

企業結合専門委員会
少数株主持分の取扱い（関連論点）

1. これまでの経緯

- 本年 7 月に公表した論点整理では、少数株主持分の取扱いについて、親会社株主と少数株主とではリスク及びリターンは大きく異なり、少数株主に帰属する分を除く成果とそれを生み出す元手に関する情報がその投資意思決定に有用であると考え、従来どおりの親会社説に基づく方法を示していた。
- 論点整理に対するコメントを分析したところ、国際的な会計基準に合わせ少数株主持分を資本とすべきとする意見が多く見られ、また、一方では、IASB では、負債と資本のプロジェクトが現在行われており、そのプロジェクトの結果に影響を受けるため、現状では見直すべきではないという意見も見られた。
- その後、検討の結果、12 月 10 日の本委員会で意思確認が行われ、少数株主持分を資本とし、少数株主との取引は資本取引として扱う方向性で進めることが暫定的に決定された。そこでは、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図ることと、国際的な会計基準でも、親会社株主に帰属する当期純利益などを区分表示していることなどが議論された。
- ただし、財務諸表の表示や、関連する会計処理に関する論点（子会社が債務超過となった場合の取扱い、全部のれん等）、個別財務諸表における影響（主として共通支配下の取引）については、引き続き検討することとされた。

2. 関連する論点

公開草案に向けて、本資料では、追加検討が必要な論点として以下について検討する。なお、共通支配下の取引等の取扱いについては、後日検討する。

- ✓ 連結損益計算書や純資産の表示の見直し
- ✓ 全部のれんの取扱い
- ✓ 子会社が債務超過となった場合の取扱い
- ✓ その他（一株当たり当期純利益、法人税等など）
- ✓ 共通支配下の取引等の取扱い

3. 連結損益計算書や純資産の表示の見直し

（非支配持分への表示の変更）

- 国際的な会計基準において、少数持分を非支配持分へ名称を変更している¹。我が国においても、今回の変更に伴い同様の変更を行うことでどうか。²

（連結損益計算書）

- 少数株主持分を資本とすることを踏まえると、連結損益計算書においては、少数株主損益を当期純利益に含めることが整合的な表示となる。その場合でも、親会社株主の持分と少数株主持分、そしてそれらに帰属する成果を区分して開示することが、投資意思決定に有用であると考えられ、国際的な会計基準も同様としていることから、「非支配持分に係る当期純利益」と、「親会社株主に係る当期純利益」を区分して表示することが考えられるがどうか。

（純資産の部（連結））

- この場合、純資産の部については、当期純利益と株主資本の整合性を図ると、株主資本の中に「非支配持分（その他の包括利益累計額相当額を除く）」を含めることになると考えられるがどうか。

（注記）

- 非支配持分との取引については、親会社株主の持分変動による差額を資本剰余金として計上することになるが、当該内訳について、国際的な会計基準と同様に、表形式での注記で示すことでどうか。

（主な項目について、見直し案と包括利益基準の公開草案との比較）

連結損益計算書		純資産の部	
見直し案	包括利益 ED	見直し案	包括利益 ED
親会社株主に係る当期純利益	当期純利益	親会社株主持分合計	株主資本合計
非支配持分に係る当期純利益	少数株主利益	非支配持分	—
当期純利益	少数株主損益調整前当期純利益	株主資本合計	—

¹ IAS 第 27 号 BC 第 28 号によると、企業に対する少数持分の所有者が企業を支配することや、過半数の持分の所有者が企業を支配していないこともあるため、名称を変更することにより、企業に対する支配持分を有していない所有者の持分について、より正確な表現にしたものであるとしている。

² IASB が現在検討中の年次改善において、「非支配持分」に新株予約権も含まれるという関係者からの見解が示されているが、新株予約権については、現状、株主資本に含めている国際的な会計基準における取扱いと、株主資本には含めていない日本基準における取扱いとの差があるため、仮に「非支配持分」と称するとしても、新株予約権を含めるか否かの検討は、「負債と資本」の PJ や概念 FW の構成要素の議論の状況を考慮する必要があると考えられるため、今回は見直さないこととする。

見直し案（P/L、C/I）

（参考）包括利益の表示に関する会計基準 ED

（２計算書方式の場合）

<連結損益計算書>

<連結損益計算書>

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
当期純利益	1,300
非支配持分に係る当期純利益	(300)
親会社株主に係る当期純利益	1,000

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益	(300)
当期純利益	1,000

<連結包括利益計算書>

<連結包括利益計算書>

当期純利益	1,300
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	(180)
持分法適用による持分相当額	50
その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000
非支配持分に係る包括利益	(400)
親会社株主に係る包括利益	1,600

少数株主損益調整前当期純利益	1,300
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	(180)
持分法適用による持分相当額	50
その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600
少数株主に係る包括利益	400

これは米国基準の様式である。IFRS のように付記する案もある。

(内訳)

親会社株主に係る当期純利益	1,000
非支配持分に係る当期純利益	300

(内訳)

親会社株主に係る包括利益	1,600
非支配持分に係る包括利益	400

見直し案（P/L、C/I）

（参考）包括利益の表示に関する会計基準 ED

（１ 計算書方式の場合）

<連結損益及び包括利益計算書>

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
当期純利益	1,300

<連結損益及び包括利益計算書>

売上高	10,000

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	(900)
少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益（控除）	(300)
当期純利益	1,000

専門委員より、包括利益 ED と同じ案や、当期純利益の直後に内訳を表示する案が示された。

（内訳）

親会社株主に係る当期純利益 1,000
非支配持分に係る当期純利益 300

少数株主利益（加算）	300
少数株主損益調整前当期純利益	1,300

その他の包括利益：

その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	(180)
持分法適用による持分相当額	50
その他の包括利益合計	700

その他の包括利益：

その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	(180)
持分法適用による持分相当額	50
その他の包括利益合計	700

包括利益	2,000
------	-------

包括利益	2,000
------	-------

専門委員より、包括利益から非支配持分に係るその他の包括利益などを控除し、「親会社株主に係る当期純利益」をボトムラインとする案も示された。

（内訳）

親会社株主に係る当期純利益 1,000
非支配持分に係る当期純利益 300

（内訳）

親会社株主に係る包括利益 1,600
非支配持分に係る包括利益 400

1 計算書方式ではボトムラインが包括利益のため、通常、当期純利益の内訳を表示しないことになるが、親会社株主に係る当期純利益の重要性と、2 計算書方式では当期純利益の内訳が表示されており、同じ情報を提供するために、ここで内訳を表示しているものである。

（内訳）

親会社株主に係る包括利益 1,600
少数株主に係る包括利益 400

見直し案（純資産の部）

（参考）包括利益の表示に関する会計基準 ED

（連結貸借対照表）

（連結貸借対照表）

純資産の部

I 株主資本

1 親会社株主持分

- (1) 資本金
- (2) 新株式申込証拠金
- (3) 資本剰余金³
- (4) 利益剰余金
- (5) 自己株式
- (6) 自己株式申込証拠金

親会社株主持分合計

2 非支配持分

株主資本合計

II その他の包括利益累計額

1 親会社株主に係るその他の包括利益累計額

- (1) その他有価証券評価差額金
- (2) 繰延ヘッジ損益
- (3) 土地再評価差額金
- (4) 為替換算調整勘定

2 非支配持分に係るその他の包括利益累計額

その他の包括利益累計額合計

III 新株予約権

純資産合計

純資産の部

I 株主資本

- 1 資本金
- 2 新株式申込証拠金
- 3 資本剰余金
- 4 利益剰余金
- 5 自己株式
- 6 自己株式申込証拠金

株主資本合計

II その他の包括利益累計額

- 1 その他有価証券評価差額金
- 2 繰延ヘッジ損益
- 3 土地再評価差額金
- 4 為替換算調整勘定

その他の包括利益累計額合計

III 新株予約権

IV 少数株主持分

純資産合計

専門委員より、親会社株主持分の内訳として、株主資本とその他の包括利益累計額を示し、非支配持分の内訳も同じ様にする案が示された。

³ 資本剰余金に持分の変動による差額が含まれる。

見直し案（注記）

国際的な会計基準と同様に、下記の注記を定めることかどうか。

（非支配持分との取引に係る親会社株主持分の変動表）

親会社株主に係る当期純利益		1,000
親会社株主持分の変動による差額：		
子会社株式の売却による資本剰余金の増加	50	
子会社株式の購入による資本剰余金の減少	△30	20
合計		<u>1,020</u>

見直し案

純資産の部と整合的に、連結株主資本等変動計算書について下記の太字部分が見直される。

（抜粋）

	株主資本				その他の包括利益累計額		新株予 約権	純資産 合計
	親会社株主持分			非支配 持分	親会社株主に係 るその他の包 括利益累計額	非支配持 分に係る その他の 包括利益 累計額		
	資本金	資本剰 余金	利益剰 余金					
当期首残高	XX, XXX	X, XXX	XX, XXX	X, XXX	X, XXX	XXX	XXX	XX, XXX
当期変動額								
剰余金の配当			△500					△500
当期純利益			1,000	300				1,300
非支配持分と の取引		20		60				80
株主資本以外 の項目の当期 変動額					60	10	10	80
当期末残高	XX, XXX	X, XXX	XX, XXX	X, XXX	X, XXX	XXX	XXX	XX, XXX

(参考：国際的な会計基準に基づく連結損益計算書、連結包括利益計算書（２計算書方式の場合）、資本)

<連結損益計算書>

<u>国際財務報告基準</u>		<u>米国会計基準</u>	
Revenue	10,000	Revenue	10,000
Expenses	<u>(7,800)</u>	Expenses	<u>(7,800)</u>
Profit before tax	2,200	Income before tax	2,200
Income tax expense	<u>(900)</u>	Income tax expense	<u>(900)</u>
PROFIT FOR THE YEAR	<u><u>1,300</u></u>	NET INCOME	1,300
		Less : Net income attributable to the non-controlling interests	<u>(300)</u>
Profit attributable to:		Net income attributable to the parent	<u><u>1,000</u></u>
Owners of the parent	1,000		
Non-controlling interests	<u>300</u>		
	<u><u>1,300</u></u>		

<連結包括利益計算書>

<u>国際財務報告基準</u>		<u>米国会計基準</u>	
PROFIT FOR THE YEAR	1,300	NET INCOME	1,300
Other comprehensive income for the year, net of tax	<u>700</u>	Other comprehensive income, net of tax	<u>700</u>
TOTAL COMPREHENSIVE INCOME FOR THE YEAR	<u><u>2,000</u></u>	COMPREHENSIVE INCOME	2,000
Total comprehensive income attributable to:		Comprehensive income attributable to the non-controlling interests	<u>(400)</u>
Owners of the parent	1,600	Comprehensive income attributable to the parent	<u><u>1,600</u></u>
Non-controlling interests	<u>400</u>		
	<u><u>2,000</u></u>		

(資本)

<u>国際財務報告基準</u>	<u>米国会計基準</u>
Share Capital	Common Stock
Retained Earnings	Paid-in Capital
Accumulated OCI	Retained Earnings
Non-controlling Interests	Accumulated OCI
Total Equity	Non-controlling Interests
	Total

4. 全部のれんの取扱い（【論点 3-5】少数株主持分の測定）

- 前述の通り、非支配持分も資本に含める場合、全部のれん方式の採用に関する結論に影響を与えるかどうか追加的な論点となる。

＜公開草案に向けての考え方＞

全部のれん方式は実務負荷が高いという論点整理に対するコメント＜参考資料 2＞を踏まえ、国際財務報告基準と同様に、企業結合ごとに、購入のれん方式と全部のれん方式を選択適用できるとすることでどうか。

専門委員より、利用者の観点から、会計方針としてはどうかという意見があったが、時価の算定が困難な案件が生じた場合の扱いを懸念し、案件ごとに選択できることを支持する意見もあった。

[案 1] 全部のれん方式のみとする。

(理由)

- ① 非支配持分も株主資本の一部であるため、親会社と同様に、企業結合時にのれんを計上することが整合的である。
- ② 全部のれん方式のみとしたほうが案 2 より比較可能性が高まる。
- ③ 米国会計基準で採用されている方法である。

[案 2] 購入のれん方式と全部のれん方式を選択適用できるとする。

(理由)

- ① 非支配持分も資本に含まれるからといって、非支配持分を時価により直接的に測定しなけれならぬ必然性はない（被取得企業の識別可能純資産の時価のうち非支配持分に帰属する金額により測定する方法を採れば、「非支配持分に係るのれん」は計上されない。）。
- ② 全部のれん方式の場合でも、「親会社株主持分に係るのれん」についても開示する必要があり、これは、「親会社株主に係る当期純利益」及び「親会社株主持分」は有用であることによる。この点を踏まえれば、むしろ購入のれん方式における「親会社株主持分に係るのれん」の開示でも十分である
- ③ 国際財務報告基準では、企業結合ごとに全部のれん方式と購入のれん方式の選択適用が認められている（IFRS 第 3 号 19 項）。
- ④ 全部のれん方式では、非支配持分の時価を測定することが困難であることがあり、そのような場合は購入のれん方式を選択することで対応できる。

[案 3] 購入のれん方式のみとする。

(理由)

- ① 上記[案 2]の①。
- ② 購入のれん方式のみであり、比較可能性が高まる。

（追加検討項目）**（１）非支配持分の当初測定における取扱い<参考資料 3>（参考例 1 参照）**

- 全部のれん方式が適用される企業結合については、非支配持分の当初測定について検討する必要がある。国際的な会計基準においては、詳細な定めはなく、活発な市場の価格に基づいて非支配持分を直接測定するか、そうした価格がない場合は評価技法を用いて測定することとしている。また、親会社株主持分と比べて支配プレミアム相当額の金額が異なるとしている（IFRS 第 3 号 B44 項及び B45 項）（旧 SFAS 第 141R 号 A60 項及び A61 項）。
- 他方、論点整理第 79 項では、購入のれん方式との比較可能性を図るため、親会社株主持分について計上した額から推定した額によって計上することが必要であるとしている。この場合、のれんの償却費及び減損損失を持分比率に応じて配分することにより、購入のれん方式と同じ「親会社株主に係る当期純利益」が計上され、のれんをすべて償却又は減損した後は、非支配持分の残高は購入のれん方式の場合と同じ金額となる。<参考資料 3>（参考例 1 参照）
- 上記を踏まえると、全部のれん方式の場合、非支配持分の当初測定については、①国際的な会計基準と同じ方法、あるいは②親会社株主持分について計上した額から推定する方法、いずれかを選択することとしてはどうか。また、注記において、時価の算定方法と非支配持分に係るのれんの金額（償却費及び減損損失を含む）を開示することでどうか。
 - ① 国際的な会計基準と同じ方法（市場価格又は合理的に算定された価額を用いる。）
 - ② 親会社株主持分について計上した額から推定する方法（子会社投資の支配獲得日の時価と持分比率により算定した金額を用いる。）

専門委員より、非支配持分の当初測定は時価と定め、具体的な算定は実務に委ねる案も示されたが、反対意見もあった。

（２）のれんの償却費及び減損損失の配分の取扱い

- 全部のれん方式の場合、非支配持分に係るのれんが計上されるため、のれんの償却費及び減損損失については、非支配持分に係る当期純利益へ配分する必要がある。
- のれんの償却費及び減損損失について、国際的な会計基準と同様に、非支配持分の持分比率に応じて配分⁴することでどうか。

⁴ IAS 第 36 号付録 C では、子会社が資金生成単位である場合、減損損失は他の損益と同じように持分比率に応じて配分するとされている。（資金生成単位でない場合、非支配持分を有する部分と有さない部分に分割し、非支配持分を有する部分については、他の損益と同じように配分する。）なお、負ののれんの場合については、国際的な会計基準（IFRS 第 3 号 34 項、SFAS 第 141R 号 36 項）では取得企業（親会社）に帰属するとされている。

追加検討項目(1)及び(2)の比較表は下記のとおり。

非支配持分を時価で計上する方法	親会社株主持分から推定した額で計上する方法	国際的な会計基準の方法
(1) 非支配持分の当初測定における取扱い		
国際的な会計基準と同様の方法	親会社株主持分について計上した額から推定して算定する方法	非支配持分の支配獲得日の時価を市場価格又は合理的に算定された価額による方法
(2) のれんの償却費及び減損損失の配分の取扱い		
国際的な会計基準と同様の方法		他の損益と同じように持分比率に応じて配分する。

(3) 複数の取引を一体として扱う場合

- 寄せられたコメントにおいて、購入のれん方式では、子会社株式を 60%と 40%に分けて取得した場合は 100%一括して取得した場合と比べて、40%分が追加取得として資本剰余金となり、のれんの計上を免れることができるため、このような恣意的な操作を除くために実務指針等で要件等を示すことが必要であるとの指摘があった。<

参考資料 2> (3) 参照

- この点については、企業結合会計基準における段階取得の会計処理でも類似の議論があり、企業結合会計基準第 5 項なお書きにおいて、「複数の取引が 1 つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱う」と定められていることにより対応されているとしていた。
- また、国際的な会計基準においては、IAS 第 27 号 33 項において、複数の取引により子会社に対する支配を喪失する場合、それらを一体として取り扱うかどうかについて、次の項目を確認することが定められている。

専門委員より、ガイダンスは必要であるという意見があった。ただし、契約等がない場合の判断は難しいという意見があった。

- (a) 同時に取引を行ったか、又は互いの取引を考慮して取引を行った。
- (b) ある全体的な取引効果を達成するために設計された単一の取引を構成している。
- (c) 1 つの取決めの発生が少なくとも 1 つの他の取決めの発生に左右される。
- (d) 1 つの取決めをそれだけで考えると経済的に正当化されないが、他の取決めとともに考慮した場合は経済的に正当化される。例えば、ある株式の処分取引が市場価格より低く行われ、市場価格より高で行われたその後の処分で埋め合わせされる場合である。

- コメントを踏まえ、取得の場合についても、国際的な会計基準におけるガイダンスを用いて、適用指針で定めることでどうか。

5. 子会社が債務超過となった場合の取扱い（参考例２参照）

- 連結会計基準第 27 項では、子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させるとしている。
- また、連結財務諸表におけ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 7 号）第 50 項では、子会社の欠損（マイナスの利益剰余金）の負担について株主間の合意がある場合、欠損を持分比率に応じ少数株主に負担させるのではなく、その合意に基づく額を限度として少数株主に負担させることがあるとされている。
- 国際的な会計基準では、非支配持分が負の残高となる場合であっても、親会社株主持分と非支配持分に割り当てることとされている（IAS第 27 号 28 項）。⁵
- したがって、国際的な会計基準とのコンバージェンスにより、現行の連結会計基準第 27 項の定めを、次のように見直すことでどうか。

「非支配持分が負の残高となる場合であっても、支配獲得日後に生じた子会社の損益のうち非支配持分に帰属する部分は、非支配持分とし、子会社のその他の包括利益のうち非支配持分に帰属する部分は、非支配持分に係るその他の包括利益とする。」

また、子会社の欠損（マイナスの利益剰余金）の負担について株主間の合意等がある場合については、そのような合意等に基づいて非支配持分に帰属する部分を算定することとしてはどうか。

- なお、契約等による株主間の合意によって、子会社の欠損を親会社が負担することとされた場合、親会社株主持分の変動については資本取引となると考えられる。（国際的な会計基準では明示されていない。）
- また、清算によって支配を喪失した後については、損失負担額について適切に引当金が計上されていなかった場合、追加損失が計上されることになると考えられる。（国際的な会計基準では明示されていない。）

債務超過子会社について、海外では親会社の保証が明示されることが多いが、日本では非明示的であり、取引慣行が異なるという意見があった。

⁵ なお、IAS 第 27 号 BC39 項と BC40 項では、一部のコメント提出者から親会社と子会社（又は非支配持分）との間の保証契約及び保証類似契約の会計処理を定めることを指摘されたが、IASB は負の非支配持分よりも幅広い論点であり検討対象としていない。また、親会社と同じように非支配持分へ配分することについては、非支配持分は子会社に資産を拠出する追加的な義務はないものの、親会社もそうであること、非支配持分は子会社に対する投資のリスクと経済価値に比例的に参加していること、親会社は必ずしも子会社の負債について責任を負っていないこと、親会社が企業集団内で資産を移動させる能力を制限する要因が存在し、企業集団の資産を企業が必ずしも自由に利用できないことも多いことを挙げている。

6. その他

(1) 1株当たり当期純利益の算定方法

- 企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」第12項では、1株当たり当期純利益は、普通株式に係る当期純利益を普通株式の期中平均株式数で除して算定するとされている。
- 国際的な会計基準では、基本的1株当たり利益は、親会社の普通株主に帰属する損益（分子）を、当期中の発行済普通株式の加重平均株式数（分母）で除して計算しなければならないとされている（IAS33号第10項）。
- このため、1株当たり当期純利益の算定にあたっては、国際的な会計基準と同様に、親会社株主に係る当期純利益に基づいて算定することとしてはどうか。
- なお、親会社株主持分の変動による差額については、米国会計基準と同様に、計算へ含めないこととするかどうか（国際財務報告基準では明示されていない）。

専門委員より、親会社株主持分の変動による差額は、計算に含めることが整合するという意見あり。

(2) 子会社株式を一部売却した場合等に生じた法人税等の取扱い（参考例3参照）

- 企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第16項では、連結子会社における親会社株式の売却損益（及び持分法の適用対象となっている子会社における親会社株式等の売却損益）は、関連する法人税、住民税及び事業税を控除した後の金額で資本剰余金に計上することになる（例外的な扱いは特段定められていない）。このため、資本取引とされる非支配持分との取引のうち、子会社株式を一部売却した場合に生じる差額の取扱いも同様とすることが考えられる。
- また、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第38項では、親会社が投資売却の意思決定をした場合、子会社への投資に係る将来加算一時差異について繰延税金負債を計上するとされている。このため、子会社株式の一部売却等の意思決定をした時点で繰延税金負債を計上し、一部売却等を実施した時点で、当該繰延税金負債を取り崩すことになるが、当該一部売却等は資本取引であり、資本剰余金へ計上することが考えられる。
- 国際的な会計基準では、当期税金及び繰延税金について、資本に直接認識される項目に係るものは、資本に直接認識しなければならないとされている（IAS第12号61A項(b)）。子会社株式を一部売却した場合等の法人税等の取扱いについては明記されていないが、資本に直接認識される項目が生じることから、法人税等も資本に直接認識するものと考えられている。
- これらを踏まえ、連結上、子会社株式を連結外部へ一部売却したことにより生じた法人税等と、子会社への投資に係る税効果額の戻入額について、親会社株主持分の変動による差額とともに資本剰余金へ計上することでどうか。

(3) 資本剰余金がマイナスとなった場合の取扱い

- 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第12項では、自己株式の処分や消却により、その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額するとされている⁶。
- このため、非支配持分との取引によって、連結貸借対照表上、その他資本剰余金が負の値となった場合は、自己株式の処分や消却の会計処理と同様に、その他利益剰余金から減額することでどうか。

(4) 持分法の場合の取扱い

- 持分法では、追加取得した場合、追加取得持分と投資額との差額としてのれんを算定し、一部売却した場合、減少持分と減少投資との差額として売却損益を修正し、時価発行増資等の場合はそれらに準じた処理がなされる（「持分法会計に関する実務指針」第16項から第18項）⁷。
- 国際的な会計基準では、IAS第28号第19A項にて一部売却の場合は同様に損益処理とされているが、追加取得の場合などは明示されていない。
- よって、現行の扱いを見直さないことでどうか。この場合、共同支配投資企業も、共同支配企業に対する投資について持分法を適用するため、同様の取扱いとなる。

⁶ 第40項なお書きによると、「その他資本剰余金の残高を超えた自己株式処分差損が発生した場合は残高が負の値になるが、資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表すため、本来負の残高の資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金の残高が負の値になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられる。」とある。また、結論の背景第56項では、連結子会社における親会社株式の処分差額についても、連結財務諸表上では、その性格は親会社における自己株式処分差額と同様であるため、会計処理も親会社における自己株式処分差額と同様とすることが適切であると考えたとされている。

⁷ なお、持分法適用関連会社が債務超過となった場合については、一定の場合、「持分法適用に伴う負債」が計上される（「持分法会計に関する実務指針」第21項）。

＜参考資料１＞

＜「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」今後の方向性＞

78. 少数株主持分の測定については、次の理由から、平成 20 年 12 月に公表された連結会計基準と同様に、子会社の資本のうち少数株主に帰属する部分とする方法に限定することが考えられる。

- (1) 国際財務報告基準でも、少数株主持分を被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額によって測定する（したがって、購入のれんが計上される。）ことは認められていること
- (2) 代替的な会計処理を認めることは財務諸表の比較可能性を損なうこと
- (3) 子会社に対する支配を獲得したのは親会社株主であるにもかかわらず、少数株主に関するのれんも計上されることは、自己創設のれんを計上することに相当すること

79. 一方、国際的な会計基準の取扱いを踏まえ、少数株主持分を取得日の時価による（したがって、全部のれんが計上される。）ことも認めるべきという意見もあることから、選択適用できるようにするか⁸、引き続き検討するものとする。

ただし、仮に全部のれん方式を採る場合であっても、購入のれん方式との比較可能性を図るためには、親会社株主に帰属する分と少数株主に帰属する分とを区別して把握することに加え、少数株主持分及びこれに相当するのれんを親会社の持分について計上した額から推定した額によって計上し、その後ののれんの償却費や減損損失を少数株主損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）によって配分すること⁹が必要となる。[設例 4]

⁸ なお、仮に全部のれん方式を採ることも選択適用できるようになる場合でも、親会社株主に帰属する分と少数株主に帰属する分とを区別して開示することに加え、のれんの償却費や減損損失が計上されても購入のれん方式と同じ金額が示されている場合には、親会社株主に帰属するのれんに加えて少数株主に帰属する分が、別途、追加的に表示されているにすぎないため、現行の会計基準に基づく取扱いと矛盾するわけではないと考えられる。

⁹ 国際的な会計基準のように、少数株主持分の測定基礎として、取得日の時価による（したがって、全部のれんが計上される。）場合、取得時において、支配プレミアムが含まれる親会社の 1 株当たり時価と少数株主持分の 1 株当たり時価とが異なるときに、少数株主持分を当該時価により測定し全部のれんを計上すると、少数株主持分を被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額として測定し購入のれんのみを計上した場合と比べて、貸借対照表の計上額のみならず、のれんの償却費や減損損失を計上した場合の親会社株主に帰属する利益額も異なることとなる。

＜参考資料２＞

＜「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に対する主なコメント＞

（全部のれん方式を選択適用する考え方）

- (1) 取得時の少数株主持分の公正価値を測定する必要があり、購入のれんの場合に比べ実務負荷が高い。実務負荷及び国際会計基準へのコンバージェンスの観点から選択適用を認めるべきと考える。
- (2) 仮に全部のれん方式を採用する場合には、国際的な会計基準で認めている方法（論点整理の設例４の「１案」）についても、選択を認めることが適当と考える。
- (3) 購入のれん方式の場合、恣意的に子会社株式を 60%と 40%に分けて取得し、40%分は資本取引となり、のれんの計上を免れることになるため、実質的に一連の取引とみなされる場合にのれんが全額認識されるように、実務指針等で要件等を示すことが必要（全部のれん方式の場合は、60%取得した時点で、少数株主 40%分ののれんも計上される。）。

（購入のれん方式のみとする考え方）

- (4) 全部のれんを認めることは、少数株主持分に関して自己創設のれんを認めることになりかねない上、少数株主持分の公正価値、のれんの算定等、過大な実務負担や費用の発生が想定される。したがって、従来通りの購入のれんが適切であると考ええる。

<参考資料 3>

(参考例 1) 購入のれん方式と全部のれん方式（論点整理[設例 4]一部修正）（連結 F/S）

前提条件

X1 年 4 月 1 日に、P 社は T 社の株式(80%)を 148 百万円で取得した（決算日は、いずれも 3 月 31 日）。当該取得時点の T 社の識別可能純資産の時価は 135 百万円、T 社の株式の時価(20%)は 32 百万円であったものとする。

X2 年 3 月 31 日、のれんの減損損失を認識した（T 社の回収可能価額は 135 百万円であったものとし、簡便化のためにのれんの償却は無視する。）。

考え方

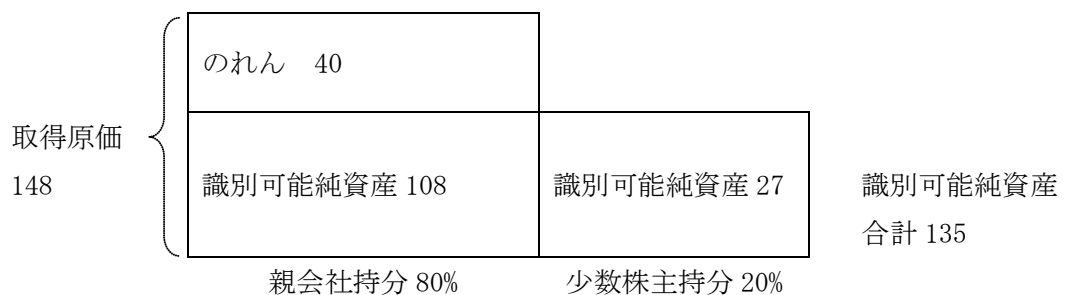
① 購入のれん方式による場合

(単位：百万円)

X1 年 4 月 1 日	資本 のれん	135 40	子会社株式 少数株主持分 (*1)	148 27
X2 年 3 月 31 日	減損損失 (*2)	40	のれん	40

(*1) 少数株主持分は、識別可能純資産の時価 $135 \times 20\% = 27$

(*2) のれんの減損損失は、T 社に対する親会社の持分 148 が T 社の回収可能価額 135 の 80%分 (=108) を上回る 40



② 全部のれん方式による場合

(単位：百万円)

	少数株主持分及びこれに相当するのれんを支配プレミアムが含まれない取得日の時価で計上する方法 (A)				少数株主持分及びこれに相当するのれんを親会社の持分から推定した額によって計上する方法 (B)			
X1年 4月1日	資本 のれん	135 45	子会社株式 少数株主持分	148 32	資本 のれん	135 50	子会社株式 少数株主持分 (*3)	148 37
X2年 3月 31日	減損損失 (*4)	45	のれん	45	減損損失 (*5)	50	のれん	50
	少数株主持分	9	少数株主損益 (*6)	9	少数株主持分	10	少数株主損益 (*7)	10

(*3) 少数株主持分は、親会社の持分から推定した額 $(148 \div 80\% \times 20\% = 37)$ で計上

(*4) のれんの減損損失は、T社に対する持分 180 (親会社 148 + 少数株主 32) が T社の回収可能価額 135 を上回る 45

(*5) のれんの減損損失は、T社に対する持分 185 (親会社 148 + 少数株主 37) が T社の回収可能価額 135 を上回る 50

(*6) のれんの減損損失 45 を損益の配分と同様に少数株主 (20%) へ配分

(*7) のれんの減損損失 50 を損益の配分と同様に少数株主 (20%) へ配分

親会社の 取得原価 148	のれん 40	(5)	[2案] のれん 10
		のれん 5 [1案]	
識別可能純資産 108	識別可能純資産 108	識別可能純資産 27	識別可能純資産 合計 135
	親会社持分 80%	少数株主持分 20%	

上記の結果、X2年3月31日までの損益合計は、現行の購入のれん方式による場合と(B)の場合は、40百万円で一致している。また、これらは、少数株主持分の残高も27百万円となり一致する。しかし、(A)の場合では、X2年3月31日までの損益合計は36百万円、少数株主持分の残高23百万円となる。

（参考例２）子会社が債務超過となった場合（連結F/S）

P社は、S社株式80%をX1年3月期に取得。その後、S社が損失3,000を計上しX2年3月期に債務超過となった。なお、P社個別上、S社株式の減損等の処理はしていない。税効果は考慮しない。

X2年3月末 P社個別B/S		X2年3月末 S社個別B/S	
諸資産	900	諸資産	0
S社株式	1,600	諸負債	1,000
		資本金	1,000
		利益剰余金	△2,000
資本金	1,000		
利益剰余金	1,500		

連結上、子会社の債務超過分を親会社株主と少数株主へ持分に応じて比例配分したと想定する。

X2年3月末 P社連結B/S	
諸資産	900
諸負債	1,000
資本金	1,000
利益剰余金	△900 (=1,500+取得後増加△2,400(=△3,000×80%))
非支配持分	△200 (=△1,000×20%(S社に対する持分))

X3年3月期、P社はS社を清算した。なお、P社個別上、P社は子会社清算損を除き利益100を計上。

①契約等により債務超過分のうちP社は持分比率(80%)のみ負担した場合

個別上、子会社株式を全額減損処理し、S社の諸負債のうち800を引き受け、子会社清算損2,400計上

X3年3月末 P社個別B/S	
諸資産	1,000
諸負債	800
資本金	1,000
利益剰余金	△800 (=前期末1,500+P社利益100+子会社清算損△2,400)

連結上、子会社累積損失△3,000のうち80%分(△2,400)はX2年3月期に取り込まれたため、X3年3月期の子会社清算損益はゼロとなる。(X2年3月末連結諸負債1,000のうち、非支配持分負担分200が清算益となり、非支配持分△200は支配喪失により清算損へ振り替わり、損益ゼロとなる。)

X3年3月末 P社連結B/S	
諸資産	1,000
諸負債	800 (=前期末1,000-少数株主負担分200)
資本金	1,000
利益剰余金	△800 (=前期末△900+P社利益100)

②契約等により債務超過分をP社が全額負担した場合

連結上、子会社累積損失△3,000のうち80%分(△2,400)はX2年3月期に取り込まれたが、諸負債1,000のうち20%分(200)について、P社が全額負担することとされた場合、持分の変動による差額として資本剰余金△200が計上される。

X3年3月末 P社連結B/S	
諸資産	1,000
諸負債	1,000
資本金	1,000
資本剰余金	△200
利益剰余金	△800 (=前期末△900+P社利益100)

（参考例 3）子会社株式を一部売却した場合における税金の取扱い（連結 F/S）

P 社は S 社株式 80% を X1 年 3 月に取得。その後、S 社が利益 250 を計上した後、P 社は S 社株式を 20% 売却したとする。なお、税率 40% とする。

80%取得時 P 社個別 B/S		S 社個別 B/S	
諸資産	400	諸資産	2,000
S 社株式	1,600	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000
子会社株式売却直前 P 社個別 B/S		子会社株式売却直前 S 社個別 B/S	
諸資産	900	諸資産	2,250
S 社株式	1,600	資本金	1,000
		利益剰余金	1,250

① P 社は子会社株式を 20% 売却することを X1 年 3 月期に決定した。子会社株式の連結上の簿価は 1,800 のため、個別と連結の簿価の差額のうち、売却予定分に係る税効果 20 $(= (1,800 - 1,600) \times 20\% / 80\% \times 40\%)$ について、連結上、繰延税金負債を計上する。¹⁰

法人税等調整額 20 / 繰延税金負債 20

子会社株式売却直前 P 社連結 B/S	
諸資産	3,150
	繰延税金負債 20
	資本金 1,000
	利益剰余金 1,680 $(= 1,500 + \text{取得後増加 } 200 (= 250 \times 80\%) - \text{税効果 } 20)$
	非支配持分 450 $(= 2,250 \times 20\% \text{ (S 社 に対する持分)})$

② 翌期、P 社は子会社株式を 20% 売却し S 社の非支配持分から現金 600 を受け取り、個別上、子会社株式売却益 200、関連する法人税等 80 を計上した。

連結上、子会社株式の連結上の売却簿価は 450 $(= 1,800 \times 20\% / 80\%)$ であるため、売却差額は 150 $(= 600 - 450)$ となる。S 社の非支配持分との取引による差額は、資本剰余金へ計上されるため、関連する法人税等 80 と、繰延税金負債の取崩額 20 についても、資本剰余金へ計上する。これにより、売却差額 150 から 60 $(= 80 - 20)$ (税率 40% を 150 へ乗じた額と一致) を控除した金額 90 となる。

子会社株式売却後 P 社連結 B/S	
諸資産	3,750
	未払法人税等 80
	資本金 1,000
	資本剰余金 90 $(= \text{売却差額 } 150 - 60 (= \text{法人税等 } 80 - \text{税効果 } 20))$
	利益剰余金 1,680
	非支配持分 900 $(= 2,250 \times 40\% \text{ (S 社 に対する持分)})$

以上

¹⁰ 連結税効果実務指針第 38 項では、親会社が投資売却の意思決定をした場合、子会社への投資に係る将来加算一時差異について繰延税金負債を計上するとされている。