

# 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⑦・連結税効果実務指針（その2）

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」（以下「連結税効果実務指針」という）など関連する実務指針等の改正を行っている。

本稿では、改正された連結税効果実務指針40項から40-4項の「追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金に係る一時差異と会計処理」について解説する。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。

## 2. 子会社株式の追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた資本剰余金に係る一時差異と会計処理

### (1) 子会社株式の追加取得

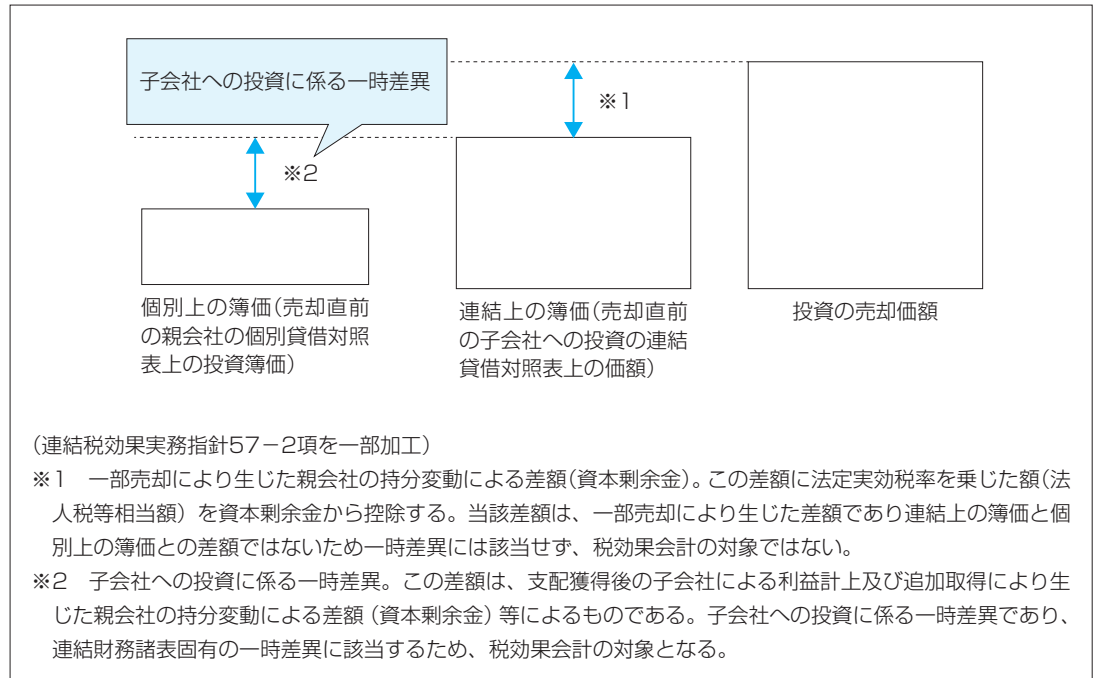
改正連結会計基準では、親会社と子会社の支配関

係が継続している場合、「追加取得時」には「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」、「一部売却時」には「一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」がそれぞれ計上されることとなる。

このうち「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額」は、改正前連結会計基準では「のれん（資産）又は負ののれん発生益（損益）」として処理されていたものであるが、改正連結会計基準では「資本剰余金」として処理されることとなり、この「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額」としての「資本剰余金」は、その計上時において、「（のれんとして計上された後の）のれんの償却累計額又は負ののれん発生益」と同様、個別財務諸表上の簿価（親会社の個別財務諸表上の投資簿価）と連結財務諸表上の簿価（子会社への投資の連結財務諸表上の価額）との差額である子会社への投資に係る一時差異となるため、税効果会計の対象となる。

具体的には「図表1：子会社への投資に係る一時差異と一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）から控除する法人税等相当額の関係」のうち「※2」の「子会社への投資に係る一時差異」の部分が該当する。

図表1：子会社への投資に係る一時差異と一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）から控除する法人税等相当額の関係



上記のとおり、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額は「資本剰余金」として処理される。連結財務諸表上の税効果会計の適用にあたっては、子会社への投資に係る一時差異の発生源を勘案し(当該一時差異は資本剰余金を発生源としている)、「資本剰余金」を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する(連結税効果実務指針40-2項)。この税効果会計を適用した結果、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての「資本剰余金」は、法人税等調整額を控除した後の残高となることが特徴である。

また、この投資を売却した場合、連結財務諸表上、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額

に相当する部分(個別上の簿価と連結上の簿価の差額に相当する部分。子会社への投資に係る一時差異に相当する部分)は個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正として処理されるが、個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税」等の税金費用はそのまま連結財務諸表に計上されることから、連結損益計算書上、この子会社株式売却損益の修正に対応させるため、相手勘定を「法人税等調整額」として繰延税金資産又は繰延税金負債を取崩すこととなる(連結税効果実務指針40-3項、57-2項)。

子会社株式の売却の意思決定時及び売却時の税効果の仕訳イメージは下記①②のようになる。

- ① 子会社株式の売却の意思決定時の税効果の仕訳イメージ(子会社への投資に係る一時差異の税効果。追加取得により生じた親会社の持分変動による差額(資本剰余金)が借方に発生しているケース)

(借) 繰延税金資産	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX
------------	-----	-----------	-----

※：子会社への投資に係る一時差異の発生源が資本剰余金であることから、繰延税金資産の相手勘定は「資本剰余金」となる。

- ② 子会社株式の売却時の税効果の仕訳イメージ(子会社への投資に係る一時差異の解消)

(借) 法人税等調整額	XXX	(貸) 繰延税金資産	XXX
-------------	-----	------------	-----

※：「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額(資本剰余金)」は、「子会社株式売却損益の修正」の対象となる。連結財務諸表において、この子会社株式売却損益の修正に対応させるため、子会社への投資に係る一時差異の解消時の繰延税金資産の取崩しの相手勘定は「法人税等調整額」となる。

このように、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計では、一時差異の発生源泉をみて繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定を決定することとなる。このため、「資本剰余金が負の値となる場合の処理（連結会計基準30-2項、資本連結実務指針39-2項）」により、負の値となった資本剰余金を連結会計年度末において利益剰余金で補填した場合でも、子会社への投資に係る一時差異の発生源泉が資本剰余金である場合には、発生源泉に応じて税効果会計を行う（資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する）ことになると考えられる。

## (2) 時価発行増資等の持分変動差額

子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額を資本剰余金とするとされている（連結会計基準30項）。

子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分変動による差額が生じた場合、個別上の簿価と連結上の簿価との差額を生じさせるものと考えられるため、当該差額は一時差異に該当する。このため、上記「(1) 子会社株式の追加取得」に準じて会計処理することとなる（連結税効果実務指針40項）。

なお、この子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分変動による差額から生じた一時差異の会計処理については、連結会計基準30項に定める「時価発行増資等」のみならず、例えば、企業結合・事業分離適用指針200項以下に定める「共通支配下の取引等の会計処理」においても関係するものであるため（例：「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」企業結合・事業分離適用指針242項以下）、支配継続中の持分変動により資本剰余金を計上した子会社株式の売却時には留意が必要と考えられる。

## (3) 繰延税金資産の回収可能性等

追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う。

なお、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計において、一時差異の発生源泉別（例：取得後利

益剰余金、のれん償却累計額、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金）に税効果を認識した場合、繰延税金資産及び繰延税金負債がそれぞれ生じる（借方・貸方の両方に発生する）ことが考えられる。この点、連結税効果実務指針設例3では、「仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているが、納税主体が同一である場合、両者を相殺して表示する。なお、同一の納税主体の同一の子会社への投資に係る一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する。」として実務上の考え方が示されている。

## 3. 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合

親会社の持分変動による差額から生じる一時差異について、売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金の額の「法人税等調整額に相当する額」について、売却時に、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。資本剰余金から控除する「法人税等調整額に相当する額」は、売却の意思決定時に連結税効果実務指針32項又は37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるように算定することとされている（連結税効果実務指針40-4項）。

子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、税効果会計を適用するタイミングが無いことから当該投資に係る一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債の計上が行われず、資本剰余金が法人税等調整額を控除した額とならないこととなる。このため、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上を行った場合と同じ結果となるように、子会社株式を売却した際に、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除することとされている。「法人税等調整額に相当する額」を資本剰余金から控除する処理は、売却年度より前に計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しの処理ではないため（税効果会計ではないため）、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定とすることが適切と考えられるとされている（連結税効果実務指針57-4項）。

子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージは下記①のようになる。

- ① 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージ（追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）が借方に発生しているケース）

(借) 法人税、住民税及び事業税	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX
------------------	-----	-----------	-----

※：子会社株式の売却が翌期であるなど子会社株式の売却の意思決定時において税効果会計を適用するタイミングがある場合には、繰延税金資産の回収可能性等を検討のうえ税効果会計が適用され「資本剰余金」は「法人税等調整額」を控除した後の残高となる。一方、子会社株式の売却の意思決定と実際の売却とが同一事業年度の場合には、税効果会計を適用するタイミングが無く、資本剰余金から法人税等調整額を控除できないこととなる。このため、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理が定められている。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」となる。

「子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合」において「追加取得により生じた親会社の持分の変動による差額である資本剰余金」から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理は、従来にはない新たな取扱いであるた

め、実務上、留意が必要と考えられる。

本稿で解説した内容に関する具体的な会計処理イメージは「設例1：子会社への投資に係る一時差異の会計処理イメージ」のようになると考えられる。

**設例1：子会社への投資に係る一時差異の会計処理イメージ—持分比率の推移は60%（出資設立）→100%（追加取得）→0%（全部売却）**

**【前提】**

- 親会社P社（3月決算）は、X0年4月1日（期首）に60%子会社S社（3月決算）を出資設立。
- X1年3月31日（X1年3月期の期末）に、S社株式の40%を600で追加取得し100%子会社化。
- X2年3月31日（X2年3月期の期末）に、S社株式の全てを売却することを意思決定。
- X3年3月31日（X3年3月期の期末）に、S社株式の全てを1,800で売却した。
- 本設例では、40%の追加取得について、P社とS社の株主との事前合意等はなく、複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合には該当しないものとする。
- P社の個別財務諸表上の資本剰余金残高を100とする（S社株式の追加取得により生じた資本剰余金を計上しても、P社の連結財務諸表上の資本剰余金は負の値とはならない）。
- 親会社P社の法定実効税率は40%とする。
- 親会社P社のS社に対する投資の推移は以下のとおりである。

	X1年3月期		X2年3月期	X3年3月期
	X0年4月1日(期首)	X1年3月31日(期末)	X2年3月31日(期末)	X3年3月31日(期末)
S社に対する持分比率	60% (子会社を出資設立)	100% (40%追加取得)	100% (増減なし)	—% (100%売却)
S社株式の個別上の簿価	600	1,200 (追加取得+600)	1,200	— (売却簿価△1,200)
S社株式の売却価額	—	—	—	1,800 (売却益600)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。単純化のため子会社S社の当期純利益はX1年3月期300、X2年3月期及びX3年3月期はゼロとする。

	X1年3月期		X2年3月期	X3年3月期
	X0年4月1日(期首)	X1年3月31日(期末)	X2年3月31日(期末)	X3年3月31日(期末)
資本金	1,000	1,000	1,000	1,000
利益剰余金 (当期純利益)	—	300 (300)	300 (—)	300 (—)
純資産合計	1,000	1,300	1,300	1,300

【会計処理】

(1) X0年4月1日 (X1年3月期の期首) (子会社を出資設立)

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) S社株式	600	(貸) 現金	600
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	600
		非支配株主持分 (※1)	400

※1：非支配株主持分400＝純資産1,000×40%

(2) X1年3月31日 (X1年3月期の期末) (S社株式40%を追加取得。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	600	(貸) 現金	600
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 非支配株主に帰属する当期純利益の計上

(借) 非支配株主に帰属する 当期純利益 (※1)	120	(貸) 非支配株主持分	120
------------------------------	-----	-------------	-----

※1：非支配株主に帰属する当期純利益120＝当期純利益300×40%

(イ) 非支配株主からの追加取得

(借) 非支配株主持分 (※1)	520	(貸) S社株式	600
資本剰余金 (※2)	80		

※1：非支配株主持分520＝純資産1,300×40%

※2：資本剰余金80＝追加投資額600－追加取得持分520。「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額」について、改正前連結会計基準では「のれん(資産)又は負ののれん発生益(損益)」として処理されていたが、改正連結会計基準では「資本剰余金」として処理される。当該「資本剰余金」は、「(のれんとして計上された後の)のれんの償却累計額又は負ののれん発生益」と同様、「個別上の簿価」から「連結上の簿価」への修正額に含まれ、子会社への投資額たる「連結上の簿価」に影響する。本設例では「資本剰余金」により「連結上の簿価」が追加取得時において80減額されている。

(3) X2年3月31日 (X2年3月期の期末) (S社株式の売却意思決定)

① P社の個別財務諸表上の会計処理

本設例では該当無し。

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	1,200
利益剰余金	120		
資本剰余金	80		

(イ) S社株式の売却の意思決定時の税効果 (子会社への投資に係る一時差異の税効果)

(借) 繰延税金資産	32	(貸) 資本剰余金 (※1)	32
法人税等調整額 (※2)	72	繰延税金負債	72

※1：資本剰余金32＝追加取得により生じた親会社の持分変動による差額(資本剰余金)80÷持分比率100%×売却予定持分比率100%×法定実効税率40%。この会計処理により、S社株式の追加取得に係る資本剰余金残高は税引後の金額48(＝追加取得により生じた親会社の持分変動による差額80－法人税等調整額32。本設例では借方残高。)となる。

※2：法人税等調整額72＝取得後利益剰余金180(＝X1年3月期取得後利益剰余金300×持分比率60%＋X2年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%)÷持分比率100%×売却予定持分比率100%×法定実効税率40%

※3：仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているものの、納税主体が同一である

ため、両者を相殺して表示する。また、同一の納税主体の同一の子会社への投資にかかる一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する（連結税効果実務指針設例3参照）。

(4) X3年3月31日（X3年3月期の期末）（100%売却）

① P社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 現金	1,800	(貸) S社株式	1,200
		S社株式売却益	600
法人税、住民税及び事業税	240	未払法人税等	240

② P社の連結修正仕訳

(ア) 開始仕訳（税効果除く）

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,200
利益剰余金	120		
資本剰余金	80		

(イ) 開始仕訳（税効果）

(借) 利益剰余金	72	(貸) 資本剰余金	32
		繰延税金負債	40

(ウ) 開始仕訳（税効果除く）の振戻し

(借) S社株式	1,200	(貸) 資本金	1,000
		利益剰余金	120
		資本剰余金	80

(エ) S社貸借対照表除外仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) 諸資産	1,300
利益剰余金	300		

(オ) 投資の修正額

(借) S社株式（※1）	100	(貸) 利益剰余金（※2）	180
資本剰余金（※3）	80		

※1：S社株式100＝売却前の投資の修正額100（＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期及びX3年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%－資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額80）

※2：利益剰余金180＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期及びX3年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%

※3：資本剰余金80＝資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額80。支配を喪失して連結範囲から除外した場合でも、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は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する。

(カ) S社株式売却損益の修正

(借) S社株式売却益（※1）	100	(貸) S社株式	100
-----------------	-----	----------	-----

※1：S社株式売却益100＝「売却前の投資の修正額100（＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期及びX3年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%－資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額80）」と「このうち売却後の株式に対応する部分ゼロ（すべて売却しているためゼロ）」の差額

(キ) S社株式の売却時の税効果（子会社への投資に係る一時差異の解消）

(借) 繰延税金負債	40	(貸) 法人税等調整額（※1）	40
------------	----	-----------------	----

※1：法人税等調整額40。開始仕訳の税効果を取崩す。子会社への投資に係る一時差異の発生源が資本剰余金の部分も含め繰延税金負債の相手勘定は法人税等調整額とする。

【参考－子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合】

(借) 法人税、住民税及び事業税	32	(貸) 資本剰余金(※1)	32
------------------	----	---------------	----

※1：資本剰余金が「法人税等調整額に相当する額」を控除した後の額で計上されるように、売却時に「法人税等調整額に相当する額」について「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。なお、資本剰余金から控除する「法人税等調整額に相当する額」は、子会社株式の売却意思決定時に連結税効果実務指針32項又は37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるよう算定する。この会計処理により、S社株式の追加取得に係る資本剰余金残高は税引後の金額48（＝追加取得により生じた親会社の持分変動による差額80－法人税等調整額に相当する額32。本設例では借方残高。）となる。

【投資の修正額と子会社株式売却損益の修正】

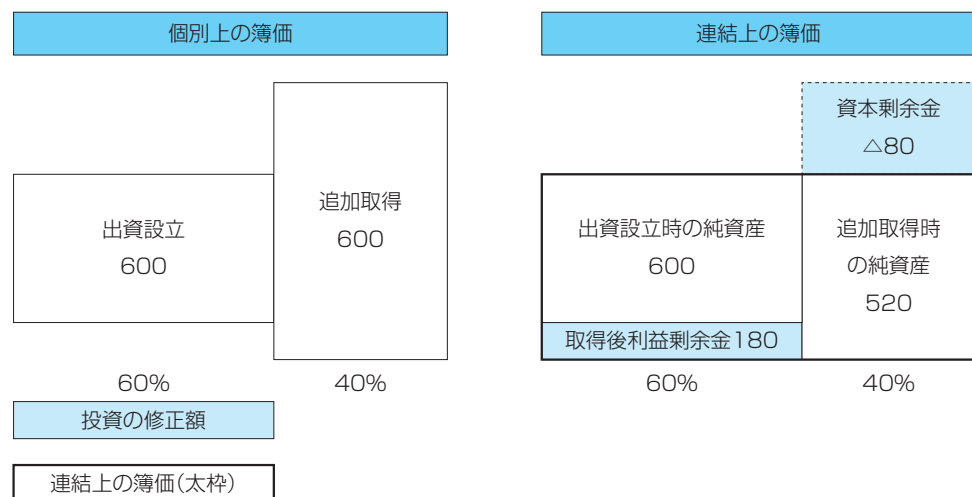
	売却前(100%相当)	売却後(0%相当)	差額(100%相当)
個別上の簿価	1,200	－	△1,200
投資の修正額	(※1) 100	－	△100
うち、その他の包括利益累計額	－	－	－
子会社株式売却損益の修正額	(100)	－	(※2) (△100)
連結上の簿価	1,300	－	△1,300
売却簿価(売却持分)	(1,300)	－	(△1,300)

※1：売却前の投資の修正額100＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期及びX3年3月期に計上された取得後利益剰余金ゼロ×100%－資本剰余金として処理された追加取得時の親会社の持分変動による差額80

※2：子会社株式売却損益の修正額100＝「売却前の投資の修正額100」と「このうち売却後の株式に対応する部分ゼロ」の差額

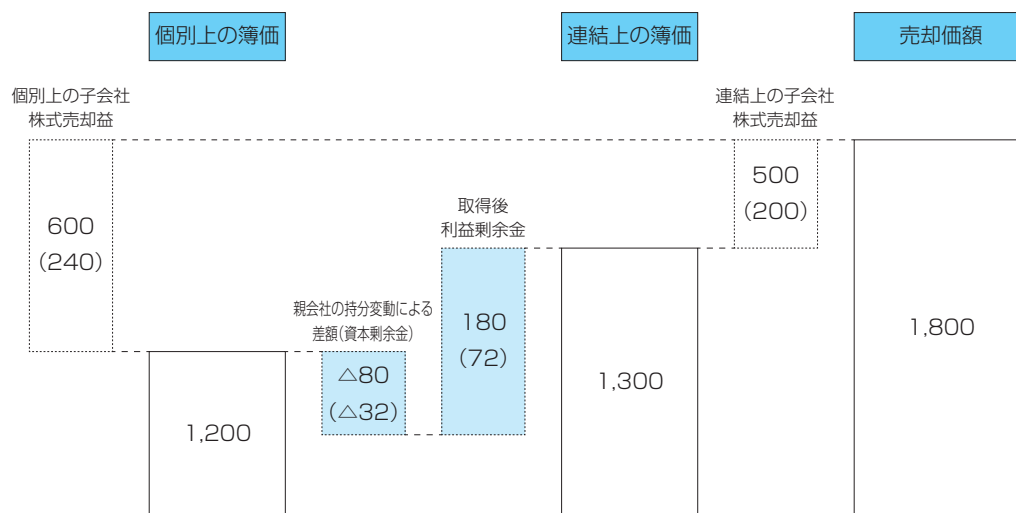
【売却前の投資の修正額（イメージ）】

- 資本剰余金として処理された追加取得時の持分変動による差額及び取得後利益剰余金



※：本設例では、単純化のため、子会社株式の売却意思決定時点（X2年3月末時点）以降の取得後利益剰余金等の増減がない前提としていることから、「投資の修正額」が「子会社への投資に係る一時差異」となっている。

【個別財務諸表上の簿価、連結財務諸表上の簿価、売却価額との関係】



注：上記の( )内の金額は税金費用である。

【個別損益計算書と連結損益計算書の関係 - 子会社への投資に係る一時差異に対して税効果会計を適用した場合】

科目	個別PL	子会社株式売却損益の修正		連結PL
		取得後利益剰余金	追加取得により生じた親会社の持分変動による差額(資本剰余金)	
子会社株式売却益(※1)	600	△180	80	500
法人税、住民税及び事業税(※2、3)	240	-	-	240
法人税等調整額(※2、3)	-	△72	32	△40
当期純利益	360	△108	48	300

※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益600について、子会社株式売却損益の修正△100（取得後利益剰余金に対応する△180及び追加取得により生じた持分変動による差額（資本剰余金）80）により、連結財務諸表上の子会社株式売却益は500となる。

※2：子会社株式売却損益の修正△100に対応する税効果の取崩額（法人税等調整額）△40を連結損益計算書において計上する（取得後利益剰余金△180に対応する「法人税等調整額△72」及び追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）80に対応する「法人税等調整額32」の計上を通じて、連結財務諸表上、これに対応する「法人税、住民税及び事業税40」を相殺するイメージ）。

※3：本設例における、税金費用の負担率は、法定実効税率40%に対し合理的なものとなっている（個別損益計算書上の税引前当期純利益600に対し「法人税、住民税及び事業税240」が計上されていることから税金費用の負担率は40%、連結損益計算書上の税金等調整前当期純利益500に対し税金費用が200（＝法人税、住民税及び事業税240＋法人税等調整額△40）であることから税金費用の負担率は40%となっている）。



【個別損益計算書と連結損益計算書の関係-子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合】

科目	個別PL	子会社株式売却損益の修正		連結PL
		取得後利益剰余金	追加取得により生じた親会社の持分変動による差額(資本剰余金)	
子会社株式売却益(※1)	600	△180	80	500
法人税、住民税及び事業税(※2、3)	240	-	32	272
法人税等調整額(※3)	-	-	-	-
当期純利益	360	△180	48	228

※1：個別財務諸表上の子会社株式売却益600について、子会社株式売却損益の修正△100（取得後利益剰余金に対応する△180及び追加取得により生じた持分変動による差額（資本剰余金）80）により、連結財務諸表上の子会社株式売却益は500となる。

※2：個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税240」及び資本剰余金が法人税等調整額に相当する額を控除した後の額で計上されるよう子会社株式の売却時に「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として計上された「法人税等調整額に相当する額32」により、連結財務諸表上「法人税、住民税及び事業税272」が計上されている。

※3：本設例における、連結財務諸表上の税金費用の負担率は、法定実効税率40%に対し54.4%となっている。これは、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じたことから、子会社への投資に係る一時差異に対する税効果会計が適用されておらず、取得後利益剰余金を発生源泉とする子会社への投資に係る一時差異△180に対する法人税等調整額△72の戻し処理がないことによるものである。

以上