

# 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②・資本連結実務指針（その1）

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について、設例を用いて解説する。それぞれの設例の論点は以下のとおりである。

- 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合【設例1】
  - (1) 追加取得持分に係るのれんの追加計上
  - (2) 追加取得時までののれん償却相当額の一括費用計上
- 持分比率が60%（出資設立）→100%（追加取得）→20%（関連会社）となる場合【設例2】
  - (1) 追加取得（60%→100%）
    - ① 資本剰余金（追加取得時の親会社の持分変動による差額）の計上
  - (2) 関連会社化の会計処理（100%→20%）
    - ① 投資の修正額
      - (ア) 取得後利益剰余金
      - (イ) 資本剰余金（追加取得時の親会社の持分変動による差額）
    - ② 子会社株式売却損益の修正
      - (ア) 「売却前の投資の修正額」と「売却後の投資の修正額のうち売却後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）」

## 2. 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合

連結会計基準の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）。

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）とされているが、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、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）。

「複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合」の会計処理イメージは設例1のようになると考えられる。

設例1：複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の会計処理イメージ

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、期首に子会社S社（3月決算）の80%を800で取得。期末にS社株式の20%を200で追加取得し100%子会社化。
- 80%の取得時点において、P社とS社の株主との間で、20%の追加取得に係る事前合意があり、当初取得と追加取得とが一つの企業結合を構成している場合に該当するものとする。
- のれんは5年償却。
- 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	
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）
S社株式の個別上の簿価	800	1,000 (追加取得+200)
S社に対する持分比率	80% (買収。子会社化)	100% (20%追加取得)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。P社による支配獲得時のS社の時価純資産は500とする。

	X1年3月期	
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）
資本金	500	500
利益剰余金（当期純利益）	- (-)	300 (300)
純資産合計	500	800

【会計処理】

(1) X0年4月1日（X1年3月期の期首）（S社株式80%を取得。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	800	(貸) 現金	800
----------	-----	--------	-----

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	500	(貸) S社株式	800
のれん（※1）	400	非支配株主持分（※2）	100

※1：のれん400＝取得の対価800－P社持分に対応する時価純資産400（＝500×80%）

※2：非支配株主持分100＝時価純資産500×20%

(2) X1年3月31日（X1年3月期の期末）（S社株式20%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	200	(貸) 現金	200
----------	-----	--------	-----

② P社の連結修正仕訳

(ア) 非支配株主持分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）	60	(貸) 非支配株主持分	60
-----------------------------	----	-------------	----

※1：非支配株主に帰属する当期純利益60＝当期純利益300×20%

(イ) 非支配株主からの追加取得

(借) 非支配株主持分（※1）	160	(貸) S社株式	200
のれん（※2）	40		

※1：非支配株主持分160＝純資産800×20%

※2：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処理される場合、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は、資本剰余金ではなくのれんが計上されることとなる。  
(ウ) のれんの償却

(借) のれん償却 (80%相当) (※1)	80	(貸) のれん (80%相当)	80
のれん償却 (20%相当) (※2)	8	のれん (20%相当)	8

※1：のれん償却（80%相当） $80 = 400 \div 5$ 年。期首の支配獲得時に認識したのれん。四半期決算が行われている場合には、X1年3月期の各四半期会計期間において20（ $= 400 \times 3$ ヶ月 $\div 60$ ヶ月）ずつ、のれん償却が実施される（例えば、P社の第2四半期連結累計期間においては40ののれん償却が実施される）。

※2：のれん償却（20%相当） $8 = 40 \div 5$ 年。期末の追加取得時に認識したのれん。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処理される場合に追加計上されるのれんについては、支配獲得時に計上されていたものとして、追加取得時（本設例ではX1年3月期の期末）に、支配獲得時から追加取得時までの期間に対応する部分についてののれんの償却計算を実施し、追加取得時までののれん償却相当額の一括費用計上を行う（遡及処理ではない）。

### 3. 子会社の支配を喪失して関連会社となった場合

#### (1) 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。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。

#### (2) 投資の修正額

資本連結実務指針では、連結子会社から関連会社となる場合、「投資の修正額」を用いた説明が行われている。「投資の修正額」とは、個別上の簿価から連結上の簿価（持分法による投資評価額）への修正額であり、以下の関係にある。

連結上の簿価 = 個別上の簿価 + 投資の修正額

資本連結実務指針66-5項では「投資の修正額」に含まれるものとして、以下の例示がある。

- ① 取得後利益剰余金
- ② 取得後のその他の包括利益累計額
- ③ のれん償却累計額、負ののれん発生益、段階取得に係る損益、未実現損益の消去、付随費用
- ④ 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
- ⑤ 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

平成26年改正前資本連結実務指針45項では、

「売却前の投資の修正額」と「売却後の投資の修正額」について、以下の算式を用いていた。

- 売却前の投資の修正額 = 売却前の取得後利益剰余金（時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額を含む。）及び評価・換算差額等±のれん償却累計額
- 売却後の投資の修正額 = 売却前の投資の修正額  $\times$  売却後親会社持分比率  $\div$  売却前親会社持分比率

平成25年改正連結会計基準では、支配が継続している期間に子会社に対する親会社の持分変動が生じたときには、上記④「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」又は⑤「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」が発生することがある。これらが発生していない場合には、平成26年改正前資本連結実務指針45項の算式を用いることができると考えられるとされている。

投資の修正額を算定する場合の一例として、支配継続の場合の持分変動により上記④又は⑤が発生するケースが考えられ、このケースにおいては平成26年改正前資本連結実務指針45項の算式を用いることができないことが考えられるとされている。資本連結実務指針の「設例5」及び「設例6」において、このような場合について取り扱っており、当該設例には以下の記述がある。

- 売却前の投資の修正額 = 取得後利益剰余金及びその他の包括累計額並びにのれん償却累計額のみならず、支配継続中に生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）を含めて算定した金額
- 売却後の投資の修正額 = 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

連結財務諸表上、「売却前の投資の修正額」と「売却後の投資の修正額」を用いて子会社株式売却損益の修正、残存する関連会社投資の持分法による評価を行うこととなる。

### (3) 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「このうち売却後の株式に対応する部分」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)。

子会社株式売却損益の修正については、以下のよう  
に考えることができる。

- 子会社株式売却損益は、連結財務諸表上及び個別財務諸表上ともに売却価額と売却簿価の差額で算定される(子会社株式売却損益=売却価額-売却簿価)。
- 売却価額は、連結財務諸表上及び個別財務諸表上ともに同額である。
- 売却簿価は、連結財務諸表上と個別財務諸表上で異なることが一般的である。
- 連結財務諸表上の子会社株式売却損益の修正は、連結財務諸表上と個別財務諸表上の「売却簿価の修正」を通じて実施される。

●連結財務諸表上の「売却簿価の修正」を、資本連結実務指針においては「売却前の投資の修正額」と「このうち売却後の株式に対応する部分」の「差額(その他の包括利益累計額を除く)」を加減することで行っている。

●上記の「差額」から子会社に係る「その他の包括利益累計額」を除くのは、個別財務諸表上の子会社株式売却損益にその他の包括利益累計額に係る部分が既に含まれており、連結財務諸表上の子会社株式売却損益の修正の対象に含めないことにより、個別財務諸表上の当該部分がそのまま連結財務諸表上の実現損益となるためである(資本連結実務指針42項、45項、66-2項の考え方参照)。

●連結財務諸表上の「子会社株式売却損益の修正」には、子会社株式売却前に既に連結財務諸表上の損益として反映されている取得後利益剰余金及びのれん償却累計額等に加え、子会社株式売却前には連結財務諸表上の損益として反映されていない「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」及び「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」が含まれる。

上記の「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」「投資の修正額」「子会社株式売却損益の修正」等に係る会計処理イメージは設例2のようになると考えられる。

設例2：持分比率が60%（出資設立）→100%（追加取得）→20%（関連会社）となる場合の会計処理イメージ

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、60%子会社S社（3月決算）を出資設立。1年後に、S社株式の40%を追加取得し100%子会社化。さらにその1年後、80%の株式を売却し20%関連会社（支配喪失）とした。
- 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。
- 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
	X0年4月1日（期首）	X1年3月31日（期末）	X2年3月31日（期末）
S社株式の売却価額	—	—	1,800 (売却益840)
S社株式の個別上の簿価	600	1,200 (追加取得+600)	240 (売却簿価△960)
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)	20% (80%売却。関連会社化)

- 子会社S社の純資産の推移は以下のとおりである。

	X1年3月期		X2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）
資本金	1,000	1,000	1,000
利益剰余金 (当期純利益)	—	300 (300)	600 (300)
純資産合計	1,000	1,300	1,600

- 単純化のため、税効果は無視することとする。

【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。「追加取得時の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、改正後連結会計基準では「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」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、「投資の修正額（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。本件では、「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」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）（80%売却。関連会社化。）

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	960
		S社株式売却益	840

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) 開始仕訳の振り戻し

(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

・S社株式の一部売却に伴いS社は持分法適用会社となるため開始仕訳を振り戻す。

(ウ) 投資の修正額（持分法による評価）

(借) S社株式 (※1)	400	(貸) 利益剰余金 (※2)	480
資本剰余金 (※3)	80		

※1：S社株式400＝売却前の投資の修正額400（＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期取得後利益剰余金300×100%－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480＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期取得後利益剰余金300×100%

※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。

(工) S社株式売却損益の修正

(借) S社株式売却益 (※1、2)	320	(貸) S社株式	320
--------------------	-----	----------	-----

※1：S社株式売却益320＝「売却前の投資の修正額400（＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期取得後利益剰余金300×100%－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「売却後の投資の修正額のうち売却後の株式に対応する部分80（＝売却後の連結上の簿価320（＝純資産1,600×20%＋のれんの未償却額ゼロ）－売却後の個別上の簿価240）」の差額

※2：本設例においては、S社株式売却損益の修正額320について、連結上の簿価の払出を平均法のように考え、投資の修正額の発生源別別に「取得後利益剰余金480×80%－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80×80%」と表すこともできる（なお、本設例では該当しないものの、投資の修正額に「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」が含まれている場合には、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を「適切な方法」に基づき算定することに留意する（資本連結実務指針45-2項及び66-6項参照）。

③ P社の連結財務諸表上の会計処理（連結上の売却仕訳。参考）

(借) 現金	1,800	(貸) S社株式 (※1)	1,280
		S社株式売却益 (※2)	520

※1：S社株式1,280＝売却前の連結上の簿価1,600（＝個別上の簿価1,200＋X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期取得後利益剰余金300×100%－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）－売却後の連結上の簿価320（＝純資産1,600×20%＋のれんの未償却額ゼロ）

※2：S社株式売却益520＝現金1,800－連結上の売却簿価1,280

【投資の修正額と子会社株式売却損益の修正】

	売却前	売却後	差額（売却簿価）
個別上の簿価	1,200	240	△960
投資の修正額	(※1) 400	(※3) 80	(※4) △320
連結上の簿価	1,600	(※2) 320	△1,280

※1：売却前の投資の修正額400＝X1年3月期取得後利益剰余金300×60%＋X2年3月期取得後利益剰余金300×100%－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

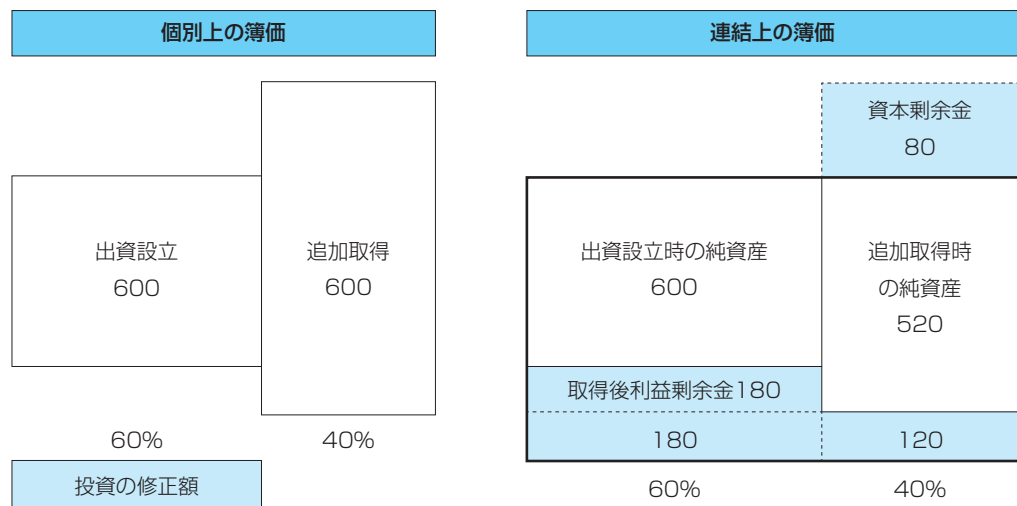
※2：売却後の連結上の簿価320＝純資産1,600×20%＋のれんの未償却額ゼロ

※3：売却後の投資の修正額80＝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）320と個別財務諸表上の帳簿価額（付随費用を除く）240の差額

※4：子会社株式売却損益の修正額320＝「売却前の投資の修正額400」と「売却後の投資の修正額のうち売却後の株式に対応する部分80」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



以上