
プロジェクト 企業結合（ステップ2）

項目 公開草案に対するコメントへの対応

I. 検討の経緯

1. 平成 25 年 1 月に企業会計基準公開草案第 49 号「企業結合に関する会計基準(案)」及び関連する他の会計基準等の改正案を公表した。公開草案に対するコメントを平成 25 年 3 月 15 日に締切り、公開草案に寄せられたコメントを分析し対応案の検討を開始した。

II. 今後検討を行っていく主な論点

2. コメントの重要性等を勘案し、今後専門委員会及び委員会においては、以下の論点を中心に検討を行っていくこととし、第 86 回企業結合専門委員会（平成 25 年 5 月 15 日）では、そのうち(2)の①、②、③及び④について検討を行っている。

(1) 総論

① 連結財務諸表作成についての基本的な考え方の明示について

(2) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動に関する論点

① 資本剰余金がマイナスとなった場合の取扱い

② 子会社株式を一部売却した場合等に生じた法人税等の取扱い

③ 非連結子会社及び関連会社における持分法の取扱い

④ 非支配株主との取引に係る個別財務諸表上の取扱い

⑤ 売却した子会社株式に対するのれんの未償却分の取扱い

(3) 取得関連費用に関連する論点

① 非連結子会社及び関連会社における持分法の取扱い

② 子会社株式を追加取得する際に発生した関連費用の取扱い

(4) 経過措置及び適用時期

① 遡及適用の可否及び遡及適用の方法

3. 以下、本資料では前回の専門委員会で検討が行われた論点のうち(2)の①、②及び③について取り上げる（前回の専門委員会では④についても検討が行われているが、委員会においては次回以降検討する。）。

III. 資本剰余金がマイナスとなった場合の取扱い

公開草案に対するコメント

4. 現行の会計基準では、子会社株式を追加取得した場合、一部売却した場合及び子会社の時価発行増資等の場合など、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は、損益取引とすることとされているが、公開草案では、非支配株主との取引を損益取引とせず資本取引として扱うこととし、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は「資本剰余金」へ計上することを提案

している。

5. これに対して、親会社の持分変動による差額を「資本剰余金」として処理した結果、資本剰余金残高が負の値となるような場合の取扱いの明確化を求めるコメントが複数寄せられた。
6. コメントでは親会社の持分変動による差額を「資本剰余金」として処理した結果、資本剰余金残高が負の値となるような場合、以下のいずれの処理をすべきかについて明確化が求められていると考えられる。
 - (1) 負の残高の資本剰余金として連結貸借対照表上に表示する。

(理由) 負の残高の資本剰余金を認めても差し支えなく、特に資本金も含めた払込資本全体の金額が正の場合は負の残高の資本剰余金として表示することもあり得る。
 - (2) 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ことにより、負の残高の資本剰余金とはしない。

(理由) 払込資本の残高が負の値となることはあり得ない以上、払込資本の一項目として連結貸借対照表に表示する資本剰余金について負の残高を認めることは適当でない。

検討の状況

7. 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」(以下「自己株会計基準」という)では、「資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表すため、本来負の残高の資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金の残高が負の値になる場合は、利益剰余金から補てんするほかないと考えられる」(自己株会計基準第40項なお書き)との考え方が示されている。
8. また、自己株会計基準では、「その他資本剰余金は、払込資本から配当規制の対象となる資本金及び資本準備金を控除した残額であり、払込資本の残高が負の値となることはあり得ない以上、払込資本の一項目として表示するその他資本剰余金について、負の残高を認めることは適当ではない」(自己株会計基準第41項)との考え方を示している。
9. 上記の考え方を踏まえ、非支配株主との取引によって、連結貸借対照表上、資本剰余金が負の値となった場合においても、第6項(2)の考え方により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方向性で検討を進めている。
10. 次回以降の専門委員会及び委員会においては、上記方向性を踏まえた文案の検討等を行う予定である。

IV. 子会社株式を一部売却した場合等に生じた法人税等の連結上の取扱い

公開草案に対するコメント

11. 第3項に記載のとおり、公開草案では、子会社株式の一部売却による親会社の持分変動による差額は「資本剰余金」へ計上することを提案している。
12. 当該一部売却に関連する法人税等の取扱いに関しては、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」において、連結子会社における親会社株式の売却損益は、関連する法人税、住民税及び事業税を控除した後の金額で資本剰余金に計上することとされていることを踏まえて、公開草案では、子会社株式の一部売却において、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こと提案している(連結会計基準案(注9))¹。
13. これに対して、繰延税金資産または繰延税金負債の計上時(売却の意思決定時)および取崩時(売却時)の取扱いの明確化等を求めるコメントが複数寄せられた²。
14. 親会社が投資売却の意思決定をした場合、子会社への投資に係る将来加算一時差異について繰延税金負債を計上するとされている(日本公認会計士協会 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」第38項)。このため、子会社株式の一部売却等の意思決定をした時点で繰延税金負債を計上し、一部売却等を実施した時点で、当該繰延税金負債を取り崩すことになるが、連結会計基準案(注9)の適用に当たって、当該繰延税金資産の計上及び取崩しがどのように取り扱われるかという点についての明確化が求められていると考えられる。
15. 本論点は、子会社株式の一部売却取引を構成する以下の項目(①から③)のうち、資本剰余金からの控除対象とするのはどの部分に対応する税額かという論点とも考えられる(数値例については、(参考資料)参照)。
 - ① 子会社株式の売却価額
 - ② 売却直前の子会社への投資の連結貸借対照表上の価額(連結上の簿価)
 - ③ 親会社の個別貸借対照表上の子会社株式の簿価(個別上の簿価)これについては、以下の2つの考え方があり得る。
 - (1) 売却価額と連結上の簿価の差額(①と②の差額)に対応する税額
(理由) 連結上の簿価と個別上の簿価の差額(②と③の差額)は支配獲得後に子会社が利益を計上したことにより発生するものであるため、対応する税額についても、資本剰余金から控除するのではなく、損益として計上すべきである。
 - (2) 売却差額と個別上の簿価の差額(①と③の差額)に対応する税額
(理由) 子会社株式の一部売却により発生した税額は①と③の差額に対応する税額であるため、②と③の差額に対応する税額についても、資本剰余金から控

¹ 国際的な会計基準では、当期税金及び繰延税金について、資本に直接認識される項目に関するものは、資本に直接認識しなければならないとされている(IAS第12号61A項(b))。

² なお、時価発行増資の場合の取扱いや、税務上の繰越欠損金がある場合等の当期法人税等の取扱いについても明確化を求めるコメントが寄せられており、これらは次回以降検討する。

除すべきである。

検討の状況

16. 第15項②と③の差額は支配獲得後に子会社が利益を計上したことにより発生するという見方を重視して、前項の(1)の考え方による方向性で検討を進めている。
17. 専門委員会においては、上記方向性については特に異論は聞かれなかったものの、連結会計基準案(注9)の記載では意図が伝わりにくいと思われるので修文を検討してはどうかという意見や本論点は文章のみで理解するのは難しいので、設例等を入れて明確化してはどうかという意見が聞かれた。
18. 次回以降の専門委員会及び委員会においては、専門委員会で聞かれた意見を踏まえた文案の検討等を行う予定である。

V. 持分法適用会社の追加取得、一部売却等の会計処理の取扱い

公開草案に対するコメント

19. 公開草案では持分法の会計処理については、特に改正を提案していない。
20. これに対して、持分法適用会社株式の追加取得及び一部売却等の会計処理について明確化を求めるコメントが複数寄せられた。
21. 第3項に記載のとおり、公開草案では、連結上、子会社株式を追加取得、一部売却、子会社の時価発行増資等の場合など、非支配株主との取引を損益取引とせず資本取引として扱うことを提案している。
22. 持分法の適用上、持分法適用会社株式の追加取得、一部売却、時価発行増資等についても、連結子会社と同様に、資本取引として扱うことになるのかという点についての明確化が求められていると考えられる。
23. 本論点については、関連会社の場合と非連結子会社の場合に分けて検討している。

検討の状況

関連会社

24. 持分法を連結の簡便法ととらえ、連結と同様の処理を行うという考え方もあり得るものの、関連会社は企業集団(連結財務諸表作成会社及びその子会社)の構成要素ではないため、株式の追加取得、一部売却、時価発行増資による持分の変動は企業集団の所有者との直接的な取引ではないことから、これらの取引は資本取引として扱うべきではなく、現行の扱いを見直さない方向性で検討を進めている。

非連結子会社

25. 非連結子会社については、以下の案が考えられる。

[案1] 連結子会社と同様に、資本取引として扱う。

(理由)

支配が継続しているという点では連結子会社と状況は同様であるため、連結子会社と同様に、支配が継続している場合の非連結子会社に対する親会社の持分変動は、持分法適用上、資本取引と扱うことが考えられる。

[案2] 現行の取扱いを見直さない。

(理由)

支配が継続しているとはいえ、持分法の適用上、非連結子会社の非支配株主持分に相当する部分は所有者の持分として連結貸借対照表には表示されないため、資本取引と扱うべきではない。また、子会社は原則として連結対象となるので、結果として重要性のないものに持分法が適用されることから、仮に関連会社について現行の扱いを見直さないのであれば、あえて持分法の会計処理の中で関連会社と異なる取扱いとする理由は乏しい。

26. 専門委員会においては、次のように案1を支持する意見と案2を支持する意見がそれぞれ聞かれた。

(1) (案1を支持する意見) 会計基準としては子会社かどうかで処理を決めるべきである。結果として重要性が無いから、という考え方はあるかもしれないが、まずは基準としては子会社と関連会社の取扱いを分けるべき。

(2) (案2を支持する意見) 非連結子会社に持分法を認めておきながら、本来会計処理を連結と同じとするのは整合しない。非連結子会社でもさらに重要性が無い場合は原価法もあり得るわけで、子会社か関連会社かということよりは、少なくとも本論点に限っては持分法か連結かという点を重視すべき。

27. 次回以降の専門委員会及び委員会において、専門委員会で聞かれた意見も踏まえて事務局案を示す予定である。

ディスカッション・ポイント

上記の検討の方向性について、ご意見があれば頂きたい。

以 上

(参考資料) 子会社株式を一部売却した場合における税金の取扱いの数値例

(数値例 1)

P 社は子会社 S 社株式を 80%保有していた。

X1 期に P 社は S 社株式 20%売却する意思決定を行い、同じく X1 期に売却したとする。

子会社株式の売却価額：400

売却直前の子会社への投資の連結貸借対照表上の価額（連結上の簿価）：300（*1）

親会社の個別貸借対照表上の子会社株式の簿価（個別上の簿価）：200（*1）

（*1）売却持分（20%）に相当する金額

税率：40%

<X1 期の会計処理>

（個別財務諸表）

現金預金	400	/	S 社株式	200
			S 社株式売却益	200
法人税等	80	/	未払法人税等	80

（連結財務諸表）（*2）

現金預金	400	/	非支配株主持分	300
			資本剰余金	100

第 15 項(1)の考え方

法人税等	40	/	未払法人税等	80
資本剰余金	40	/		

第 15 項(2)の考え方

資本剰余金	80	/	未払法人税等	80
-------	----	---	--------	----

（*2）個別財務諸表の仕訳と連結修正仕訳を合算した仕訳を示している。以下の数値例も同様。

(数値例 2)

X1 期に P 社は S 社株式 20%売却する意思決定を行い、X2 期に売却したとする。

その他の前提条件は（数値例 1）と同様とする。

<X1 期の会計処理>

（個別財務諸表）

仕訳なし

（連結財務諸表）

第 15 項(1)の考え方

法人税等調整額	40	/	繰延税金負債	40
---------	----	---	--------	----

第 15 項(2)の考え方

資本剰余金	40	/	繰延税金負債	40
-------	----	---	--------	----

<X2 期の会計処理>

（個別財務諸表）

（数値例 1）の<X1 期の会計処理>と同じ。

（連結財務諸表）

現金預金	400	/	非支配株主持分	300
			資本剰余金	100

審議事項(3)
BC 2013-2

第15項(1)の考え方

繰延税金負債	40	／	法人税等調整額	40
法人税等	40	／	未払法人税等	80
資本剰余金	40	／		

第15項(2)の考え方

繰延税金負債	40	／	未払法人税等	80
資本剰余金	40	／		

以 上