

# 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①・概要

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、関連する実務指針等の改正を行った。これは、主に、親会社と子会社の支配関係が継続している場合の親会社の持分変動による差額の会計処理（資本剰余金処理）、取得関連費用の会計処理（発生時費用処理）等の改正に対応するものである。

- 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建取引等実務指針」という）
- 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）
- 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）
- 会計制度委員会報告第7号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」
- 会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という）
- 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という）
- 土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A
- 金融商品会計に関するQ&A

本稿では、改正された実務指針の概要を説明する。次号以降では「資本連結実務指針」「連結税効果実務指針」の改正について、それぞれ解説予定である。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. 資本連結実務指針

### (1) 子会社株式を取得した場合の処理

#### ① 子会社の支配を獲得した場合

##### (ア) のれんの計上

支配獲得時において、親会社の子会社に対する投資と対応する子会社の資本を相殺消去し、消去差額をのれん又は負ののれんとして計上する（資本連結実務指針3項）。

##### (イ) 取得関連費用

個別財務諸表上、付随費用は子会社株式の取得価額に含めることとなるものの、連結財務諸表上、取得関連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8項、46-2項）。

#### ② 子会社株式を追加取得（親会社と子会社の支配継続）した場合

##### (ア) 追加取得に係る親会社の持分変動による差額

支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額して親会社持分を増加させるとともに、追加取得により増加した親会社持分（追加取得持分）と追加投資額との差額（親会社の持分変動による差額）は、資本剰余金として処理する（資本連結実務指針37項）。

##### (イ) 付随費用

支配獲得後において、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、個別財務諸表上は、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ものの、連結財務諸表上は、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の処理

#### ① 子会社株式を一部売却（親会社と子会社の支配継続）した場合

##### (ア) 一部売却に係る親会社の持分変動による差額

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、売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と売却価額との間に生じた差額（親会社の持分変動による差額）は、資本剰余金として処理する（資本連結実務指針42項）。

(イ) のれんの未償却額

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、支配獲得時に計上したのれんの未償却額については減額しない（資本連結実務指針44項）。

(ウ) のれんの償却負担

上記(イ)のとおり、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととされたため、一部売却により持分が減少した場合でも、支配獲得時の持分に対応するのれんの償却額が、親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上されることとなる（資本連結実務指針66-3項）。

② 子会社の支配を喪失して関連会社となった場合

(ア) 会計処理の概要

個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正することにより連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上するとともに、残存する関連会社投資の持分法による評価額を算定する。

(イ) 子会社株式売却損益の修正

連結財務諸表上、売却前の投資の修正額とこのうち売却後の投資の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる（資本連結実務指針45項）。

「投資の修正額」については資本連結実務指針66-5項に記載があり、また、企業結合ステップ2の改正により「投資の修正額」に該当することとなった「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」や「子会社株式を一部売却した際に減額されなかったのれんの未償却額」の具体的な会計処理については、資本連結実務指針の「設例5」、「設例6」にて解説されている。

(ウ) 持分法による評価

子会社株式の一部を売却し、子会社の支配を喪失して関連会社となった場合、親会社は当該関連会社への投資について持分法により評価する（資本連結実務指針45項）。

(工) のれんの未償却額

支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に、子会社株式の一部を売却し、子会社の支配を喪失して関連会社となった場合、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、適切な方法に基づき、

関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定する（資本連結実務指針45-2項）。

支配を喪失して関連会社になった場合におけるのれんの未償却額の算定にあたっては、いくつかの考え方があり得るが、「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」や「支配喪失時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」などの中から、適切な方法に基づき、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定することとなる（資本連結実務指針66-6項）。

なお、資本連結実務指針「設例5」及び「設例6」においては、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額の算定にあたり、「支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法」によっている。

(オ) 取得関連費用

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めない（資本連結実務指針46-2項）。

(カ) 資本剰余金

支配を喪失して連結範囲から除外し、関連会社となった場合でも、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（資本連結実務指針49-2項）。

③ 親会社と子会社の支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合

(ア) 会計処理の概要

個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正することにより連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上するとともに、残存する投資は、個別財務諸表上の帳簿価額をもって評価する。

(イ) 子会社株式売却損益の修正

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に準じて算定する（資本連結実務指針45項及び45-2項）。

(ウ) 個別財務諸表上の帳簿価額

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）。

(工) 付随費用

上記(ウ)の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）。

(オ) 資本剰余金  
 支配を喪失して連結範囲から除外し関連会社にも該当しなくなった場合でも、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（資本連結実務指針49-2項）。

【図表1：資本連結実務指針の主な改正内容と関連する会計処理】

項目	子会社株式の取得		子会社株式の売却		
	支配獲得時	支配継続		支配喪失	
		一部追加取得	一部売却	関連会社	その他 有価証券
のれん	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資と資本の消去差額としてのれんを計上する。</li> </ul>	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>のれんの未償却残高は減額しない。</li> <li>支配獲得時に計上したのれんの償却額は親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定し、持分法評価額に含める。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上の簿価をもって評価するため、連結財務諸表上ののれんは残らない。</li> </ul>
資本剰余金	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>追加取得に係る差額として資本剰余金を計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>一部売却に係る差額として資本剰余金を計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>支配を喪失した場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却によって生じた資本剰余金は、連結財務諸表上、引き続き、資本剰余金として計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>同左</li> </ul>
子会社株式売却損益	—	—	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正し、連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>同左</li> </ul>
取得関連費用・付随費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含める。</li> <li>連結財務諸表上、取得関連費用は発生時の費用として処理される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含める。</li> <li>連結財務諸表上、付随費用は発生時の費用として処理される。</li> </ul>	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>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付随費用は含めない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上の帳簿価額には付随費用が含まれる。</li> </ul>

### (3) 資本剰余金が負の値となる場合の処理

資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額する。当該処理について、各四半期決算においては洗替処理を行い、連結会計年度末においてその残高を確定することとなる（資本連結実務指針39-2項）。

### (4) 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

連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の定めに従う（連結会計基準19項）。このため、子会社株式を段階的に取得する場合や売却する場合において、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については、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の定めが適用される。

複数の取引を行う場合、通常、取引の手順に従って、それぞれの取引について会計処理が行われる。複数の取引が一体として取り扱われるかどうかは、事前に契約等により複数の取引が一つの企業結合等を構成しているかどうかなどを踏まえ、取引の実態や状況に応じて判断するものと考えられるとされている（資本連結実務指針7-3項）。

複数の取引が一つの企業結合を構成しているものとして一体として取り扱われる場合、支配獲得後に追加取得した持分に係るのれんについては、支配獲得時にのれんが計上されていたものとして算定し、追加取得時までののれんの償却相当額を追加取得時に一括して費用として計上する（資本連結実務指針7-4項）。

## 3. 連結税効果実務指針

### (1) 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親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に係る一時差異と会計処理

#### ① 子会社株式を追加取得した場合

子会社株式を追加取得した場合、親会社の持分変動による差額（資本剰余金）は一時差異に該当する。

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。

当該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ことから、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、相手勘定を資本剰余金として計上する（連結税効果実務指

針40-2項）。

その後、当該投資を売却した場合には、売却時に当該投資に係る一時差異の解消額に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債について、相手勘定を法人税等調整額として取崩す（連結税効果実務指針40-3項）。

#### 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持分変動による差額が生じた場合には、当該差額は一時差異に該当する。このため、上記①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）。

#### 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により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。

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、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（連結税効果実務指針40-4項）。

### (2) 子会社株式の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）からの法人税等相当額の控除

投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、子会社株式の一部売却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計上し、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。

このため、子会社への投資を一部売却により生じた親会社の持分変動による差額に係る法人税等相当額について、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。

なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額に係らず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な算定方法によることを排除するものではない（連結税効果実務指針39項）。

### (3) 付随費用と子会社への投資に係る一時差異

付随費用（支払手数料等）について、個別財務諸

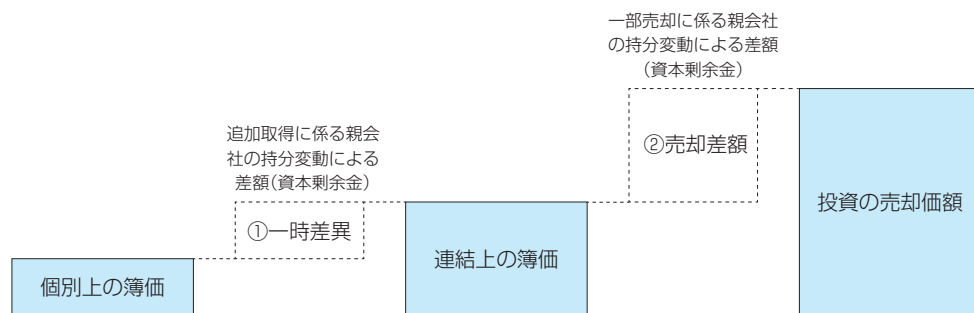


表上、子会社株式の取得原価に含めて処理するもの、連結財務諸表上、発生した連結会計年度の費用として処理した結果、子会社への投資の個別貸借対照表上の価額と連結貸借対照表上の価額に差額が生

じることがある。当該差額は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する（連結税効果実務指針29-3項）。

【図表2：連結税効果実務指針の主な改正内容】

- 親会社と子会社の支配関係が継続している場合の「追加取得」「一部売却」において、「追加取得」の場合には「追加取得に係る親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」、「一部売却」の場合には「一部売却に係る親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」がそれぞれ生じることとなる。
- 「追加取得に係る親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」（下記①）は子会社への投資に係る一時差異に該当し税効果会計の対象となる。「一部売却に係る親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」（下記②）は連結上の簿価と個別上の簿価との差額ではないため一時差異には該当しないものの、一部売却時において、関連する法人税等を控除する会計処理を行うこととなる。



※上記①の一時差異（子会社への投資に係る一時差異）は、その発生が資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益などによる利益剰余金に関連する部分を含むこととなるが、ここでは企業結合ステップ2で改正された資本剰余金に関連する部分について記述する。

項目	内容	子会社株式の売却意思決定時	子会社株式の売却時	子会社株式の売却の意思決定と売却が同一事業年度の場合
上記①の資本剰余金（追加取得に係る親会社の持分変動による差額）	一時差異に該当するため、税効果会計の対象となる。	<ul style="list-style-type: none"> <li>一時差異の発生源であ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。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>解消された一時差異に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債について、法人税等調整額を相手勘定として取崩す。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>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場合と売却後の資本剰余金の残高が同様になるよう、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。</li> </ul>
上記②の資本剰余金（一部売却に係る親会社の持分変動による差額）	一時差異ではないため、税効果会計の対象ではない。	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連する法人税等を法人税、住民税及び事業税を相手勘定として、一部売却の差額である資本剰余金から控除する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>同左</li> </ul>

## 4. 持分法実務指針

### (1) 持分法の会計処理

#### ① 取得関連費用

取得した会社が連結の範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、取得関連費用は発生した連結会計年度の費用として処理される。一方、被投資会社が持分法の適用範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価(持分法におけるのれん又は負ののれん)に含まれる(持分法実務指針2-2項(3))。これは、平成25年の企業結合会計基準の改正において、持分法会計基準の改正が行われておらず、持分法適用会社の会計処理に関しては、特段の取扱いの変更は行われていないためとされている(持分法実務指針36-3項)。

#### ② 株式の追加取得又は一部売却等

連結財務諸表上、親会社と子会社の支配を継続す

る場合における子会社株式の追加取得や一部売却等の際に生じる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。一方、持分法の場合、持分法適用会社株式の追加取得又は一部売却の際に生じる持分変動による差額は、追加取得の場合にはのれん又は負ののれん、一部売却の場合には売却損益として処理される(持分法実務指針2-2項(4))。

### (2) 持分法適用非連結子会社の会計処理

持分法適用非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表へ与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであるため、上記(1)①又は②の会計処理(取得関連費用及び子会社株式の追加取得又は一部売却等の親会社の持分変動による差額の会計処理)は、連結子会社の会計処理に準じた取扱い又は関連会社と同様の取扱いのいずれもが認められるとされている(持分法実務指針3-2項)。

【図表3：持分法実務指針の主な改正内容】

項目	取得関連費用・付随費用	追加取得又は一部売却に伴う持分変動による差額
関連会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>被投資会社が持分法の適用範囲に含まれる場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価に含まれる。</li> <li>なお、子会社の支配喪失により関連会社となり持分法を適用する場合における取得関連費用又は付随費用の取扱いについては、資本連結実務指針46-2項に留意する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>持分法適用会社株式の追加取得又は一部売却の際に生じる持分変動による差額は、追加取得の場合にはのれん又は負ののれん、一部売却の場合には売却損益として処理される。</li> </ul>
持分法適用非連結子会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>持分法非連結子会社の取得関連費用又は付随費用の会計処理について、連結子会社の会計処理に準じた取扱い(費用処理)又は関連会社と同様の取扱い(原価処理)のいずれもが認められる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>持分法非連結子会社の追加取得又は一部売却等の親会社の持分変動による差額の会計処理について、連結子会社の会計処理に準じた取扱い(資本剰余金処理)又は関連会社と同様の取扱い(のれん又は損益処理)のいずれもが認められる。</li> </ul>

## 5. 連結キャッシュ・フロー実務指針

### (1) キャッシュ・フローの表示区分

#### ① 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキ

ャッシュ・フロー」の区分に記載する(連結キャッシュ・フロー実務指針8-2項)。

#### ② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。これは、子会社の支配が継続される場合の親会社の持分変動による差額が資本剰余

金に計上されるためとされている。  
 上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フ  
 ローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の

区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針  
 9-2項）。

【図表4：連結キャッシュ・フロー実務指針の主な改正内容】

項目	子会社株式の取得又は売却に 係るキャッシュ・フロー	取得関連費用・付随費用
連結範囲の変動を伴うもの	投資活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー
連結範囲の変動を伴わないもの (追加取得・一部売却)	財務活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー

## 6. 外貨建取引等実務指針

### (1) 為替換算調整勘定の処理

#### ① 子会社の支配を継続する場合

子会社株式の一部売却後も子会社の支配を継続する  
 場合、為替換算調整勘定のうち親会社の持分比率  
 の減少割合相当額は資本剰余金に含めて計上する  
 (外貨建取引等実務指針42-3項)。

#### ② 子会社の支配を喪失した場合

子会社株式の売却により子会社の支配を喪失した  
 場合、為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合  
 相当額は、株式売却損益を構成し連結損益計算書に  
 計上する（外貨建取引等実務指針42-2項）。

以上

## トーマツ Webサイト 会計監査トピックス・『会計情報』のご案内

<http://www.tohmatsum.com/ek/>

トーマツグループ公式サイトでは、創刊以来37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
- 解説記事 : 国内会計基準・米国会計基準の最新情報を解説
- 会計監査の歴史・しくみ : 会計監査の歴史・しくみや公認会計士の仕事について解説
- 会計・監査用語集 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について分かりやすく解説
- 出版物 > 『会計情報』 : 月刊誌『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載