

## 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の公表

### 公表にあたって

企業会計基準委員会は、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 月に完了しています。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 の検討を進め、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審議を重ねてまいりました。

今般、平成 25 年 9 月 9 日の第 272 回企業会計基準委員会において、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。）の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

- ・ 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」
- ・ 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。）

本会計基準等につきましては、平成 25 年 1 月 11 日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

## **本会計基準等の概要**

以下の概要は、これまでの取扱いと異なる定めをした主な箇所について本会計基準等の内容を要約したものです。

### **■ 非支配株主持分の取扱い**

#### **➤ 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（連結会計基準第 26 項、第 28 項から第 30 項、事業分離会計基準第 17 項から第 19 項）**

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（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、本会計基準等では、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した。

なお、改正前の会計基準における「少数株主持分」を、本会計基準等では「非支配株主持分」に変更することとした。

#### **➤ 当期純利益の表示（連結会計基準第 39 項）**

改正前の会計基準における「少数株主損益調整前当期純利益」を、本会計基準等では「当期純利益」とした。これに伴い、改正前の会計基準における「当期純利益」を、本会計基準等では「親会社株主に帰属する当期純利益」とした。また、本会計基準等では、2 計算書方式の場合には、「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」を付記することとした。

#### **➤ その他**

(1) 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」へ改めた（株主資本金会計基準第 7 項及び株主資本適用指針第 6 項）。

また、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所要の改正を行った（株主資本金会計基準第 5-2 項）。

さらに、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所要の改正を行った（株主資本金会計基準第 5-3 項）。

(2) EPS 会計基準の適用に当たっては、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」とするものとした（EPS 会計基準第 12 項）。

### **■ 取得関連費用の取扱い（企業結合会計基準第 26 項及び第 49 項）**

企業結合におけ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

めることとしていたが、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こととした。また、主要な取得関連費用を注記により開示することとした。

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」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。

■ **暫定的な会計処理の確定の取扱い（企業結合会計基準（注 6）、結合分離適用指針第 70 項、第 73 項、EPS 会計基準第 30-6 項及び EPS 適用指針第 36-3 項）**

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していたが、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した。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。

■ **適用時期（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。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組替えを行う。
- (2) 上記以外の事項（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) (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) (3) によらず、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。

## ■ 本会計基準等の改正の対象としなかった論点

- (1) 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る。また、2011 年 11 月に 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）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いう意見もある。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こととした。
- (3) さらに、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については、改正することにより財務報告の改善が図られ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、本会計基準等の改正の対象とはせず、継続検討課題とすることとした。

なお、本会計基準等の公開草案において、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」及び実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下両者をあわせて「実務対応報告 18 号等」という。）を本会計基準等の公表による他の会計基準等についての修正に含めていたが、実務対応報告 18 号等の改正が別途検討されているため、本会計基準等では当該修正の対象に含めていない。

## (参考資料)

### 連結財務諸表における表示例

#### 【2 計算書方式】

<連結損益計算書>

売上高	10,000
-----	
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900
当期純利益	1,300
非支配株主に帰属する当期純利益	300
親会社株主に帰属する当期純利益	1,000

<連結包括利益計算書>

当期純利益	1,300
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
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
その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000

(内訳)

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

#### 【1 計算書方式】

<連結損益及び包括利益計算書>

売上高	10,000
-----	
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900
当期純利益	1,300
(内訳)	
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

その他の包括利益：

その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300
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
その他の包括利益合計	700

包括利益

2,000

(内訳)

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

## 適用時期の要約

	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。	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。 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。 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。
②取得関連費用の取扱い	同上。	同上。
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	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。 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。

以 上