

四半期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ^{さ せ たけし} 佐瀬 剛

本稿では、平成30年3月期決算会社の第2四半期決算（平成29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。

第2四半期に適用される新基準等には、実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」があるが（Ⅰ参照）、影響のある会社は限定的と考えられる。Ⅱ以降も参照して、引き続き、すでに公表済みの会計基準等にも留意していただきたい。なお、「Ⅳ 企業結合ステップ2における留意点」はすでに平成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ているものだが、実務上の留意点として、非支配株主及び取得関連費用の取扱いを確認した上で、個別財務諸表への影響を紹介しているものである。

【目次】	
Ⅰ 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」	新基準
Ⅱ 有価証券の評価	既存論点
Ⅲ 固定資産の減損処理	
Ⅳ 企業結合ステップ2における留意点	

なお、次号の本誌（『会計情報』2017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 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成29年5月2日に「実務対応報告第35号『公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い』」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した。

1 公表の経緯・目的

平成23年に民間資金等の活用による「公共施設等の整備等の促進に関する法律」（平成11年法律第117号）（以下「民間資金法」という。）が改正され、管理者等

（民間資金法第2条第3項に規定する公共施設等の管理者である各省各庁の長等をいう。以下同じ。）が所有権を有する公共施設等（民間資金法第2条第1項に規定する道路、空港、水道等の公共施設、庁舎等の公用施設、教育文化施設等の公益的施設等をいう。以下同じ。）について、公共施設等運営権（民間資金法第2条第7項に規定する公共施設等運営権をいう。以下同じ。）を民間事業者に設定する制度（以下「公共施設等運営権制度」という。）が新たに導入された（本実務対応報告1項）。

本実務対応報告は、公共施設等運営事業（民間資金法第2条第6項に規定する公共施設等運営事業をいう。以下同じ。）における運営権者（民間資金法第9条第4号に規定する公共施設等運営権を有する者をいう。以下同じ。）の会計処理等について、実務上の取扱いを明らかにすることを目的とするとされている（本実務対応報告1項）。

なお、本実務対応報告では、運営権者が公共施設等運営権を取得する取引及び公共施設等に係る更新投資を実施する取引に関して、当面、必要と考えられる会計上の取扱いを示しているが、公共施設等運営権制度は、今後、様々な事業分野において実施されることが想定されるため、本実務対応報告において定めのない事項については、今後の公共施設等運営権制度の進展や市場関係者の要望に基づき、その検討の要否を判断することになると考えられるとされている（本実務対応報告25項）。

2 範囲

本実務対応報告は、公共施設等運営事業において、運営権者が実施する以下の取引に関する会計処理及び開示に適用するとされている（本実務対応報告2項）。

対象となる取引	参照
① 公共施設等運営権を取得する取引	詳細は4参照。
② 公共施設等に係る更新投資（民間資金法第2条第6項に基づき、運営権者が行う公共施設等の維持管理をいう。以下「更新投資」という。）を実施する取引	詳細は5参照。

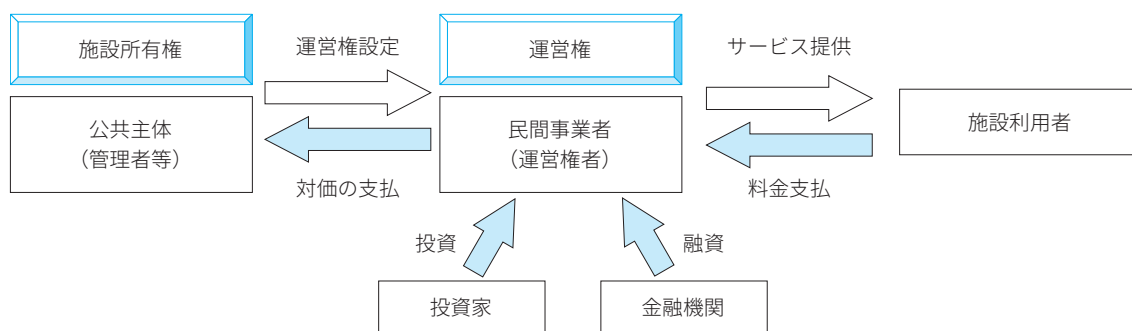
3 公共施設等運営権制度の概要

平成23年に改正された民間資金法において新たに設

けられた公共施設等運営権制度とは、利用料金の徴収を行う公共施設等（民間資金法第2条第1項に規定する道路、空港、水道等の公共施設、庁舎等の公用施設、教育文化施設等の公益的施設等をいう。）について、当該施設

の所有権を公共主体（管理者等）が有したままで、公共施設等運営事業を実施する権利（民間資金法第2条第7項に規定する公共施設等運営権）を民間事業者（運営権者）に設定する制度である。

【図表1 公共施設等運営権制度のイメージ】



(出典：実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の公表【参考資料】)

運営権者が実施する公共施設等運営事業とは、特定事業（民間資金法第2条第2項に規定する公共施設等の整備等（公共施設等の建設、製造、改修、維持管理若しくは運営又はこれらに関する企画をいい、国民に対するサービスの提供を含む。）に関する事業であって、民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用することにより効率的かつ効果的に実施されるものをいう。）であって、公共施設等運営権の設定を受けて、管理者等が所有権を有する公共施設等について運営（運営及び維持管理並びにこれらに関する企画をいい、国民に対するサービスの提供を含む。）を行い、利用料金を自らの収入として収受するものである（民間資金法第2条第6項）。

民間資金法では、公共施設等運営権が物権とみなされており（民間資金法第24条）、公共施設等運営権への抵当権の設定等が可能である。また、権利の性質上、その

行使には一定の制約を受けるため、分割又は併合が認められておらず、第三者へ移転する場合は、管理者等の許可を受けなければならない（民間資金法第26条）。

4 公共施設等運営権に関する会計処理

(1) 公共施設等運営権の取得時の会計処理

① 公共施設等運営権の計上

運営権者は、公共施設等運営権を取得した時に、管理者等と運営権者との間で締結された実施契約（民間資金法第22条第1項に規定する公共施設等運営権実施契約をいう。以下同じ。）において定められた公共施設等運営権の対価（以下「運営権対価」という。）について、合理的に見積られた支出額の総額を無形固定資産として計上するとされている（本実務対応報告3項）。

(仕訳イメージ)

(借方) 公共施設等運営権 ×× (貸方) 公共施設等運営権に係る負債 ××

(結論の背景 — 運営権対価の会計的性質)

(ア) 公共施設等運営権の取得時の会計処理の検討にあたり、実施契約において定められる運営権対価の会計的性質について、

- 運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価と捉える考え
- 管理者等が所有権を有する公共施設等を每期使用する役務提供に係る費用と捉える考え

の2つが検討された（本実務対応報告30項）。

この点、公共施設等運営権は、民間資金法において物権とみなされており、運営権者が独占的に公共施設等を使用することを認める法律上の権利であるため、運営権対価を、運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価と捉えることによって、他の法律上のみなし物権（鉱業権やダム使用権など）の会計処理と整合的に、公共施設等運営権を貸借対照表上に表すことができると考えら

れるとされている（本実務対応報告31項）。

(イ) なお、運営権対価が固定額ではなく、将来の業績等の指標に連動する形式で定められる場合においても、次の理由により、公共施設等運営権を取得した時に合理的に見積られた運営権対価の支出額の総額を無形固定資産として計上することとしたとされている（本実務対応報告33項）。

- ▶ 運営権者は、一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利を取得することに伴って、取得の対価を支払う義務を負っており、運営権対価が固定額であるか、全額が将来の業績等の指標に連動して定められるかによって、当該義務としての性質は異なること
- ▶ 公共施設等運営権はみなし物権としての性質を有しており、運営権対価が固定額であるか、全額が将来の業績等の指標に連動して定められるかによって、資産及び負債の金額が大きく異なることは適切ではないこと
- ▶ 運営権対価の全額が将来の業績等の指標に連動する形式で定められる場合においても、実施契約に規定された一定の算式に基づき運営権対価を算定することが管理者等と運営権者との間で合意されており、公共施設等運営権を取得した時に、登録免許税の課税標準として合理的な見積りが行われる（民間資金法第27条第1項、公共施設等運営権登録令第13条、公共施設等運営権登録令施行規則第16条第21号及び登録免許税法第10条第1項）ため、運営権等ガイドラインにおいて、運営権対価は「実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格であることから、その価格は一に定まる」ものであり、「固定価格と考えられる」と記載されている性質は変わらないと考えられること

運営権対価を分割で支払う場合、資産及び負債の計上額は、運営権対価の支出額の総額の現在価値によらる（本実務対応報告4項）。
現在価値の算定にあたっての留意事項は図表2を参照。

【図表2 運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定にあたっての留意事項】

項目	留意事項
割引率	運営権対価の支出時期及び支出額が固定されるため、運営権者の契約不履行に係るリスク（以下「運営権者の信用リスク」という。）を割引率に反映させるとされている（本実務対応報告5項、36項）。 運営権者は、例えば、次のような利率を割引率に用いることが考えられるとされている（本実務対応報告36項）。 <ul style="list-style-type: none"> ● 実施契約において明示される利率 ● 運営権設定期間における運営権者の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率
運営権対価の支出額の総額とその現在価値との差額の会計処理	運営権対価の支出額の総額とその現在価値との差額については、運営権設定期間（民間資金法第17条第3号に規定する公共施設等運営権の存続期間をいう。以下同じ。）にわたり利息法により配分するとされている（本実務対応報告5項）。

② 運営権対価の見積りの変更

合理的に見積られた運営権対価の支出額に重要な見積りの変更が生じた場合、当該見積りの変更による差額は、公共施設等運営権を取得した時に計上した資産及び負債の額に加減し、減価償却を通じて残存耐用年数にわたって費用配分を行うとされている（本実務対応報告6項、40項）。

③ リース会計基準との関係

公共施設等運営権の取得は、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）の適用範囲に含めないとされている（本実務対応報告7項、39項）。

(2) 公共施設等運営権の減価償却の方法及び耐用年数

無形固定資産に計上した公共施設等運営権は、原則として、運営権設定期間を耐用年数として、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分するとされている（本実務対応報告8項）。

実施契約において、一定の条件の下で運営権設定期間を延長することができる条項（以下「延長オプション」という。）が定められる場合、公共施設等運営権の運営権設定期間は、一般的に超長期にわたるため、延長オプションを行使するか否かについて合理的に見込むことは通常困難であると考えられ、運営権者が当該条項を行使

する意思が明らかな場合を除き、延長可能な期間は公共施設等運営権の耐用年数に含めないとされている（本実務対応報告9項、44項）。

(3) 公共施設等運営権の減損損失の認識の判定及び測定における資産のグルーピング

公共施設等運営権は「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）の対象となる。その適用に際して、減損損失の認識の判定及び測定において行われる資産のグルーピングは、原則として、実施契約に定められた公共施設等運営権の単位で行うとされている（本実務対応報告10項）。

ただし、管理会計上の区分、投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）を行う際の単位、継続的な収支の把握がなされている単位及び他

の単位から生じるキャッシュ・イン・フローとの相互補完性を考慮し、公共施設等運営事業の対象とする公共施設等ごとに合理的な基準に基づき分割した公共施設等運営権の単位でグルーピングを行うことができるとされている（本実務対応報告10項）。

(4) プロフィットシェアリング条項

実施契約において、運営権対価とは別に、各期の収益があらかじめ定められた基準値を上回ったときに運営権者から管理者等に一定の金銭を支払う条項（以下「プロフィットシェアリング条項」という。）が設けられる場合、当該条項に基づき各期に算定された支出額を、算定された期に費用として処理するとされている（本実務対応報告11項）。

（結論の背景 — プロフィットシェアリング条項の取扱い）

- 運営権対価とは別に、実施契約において、プロフィットシェアリング条項が設けられる場合、当該条項に基づき各期に算定された支出額の会計処理について、運営権対価の全額が将来の業績等の指標に連動する形式で定められる場合の会計処理（前述4(1)①「（結論の背景 — 運営権対価の会計的性質）」の（イ）参照）との整合性を図るか否かが論点になる。

以下の検討を踏まえ、プロフィットシェアリング条項に基づき各期に算定された支出額については、算定された期の費用として処理することとしたとされている（本実務対応報告48項～50項）。

- ▶ プロフィットシェアリング条項は、民間資金法には記載されておらず、法的には、運営権対価とは別のもので取り扱われている。
- ▶ また、当該条項は、公共施設等運営権の運営権設定期間が一般的に超長期にわたるため、公共施設等運営権を取得した時に考慮されていない事象が生じた場合、運営権対価とは別に、運営権者が管理者等へ支払うものとして設けられるものである。
- ▶ このため、プロフィットシェアリング条項は管理者等と運営権者との合意に基づき実施契約に定められるもので、民間資金法上、運営権対価とは別のもので取り扱われていることから、運営権対価の会計処理との整合性を図る必要は乏しいと考えられる。
- ▶ また、プロフィットシェアリング条項に基づき各期に算定された支出額について、上記の当該条項の趣旨を勘案すると、公共施設等運営権を取得した時に考慮されていない事象を当初に見込むことは想定されていないと考えられる。

5 更新投資に関する会計処理

(1) 更新投資に係る資産及び負債の計上

更新投資とは、運営権対価の支出とは別に、民間資金法第2条第6項に基づき、運営権者が行う公共施設等の

維持管理をいうものである（本実務対応報告51項）。

更新投資に係る資産及び負債の計上等に関する取扱いは、図表3のとおりとするとされている（本実務対応報告12～14項）。

【図表3 更新投資に係る資産及び負債の計上方法等】

分類	更新投資に係る資産及び負債の計上方法等
(1) 下記(2)以外の場合	<ul style="list-style-type: none"> ● 更新投資を実施した時に、当該更新投資のうち資本的支出に該当する部分（所有権が管理者等に帰属するものに限る。以下同じ。）に関する支出額を資産として計上する（本実務対応報告12項(1)）。 → 更新投資に係る資産は、その支出の効果が当該更新投資の経済的耐用年数にわたって及ぶ資産と考えられる。

分類	更新投資に係る資産及び負債の計上方法等								
<p>(2) 運営権者が公共施設等運営権を取得した時において、</p> <p>① 【更新投資の義務性の程度】 大半の更新投資の実施時期及び対象となる公共施設等の具体的な設備の内容が、管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示され、</p> <p>② 【更新投資の支出額及び支出時期の合理的な見積りの可能性】 当該提示によって、更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額及び支出時期を合理的に見積ることができる場合</p>	<ul style="list-style-type: none"> 当該更新投資の義務性を貸借対照表上に表すために、公共施設等運営権取得時に、支出すると見込まれる額の総額の現在価値を負債として計上し、同額を資産として計上する（本実務対応報告12項(2)）。 → 更新投資に係る資産は、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額を表しており、運営権設定期間にわたって費用配分する観点で計上される資産と考えられる。 <p>【(2)に基づき資産及び負債を計上する場合の留意事項】</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="background-color: #ADD8E6;">項目</th> <th style="background-color: #ADD8E6;">留意事項</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>現在価値の算定に用いる割引率</td> <td>運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定に用いたものと同じ利率とする（本実務対応報告13項）。</td> </tr> <tr> <td>更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額とその現在価値との差額</td> <td>運営権設定期間にわたり利息法により配分する（本実務対応報告13項）。</td> </tr> <tr> <td>更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額及び支出時期に重要な見積りの変更が生じたとき</td> <td>当該見積りの変更による差額を資産及び負債の額に加減する（本実務対応報告14項）。</td> </tr> </tbody> </table>	項目	留意事項	現在価値の算定に用いる割引率	運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定に用いたものと同じ利率とする（本実務対応報告13項）。	更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額とその現在価値との差額	運営権設定期間にわたり利息法により配分する（本実務対応報告13項）。	更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額及び支出時期に重要な見積りの変更が生じたとき	当該見積りの変更による差額を資産及び負債の額に加減する（本実務対応報告14項）。
項目	留意事項								
現在価値の算定に用いる割引率	運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定に用いたものと同じ利率とする（本実務対応報告13項）。								
更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額とその現在価値との差額	運営権設定期間にわたり利息法により配分する（本実務対応報告13項）。								
更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額及び支出時期に重要な見積りの変更が生じたとき	当該見積りの変更による差額を資産及び負債の額に加減する（本実務対応報告14項）。								

(結論の背景 — 更新投資に係る資産及び負債の計上)

- 更新投資とは、運営権対価の支出とは別に、民間資金法第2条第6項に基づき、運営権者が行う公共施設等の維持管理をいうものであるが、運営権対価と同様に、公共施設等運営権を取得した時に、更新投資に係る資産及び負債を認識するかどうか論点になる（本実務対応報告51項）。
- ここで、更新投資は、民間資金法に基づき公共施設等の維持管理を行う義務であり、当該義務に基づく支払は不可避免的に生じるものと考えられるが、公共施設等運営事業ごとに、更新投資の具体的な内容は様々であり、今後の新たな公共施設等運営事業の進展も見据えると、単一の会計処理を定める場合、公共施設等運営事業の性質によっては、更新投資の実態を反映しない可能性がある。このため、個々の公共施設等運営事業の性質に応じて、一定の基準に基づき更新投資に関する会計処理を使い分けることが適切であると考えられるとされている（本実務対応報告52項）。
- 更新投資の会計処理を使い分ける場合、考慮する要素としては、次のようなものが考えられるとされている（本実務対応報告52項）。
 - 更新投資の義務性の程度（運営権者が公共施設等運営権を取得した時において、大半の更新投資が、管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示された実施時期及び対象となる公共施設等の具体的な設備の内容に基づくか否か。）
 - 更新投資の支出額及び支出時期の合理的な見積りの可能性（公共施設等運営権を取得した時に、運営権設定期間にわたる更新投資の支出額の総額及び支出時期を合理的に見積ることができるか否か。）
- これらの要素を組み合わせ、個々の公共施設等運営事業の性質を踏まえ、更新投資に関する会計処理を図表3のとおり定めることとしたとされている（本実務対応報告12項参照）（本実務対応報告53項）。
- 更新投資のうち修繕費に該当する部分は、運営権設定期間にわたる支払義務がある点は同様であるが、修繕費は原則として支出時に費用処理することが適切と考えられるため、資産及び負債を計上する必要性は乏しいものと考えられる。よって、資産及び負債として計上する更新投資に関する支出額の総額は、資本的支出に該当する部分に限定することとしたとされている（図表3参照）（本実務対応報告54項）。

(2) 更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数

更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数

は、図表4のとおりとするとされている（本実務対応報告15項）。

【図表4 更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数】

分類	更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数
(1) 図表3(1)の場合（本実務対応報告12項(1)に基づき資産を計上する場合）	当該更新投資を実施した時より、当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数（当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数が公共施設等運営権の残存する運営権設定期間を上回る場合は、当該残存する運営権設定期間）にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する（本実務対応報告15項(1)）。
(2) 図表3(2)の場合（本実務対応報告12項(2)に基づき資産を計上する場合）	運営権設定期間を耐用年数として、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する（本実務対応報告15項(2)）。

6 開示

(1) 表示

公共施設等運営権や更新投資に係る資産及び負債等に

ついて、図表5のとおり表示するとされている（本実務対応報告16～19項）。

【図表5 公共施設等運営権や更新投資に係る資産及び負債等の表示】

項目		区分	科目	
資産	公共施設等運営権 (4(1)①、本実務対応報告3項、4項参照)	無形固定資産	公共施設等運営権などその内容を示す科目	
	更新投資に係る資産 (5(1)、本実務対応報告12項参照)	無形固定資産	その内容を示す科目（※）	
	（※） 民間資金法上の位置付けが公共施設等運営権とは異なると考えられるため、公共施設等運営権とは区分し、無形固定資産の区分にその内容を示す科目をもって表示するとされている（本実務対応報告57項）。			
負債	運営権対価を分割で支払う場合に計上する負債 (4(1)①、本実務対応報告4項参照)	貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するもの	流動負債	
		貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するもの	固定負債	
	（取得時に、支出すると見込まれる額の総額の現在価値を資産として計上した）更新投資に係る負債 (5(1) 図表3(2)、本実務対応報告12項(2)参照)	貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するもの	流動負債	その内容を示す科目
		貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するもの	固定負債	

(2) 注記事項

運営権者は、原則として、図表6の事項を公共施設等運営権ごとに注記するとされている（本実務対応報告20項）。

ただし、同一の実施契約において複数の公共施設等運営権を対象とすることにより一体的な運営等を行う場合、又は個々の公共施設等運営権の重要性は乏しいが、同一種類の複数の公共施設等運営権全体については重要性が乏しくない場合には、集約して注記できるとされている（本実務対応報告20項）。

同一種類の公共施設等運営権とは、民間資金法第2条第7項に規定する公共施設等運営権の対象となる公共施設等（民間資金法第2条第1項に規定する道路、空港、水道等の公共施設、庁舎等の公用施設、教育文化施設等の公益的施設等をいう。）の種類が同一であることを想定しているとされている（本実務対応報告59項）。

【図表6 公共施設等運営事業に係る注記事項】

- (1) 運営権者が取得した公共施設等運営権の概要（公共施設等運営権の対象となる公共施設等の内容、実施契約に定められた運営権対価の支出方法、運営権設定期間、残存する運営権設定期間、プロフィットシェアリング条項の概要等）
- (2) 公共施設等運営権の減価償却の方法
- (3) 更新投資に係る事項
 - ① 主な更新投資の内容及び投資を予定している時期
 - ② 運営権者が採用した更新投資に係る資産及び負債の計上方法
 - ③ 更新投資に係る資産の減価償却の方法
 - ④ 本実務対応報告12項(1)に基づき更新投資に係る資産を計上する場合（図表3(1)参照）、翌期以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分について、合理的に見積ることが可能な部分の内容及びその金額

7 適用時期

公共施設等運営権制度は、平成23年に改正された民間資金法において新たに設けられたものであり、実際の運用が既に開始されていること、また、本実務対応報告は、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に係る実務上の取扱いをより明確にするものであり、特段の周知期間が必要ないと考えられることから、本実務対応報告は、平成29年5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することとされている（本実務対応報告21項、61項）。

なお、当該制度の実際の運用の開始から間もないことを踏まえ、特定の経過的な取扱いを定めず、本実務対応報告を過去の期間のすべてに遡及適用することとされている（本実務対応報告61項）。

II 有価証券の評価

1 時価のある*1有価証券の減損処理

四半期財務諸表は、原則として年度決算に適用される会計方針に準拠して作成しなければならないので（四半期財務諸表に関する会計基準（以下「四半期会計基準」という。）9項）、有価証券の減損処理は四半期においても実施しなければならない（金融商品会計に関するQ&A（以下「金融商品Q&A」という。）Q31のA）。

このため、市場価格のある株式については、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除いて、減損処理が必要になるので、時価の著しい下落と回復可能性の判定については、慎重に判断す

る必要がある（金融商品会計に関する実務指針（以下「金融商品実務指針」という。）91項）。

四半期会計基準では、継続適用を前提に、四半期会計期間末における有価証券の減損処理について、四半期洗替え法のほか、四半期切放し法の適用を認めている（四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（以下「四半期適用指針」という。）4項）。

(1) 時価が50%程度以上下落した場合

売買目的有価証券以外の時価のある有価証券について、時価が取得原価に比べて50%程度以上下落した場合には、合理的な反証がない限り、回復する見込みのないほど著しい下落があったものとみなして、減損処理を行わなければならない（金融商品実務指針91項、284項）。

ここで、合理的な反証がある場合とは、決算日後監査報告書提出日前までに時価が概ね取得原価の水準まで回復している場合など、極めて限定的な場合と考えられる。

(2) 時価の下落率が50%程度未満の場合

時価の下落率が30%から50%程度未満の場合には、状況に応じ個々の企業において時価が「著しく下落した」と判断するための合理的な基準を設け、当該基準に基づき回復可能性の判定の対象とすかどうかを判断することになる。

個々の銘柄の有価証券の時価の下落率がおおむね30%未満の場合には、一般的には「著しく下落した」とときには該当しないものと考えられる（金融商品実務指針91項、284項）。

*1 「時価のある」とは、金融商品実務指針47項の時価の定義における「市場価格に基づく価額」又は「合理的に算定された価額」のあるものをいい、金融商品会計基準20項にいう「時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品以外のもの」と同義で使用している。ただし、株式（非公開株式を含む。）については、金融商品実務指針48項におけるように、市場で売買される株式について市場価格に基づく価額が存在する場合のみ時価のある有価証券とする。したがって、市場で売買されない株式について、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価（合理的に算定された価額）とはしないものとし、当該株式は時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券として取り扱う（金融商品実務指針63項）。

時価が「著しく下落した」と判断するための合理的な基準については、恣意性を排除するために、文書をもって設定しておき、毎期継続的に適用することが必要である（金融商品実務指針284項）。

個々の銘柄の有価証券のうち合理的な基準に該当するものについては、時価の回復可能性の判定を行い、減損処理の要否を決定しなければならない（金融商品実務指針284項）。

2 時価を把握することが極めて困難と認められる株式の減損処理

四半期決算等において、時価を把握することが極めて困難と認められる株式については、四半期会計期間末までに入手し得る直近の財務諸表等により減損の要否を判断することになり（四半期適用指針5項）、当該時点において金融商品実務指針92項の減損処理の要件を満た

していれば、その四半期決算等において減損処理を行うことが合理的と考えられる。

この場合には、年度決算等において財政状態の改善等が明らかになっている場合を除いて、四半期決算等において行った減損処理を年度決算等で戻入処理することには慎重でなければならない（金融商品Q&A Q31のA）。

(1) 財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したとき

時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したとき（少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合）には、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない（金融商品に関する会計基準（以下「金融商品会計基準」という。）21項、金融商品実務指針92項（留意事項は図表7を参照））。

【図表7 留意事項】

留意事項					
財政状態	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した1株当たりの純資産額（金融商品実務指針92項） <ul style="list-style-type: none"> ー 基礎とする財務諸表は、決算日までに入手し得る直近のものを使用し、その後の状況で財政状態に重要な影響を及ぼす事項が判明していればその事項も加味する（金融商品実務指針92項）。 ー 発行会社の財務諸表において資産等の時価評価が行われていない場合には、時価評価のための資料が合理的に入手可能である限り、それに基づいて財務諸表を修正する必要がある（金融商品実務指針285項） 				
財政状態の悪化	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 上記の1株当たりの純資産額が、当該株式を取得したときのそれと比較して相当程度下回っている場合（金融商品実務指針92項） 				
実質価額	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額（金融商品実務指針92項） <ul style="list-style-type: none"> ー 会社の超過収益力や経営権等を反映して、1株当たりの純資産額を基礎とした金額に比べて相当高い価額が実質価額として評価される場合もある（金融商品実務指針92項）。 <p>〈イメージ〉</p> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;">取得原価</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 10px;"> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 50%; height: 40px;">超過収益力</td> <td rowspan="2" style="width: 10%; vertical-align: middle;">}</td> <td rowspan="2" style="width: 40%; vertical-align: middle;">実質価額</td> </tr> <tr> <td style="height: 40px;">資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した純資産額</td> </tr> </table> </div> </div> <ul style="list-style-type: none"> ー このような株式については、たとえ発行会社の財政状態の悪化がないとしても、超過収益力が見込めなくなった場合には、<u>実質価額が取得原価の50%程度を下回っている限り、減損処理をしなければならない</u>（金融商品Q&A Q33のA）。 ー 株式を取得したときの業績予測とその後の実績を比較することが必要となる。毎期利益を計上していても、株式取得時の業績予測を下回っている場合は、超過収益力が低下している可能性があると考えられる。 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 実質価額が「著しく低下したとき」とは、少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合をいう（金融商品実務指針92項）。 ▶ 減損処理を行う場合、実質価額が翌期首の取得原価となる（金融商品実務指針283-2項）。 	超過収益力	}	実質価額	資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した純資産額
超過収益力	}	実質価額			
資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した純資産額					

(2) 回復可能性

子会社や関連会社等（特定のプロジェクトのために設立された会社を含む）の株式については、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等を入手して回復可能

性を判定できることもあるため、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められる（金融商品実務指針92項、285項）（留意事項は図表8を参照）。

【図表8 留意事項】

留意事項	
回復可能性	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 事業計画等は実行可能で合理的なものでなければならない（金融商品実務指針285項）。 <ul style="list-style-type: none"> — 実質価額が著しく低下している子会社株式及び関連会社株式の評価にあたっては、当該会社に係る事業計画等の合理性、実行可能性、過年度における事業計画等の達成状況について、慎重に判断する必要がある。 ▶ <u>回復可能性の判定は、おおむね5年以内に回復すると見込まれる金額を上限として行うものとする</u>（金融商品実務指針285項）。 <ul style="list-style-type: none"> — 特定のプロジェクトのために設立された会社で、当初の事業計画等において、開業当初の累積損失が5年を超えた期間経過後に解消されることが合理的に見込まれる場合を除く。 — 回復可能性の判定は、取得原価まで回復するかどうかによって行う（50%程度以上低下した状態が解消することではない）。 — 「おおむね5年以内に回復すると見込まれる金額」は、回復可能性の判定に用いるもので、<u>実質価額（減損処理を行う場合、当期末の取得原価となる額）の算定に用いるものではない</u>。 ▶ <u>回復可能性は毎期見直すことが必要であり、その後の実績が事業計画等を下回った場合など、事業計画等に基づく業績回復が予定どおり進まないことが判明したときは、その期末において減損処理の要否を検討しなければならない</u>（金融商品実務指針285項）。 <ul style="list-style-type: none"> — 株式を取得したときの業績予測とその後の実績を比較することが必要となる。設立して間もない子会社や関連会社等（特定のプロジェクトのために設立された会社を含む。）の株式について、設立当初の事業計画等と実績を比較する。

3 債券の減損処理(売買目的有価証券以外)

時価のある債券の減損処理は前述「1 時価のある有価証券の減損処理」参照。

債券に付すべき時価は市場価格とし、市場価格がない場合（市場価格を時価とみなせない場合を含む。）には、市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額が得られればその価額とする（金融商品実務指針61項）。

以下のような場合など、信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落したときには、十分な根拠に基づいて反証できない限り、回復する見込みがあるとは認められない（金融商品実務指針91項、284項）。

- ▶ 格付けの著しい低下があった場合
- ▶ 債券の発行会社が債務超過の状態にある場合
- ▶ 債券の発行会社が連続して赤字決算の状態にある場合

信用リスクが短期間に大幅に減少する可能性は低いいため、債券については、四半期決算等において行った減損処理を年度決算で戻入処理するような状況には至らないのが一般的と考えられる（金融商品会計Q&A Q31のA）。

時価を把握することが極めて困難と認められる（市場

価格がなく、かつ、時価を合理的に算定できない）債券の貸借対照表価額は、債権の貸借対照表価額に準ずるとされている（金融商品会計基準19項(1)）ため、当該債券については、償却原価法を適用した上で、債権の貸倒見積高の算定方法に準じて信用リスクに応じた償還不能見積高を算定し、会計処理を行う。なお、償還不能見積高の算定は、原則として、個別の債券ごとに行うものとする（金融商品実務指針93項）。

債券については、市場価格がなく、かつ、その貸借対照表計上額の重要性に比べ時価の測定には過大なコストを要することなどから時価を把握することが極めて困難と認められる場合は、限定的であると考えられる（金融商品実務指針259項）。

4 種類株式の評価

種類株式については、商品設計において様々な条件を設けることにより、異なる内容の優先株式とすることができる。

本稿では特定の種類株式を想定していないので、会計処理を決定する際には、実際の種類株式の具体的な内容にしたがって判断する必要がある。

種類株式の評価については、実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」（以

下「実務対応報告第10号」という。)がある。

種類株式の評価については、市場価格のある種類株式と市場価格のない種類株式に分けて規定されている(実務対応報告第10号Q2)。

市場価格のない種類株式の減損処理については、①評価モデルを利用するケースと②評価モデルを利用して算定された価額を得ることが困難なケースに分けて規定されている(実務対応報告第10号Q3)。

種類株式の内容には様々なものがあるが、市場価格のない種類株式については、評価モデルを利用して評価可能なものもあるので、その利用の可否について検討する必要がある。

III 固定資産の減損処理

減損処理は、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であり、直接的に貸借対照表価額を求めるものではない。

したがって、期末のみならず、期中において減損処理が行われる場合がある(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(以下「減損適用指針」という。)134項)。

使用範囲又は方法について当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定(事業の廃止や再編成・除売却・転用等)や、経営環境の著しい悪化に該当する事象が発生したかどうかについて留意することとされている(四半期適用指針92項、減損適用指針13項、14項)。

IV 企業結合ステップ2における留意点

企業会計基準委員会(ASBJ)及び日本公認会計士協会(JICPA)より、以下の会計基準等の改正が公表され、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ている。

本章では、実務上の留意点として、非支配株主の取扱い、取得関連費用の取扱いを確認した上で、個別財務諸表への影響を紹介する。

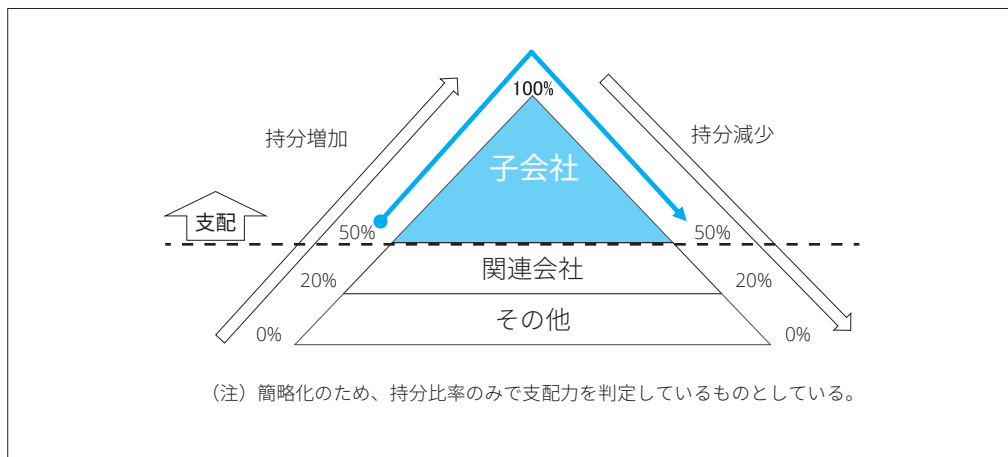
ASBJ 平成25年9月13日公表	JICPA 平成26年2月24日公表
<ul style="list-style-type: none"> 改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。) 改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。) 改正企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」 改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」 改正企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」(以下「株主資本会計基準」という。) 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」 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」(以下「株主資本適用指針」という。) 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」 	<ul style="list-style-type: none"> 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

1 非支配株主持分の取扱い

改正前会計基準等では、子会社株式を追加取得した場合や一部売却した場合のほか、子会社の時価発行増資等の場合(以下「子会社株式の追加取得等」という。)には損益を計上する取引としていたが、現行の会計基準等

では、支配が継続している場合の親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上することとされている。

支配が継続している場合の親会社の持分変動とは、子会社の状態のまま、当該子会社に対する親会社の持分比率が増加又は減少することである。



(1) 支配が継続している場合の子会社株式の追加取得

- ① 子会社株式の追加取得における親会社の持分変動による差額の会計処理

改正前会計基準等		現行の会計基準等	
<ul style="list-style-type: none"> 子会社株式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少数株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（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、<u>のれん</u>又は<u>負ののれん</u>として処理する（改正前連結会計基準28項）。 		<ul style="list-style-type: none"> 子会社株式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、追加取得により増加した親会社の持分（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、<u>資本剰余金</u>とする（連結会計基準28項）。 	
少数株主持分	XX	非支配株主持分	XX
<u>のれん</u>	XX	<u>資本剰余金</u>	XX
子会社株式	XX	子会社株式	XX

【設例1：親会社が子会社株式を追加取得した場合の会計処理イメージ】

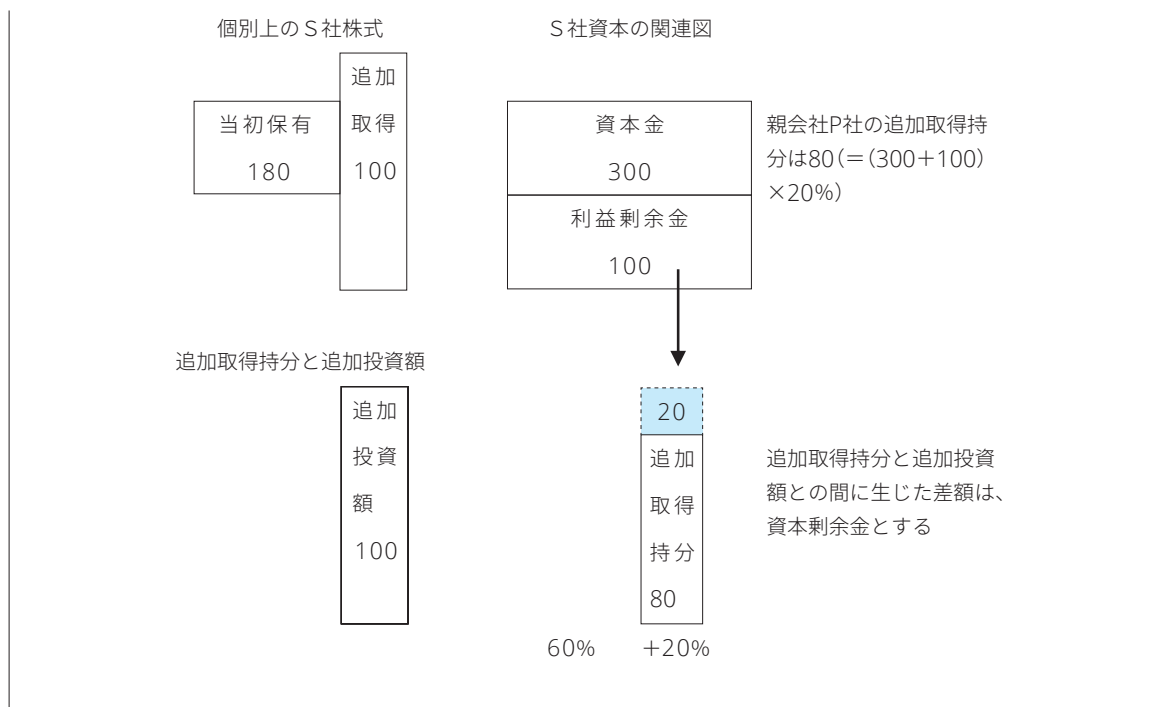
【前提】

- X1年3月期
- 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（個別財務諸表上の簿価は180）。
- 親会社P社はX1年3月31日に子会社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%へと増加した。
- 追加取得時点の子会社S社の純資産は400とする。
- 連結会計年度末における資本剰余金は総額では正の値であるとする。

(1) X1年3月31日（X1年3月期）追加取得年度

(ア) 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	80	(借) 子会社株式	100
<u>資本剰余金</u>	20		



(2) 支配が継続している場合の子会社株式の一部売却

- ① 子会社株式の一部売却における親会社の持分変動による差額の会計処理

改正前会計基準等	現行の会計基準等																
<ul style="list-style-type: none"> 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、少数株主持分を増額する。売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理する（改正前連結会計基準29項）。 子会社株式を一部売却した場合、<u>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。</u> 	<ul style="list-style-type: none"> 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、<u>資本剰余金とする</u>（連結会計基準29項）。 子会社株式を一部売却した場合、<u>のれんの未償却額については減額しない</u>（連結会計基準66-2項） 																
<table border="1"> <tr> <td>子会社株式</td> <td>XX</td> <td>少数株主持分</td> <td>XX</td> </tr> <tr> <td>株式売却損益</td> <td>XX</td> <td>のれん</td> <td>XX</td> </tr> </table> <p>(※1)</p>	子会社株式	XX	少数株主持分	XX	株式売却損益	XX	のれん	XX	<table border="1"> <tr> <td>子会社株式</td> <td>XX</td> <td>非支配株主持分</td> <td>XX</td> </tr> <tr> <td>株式売却損益</td> <td>XX</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>(※1)</p>	子会社株式	XX	非支配株主持分	XX	株式売却損益	XX		
子会社株式	XX	少数株主持分	XX														
株式売却損益	XX	のれん	XX														
子会社株式	XX	非支配株主持分	XX														
株式売却損益	XX																
<p>※1：個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正</p>	<p>※1：個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正</p>																
	<table border="1"> <tr> <td>株式売却損益</td> <td>XX</td> <td>資本剰余金</td> <td>XX</td> </tr> </table> <p>(※2)</p> <p>※2：修正後の連結財務諸表上の子会社株式売却損益を資本剰余金へ振替</p>	株式売却損益	XX	資本剰余金	XX												
株式売却損益	XX	資本剰余金	XX														

- ② のれんの未償却額 関係が継続している場合、支配獲得時に計上したのれん
 子会社株式を一部売却したが、親会社と子会社の支配 のれんの未償却額を減額しない。

(減額しない理由：連結会計基準66-2項)

平成25年改正会計基準の公開草案においては、子会社株式を一部売却した場合等で、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額も、売却持分と同様に売却価額から控除し、これらの差額を資本剰余金とすることを提案していた。

これは、購入のれん方式を採用している本会計基準において、のれんは投資原価の一部であり、また、親会社持分相当額しか計上されていないため、他の資産及び負債とは異なるものであること、さらに、のれんの未償却額を減額しない場合には、一部売却した親会社持分相当額に対応するのれんの償却費が次期以降にも認識され、「親会社株主に帰属する当期純利益」が適切ではないという考え方に基づくものであった。

しかしながら、公開草案に寄せられたコメントを踏まえた審議の過程では、支配獲得後は支配が継続している限り、償却や減損を除き、のれんを減額すべきではないという考え方に基づく意見のほか、支配獲得後の追加取得時にはのれんが追加計上されない一方、一部売却時ののれんを減額すると、追加取得時の会計処理と整合した取扱いにはならないという意見もあった。

このように、親会社と子会社の支配関係が継続している状況下で、子会社株式を一部売却した場合等におけるのれんの未償却額の取扱いについては、減額する方法及び減額しない方法のそれぞれに一定の論拠があると考えられるが、のれんを減額する場合における実務上の負担や、のれんを減額しないこととしている国際的な会計基準における取扱い等を総合的に勘案して、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととした。

このため、一部売却して持分が減少したとしても、当初に支配を獲得した持分に対応するのれんの償却額は親会社に帰属する当期純利益に全額計上することとなる
 (資本連結実務指針44項、66-3項)。

【支配継続中の子会社株式の一部売却後ののれんの償却額負担のイメージ】

	一部売却前	一部売却後
S社の当期純利益	300	300
親会社株主に帰属する当期純利益	300	180
のれんの償却額（親会社負担） [※]	△100	△100

※支配獲得時ののれんの当初認識額は500、5年償却とする。

また、子会社の支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、のれんの未償却額のうち、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法や支配喪失時の持分比率に占める

関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法などの中から、「適切な方法」に基づき、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することとされている（資本連結実務指針45-2項、66-6項）。

【設例2：親会社が子会社株式を一部売却した場合の会計処理イメージ】

【前提】

- 親会社P社（3月決算）は、X1年4月1日（期首）に、子会社S社（3月決算）の株式すべてを1,000で買収した。S社の時価純資産は500（＝資本金500）であった。
- 子会社S社は、X2年3月期において当期純利益300を計上した。S社の純資産は800（＝資本金500＋利益剰余金300）であった。
- 親会社P社は、X2年3月31日（期末）に、S社株式の20%を300で売却し、個別財務諸表上、子会社株式売却益100（＝売却価額300－売却簿価200（＝1,000×20%））を計上した。
- S社はP社の80%子会社となった。
- 単純化のため、のれんの償却は実施せず、税効果及び関連する法人税等は無視することとする。

【会計処理】

① P社の個別財務諸表上の子会社株式売却の会計処理

(借) 現金	300	(貸) 子会社株式	200
		子会社株式売却益	100

② P社の連結修正仕訳

(ア) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	500	(貸) 子会社株式	1,000
のれん	500		

(イ) 売却持分と売却簿価の相殺消去

(借) 子会社株式	200	(貸) 非支配株主持分（※1）	160
		子会社株式売却益（※2）	40

※1：非支配株主持分160＝（資本金500＋利益剰余金300）×20%

※2：子会社株式売却益40＝個別財務諸表上の売却簿価200－連結財務諸表上の売却持分160（＝（資本金500＋利益剰余金300）×20%）。なお、支配継続の子会社株式の一部売却においてのれん未償却額は減額しない。

(ウ) 資本剰余金への振替

(借) 子会社株式売却益	140	(貸) 資本剰余金（※1）	140
--------------	-----	---------------	-----

※1：資本剰余金140＝個別財務諸表上の子会社株式売却益100＋子会社株式売却益の連結修正額40。親会社の持分変動による差額を資本剰余金に振替える。当該資本剰余金への振替額140は、売却価額300と売却持分160の差額である。

改正前会計基準等		現行の会計基準等	
一部売却直前のP社投資（S社株式）とS社資本の関連図		一部売却直前のP社投資（S社株式）とS社資本の関連図	
S社株式 1,000	のれん 500 資本金 500 利益剰余金 300	S社株式 1,000	のれん 500 資本金 500 利益剰余金 300
個別上の売却簿価と連結上の売却簿価		個別上の売却簿価と連結上の売却簿価	
個別上の売却簿価 200	連結上の売却簿価 100 100 60	個別上の売却簿価 200	連結上の売却簿価 ★ 100 60
△20%	△20%	△20%	△20%
注：子会社株式を一部売却した場合、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。		注：子会社株式の一部を売却し、支配継続の場合には、のれんの未償却額は取崩されない（上図の★の箇所）。	

(3) 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り）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準30項）。

(4) 連結子会社による当該連結子会社の自己株式の取得及び処分

連結子会社による当該連結子会社の自己株式の非支配株主からの取得及び非支配株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理するとされている（自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針17項）。

(5) 資本剰余金が負の値となる場合

上記(1)～(4)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）。

(6) 連結範囲からの除外に関する取扱い

子会社株式を全部又は一部売却し、支配を喪失して連結範囲から除外する場合であっても、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、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上するとされている（資本連結実務指針49-2項）。

これは、支配継続中の一部売却等の取引は、親会社と子会社の非支配株主との間の取引であり、当該取引によって生じた資本剰余金は子会社に帰属するものではないためである（資本連結実務指針68-2項）。

なお、資本剰余金が負の値となり、当該負の値を利益剰余金から減額する処理を行っていた場合には、連結範囲から除外された後も当該処理は、連結財務諸表上、引き継がれる（資本連結実務指針49-2項）。

2 取得関連費用の取扱い

(1) 取得関連費用の会計処理

改正前会計基準等	現行の会計基準等
<ul style="list-style-type: none">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）。	<ul style="list-style-type: none">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こととされている（企業結合会計基準26項）。また、<u>主要な取得関連費用は注記により開示することとされている</u>（企業結合会計基準49項）。なお、<u>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」（以下「金融商品会計基準」という。）及び日本公認会計士協会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「金融商品会計実務指針」という。）に従って算定するため、取得時における付随費用は取得した金融資産の取得原価に含めることとなる</u>（資本連結実務指針8項）。 この点、有価証券の取得の付随費用と取得関連費用の関係について金融商品会計に関するQ&AにQ15-2が新設されている。

〈参考 金融商品会計に関するQ&A Q15-2 Aの抜粋〉

～前略～

平成25年改正前企業結合会計基準では、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費用は取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用とされており、企業結合において取得関連費用のどこまで取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いとの意見がありました。このような実務上の問題点の解消が、従来、取得原価に含めていた取得関連費用を発生した事業年度の費用として処理することに改正された理由の一つとして挙げられています。

企業結合会計基準第26項における取得関連費用は、個別財務諸表において子会社株式の取得原価に含まれる付随費用だけでなく、より広い範囲の支出が含まれるものですが、連結財務諸表においては企業結合時に費用処理されるとともに、その内容について注記が求められることとなります。

～後略～

【設例3：取得関連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】

改正前会計基準等、現行の会計基準等共通

(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

【A社の連結財務諸表作成における連結修正仕訳】

① 改正前会計基準等

(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はのれんに含まれる。

② 現行の会計基準等

(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。

3 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。

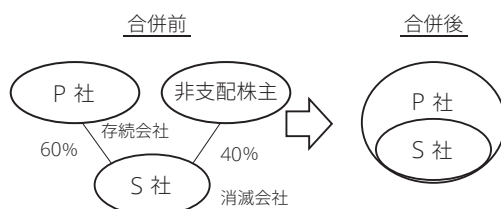
- ▶ 非支配株主持分相当額（改正前会計基準では少数株主持分相当額）の会計処理の改正は以下のとおりであり、非支配株主との取引により生じた差額については「その他資本剰余金」として処理することとされている（結合分離適用指針206項）。

改正前会計基準等	現行の会計基準等
<ul style="list-style-type: none"> ● 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。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 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<u>その他資本剰余金</u>とする。

【設例4：親会社が子会社を吸収合併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（簿価60）。
- 親会社P社は子会社S社を吸収合併した。
- 合併時点の子会社S社の純資産は400であり、P社は新株をS社の非支配株主に20株（合併期日の時価200（1株当たり10））発行した。また、P社は新株発行に伴う増加すべき株主資本の全額を資本金とした。
- S社の諸資産について、連結上の簿価と個別上の簿価に相違はないものとする。



【親会社の個別財務諸表上の会計処理】

(1) 改正前会計基準等

(ア) 親会社持分相当額

(借) 諸資産 (60%) (※1)	240	(借) 子会社株式	60
		抱合せ株式消滅差益 (※2)	180

※1：子会社S社の純資産400×60%=240

※2：240-60=180

(イ) 少数株主持分相当額

(借) 諸資産 (40%) (※1)	160	(借) 資本金	200
のれん (※2)	40		

※1：子会社S社の純資産400×40%=160

※2：取得の対価200と子会社から受け入れる資産及び負債の少数株主持分相当額160との差額をのれんとする。

(2) 現行の会計基準等

(ア) 親会社持分相当額

(借) 諸資産 (60%)	240	(借) 子会社株式	60
		抱合せ株式消滅差益	180

(イ) 非支配株主持分相当額

(借) 諸資産 (40%)	160	(借) 資本金	200
その他資本剰余金 (※1)	40		

※1：取得の対価200と子会社から受け入れる資産及び負債の非支配株主持分相当額160との差額40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5のようになる。

【設例5 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〉

- 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

- 現行の会計基準

(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「2 取得関連費用の取扱い」の「設例3：取得関連費用に係る会計処理イメージ」のようになる。

以 上