

---

プロジェクト パーシャルスピンの会計処理

項目 第 104 回企業結合専門委員会で聞かれた意見

---

### 本資料の目的

1. 本資料は、第 104 回企業結合専門委員会（2023 年 6 月 5 日開催）の審議で聞かれた主な意見をまとめている。

### 株式分配実施会社の連結財務諸表上の会計処理について

#### （全般）

2. 個別財務諸表上で原則的な取扱いとした時の差額について、時価への洗い替えとして「評価損益」という表現を使用しているが、時価評価による差額の内容は清算損益であり、実現損益であるため、「評価損益」という用語の使用は適切でない可能性がある。

#### （支配を喪失しない場合）

3. 支配を喪失しない場合で個別財務諸表上は原則的な会計処理をした場合、子会社株式を一部売却した場合と同じ処理になると考えられるため、子会社株式の配当によって実現損益が計上された場合について連結財務諸表上は資本剰余金となることは理解できる。
4. 個別財務諸表上で時価へ洗い替えた損益を連結財務諸表上の会計処理でも活かすべきかどうかには検討の余地がある。また、この評価損益の性質は資本剰余金といえるのか検討が必要である。

#### （支配を喪失する場合）

5. 会計処理の整理のうち、その他の包括利益累計額、取得関連費用及びのれんの未償却額について子会社株式を一部売却した場合と整合的に整理し、特に取扱いを変える理由はないとする事務局の提案に賛成する。
6. 支配を喪失する場合の子会社株式の分配の処理のうち、当該会社の取得後利益剰余金等を減額する処理に関して、株主資本等変動計算書上、持分変動による利益剰余金の増減として表示するか連結除外による利益剰余金の増減として表示するかは区別すべきではないか。

7. 個別財務諸表上と連結財務諸表上の帳簿価額の差額のうち、取得後利益剰余金やのれん償却累計額と取得関連費用の部分とで、会計処理が異なる提案になっていると理解しているが、のれん償却累計額の処理も「投資の修正額」（日本公認会計士協会 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」第66-5項）に含まれてくるという意味では「取得関連費用」と性質が類似しており、両者は同じ会計処理であるべきではないか。

**(その他)**

8. 支配を喪失する結果とならない親会社持分の変動による差額を資本剰余金とする考え方に関して、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第51-2項における記載は、親会社説か経済的単一体説かの整理が明確になされていないように見受けられ、見直すことが必要ではないか。

**例外的な取扱いの範囲と基準開発の範囲****(例外的な取扱いの範囲)**

9. 事務局の提案に賛成する。税制にとらわれず経済実態に合わせて、正しく妥当な会計処理を作っていくという考え方に賛成する。
10. 税制改正に伴う緊急的な対応という面もあると考えられるため、例外的な取扱いを設けていくという方向性の中で、完全子会社株式の配当に範囲を限定するという事務局の提案に同意する。
11. 例外的な取扱いの範囲に関する事務局提案について、一方では関連子会社にも該当しなくなる場合という狭い範囲に限定するのではなく子会社に該当しなくなる場合としており、他方では完全子会社株式の配当のみを対象にするという狭い範囲に限定するものとしているが、それぞれ例外的な取扱いの範囲に関して相反する提案になっており、提案の仕方に工夫が必要と考える。

**(基準開発の範囲)**

12. パーシャルスピノフに限定せず、連結財務諸表における子会社株式を配当したケースを網羅的に示すことを目的として、すべてのパターンについて定めを設けるとする事務局の提案に賛成する。

13. 事務局の提案に賛成する。ただし、スピード感を持って開発することが求められており、あまりに時間がかかるようであれば、支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の例外的な取扱いのみに範囲を絞ることも考えられる。また、当該会計処理が波及する影響が他にないかは慎重に検討すべきと考える。
14. 会計の理屈上は理解できるが、実務で利用する際に理解が難しくなるような会計処理となっているように感じる。支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の例外的な取扱いについて会計処理を定めることが最も重要と考えるが、それ以外の会計処理について基準化するかどうかはもう少し検討の余地があるのではないか。
15. 企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」の第 28 項以降で、子会社株式の一部売却の会計処理が定められており、子会社株式の配当の会計処理についても定める必要があるのではないか。

#### **その他の全般的な事項**

16. パーシャルスピノフの定義を明確に定めておく必要がある。完全子会社株式の配当だけを対象とするのかなど様々な要素もあると考えられるため、会計基準の中で丁寧に記載する必要があると考えられる。

以 上