

## 企業結合会計基準等の改正に関する解説

会計監理部 公認会計士 山澤伸吾

### ▶ Shingo Yamazawa

2006年に当法人に入所以来、監査業務に従事。現在は監査業務の他、会計監理部で、監査部門からの会計処理に関する相談を受ける業務および会計に関する情報提供などの業務に従事。

### I はじめに

企業会計基準委員会は、平成25年9月13日に企業結合に関する会計基準及び関連する次の会計基準等の改正を公表しました。

- ▶ 連結財務諸表に関する会計基準
- ▶ 事業分離等に関する会計基準
- ▶ 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準
- ▶ 株主資本等変動計算書に関する会計基準
- ▶ 包括利益の表示に関する会計基準
- ▶ 1株当たり当期純利益に関する会計基準
- ▶ 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
- ▶ 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針
- ▶ 株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針
- ▶ 1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針

今回の改正は、国際会計基準とのコンバージェンスの取組みにおいて検討された企業結合に関する会計基準等の見直しのうち、平成20年改正（いわゆるステップ1）で対象とされなかった項目（いわゆるステップ2）の一部に関する改正です。なお、ステップ2の検討の中で取り上げた論点のうち、のれんの非償却、子会社に対する支配が喪失した場合の残存投資の評価替え、全部のれん方式、条件付取得対価の取扱い、企業結合に係る特定勘定の取扱い等については本改正の対象と

はされず、今後の継続検討課題とされています。

本稿では改正の主な項目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 改正概要

#### 1. 総論

平成20年改正において国際的な会計基準との差異の一部は解消されましたが、依然として差異が残っていることは指摘されており、その一つが少数株主持分の取扱いでした。

国際的な会計基準では少数株主持分は「非支配持分」と呼ばれ、親会社の株主持分と同様に連結財務諸表の資本を構成するものとして認識されています。そのため、親会社と非支配株主との取引は資本取引としての認識により会計処理することが求められ、また、連結損益計算書では、当期純利益には非支配株主に帰属する当期純利益も含めて表示することとされています。

一方、わが国の会計基準では、以前から連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置付ける、すなわち親会社説の考え方を取っており、平成20年改正において少数株主損益調整前当期純利益の表示が定められたものの、依然として親会社株主に帰属する損益のみを当期純利益としていました。

こうした、国際的な会計基準と異なる、わが国の取扱いについて見直しが議論された結果、国際的な比較可能性を高めるため、今回、次の改正がされました。

## 2. 非支配株主持分に関する改正

### (1) 表示に関する改正

連結貸借対照表において「少数株主持分」から「非支配株主持分」へ表示が変更されるほか、連結損益計算書において<図1>のように表示が変更されます。

これにより、非支配株主に帰属する損益を区分しない損益が当期純利益として表示されることになり、当期純利益の意味が変わることになるので業績比較では注意する必要があります。また、財務諸表利用者の投資判断において、親会社株主に帰属する当期純利益（従来の当期純利益）は引き続き有用な情報であると考えられ、開示する1株当たり当期純利益も従来通り、親会社株主に帰属する当期純利益から算定されることとなります。

なお、今回の表示の変更により適用初年度は過年度の表示を組み替えることとされています。

### (2) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動による差額

現行の会計基準では、支配が継続している場合における子会社に対する親会社の持分を変動させる取引を損益取引としていました。すなわち、追加取得した場合の持分増加額と追加投資額との差額は「のれん（又は負ののれん）」として処理し、持分を一部売却した場合の持分減少額と売却価額との差額は売却損益の修正として処理してきました。

これが今回の改正で、支配が継続している場合のいずれの取引においても損益取引ではなく、資本剰余金を増減させる取引として整理されました（<図2>参照）。

なお、株式売却により支配が喪失する場合には、改正前と同様に、その時点の売却持分相当の売却損益が計上されますが、それ以前に非支配株主との取引において生じた資本剰余金は支配が失われた後において

も、そのまま計上し続けるものと考えられます。

また、差額を資本剰余金として処理した結果、連結会計年度末又は四半期連結会計年度末（もしくは中間連結会計年度末）において資本剰余金が負の値の場合、資本剰余金を0とし、残額を利益剰余金から減額することになります。この場合、利益剰余金への振替は同一会計期間の四半期決算においては洗い替えを行います。翌会計期間では洗い替えは行われません。

### (3) 支配が継続している場合における子会社株式の一部売却時ののれんの未償却額の取扱い

前記の通り、支配が継続する子会社株式を一部売却した場合の差額は資本剰余金として処理することになりましたが、その際に売却持分相当ののれんの未償却額は減額しないこととなりました。これは、一部売却持分相当ののれん未償却額を減額して資本剰余金とする公開草案における提案からの変更であり、追加取得時にのれんを計上しない処理との平仄を合わせた改正となります。

なお、今回の改正によっても、支配を喪失する場合には、のれんは取り崩され売却損益を構成することになります。

## 3. 取得関連費用の取扱い

改正前は、子会社株式の取得関連費用の一部（取得の対価性が認められる費用）については取得原価に含めることとされていましたが、国際的な会計基準との整合性を図り、今回の改正により発生した事業年度で費用処理することとされました。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は金融商品会計に関する実務指針に従って算出する（すなわち取得原価に含まれる）こととされているため、連結と個別では子会社株式の取得原価が異なることにな

▶ 図1 連結損益計算書の表示

(改正前)

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等合計	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

(改正後)

税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等合計	900
当期純利益	1,300
非支配株主に帰属する当期純利益	300
親会社株主に帰属する当期純利益	1,000

※ 連結損益計算書と連結包括利益計算書を分けて表示する2計算書方式を前提としています。

▶ 図2 支配が継続している場合における子会社に対する親会社の持分を変動させる取引に係る会計処理  
(税金税効果を考慮しない)

(追加取得の場合)

追加取得：60%→80% 追加投資額：400 子会社持分増加額：300

	改正前				改正後			
	(資産の部)		(純資産の部)		(資産の部)		(純資産の部)	
連結BS (追加取得前)	のれん	200	資本剰余金	200	のれん	200	資本剰余金	200
			少数株主持分	600			非支配株主持分	600
資本連結仕訳	少数株主持分	300	子会社株式	400	非支配株主持分	300	子会社株式	400
	のれん	100			資本剰余金	100		
連結BS (追加取得後)	(資産の部)		(純資産の部)		(資産の部)		(純資産の部)	
	のれん	300	資本剰余金	200	のれん	200	資本剰余金	100
			少数株主持分	300			非支配株主持分	300

(一部売却の場合)

一部売却：80%→60% 売却価額：400 個別上の売却簿価200 子会社持分減少額：300

	改正前				改正後			
	(資産の部)		(純資産の部)		(資産の部)		(純資産の部)	
連結BS (一部売却前)			資本剰余金	100			資本剰余金	100
			少数株主持分	300			非支配株主持分	300
個別上の売却仕訳	現金預金	400	子会社株式	200	同左			
			売却益	200				
資本修正仕訳 (個別売却仕訳の修正)	子会社株式	200	少数株主持分	300	子会社株式	200	非支配株主持分	300
	売却益	100			売却益	200	資本剰余金	*100
					* 売却価額400と持分の減少額300との差額			
連結BS (一部売却後)	(資産の部)		(純資産の部)		(資産の部)		(純資産の部)	
			資本剰余金	100			資本剰余金	200
			利益剰余金	100			非支配株主持分	600
			少数株主持分	600				
PL	(個別)		(連結)		(個別)		(連結)	
	子会社株式売却益	200	子会社株式売却益	100	子会社株式売却益	200	子会社株式売却益	—

ります。

また、支配獲得した事業年度よりも前の年度において発生した取得関連費用は、個別財務諸表及び連結財務諸表において取得原価に算入されていますが、これに関して支配獲得に伴って遡及して費用処理するとの定めはないことから、従来の取扱いから変わらないものと考えられます。

また、支配獲得後の追加取得時においても取得関連費用に係る取引は非支配株主との取引ではないことから、発生時の費用に計上することとされました。

#### 4. その他の改正

##### (1) 暫定的な会計処理の取扱い

改正前は、取得原価の配分に関して暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、企業結合年度に当該確定が行われたとしたときの損益影響額を、確定した年度において特別損益に計上することとされていました。今回の改正により、確定した取得原価の配分額の見直しを、比較情報となる当該企業結合年度の財務諸表に反映させることになりました。なお、条件付取得対価について今回の改正の対象とは



されていないので、従来通り、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点の財務諸表にて追加認識することになります。

## (2) 注記について

前記改正に伴い、次の注記が追加で求められることになりました（①は連結財務諸表のみ）。

- ① 非支配株主との取引によって増加又は減少した資本剰余金の主な変動要因及び金額
- ② 主要な取得関連費用の内容及び金額
- ③ 企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定に伴い、取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合には、当該見直しがなされた事業年度において、その見直し内容及び金額

## 5. その他留意点

### (1) 自己の株式のみを対価として子会社株式を追加取得する場合の非支配株主との取引における個別財務諸表の取扱い

公開草案において、非支配株主から自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価について、個別財務諸表上、当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定することが提案されていました。

最終公表において、この取扱いは、公開草案に寄せられたコメントが吟味された結果、測定可能な時価で算定するという従来の取扱いのままとなっています。

### (2) キャッシュ・フロー計算書への影響

従来、キャッシュ・フロー計算書においては、非支配株主（従来の少数株主）との子会社株式追加取得・一部売却取引は投資活動によるキャッシュ・フローの区分に計上されていましたが、今回の改正により他の株主との取引として会計処理されることから、当該取引に係るキャッシュ・フローは、財務活動によるキャッシュ・フローの区分に計上されることになると考えられます（IAS7.42A参考）。また、適用初年度においては特段の定めがない限り、比較情報は改正後の区分に組み替えられるものと考えられます。

### (3) 持分法適用関連会社株式に関する取引

持分法適用関連会社に関しては、企業集団を構成しておらず、持分の変動は企業集団の所有者との直接的な取引ではないため、今回の改正に伴う会計処理の変更はありません。すなわち、従来と同様に、支配を伴わない関連会社株式の取得及び一部売却は損益取引として処理され、また、取得関連費用は関連会社株式の取得原価に含まれることとなります。

## 6. 適用時期等

### (1) 適用時期

当該改正は平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首（暫定的な会計処理の確定の取扱いは平成27年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後実施される企業結合）から適用されます。また、表示に関する改正を除いて、平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首（暫定的な会計処理の確定の取扱いは適用初年度の期首以後実施される企業結合）から早期適用することができます。

### (2) 適用初年度における取扱い

非支配株主との取引及び取得関連費用については、実務上の対応に係る負担を考慮して、過去に遡及適用した場合の累積的影響額を初年度期首資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することとされています。また、この定めによらず、適用初年度の期首から将来にわたって新たな会計方針の適用を行うことができるとされています。