

---

プロジェクト パーシャルスピンの会計処理

項目 株式分配実施会社の連結財務諸表上の会計処理—聞かれた意見への対応

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、株式分配実施会社に一部の持分を残す株式分配（以下「一部留保の株式分配（按分型）」という。）を行った場合におけ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、第 105 回企業結合専門委員会（2023 年 6 月 21 日開催）で聞かれた意見に対応することを目的としている。

## II. 株式分配実施会社の連結財務諸表上の会計処理に関して聞かれた意見への対応

### 前回までの ASBJ 事務局の提案

2. 保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式及び関連会社株式のいずれにも該当しなくなった場合における連結財務諸表上の会計処理について、ASBJ 事務局は前回まで次のとおり提案していた。
  - (1) 配当前の投資の修正額（付随費用を除く。）とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額については、子会社株式の配当に伴う持分変動により増減するものとして、当該差額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、子会社株式の配当に伴う持分の増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。
  - (2) 個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用のうち配当した部分に対応する額については、連結財務諸表上、配当により個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額を修正する。
  - (3) 連結貸借対照表上、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（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。）第 29 項）。このため、配当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とその他の包括利益累計額の区分に、連結除外に伴う持分の増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

## 聞かれた意見

3. 前項の事務局提案に関して、第 105 回企業結合専門委員会では次のような意見が聞かれた。
  - 子会社株式の追加取得等により生じた資本剰余金に関する支配喪失時の取扱いを踏まえると、資本剰余金として計上していたものを配当時に利益剰余金として処理することに違和感があるため、当該資本剰余金の変動項目も含めた連単の簿価差である「投資の修正額」のうち配当した株式に対応する部分は配当時に持分変動による利益剰余金の増減として処理するのではなく、連結財務諸表上の剰余金の配当として処理する方が望ましいのではないか。

## 聞かれた意見への ASBJ 事務局の対応

### (既存の規定の検討)

4. 子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金に関する連結範囲からの除外の取扱いについて、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」(以下「資本連結実務指針」という。) 第 49-2 項は以下のとおり定めている。

#### 資本連結実務指針

49-2. 支配を喪失して連結範囲から除外する場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金(連結会計基準第 28 項から第 30 項)は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。

なお、資本剰余金が負の値となり、当該負の値を利益剰余金から減額する処理を行っていた場合には、連結範囲から除外された後も当該処理は、連結財務諸表上、引き継がれる(第 39-2 項参照)。

5. 前項の規定は、支配を喪失して連結範囲から除外する場合の全般を取り扱っており、子会社株式の一部売却や時価発行増資の場合に限定していないものと考えられる。そのため、現行実務においては、株式分配により支配を喪失して連結範囲から除外する場合でも、資本連結実務指針第 49-2 項の規定が適用されるものと考えられる。
6. この点、支配を喪失して連結範囲から除外する場合における子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金の会計処理について、一部売却の場合の取扱いと

異なる取扱いを行う理由は見出されないため、資本連結実務指針第 49-2 項の規定を修正する必要はないと考えられる。

#### (聞かれた意見への対応－配当部分)

7. 資本連結実務指針第 49-2 項の規定のとおり、株式分配により支配を喪失して連結範囲から除外する場合においても、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上することとなる。そこで、配当に伴う親会社持分の変動のうち当該資本剰余金に相当する部分について、当該資本剰余金を取り崩す処理とは異なる処理が必要となる。
8. 例外的な取扱いにおいては、個別財務諸表上、配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）が減額される。この配当財産の適正な帳簿価額には、追加取得等による資本剰余金に相当する金額が含まれている。ここで、支配喪失時においても連結財務諸表上、当該資本剰余金を減額しないとする場合、個別財務諸表上では当該資本剰余金のうち配当に対応する部分の金額だけその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額が多くなっていると考えられる。このため、個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額について、子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当に対応する部分を修正する必要があると考えられる。
9. なお、子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やのれん償却累計額のうち配当に係る部分については、子会社株式の配当に伴う持分変動により増減するものであると考えられるため、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、子会社株式の配当に伴う持分の増減等その内容を示す適当な名称をもって計上するという事務局提案を維持することが考えられる。

#### (聞かれた意見への対応－残余部分)

10. 子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合の取扱いについて、資本連結実務指針第 46 項は以下のとおり定めている（下線は事務局）。

##### 資本連結実務指針

46. 連結会計基準第 29 項では、子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、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としている。なお、当該個別貸借対照表上の帳簿価額には付随費用が含まれることに留意する（第 46-2 項参照）。

また、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（第45項及び第45-2項参照）に準じて算定する。

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〔設例7参照〕。

11. 資本連結実務指針第46項の場合において連結財務諸表上、残存する投資を個別財務諸表上の帳簿価額をもって評価する定めと、資本連結実務指針第49-2項において支配喪失時でも追加取得等によって生じた資本剰余金を減額しないとする定めはコンフリクトを生じさせているとも考えられるが、資本連結実務指針第46項では、これを利益剰余金の増減として処理することとしている。
12. このコンフリクトの解消について、既存の会計基準から離れて検討を行う場合にはいくつかの選択肢を挙げることができるものの、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであることから早期に基準開発を完了すべきというニーズを踏まえ、支配を喪失して連結範囲から除外する場合における子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金のうち配当後の残余部分の会計処理については、一部売却の場合の取扱いと同じ取扱いを行うこととし、連結財務諸表上、残存する投資を個別財務諸表上の帳簿価額をもって評価することにより生じた取崩額のうち資本剰余金部分を、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ことが考えられる。

#### **ディスカッション・ポイント**

本資料第4項から第12項に記載しているASBJ事務局の聞かれた意見への対応についてご意見を伺いたい。

以 上