

## 「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

企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成 25 年 9 月 13 日に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。)を公表しました。

- ☆ 改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」
- ☆ 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」
- ☆ 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 株当たり登記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」
- ☆ 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 株当たり登記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。)

ステップ 2 といわれる今回の改正は、少数株主持分(非支配株主持分)の取扱い、取得関連費用の取扱い及び暫定的な会計処理の確定の取扱いを対象としています。

【非支配株主持分(少数株主持分)の取扱い】

《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》

本会計基準等では、子会社株式の追加取得等により生じた親会社の持分変動による差額を連結財務諸表においては資本剰余金とすることに改正されました。関連項目をまとめます(連結会計基準第 28 項から第 30 項)。

	改正後	改正前
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、 <b>資本剰余金</b> 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、 <b>のれん(又は負ののれん)</b> とする。
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 <b>売却価額</b> との間に生じた差額は、 <b>資本剰余金(関連する法人税等を勘案)</b> とする。	売却による親会社の持分の減少額と <b>投資の減少額</b> との間に生じた差額は、 <b>子会社株式の売却損益の修正</b> とする。
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、 <b>資本剰余金</b> とする。	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との差額は、 <b>損益</b> とする。 <b>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み止められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。</b>

また、連結財務諸表において、子会社株式の追加取得等によって生じた親会社の持分変動による差額については、「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」として増加又は減少した資本剰余金の主な変動要因及び金額を注記により開示することになりました(企業結合会計基準第 52 項(4))。

《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、「少数株主持分」は「非支配株主持分」へ表示が改正されました(連結会計基準第 26 項)。

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、他の会社を支配して親会社となることがあるために、表現を改めたものです。

#### 《当期純利益の表示》

本会計基準等では、当期純利益には非支配株主持分に帰属する部分も含めることに改正されました(連結会計基準第 39 項)。

	改正後	改正前
連結貸借対照表	非支配株主持分	少数株主持分
連結損益計算書	当期純利益	少数株主持分損益調整前当期純利益
	非支配株主に帰属する当期純利益	少数株主損益
	親会社株主に帰属する当期純利益	当期純利益

#### 【取得関連費用の取扱い】

本会計基準等では、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(国際的な会計基準では費用処理)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ました(企業結合会計基準第 26 項及び第 94 項)。

その上で、主要な取得関連費用の内容及び金額を注記します(企業結合会計基準第 49 項(3)④)。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来どおり、取得関連費用を含めて算定します(企業結合会計基準第 94 項)。

#### 【暫定的な会計処理の確定の取扱い】

改正前の会計基準では、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こととされていました。

本会計基準等では、比較情報の有用性を高める観点から、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に改正されました(企業結合会計基準第(注6))。

なお、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株当たり純資産についても、当該見直しが反映された後の金額により算定することになります(EPS会計基準第30-6項及びEPS適用指針第36-3項)。

【適用時期等】

	早期適用しない場合	早期適用する場合
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	平成27年4月1日以後開始する事業年度の(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日以後開始する事業年度の(暫定的な会計処理の確定の取扱いについては、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。
	適用に当たっては、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。 ただし、本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ことができる。	
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	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。 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の表示の組替えを行う。	早期適用不可。