

# 企業結合ステップ2に関連するJICPA実務指針等の改正について⑤：資本連結実務指針（その4）

ながぬま ようすけ  
公認会計士 長沼 洋佑

## 1. はじめに

平成26年2月24日、日本公認会計士協会（JICPA）は、企業会計基準委員会（ASBJ）により平成25年9月に改正された連結会計基準及び企業結合会計基準（企業結合ステップ2）に対応するため、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）の改正を行っている。

本稿では、改正された資本連結実務指針のうち「付随費用・取得関連費用等」、「共通支配下の取引等により発生したのれんの償却」について説明する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

1. 付随費用・取得関連費用等
  - (1) 子会社株式を取得した場合
    - ① 支配を獲得した場合
    - ② 段階取得した場合
    - ③ 追加取得した場合
  - (2) 子会社株式を売却した場合
    - ① 支配継続の場合
    - ② 関連会社となった場合
    - ③ その他有価証券となった場合
2. 共通支配下の取引等により発生したのれんの償却

## 2. 付随費用・取得関連費用等

### (1) 子会社株式を取得した場合

#### ① 支配を獲得した場合

「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう（企業結合会計基準5項）。

現金を対価として株式を取得し、子会社の支配を獲得した場合、親会社の個別財務諸表上、親会社は当該子会社に対する投資額を子会社株式（金融資産）として会計処理するため、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金

融商品会計基準等」という）が適用される。一方、親会社の作成する連結財務諸表は子会社を連結する（子会社の資産・負債及び収益・費用を親会社の財務諸表の各項目に連結する（資本連結実務指針2項参照））ことにより、親会社と子会社が1つの報告単位に統合され「企業結合」に該当するため、連結会計基準及び企業結合会計基準を適用し会計処理を行うこととなる。

上記のとおり、個別財務諸表上、子会社株式の取得原価は、金融商品会計基準等に従って算定するため、取得時における付随費用は、取得した金融資産である子会社株式の取得価額に含めることとなる（金融商品会計に関する実務指針56項参照）。

一方、企業結合における取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、発生した事業年度の費用として処理することとされている（企業結合会計基準26項）ため、連結財務諸表上、取得関連費用を発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（資本連結実務指針8項、46-2項）。

#### ② 段階取得した場合

個別財務諸表上、株式の段階取得により支配を獲得した場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額を子会社株式の取得原価とする（企業結合会計基準25項（1）参照）。

一方、連結財務諸表上、株式の段階取得により支配を獲得した場合には、段階取得の会計処理により支配獲得前から保有していた当該会社の株式（先行取得株式）についても支配獲得日の時価を付すこととなり、支配獲得前に保有していた株式の取得原価に含まれている付随費用は段階取得に係る損益として処理されることとなる（連結会計基準23項及び62項並びに企業結合会計基準25項（2）、資本連結実務指針8項参照）。

#### ③ 追加取得した場合

個別財務諸表上、支配獲得後に、子会社株式を追加取得した際に発生した付随費用については、追加取得した子会社株式の取得価額に含めることとなる。

一方、連結財務諸表上、当該費用は発生した連結

会計年度の費用として処理することとなる（資本連結実務指針46-2項）。

## (2) 子会社株式を売却した場合

### ①支配継続の場合

(ア) 子会社株式売却損益の修正と資本剰余金への振替え

子会社株式の一部を売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額するとともに、売却持分と売却価額との間に生じた差額を資本剰余金として処理する（連結会計基準29項）。

個別財務諸表上の売却簿価に含まれている付随費用のうち売却した持分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱い、修正後の子会社株式売却損益を資本剰余金へ振り替えることになる。

具体的には、「設例1：一部売却時の連結財務諸表上の取得関連費用の取扱いに関する会計処理イメージ」のようになると考えられる。

(イ) 売却に係る支払手数料等

売却価額には売却に係る支払手数料等は含まれないため、売却にかかる支払手数料等については売却時の費用として処理する（資本連結実務指針42項）。

### ②関連会社となった場合

(ア) 支配喪失以前に費用処理した連結財務諸表上の取得関連費用（個別財務諸表上の付随費用）の取扱い（付随費用のうち引き続き保有する部分に対応する額）

支配を喪失して子会社から関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の付随費用は含まれない（資本連結実務指針46-2項）。

資本連結実務指針「設例5」「設例6」での売却後の投資の修正額においても「持分法による投資評価額（関連会社の資本に対する持分比率に対応する額及びのれんの未償却額）と個別財務諸表上の帳簿価額（付随費用を除く。）の差額として算定した金額」（傍点は筆者）とされている。

なお、上記のとおり支配を喪失して子会社から関連会社となり持分法を適用する場合、連結財務諸表上、支配獲得時に生じた取得関連費用は発生時に費用処理されているため、付随費用を関連会社株式の投資原価に含めない取扱いとされている

ものの、当初から持分法を適用する関連会社については、持分法の適用に際して付随費用は投資原価に含まれることとされており、持分法適用に至るプロセス（当初から持分法を適用しているか、又は、支配喪失により連結子会社から持分法適用会社となったかどうか）によって付随費用の取扱い（関連会社株式の投資原価に含めるかどうか）が異なる点に留意する（資本連結実務指針66-7項）。

(イ) 子会社株式売却損益の修正（付随費用のうち売却した持分に対応する額）

子会社株式の売却時において、付随費用は個別財務諸表上の売却簿価に含まれるが、連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）には含まれない。このため、個別財務諸表上の売却簿価に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱う（資本連結実務指針46-2項）。

### ③その他有価証券となった場合

(ア) 付随費用の取扱い（付随費用のうち引き続き保有する部分に対応する額）

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、個別財務諸表上の帳簿価額をもって評価する（資本連結実務指針46項）。個別財務諸表上の帳簿価額には、付随費用が含まれる（資本連結実務指針46項）。

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引き続き保有する部分に対応する額については、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当せず連結範囲から除外される際に、連結株主資本等変動計算書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となる（資本連結実務指針46-2項）。

(イ) 子会社株式売却損益の修正（付随費用のうち売却した持分に対応する額）

個別財務諸表上の売却簿価に含まれている付随費用のうち売却した部分に対応する額については、連結財務諸表上、個別財務諸表に計上した子会社株式売却損益の修正として取り扱う（資本連結実務指針46-2項）。

具体的には、「設例2：その他有価証券となる場合の連結財務諸表上の取得関連費用（個別財務諸表上の付随費用）の取扱いに関する会計処理イメージ」のようになると考えられる。

設例1：一部売却時の連結財務諸表上の取得関連費用の取扱いに関する会計処理イメージ

【前提】

- X1年3月31日（期末）、親会社P社（3月決算）はS社（3月決算）の発行済株式の100%を現金1,000で取得し、付随費用100を支払った。
- X2年3月31日（期末）、親会社P社はS社株式の10%を110で売却した。
- S社のX1年3月31日の時価純資産は1,000（諸資産も1,000）とし、単純化のため、その後、S社の純資産の変動は無いものとする。
- 単純化のため税効果は無視することとする。

【会計処理】

(1) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社を買収。100%子会社化）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	1,100	(貸) 現金預金 (S社株式の対価)	1,000
		現金預金 (付随費用)	100

② P社の連結修正仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,100
取得関連費用	100		

(2) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（10%を売却→売却後も90%保有し支配継続）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金預金	110	(貸) S社株式	110
----------	-----	----------	-----

※：本設例では個別財務諸表上の簿価110で売却しているため、個別財務諸表上のS社株式売却損益はゼロとなる。

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,100
利益剰余金一期首残高	100		

(イ) 売却持分と売却簿価の相殺消去

(借) S社株式	110	(貸) 非支配株主持分 (※1)	100
		S社株式売却益	10

※1：非支配株主持分100=S社純資産1,000×10%

(ウ) 資本剰余金への振替え

(借) S社株式売却益	10	(貸) 資本剰余金 (※1)	10
-------------	----	----------------	----

※1：資本剰余金10=売却価額110-売却持分100 (=純資産1,000×10%)。本設例では個別財務諸表上の簿価110と同額で売却しているため、個別財務諸表上のS社株式売却損益はゼロとなっているものの、連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）は発生時に費用処理した取得関連費用（個別財務諸表上の付随費用）の分だけ個別財務諸表上の売却簿価よりも少額になっており、親会社の持分変動による差額10が発生する。したがって、この親会社の持分変動による差額10を資本剰余金へ振替えることとなる（売却価額110、個別財務諸表上の売却簿価110、連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）100という関係になっている。売却価額110と連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）100の差額10を親会社の持分変動による差額として資本剰余金に計上する）。

設例2：その他有価証券となる場合の連結財務諸表上の取得関連費用（個別財務諸表上の付随費用）の取扱いに関する会計処理イメージ

【前提】

- X1年3月31日（期末）、親会社P社（3月決算）はS社（3月決算）の発行済株式の100%を現金1,000で取得し、付随費用100を支払った。
- X2年3月31日（期末）、親会社P社はS社株式の90%を990で売却した。この結果、S社に対する支配を喪失し、また、引続き保有するS社株式は10%となり、その他有価証券となった。
- S社のX1年3月31日の時価純資産は1,000（諸資産も1,000）とし、単純化のため、その後、S社の純資産の変動は無いものとする。
- 単純化のため税効果は無視することとする。

【会計処理】

(1) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社を買収。100%子会社化）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	1,100	(貸) 現金預金 (S社株式の対価)	1,000
		現金預金 (付随費用)	100

② P社の連結修正仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,100
取得関連費用	100		

(2) X2年3月31日（X2年3月期の期末）（90%を売却→売却後は10%保有。その他有価証券）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金預金	990	(貸) S社株式	990
----------	-----	----------	-----

※：本設例では個別財務諸表上の簿価990で売却しているため、個別財務諸表上のS社株式売却損益はゼロとなる。

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,100
利益剰余金－期首残高	100		

(イ) 開始仕訳の振戻し

(借) S社株式	1,100	(貸) 資本金	1,000
		利益剰余金－期首残高	100

(ウ) S社貸借対照表除外仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) 諸資産	1,000
---------	-------	---------	-------

(工) 投資の修正額

(借) 利益剰余金－期首残高	100	(貸) S社株式	100
----------------	-----	----------	-----

(オ) 子会社株式売却損益の修正

(借) S社株式	100	(貸) S社株式売却益 (※1)	90
		利益剰余金－連結除外に伴う利益剰余金増加高 (※2)	10

※1：S社株式売却益90＝個別財務諸表上の売却簿価990－連結財務諸表上の売却持分（売却簿価）900（＝純資産1,000×90%）。個別財務諸表上、売却簿価に含まれていた付随費用90（＝付随費用100×90%）と、連結財務諸表上、売却持分（売却簿価）に含まれない取得関連費用（発生時に費用処理済み）との差額90（＝取得関連費用100×90%）の修正。

※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引き続き保有する部分に対応する額10（＝付随費用100×10%）は子会社株式売却損益の修正とはせず、連結株主資本等変動計算書の利益剰余金の区分に連結除外に伴う利益剰余金増加高（又は減少高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

### 3. 共通支配下の取引等により発生したのれんの償却

平成25年改正企業結合会計基準及び連結会計基準等では、追加取得に係る親会社の持分変動による差額はのれん又は負ののれんではなく資本剰余金として処理されることとなったため、取得の会計処理（パーチェス法）においては、複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱い（資本連結実務指針7-3項）等を除き、通常、追加取得持分についてののれんは計上されないと考えられる。

一方、例えば、現金等の財産を対価として行われる共通支配下の取引等においては、移転する事業に支配獲得時ののれんが含まれている場合、追加的ののれんが計上されることがある。

このように、支配獲得時にのれんが計上され、その後の事業の移転などにより追加的にのれんが計上される場合として、企業結合・事業分離等適用指針224項（1）、231項及び243項（1）等が定められている（図表1参照）。

例えば「設例3：親会社が子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理イメージ（事業譲

渡の対価が現金等の財産のみの場合）」のようになると考えられる。

資本連結実務指針40項では、共通支配下の取引等により追加的にのれんが発生し、のれんの発生時期が異なる場合の償却期間の設定について規定している。この点、のれんの発生時期が異なる場合、合理的な根拠なく異なる償却期間を設定してはならず、また、支配獲得時に計上されたのれんの残存償却期間を支配獲得後に行われた事業の移転等により計上されたのれんの償却期間に修正してはならないとされている。なお、支配獲得後に行われた事業の移転等により発生したのれんについて、支配獲得時に発生したのれんと大きな状況の変化があって、のれんの償却期間を改めて合理的に見積もった結果、支配獲得後に行われた事業の移転等により計上されたのれんより短い償却期間が設定された場合、支配獲得時に計上されたのれんの残存償却期間が当該償却期間を超えなければ従来どおりの償却を行い、超えた場合には、当該償却期間を支配獲得時に計上されたのれんの残存償却期間として償却を行うこととされている（資本連結実務指針40項）。

図表1：事業の移転などにより追加的にのれんが計上される場合の例

企業結合・事業分離等適用指針	
項番号	内容
224項（1）	親会社が子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理（事業譲渡の対価が現金等の財産のみの場合）
231項	親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理（会社分割の対価が子会社株式と現金等の財産の場合）
243項（1）	同一の株主（企業）により支配されている子会社同士の合併の会計処理（合併対価が現金等の財産のみである場合）

設例3：親会社が子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理イメージ（事業譲渡の対価が現金等の財産のみの場合）

【前提】

- 親会社P社は、同社が営むA事業を現金を対価とする事業譲渡により、子会社S社に移転する。
- A事業は、過年度において親会社P社が、グループ外の第三者から現金を対価とする事業譲渡により譲受けたものであり、P社の個別財務諸表上、取得の会計処理を行い「のれん」を計上している。
- 親会社P社から子会社S社へ移転するA事業の純資産の適正な帳簿価額は700（諸資産500・のれん200）とする。
- 子会社S社は親会社P社にA事業の事業譲渡の対価として1,000の現金を支払う。
- 単純化のため税効果は無視する。

【会計処理】

(1) 親会社P社の事業譲渡の会計処理

(借) 現金預金	1,000	(貸) 諸資産 (移転直前の適正な簿価)	500
		のれん (移転直前の適正な簿価)	200
		事業譲渡益	300

(2) 子会社S社の事業譲受の会計処理

(借) 諸資産 (移転元の適正な簿価)	500	(貸) 現金預金	1,000
のれん (移転元の適正な簿価)	200		
のれん (差額) (※1)	300		

※1：のれん（差額）300＝事業譲渡の対価1,000－受入れたA事業の適正な簿価純資産700。のれんの償却期間については、資本連結実務指針40項により決定することとなる。

以上

## トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

トーマツグループ公式サイトでは、創刊以来39年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』ともども、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

### 〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報：日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧：実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』：『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載