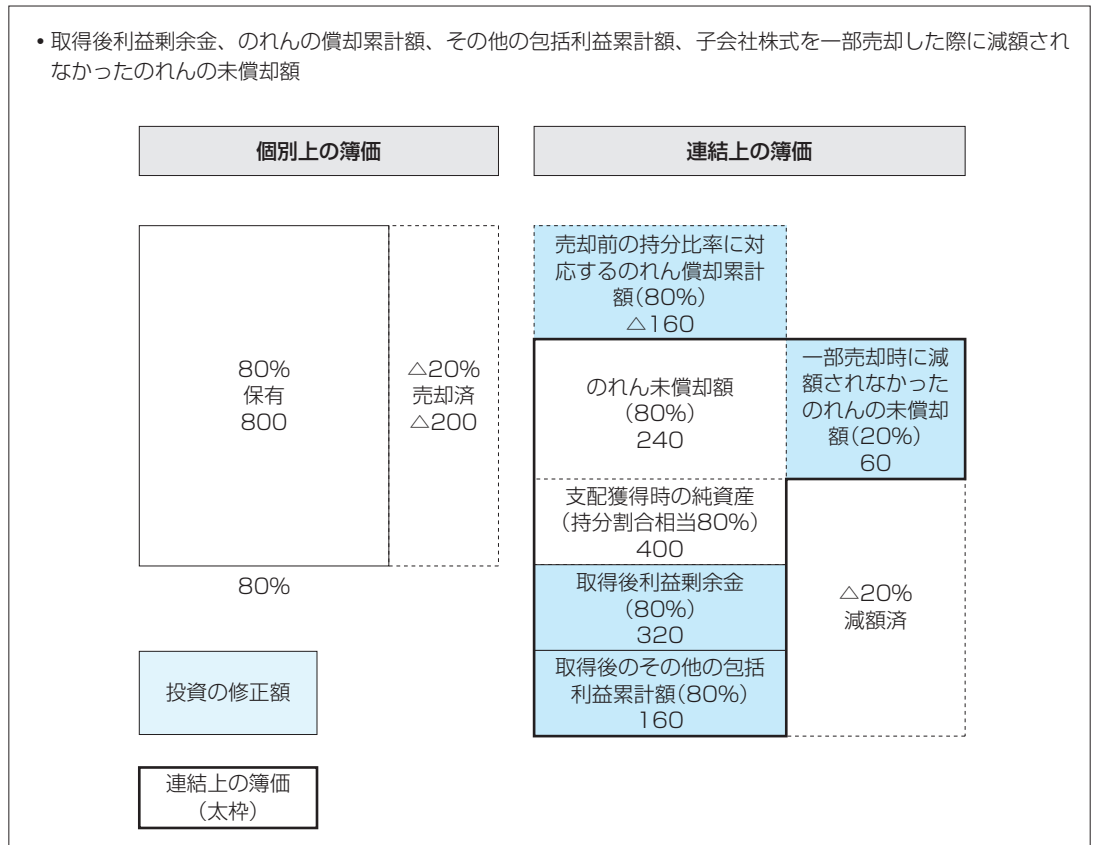
していない場合には、平成26年改正前資本連結実務指針45項の算式を用いることができると考えられるとされている。

投資の修正額を算定する場合の一例として、支配継続の場合の持分変動により上記④又は⑤が発生するケースが考えられ、このケースにおいては平成26年改正前資本連結実務指針45項の算式を用いることができないことが考えられるとされている。資本連結実務指針の「設例5」及び「設例6」において、このような場合について取り扱っており、当該設例には以下の記述がある。

- 売却前の投資の修正額 = 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
- 売却後の投資の修正額 = 持分法による投資評価額（関連会社の資本に対する持分比率に対応する額及びのれんの未償却額）と個別財務諸表上の帳簿価額（付随費用を除く。）の差額として算定した金額

売却前の投資の修正額については、「図表2：売却前の投資の修正額（イメージ）」のようになる。

図表2：売却前の投資の修正額（イメージ）



### (3) 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

子会社株式の追加取得が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との差額はのれん又は負ののれんではなく資本剰余金として処理されること（連結会計基準28項）、また、子会社株式の一部売却が行われ、その後も支配関係が継続する場合、一部売却時にのれんの未償却額を減額しないとされていること（連結会計基準66-2項、資本連結実務指針44項）から、支配を喪失して関連会社となった場合ののれんの未償却額の取扱いが論点となる。

この点、支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に、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、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、適切な方法に基づき、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算定することとされている（資本連結実務指針45-2項）。

支配を喪失して関連会社になった場合におけるのれんの未償却額の算定にあたっては、いくつかの考え方があり得るが、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」や「支配喪失時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」などの中から、適切な方法に基づき、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算定することとなる（資本連結実務指針66-6項）。

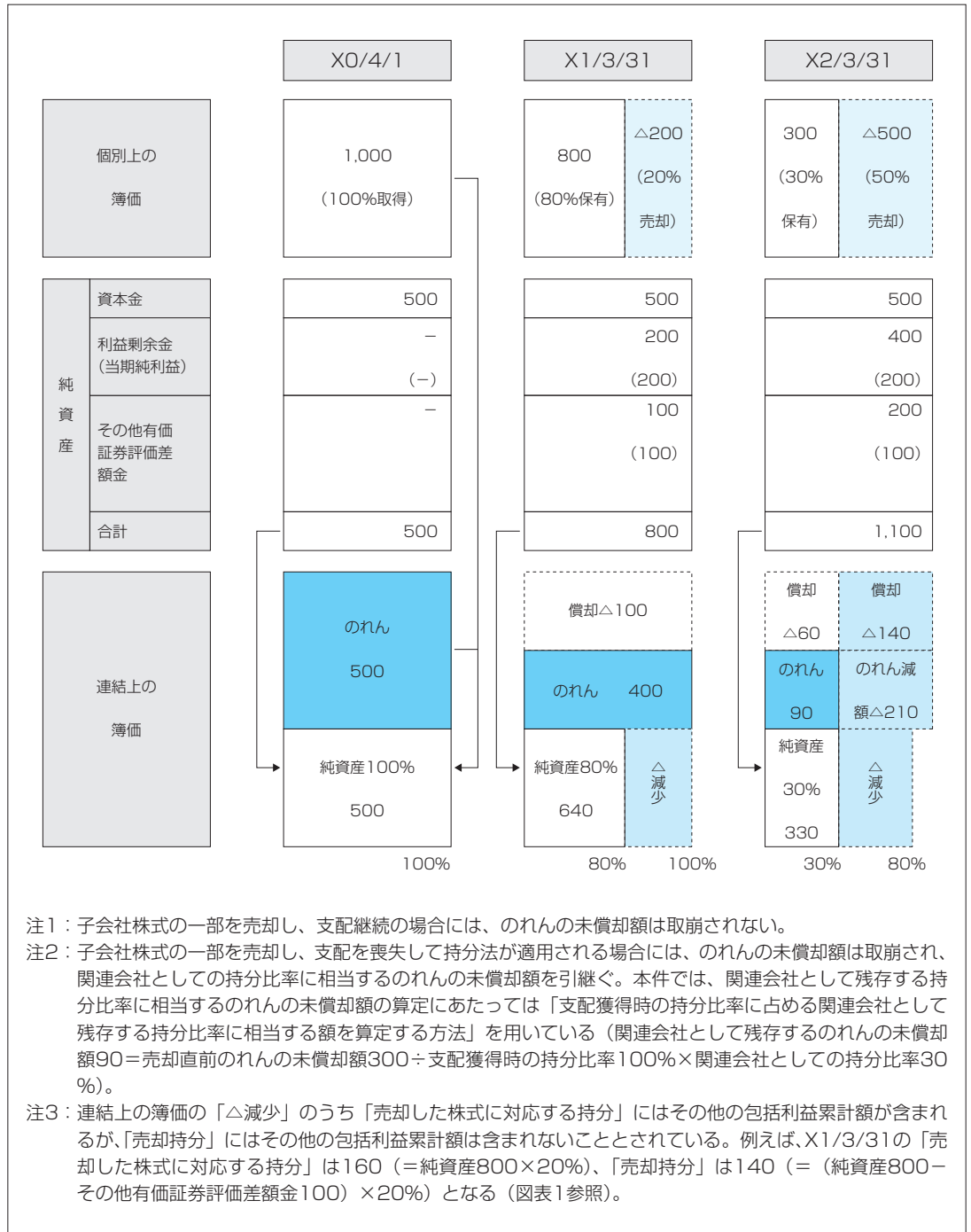
資本連結実務指針「設例5」（持分比率60%（支配獲得。のれん計上）⇒80%（20%追加取得。追

加取得差額としての資本剰余金計上）⇒30%（50%売却。持分法適用関連会社化）のケース）及び「設例6」（持分比率80%（支配獲得。のれん計上）⇒60%（20%一部売却。一部売却差額としての資本剰余金計上）⇒30%（30%売却。持分法適用関連会社化）のケース）においては、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の算定にあたり、「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」によっている。

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の算定にあたり「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」による場合のイメージは、「図表3：個別上の簿価、連結上の簿価（のれんの未償却額含む）、子会社の純資産との関係」のようになる。

なお、平成25年改正連結会計基準適用前に生じたのれんの未償却額について、資本連結実務指針66-6項に定める「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」を適用する場合には、平成25年改正連結会計基準の適用時点（例：3月決算会社が平成25年改正連結会計基準を早期適用せず原則適用する場合には、平成27年4月1日時点）におけるのれんの未償却額を基礎として（平成25年改正連結会計基準適用時点の持分比率を支配獲得時の持分比率として）、売却後の持分に対応するのれん残高を算定することになると考えられる（資本連結実務指針52-11項参照）。

図表3：個別上の簿価、連結上の簿価（のれんの未償却額含む）、子会社の純資産との関係



#### (4) 子会社株式売却損益の修正

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」の「差額（その他の包括利益累計額を除く）」について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる（資本連結実務指針45項）。

子会社株式売却損益の修正については、以下のように考えることができる。

- 子会社株式売却損益は、連結財務諸表上及び個別財務諸表上ともに売却価額と売却簿価の差額で算定される（子会社株式売却損益＝売却価額－売却簿価）。
- 売却価額は、連結財務諸表上及び個別財務諸表上ともに同額である。
- 売却簿価は、連結財務諸表上と個別財務諸表上で異なることが一般的である。
- 連結財務諸表上の子会社株式売却損益の修正は、連結財務諸表上と個別財務諸表上の「売却簿価の修正」を通じて実施される。
- 連結財務諸表上の「売却簿価の修正」について、資本連結実務指針においては、「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」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。
- 上記の「差額」から子会社に係る「その他の包括利益累計額」を除くのは、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（資本連結実務指針42項、45項、66-2項の考え方参照）。
- 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」及び「子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額」が含まれる。

上記の投資の修正額と子会社株式売却損益の修正の関係は、「図表4：投資の修正額と子会社株式売却損益の修正」のようになる。

図表4：投資の修正額と子会社株式売却損益の修正

	売却前（80%相当）	売却後（30%相当）	差額（50%相当）
個別上の簿価	800	300	△500
投資の修正額	(※1) 380	(※3) 120	△260
うち、その他の包括利益累計額	(160)	(60)	(△100)
子会社株式売却損益の修正額	—	—	(※4) (△160)
連結上の簿価	1,180	(※2) 420	△760
売却簿価（売却持分）	—	—	(△660)

※1：売却前の投資の修正額380＝取得後利益剰余金320（＝400×80%）＋のれん償却累計額△160（＝△200×80%）＋その他の包括利益累計額160（＝200×80%）＋一部売却時に取崩されなかったのれん未償却額60（＝売却直前ののれん未償却額300×20%）

※2：売却後の連結上の簿価420＝純資産1,100×30%＋のれんの未償却額90。本件では、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の算定にあたっては「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」を用いている（関連会社として残存するのれんの未償却額90＝売却直前ののれん未償却額300÷支配獲得時の持分比率100%×関連会社としての持分比率30%）。

※3：売却後の投資の修正額120＝持分法による投資評価額（関連会社の資本に対する持分比率に対応する額及びのれんの未償却額）420（＝純資産1,100×30%＋のれんの未償却額90）と個別上の簿価（付随費用を除く）300の差額

※4：子会社株式売却損益の修正額△160＝「売却前の投資の修正額380」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）120」の差額260のうち「その他の包括利益累計額100（＝160÷80%×50%）」を除く。この結果、個別上の子会社株式売却益400＋子会社株式売却損益の修正額△160＝連結上の子会社株式売却益240となる。

設例1：持分比率が100%（買収）→80%（一部売却）→30%（関連会社）となる場合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）に子会社S社（3月決算）の株式すべてを1,000で買収。1年後のX1年3月31日（期末）に、S社株式の20%を売却し80%子会社化。さらにその1年後のX2年3月31日（期末）に、50%の株式を売却し30%関連会社とした。
- のれんは5年償却。
- 単純化のため、税効果及び関連する法人税等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% （買収。子会社化）	80% （20%売却。支配継続）	30% （50%売却。関連会社化）
S社株式の個別上の簿価	1,000	800 （売却簿価△200）	300 （売却簿価△500）
S社株式の売却価額	—	300 （売却益100）	900 （売却益400）

- 子会社S社の純資産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）
資本金	500	500	500
利益剰余金 （当期純利益）	— （—）	200 （200）	400 （200）
その他有価証券評価差額金 （その他の包括利益）	—	100 （100）	200 （100）
純資産合計	500	800	1,100

【会計処理】

(1) X0年4月1日（X1年3月期の期首）（S社を買収。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	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	500	（貸） S社株式	1,000
のれん	500		

(2) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（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） S社株式	200
		S社株式売却益	100

② P社の連結修正仕訳

(ア) のれん償却

（借） のれん償却（※1）	100	（貸） のれん	100
---------------	-----	---------	-----

※1：のれん償却100=500÷5年

(イ) 売却持分と売却簿価の相殺消去

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

※1：非支配株主持分160＝純資産800×20%

※2：S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、売却持分にはその他の包括利益累計額（其他有価証券評価差額金）は含まれず、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：其他有価証券評価差額金20＝100×20%

(ウ) 資本剰余金への振替

(借) S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S社株式売却益100＋S社株式売却益の連結修正額60。平成25年改正前連結会計基準においては子会社株式売却益として処理されていた親会社の持分変動による差額を資本剰余金に振替える。

③ P社の連結財務諸表上の会計処理（参考：一部売却時の仕訳）

(借) 現金	300	(貸) 非支配株主持分(※1)	140
		資本剰余金(※2)	160
(借) 其他有価証券評価差額金	20	(貸) 非支配株主持分(※3)	20

※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：資本剰余金160＝売却価額300－売却持分140（＝（資本金500＋利益剰余金200）×20%）。なお、売却持分にはその他の包括利益累計額（其他有価証券評価差額金）は含まれず、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＝其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「売却した株式に対応する持分（その他の包括利益累計額含む）」である。

(3) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（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) S社株式	500
		S社株式売却益	400

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金	500	(貸) S社株式	800
のれん	400	非支配株主持分	160
利益剰余金－期首残高	200	資本剰余金	160
其他有価証券評価差額金	20		

※：X1年3月期の連結修正仕訳を集計。

(イ) のれん償却

(借) のれん償却(※1)	100	(貸) のれん	100
---------------	-----	---------	-----

※1：のれん償却100＝500÷5年

(ウ) 非支配株主に帰属する当期純利益及びその他有価証券評価差額金の計上

(借) 非支配株主に帰属する 当期純利益(※1)	40	(貸) 非支配株主持分	60
其他有価証券評価差額金(※2)	20		

※1：非支配株主に帰属する当期純利益40＝X2年3月期の当期純利益200×20%

※2：其他有価証券評価差額金20＝其他有価証券評価差額金100×20%



## (工) 開始仕訳の振戻し

(借) S社株式	800	(貸) 資本金	500
非支配株主持分	160	のれん	400
資本剰余金	160	利益剰余金一期首残高	200
		その他有価証券評価差額金	20

## (オ) S社貸借対照表連結除外仕訳

(借) 資本金	500	(貸) 諸資産	1,100
利益剰余金一期首残高	200		
利益剰余金一連結除外	200		
その他有価証券評価差額金	200		

※：X2年3月期末のS社株式の売却により、P社はS社の支配を喪失したため、S社のX2年3月期の損益計算書のみ連結し、X2年3月期の貸借対照表を連結除外とする。

## (カ) 非支配株主持分の振戻し

(借) 非支配株主持分	60	(貸) 利益剰余金一連結除外	40
		その他有価証券評価差額金	20

## (キ) のれんの振戻し

(借) のれん	100	(貸) 利益剰余金一連結除外	100
---------	-----	----------------	-----

## (ク) 持分法による評価

(借) S社株式(※1)	380	(貸) 資本剰余金(※2)	160
		利益剰余金一期首残高(※3)	0
		利益剰余金一連結除外(※4)	60
		その他有価証券評価差額金(※5)	160

※1：S社株式(売却前の投資の修正額)380=取得後利益剰余金320(=400×80%) + のれん償却累計額△160(=△200×80%) + その他有価証券評価差額金160(=200×80%) + 一部売却時に取崩されなかったのれん未償却額60(=売却直前ののれん未償却額300×20%)

※2：資本剰余金160=一部売却時(100%→80%)に生じた親会社の持分変動による差額160。

※3：利益剰余金一期首残高0=X1年3月期当期純利益200×100%+X1年3月期ののれん償却△100+一部売却に伴う資本剰余金への振替え△100(=60-160)。なお、一部売却に伴う資本剰余金への振替え△100(=60-160)は、親会社P社の個別財務諸表上の子会社株式売却益相当額である。

※4：利益剰余金一連結除外60=X2年3月期当期純利益200×80%+X2年3月期ののれん償却△100

※5：その他有価証券評価差額金160=その他有価証券評価差額金200×80%

## (ケ) 子会社株式売却損益の修正

(借) S社株式売却益(※2)	160	(貸) 投資有価証券(※1)	260
その他有価証券評価差額金(※3)	100		

※1：投資有価証券260=売却前の投資の修正額380(=取得後利益剰余金320(=400×80%) + のれん償却累計額△160(=△200×80%) + その他有価証券評価差額金160(=200×80%)) + 一部売却時に取崩されなかったのれん未償却額60) - 売却後の投資の修正額120(=純資産1,100×30% + 関連会社として残存するのれんの未償却額90 - 個別財務諸表上の簿価300)。なお、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の算定にあたっては「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」を用いている(関連会社として残存するのれんの未償却額90=売却直前ののれんの未償却額300÷支配獲得時の持分比率100%×関連会社としての持分比率30%)。

※2：S社株式売却益△160=個別財務諸表上のS社株式売却益400と連結財務諸表上のS社株式売却益240との差額160。本設例では、当該差額160は、「今回売却した持分比率50%に相当する取得後利益剰余金△200(取得後利益剰余金320÷80%×50%)(損失側)とのれん償却累計額+100(=160÷80%×50%)(利益側)」と「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△60(損失側)」と説明することができる。

※3：その他有価証券評価差額金100=160÷80%×50%。本設例においては、その他有価証券評価差額金の払出方法を平均法のように考え行っている。

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）

(借) 現金	900	(貸) S社株式(※1)	660
		S社株式売却益(※2)	240
(借) その他有価証券評価差額金(※3)	100	(貸) S社株式	100

- 持分法での売却時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S社株式残高は1,180(=個別財務諸表上の簿価800+取得後利益剰余金320(=400×80%)+のれん償却累計額△160(=△200×80%)+その他有価証券評価差額金160(=200×80%)+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60)である。

※1：S社株式660=個別財務諸表上の売却簿価500+売却持分に対応する取得後利益剰余金200(=320÷80%×50%)+のれん償却累計額△100(=△160÷80%×50%)+一部売却時に減額されなかったのれん未償却額60(=支配獲得時に持分比率100%に対応して認識したのれん未償却額300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150は個別財務諸表上の売却簿価500に内包されている)。

※2：S社株式売却益240=連結財務諸表上のS社株式売却益。個別財務諸表上のS社株式売却益400と連結財務諸表上のS社株式売却益240との差額は160。本設例では、当該差額160は、「今回売却した持分比率50%に相当する取得後利益剰余金△200(取得後利益剰余金320÷80%×50%)(損失側)とのれん償却累計額+100(=160÷80%×50%)(利益側)」と「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△60(損失側)」と説明することができる。

※3：その他有価証券評価差額金100=160÷80%×50%。本設例においては、その他有価証券評価差額金の払出方法を平均法のように考え行っている。

④ P社の連結財務諸表上の会計処理（参考：連結仕訳を仮定した売却時の仕訳）

(借) 現金	900	(貸) 非支配株主持分(※1)	450
		のれん(※2)	210
		S社株式売却益(※3)	240
(借) その他有価証券評価差額金	100	(貸) 非支配株主持分(※4)	100

- 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ませんが、持分の変動とのれん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450=(資本金500+利益剰余金400)×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210=今回の50%売却分150(=売却直前ののれん未償却額300×50%)+S社株式一部売却時の20%売却分60(=売却直前ののれん未償却額300×20%)。のれん210は「のれん210=売却直前ののれん未償却額300-関連会社として残存するのれん未償却額90」とも表せる。本設例においては、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の算定にあたっては「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」を用いている(関連会社として残存するのれんの未償却額90=売却直前ののれんの未償却額300÷支配獲得時の持分比率100%×関連会社としての持分比率30%)。

※3：S社株式売却益240=売却価額900-売却持分450(=(資本金500+利益剰余金400)×50%-のれん減額処理210(=300÷100%×70%))。

※4：非支配株主持分100=その他有価証券評価差額金200×50%。

図表5：個別上の簿価、連結上の簿価及びその差額の推移

	X1年3月期					X2年3月期				
	X0/4/1	期中	X1/3/31			期中	X2/3/31			
	支配獲得	増減	売却直前	売却減少	売却後	増減	売却直前	売却減少	売却後	
	100%	100%	100%	△20%	80%	80%	80%	△50%	30%	
個別上の簿価										
合計	1,000	—	1,000	△200	800	—	800	△500	300	
連結上の簿価										
のれん	500	△100	400	—	400 (100%相当)	△100 (100%相当)	300 (100%相当)	△210 (70%相当)	90 (30%相当)	
資本金	500	—	500	△100	400	—	400	△250	150	
利益剰余金	—	+200	200	△40	160	+160	320	△200	120	
その他有価証券評価差額金	—	+100	100	△20	80	+80	160	△100	60	
合計	1,000	+200	1,200	△160	1,040	+140	1,180	△760	420	
個別上の簿価と連結上の簿価との差額										
一部売却時の未取崩しのれん	—	—	—	+80	+80	△20	+60	△60	—	
のれん償却累計額	—	△100	△100	+20	△80	△80	△160	+100	△60	
利益剰余金	—	+200	+200	△40	+160	+160	+320	△200	+120	
その他有価証券評価差額金	—	+100	+100	△20	+80	+80	+160	△100	+60	
合計	—	+200	+200	+40	+240	+140	+380	△260	+120	

図表6：X11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	のれん償却	売却持分と売却 簿価の相殺消去	資本剰余金への 振替	連結
諸資産	300	800	1,100	—	—	—	—	1,100
S社株式	800	—	800	(1,000)	—	200	—	—
のれん	—	—	—	500	(100)	—	—	400
資本金	(1,000)	(500)	(1,500)	500	—	—	—	(1,000)
資本剰余金	—	—	—	—	—	—	(160)	(160)
利益剰余金	(100)	(200)	(300)	—	100	(60)	160	(100)
その他有価証券評価差額金	—	(100)	(100)	—	—	20	—	(80)
非支配株主持分	—	—	—	—	—	(160)	—	(160)
【損益計算書】	P社	S社	単純合算	投資と資本 の相殺消去	のれん償却	売却持分と売却 簿価の相殺消去	資本剰余金への 振替	連結
のれん償却費	—	—	—	—	100	—	—	100
営業利益	—	(200)	(200)	—	100	—	—	(100)
子会社株式売却益	(100)	—	(100)	—	—	(60)	160	—
当期純利益	(100)	(200)	(300)	—	100	(60)	160	(100)
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	(100)	(200)	(300)	—	100	(60)	160	(100)
【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	のれん償却	売却持分と売却 簿価の相殺消去	資本剰余金への 振替	連結
利益剰余金－期首	—	—	—	—	—	—	—	—
利益剰余金－期中増減	(100)	(200)	(300)	—	100	(60)	160	(100)
利益剰余金－期末	(100)	(200)	(300)	—	100	(60)	160	(100)

・( )の数値は貸方金額である。

図表7：X2年3月期一連結精算表

	P社	S社	単純合算	開始仕訳	のれん償却	非支配株主に帰属する当期純利益及びその他の有価証券評価差額の計上	開始仕訳の振戻し	S社貸借対照表連結除外	非支配株主持分の振戻し	のれんの振戻し	持分法による評価	子会社株式売却損益の修正	連結
<b>【貸借対照表】</b>													
諸資産	1,200	1,100	2,300	—	—	—	—	(1,100)	—	—	—	—	1,200
S社株式	300	—	300	(800)	—	—	800	—	—	—	380	(260)	420
のれん	—	—	—	400	(100)	—	(400)	—	—	100	—	—	—
資本金	(1,000)	(500)	(1,500)	500	—	—	(500)	500	—	—	—	—	(1,000)
資本剰余金	—	—	—	(160)	—	—	160	—	—	—	(160)	—	(160)
利益剰余金	(500)	(400)	(900)	200	100	40	(200)	400	(40)	(100)	(60)	160	(400)
その他の有価証券評価差額金	—	(200)	(200)	20	—	20	(20)	200	(20)	—	(160)	100	(60)
非支配株主持分	—	—	—	(160)	—	(60)	160	—	60	—	—	—	—
<b>【損益計算書】</b>													
のれん償却費	—	—	—	—	100	—	—	—	—	—	—	—	100
営業利益	—	(200)	(200)	—	100	—	—	—	—	—	—	—	(100)
子会社株式売却益	(400)	—	(400)	—	—	—	—	—	—	—	—	160	(240)
当期純利益	(400)	(200)	(600)	—	100	—	—	—	—	—	—	160	(340)
非支配株主に帰属する当期純利益	—	—	—	—	—	40	—	—	—	—	—	—	40
親会社株主に帰属する当期純利益	(400)	(200)	(600)	—	100	40	—	—	—	—	—	160	(300)
<b>【株主資本等変動計算書】</b>													
利益剰余金—期首	(100)	(200)	(300)	200	—	—	(200)	200	—	—	—	—	(100)
利益剰余金—期中増減	(400)	(200)	(600)	—	100	40	—	200	(40)	(100)	(60)	160	(300)
利益剰余金—期末	(500)	(400)	(900)	200	100	40	(200)	400	(40)	(100)	(60)	160	(400)

・( ) の数値は貸方金額である。