

平成27年3月決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ながぬま ようすけ 長沼 洋佑
 公認会計士 さ せ たけし 佐瀬 剛

本稿では、平成27年3月期決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

(なお、「IV 税効果会計」は、「旬刊経理情報」2015年3月20日号(中央経済社)に掲載の記事(「平26・27年度税制改正に伴う税効果会計のポイント」)を一部改稿の上、転載している。)

また、次号の本誌(『会計情報』2015年5月号)において有価証券報告書の開示について解説を行う予定である。

I 退職給付

1 退職給付に関する会計基準

企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成24年5月17日に「退職給付に関する会計基準(企業会計基準第26号)」(以下「退職給付会計基準」という。)及び「退職給付に関する会計基準の適用指針(企業会計基準適用指針第25号)」(以下「退職給付適用指針」という。)を公表している。

退職給付会計基準及び退職給付適用指針(以下「退職給付会計基準等」という。)の主な変更点及び適用時期等は図表1のとおりである。

【図表1 主な変更点及び適用時期等】

| 主な変更点 | | 適用時期 | 適用方法 |
|-------|---|---|---|
| ① | <ul style="list-style-type: none"> ● 名称等の変更 ● 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法 ● 開示の拡充 など下記②を除く項目 | <ul style="list-style-type: none"> ● 平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用する。 ● 早期適用として、平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。(退職給付会計基準34項) | <ul style="list-style-type: none"> ● 過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。 ● 適用に伴って生じる会計方針の変更の影響額については、純資産の部における退職給付に係る調整累計額(その他の包括利益累計額)に加減する(退職給付会計基準37項)。 |
| ② | <ul style="list-style-type: none"> ● 退職給付債務及び勤務費用の計算方法 ● 複数事業主制度の取扱いの見直し | <ul style="list-style-type: none"> ● 平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。なお、当該期首からの適用が実務上困難な場合には、所定の注記を条件に、平成27年4月1日以後開始する事業年度から適用することができる。 ● 早期適用として、平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。(退職給付会計基準35項) | <ul style="list-style-type: none"> ● 過去の期間の財務諸表に対して遡及処理しない。 ● 適用に伴って生じる会計方針の変更の影響額については、期首の利益剰余金に加減する(退職給付会計基準37項)。 |

退職給付会計基準等では、図表1のとおりに変更点の適用時期を分けている。原則的な取扱い(早期適用を行わない)に従った場合の3月期決算会社では、主な変更点の①は平成26年3月期の期末からすでに適用されており、②が平成27年3月期の期

首から適用となっている。

本稿では、平成27年3月期決算会社の年度決算(平成26年4月1日から平成27年3月31日まで)を前提に、図表2のとおりに分けて解説を行う。

【図表2 主な変更点のポイント】

| 主な変更点 | ポイント |
|---|---|
| 平成27年3月期の期首から適用となる主な変更点②に係る適用初年度の対応 - 退職給付債務及び勤務費用の計算方法 | 退職給付見込額の期間帰属方法（後述2（1）参照）、割引率の設定方法（後述2（2）参照）の変更に伴う影響額を個別財務諸表の期首の利益剰余金に加減する点がポイントとなる。 |
| 平成26年3月期の期末から適用されている主な変更点①に係る2年目の対応 - 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法 | 組替調整（後述3（2）②参照）、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用をその他の包括利益に含めて計上する会計処理（後述3（2）②参照）がポイントとなる。 |

2 平成27年3月期の期首から適用となる主な変更点②に係る適用初年度の対応 - 退職給付債務及び勤務費用の計算方法

主要な検討ポイントを整理すると、図表3のようになると考えられる。

【図表3 検討ポイント】

| 検討ポイント | 具体的な検討事項 |
|----------------|--|
| 退職給付見込額の期間帰属方法 | 期間定額基準と給付算定式基準のいずれを適用するか決定する。 |
| | 給付算定式基準による場合、給付算定式に従う給付が著しく後加重であるかどうかの判断をする。 |
| 割引率の設定方法 | 数理実務ガイダンス*で例示されている4つのアプローチのいずれによるかを決定する。 |
| | 参照する債券の種類を決定する。 |

※公益社団法人日本年金数理人会、公益社団法人日本アクチュアリー会では、年金数理計算の専門家が退職給付会計の実務を行うにあたり、「退職給付会計に関する数理実務ガイダンス（以下、「数理実務ガイダンス」という）」を公表している。

(1) 退職給付見込額の期間帰属方法

退職給付見込額の期間帰属方法として、期間定額基準（退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法）と給付算定式基準（退職給付制度の給付算定式に従って各勤務期間に帰属させた給付に基づき見積った額を退職給付見込額の各期の発生額とする方法）の選択適用が認められている（退職給付会計基準19項）。

退職給付見込額の期間帰属方法は会計方針であることから、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する必要がある。

給付算定式基準による場合、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付が、初期よりも著しく高い水準となるときには、当該期間の給付が均等に生じるとみなして補正した給付算定式に従わなければならないとされている（退職給付会計基準19項(2) なお書き）。

(2) 割引率の設定方法

退職給付会計基準等では、割引率は、退職給付支

払ごとの支払見込期間を反映するものでなければならないとされている。

割引率の具体的な設定方法として、数理実務ガイダンスにおいて、図表4の4つのアプローチが例示されている。

【図表4 数理実務ガイダンスで例示されている4つのアプローチ】

| 数理実務ガイダンスで例示されている4つのアプローチ |
|---------------------------|
| ① イールドカーブ直接アプローチ |
| ② イールドカーブ等価アプローチ |
| ③ デュレーションアプローチ |
| ④ 加重平均期間アプローチ |

3 平成26年3月期の期末から適用されている主な変更点①に係る2年目の対応 — 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法

(1) 貸借対照表での取扱い（連結のみ）

未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については税効果を調整したうえで貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識し、退職給付債務と年金資産の差額（積立状況を示す額）を退職給付に係る負債（又は退職給付に係る資産）として計上する（退職給付会計基準13項、24項及び25項）。

(2) 損益計算書及び包括利益計算書（又は損益及び包括利益計算書）上での取扱い

① 費用処理

退職給付会計基準等においては、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の費用処理方法の変更はなく、改正前会計基準等と同様に平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に費用処理する。

② その他の包括利益（連結のみ）

退職給付会計基準等においては、数理計算上の差異及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用となる。）についてはその他の包括利益に含めて計上する。

数理計算上の差異及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分についてはその他の包括利益に含めて計上するとされているため、未認識項目を発生時に全額費用処理する場合にはその他の包括利益に含めて計上する処理は行われない。

なお、連結財務諸表に関する変更に伴い、連結財務諸表を作成する会社については、個別財務諸表において未認識項目の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なる旨の注記を求めることとされている（退職給付会計基準39項（4））が、未認識項目を発生時に全額費用処理する場合には、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理が異なることにはならないため、当該注記は不要であると考えられる（退職給付会計基準88項）。

その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用のうち、当期に費用処理された部分についてはその他の包括利益の調整（組替調整）を行うこととなる（退職給付会計基準15項）。

(3) 個別財務諸表上における当面の取扱い

個別財務諸表においては、当面の間、上記（1）及び（2）②の改正を適用せず、改正前会計基準等

の取扱いを継続する（退職給付会計基準39項）。

(4) 持分法適用会社における留意点

上記（1）、（3）に記載のとおり、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については税効果を調整したうえで貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識する（「退職給付に係る調整累計額」等の適当な科目をもって計上する）が、当面の間、個別財務諸表上は計上されない。

このため、持分法適用会社の個別財務諸表において退職給付に係る調整累計額は計上されないが、投資会社が持分法適用会社に対する投資について持分法を適用する際には、投資の日（持分法適用日）以降における持分法適用会社の退職給付に係る調整累計額の変動額のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して投資の額を増額又は減額する必要がある点に留意する（持分法会計に関する実務指針10-2項）。

なお、当該増減額は連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上のその他の包括利益においては、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額として一括して区分表示する。

ただし、連結貸借対照表上のその他の包括利益累計額においては、退職給付に係る調整累計額に当該持分相当額を含めて表示することに留意する。

II リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い

ASBJは、平成26年6月30日に、「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い（実務対応報告第31号）」を公表しており、公表日以後適用することとされている。

詳細については、本誌2014年8月号（Vol.456）「ASBJが実務対応報告第31号『リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い』を公表」を参照していただきたい。

III 従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い

ASBJは、平成25年12月25日に「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い（実務対応報告第30号）」を公表しており、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用が原則的取扱いとなる。

詳細については、本誌2014年2月号（Vol.450）

『「実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」の解説』を参照していただきたい。

IV 税効果会計

1 地方法人税の創設による連結納税制度を適用する場合の税効果会計への影響

平成26年度税制改正により、地方団体の税源の偏在性を是正し、その財源の均衡化を図ることを目的として、法人住民税法人税割の税率の引下げにあわせて、地方交付税の財源を確保するための地方法人税（国税）が創設された。

平成26年10月1日以後開始する事業年度から、住民税20.7%（制限税率）のうち、4.4%の地方法人税は国税として新設されており、平成26年10月1日以後開始する事業年度から、法人住民税の税率が変更される。また、地方税法等改正法により法人住民税の標準税率及び制限税率を地方法人税率と同じ率だけ減少させている。

ASBJは、平成26年度税制改正において地方法人税が創設されたことを受けて、平成27年1月16日に改正実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」及び改正実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）」を公表している。

地方法人税法では、連結納税制度を適用している場合、地方法人税の課税標準である基準法人税額は、連結事業年度の連結所得の金額から計算した法人税の額とするとされており、地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は個別所得見積額だけでなく、連結所得見積額も考慮して行うこととなることから、連結納税制度を適用した場合の地方法人税に係る税効果会計の考え方は、法人税と同様の取扱いとなる。

このため、連結財務諸表における地方法人税に係る繰延税金資産の回収可能性は、連結納税主体を一体として判断することとなるとされている（連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）Q1 A（1）②）。

2 平成27年度税制改正の影響

平成27年1月14日に「平成27年度税制改正の大綱」が閣議決定され、同年2月17日には税制改正法案が国会に提出されている（本資料は平成27年2月27日現在公表されている資料をもとに作成したものであるため、実際の適用に際しては政省令も含めた改正条文等の確認が必要である。また、平成27年度税制改正の大綱の内容について網羅的に記載したものではない点に留意が必要である）。

以下では、「平成27年度税制改正の大綱」におい

て、法人課税における「成長志向に重点を置いた法人税改革」のための税制上の措置として挙げられている「法人税率の引下げ等」「欠損金の繰越控除制度の見直し」「受取配当等の益金不算入制度の見直し」の税効果会計上の取扱いについて記載する。

(1) 税率変更・会計処理のタイミング

改正法が決算日までに公布されているか否かにより、税効果会計上の取扱いが相違する。

① 改正税法が決算日までに公布されている場合

改正税法が決算日までに公布されている場合、税効果会計上、改正後の税率に基づき算定する（税効果会計上で適用される平成27年4月1日以後の法定実効税率に影響することになる）（個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（以下「個別税効果実務指針」という。）18項）。

なお、改正法人税法等の公布日と会計処理との関係については、税率変更に関する取扱い（個別税効果実務指針18項及び19項、連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針11項）に準じることになると考えられる（税効果会計に関するQ&A Q12 A「改正法人税法等の公布日との関係」が参考になる）。このため、後述の（3）、（4）による税効果会計への影響（会計処理）についても、改正税法が決算日までに公布されている場合には、改正税法に基づき会計処理を行うことになると考えられる。

また、法人税等の税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額を注記しなければならないとされている（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財規」という。）15の5第1項3号、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財規」という。）8の12第1項3号、税効果会計に係る会計基準（以下「税効果会計基準」という。）第四 注記事項 3.）。

資産又は負債の評価替えにより生じたその他の包括利益累計額が直接純資産の部に計上される場合において、当該その他の包括利益累計額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額をその他の包括利益累計額に加減して処理するものとする（税効果会計基準注解（注7）ただし書、個別税効果実務指針第19項）。法定実効税率の変更により、繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額がその他の包括利益累計額に加減して処理されることから、純資産に変動が生じることとなる。したがって、当該修正差額はその他の包括利益に含まれ、「その他の包括利益の各内訳項目別の税効果の金額」の注記（包括利益の表示に関する会計基準8項）において「税効果額」として表示される。

なお、土地再評価差額金についても同様の取扱いになると考えられる（土地再評価差額金の会計処理

に関するQ&A Q4)。

② 改正税法が決算日より後に公布された場合
決算日後に法人税等の税率の変更があった場合には、その内容及びその影響を注記するとされている(連結財規15の5第1項4号、財規8の12第1項4号、税効果会計基準第四 注記事項 4.)。

③ その他の留意点
国際財務報告基準(IFRS)では、「繰延税金資産及び負債は、報告期間の末日までに制定され、又は実質的に制定されている税率(及び税法)に基づいて、資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定しなければならない」と規定されている(国際会計基準第12号 法人所得税 47項)。

IFRS任意適用会社においては、改正税法が期末

日までに公布されていなくとも、税効果会計においては税制改正後の税率が適用となる場合があるため留意が必要である。

(2) 「法人税率の引下げ等」による法定実効税率の変更

平成27年度税制改正では、平成27年4月1日以後に開始する事業年度について、法人税の税率を引き下げるとともに、資本金1億円超の普通法人(外形標準課税対象法人)の法人事業税所得割の税率を図表5のとおりに段階的に引き下げることが予定されている。

また、資本金1億円超の普通法人の地方法人特別税の税率は図表5のとおりとされている。地方法人特別税は事業税所得割の金額を課税標準としているため、事業税所得割の税率引下げに応じた税率の引上げが行われるが、実質的な税率の改正はない。

【図表5 法人税率の引下げ等】

| | 現行 | 改正案 | |
|--|----------------|------------------|------------------|
| | | 平成28年3月期 | 平成29年3月期 |
| 法人税 | 25.5% | 23.9% ↓ | 23.9% |
| 法人事業税所得割(年800万円超の所得(標準税率))(注) | 7.2% (4.3%) | 6.0% (3.1%) ↓ | 4.8% (1.9%) ↓ |
| 地方法人特別税(付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率) | 67.4% | 93.5% ↑ | 152.6% ↑ |

(注) 所得割の税率下段のカッコ内の率は、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率である。
なお、地方団体(都を含む)は、改正条例に制限税率を超えない範囲で標準税率又は超過課税による税率(以下「超過税率」という。)を定める。例えば、東京都では、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の標準税率4.3%に0.36%を上乗せした4.66%が現行の超過税率として採用されている。

(財務省「平成27年度税制改正の大綱」「平成27年度税制改正の大綱の概要(平成27年1月14日 閣議決定)」を基に作成)

これにより、平成28年3月期以降の法定実効税率は、図表6のように段階的に下がることになる。なお、平成27年3月6日に開催された第307回企業会計基準委員会の「議事概要別紙(平成27年度税制改正に伴う税効果会計の適用における法定実効税率の検討)」において法定実効税率の算定例が示され、事業税率の取扱い等が記載されているため、留意が必要である。図表6記載の法定実効税率は「議事概要別紙(平成27年度税制改正に伴う税効果会計の適用における法定実効税率の検討)」に記載のものである。

繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとし、繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない(税効果会計基準第二.二.1及び2)とされている。このため、期末における将来減算一時差異及び将来加算一時差異の将来解消見込年度のスケジュールを実施し、改正税法に基づく将来解消見込年度に適用される税率により繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を算定する必要がある(税効果会計に関するQ&A Q14 A (3) が参考になる)。

【図表6 法定実効税率への影響(外形標準課税対象法人の3月決算を前提)】

| 法定実効税率 | 現行 平成28年3月期 | 改正案 | |
|--|----------------|------------|----------|
| | | 平成28年3月期 | 平成29年3月期 |
| 標準税率で算定した場合 | 34.62% | ⇒ 32.11% ↓ | 31.33% ↓ |
| 東京都の超過税率(標準税率+0.36%(注))で算定した場合(年800万円超の所得) | 35.64% | ⇒ 33.10% ↓ | 32.34% ↓ |

(注) 0.36%は超過税率が標準税率を超える差分であり、4.66%-4.3%=0.36%と計算している(図表5の(注)参照)。
(第307回企業会計基準委員会の「議事概要別紙(平成27年度税制改正に伴う税効果会計の適用における法定実効税率の検討)」を基に作成)

(3) 「欠損金の繰越控除制度の見直し」による繰越欠損金のスケジューリングへの影響

平成27年度税制改正では、大法人の欠損金の控除限度額を図表7のように段階的に引き下げること

が予定されている。また、平成29年4月1日以後に開始する事業年度において生じた欠損金額について、繰越期間を10年（現行：9年）に延長することが予定されている。

【図表7 欠損金の控除限度額の計算】

| | 現行 | 改正案 | | |
|------------------------|-----------------|-----------------|----------|-----------------|
| | | 平成28年3月期 | 平成29年3月期 | 平成30年3月期 |
| 控除限度額 | 繰越控除前の所得の金額の80% | 繰越控除前の所得の金額の65% | | 繰越控除前の所得の金額の50% |
| 繰越控除前の所得に対する控除限度額のイメージ | | | | |

(注) 中小法人等以外の法人について適用される。

(財務省「平成27年度税制改正の大綱」「平成27年度税制改正の大綱の概要（平成27年1月14日閣議決定）」を基に作成)

監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第66号」という。）3では、「期末に税務上の繰越欠損金がある場合は、その繰越期間内にわたって将来加算一時差異の解消見込額及び課税所得の見積額を限度として、それに係る繰延税金資産を計上する」とされているが、繰越欠損金の将来解消見込年度のスケジューリングにおける解消見込額は図表7の控除限度額に基づいて算定する必要があると考えられる。

(4) 「受取配当等の益金不算入制度の見直し」による影響

平成27年度税制改正では、受取配当等の益金不算入割合を図表8のように見直すことが予定されている。

株式等保有割合25%以上1/3以下の株式等（図表8の★の保有割合）について、益金不算入割合が100%から50%になる。

【図表8 受取配当等の益金不算入割合】

| 現行 | | 保有割合 | 改正案 | |
|-----------------------|-------------------|---------|--------------------------|-------------------|
| 区分 | 不算入割合 | | 区分 | 不算入割合 |
| 完全子法人株式等（株式等保有割合100%） | 100% | 100% | 完全子法人株式等（株式等保有割合100%） | 100% |
| 関係法人株式等（株式等保有割合25%以上） | 100% （負債利子控除後） | 1/3 → ★ | 関連法人株式等（株式等保有割合1/3超） | 100% （負債利子控除後） |
| 上記以外の株式等 | 50% （負債利子控除後） | 25% → | その他の株式等（株式等保有割合5%超1/3以下） | 50% |
| | | 5% → | 非支配目的株式等（株式等保有割合5%以下） | 20% |

(財務省「平成27年度税制改正の大綱」「平成27年度税制改正の大綱の概要（平成27年1月14日閣議決定）」を基に作成)

繰延税金資産の計上基礎となるタックスプランニングに基づく将来の課税所得の発生見込額の見積りに当たっては、受取配当等の益金不算入割合の低下の影響を踏まえることになると考えられる。受取配当等の益金不算入割合が下がるため、将来年度の課税所得の見積額が増加する可能性がある。

持分法会計に関する実務指針28項では「持分法適用会社の留保利益のうち将来の配当により追加納付が発生すると見込まれる税金額を投資会社の繰延税金負債として計上する」とされているため、「持分法適用会社に留保利益を半永久的に配当させないという投資会社の方針又は株主間の協定がある場合」を除き、株式等保有割合25%未満の持分法適用会社だけでなく、株式等保有割合25%以上1/3以下の持分法適用会社について繰延税金負債の計上が必要になると考えられる。

V 改正企業結合会計基準の早期適用への対応

1 主な改正点

平成25年9月13日、ASBJは、企業結合ステップ2として「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び関連する他の会計基準等（以下「改正企業結合会計基準」という。）を公表した。また、平成26年2月24日、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）は、企業結合ステップ2に対応するため、「連結財務諸表における資本連結に関する実務指針」、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」等関連する実務指針（以下「JICPA改正実務指針等」という。）の改正を行っている。

改正企業結合会計基準における主な改正点は以下のとおりである。改正企業結合会計基準は、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から早期適用することができる。早期適用する場合には、下記③の取扱いを除いてすべてを同時に適用することとなる。

- ① 子会社株式の追加取得・一部売却等：支配関係継続の場合における親会社の持分変動による差額を資本剰余金処理
- ② 取得関連費用の取扱い：発生時費用処理
- ③ 表示：当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更（早期適用不可）
- ④ 暫定的な会計処理の取扱い：企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理

上記の改正に対応したJICPA改正実務指針等における主な改正点は以下のとおりである。

- ① 子会社株式の追加取得・一部売却等に関連する改正点
 - (a) 子会社株式の一部売却に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金に関連する法人税等の処理
 - (b) 子会社株式の追加取得や子会社の時価発行増資等に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金（一時差異）と税効果会計
 - (c) 追加取得又は一部売却が行われ、その後、子会社株式の一部を売却し、持分法適用関連会社となった場合ののれんの取扱い
 - (d) 子会社の支配を喪失して連結範囲から除外する場合における親会社の持分変動の差額として過去に計上した資本剰余金の処理
 - (e) 子会社株式の一部売却に伴う為替換算調整勘定の処理
 - (f) 持分法適用非連結子会社の会計処理
- ② 取得関連費用の取扱いに関連する改正点
 - (a) 子会社株式を売却し持分法適用関連会社又はその他有価証券となった場合における付随費用の処理
 - (b) 持分法適用非連結子会社の会計処理
- ③ その他の改正点
 - (a) 複数の取引が1つの企業結合等を構成している場合の取扱い
 - (b) 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の追加取得又等是一部売却に関するキャッシュ・フローの区分

なお、改正の概要については、本誌『会計情報』2013年12月号（Vol.448）『『企業結合に関する会計基準』及び関連する他の会計基準等の公表について』及び2014年6月号（Vol.454）「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①・概要」にてそれぞれ解説を行っている。

2 個別財務諸表への影響

(1) 親会社の子会社を吸収合併する場合

支配関係継続の場合における非支配株主との取引により生じた「親会社の持分変動による差額」の会計処理の改正は、連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも影響する。

例えば、親会社の子会社を吸収合併する場合がある。

最上位の親会社の子会社を吸収合併する場合、親会社の個別財務諸表上、親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額（改正前会計基準では少数株主持分相当額）に按分し、それぞれ会計処理を行うこととなる。

非支配株主持分相当額（改正前会計基準では少数株主持分相当額）の会計処理の改正は以下のとおりであり、非支配株主（改正前会計基準では少数株主）との取引により生じた差額については「その他資本剰余金」として処理することとされている（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206項）。

① 改正前会計基準等

少数株主持分相当額と、取得の対価（少数株主に交付した親会社株式の時価）に取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算した額との差額をのれん（又は負ののれん）とする。

② 改正会計基準等

非支配株主持分相当額と、取得の対価（非支配株主に交付した親会社株式の時価）との差額をその他資本剰余金とする。

(2) 取得関連費用の取扱い

例えば、取得とされる「企業結合」が「個別財務諸表」又は「連結財務諸表」のいずれで行われるのかにより、取得関連費用の取扱いが異なる。そこで「吸収合併の場合（個別財務諸表での企業結合の場合）」と「子会社株式を取得した場合（連結財務諸表での企業結合の場合）」について記載する。

① 吸収合併の場合（個別財務諸表での企業結合の場合）

「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成

する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう（企業結合会計基準5項）。

「吸収合併」の場合には、「吸収合併存続会社」と「吸収合併消滅会社」は、個別財務諸表において1つの報告単位に統合され「企業結合」が行われていることとなる。

このため、取得とされる「吸収合併」の場合には、取得関連費用は、個別財務諸表において、発生した事業年度の費用として処理することとなる（企業結合会計基準26項）。

② 子会社株式を取得した場合（連結財務諸表での企業結合の場合）

現金を対価として株式を取得し、子会社の支配を獲得した場合、親会社の個別財務諸表上、親会社は当該子会社に対する投資額を子会社株式（金融資産）として会計処理する（個別財務諸表では親会社と子会社とが1つの報告単位に統合されるという企業結合は行われていない）ため、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計基準等」という。）が適用される。このため、子会社株式の取得原価は、金融商品会計基準等に従って算定され、取得時における付随費用は、取得した金融資産である子会社株式の取得価額に含めることとなる（金融商品会計に関する実務指針56項参照）。

一方、親会社の作成する連結財務諸表は子会社を連結する（子会社の資産・負債及び収益・費用を親会社の財務諸表の各項目に連結する（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。）2項参照））ことにより、親会社と子会社が1つの報告単位に統合されることから「企業結合」に該当することとなり、連結会計基準及び企業結合会計基準を適用し会計処理を行うこととなる。このため、連結財務諸表上、取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（資本連結実務指針8項、46-2項）。

3 実務上の留意点

今回の企業結合会計基準の改正に伴い関連する適用指針や実務指針等について多くの改正が行われている。今回の改正は、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表にも影響する。

早期適用や遡及適用にあたっては、改正企業結合会計基準やJICPA改正実務指針等が、各社の連結財務諸表及び個別財務諸表に与える影響範囲について十分な確認が必要と考える。

以上