

「企業結合に関する会計基準（案）」及び関連する他の会計基準等の改正案の公表について

ながぬま ようすけ
公認会計士 長沼 洋佑

1. はじめに

平成25年1月11日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「企業結合に関する会計基準（案）」及び関連する他の会計基準等の改正案を公表している。

ASBJは、企業結合に関する会計基準等について、ステップ1とステップ2とに区分して見直しを行うこととしており、ステップ1については平成20年12月に完了している。ASBJは、現在、既存の差異に関連するプロジェクト項目として、ステップ2の検討を進めている。ステップ2では、主に、国際

会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の企業結合に関する共同プロジェクト（フェーズ2）で取り上げられた論点を対象としている。

ASBJは、平成21年7月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「平成21年論点整理」という。）を公表し、それらに対して一般から寄せられた意見も参考に検討・審議を行い、平成25年1月11日に、以下の会計基準及びその適用指針の公開草案（以下「本公開草案」という。）を公表している。

- 企業会計基準公開草案第49号（企業会計基準第21号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」（以下「企業結合会計基準案」という。）
- 企業会計基準公開草案第50号（企業会計基準第22号の改正案）「連結財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「連結会計基準案」という。）
- 企業会計基準公開草案第51号（企業会計基準第7号の改正案）「事業分離等に関する会計基準（案）」（以下「事業分離会計基準案」という。）
- 企業会計基準公開草案第52号（企業会計基準第5号の改正案）「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」
- 企業会計基準公開草案第53号（企業会計基準第6号の改正案）「株主資本等変動計算書に関する会計基準（案）」（以下「株主資本会計基準案」という。）
- 企業会計基準公開草案第54号（企業会計基準第25号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準（案）」（以下「包括利益会計基準案」という。）
- 企業会計基準公開草案第55号（企業会計基準第2号の改正案）「1株当たり当期純利益に関する会計基準（案）」（以下「EPS会計基準案」という。）
- 企業会計基準適用指針公開草案第48号（企業会計基準適用指針第10号の改正案）「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（案）」（以下「結合分離適用指針案」という。）
- 企業会計基準適用指針公開草案第49号（企業会計基準適用指針第8号の改正案）「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（案）」
- 企業会計基準適用指針公開草案第50号（企業会計基準適用指針第9号の改正案）「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「株主資本適用指針案」という。）

本稿では、本公開草案の概要について説明する。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。

2. 非支配株主持分の取扱い

(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 現行の会計基準

子会社株式を追加取得した場合、子会社株式を一部売却した場合、また、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、損益取引として扱われている。

すなわち、子会社株式を追加取得した場合には親会社の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には、当該売却額と売却持分及び売却持分に対応する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(現行の連結会計基準第28項から第30項、事業分離会計基準第17項から

第19項)。

② 本公開草案

子会社株式の追加取得等については、損益取引とせず資本取引として扱うことが提案されている。このため、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なる。

なお、現行の会計基準における「少数株主持分」について、本公開草案では「非支配株主持分」に変更することが提案されている(連結会計基準案第26項、第28項から第30項、事業分離会計基準案第17項から第19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のようになると考えられる。

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。

【子会社株式の追加取得に係る連結仕訳】

・現行の会計基準

(借) 少数株主持分	80	(貸) 子会社株式	100
のれん	20		

・本公開草案

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

(2) 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書及び連結包括利益計算書の表示方法(当期純利益の表示)

現行の会計基準における「少数株主損益調整前当期純利益」について、本公開草案では「当期純利益」とすることが提案されている。これに伴い、現行の会計基準における「当期純利益」について、本公開草案では「親会社株主に帰属する当期純利益」とすることが提案されている。

また、本公開草案では、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」を付記することが提案されている(連結会計基準案第39項)。

本公開草案での連結財務諸表における表示例を示すと図表1のようになる。

図表1 連結財務諸表における表示例

【2計算書方式】		【1計算書方式】	
<連結損益計算書>		<連結損益及び包括利益計算書>	
売上高	10,000	売上高	10,000
-----		-----	
税金等調整前当期純利益	2,200	税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900	法人税等	900
当期純利益	1,300	当期純利益	1,300
非支配株主に帰属する当期純利益	300	(内訳)	
親会社株主に帰属する当期純利益	1,000	親会社株主に帰属する当期純利益	1,000
		非支配株主に帰属する当期純利益	300
<連結包括利益計算書>			
当期純利益	1,300		
その他の包括利益：		その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530	その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300	繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	△180	為替換算調整勘定	△180
持分法適用会社に対する持分相当額	50	持分法適用会社に対する持分相当額	50
その他の包括利益合計	700	その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000	包括利益	2,000
(内訳)		(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600	親会社株主に係る包括利益	1,600
非支配株主に係る包括利益	400	非支配株主に係る包括利益	400

(包括利益会計基準案 参考 2. 包括利益の表示例)

(3) 共通支配下の取引等における個別財務諸表上の会計処理

① 現行の会計基準

少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する（現行の企業結合会計基準第45項）。

連結財務諸表上は、子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い（現行の連結会計基準第28項から第30項）に準じて損益取引として処理する（現行の企業結合会計基準第46項）。

② 本公開草案

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は、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る（企業結合会計基準案第45項）。

連結財務諸表上は、子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い（連結会計基準案第28項から第30項）に準じて資本取引として処理することが提案されている（企業結合会計基準案第46項）。

(4) その他

① 連結株主資本等変動計算書の表示方法

本公開草案では、連結株主資本等変動計算書の表示区分における「少数株主持分」を「非支配株主持分」へ、利益剰余金の変動事由における「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」へ改正することが提案されている（株主資本金計基準案第7項及び株主資本適用指針案第11項）。

② 連結財務諸表上の1株当たり当期純利益

本公開草案では、連結財務諸表上、「1株当たり当期純利益」は「1株当たり親会社株主に帰属する当期純利益」と、「潜在株式調整後1株当たり当期純利益」は「潜在株式調整後1株当たり親会社株主に帰属する当期純利益」とそれぞれ読み替えることが提案されている（EPS会計基準案第1項）。

本公開草案における表示方法に係る改正の提案をまとめると図表2のようになる。

3. 取得関連費用の取扱い

(1) 現行の会計基準

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る（現行の企業結合会計基準第26項）。

(2) 本公開草案

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が提案されている（企業結合会計基準案第26項）。なお、取得原価に含められなかった取得関連費用は注記により開示することが提案されている（企業結合会計基準案第49項）。

取得関連費用に係る会計処理イメージは、設例2のようになると考えられる。

設例2 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）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、現行の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】

- ・現行の会計基準

（借） 諸資産	800	（貸） 払込資本	1,000
のれん	250	現金	50

- ・本公開草案

（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		

4. 暫定的な会計処理の確定の取扱い

(1) 現行の会計基準

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（現行の結合分離適用指針第70項）。

(2) 本公開草案

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配分原価の配分額の見直しの影響を反映させることが提案されている（企業結合会計基準案（注6）、結合分離適用指針案第70項及び第73項）。

5. 適用時期

適用時期については、本公開草案において以下の提案がなされている（企業結合会計基準案第58-2項、連結会計基準案第44-5項及び事業分離会計基準案第57-4項）。

(1) 連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項

連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項（当期純利益の表示に係る事項）については、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ものとし、早期適用は認めないことが提案されている。

(2) 上記(1)以外に係る事項

上記(1)以外の事項（子会社株式の追加取得等の会計処理、取得関連費用の取扱い、暫定的な会計処理の確定の取扱い）については、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）から適用することが提案されている。ただし、連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項を除くすべての取扱いを同時に適用する場合には、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（暫定的な会計処理の確定の取扱いは平成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以後実施される企業結合）から適用することができることが提案されている。

(3) 遡及適用について

上記(2)の適用に当たっては、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」第6項(1)の会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合の記載に基づき、子会社株式の追加取得等及び取得関連費用について企業結合会計基準案、連結会計基準案及び事業分離会計基準案が定める新たな会計方針の遡及適用を行わないことができることが提案されている。なお、上記(1)の連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項については、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ことが提案されている。

適用時期をまとめると図表3ようになる。

6. 本公開草案の対象としなかった論点

本公開草案の対象としなかった論点として以下の内容が記載されている(企業結合会計基準案64-2項)。

(1) のれん

のれんについて、国際的な会計基準と同様に非償却とすべきかどうかについては、平成21年論点整理の公表後、審議を続けてきたが、現状では、連結財務諸表及び個別財務諸表ともに会計基準を改正することについて市場関係者の合意形成が十分に図られていない状況にあると考えられ、また、ASBJからIASBに対してのれんを非償却とする国際財務報告基準(IFRS)第3号「企業結合」の取扱いに係る適用後レビューの必要性の提案を行っていること

ろでもあり、これらを踏まえ、本公開草案においても現行の償却処理を継続することとされている。

(2) 子会社に対する支配を喪失した場合の残存投資の評価替え

国際的な会計基準では、子会社に対する支配が喪失した場合に、残存の投資について評価替するが、この会計処理については、事業分離等会計基準や金融商品会計基準等の他の会計基準にも影響する横断的な論点であり、さらに、段階取得の検討経緯(現行の企業結合会計基準第88項から第93項参照)を踏まえると、実務における段階取得の適用状況をまず検証すべきとの意見もある。これらを踏まえ、現時点における対応としては、段階取得の実務における適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を今後適切な時期に始めることとしつつ、当該実態調査の実行には相当の時間を要するものと考えられることから、本公開草案の最終基準化後、我が国会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断することとされている。

(3) その他

全部のれん方式の採用の可否、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、平成21年論点整理で取り上げられていた上記以外の項目については、現状では改正することにより財務報告の改善を図ることとなるか否かについて意見が分かれているか、又は、改正の必要性や適時性は乏しいという意見が大半を占めている状況であるため、本公開草案の対象とはせず、継続検討課題とすることとされている。

図表2 表示方法に係る改正の提案

財務諸表	現行の会計基準	→	本公開草案
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
連結財務諸表上の1株当たり当期純利益	1株当たり当期純利益	→	1株当たり親会社株主に帰属する当期純利益
	潜在株式調整後1株当たり当期純利益	→	潜在株式調整後1株当たり親会社株主に帰属する当期純利益

※連結損益計算書、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。

図表3 適用時期のまとめ

	早期適用しない場合	早期適用する場合
① 子会社株式の追加取得等	<ul style="list-style-type: none"> 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する。 遡及適用を行わないことができる。 	<ul style="list-style-type: none"> 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適用する。 遡及適用を行わないことができる。
② 取得関連費用の取扱い		
③ 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	<ul style="list-style-type: none"> 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。 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表示の組替えを行う。 	<ul style="list-style-type: none"> 早期適用不可。
④ 暫定的な会計処理の確定の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> 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する。 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日以後開始する連結会計年度及び事業年度において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。 	<ul style="list-style-type: none"> 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以後実施される企業結合から適用する。 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26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度において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。

※早期適用する場合には、上記③の取扱いを除いてすべてを同時に適用する必要がある。

以上