

cutting through complexity

平成 25 年改正企業結合会計基準等の解説

有限責任 あずさ監査法人 東京事務所

第2事業部 パートナー 前田 啓

企業会計基準委員会 (ASBJ)は、平成 25 年 9 月 13日に改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の改正会計基準等（以下「本会計基準等」という）を公表しました。本会計基準等では、少数株主持分から非支配株主持分への変更、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による差額を資本剰余金に計上するなど、我が国において長年定着してきた連結実務を大きく変更する内容が含まれています。本稿では、改正点を中心に、本会計基準等の概要および実務上の留意点について解説します。

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あらかじめお断りします。



まえだ けい
前田 啓
有限責任 あずさ監査法人
東京事務所 第2事業部
パートナー

【ポイント】

- 従来の「少数株主持分」は、本会計基準等では「非支配株主持分」に変更される。
- 子会社株式の追加取得、一部売却のほか、子会社の時価発行増資等の場合、改正前の会計基準では損益を計上する取引としていたが、本会計基準等では、親会社の持分変動による差額を資本剰余金に計上する。
- 連結損益計算書において、従来の「少数株主損益調整前当期純利益」は、本会計基準等では「当期純利益」に変更される。また、従来の「当期純利益」は、本会計基準等では「親会社株主に帰属する当期純利益」に変更される。
- 取得関連費用のうち一部について、改正前の会計基準では取得原価に含めていたが、本会計基準等では発生した事業年度の費用として処理する。
- 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、改正前の会計基準では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していたが、本会計基準等では、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を企業結合年度の財務諸表に反映させる。

I 本会計基準等の公表経緯

平成19年8月に公表された「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）のもと、ASBJでは、企業結合に関する会計基準等の見直しについて、ステップ1とステップ2とに区分してプロジェクトを進めることとし、ステップ1については平成20年12月に完了しました¹。

その後、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の検討が進められ、主に、国際会計基準審議会 (IASB) およ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が対象とされました。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「論点整理」という）が公表された後、約3年にわたって審議が重ねられ、平成25年1月に「企業結合に関する会計基準（案）」を始めとした企業結合に関する一連の会計基準に係る公開草案が公表されました。今般の本会計基準等は、一般から寄せられた意見を踏まえて検討が行われ、公

1 ステップ1では、EU 同等性評価に係る項目が検討対象となり、持分プーリング法の廃止、株式の交換の場合における取得原価の算定方法（対価の測定日）、少数株主持分の測定（部分時価評価法の廃止）、段階取得における取得原価の会計処理、負ののれんの会計処理、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等の項目が改正されました。

開草案の内容を一部修正したうえで公表されたものです。今回の改正対象となる会計基準等は図表1のとおり、多数に及んでいます。

図表1 改正対象となる会計基準等

- 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」(以下「純資産会計基準」という)
- 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「株主資本金会計基準」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」(以下「EPS適用指針」という)

Ⅱ 少数株主持分の取扱いの見直し

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) 改正の概要

改正前の会計基準では、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には損益を計上する取引とされていました。本会計基準等では、こうした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による差額は、資本剰余金に計上することとされています。

論点整理では、親会社株主と非支配株主とではリスクおよびリターンは大きく異なり、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報が投資家の意思決定に有用であると考えられるとし、従来どおりの考え方(親会社株主の視点)が示されていました。これに対し、論点整理へのコメントやASBJの審議においては、国際的な会計基準と同様に会計処理を行うことにより、比較可能性の向上を図るべきという意見が

多くみられました。また、従来の会計処理方法に対しては実務上の課題がいくつか指摘されてきており、当該指摘に対して最も簡潔に対応する方法が損益を計上する取引の範囲を狭めることであるとも考えられました。これらの点を総合的に勘案し、上記の取扱いに改正されることとなりました(連結会計基準第51-2項)。

(2) 実務上の留意点

子会社株式の追加取得等について改正前と改正後の取扱いを比較すれば、図表2のようになります(連結会計基準第28項から第30項)。

図表2 子会社株式の追加取得等の取扱い

	改正前	改正後
①子会社株式の追加取得	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(または負ののれん)</u> とする。	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。
②子会社株式の一部売却	売却による親会社の持分の減少額と投資の減少額との間に生じた差額は、 <u>子会社株式の売却損益の修正として処理する。また、売却に伴うのれんの償却額についても同様に処理する。</u>	売却による親会社の持分の減少額と売却価額との間に生じた差額は、 <u>資本剰余金</u> とする。
③子会社の時価発行増資等	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との差額は、 <u>損益</u> とする。 <u>ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができ。</u>	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との差額は、 <u>資本剰余金</u> とする。

① 子会社株式の追加取得

いったん支配を獲得して子会社とした以降は、当該子会社の株式を追加取得してものれん(または負ののれん)が生じることはなく、追加取得分に係るのれん償却費や負ののれん発生益といった損益が発生しなくなります(図表3参照)。

② 子会社株式の一部売却

子会社株式を一部売却後も引き続き子会社であるとき、個別財務諸表上は子会社株式売却損益が計上されるものの、連結財務諸表上は損益が発生しなくなります。

また、子会社株式の一部売却において、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とされているため、留意が必要です(連結会計基準(注9)(2))。

図表3 子会社株式の追加取得の連結仕訳イメージ

前提条件

- ✓ 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70%である。
- ✓ P社はS社の持分比率20%の株式を、対価120で追加取得する。
この取引によりS社に対するP社持分比率は70%から90%へと増加する。
- ✓ 追加取得時点のS社の純資産は500であり、P社の追加取得持分は100（500×20%）とする。

連結仕訳

改正前				
	(借) 少数株主持分	100	(貸) 子会社株式	120
	のれん	20		
↓				
	(借) 非支配株主持分	100	(貸) 子会社株式	120
本会計基準等	資本剰余金	20		

(3) 注記

連結財務諸表上、非支配株主との取引に係る親会社の持分変動に関する事項として、増加または減少した資本剰余金の主な変動要因および金額を注記により開示します（企業結合会計基準第52項（4））。連結株主資本等変動計算書においては「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動」として資本剰余金の変動額が純額で表示されることとなりますが、主要因（追加取得、一部売却等）ごとに資本剰余金の増加した額または減少した額を開示することは親会社株主に係る成果に関する情報として有用であるため、国際的な会計基準も参考にして求めることとしたとされています（企業結合会計基準第126-4項）。

(4) 公開草案からの主な変更点**① 資本剰余金が負の値となる場合の取扱い**

子会社株式の追加取得等による会計処理の結果、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点が明確にされています（連結会計基準第30-2項）。

② 一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱い

子会社株式の一部売却等において、公開草案では、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額は、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から控除することが提案されていました。本会計基準等では、実務上の負担や国際的な会計基準における取扱い等を総合的に勘案し、支配獲得時に計上したのれんの未償却額は減額しないこととされており（連結会計基準第29項および第66-2項）、従来の連結実務とは異なるため、留意が必要です。

③ 非支配株主との取引に係る個別財務諸表上の取扱い

公開草案では、自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得した場合における個別財務諸表上の取得原価は、企業集団内の取引に準じ、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ました。本会計基準等では、個別財務諸表上の処理を変える必要性は大きくないことなどから現行の取扱いが継続され、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します（企業結合会計基準第45項および第120-2項）。

2. 少数株主持分から非支配株主持分への変更

本会計基準等では、改正前の会計基準における「少数株主持分」が「非支配株主持分」に変更されています（連結会計基準第26項）。この改正は、他の企業の議決権の過半数を所有していない株主であっても他の会社を支配し親会社となることがありえるため、より正確な表現とするために見直されたものです（連結会計基準第55-2項）。これに伴い、純資産の部の表示区分および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」へ改める改正が行われています（純資産会計基準第7項および株主資本適用指針第3項）。

3. 当期純利益の表示**(1) 改正の概要**

本会計基準等では、当期純利益に、非支配株主に帰属する部分も含めることに変更されています（連結会計基準第39項）。これは、論点整理へのコメントやASBJの審議において、国際的な会計基準と同様に連結財務諸表の表示を行うことにより

比較可能性の向上を図るべきという意見が多くみられたことを踏まえて見直しが行われたものです（連結会計基準第51-3項）。

上記に伴い、連結財務諸表の表示に関しては、図表4のようになります。本会計基準等により「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」から構成されることとなり、従来と同様の「当期純利益」という用語であっても、その意味する内容は異なるものとなります。なお、連結株主資本等変動計算書について、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」へ改める改正が行われています（株主資本会計基準第7項および株主資本適用指針第6項）。

図表4 連結財務諸表の表示関係

改正前	改正後
少数株主損益調整前当期純利益	当期純利益
少数株主損益	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

2計算書方式の場合の連結損益計算書については、図表5のように「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、従来と同様に「親会社株主に帰属する当期純利益」をボトムラインとして表示します²。また、1計算書方式の場合の連結損益及び包括利益計算書の表示は、「当期純利益」の直後に、「親会社株主に帰属する当期純利益」および「非支配株主に帰属する当期純利益」を付記します。

図表5 連結損益計算書の表示例

改正前		本会計基準等	
(連結損益計算書)		(連結損益計算書)	
売上高	10,000	売上高	10,000
...		...	
税金等調整前当期純利益	1,000	税金等調整前当期純利益	1,000
法人税等	400	法人税等	400
少数株主損益調整前当期純利益	600	当期純利益	600
少数株主利益	200	非支配株主に帰属する当期純利益	200
当期純利益	400	親会社株主に帰属する当期純利益	400

※下線は変更点

(2) 実務上の留意事項

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」とするものとされています。すなわち、連結財務諸表上、1株当たり当期純利益は従来と同様に、親会社株主に帰属する当期純利益を基礎として算定することとなります（EPS会計基準第12項）。

Ⅲ 取得関連費用の取扱いの見直し

1. 改正の概要

改正前の会計基準では、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ものは取得原価に含めることとされていました。本会計基準等では、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ます（企業結合会計基準第26項）。

これは、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を改善する観点や取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかという実務上の問題点を解消する観点から、取扱いの見直しが行われたものです（企業結合会計基準第94項）。

2. 実務上の留意点

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）および日本公認会計士協会

2 なお、連結財務諸表上、従来と同様に親会社株主に帰属する株主資本のみを「株主資本」として表示することとし、また、非支配株主持分は、純資産の部において株主資本とは区分して記載します。この取扱いは、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連携にも配慮したものであるとされています（連結会計基準第51-3項および第55項）。

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」に従って算定することに留意するとされています（企業結合会計基準第94項）。このため、たとえば、取得とされた株式交換の会計処理については次のような取扱いが示されており（結合分離適用指針第110項および第116項）、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より、連結手続上、資本と相殺消去する投資の額が個別財務諸表上の子会社株式の取得原価とは異なる場合がある点に留意が必要です。

- ・ 株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理
子会社株式の取得原価＝取得の対価に付随費用を加算して算定する。
- ・ 株式交換完全親会社の連結財務諸表上の会計処理
資本連結手続上の投資＝結合分離適用指針第37項から第50項に準じて算定する。

また、主要な取得関連費用の内容および金額は注記します（企業結合会計基準第49項）。当該情報は、企業結合の実態を把握するにあたり有用な情報であり、国際的な会計基準も参考にして求めることとされたものです。なお、注記を求める趣旨に鑑みれば、すべての取得関連費用を網羅的に集計して注記する必要性は乏しいことから、企業結合の規模等を考慮して、主要なものについて注記することとされています（企業結合会計基準第126-2項）。

IV 暫定的な会計処理の確定の取扱いの見直し

1. 改正の概要

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、改正前の会計基準では、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こととされていました。本会計基準等では、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を反映させることとされています（企業結合会計基準（注6））。

これは、平成21年12月に企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という）が公表されたことを契機として、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の取扱いについて検討した結果、国際的な会計基準と同様に、比較情報の有用性を高める観点から、取扱いの見直しが行われたものです（企業結合会計基準第104-2項）。

暫定的な会計処理の確定のイメージは図表6のとおりです。

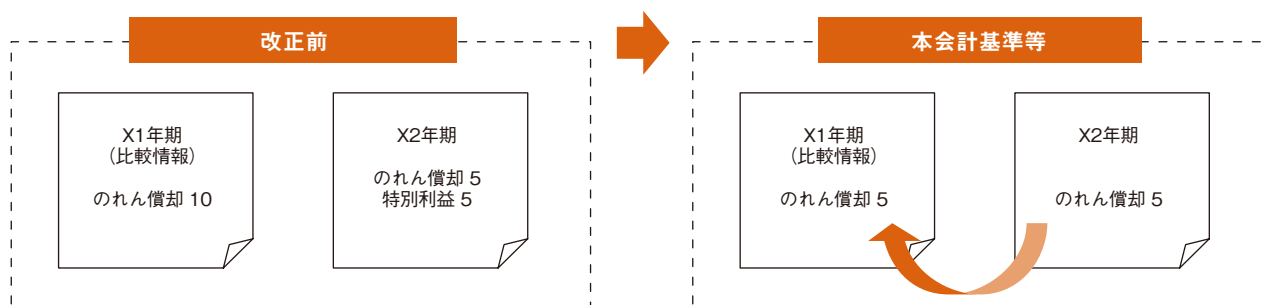
2. 実務上の留意点

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および1株当たり純資産は、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が企業結合年度の財務諸表に反映された後の金額により算定します（EPS会計基準第30-6項およびEPS適用指針第36-3項）。

図表6 暫定的な会計処理の確定のイメージ

前提条件

- ✓ X1年期中にA社を吸収合併。決算時に土地の時価が入手できず、その時点で入手可能で合理的な情報に基づき暫定的な会計処理を行った。のれんは200で、毎期10の償却（20年償却）を行う。
- ✓ X2年期中に追加的な情報を入手し、暫定的な会計処理が確定した。取得原価を再配分した結果、のれんは100となった。



また、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、当該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には、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します（株主資本会計基準第53項）。

なお、企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定に伴い、取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合には、当該見直しがなされた事業年度において、その見直しの内容および金額を注記します（企業結合会計基準第49-2項）。四半期財務諸表上も、暫定的な処理の確定に伴い、重要な見直しがなされた場合には、四半期会計期間において、その見直しの内容および金額を注記します（企業結合会計基準第131項）。

V 適用時期および経過措置

1. 概要

本会計基準等の適用時期および経過措置は図表7のとおりです（企業結合会計基準第58-2項、連結会計基準第44-5項および事業分離会計基準第57-4項）。

2. 実務上の留意点

非支配株主との取引およ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および利益剰余金に加減した場合、連結株主資本等変動計算書および株主資本等変動計算書においては、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します（株主資本会計基準第5-2項）。

本会計基準等が定める新たな会計方針の遡及適用を行うためには、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く、通常は遡及適用を行うことは困難であることを考慮し、遡及適用を行わない場合、それが困難である等の条件は付さないこととされています（企業結合会計基準第129-2項）。

なお、本会計基準等の適用初年度においては、企業会計基準第24号第10項（1）から（6）に定める所定の注記を行うことに留意が必要です。

図表7 適用時期および経過措置

	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	平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。 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およ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。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。	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。
②取得関連費用の取扱い	同上。	同上。
③当期純利益の表示および少数株主持分から非支配持分への変更	平成27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。	早期適用不可。
④暫定的な会計処理の取扱い	平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。 なお、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。	平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。 なお、平成26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26年4月1日以後開始する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、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。

VI おわりに

論点整理においては以下のような項目も取り上げられていましたが、本会計基準等の改正対象とはされていません（企業結合会計基準第64.3項）。

- ・ のれんの償却の取扱い
- ・ 子会社に対する支配の喪失の取扱い
- ・ 全部のれん方式等の採用の可否、条件付取得対価の取扱い等

のれんについては、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が続けられましたが、現状では、連結財務諸表およ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は、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ます。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とされています。

また、子会社に対する支配を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しますが、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ります。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、我が国の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とされています。

なお、本会計基準等を受けて、日本公認会計士協会から公表されている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」など多数の実務指針が改正されることが予想されるため、今後の動向に留意する必要があります。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡ください
ますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
東京事務所 第2事業部
パートナー 前田 啓
TEL: 03-3548-5121（代表番号）
kei.maeda@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.