

議題 テーマ提言について

項目 今回の基準諮問会議における新規テーマの提案<実務対応レベル>

提案者：内閣府

(テーマ)

公共施設等運営権に係る会計上の取扱いについて

(提案理由)

平成 23 年の PFI 法改正により創設された公共施設等運営権制度は、空港、水道等の分野で取組が進んでおり、現在のスケジュールを前提とすると、先行する事業では、平成 28 年 3 月末に事業移管がなされ、運営権者による事業運営が開始される見込みである。

そのような中、政府の成長戦略(『「日本再興戦略」改訂 2014-未来への挑戦-』平成 26 年 6 月 24 日閣議決定)において、運営権方式を活用する場合における事業環境を整備するために「会計上の処理方法において、更新投資の償却や税金などの費用処理について実務的な観点から整理を行う」こととされており、企業の参画を促すためにも、運営権者による公共施設等運営権の会計上の取扱いについて、予見可能性を高める措置を講じることが必要不可欠と認識している。

そこで、公共施設等運営権の会計上の取扱い、及び、その考え方について広く一般に示して頂きたく、本テーマを提案させていただきたい。

(具体的内容)

1. 権利の設定主体である公共施設等の管理者及び公共施設等運営権を取得する運営権者が想定されるが、本テーマでは、運営権者の会計処理を検討していただきたい。
2. また現時点において、論点として考えられる項目は以下のとおりである。
 - ① 公共施設等運営権の取得及び運営期間中の費用認識について(減損会計の適用可能性を含む)
 - 運営権取得時の会計処理について
 - 取得した運営権の費用化方法について
 - 減損会計の適用可能性について
 - ② 公共施設等運営権対価の算定
 - 運営権対価の考え方について
 - 運営権の取得に要した付随費用の取扱いについて
 - ③ プロフィットシェアリング条項等が付された場合の取扱い
 - ④ 更新投資の取扱い

(事務局対応案)

PFI 法に基づく公共施設等運営権制度において、運営権者における公共施設等運営権等の会計処理の検討を要望するものである。

関連する会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

提案者：監査人

(テーマ)

無対価株式交換の会計処理

(提案理由)

平成 22 年度税制改正により無対価株式交換の取扱いが整備されているが、会計上、無対価の組織再編の取扱いは、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 203-2 項において合併と会社分割の場合しか規定されておらず、株式交換の場合の処理が規定されていない。したがって、無対価の株式交換の会計処理を明確にする必要がある。

(具体的内容)

平成 22 年度税制改正により、無対価株式交換の取扱いが整備され、無対価であっても、完全親法人となる会社の株式を交付した場合と資本関係が変わらず、株式の交付を省略したといえるものに限って、適格株式交換に該当するものとされた。これにより、税務上の処理は明確化され、取引が増加しているものと考えられる。しかし、会計上、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針において、無対価の場合の取扱いは、第 203-2 項において合併と会社分割の場合しか規定されておらず、株式交換の場合の処理が規定されていない。また、会社計算規則では、株式交換の規定である第 39 条において、無対価の場合の取扱いは明記されていないものと考えられる。したがって、無対価の株式交換の処理についての取扱いを示す必要がある。税務上は、処理が明確化されているが、会計書籍では、税務とは異なる処理を示しているものもあり、現行実務では、いくつかの処理が行われているものと思われる。その中で、取引の実態を表す処理として、想定される処理は以下の二つが考えられる。

<例>

A 社と B 社は P 社の 100% 子会社で兄弟会社であったが、A 社を株式交換完全親会社、B 社を株式交換完全子会社とした株式交換を行う。

<会計処理>

P 社：A 社株式／B 社株式・・・B 社株式の帳簿価額を A 社株式へ振替

① 株式を対価とする株式交換と同様の処理

A 社：B 社株式／払込資本・・・株式交換完全子会社となる会社 B 社の株主資本の額

② 親会社から子会社への現物出資と同様の処理（税務と同様の処理）

A 社：B 社株式／払込資本・・・P 社における B 社株式の帳簿価額

P 社の処理は、投資の継続として、保有する子会社株式の振替を行うことになるものと考えられるが、株式交換完全親会社となる子会社の会計処理は、①又は②のいずれによるべきか、若しくは、他の適切な処理があるのか検討し、明確にする必要がある。

(事務局対応案)

企業結合関連の会計処理について、明確化を要望するものである。

関連する制度及び会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

提案者：監査人

(テーマ)

親会社による子会社の吸収合併

(提案理由)

- ・ 共通支配下の取引のうち、親会社の子会社を吸収合併する場合、親会社は連結財務諸表上の帳簿価額により子会社の資産及び負債を受け入れることになる（結合分離適用指針第 207 項）。
- ・ 平成 25 年改正の企業結合会計基準及び連結会計基準では、親会社と非支配株主との取引により生じた差額は、のれん（資産）ではなく、資本剰余金（その他資本剰余金）として処理することとされた（連結会計基準第 28 項から第 30 項、事業分離会計基準第 17 項から第 19 項）。ここで、当該資本剰余金（その他資本剰余金）は子会社の資産及び負債ではないことから、結合分離適用指針第 207 項（親会社の子会社から受入れる資産及び負債の修正処理）に定める連結財務諸表上の帳簿価額に含まれないと解されるものと考えられる。
- ・ 上記を前提とすると、親会社が非支配株主が存在する子会社を完全支配関係を成立させた後に吸収合併を行う場合、合併後の親会社の個別財務諸表上、非支配株主持分相当額から生じる差額について、連結財務諸表上の帳簿価額としての資本剰余金（その他資本剰余金）の受入れはできなくなり、損益（抱合せ株式消滅差損益）として処理されることとなると考えられる。
- ・ このため、非支配株主から株式を取得し完全子会社とした後に吸収合併する場合、連結財務諸表上、追加取得時に生じる差額として資本剰余金として処理されている額が、合併後の親会社の個別財務諸表では、損益（抱合せ株式消滅差損益）となり、連結財務諸表と一致しないことになる。
- ・ また、非支配株主が存在する状況で子会社を現金を対価として吸収合併する場合、「現金を対価とする共通支配下の取引」と捉え、非支配株主持分相当額から生じる差額について「のれん」とするか、株式が対価の場合と同様に、「資本剰余金」とするか明らかではないため、取扱いの明確化が望まれる。
- ・ 親会社が「非支配株主が存在する状況で子会社を対価現金で吸収合併する場合」と、「非支配株主から株式を取得し完全子会社とした後に吸収合併する場合」とで、経済的効果は同じであると考えられるものの、非支配株主相当額から生じる差額について、前者は「のれん」又は「資本剰余金（その他資本剰余金）」、後者は「損益（抱合せ株式消滅差損益）」となり、両者の会計処理に著しい相違が生じる可能性がある。
- ・ 上記の組織再編は、実務上、一般的に行われる取引であり、親会社の個別財務諸表に重要な影響を与える可能性があるため、具体的な会計処理を速やかに検討して頂くことを要望する。

(具体的内容)

(例)

P 社は S 社株式の 60% を 100 で取得した。S 社の資産は 100、負債は 0 であり（時価と簿価は同じ）、のれんが 40 発生した。

(ケース 1) 60%子会社を現金対価で吸収合併

(ケース 2) 60%子会社を 100%子会社とした直後に合併

P 社は 60%子会社とした直後、S 社の非支配株主から株式を 70（対価：現金）で取得し、さらにその直後、100%子会社となった S 社を吸収合併した。

(注) P 社による S 社株式の 60%取得、40%株式の追加取得（ケース 2 の場合）、P 社と S 社との吸収合併の各取引は別個の取引とする（一体取引として処理すべきものではない）ことを前提とする。

ケース 1				ケース 2			
60%子会社を吸収合併				60%子会社を 100%子会社とした直後に合併			
資産(60%相当)	60	負債(60%相当)	0	資産(100%相当)	100	負債(100%相当)	0
のれん(60%相当)	40	S 株式(60%相当)	100	のれん(60%相当)	40	S 株式(100%相当)	170
資産(40%相当)	40	負債(40%相当)	0	抱合せ株式消滅損	30		
				(40%相当)			

のれん又はその他資本剰余金(40%相当)	30	現金(40%相当)	70
----------------------	----	-----------	----

- ・親会社が60%子会社（支配獲得済）を合併する取引（非支配株主から40%株式の買取）と、親会社が60%子会社（支配獲得済）の残余持分を非支配株主から買取り100%子会社とした後に吸収合併する取引は、経済的効果が同じであると考えられる。
- ・他方、連結財務諸表上の帳簿価額に資本剰余金が含まれないとすると、両者の会計処理が著しい差異があり、特に、ケース2の場合、これまで連結財務諸表上の親会社の取得後利益剰余金相当額（のれん償却額を含む）と解されていた抱合せ株式消滅差損益の内容を合理的に説明することが困難と考えられる。
- ・ケース1のような「非支配株主への支払対価を現金とする吸収合併」の場合、この取引を「現金を対価とする共通支配下の取引」と捉え、非支配株主持分相当額から生じる差額について「のれん」とするか、「その他資本剰余金」とするか取扱いの明確化が望まれる。

（事務局対応案）

企業結合関連の会計処理について、明確化を要望するものである。

関連する制度及び会計基準等との関係を整理し、技術的な評価を行うために、実務対応専門委員会に新規テーマの評価を依頼してはどうか。

以 上