

第1章 連結会計 I

Bookkeeping

| | |
|------------|--------------------|
| 第1節 | 連結財務諸表の表示方法 |
|------------|--------------------|

1. 連結損益計算書 (A)

連結損益計算書

P社 平成×年×月×日～平成×年×月×日 (単位：千円)

| | | | | |
|---------------------|-----|-----|--|-----|
| I 売上高 | | ××× | | |
| II 売上原価 | | ××× | | |
| 売上総利益 | | ××× | | |
| III 販売費及び一般管理費 | | | | |
| 1 販売費 | ××× | | | |
| 2 のれん償却額 | ××× | | | |
| 3 一般管理費 | ××× | | | ××× |
| 営業利益 | | | | ××× |
| IV 営業外収益 | | | | |
| 1 受取利息配当金 | ××× | | | |
| 2 有価証券利息 | ××× | | | |
| 3 償却債権取立益 | ××× | | | |
| 4 持分法による投資利益 | ××× | | | ××× |
| V 営業外費用 | | | | |
| 1 支払利息 | ××× | | | |
| 2 社債利息 | ××× | | | |
| 3 手形売却損 | ××× | | | |
| 4 持分法による投資損失 | ××× | | | ××× |
| 経常利益 | | | | ××× |
| VI 特別利益 | | | | |
| 1 負ののれん発生益 | ××× | | | |
| 2 段階取得に係る差益 | ××× | | | |
| 3 固定資産売却益 | ××× | | | ××× |
| VII 特別損失 | | | | |
| 1 固定資産売却損 | ××× | | | |
| 2 投資有価証券売却損 | ××× | | | |
| 3 段階取得に係る差損 | ××× | | | ××× |
| 税金等調整前当期純利益 | | | | ××× |
| 法人税, 住民税及び事業税 | ××× | | | |
| 法人税等調整額 | ××× | | | ××× |
| 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 | | | | ××× |

2. 連結包括利益計算書 (A)

連結包括利益計算書

| | | |
|------------------|-------------------|---------|
| P社 | 平成×年×月×日～平成×年×月×日 | (単位：千円) |
| 当期純利益 | | ××× |
| その他の包括利益： | | |
| その他有価証券評価差額金 | | ××× |
| 繰延ヘッジ損益 | | ××× |
| 退職給付に係る調整額 | | ××× |
| 持分法適用会社に対する持分相当額 | | ××× |
| その他の包括利益合計 | | ××× |
| 包括利益 | | ××× |
| (内訳) | | |
| 親会社株主に係る包括利益 | | ××× |
| 非支配株主に係る包括利益 | | ××× |

3. 連結貸借対照表 (A)

連結貸借対照表

| | | | |
|------------|------------|-----------------------|------|
| P社 | 平成×年×月×日現在 | (単位：千円) | |
| 資産の部 | | 負債の部 | |
| I 流動資産 | | I 流動負債 | |
| 現金預金 | ××× | 支払手形 | ××× |
| 受取手形 | ××× | 買掛金 | ××× |
| 貸倒引当金 | △××× | 未払金 | ××× |
| 売掛金 | ××× | 短期借入金 | ××× |
| 貸倒引当金 | △××× | 未払法人税等 | ××× |
| 有価証券 | ××× | 繰延税金負債 | ××× |
| 商品 | ××× | 未払費用 | ××× |
| 前払費用 | ××× | 前受収益 | ××× |
| 繰延税金資産 | ××× | II 固定負債 | |
| 短期貸付金 | ××× | 社債 | ××× |
| 未収収益 | ××× | 退職給付引当金 | ××× |
| II 固定資産 | | 繰延税金負債 | ××× |
| 1 有形固定資産 | | 純資産の部 | |
| 建物 | ××× | I 株主資本 | |
| 減価償却累計額 | △××× | 1 資本金 | ××× |
| 備品 | ××× | 2 資本剰余金 | ××× |
| 減価償却累計額 | △××× | 3 利益剰余金 | ××× |
| 土地 | ××× | 4 自己株式 | △××× |
| 2 無形固定資産 | | II その他の包括利益累計額 | |
| のれん | ××× | 1 その他有価証券評価差額金 | ××× |
| 3 投資その他の資産 | | 2 繰延ヘッジ損益 | ××× |
| 投資有価証券 | ××× | 3 土地再評価差額金 | ××× |
| 繰延税金資産 | ××× | 4 為替換算調整勘定 | ××× |
| III 繰延資産 | | 5 退職給付に係る調整累計額 | ××× |
| 開発費 | ××× | III 新株予約権 | ××× |
| | ××× | IV 非支配株主持分 | ××× |
| | ××× | | ××× |

4. 連結株主資本等変動計算書 (A)

自平成××年×月×日 至平成××年×月×日

| | 株主資本 | | | | | その他の包括利益累計額 | | | 新株予約権 | 非支配株主持分 | 純資産合計 |
|-------------------------|------|-------|-------|------|--------|--------------|---------|----------|-------|---------|-------|
| | 資本金 | 資本剰余金 | 利益剰余金 | 自己株式 | 株主資本合計 | その他有価証券評価差額金 | 繰延ヘッジ損益 | 為替換算調整勘定 | | | |
| 当期首残高 | ×× | ×× | ×× | -×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× |
| 事業年度中の変動額 | | | | | | | | | | | |
| 新株の発行 | ×× | ×× | | | ×× | | | | | | ×× |
| 追加取得による資本剰余金減少額 | | -×× | | | -×× | | | | | | -×× |
| 一部売却による資本剰余金増加額 | | ×× | | | ×× | | | | | | ×× |
| 剰余金の配当 | | | -×× | | -×× | | | | | | -×× |
| 親会社株主に帰属する当期純利益 | | | ×× | | ×× | | | | | | ×× |
| 自己株式の処分 | | | | ×× | ×× | | | | | | ×× |
| 株主資本以外の項目の事業年度中の変動額(純額) | | | | | | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× |
| 当期変動額合計 | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× |
| 当期末残高 | ×× | ×× | ×× | -×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× | ×× |

連結財務諸表の表示方法の特徴をまとめると以下のようになる。

- ① 「のれん」は、無形固定資産の区分に表示される。
- ② 「非支配株主持分」は、純資産の部に表示する。
- ③ 個別財務諸表上の利益準備金、任意積立金、繰越利益剰余金は「利益剰余金」として一括表示する。また、個別財務諸表上の資本準備金、その他資本剰余金は「資本剰余金」として一括表示する。
- ④ 非連結子会社又は関連会社に対する投資は、他の項目と区別して「関係会社株式」として表示するか、又は「投資有価証券」に含めて表示した上で、注記することが認められる。
- ⑤ 「自己株式」及び「子会社が所有する親会社株式」は、株主資本に対する控除項目として、株主資本の末尾に自己株式として表示する。
- ⑥ 「のれん償却額」は、販売費及び一般管理費、「負ののれん発生益」は特別利益に表示する。
- ⑦ 「非支配株主に帰属する当期純損益」は、当期純利益の下に記載する。
- ⑧ 「持分法による投資損益」は、営業外損益の区分に表示する。
- ⑨ 「段階取得に係る損益」は、特別損益の区分に表示する。

第2節 資本連結

1. 段階取得, 追加取得, 一部売却の総論 (A)

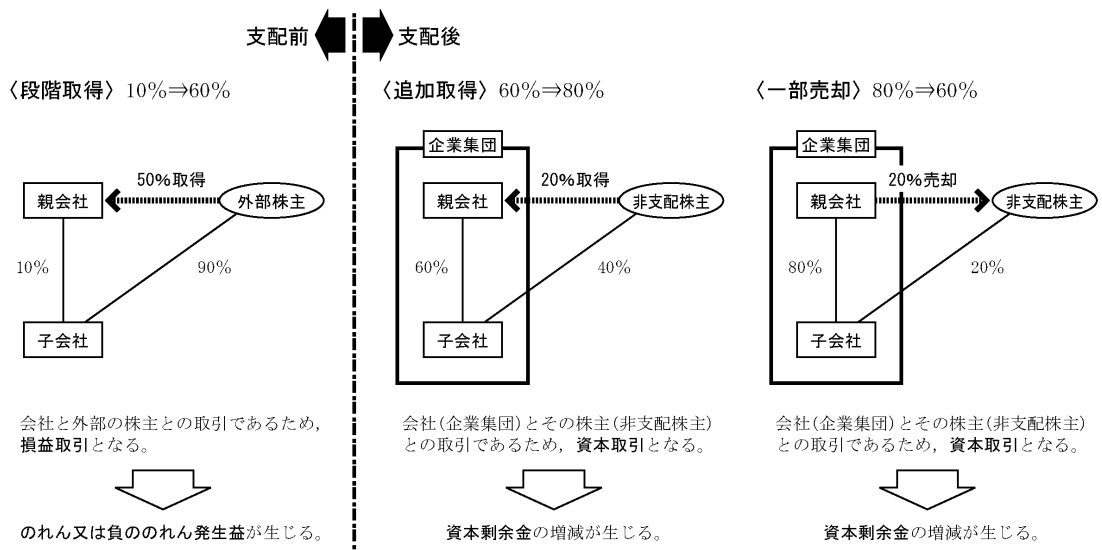
(1) 意味

| | |
|------|---|
| 段階取得 | 支配獲得までに2回以上に渡り子会社株式を取得すること 例) 最初に10%を取得し, さらに50%を取得して60%子会社となる場合 |
| 追加取得 | 支配獲得後に子会社株式を追加で取得すること 例) 60%子会社の株式について, さらに20%を取得する場合 |
| 一部売却 | 支配獲得後に子会社株式を売却すること 例) 80%子会社の株式について, 20%部分を売却する場合 |

※ 一部売却について, 連結会計 I では売却後も支配が継続する場合を前提として取り扱う。

(2) 取引により生じる差額の取扱い

| | |
|------|---|
| 段階取得 | 株式の段階取得は損益取引に該当するため, 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差額は「のれん」又は「負ののれん発生益」として処理される。 |
| 追加取得 | 株式の追加取得は資本取引に該当するため, 追加投資額と追加取得により増加した親会社持分との差額は「資本剰余金」として処理される。 |
| 一部売却 | 株式の一部売却は資本取引に該当するため, 売却価額と売却により減少した親会社持分との差額は「資本剰余金」として処理される。 |



2. 追加取得 (A)

(1) 基本的考え方

追加取得とは、支配獲得後に子会社株式を追加で取得することである。子会社株式を支配獲得後に追加取得した場合には、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持分を追加投資額と相殺消去する。追加取得は資本取引となるため、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」として処理される。

(2) 具体的会計処理

① 追加取得時の連結修正仕訳

追加取得時には、追加取得に対応する非支配株主持分（時価ベース）と追加投資額で相殺消去を行うことになる。なお、追加取得時には、新たな時価評価は行われぬ。その理由は、支配獲得時に非支配株主持分についても評価差額を計上し、非支配株主持分は評価差額を含んだ時価ベースで表示されているためである。

<追加取得の連結修正仕訳>

| | | | |
|-------------|-----|-----------|-----|
| (借) 非支配株主持分 | ××× | (貸) 子会社株式 | ××× |
| (〃) 資本剰余金 | ××× | | |

② 追加取得後の子会社利益の按分

追加取得後の子会社利益の按分は、追加取得後における非支配株主持分割合を非支配株主に按分することになる。

具体例 追加取得

前例で、第1期末に評価差額 500 円、第3期末で評価差額 1,000 円生じている場合の連結修正仕訳は、以下のとおりである。

| | | |
|---|------------------------------------|---|
| 第1期末に子会社株式を 6,500円で取得 (60%) 支配を獲得 土地の評価差益 500円 | 第2期 | 第3期末に子会社株式を 1,800円で取得 (10%) ✕ 土地の評価差益 1,000円 ……無視する。 |
| 資本 10,000円 評価差額 500円 10,500円 | 資本 12,000円 評価差額 500円 12,500円 | 資本 16,000円 評価差額 500円 16,500円 |

| | | 子会社の資本 | | |
|-------------|--------|--------|-----|-----|
| | | 60% | 10% | 30% |
| 評価差額 | 500 | ⑩ | ⑪ | ⑫ |
| 第1期末の子会社の資本 | 10,000 | ① | ② | ③ |
| 第2期の子会社の利益 | 2,000 | ④ | ⑤ | ⑥ |
| 第3期の子会社の利益 | 4,000 | ⑦ | ⑧ | ⑨ |

<評価差額の計上(個別財務諸表の修正)>

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

<支配獲得時の投資と資本の相殺消去>

| | | | |
|----------|--------|-------------|-------|
| (借) 資本 | 10,000 | (貸) 子会社株式 | 6,500 |
| (〃) 評価差額 | 500 | (〃) 非支配株主持分 | 4,200 |
| (〃) のれん | 200 | | |

※ のれん : 6,500円(子会社株式) - 10,500円(支配獲得時の子会社の資本) × 60% = 200円

※ 非支配株主持分 : 10,500円(支配獲得時の子会社の資本) × 40% = 4,200円(②・③・⑪・⑫)

<第2期の子会社利益の按分及びのれん償却額>

| | | | |
|---------------|-----|-------------|-----|
| (借) 利益剰余金期首残高 | 800 | (貸) 非支配株主持分 | 800 |
| (借) 利益剰余金期首残高 | 20 | (貸) のれん | 20 |

※ 非支配株主持分 : 2,000円(第2期利益) × 40% = 800円(⑤・⑥)

<第3期の子会社利益の按分及びのれん償却額>

| | | | |
|---------------------|-------|-------------|-------|
| (借) 非支配株主に帰属する当期純損益 | 1,600 | (貸) 非支配株主持分 | 1,600 |
| (借) のれん償却額 | 20 | (貸) のれん | 20 |

※ 非支配株主持分 : 4,000円(第3期利益) × 40% = 1,600円(⑧・⑨)

<追加取得直前の非支配株主持分>

16,500円(第3期末の子会社の資本) × 40%(追加取得前非支配株主持分割合) = 6,600円

(②・③・⑤・⑥・⑧・⑨・⑪・⑫)

<追加取得>

| | | | |
|-------------|-------|-----------|-------|
| (借) 非支配株主持分 | 1,650 | (貸) 子会社株式 | 1,800 |
| (〃) 資本剰余金 | 150 | | |

※ 非支配株主持分 : 16,500円(追加取得時の子会社の資本) × 10% = 1,650円(②・⑤・⑧・⑪)

※ 図の②+⑤+⑧+⑪=1,650円の資本を1,800円で払い戻したと考えるため、資本剰余金を150円減少させる。

<第3期末連結貸借対照表の金額>

非支配株主持分 : 16,500円(第3期末の子会社の資本) × 30%(追加取得後非支配株主持分割合)

= 4,950円(③・⑥・⑨・⑫)

《重要ポイント！！ 追加取得の資本連結の手順》

- (1) タイム・テーブルを作成する（必ず2度チェックする）
 (2) タイム・テーブルに従い、下記の連結財務諸表計上額を算定する

| | |
|---------|--|
| 諸資産・諸負債 | 親会社の個別貸借対照表計上額と、子会社の時価評価後の金額の合計額を連結貸借対照表に計上する |
| 諸収益・諸費用 | 親会社の個別損益計算書計上額と、子会社の個別損益計算書計上額の合計額を連結損益計算書に計上する |
| のれん | 子会社株式の投資額と支配獲得時における時価評価後の子会社の資本合計の持分割合との差額をのれんとして計上する |
| | 原始取得分と追加取得分の未償却残高を連結貸借対照表に計上する |
| | 原始取得分と追加取得分の当期の償却額を連結損益計算書に計上する |
| 非支配株主持分 | 当期末における時価評価後の子会社の資本に当期末の非支配株主割合を乗じた金額を連結貸借対照表に計上する |
| | 子会社の当期純利益に当期中の非支配株主割合を乗じた金額を連結損益計算書に計上する |
| 資本金 | 親会社の当期末個別貸借対照表計上額を連結貸借対照表に計上する |
| 資本剰余金 | 親会社の当期末個別貸借対照表計上額に追加取得により生じた資本剰余金を加減算して計上する |
| 利益剰余金 | 親会社の当期末個別貸借対照表計上額に、取得後剰余金を加えた金額に、連結上の損益変動額（のれん償却額や負ののれん発生益）を加減算した金額を連結貸借対照表に計上する |

例題 1

追加取得

重要度 A

難易度 C

P社とS社は支配従属関係にあり、連結財務諸表を作成するための資料は次のとおりである。よって、平成×6年3月31日の連結修正仕訳及び連結財務諸表を示しなさい。

1. 平成×6年3月31日現在の両社の財務諸表

貸借対照表

平成×6年3月31日現在

(単位：千円)

| 勘定科目 | P社 | S社 | 勘定科目 | P社 | S社 |
|-------|-----------|---------|---------|-----------|---------|
| 諸資産 | 1,271,000 | 394,000 | 諸負債 | 953,000 | 271,000 |
| 土地 | 437,000 | 175,000 | 資本金 | 600,000 | 150,000 |
| 子会社株式 | 191,000 | — | 資本準備金 | 100,000 | 50,000 |
| | | | 繰越利益剰余金 | 246,000 | 98,000 |
| | 1,899,000 | 569,000 | | 1,899,000 | 569,000 |

損益計算書

平成×5年4月1日～平成×6年3月31日

(単位：千円)

| 勘定科目 | P社 | S社 | 勘定科目 | P社 | S社 |
|-------|-----------|---------|------|-----------|---------|
| 諸費用 | 1,096,000 | 432,000 | 諸収益 | 1,150,000 | 450,000 |
| 当期純利益 | 54,000 | 18,000 | | | |
| | 1,150,000 | 450,000 | | 1,150,000 | 450,000 |

2. その他の参考事項

(1) 子会社株式の取得状況

| 取得年月日 | 持分割合 | 取得原価 |
|------------|------|-----------|
| 平成×4年3月31日 | 60% | 164,000千円 |
| 平成×5年3月31日 | 10% | 27,000千円 |

(2) 子会社株式の取得時の資本の推移

| 取得年月日 | 資本金 | 資本準備金 | 繰越利益剰余金 |
|------------|-----------|----------|----------|
| 平成×4年3月31日 | 150,000千円 | 50,000千円 | 65,000千円 |
| 平成×5年3月31日 | 150,000千円 | 50,000千円 | 80,000千円 |

(3) のれんは定額法により5年間で償却する。

(4) S社の土地の評価額は、次のとおりである。

① 平成×4年3月31日現在の土地の時価181,000千円（簿価175,000千円）である。

② 平成×5年3月31日現在の土地の時価185,000千円（簿価175,000千円）である。

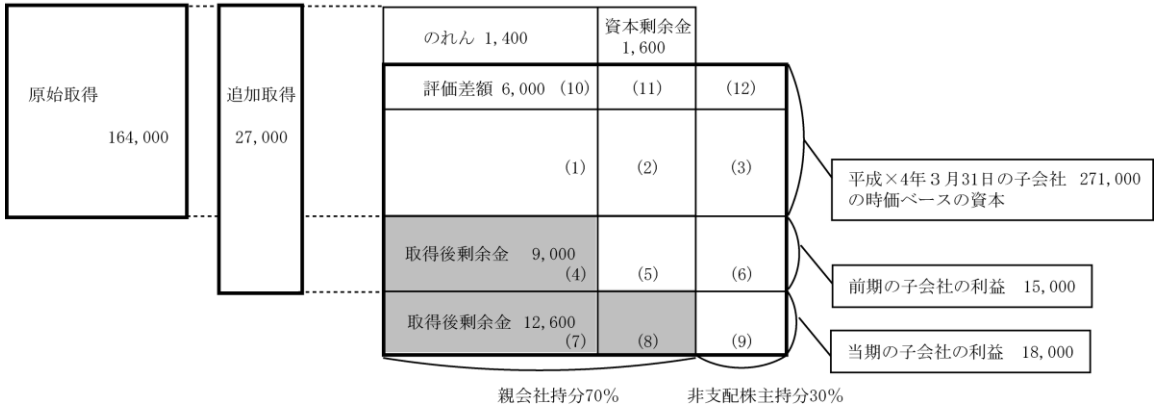
(5) 両社とも剰余金の配当は行っていない。

解答 解説 (単位：千円)

<タイム・テーブル>

| ×4年3月31日 | | ×5年3月31日 | | ×6年3月31日 | |
|----------|---------|----------|----------|----------|--|
| 60%取得 | | 10%取得 | | | |
| 資本金 | 150,000 | 150,000 | | 150,000 | |
| 資本剰余金 | 50,000 | 50,000 | + 12,600 | 50,000 | |
| 利益剰余金 | 65,000 | 80,000 | + 5,400 | 98,000 | |
| 評価差額 | 6,000 | 6,000 | | 6,000 | |
| 合計 | 271,000 | 286,000 | | 304,000 | |
| 取得持分 | 162,600 | 28,600 | | | |
| 取得原価 | 164,000 | 27,000 | | | |
| 資本剰余金 | | 1,600 | | | |
| のれん | 1,400 | 1,120 | | 840 | |

親会社の投資



① 評価差額の計上 (個別財務諸表の修正)

| | | | |
|---------|-------|-------------|-------|
| (借) 土 地 | 6,000 | (貸) 評 価 差 額 | 6,000 |
|---------|-------|-------------|-------|

※ 181,000 千円 - 175,000 千円 = 6,000 千円

② 平成×4年3月31日の投資と資本の相殺消去

| | | | |
|---------------|---------|---------------|---------|
| (借) 資 本 金 | 150,000 | (貸) 子 会 社 株 式 | 164,000 |
| (〃) 資本剰余金期首残高 | 50,000 | (〃) 非支配株主持分 | 108,400 |
| (〃) 利益剰余金期首残高 | 65,000 | | |
| (〃) 評 価 差 額 | 6,000 | | |
| (〃) の れ ん | 1,400 | | |

※ 非支配株主持分：271,000 千円 (支配獲得時の子会社の資本合計) × 40%
 = 108,400 千円 ((2), (3), (11), (12))

※ のれん：164,000 千円 (子会社株式) - 271,000 千円 (支配獲得時の子会社の資本合計) × 60%
 = 1,400 千円

③ 前期の子会社の利益の按分

| | | | |
|---------------|-------|-------------|-------|
| (借) 利益剰余金期首残高 | 6,000 | (貸) 非支配株主持分 | 6,000 |
|---------------|-------|-------------|-------|

※ {80,000千円(×5年3月の子会社の繰越利益剰余金)

−65,000千円(×4年3月の子会社の繰越利益剰余金)}×40%=6,000千円((5), (6))

④ 前期ののれん償却額

| | | | |
|---------------|-----|---------|-----|
| (借) 利益剰余金期首残高 | 280 | (貸) のれん | 280 |
|---------------|-----|---------|-----|

※ 1,400千円÷5年=280千円

⑤ 平成×5年3月31日の追加取得による投資と非支配株主持分の相殺消去

| | | | |
|-------------|--------|---------------|--------|
| (借) 非支配株主持分 | 28,600 | (貸) 子会社株式 | 27,000 |
| | | (〃) 資本剰余金期首残高 | 1,600 |

※ 支配獲得時において非支配株主持分に相当する部分についても時価評価を行っているため、追加取得時に新たに評価差額の計上は行われない。

また、非支配株主持分は時価ベースで計上されているため、減額する非支配株主持分は、評価差額分を含んでいる。

※ 非支配株主持分：286,000千円(追加取得時の子会社の資本合計)×10%=28,600千円

又は(108,400千円+6,000千円)×10%/40%=28,600千円((2), (5), (11))

※ 資本剰余金期首残高：286,000千円(追加取得時の子会社の資本合計)×10%

−27,000千円=1,600千円

※ 前期の子会社利益のうち、追加取得分に対する部分は、利益剰余金として計上されない。

⑥ 当期の子会社の利益の按分

| | | | |
|---------------------|-------|-------------|-------|
| (借) 非支配株主に帰属する当期純損益 | 5,400 | (貸) 非支配株主持分 | 5,400 |
|---------------------|-------|-------------|-------|

※ 18,000千円×30%(追加取得後非支配株主持分割合)=5,400千円(9)

※ 追加取得により、按分割合が60%→70%に変化していることに留意すること。

当期子会社利益は、前期末取得の場合には、**追加取得後**の持分割合で按分し、当期末取得の場合には、**追加取得前**の持分割合で按分する。

⑦ 当期ののれん償却額

| | | | |
|------------|-----|---------|-----|
| (借) のれん償却額 | 280 | (貸) のれん | 280 |
|------------|-----|---------|-----|

⑧ 連結財務諸表

連結貸借対照表

平成×6年3月31日

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|------------------|---|---|---|------------------|---|---------|---|--------|
| 諸 | 資 | 産 | 1,665,000 | 諸 | 負 | 債 | 1,224,000 | | | | |
| 土 | | 地 | 618,000 | 資 | 本 | 金 | 600,000 | | | | |
| の | れ | ん | 840 | 資 | 本 | 剰 | 余 | 金 | 101,600 | | |
| | | | | 利 | 益 | 剰 | 余 | 金 | 267,040 | | |
| | | | | 非 | 支 | 配 | 株 | 主 | 持 | 分 | 91,200 |
| | | | <u>2,283,840</u> | | | | <u>2,283,840</u> | | | | |

※ 土地：437,000千円(親会社)+175,000千円(子会社)+6,000千円(評価差額)=618,000千円

※ のれん：1,400千円×3年/5年=840千円

※ 資本剰余金：100,000千円(親会社)+1,600千円(追加取得)=101,600千円

※ 利益剰余金：246,000千円+9,000千円+12,600千円-280千円-280千円=267,040千円

※ 非支配株主持分：304,000千円(当期末子会社の資本合計)×30%=91,200千円

又は108,400千円+6,000千円-28,600千円+5,400千円=91,200千円((3), (6), (9), (12))

連結損益計算書

平成×5年4月1日～平成×6年3月31日

| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|------------------|---|---|-----|------------------|---|---|---|---|---|---|---|--------|--|--|
| 諸 | 費 | 用 | 1,528,000 | 諸 | 収 | 益 | 1,600,000 | | | | | | | | | | |
| の | れ | ん | 償 | 却 | 額 | 280 | | | | | | | | | | | |
| 非 | 支 | 配 | 株 | 主 | に | 帰 | 属 | す | る | 当 | 期 | 純 | 利 | 益 | 5,400 | | |
| 親 | 会 | 社 | 株 | 主 | に | 帰 | 属 | す | る | 当 | 期 | 純 | 利 | 益 | 66,320 | | |
| | | | <u>1,600,000</u> | | | | <u>1,600,000</u> | | | | | | | | | | |

《重要ポイント！！ 持分割合》

貸借対照表項目：決算時点の持分割合 ex) 非支配株主持分

損益計算書項目：会計期間の持分割合 ex) 非支配株主に帰属する当期純損益

連結株主資本等変動計算書項目：剰余金の配当権の持分割合 ex) 配当金・受取利息配当金

3. 一部売却（売却後も支配関係は継続している場合） (A)

(1) 基本的考え方

一部売却とは、支配獲得後に子会社株式を売却する（売却後も支配は継続）ことである。

子会社株式の一部を売却した場合には、売却した株式に対応する持分について、親会社の持分を減額し、「非支配株主持分」を増加させる。

また、個別財務諸表上の売却損益と連結財務諸表上の売却損益は、売却原価が異なっていることから差異が生じるため、売却損益を修正する必要がある。その上で、一部売却は資本取引となるため、修正後の売却損益を「資本剰余金」に振り替える必要がある。

個別財務諸表上では、取得価額を売却原価とし、取得価額と売却価額との差額を売却損益として認識する。個別上の売却損益の内容は、取得時から売却時まで子会社が計上した損益、取得時におけるのれん及び市場価額の変動という要因が混在している。

対して、連結財務諸表上では、子会社が計上した損益はすでに認識しており、のれんについては別建計上しているため、売却原価は、取得価額と取得後剰余金の合計となり、売却損益は、市場価額の変動とのれんの当初計上額の合計額を意味するのである。

| | |
|----------|-----------------------------------|
| 個別上の売却原価 | 個別財務諸表上の取得原価 |
| 連結上の売却原価 | 個別財務諸表上の取得原価 + 子会社の利益 - のれんの当初計上額 |

(2) 具体的会計処理

① 一部売却における連結修正仕訳

| | |
|-----------|--------------------------------------|
| 非支配株主持分 | 売却時の子会社の資本合計に売却割合を乗じた金額だけ増加する |
| 子会社株式 | 個別上の売却原価を計上する |
| 子会社株式売却損益 | 個別上の売却原価と連結上の売却原価の差額を修正し、資本剰余金に振り替える |
| 資本剰余金 | 修正後の売却損益を振り替える |

<一部売却の連結修正仕訳>

| | | | |
|--------------|------------|-------------|------------|
| (借) 子会社株式 | (注1) × × × | (貸) 非支配株主持分 | (注2) × × × |
| (〃) 子会社株式売却益 | (注3) × × × | | |
| (借) 子会社株式売却益 | × × × | (貸) 資本剰余金 | (注4) × × × |

(注1) 子会社株式の個別上の売却原価を計上する。個別上では、子会社株式は期末保有分（売却後保有分）しか計上されていないが、連結上では資本連結で取得分（売却前保有分）を全て消去しているため、売却分の消去を取り消すことが必要になる。

(注2) 売却時の子会社の資本 × 売却割合

(注3) 売却損益の修正額である。これは、個別上の売却原価である(注1)の金額と、連結上の売却原価である(注2)との差額である。

$$\text{子会社株式売却損益の修正額} = (\text{取得後剰余金(ii)} - \text{取得時におけるのれん(iv)}) \div \text{売却前保有割合} \times \text{売却割合}$$