

「連結会計」シリーズ (4)

第4回 資本連結の手続

公認会計士 **佐野 亮** さの りょう

1. はじめに

連結会計に関連する会計基準等は多岐にわたり、また、連結の範囲、連結決算日、投資と資本の相殺消去等、連結財務諸表における開示等に関して、実務上、論点となることも多いことから、連結会計の主要論点に関する基本的な内容について、解説を連載している。

連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照

表における資産、負債及び純資産の金額を基礎とし、子会社の資産・負債の評価、連結会社相互間の投資と資本の相殺消去等の処理を行って作成するため、本号の第4回では【図表1】の通り、子会社の資産・負債の評価及び支配獲得時・獲得後それぞれにおける資本連結の手続に関する基本的な考え方や留意点について、解説を行う。また、非支配株主持分の特殊な処理についても解説を行う。

【図表1】 連載テーマ

回	テーマ	内容
4	資本連結の手続	<ul style="list-style-type: none"> ● 子会社の資産・負債の評価 ● 支配獲得時・支配獲得後における資本連結の手続 ● 非支配株主持分の特殊な処理

以下は、本号「資本連結の手続」の解説にあたって参照している基準等の一覧であるが、上記の通り、本シリーズでは連結会計の主要論点に関する基本的な内容を解説しており、「資本連結の手続」のテーマに関する論点を網羅していないため、本号に記載されなかった論点は基準等の原文を参照されたい。

- ・ 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。)
- ・ 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。)
- ・ 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下、「企業結合会計基準」という。)

2. 子会社の資産・負債の評価

連結貸借対照表の作成にあたっては、支配獲得日において、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価し、子会社の資産及び負債の時価による評価額と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額(以下、「評価差額」という。)は、子会社の資本とする(連結会計基準20項、21項)。子会社の資産及び負債の時価評価額は、原則として市場価格等に基づく評価額とするが、子会社の株式取得時に、個々の貸借対照

表項目について、当該株式の売買契約等により取得側と売却側との間に合意された評価額が存在し、かつ、それらに合理性がある場合には、当該金額によることができるとされている(資本連結実務指針12項)。

なお、評価差額に重要性が乏しい子会社の資産及び負債は、個別貸借対照表上の金額によることができるとされている(連結会計基準22項)が、その場合の重要性の有無は、個々の貸借対照表項目の時価評価による簿価修正額ごとに判断するとされている(資本連結実務指針13項)。

また、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理できるとされている(連結会計基準(注5))。この場合、支配獲得日は、当該決算日をいうものとされており、この場合の決算日には四半期決算日又は中間決算日が含まれる(資本連結実務指針7項)。

3. 支配獲得時・支配獲得後における資本連結の手続

資本連結とは、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本を相殺消去し、消去差額が生じた

場合には当該差額をのれん（又は負ののれん）として計上するとともに、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を非支配株主持分に振り替える一連の処理をいう（連結会計基準59項）。以下では、支配獲得時と支配獲得後それぞれにおける資本連結の手続について解説する。

(1) 支配獲得時における資本連結の手続

親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本は、相殺消去し、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、非支配株主持分とする（連結会計基準23項、26項）。ここで、子会社の資本は、子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等と評価差額からなる（連結会計基準23項(2)）ため、親会社の子会社に対する投資と相殺消去され、また、非支配株主持分へ振り替えられる子会社の資本は、「2.子会社の資産・負債の評価」で記載した、子会社の資産及び負債を時価評価した後の金額である。

一方、親会社の子会社に対する投資の金額は、支配獲得日の時価による（連結会計基準23項(1)）こととされているため、連結財務諸表上、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）、子会社となる会社に対する支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価を新たな投資原価とする。子会社に対する投資について、支配獲得日における時価と支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することとされている（連結会計基準62項）。

親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子

会社の資本との相殺消去にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん（又は負ののれん）とする（連結会計基準24項）。

のれんは、資産に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するとされている（企業結合会計基準32項）。また、のれんは無形固定資産の区分に表示し、のれんの当期償却額は販売費及び一般管理費の区分に表示するとされている（企業結合会計基準47項）。

一方、負ののれんは原則として特別利益に表示するとされているが（企業結合会計基準48項）、負ののれんが生じると見込まれる場合には、次の処理を行うとされている。

- ① 取得企業は、すべての識別可能資産及び負債（企業結合会計基準30項の負債を含む。）が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直す。
- ② ①の見直しを行っても、なお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する。

ただし、負ののれんが生じると見込まれたときにおける取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る額に重要性が乏しい場合には、上記処理を行わずに、当該下回る額を当期の利益として処理することができるとされている（企業結合会計基準33項）。

【設例1】株式の段階取得により持分比率が10%（原価法）から60%（連結）になった場合

〈前提条件〉

- ・ S社の発行済株式総数は100株である。
- ・ P社はS社株式10%（10株）をX1年3月31日に100で取得し、S社を原価法適用会社とした。
- ・ P社はS社株式50%（50株）をX2年3月31日に800で追加取得し、S社を連結子会社とした（合計60%（60株）、個別財務諸表上の取得原価900）
- ・ X2年3月31日のS社株式1株の時価は16であるので、上記の50%分の追加取得は800となっている。
- ・ S社の資産のうち土地は500（簿価）であり、その時価はX2年3月31日時点で1,000である。その他の資産、負債の時価と簿価は一致しているものとする。
- ・ 税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X2年3月31日

資産	4,000	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	900	繰越利益剰余金	500

S社貸借対照表 X2年3月31日

資産	1,500	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	300

S社貸借対照表 (時価評価後) X2年3月31日			
資産	2,000	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	300
		評価差額	500

○S社修正仕訳 (X2年3月31日)

- ・土地に係る評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額 (*1)	500
--------	-----	---------------	-----

(*1) 土地の時価1,000－土地の簿価500＝500

○連結修正仕訳 (X2年3月31日)

- ・P社の投資 (S社株式) を支配獲得日の時価で評価

(借) S社株式	60	(貸) 段階取得に係る差益 (*2)	60
----------	----	--------------------	----

(*2) 10%従来取得分の時価160 (16×10株)－10%従来取得分の簿価100＝60

- ・P社の投資 (S社株式) とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上

(借) 資本金	500	(貸) S社株式 (*3)	960
繰越利益剰余金	300	非支配株主持分 (*4)	520
評価差額	500		
のれん (*5)	180		

(*3) X2年3月31日のS社株式60%の時価＝16×60株＝960

(*4) 修正後のS社資本 (500+300+500) ×40%＝520

(*5) P社の投資960－修正後のS社資本 (500+300+500) ×60%＝180

(2) 支配獲得後における資本連結の手続

支配獲得後に子会社株式の追加取得や一部売却が行われた場合、子会社の資本に対する親会社の持分が増減する。また、子会社の時価発行増資等が行われた結果、子会社に対する持分比率が変化することにより、親会社の持分が増減する場合がある。以下では、支配獲得後に子会社株式の追加取得、一部売却、子会社の時価発行増資等が行われた場合の会計処理について解説する。

① 子会社株式の追加取得

子会社株式 (子会社出資金を含む。以下同じ。) を追加取得した場合には、追加取得した株式 (出資金を含む。以下同じ。) 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 (以下、「追加取得持分」という。) を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、資本剰余金とす

る (連結会計基準28項)。なお、追加取得持分及び減額する非支配株主持分は、追加取得日における非支配株主持分の額により計算する (連結会計基準 (注8))。これらを算式で表すと以下のようなになる (資本連結実務指針39項)。

$$\text{資本剰余金} = \text{追加投資額} - \text{追加取得前の非支配株主持分残高} \times \text{追加取得持分比率} \div \text{追加取得前の非支配株主持分比率}$$

なお、上記の会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する (連結会計基準30-2項)。この場合、連結財務諸表においては、資本剰余金を区分しないことから、上記の取扱いは、資本剰余金全体が負の値となる場合であることに留意する必要がある (連結会計基準67-2項)。

【設例2】株式の追加取得により持分比率が60% (連結) から80% (連結) になった場合

〈前提条件〉

- ・【設例1】に加えて、以下の前提条件とする。
- ・P社はS社株式20% (20株) をX3年3月31日に現金300で追加取得した (合計80% (80株)、個別財務諸表上の取得原価1,200)
- ・のれんは10年間で均等償却を行うものとする。
- ・税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X3年3月31日			
資産	4,200	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	1,200	繰越利益剰余金	700
		(当期純利益)	200
S社貸借対照表 X3年3月31日			
資産	1,800	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
S社貸借対照表(時価評価後) X3年3月31日			
資産	2,300	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

(注) () の当期純利益の額は、繰越利益剰余金の内数である(以下、同じ。)

○S社修正仕訳(X3年3月31日)

- ・土地に係る評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

【設例1】と同様。

○連結修正仕訳(X3年3月31日)

- ・P社の投資(S社株式)を支配獲得日の時価で評価(開始仕訳)

(借) S社株式	60	(貸) 利益剰余金一期首残高	60
----------	----	----------------	----

【設例1】計上分の翌期繰越仕訳。

- ・P社の投資(S社株式)とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上(開始仕訳)

(借) 資本金	500	(貸) S社株式	960
繰越利益剰余金	300	非支配株主持分	520
評価差額	500		
のれん	180		

【設例1】と同様。

- ・のれんの償却

(借) のれん償却(*1)	18	(貸) のれん	18
---------------	----	---------	----

(*1) $180 \div 10 \text{年間} = 18$

- ・非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益(*2)	120	(貸) 非支配株主持分	120
-------------------------	-----	-------------	-----

(*2) $S \text{社当期純利益} 300 \times 40\% = 120$

- ・S社株式の追加取得に伴う親会社の持分変動の処理

(借) 非支配株主持分(*3)	320	(貸) S社株式	300
		資本剰余金	20

(*3) 修正後のS社資本 $(500 + 600 + 500) \times 20\% = 320$

② 子会社株式の一部売却

a) 支配が継続している場合

子会社株式を一部売却した場合(親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。)には、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。売却による親会社の持分の減少額(以下、「売却持分」とい

う。)と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする(連結会計基準29項)。なお、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、退職給付に係る調整累計額など)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)。また、支配獲得

時に計上したのれんの未償却額については、子会社株式を一部売却した場合等において減額しない (資本連結実務指針44項)。

【設例3】株式の一部売却により持分比率が60% (連結) から55% (連結) になった場合

〈前提条件〉

- ・【設例1】に加えて、以下の前提条件とする。
- ・P社はS社株式の5% (5株、簿価75) をX3年3月31日に100で売却し、株式売却益25を計上した。売却後の持分比率は55% (55株、簿価825) である。
- ・のれんは10年間で均等償却を行うものとする。
- ・税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X3年3月31日

資産	4,225	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	825	繰越利益剰余金	725
		(当期純利益)	225

S社貸借対照表 X3年3月31日

資産	1,800	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300

S社貸借対照表 (時価評価後) X3年3月31日

資産	2,300	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

○S社修正仕訳 (X3年3月31日)

- ・土地に係る評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

【設例1】と同様。

○連結修正仕訳 (X3年3月31日)

- ・P社の投資 (S社株式) を支配獲得日の時価で評価 (開始仕訳)

(借) S社株式	60	(貸) 利益剰余金一期首残高	60
----------	----	----------------	----

【設例1】計上分の翌期繰越仕訳。

- ・P社の投資 (S社株式) とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上 (開始仕訳)

(借) 資本金	500	(貸) S社株式	960
繰越利益剰余金	300	非支配株主持分	520
評価差額	500		
のれん	180		

【設例1】と同様。

- ・のれんの償却

(借) のれん償却 (*1)	18	(貸) のれん	18
----------------	----	---------	----

(*1) 180 ÷ 10年間 = 18

- ・非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 (*2)	120	(貸) 非支配株主持分	120
--------------------------	-----	-------------	-----

(*2) S社当期純利益300 × 40% = 120

・売却簿価と売却持分の相殺消去

(借)	S社株式 (*3)	75	(貸)	非支配株主持分 (*4)	80
	株式売却益	5			

(*3) 売却簿価

(*4) 修正後のS社資本 (500+600+500) ×5%=80

なお、株式の一部売却の場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）、支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない。

・株式売却益の資本剰余金への振替

(借)	株式売却益 (*5)	20	(貸)	資本剰余金	20
-----	------------	----	-----	-------	----

(*5) 修正後の株式売却益25-5=20

b) 支配を喪失して関連会社になった場合

子会社株式の一部を売却し連結子会社が関連会社となった場合、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表上に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、当該会社に対する支配を喪失する日まで連結財務諸表に計上した取得後利益剰余金（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。）及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額の合計額等（以下、「投資の修正額」という。）のうち売却後持分額を加減し、持分法による投資評価額に修正することが必要となる（資本連結実務指針45項）。

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。）については、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）。

なお、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には、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など）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上の実現損益となるため、個別財務諸表上の子会社株式売却損益（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（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」9項）の対象となる（資本連結実務指針45項）。

また、支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合、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（資本連結実務指針45-2項）。

【設例4】株式の売却により持分比率が60%（連結）から30%（持分法）になった場合

〈前提条件〉

- ・【設例1】に加えて、以下の前提条件とする。
- ・P社はS社株式の30%（30株、簿価450）をX3年3月31日に600で売却し、株式売却益150を計上した。売却後の持分比率は30%（30株、簿価450）である。
- ・のれんは10年間で均等償却を行うものとする。
- ・P社はS社以外に連結子会社があり、S社株式売却後も連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例では、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。
- ・税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X3年3月31日

資産	4,350	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	450	繰越利益剰余金	850
		(当期純利益)	350

S社貸借対照表 X3年3月31日

資産	1,800	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300

S社貸借対照表（時価評価後） X3年3月31日

資産	2,300	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

○S社修正仕訳（X3年3月31日）

- ・土地に係る評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

【設例1】と同様。

○連結修正仕訳（X3年3月31日）

- ・P社の投資（S社株式）を支配獲得日の時価で評価（開始仕訳）

(借) S社株式	60	(貸) 利益剰余金一期首残高	60
----------	----	----------------	----

【設例1】計上分の翌期繰越仕訳。

- ・P社の投資（S社株式）とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上（開始仕訳）

(借) 資本金	500	(貸) S社株式	960
繰越利益剰余金	300	非支配株主持分	520
評価差額	500		
のれん	180		

【設例1】と同様。

- ・のれんの償却

(借) のれん償却(*1)	18	(貸) のれん	18
---------------	----	---------	----

(*1) 180÷10年間=18

- ・非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益(*2)	120	(貸) 非支配株主持分	120
-------------------------	-----	-------------	-----

(*2) S社当期純利益300×40%=120

- ・開始仕訳の振戻し

S社株式の一部売却に伴い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及び非支配株主持分への振替に関する開始仕訳を振り戻す。

(借) S社株式	960	(貸) 資本金	500
非支配株主持分	520	繰越利益剰余金	300
		評価差額	500
		のれん	180

- ・S社貸借対照表連結除外仕訳

S社株式は期末（X3年3月31日）に売却されたため、S社のX3年3月期の損益計算書のみを連結し、X3年3月期の貸借対照表は連結除外とする。

(借) 負債	700	(貸) 資産	2,300
資本金	500		
利益剰余金一期首残高	300		
利益剰余金一連結除外	300		
評価差額	500		

- ・持分法による評価及び非支配株主持分の振戻し

連結除外年度（X3年3月期）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、そのうち売却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。また、のれん償却累計額について修正を行う。

(借) S社株式(*3)	162	(貸) 利益剰余金一連結除外	300
のれん	18		
非支配株主持分(*4)	120		

(*3) 取得後利益剰余金のうちP社持分ーのれん償却累計額 (300×60%－18=162)

(*4) 300×40%=120

・株式売却損益の修正

S社株式の投資の修正額のうち、売却持分に対応する部分を株式売却益から控除する。

(借) 株式売却益 (*5)	81	(貸) S社株式	81
----------------	----	----------	----

(*5) 162×30%÷60%=81

c) 支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合

子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、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、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する(連結会計基準29項)。

この場合の子会社株式売却損益の修正額は、関

連会社になった場合に準じて算定する(「b) 支配を喪失して関連会社になった場合」参照)。さらに、売却後の投資の修正額を取り崩すことが必要であり、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、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46項)。

【設例5】株式の売却により持分比率が60% (連結) から10% (原価法) になった場合

〈前提条件〉

- ・【設例1】に加えて、以下の前提条件とする。
- ・P社はS社株式の50% (50株、簿価750) をX3年3月31日に1,000で売却し、株式売却益250を計上した。売却後の持分比率は10% (10株、簿価150) であり、原価法適用会社となった。
- ・のれんは10年間で均等償却を行うものとする。
- ・P社はS社以外に連結子会社があり、S社株式売却後も連結財務諸表を作成するものとする。ただし、本設例では、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。
- ・税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X3年3月31日

資産	4,450	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	150	繰越利益剰余金	950
		(当期純利益)	450

S社貸借対照表 X3年3月31日

資産	1,800	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300

S社貸借対照表 (時価評価後) X3年3月31日

資産	2,300	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

○S社修正仕訳 (X3年3月31日)

- ・土地に係る評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

【設例1】と同様。

○連結修正仕訳（X3年3月31日）

- ・P社の投資（S社株式）を支配獲得日の時価で評価（開始仕訳）

(借)	S社株式	60	(貸)	利益剰余金一期首残高	60
-----	------	----	-----	------------	----

【設例1】計上分の翌期繰越仕訳。

- ・P社の投資（S社株式）とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上（開始仕訳）

(借)	資本金	500	(貸)	S社株式	960
	繰越利益剰余金	300		非支配株主持分	520
	評価差額	500			
	のれん	180			

【設例1】と同様。

- ・のれんの償却

(借)	のれん償却(*1)	18	(貸)	のれん	18
-----	-----------	----	-----	-----	----

(*1) $180 \div 10 \text{年間} = 18$

- ・非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借)	非支配株主に帰属する当期純利益(*2)	120	(貸)	非支配株主持分	120
-----	---------------------	-----	-----	---------	-----

(*2) $S \text{社当期純利益} 300 \times 40\% = 120$

- ・開始仕訳の振戻し

S社株式の一部売却に伴いS社は原価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及び非支配株主持分への振替に関する開始仕訳を振り戻す。

(借)	S社株式	960	(貸)	資本金	500
	非支配株主持分	520		繰越利益剰余金	300
				評価差額	500
				のれん	180

- ・S社貸借対照表連結除外仕訳

S社株式は期末（X3年3月31日）に売却されたため、S社のX3年3月期の損益計算書のみを連結し、X3年3月期の貸借対照表は連結除外とする。

(借)	負債	700	(貸)	資産	2,300
	資本金	500			
	利益剰余金一期首残高	300			
	利益剰余金一連結除外	300			
	評価差額	500			

- ・売却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（X3年3月期）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、そのうち売却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。また、のれん償却累計額について修正を行う。

(借)	S社株式(*3)	162	(貸)	利益剰余金一連結除外	300
	のれん	18			
	非支配株主持分(*4)	120			

(*3) 取得後利益剰余金のうちP社持分ののれん償却累計額 ($300 \times 60\% - 18 = 162$)

(*4) $300 \times 40\% = 120$

- ・株式売却損益の修正

S社株式の投資の修正額のうち、売却持分に対応する持分を株式売却益から控除する。

(借)	株式売却益(*5)	135	(貸)	S社株式	135
-----	-----------	-----	-----	------	-----

(*5) $162 \times 50\% \div 60\% = 135$

・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、売却後のS社株式に含まれる投資の修正額を取り崩して、利益剰余金に振り替える。

(借) 利益剰余金—減少高 (*6)	27	(貸) S社株式	27
--------------------	----	----------	----

(*6) 162-135=27

③ 子会社の時価発行増資等

子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準30項）。

具体的には、子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が増資前の持分比率と異なるために増資後の持分比率に変動が生ずる場合、一旦、従来の持分比率で株式を引き受け、その後追加取得（親会社の持分比率が増加する場合）又は一部売却（親会社の持分比率が減少する場合）

を行ったものとみなす。したがって、追加取得とみなす場合のみなし取得価額は、増資額のうち、親会社が従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を上回る実際引受額であり、一部売却とみなす場合のみなし売却価額は、従来の持分比率により引き受けたとみなした金額を下回る実際引受額である。この場合に、株式の発行価格が増資前の1株当たり純資産額と等しければ、みなし取得価額又はみなし売却価額と親会社持分の増加額又は減少額との間に差額は発生しないが、これらが異なるときは親会社の持分変動による差額が生ずることとなる（資本連結実務指針47項）。

【設例6】時価発行増資により持分比率が減少した場合

〈前提条件〉

- ・【設例1】に加えて、以下の前提条件とする。
- ・S社は、X3年3月31日に親会社以外の第三者に10株を150（1株当たり15）で割り当てた。
- ・のれんは10年間で均等償却を行うものとする。
- ・税効果会計については考慮していない。

P社貸借対照表 X3年3月31日

資産	4,200	負債	2,000
(内数)		資本金	1,500
S社株式	900	繰越利益剰余金	700
		(当期純利益)	200

S社貸借対照表（増資前） X3年3月31日

資産	1,800	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	500	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300

S社貸借対照表（増資前-時価評価後） X3年3月31日

資産	2,300	負債	700
(内数)		資本金	500
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

S社貸借対照表（増資後-時価評価後） X3年3月31日

資産	2,450	負債	700
(内数)		資本金	650
土地	1,000	繰越利益剰余金	600
		(当期純利益)	300
		評価差額	500

○S社修正仕訳（X3年3月31日）

- ・土地に係る評価差額の計上

(借)	土地	500	(貸)	評価差額	500
-----	----	-----	-----	------	-----

【設例1】と同様。

○連結修正仕訳（X3年3月31日）

- ・P社の投資（S社株式）を支配獲得日の時価で評価（開始仕訳）

(借)	S社株式	60	(貸)	利益剰余金一期首残高	60
-----	------	----	-----	------------	----

【設例1】計上分の翌期繰越仕訳。

- ・P社の投資（S社株式）とS社の資本との相殺消去及びのれんの計上（開始仕訳）

(借)	資本金	500	(貸)	S社株式	960
	繰越利益剰余金	300		非支配株主持分	520
	評価差額	500			
	のれん	180			

【設例1】と同様。

- ・のれんの償却

(借)	のれん償却 (*1)	18	(貸)	のれん	18
-----	------------	----	-----	-----	----

(*1) $180 \div 10 \text{年間} = 18$

- ・非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借)	非支配株主に帰属する当期純利益 (*2)	120	(貸)	非支配株主持分	120
-----	----------------------	-----	-----	---------	-----

(*2) $S \text{社当期純利益} 300 \times 40\% = 120$

- ・時価発行増資に伴う親会社の持分変動の処理

非支配株主が全株引き受けたS社の第三者割当増資額150（10株）を、一旦従来の持分比率でP社も90（6株）を引き受け、その後P社が非支配株主へ、増資引受株式に相当する株式数（6株）を一部売却したものとみなして一部売却に準じた処理を行い、差額が生じた場合には資本剰余金として処理する。なお、以下では資本剰余金が負の値となるように示しているが、これは便宜的に示したものであり、連結会計年度末においては、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額することになる（資本連結実務指針39-2項）。また、一部売却に準じて処理するため、支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しない（資本連結実務指針44項、47項参照）。

(借)	資本金	150	(貸)	非支配株主持分	150
	非支配株主持分 (*3)	90		S社株式	90

(*3) $150 \times 60\% = 90$

(借)	S社株式	90	(貸)	非支配株主持分 (*4)	95
	資本剰余金 (*5)	5			

(*4) $\text{増資後S社資本} (650 + 600 + 500) \times (60 \text{株} / 110 \text{株} - 60 \text{株} / 100 \text{株}) = -95$

(*5) $S \text{社株式} 90 - \text{非支配株主持分} 95 = -5$

4. 非支配株主持分の特殊な処理

非支配株主持分の算定にあたって、子会社に欠損が生じている場合や優先株式を発行している場合において、特殊な会計処理を行う場合がある。以下、それぞれについて解説する。

① 子会社の欠損の処理

子会社の欠損の負担について株主間の合意がある場合、欠損を持分比率に応じ非支配株主に負担させるのではなく、その合意に基づく額を限度と

して非支配株主に負担させることがある（資本連結実務指針50項）。子会社の欠損のうち、当該子会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該非支配株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させる。この場合において、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算する（連結会計基準27項）。

② 子会社が発行し外部株主が保有する優先株式の処理

子会社の資本に計上されている子会社が発行した優先株式のうち外部株主が出資した金額は、連結財務諸表上、非支配株主持分に含めなければならない。また、子会社が発行した優先株式の株主に対して、優先的権利としての配当金又は累積的配当金等の支払義務が生じている場合には、支払決議が行われているかどうかにかかわらず、優先配当額のうち外部株主持分額を非支配株主に帰属する当期純利益として連結損益計算書に計上する。

優先株式の株主が議決権を有しない場合、子会社の資本に含まれている優先株式と優先配当額のうち外部株主に帰属する部分をまず非支配株主持分へ振り替え、残額を親会社の個別財務諸表に計

上されている優先株式残高と相殺消去する。振替及び相殺消去を行った後の子会社の資本のうち非支配株主に帰属する額は、普通株式の非支配株主持分比率に基づき算定する。

他方、優先株式の株主が議決権を有する場合、連結財務諸表上、子会社の資本のうち非支配株主に帰属する金額は、議決権を有する株式の持分比率に基づき、子会社に対する投資と子会社の資本との相殺消去及び非支配株主に帰属する当期純利益への振替によって非支配株主持分に計上する。

なお、この場合、当該非支配株主に対する優先配当額を含む配当金支払額は非支配株主持分の減少として処理することになる（以上、資本連結実務指針51項）。

以 上