

「連結財務諸表に関する会計基準」の解説

公認会計士 安原明弘

I はじめに

企業会計基準委員会から平成20年12月26日に、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下、連結会計基準）が公表されています。連結会計基準は、同時に公表された企業結合会計基準等の改正に合わせ、連結財務諸表原則を改正するとともに、持分法については持分法会計基準で定めるように整理されています。

なお、今回の改正では、部分時価評価法の廃止、少数株主損益調整前当期純利益の表示などが定められています。これらは、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点および国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にするためのものであり、わが国で従来、採用されている親会社説の考え方を否定するものではないとされています。

本稿では、主な改正点について解説します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

II 主な改正内容

1. 連結会計基準と企業結合会計基準および事業分離等会計基準との適用関係の整理
従来、企業結合会計基準および事業分離等会

計基準は合併、株式交換、株式移転、会社分割、事業譲渡、現物出資などに適用され、現金を対価として子会社株式を取得した場合には連結財務諸表原則を適用することとされていました。しかし、企業結合および事業分離等に関する事項のうち、連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準および事業分離等会計基準の定めに従って会計処理し、注記事項についても、これらの会計基準で定められたものを開示することが明確になりました（連結会計基準第19項、注15）。例えば、条件付取得対価の会計処理、取得原価の配分（資本連結手続上の子会社の資産および負債の評価）における暫定的な会計処理、取得とされた企業結合の注記などに関して、該当する場合には連結処理や開示に当たって、企業結合会計基準のこれらの定めが適用されることとなります。

2. 負ののれんの会計処理の改正

負ののれんについては従来、20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で定期的に償却するとされてきましたが、負ののれんが発生すると見込まれる場合には、まず取得した子会社の識別可能資産および負債の把握、取得原価の配分が適切であるかどうかを見直し、なお負ののれんが生じるときには、発生した連結会計年度の利益（原則として特別利益）として処理す

ることとされました。また、持分法の適用において生じる負ののれんも、同様に発生年度の利益（持分法による投資利益）として処理されます。なお、子会社株式の追加取得の結果、負ののれんが発生する場合には、時価評価の見直しは行わないため、前記の資産および負債の把握などをせず、発生した連結会計年度の利益として処理されます。

3. 部分時価評価法の廃止

連結子会社の資産および負債の評価に関する方法のうち、部分時価評価法が廃止されました。当該方法を採用していた会社は、連結会計基準適用初年度の期首に、当該方法により計上されてきた評価差額を全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、当該親会社持分評価差額を基に、少数株主に係る評価差額を算定することとなります。

4. 段階取得における会計処理

子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）の取得原価について、連結財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引すべてについて、企業結合日の時価を

もって算定し、その算定額と、個々の取引ごとの原価の合計額（被取得企業が持分法適用関連会社であった場合には持分法評価額）との差額は、当連結会計年度の「段階取得に係る損益」（原則として特別損益）として処理することとなりました。また、子会社株式取得に直接要した取得の対価性が認められる支出額は取得原価に含まれますが、子会社株式の取得原価のうち先行取得分に係るこれらの支出額は、支配獲得時の時価で取得原価が評価替えされるので、結果として、当期の「段階取得に係る損益」に含まれることとなります。

なお、個別財務諸表については従来どおり、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって子会社株式の取得原価とされます。連結財務諸表を作成しない場合には、取得企業が取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額と、当該取得原価を企業結合日における時価で算定した被取得企業の取得原価との差額など、所定の注記を継続開示することが求められています（平成21年3月24日改正財規第8条の19、中間財規第5条の11第2項）。ただし、四半期財務諸表上は当該注記を求められていません。

<設例>

P社は、A社の発行済株式（100株）の5%をX01年3月期期首に10,000で取得し、購入手数料（購入額の1%）とともに現金で支払い、その他有価証券として計上した。X10年3月期期末にA社の発行済株式（100株）の55%を302,500（市場価格）で追加取得し、購入手数料（購入額の1%）とともに現金で支払い、子会社として連結した。法定実効税率は40%とする。なお、P社はA社株式を売却する予定はない。

	取得株数	購入価額	1株当たり 購入価格	購入手数料	取得原価	1株当たり 取得原価
X01年3月期期首取得A社株式	5	10,000	2,000	100	10,100	2,020
X10年3月期期末追加取得A社株式	55	302,500	5,500	3,025	305,525	5,555
計	60	312,500	5,208	3,125	315,625	5,260

X10年3月期期末のA社の識別可能資産および負債の帳簿価額と時価は以下のとおりである。

	帳簿価額(a)	時価(b)	b-a	税効果(40%)	評価差額
① 資産	1,000,000	1,200,000	200,000	80,000	120,000
② 負債	500,000	500,000	0	0	0
資本金	200,000				
利益剰余金	300,000				
③ ①-②	500,000	700,000	200,000	80,000	120,000
④ 評価差額に係る繰延税金負債		80,000			
⑤ ③-④		620,000			
少数株主持分 (⑤×40%)		248,000			
P社持分 (⑤×60%)		372,000			

▶ X01年3月期の個別財務諸表の仕訳

購入価額10,000に購入手数料100を加算した10,100が個別上の取得原価として算定されます。

投資有価証券	10,100	現金	10,100
--------	--------	----	--------

※設例の簡素化のため、その他有価証券であるA社株式の時価評価の処理を省略しています。

▶ X10年3月期の個別財務諸表の仕訳

追加購入価額302,500に購入手数料3,025を加算して追加取得分の取得原価305,525が算定され、先行取得分の取得原価10,100と合わせて子会社株式に計上します。

子会社株式	315,625	現金	305,525
		投資有価証券	10,100

▶ X10年3月期の連結財務諸表の仕訳

段階取得に係る損益の計上

連結財務諸表上、子会社に対する投資額は、支配獲得日の時価で算定されます（連結会計基準第23項(1)）。追加取得したA社株式は市場価格で購入しており、当該購入価格5,500が支配獲得日の時価と考えられ、A社に対する投資額の支配獲得日の時価は、60株×5,500=330,000となります。先行取得分の1株当たり取得原価2,020と、支配獲得日の時価5,500の差額に、先行取得株式数（5株）を乗じた金額17,400が、段階取得に係る差益として計上されます。先行取得分の購入手数料100については、連結財務諸表上、時価で算定される取得原価には含まれず、結果として段階取得に係る差益に影響を与えることとなります。

子会社株式	17,400	段階取得に係る差益	17,400
-------	--------	-----------	--------

段階取得に係る差益は連結財務諸表上の一時差異となり、投資を売却した場合に解消されますが、本設例ではA社株式を売却する予定がないため、税効果を認識しません。

支配獲得に当たって生じた購入手数料3,025は子会社に対する投資額に加算され、連結財務諸表上のA社株式の取得原価は333,025（330,000+3,025）と算定されます。あるいは、個別財務諸表上のA社株式の取得原価315,625に段階取得に係る差益17,400を加算しても、同額が算定できます。

		A社株式の連結上の取得原価			
A社株式の時価 5,500×60株 =330,000	個別上の取得原価(追加分) 305,525	追加取得分	購入手数料	3,025	個別上の取得原価 315,625
			購入価額	302,500	
	先行取得分の取得原価(先行分) 10,100	先行取得分	購入手数料	100	A社株式の支配獲得日の時価 330,000
		購入価額	10,000		
		段階取得に係る差益	17,400	段階取得に係る差益	17,400
合計(連結上の取得原価)		計		333,025	計
		計		333,025	計
		計		333,025	計

資本連結

資産	200,000	繰延税金負債	80,000
		評価差額	120,000

全面時価評価法により、子会社の識別可能な資産および負債の時価評価します。評価差額は連結財務諸表上の一時差異となり、本設例では、その対象となる資産が売却などされた場合に解消されるため、税効果を認識します。

評価差額	120,000	少数株主持分	248,000
資本金	200,000	子会社株式	333,025
利益剰余金	300,000	負ののれん	38,975

子会社株式の連結財務諸表上の取得原価333,025と、子会社の時価純資産に対する親会社の所有持分額372,000との差額38,975が、負ののれんとして計上されます。負ののれんについては差額として算定され、循環計算を避けるため、税効果を認識しません。

負ののれん	38,975	負ののれん発生益	38,975
-------	--------	----------	--------

本設例のように負ののれんが生じると見込まれる場合には、識別可能資産および負債の把握、取得原価の配分が適切であるかどうかを見直し、なお負ののれんが生じるときには、発生した連結会計年度の利益として処理されます。

子会社の支配獲得後における個別財務諸表上の子会社株式の取得原価315,625と、連結財務諸表上の投資額372,000との間には56,375の差異が存在し、税効果会計上の一時差異が発生しています。この差異は、段階取得に係る差益17,400と負ののれん発生益38,975から構成されています。これらはA社株式を売却したときに解消されますが、前述のとおり、その予定がないため、本設例では税効果を認識しません。

		A社株式の連結上の取得原価 333,025		親会社持分(60%) 372,000		少数株主持分 248,000				
		先行取得 27,500	追加取得 305,525	先行取得 5%	追加取得 55%	40%				
A社株式の個別上の取得原価 315,625	10,100	10,000	110,000	80,000	資本金	200,000		} 620,000		
	305,525	15,000	165,000	120,000	利益剰余金	300,000				
	17,400	6,000	66,000	48,000	評価差額	120,000				
段階取得に係る差益	17,400									
負ののれん	38,975									
		A社への投資		A社純資産動定						

Ⅲ 適用時期等

1. 適用時期

連結会計基準は、平成22年4月1日以後実施される企業結合および事業分離等に関する会計処理および注記事項（その他連結財務諸表に係る事項については、平成22年4月1日以後開始する連結会計年度の期首）から適用されますが、平成21年4月1日以後開始する連結会計年度で最初に実施される、これらの処理（その他連結財務諸表に係る事項については、平成21年4月1日以後開始する連結会計年度の期首）から適用することもできます。なお、早期適用する場合、平成20年12月26日公表の改正企業結合会計基準等のすべてについて早期適用が求められている点に注意が必要です。

2. 連結会計基準適用前に実施された企業結合および事業分離等の取扱い

連結会計基準適用前に実施された企業結合および事業分離等に関する会計処理および注記事項についての従来の取扱い（例えば従来、計上していた負ののれんの規則的償却）は、適用後においても継続し、遡及的な修正処理は行われません。ただし、部分時価評価法を採用してい

る会社は、適用初年度の期首において、全面時価評価法に修正する必要があります。