

# 「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

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9月13日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「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として、以下の企業会計基準及びその適用指針（以下「本会計基準等」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」（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」（以下「包括利益会計基準」という。）
- 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」

本稿では、本会計基準等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 改正前会計基準

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、損益を計上する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（改正前連結会計基準第28項から第30項、改正前事業分離会計基準第17項から第19項）。

#### ② 本会計基準等

子会社株式の追加取得等における親会社の持分変動による差額については、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、改正前会計基準における「少数株主持分」について、本会計基準等では「非支配株主持分」に変更することとされている（連結会計基準第26項、第28項、第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、資本剰余金とする（連結会計基準第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（連結会計基準第29項）。

子会社株式を一部売却した場合、のれんの未償却額については減額しない（連結会計基準第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））。

(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（連結会計基準第30項）。

(エ) 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（連結会計基準第30-2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。
- 連結会計年度末における資本剰余金は負の値（マイナス20）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	80	(貸) 子会社株式	100
のれん	20		

・相殺消去の差額について、のれんとして処理する。

(2) 本会計基準等

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	80	(貸) 子会社株式	100
資本剰余金	20		

・相殺消去の差額について、資本剰余金として処理する。

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、連結会計年度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、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。

(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）

改正前会計基準における「少数株主損益調整前当期純利益」について、本会計基準等では「当期純利益」とすることとされている。これに伴い、改正前会計基準における「当期純利益」について、本会計基準等では「親会社株主に帰属する当期純利益」とすることとされている。

また、本会計基準等では、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（連結会計基準第39項）。

本会計基準等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 参考 2. 包括利益の表示例)

### (3) その他

#### ① 連結株主資本等変動計算書の表示方法

本会計基準等では、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」へとそれぞれ改正されている（株主資本会計基準第7項及び株主資本適用指針第6項）。

非支配株主との取引及び取得関連費用に関する定めについて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適用初年度の期首時点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する経過的な取扱いが定められたことに伴い、株主資本会計基準の改正が行われている。会計基準等における特定の経過的な取扱いとして、会計方針の変更による影響額を適用初年度の期首残高に加減することが定められている場合には、株主資本会計基準第5項なお書きに準じて、期首残高に対する影響額を区分表示するとともに、当該影響額の反映後の期首残高を記載する（株主資本会計基準第

5-2項）。

また、暫定的な会計処理の確定の処理が改正されたことに伴い、暫定的な会計処理の確定年度の株主資本等変動計算書のみの表示が行われる場合の取扱いについても改正が行われており、この場合には、株主資本会計基準第5項なお書きに準じて、期首残高に対する影響額を区分表示するとともに、当該影響額の反映後の期首残高を記載することとされている（株主資本会計基準第5-3項）

#### ② 連結財務諸表上の1株当たり当期純利益

EPS会計基準の適用にあたっては、連結財務諸表において、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」、連結損益計算書上の「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会計基準第12項）。

本会計基準等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	→	本会計基準等
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。

### 3. 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（改正前企業結合会計基準第26項）。

#### (2) 本会計基準等

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（企業結合会計基準第26項）。また、主要な取得関連費用は注記により開示する（企業結合会計基準第49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」（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」に従って算定される。

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）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 本会計基準等

(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

(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 本会計基準等

(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。

**4. 暫定的な会計処理の確定の取扱い**

**(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第70項）。

**(2) 本会計基準等**

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とされている（企業結合会計基準（注6）、結合分離適用指針第70項及び第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、当該見直しが反映された後の金額により算定する（EPS会計基準第30-6項）。

**5. 適用時期等**

本会計基準等の適用時期等に関する取扱いは以下のとおりとされている（企業結合会計基準第58-

2項、連結会計基準第44-5項及び事業分離会計基準第57-4項）。

(1) 連結会計基準第39項の表示方法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。なお、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について組替えを行う。

(2) 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。ただし、連結会計基準第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。

(3) 上記（2）の適用にあたっては、非支配株主と

の取引及び取得関連費用に関する定めについて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適用初年度の期首時点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。

(4) 上記(3)によらず、本会計基準等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ことができる。適用時期等をまとめると図表3ようになる。

【図表3 適用時期等のまとめ】

	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"> <li>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。</li> <li>適用にあたっては、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。</li> </ul> ただし、本会計基準等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ことができる。	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>適用にあたっては、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。</li> </ul> ただし、本会計基準等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"> <li>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。</li> <li>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。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>早期適用不可。</li> </ul>
④ 暫定的な会計処理の取扱い	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> </ul>

※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。

## 6. 本会計基準等の改正の対象としなかった論点

本会計基準等の改正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（企業結合会計基準第64-3項）。

### (1) のれん

のれんについては、平成21年7月の「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」の公表後、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、2011年11月に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。これらの点を踏まえ、本会計基準等においても現行の償却処理を継続することとした。

### (2) 子会社に対する支配を喪失した場合の残存投資の会計処理

子会社に対する支配が喪失した場合の残存の投資に係る会計処理についても、国際的な会計基準との差異は存在するが、この会計処理については、事業分離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ることに加え、段階取得の検討経緯（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。これらの点を踏まえ、今後、段階取得の適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を適切な時期に始めることとし、そのうえで、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した。

### (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については、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ものや、

改正の必要性や適時性に乏しいという意見が大半を占めているものであるため、本会計基準等での改正の対象とはせず、継続検討課題とすることとした。

以上