

四半期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28年3月期決算会社の第2四半期決算（平成27年4月1日から同年9月30日まで）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、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

また、次号の本誌（『会計情報』2015年11月号）において四半期報告書の開示について解説を行う予定である。

I 改正企業結合会計基準

1 はじめに

平成25年9月13日、企業会計基準委員会（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」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。）を公表している。

- 改正企業会計基準第21号「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。）
- 改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）
- 改正企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離会計基準」という。）
- 改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（以下「EPS会計基準」という。）
- 改正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」（以下「結合分離適用指針」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第8号「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」
- 改正企業会計基準適用指針第9号「株主資本

- 等変動計算書に関する会計基準の適用指針」
- 改正企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」

平成26年5月16日、ASBJは、企業結合ステップ2において、暫定的な会計処理の確定の取扱いが改正されたことに伴い、改正企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び改正企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」を公表している。

また、平成26年2月24日、日本公認会計士協会（JICPA）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」）の改正を行っている。

- 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建取引等実務指針」という。）
- 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結税効果実務指針」という。）
- 会計制度委員会報告第7号「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。）
- 会計制度委員会報告第7号（追補）「株式の間接所有に係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8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という。）
- 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という。）
- 土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A
- 金融商品会計に関するQ&A

これらの改正は、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から適用される。平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及

び事業年度から「子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）」「取得関連費用の取扱い」「暫定的な会計処理の取扱い」の改正について早期適用している場合でも、「表示」については早期適用をすることはできず、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から適用される。

2 主な改正点

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。

- (1) 子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）：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
- (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又は一部売却等（非支配株主との取引）
 - ① 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
 - ② 子会社株式の追加取得又は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
 - ③ 子会社株式の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、子会社の支配を喪失して持分法適用関連会社となった場合ののれんの取扱い
 - ④ 子会社の支配を喪失して連結範囲から除外する場合の過去に計上した資本剰余金の処理
 - ⑤ 子会社株式の一部売却に伴う為替換算調整勘定の処理
 - ⑥ 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
 - ① 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の付随費用の処理
 - ② 持分法適用非連結子会社の会計処理
- (3) その他の改正点
 - ① 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

- ② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の追加取得又は一部売却に関するキャッシュ・フローの区分

3 子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）

(1) 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

① 改正前会計基準

子会社株式を追加取得した場合、追加取得により増加した親会社の持分（追加取得持分）と追加投資額との差額をのれん又は負ののれんとして処理し、子会社株式を一部売却した場合、当該売却額と売却持分及び売却に伴うのれんの償却額との差額を子会社株式の売却損益として処理することとされていた（改正前連結会計基準28項から30項、改正前事業分離会計基準17項から19項）。

② 改正会計基準

子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）における親会社の持分変動による差額は、のれん又は損益を計上する取引として扱わず、資本剰余金を計上する。

なお、改正前会計基準の「少数株主持分」は、改正会計基準では「非支配株主持分」に変更されている（連結会計基準26項、28項、29項）。

(ア) 子会社株式の追加取得

子会社株式（子会社出資金を含む）を追加取得した場合には、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得持分を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、資本剰余金とする（連結会計基準28項）。

(イ) 子会社株式の一部売却

子会社株式を一部売却した場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る）には、「売却した株式に対応する持分」を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額する。売却による親会社持分の減少額（売却持分）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする（連結会計基準29項）。なお、「売却した株式に対応する持分」には、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金など）が含まれるが、「売却持分」にはその他の包括利益累計額は含まれない（資本連結実務指針42項）。

子会社株式を一部売却した場合、改正前会計基準ではのれんの未償却額のうち売却した株式に対応する部分を減額することとされていたが、改正会計基

準ではのれんの未償却額を減額しない（連結会計基準66-2項）。

また、子会社株式を一部売却した場合、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）は、資本剰余金から控除する（連結会計基準（注9））。なお、連結会計基準では「関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）」の具体的な会計処理は明示されておらず、連結税効果実務指針39項の定めによることになる。

(ウ) 子会社の時価発行増資等

子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合（親会社と子会社の支配が継続している場合に限る）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準

30項）。

(工) 資本剰余金が負の値となる場合

上記（ア）～（ウ）の会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する（連結会計基準30-2項）。当該処理について、各四半期決算では洗替処理を行い、連結会計年度末にその残高を確定することとなる（資本連結実務指針39-2項）。

「子会社株式を追加取得した場合の会計処理イメージ」は、設例1ようになる。

また、「資本連結実務指針の主な改正内容と関連する会計処理」を図示すると、図表1ようになる。

【設例1 子会社株式を追加取得した場合の会計処理イメージ】

【前提】

- 親会社P社はS社を子会社として支配しており持分比率は60%である。
- 親会社P社は子会社S社の持分20%を追加取得する（現金100で他の株主から子会社株式20%を追加取得する）。この取引により親会社P社の子会社S社に対する持分は60%から80%へと増加する。
- 追加取得時点の子会社S社の純資産は400であり、親会社P社の追加取得持分は80（＝400×20%）とする。
- 上記の処理の結果、第2四半期末における資本剰余金は負の値（マイナス20）であったとする。

【子会社株式の追加取得に係る連結修正仕訳】

(1) 改正前会計基準

① 追加取得持分と追加投資額の相殺消去

(借) 少数株主持分 のれん	80 20	(貸) 子会社株式	100
-------------------	----------	-----------	-----

- 相殺消去の差額はのれんとして処理されていた。

(2) 改正会計基準

① 追加取得持分と追加投資額の相殺消去

(借) 非支配株主持分 資本剰余金	80 20	(貸) 子会社株式	100
----------------------	----------	-----------	-----

- 相殺消去の差額は資本剰余金として処理される。

② 資本剰余金の負の値の利益剰余金からの減額

(借) 利益剰余金	20	(貸) 資本剰余金	20
-----------	----	-----------	----

- 本設例では、第2四半期末の資本剰余金が負の値（マイナス20）という前提であるため、第2四半期末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額している。当該処理について、各四半期決算では洗替処理を行い、連結会計年度末にその残高を確定する。

【図表1：資本連結実務指針の主な改正内容と関連する会計処理】

項目	子会社株式の取得			子会社株式の売却		
	支配獲得時		支配継続		支配喪失	
	取得	段階取得	追加取得	一部売却	関連会社	その他 有価証券
のれん	<ul style="list-style-type: none"> 投資と資本の消去差額としてのれんを計上する。 	<ul style="list-style-type: none"> 支配獲得前から保有している株式に時価を付し（時価と簿価又は持分法による評価額との差額は段階取得に係る損益として処理）、のれんを計上する。 	<p>－</p> <p>（支配継続の場合、追加取得に係るのれんは計上されない）</p>	<ul style="list-style-type: none"> のれんの未償却残高は減額しない。 支配獲得時に計上したのれんの償却額は親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上する。 	<ul style="list-style-type: none"> 関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定し、持分法評価額に含める。 	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上の簿価をもって評価するため、連結財務諸表上ののれんは残らない。
資本剰余金	－	－	<ul style="list-style-type: none"> 追加取得に係る差額として資本剰余金を計上する。 資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。 	<ul style="list-style-type: none"> 一部売却に係る差額として資本剰余金を計上する。 資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。 	<ul style="list-style-type: none"> 支配を喪失した場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金は、連結財務諸表上、引き続き、資本剰余金として計上する。 	<ul style="list-style-type: none"> 同左
子会社株式売却損益	－	－	－	<p>－</p> <p>（支配継続の場合、子会社株式の一部を売却した場合においても、連結財務諸表上、子会社株式売却損益は計上されない）</p>	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正し、連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上する。 	<ul style="list-style-type: none"> 同左
取得関連費用・付随費用	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含まれる。 連結財務諸表上、取得関連費用は発生時の費用として処理される。 	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上、支配獲得前から保有していた株式の付随費用は、引続き、子会社株式の取得原価に含まれる。 連結財務諸表上、支配獲得前から保有していた株式の取得原価に含まれている付随費用は段階取得に係る損益として処理される。 	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含まれる。 連結財務諸表上、付随費用は発生時の費用として処理される。 	<p>－</p> <p>（売却価額には売却に係る支払手数料等は含まれないため、子会社株式の売却に係る支払手数料等は費用として処理される）</p>	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上、引続き保有する部分に対応する付随費用は、関連会社株式の取得原価に含まれる。 連結財務諸表上、子会社から関連会社になった場合、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した付随費用は含めない。（なお、当初から関連会社として持分法を適用する場合と子会社の支配を喪失して関連会社となり持分法を適用する場合とは、付随費用の取扱いが異なる） 	<ul style="list-style-type: none"> 個別財務諸表上、引続き保有する部分に対応する付随費用は、その他有価証券の帳簿価額に含まれる。 連結財務諸表上、その他有価証券を個別財務諸表上の簿価をもって評価するため、引続き保有する部分に対応する付随費用は、過去に取得関連費用として費用処理されているものの簿価に含めることとなる。この修正額は、損益ではなく、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に計上することとなる。

4 取得関連費用の取扱い

(1) 改正前会計基準

取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含めることとされていた（改正前企業結合会計基準26項）。

(2) 改正会計基準

取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、発生した事業年度の費

用として処理する（企業結合会計基準26項）。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及びJICPA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。）に従って算定される。

「子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用に係る会計処理イメージ」は、設例2のようになる。

【設例2 子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用に係る会計処理イメージ】

【前提】

- A社（取得企業）はB社（被取得企業）の株式を新たに100%取得し子会社化した。
- A社が取得したB社株式の時価（支配獲得時のB社株式の時価）1,000
- B社の資産及び負債（諸資産）の時価（支配獲得時のB社の時価純資産）800
- 付随費用（支払手数料等）50

【A社の個別財務諸表上の会計処理】

① 改正前会計基準

(借) 子会社株式 (B社株式)	1,050	(貸) 現金 (B社株式の対価)	1,000
		現金 (付随費用)	50

② 改正会計基準

(借) 子会社株式 (B社株式)	1,050	(貸) 現金 (B社株式の対価)	1,000
		現金 (付随費用)	50

- ・改正の影響はない。

【A社の連結財務諸表作成における連結修正仕訳】

① 改正前会計基準

(借) 資本 (B社の時価純資産)	800	(貸) 子会社株式 (B社株式)	1,050
のれん	250		

- ・A社の連結財務諸表上、取得に直接要した支出額50はのれんに含まれていた。

② 改正会計基準

(借) 資本 (B社の時価純資産)	800	(貸) 子会社株式 (B社株式)	1,050
のれん	200		
費用 (取得関連費用)	50		

- ・A社の連結財務諸表上、取得関連費用50はのれんに含まれず費用処理される。

5 表示

(1) 当期純利益（四半期純利益）の表示

改正前会計基準の「少数株主損益調整前当期純利益」は、改正会計基準では「当期純利益」とされている。これに伴い、改正前会計基準の「当期純利益」は、改正会計基準では「親会社株主に帰属する当期純利益」とされている。このため、改正前会計基準の「当期純利益」は親会社株主に帰属する当期純利益を意味していたが、改正会計基準の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」の合計額を意味することとなる。

また、改正会計基準では、2計算書方式の場合には、連結損益計算書の「当期純利益」に「非支配株主に帰属する当期純利益」を加減して「親会社株主に帰属する当期純利益」を表示することとし、1計算書方式の場合には、「当期純利益」の直後に「親会社株主に帰属する当期純利益」及び「非支配株主に帰属する当期純利益」を付記することとされている（連結会計基準39項）。

上記の改正に伴い、四半期連結財務諸表においては「少数株主損益調整前四半期純利益」が「四半期純利益」に、「四半期純利益」が「親会社株主に帰属する四半期純利益」に、「少数株主利益」が「非支配株主に帰属する四半期純利益」にそれぞれ改正されている。

(2) 連結財務諸表上の1株当たり当期純利益（四半期連結財務諸表上の1株当たり四半期純利益）

EPS会計基準の適用にあたっては、連結損益計算書上の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」、「当期純損失」は「親会社株主に帰属する当期純損失」とするものとされている（EPS会計基準12項）。

このため、改正会計基準の「連結損益計算書」の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」の合計であるものの、「1株当たり当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」のみを基礎として（非支配株主に帰属する当期純利益を含めることなく）算定することとなる。

このように、連結損益計算書の「当期純利益」と1株当たり情報の「1株当たり当期純利益」は、それぞれ「当期純利益」という同じ用語を用いているものの、前者は「親会社株主持分に帰属する当期純利益と非支配株主持分に帰属する当期純利益の合計額」、後者は「親会社株主に帰属する当期純利益のみ」となっており、当期純利益の内容が異なる点に留意が必要である。

上記の改正に伴い、四半期連結財務諸表において、「1株当たり四半期純損益」を算定する場合には、

四半期連結損益計算書上の「親会社株主に帰属する四半期純利益」、「親会社株主に帰属する四半期純損失」を用いることとなる。四半期連結損益計算書の「四半期純利益」を用いるのではないことに注意が必要である。

改正会計基準における表示方法に係る主な改正をまとめると図表2のようになる。

【図表2：表示方法に係る主な改正】

財務諸表		改正前会計基準	→	改正会計基準
連結財務諸表	連結貸借対照表	少数株主持分	→	非支配株主持分
	連結損益計算書	少数株主損益調整前当期純利益	→	当期純利益
		少数株主利益	→	非支配株主に帰属する当期純利益
		当期純利益	→	親会社株主に帰属する当期純利益
	連結包括利益計算書	少数株主損益調整前当期純利益	→	当期純利益
		少数株主に係る包括利益	→	非支配株主に係る包括利益
	連結株主資本等変動計算書	少数株主持分	→	非支配株主持分
		当期純利益	→	親会社株主に帰属する当期純利益
四半期連結財務諸表	四半期連結貸借対照表	少数株主持分	→	非支配株主持分
	四半期連結損益計算書	少数株主損益調整前四半期純利益	→	四半期純利益
		少数株主利益	→	非支配株主に帰属する四半期純利益
		四半期純利益	→	親会社株主に帰属する四半期純利益
	四半期連結包括利益計算書	少数株主損益調整前四半期純利益	→	四半期純利益
		少数株主に係る四半期包括利益	→	非支配株主に係る四半期包括利益

※連結損益計算書・連結包括利益計算書、四半期連結損益計算書・四半期連結包括利益計算書について、2計算書方式を前提として記載している。

6 暫定的な会計処理の取扱い

(1) 改正前会計基準

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、企業結合年度の翌年度において特別損益に計上する（改正前結合分離適用指針70項）。

(2) 改正会計基準

企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しの影響を反映させる（企業結合会計基準（注6）、結合分離適用指針70項及

び73項）。その場合、当該企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて表示する企業結合年度の財務諸表の1株当たり当期純利益、潜在株式調整後1株当たり当期純利益及び1株当たり純資産は、当該見直し反映された後の金額により算定する（EPS会計基準30-6項）。

暫定的な会計処理が確定した四半期会計期間等においては、企業結合日の属する四半期会計期間等に遡って当該確定が行われたかのように会計処理を行う（四半期財務諸表に関する会計基準10-4項、21-4項）。比較情報（四半期会計期間の四半期財務諸表と併せて表示される前年度の財務諸表及び前年度における対応する期間の四半期財務諸表）に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の

重要な見直しが反映されている場合は、開示対象期間の1株当たり四半期純利益及び潜在株式調整後1株当たり四半期純利益を、当該見直しが反映された後の金額により算定する（四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針51-3項）。

7 連結税効果会計

(1) 子会社株式の追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に係る一時差異と会計処理

① 子会社株式を追加取得した場合

子会社株式を追加取得した場合、親会社の持分変動による差額（資本剰余金）は一時差異に該当する。

追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う（繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定については後述④参照）。

親会社の持分変動による差額は資本剰余金として処理されることから、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、相手勘定を「資本剰余金」として計上する（連結税効果実務指針40-2項）。これは、連結財務諸表上の税効果会計の適用にあたって、子会社への投資に係る一時差異の発生原因を勘案し（当該一時差異は資本剰余金を発生原因としている）、「資本剰余金」を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するものである。この税効果会計を適用した結果、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての「資本剰余金」は、法人税等調整額を控除した後の残高となることが特徴である。また、上記のとおり、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計では、一時差異の発生原因をみて繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定を決定することとなると考えられるため、「資本剰余金が負の値となる場合の処理（連結会計基準30-2項、資本連結実務指針39-2項）」により、負の値となった資本剰余金を連結会計年度末において利益剰余金で補填した場合でも、子会社への投資に係る一時差異の発生原因が資本剰余金である場合には、発生原因に応じて税効果会計を行う（資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する）ことになると考えられる。

その後、当該投資を売却した場合には、売却時に当該投資に係る一時差異の解消額に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債について、相手勘定を「法人税等調整額」として取崩す（連結税効果実務指針

40-3項）。これは、投資を売却した場合、連結財務諸表上、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額に相当する部分（個別上の簿価と連結上の簿価の差額に相当する部分であって子会社への投資に係る一時差異に相当する部分）は個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正として処理されるものの、個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税」等の税金費用はそのまま連結財務諸表に計上されることから、連結財務諸表上、税金費用をこの子会社株式売却損益の修正に対応させるため、相手勘定を「法人税等調整額」として繰延税金資産又は繰延税金負債を取崩すものである（連結税効果実務指針40-3項、57-2項）。

② 時価発行増資等の持分変動差額

子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分変動による差額が生じた場合には、当該差額は一時差異に該当する。このため、上記①に準じて会計処理することとなる（連結税効果実務指針40項）。

③ 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合

親会社の持分変動による差額により生じる一時差異について、売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金の額の法人税等調整額に相当する額について、売却時に、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。

なお、資本剰余金から控除する法人税等調整額に相当する額は、売却の意思決定時に連結税効果実務指針32項又は37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるように算定する（連結税効果実務指針40-4項）。

子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、税効果会計を適用するタイミングが無いことから当該投資に係る一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債の計上が行われず、資本剰余金が法人税等調整額を控除した額とならないこととなる。このため、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上を行った場合と同じ結果となるように、子会社株式を売却した際に、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除することとされている。「法人税等調整額に相当する額」を資本剰余金から控除する処理は、売却年度より前に計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しの処理ではないため（税効果会計ではないため）、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定とすることが適切と考えられるとされている（連結税効果実務指針57-4項）。

「子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合」において「追加取得により生じ

た親会社の持分変動による差額としての資本剰余金」から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理は、従来にはない新たな取扱いであるため、実務上、留意が必要と考えられる。

④ 繰延税金資産の回収可能性等

追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う。

なお、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計において、一時差異の発生原因別（例：取得後利益剰余金、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金）に税効果を認識した場合、繰延税金資産及び繰延税金負債がそれぞれ生じる（借方・貸方の両方に発生する）ことが考えられる。この点、連結税効果実務指針設例3では、「仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているが、納税主体が同一である場合、両者を相殺して表示する。なお、同一の納税主体の同一の子会社への投資に係る一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する。」として実務上の考え方が示されている。

(2) 子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）からの法人税等相当額の控除

投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額

は資本剰余金として計上し、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）（以下「法人税等相当額」という。）は資本剰余金から控除する。

このため、子会社への投資の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。

なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額に係らず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な算定方法によることを排除するものではない（連結税効果実務指針39項）。

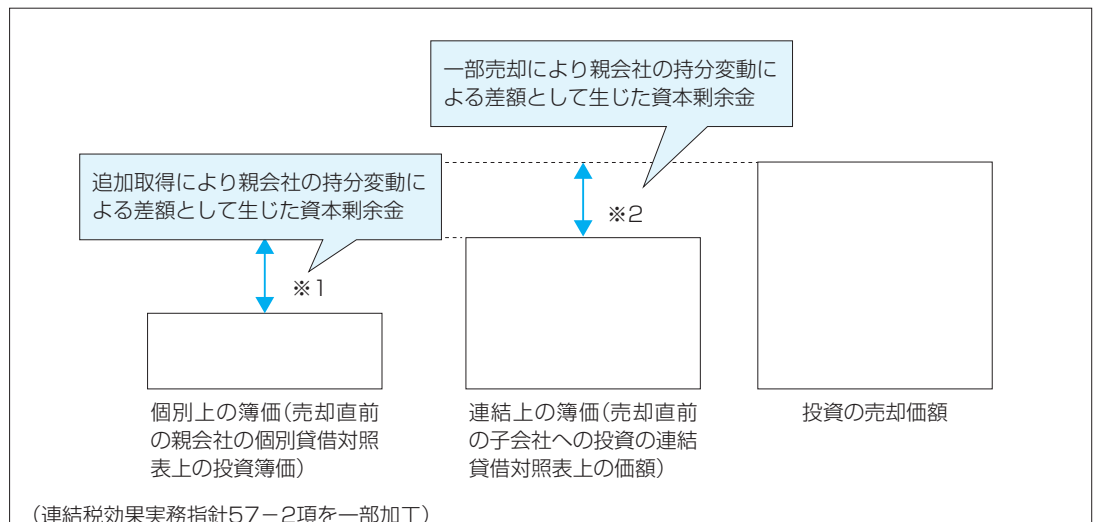
(3) 発生する資本剰余金の種類

上記のとおり、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、親会社の持分変動による差額として以下の資本剰余金が発生する。

- 追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（連結上の簿価と個別上の簿価との差額）
- 一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（売却価額と連結上の売却簿価との差額）

具体的には「図表3：追加取得又は一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と対応する税金費用の仕訳イメージ」の「※1」と「※2」の部分が該当する。それぞれの部分に対応して、税効果会計や法人税等相当額（関連する法人税等）の会計処理が行われる。仕訳イメージはこの図表3に記載のようになる。

【図表3：追加取得又は一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と対応する税金費用の仕訳イメージ】



親会社の持分変動の差額	親会社の持分変動の差額の内容と税金費用の仕訳イメージ												
<p>※1：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※1の部分）は、連結上の簿価と個別上の簿価の差額であり子会社への投資に係る一時差異に該当するため、税効果会計の対象となる。 ●ここでは単純化のため追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金についてのみ言及しているが、子会社への投資に係る一時差異は、追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益など利益剰余金に関連する部分を含むこととなる（連結税効果実務指針40-2項）。 ●子会社株式の売却の意思決定時及び売却時の税効果の仕訳イメージは下記①②のようになる。 <ul style="list-style-type: none"> ① 子会社株式の売却の意思決定時の税効果の仕訳イメージ（子会社への投資に係る一時差異の税効果。追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）が借方に発生しているケース） <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">（借） 繰延税金資産</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%;">（貸） 資本剰余金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> </div> <p>※：子会社への投資に係る一時差異の発生原因が資本剰余金であることから、繰延税金資産の相手勘定は「資本剰余金」となる。</p> ② 子会社株式の売却時の税効果の仕訳イメージ（子会社への投資に係る一時差異の解消） <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">（借） 法人税等調整額</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%;">（貸） 繰延税金資産</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> </div> <p>※：「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」は、「子会社株式売却損益の修正」の対象となる。連結財務諸表において、この子会社株式売却損益の修正に対応させるため、子会社への投資に係る一時差異の解消時の繰延税金資産の取崩しの相手勘定は「法人税等調整額」とされている。</p> ●子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージは下記①のようになる。 <ul style="list-style-type: none"> ① 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージ（追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）が借方に発生しているケース） <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">（借） 法人税、住民税及び事業税</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%;">（貸） 資本剰余金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> </div> <p>※：子会社株式の売却が翌期であるなど子会社株式の売却の意思決定時において税効果会計を適用するタイミングがある場合には、繰延税金資産の回収可能性等を検討のうえ税効果会計が適用され「資本剰余金」は「法人税等調整額」を控除した後の残高となる。一方、子会社株式の売却の意思決定と実際の売却とが同一事業年度の場合には、税効果会計を適用するタイミングが無く、資本剰余金から法人税等調整額を控除できないこととなる。このため、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理が定められている。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」とされている。</p> 	（借） 繰延税金資産	XXX	（貸） 資本剰余金	XXX	（借） 法人税等調整額	XXX	（貸） 繰延税金資産	XXX	（借） 法人税、住民税及び事業税	XXX	（貸） 資本剰余金	XXX
（借） 繰延税金資産	XXX	（貸） 資本剰余金	XXX										
（借） 法人税等調整額	XXX	（貸） 繰延税金資産	XXX										
（借） 法人税、住民税及び事業税	XXX	（貸） 資本剰余金	XXX										
<p>※2：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※2の部分）に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。 ●この差額は、一部売却により生じた差額であり連結上の簿価と個別上の簿価との差額ではないため一時差異には該当せず、税効果会計の対象ではない。 ●一部売却時において法人税等相当額を資本剰余金から控除する仕訳イメージは下記①のようになる。 <ul style="list-style-type: none"> ① 法人税等相当額（関連する法人税等）の調整（一部売却により生じた資本剰余金が貸方に生じているケース） <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">（借） 資本剰余金</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%;">（貸） 法人税、住民税及び事業税</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> </div> <p>※：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」とされている。</p> 	（借） 資本剰余金	XXX	（貸） 法人税、住民税及び事業税	XXX								
（借） 資本剰余金	XXX	（貸） 法人税、住民税及び事業税	XXX										

8 連結キャッシュ・フロー計算書

(1) キャッシュ・フローの表示区分

① 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却
連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針8-2項）。

② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く。）は、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・

フロー」の区分に記載する。これは、子会社の支配が継続される場合の親会社の持分変動による差額が資本剰余金に計上されるためとされている。なお、ここでの「関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く」とは、「関連する法人税等に関するキャッシュ・フロー」を「子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー」とは別に（「連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー」と「関連する法人税等に関するキャッシュ・フロー」とを純額表示することなく）「法人税等の支払額」など適切な区分に記載するという意味であると考えられる。

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針9-2項）。

【図表4：連結キャッシュ・フロー実務指針の主な改正内容】

項目	子会社株式の取得又は売却に係る キャッシュ・フロー	取得関連費用
連結範囲の変動を伴うもの	投資活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー
連結範囲の変動を伴わないもの (追加取得・一部売却)	財務活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー

9 持分法

(1) 持分法の会計処理

① 付随費用

関連会社に持分法を適用する場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価（持分法におけるのれん又は負ののれん）に含まれる（持分法実務指針2-2項（3））。

② 株式の追加取得又は一部売却等

関連会社に持分法を適用する場合、持分法適用関連会社株式の追加取得又は一部売却の際に生じる持分変動による差額は、追加取得の場合にはのれん又は負ののれん、一部売却の場合には売却損益として処理される（持分法実務指針2-2項（4））。

平成25年の企業結合会計基準の改正において、持分法会計基準の改正は行われていないことから、関連会社に持分法を適用する場合の上記①付随費用及び②株式の追加取得又は一部売却等の会計処理に関しても、特段の取扱いの変更はない（持分法実務指針36-3項）。

(2) 持分法適用非連結子会社の会計処理

持分法適用非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表へ与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであるため、取得関連費用及び子会社株式の追加取得又は一部売却等の親会社の持分変動による差額の会計処理は、連結子会社の会計処理に準じた取扱い又は関連会社と同様の取扱いのいずれもが認められる（持分法実務指針3-2項）。

(3) 持分法と連結の会計処理の相違の整理

持分法実務指針2-2項では、持分法と連結が親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は基本的には同一であるものの、主に「時価評価する資産及び負債の範囲」「段階取得・段階的な投資」「取得関連費用・付随費用」「株式の追加取得・一部売却」については与える影響が異なると改めて整理している（図表5：持分法と連結の会計処理の相違参照）。

【図表5：持分法と連結の会計処理の相違】

	時価評価する資産 及び負債の範囲	段階取得・段階的な 投資	取得関連費用・ 付随費用	株式の追加取得・ 一部売却
連結	全面時価評価法	段階取得の会計処理 (先行投資株式に関し て時価を基礎として会 計処理し、段階取得に 係る損益を計上)	個別財務諸表上、株式 の取得原価に含まれた 付随費用は、連結財務 諸表上、取得関連費用 として費用処理	支配関係継続の場合、 親会社の持分変動によ る差額を資本剰余金処 理
持分法	部分時価評価法（原則 法、簡便法）	投資ごとに投資原価を 基礎として会計処理 (段階取得の会計処理 は行われない)	個別財務諸表上、株式 の取得原価に含まれた 付随費用は、連結財務 諸表上、持分法の適用 にあたり投資原価（の れん又は負ののれん） に含まれる。	追加取得時の差額はの れん又は負ののれん、 一部売却時の差額は売 却損益処理
	連結子会社の会計処理 に準じた取扱い（全面 時価評価法）	連結子会社の会計処理 に準じた取扱い（段階 取得の会計処理）	連結子会社の会計処理 に準じた取扱い（費用 処理）又は関連会社と 同様の取扱い（のれん 又は負ののれん処理） のいずれも認められ る。	連結子会社の会計処理 に準じた取扱い（資本 剰余金処理）又は関連 会社と同様の取扱い （のれん・負ののれん 又は損益処理）のい ずれも認められる。

●上記のうち「取得関連費用・付随費用」「株式の追加取得・一部売却」が、今回の改正で新たに追加された相違点である。

10 外貨建取引等

(1) 為替換算調整勘定の処理

① 子会社の支配を継続する場合

子会社株式の一部売却後も子会社の支配を継続する場合、為替換算調整勘定のうち親会社の持分比率の減少割合相当額は資本剰余金に含めて計上する（外貨建取引等実務指針42-3項）。

② 子会社の支配を喪失した場合

子会社株式の売却により子会社の支配を喪失した場合、為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額は、株式売却損益を構成し連結損益計算書に計上する（外貨建取引等実務指針42-2項）。

11 個別財務諸表への影響

(1) 親会社が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、親会社が子会社を吸収合併する場合がある。

最上位の親会社が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（結合分離適用指針206項）。

① 改正前会計基準

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

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）。

「吸収合併の場合の取得関連費用の会計処理イメージ」は、設例3ようになる。

【設例3 吸収合併の場合の取得関連費用の会計処理イメージ】

〈前提〉			
<ul style="list-style-type: none"> ・ A社（取得企業）はB社（被取得企業）を吸収合併した。 ・ A社がB社の株主に交付したA社株式の時価（合併期日の時価） 1,000 ・ A社がB社から受入れた資産及び負債（諸資産）の時価（合併期日の時価） 800 ・ 外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬 50（当該報酬は、改正前会計基準における取得に直接要した支出額に該当するものとする） 			
〈A社（取得企業：吸収合併存続会社）の合併仕訳〉			
・ 改正前会計基準			
(借) 諸資産	800	(貸) 払込資本	1,000
のれん	250	現金	50
・ 改正会計基準			
(借) 諸資産	800	(貸) 払込資本	1,000
のれん	200	現金	50
取得関連費用	50		

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、金融商品会計基準等が適用される。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で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（資本連結実務指針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）。

会計処理イメージは、前述P6の「4.取得関連費用の取扱い」の設例2「子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用の会計処理イメージ」のようになる。

12 適用初年度の留意事項

(1) 適用初年度の適用方法

改正会計基準の適用初年度においては、①子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）と②取得関連費用の取扱いについて、以下の2通りの適用方法がある。

- (a) 過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の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方法
- (b) 改正会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用する方法

なお、通常は遡及適用を行うことは困難であることを考慮して上記 (b) の方法が定められている（企業結合会計基準129-2項）ことから、上記 (a) の方法を採用する場合において、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」9項（原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い）を適用することは適当でないと考えられる。

(2) 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」については、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表の組替えを行う（連結会計基準44-5項（3））。四半期連結財務諸表においても同様の取扱いとなる。

(3) (四半期) 連結キャッシュ・フロー計算書

適用初年度において、連結キャッシュ・フロー実務指針8-2項（連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー及び連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フロー）及び9-2項（連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー）に基づく表示を行った場合（該当する会計処理と表示が行われた場合）、過年度遡及適用指針9項及び20項に従い、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない（連結キャッシュ・フロー実務指針26-4項）。

(4) 暫定的な会計処理

平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成27年4月1日以後開始する事業年度に確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上することとなる（企業結合会計基準58-2項（1））。

四半期財務諸表においても同様の取扱いとなる（四半期財務諸表会計基準28-13項）。

(5) その他

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。

改正会計基準の適用にあたっては、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られる。

II 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い

企業会計基準委員会は、平成27年3月26日に実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「改正実務対応報告第18号」という。）を公表した。

(1) 改正前の実務対応報告第18号の概要

改正前の実務対応報告第18号においては、当面の取扱いを定めており、在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるとしていた。

ただし、その場合であっても、①のれんの償却、②退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理、③研究開発費の支出時費用処理、④投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価、⑤少数株主損益の会計処理については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならないとされていた。

改正実務対応報告第18号では、上記の修正5項目のうち、「①のれんの償却」に関する取扱いの改正、「②退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」及び「⑤少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての所要の改正を行っている。

なお、国際財務報告基準第9号「金融商品」における、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動におけるノンリサイクリング処理等を修正項目として追加するか否かについて、今後、検討を行う予定とされている。

(2) のれんの償却に関する取扱いの改正

① 米国会計基準における「のれんの償却」に関する改正の概要

米国会計基準では、原則としてのれんは償却されないが、平成26年1月にFASB-ASC Topic 350が改正され、非公開会社は、のれんを10年間、又はより短い期間で償却することが適切であるときには10年より短い期間の定額法により償却する会計処理を選択できるようになった。

のれんを償却する場合には、平成26年12月15日より後に開始する事業年度及び平成27年12月15日より後に開始する事業年度に含まれる期中報告期間に新しく認識したのれんに適用され、早期適用も認められている。

また、適用初年度の期首に存在するのれんにも、過去に遡及することなく、将来に向かって適用され、

償却処理を行うこととなる。

② 改正実務対応報告第18号における取扱い

改正前の実務対応報告第18号は、在外子会社におけるのれんは、連結決算手続上、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修正するとしていた。

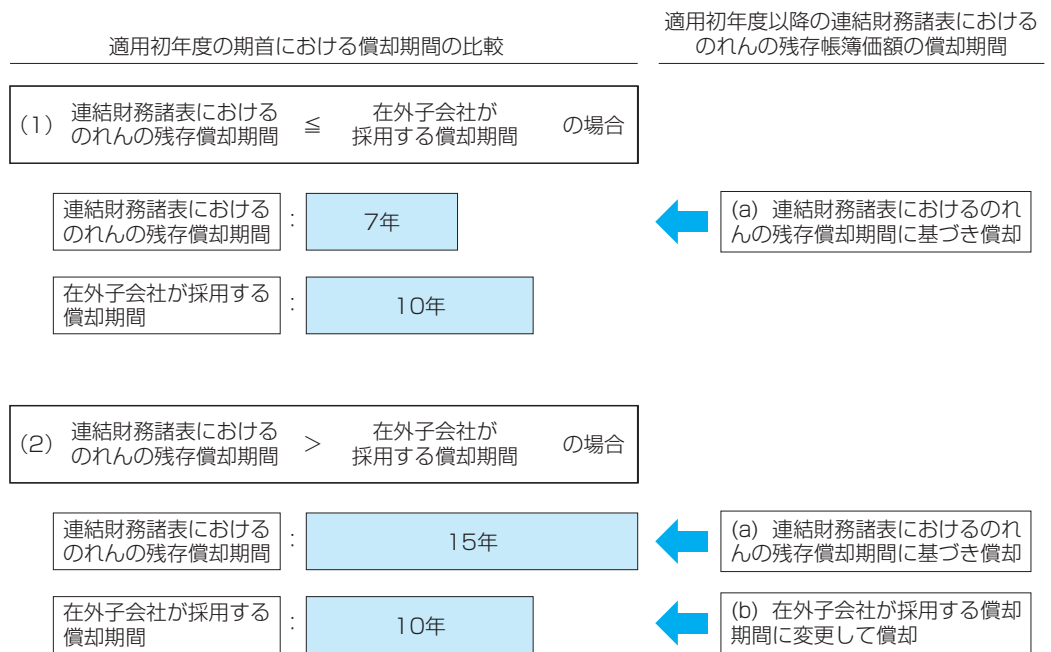
上記①のとおり、米国会計基準において非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになったことを受けて、連結決算手続上の修正範囲を明確にするため、上記修正をするのは在外子会社において、のれんを償却していない場合としている。

また、実務上の便宜から、経過的な取扱いが設けられており、改正実務対応報告第18号の適用初年

度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が平成26年1月に改正されたFASB-ASC Topic 350に基づき償却処理を選択したのれんについては、企業結合ごとに以下のいずれかの方法を適用するとされている（図表6参照）。

- (a) 連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間に基づき償却する。
- (b) 在外子会社が採用する償却期間が連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間を下回る場合に、当該償却期間に変更する。この場合、変更後の償却期間に基づき将来にわたり償却する。

【図表6 改正実務対応報告第18号の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が改正後のFASB-ASC Topic 350に基づき償却処理を選択したのれんに関する経過的な取扱い】



(3) 少数株主損益の会計処理に関する取扱いの削除

改正前の実務対応報告第18号は、在外子会社における当期純利益に少数株主損益が含まれている場合には、連結決算手続上、当該少数株主損益を加減し、当期純利益が親会社持分相当額となるよう修正するとしていた。

平成25年9月に改正された企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」において、従来の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」として表示し、「親会社株主に帰属する当期純利益」を区分して内訳表示又は付記することとされ、

「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての国際的な会計基準との差異がなくなった。

このため、改正実務対応報告第18号では、上記の「少数株主損益の会計処理に関する取扱い」が削除されている。

(4) 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理の明確化

従来から修正項目としていた部分に限られることの明確化を図るため、所要の改正が行われた。

これにより、IAS第19号「従業員給付」との間のノンリサイクリング処理以外の差異についてま

で、企業会計基準第26号「退職給付に係る会計基準」に従った修正を求めるものではないことが明確化された。

(5) 適用時期等

適用時期等については、以下のとおりとなっている。

- 改正実務対応報告第18号及び改正実務対応報告第18号の公表による他の会計基準等（企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」、実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」）についての修正は、平成27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。
- ただし、「少数株主損益の会計処理」に関する取扱いを除き、改正実務対応報告公表後最初に終了する連結会計年度の期首から適用することができる。

- 早期適用する場合、連結会計年度中の第2四半期連結会計期間以降からも適用することができる。この場合であっても、適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんの償却に係る前述（2）②の経過的な取扱いは、連結会計年度の期首に遡って適用する。

Ⅲ 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正

日本公認会計士協会は、平成26年11月4日に、図表7に記載の実務指針等の改正を公表している。図表7の1に記載の「不動産の流動化取引の更新時の適用及び会計処理の明確化（第21-2項）」について、会計処理の明確化により実務対応が必要なものを含むとされているため、留意が必要である。

【図表7 会計制度委員会報告第15号等の改正】

	実務指針等	主な改正内容
1	会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」	<ul style="list-style-type: none"> • 平成13年3月31日までに行われた不動産の流動化取引に関する経過措置規定の削除（第24項） • 不動産の流動化取引の更新時の適用及び会計処理の明確化（第21-2項） <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>更新時の適用及び会計処理</p> <p>21-2. 特別目的会社が発行する証券等の期限到来に伴う更新（リファイナンス）時においては、更新（リファイナンス）時の適正な価額に基づきリスク負担割合を算定し、リスクと経済価値のほとんど全てが移転していると認められない場合には、更新（リファイナンス）時に適正な価額によって買戻しが行われたものとして処理する。</p> <p>ただし、更新（リファイナンス）が、譲渡人の当初のリスク負担の金額（当初流動化時に第13項を適用しリスク負担割合を算定した際のリスク負担の金額をいう。）の増加を伴わないものである場合には、本報告（平成26年11月改正前のリスク負担割合を10%の範囲内とする経過措置を適用した場合を含む。）に従って行われた当初の会計処理を見直す必要はない。</p> </div> <ul style="list-style-type: none"> • 現行の関連法令との整合性を図る修正、字句・体裁修正等 <p>※ 本改正は、会計処理の明確化により実務対応が必要なものを含むため、平成27年4月1日以後開始する事業年度から適用としている。</p>
2	「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」	<ul style="list-style-type: none"> • 上記1において、経過措置（第24項）を削除することに伴うQ5の削除 • 現行の関連法令との整合性を図る修正、字句・体裁修正等
3	監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ&A」	<ul style="list-style-type: none"> • 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の改正に合わせて、所要の見直し <p>※ 平成27年4月1日以後開始する事業年度から適用する。</p>

以上