

I 減額されないのれんの取扱いに注意 子会社への支配が継続する 場合の会計上の留意点

新日本有限責任監査法人
公認会計士 横井 貴徳

本章では、子会社株式を一部売却しても支配が喪失されず、引き続き連結子会社となるケースの会計上の取扱いと留意点を解説する。

基本的な会計処理の概要

子会社株式の一部を売却しても支配関係が継続する場合、連結財務諸表上、減少する親会社持分と売却価額との差額の会計処理が問題となる。連結会計基準では、損益を計上する取引の範囲を狭め、「売却による親会社の持分の減少額」と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として処理することとされている（連結会計基準29項）。

設例1では、子会社株式の売却により持分比率が80%（連結）から70%（連結）になる場合の会計処理

（設例1）子会社株式の売却により持分比率が80%（連結）から70%（連結）になる場合の会計処理

【前提条件】

- ① 親会社P社（3月31日決算）は、X1年4月1日に子会社S社（同じく3月31日決算）を設立し、連結の範囲に含めた。S社株式の取得原価は800であり、S社にはP社の他に非支配株主（持分比率20%）が存在する（設立時のS社の資本金は1,000とする）。
- ② P社は、X4年3月31日にその保有するS社株式のうち、発行済株式総数の10%を連結外部の第三者に売却した（残存持分は70%となる）。売却価額は250であった。
- ③ S社がX3年3月期までに計上した当期純利益は600であり、X4年3月期の当期純利益は200とする。また、配当は行っておらず、簡便化のため税効果は考慮しない。

【会計処理】

〈個別財務諸表〉

（X4年3月期 子会社株式の売却）

現金預金	250	S社株式	100 ^(※)
		子会社株式売却益	150

(※) 100=子会社株式取得原価800÷親会社持分比率80%×売却持分比率10%

〈連結財務諸表〉

（X4年3月期 開始仕訳）

資本金	1,000	S社株式	800
利益剰余金(期首)	120 ^(※1)	非支配株主持分	320 ^(※2)

(※1) 120=X3年3月期までの当期純利益累計600×非支配株主持分比率20%

(※2) 320=X3年3月期末の株主資本1,600×非支配株主持分比率20%

（X4年3月期 当期純利益の按分）

非支配株主に帰属する当期純利益	40 ^(※)	非支配株主持分	40 ^(※)
-----------------	-------------------	---------	-------------------

(※) 40=X4年3月期当期純利益200×非支配株主持分比率20%

（X4年3月期 子会社株式売却損益の調整）

S社株式	100	非支配株主持分	180 ^(※1)
子会社株式売却益	150	資本剰余金	70 ^(※2)

(※1) 180=株主資本1,800×売却持分比率10%

(※2) 70=売却価額250-減少する親会社持分180^(※1)

をみていく。なお、のれんの取扱いは、後述するため、設例1ではのれんが生じないことを前提にしている。設例1において、売却時のS社の

株主資本は1,800であり、減少する親会社（P社）持分は180（＝1,800×10%）となる。減少する親会社（P社）持分180と売却価額

250との差額は資本剰余金として処理される。

のれんの取扱い

子会社株式の一部を売却しても支配関係が継続する場合には、売却した親会社持分に相当するのれんの未償却額は減額しない（資本連結実務指針44項）。

また、のれんの未償却額を減額しないことによつて、設例1のケースでは、のれんは80%相当が引き続き計上されている一方、実際の親会社

持分比率は70%（＝80%×10%）と乖離が生じることになる。このため、その後の期間におけるのれん償却に係る親会社と非支配株主の負担関係について論点となるが、一部売却により持分が減少しても、のれんの償却額は、すべて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（資本連結実務指針66―3項）。