

【参考】企業会計基準第 22 号（平成 23 年 3 月改正）からの改正点

平成 25 年 9 月 13 日

企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」

企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（最終改正平成 23 年 3 月 25 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正後	改正前
企業会計基準第 22 号 「連結財務諸表に関する会計基準」 平成 20 年 12 月 26 日 改正平成 22 年 6 月 30 日 改正平成 23 年 3 月 25 日 <u>最終改正平成 25 年 9 月 13 日</u> 企業会計基準委員会	企業会計基準第 22 号 「連結財務諸表に関する会計基準」 平成 20 年 12 月 26 日 改正平成 22 年 6 月 30 日 <u>最終改正平成 23 年 3 月 25 日</u> 企業会計基準委員会
会計基準 連結財務諸表作成における一般基準 親会社及び子会社の会計方針 17. 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計 <u>方針</u> は、原則として統一する。	会計基準 連結財務諸表作成における一般基準 親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続 17. 同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計 <u>処理の原則及び手続</u> は、原則として統一する。
連結貸借対照表の作成基準 非支配株主持分 26. 子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、 <u>非支配株主持分</u> とする ^(注7) 。	連結貸借対照表の作成基準 少数株主持分 26. 子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、 <u>少数株主持分</u> とする ^(注7) 。

改正後	改正前
<p>(注7) <u>非支配株主持分</u>について</p> <p>(1) 支配獲得日の子会社の資本は、親会社に帰属する部分と<u>非支配株主</u>に帰属する部分とに分け、前者は親会社の投資と相殺消去し、後者は<u>非支配株主持分</u>として処理する。</p> <p>(2) 支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち<u>非支配株主</u>に帰属する部分は、<u>非支配株主持分</u>として処理する。</p>	<p>(注7) <u>少数株主持分</u>について</p> <p>(1) 支配獲得日の子会社の資本は、親会社に帰属する部分と<u>少数株主</u>に帰属する部分とに分け、前者は親会社の投資と相殺消去し、後者は<u>少数株主持分</u>として処理する。</p> <p>(2) 支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち<u>少数株主</u>に帰属する部分は、<u>少数株主持分</u>として処理する。</p>
<p>27. 子会社の欠損のうち、当該子会社に係る<u>非支配株主持分</u>に割り当てられる額が当該<u>非支配株主</u>の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させる。この場合において、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算する。</p>	<p>27. 子会社の欠損のうち、当該子会社に係る<u>少数株主持分</u>に割り当てられる額が当該<u>少数株主</u>の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させる。この場合において、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算する。</p>
<p>子会社株式の追加取得及び一部売却等 (注5)</p> <p>28. 子会社株式（子会社出資金を含む。以下同じ。）を追加取得した場合には、追加取得した株式（出資金を含む。以下同じ。）に対応する持分を<u>非支配株主持分</u>から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（以下「追加取得持分」という。）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、<u>資本剰余金</u>とする (注8)。</p>	<p>子会社株式の追加取得及び一部売却等 (注5)</p> <p>28. 子会社株式（子会社出資金を含む。以下同じ。）を追加取得した場合には、追加取得した株式（出資金を含む。以下同じ。）に対応する持分を<u>少数株主持分</u>から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（以下「追加取得持分」という。）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、<u>のれん（又は負ののれん）</u>として処理する (注8)。</p>
<p>(注8) 子会社株式の追加取得について</p> <p>(1) 追加取得持分及び減額する<u>非支配株主持分</u>は、追加取得日における<u>非支配株主持分</u>の額により計算する。</p> <p>(2) <u>削除</u></p>	<p>(注8) 子会社株式の追加取得について</p> <p>(1) 追加取得持分及び減額する<u>少数株主持分</u>は、追加取得日における<u>少数株主持分</u>の額により計算する。</p> <p>(2) <u>子会社株式の追加取得の結果、負ののれんが生じると見込まれる場合でも、企業結合会計基準第33項(1)に定める処理は行わず、当該差額が生じた事業年度の利益として処理する。</u></p>
<p>29. 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、<u>非支配株主持分</u>を増額する。売却に</p>	<p>29. 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、<u>少数株主持分</u>を増額する。売却によ</p>

改正後	改正前
<p>よる親会社の持分の減少額（以下「売却持分」という。）と<u>売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする</u>（注9）。</p> <p>なお、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。</p>	<p>る親会社の持分の減少額（以下「売却持分」という。）と<u>投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理する</u>。また、売却に伴うのれんの償却額についても同様に<u>処理する</u>（注9）。</p> <p>なお、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。</p>
<p>（注9）子会社株式の一部売却等について</p> <p>（1）売却持分及び増額する<u>非支配株主持分</u>については、親会社の持分のうち売却した株式に対応する部分として計算する。</p> <p>（2）<u>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。</u></p> <p>（3）子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算については、（1）に準じて処理する。</p>	<p>（注9）子会社株式の一部売却等について</p> <p>（1）売却持分及び増額する<u>少数株主持分</u>については、親会社の持分のうち売却した株式に対応する部分として計算する。<u>なお、子会社株式の売却損益の修正として処理するのれんの償却額は、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する部分として計算するものとする。</u></p> <p>（2）子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算については、<u>上記に準じて処理する。</u></p>
<p>30. 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（<u>親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。</u>）には、当該差額を<u>資本剰余金とする</u>（注9）。</p>	<p>30. 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には、<u>当該差額を損益として処理する</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、<u>利益剰余金に直接加減することができる</u>（注9）。</p>
<p>30-2. <u>第28項、第29項及び第30項の会計処理の結果、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。</u></p>	<p>（新設）</p>
<p>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作成基準 未実現損益の消去 38. 売手側の子会社に<u>非支配株主</u>が存在する場合には、未実現損益</p>	<p>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作成基準 未実現損益の消去 38. 売手側の子会社に<u>少数株主</u>が存在する場合には、未実現損益</p>

改正後	改正前
<p>は、親会社と<u>非支配株主</u>の持分比率に応じて、親会社の持分と<u>非支配株主持分</u>に配分する。</p>	<p>は、親会社と<u>少数株主</u>の持分比率に応じて、親会社の持分と<u>少数株主持分</u>に配分する。</p>
<p>表示方法^(注13)</p> <p>39. 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書における、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分は、下記のとおり表示する。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 純損益計算の区分は、次のとおり表示する。</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 税金等調整前当期純利益に法人税額等（住民税額及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税額を含む。）を加減して、当期純利益を表示する。</p> <p>③ <u>2 計算書方式の場合は、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。1 計算書方式の場合は、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。</u></p>	<p>表示方法^(注13)</p> <p>39. 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書における、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分は、下記のとおり表示する。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 純損益計算の区分は、次のとおり表示する。</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 税金等調整前当期純利益に法人税額等（住民税額及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税額を含む。）を加減して、<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>を表示する。</p> <p>③ <u>少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益</u>を加減して、当期純利益を表示する。</p>
<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>43. 連結財務諸表には、次の事項を注記する。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 会計方針等</p> <p>① 重要な資産の評価基準及び減価償却方法等並びにこれらについて変更があったときは、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」（以下「企業会計基準第24号」という。）に従った注記事項</p> <p>② 子会社の採用する会計方針で親会社及びその他の子会社</p>	<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>43. 連結財務諸表には、次の事項を注記する。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 会計処理の原則及び手続等</p> <p>① 重要な資産の評価基準及び減価償却方法等並びにこれらについて変更があったときは、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」（以下「企業会計基準第24号」という。）に従った注記事項</p> <p>② 子会社の採用する会計<u>処理の原則及び手続</u>で親会社及び</p>

改正後	改正前
<p>との間で特に異なるものがあるときは、その概要</p> <p>(4) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項^(注14) ^(注15) ^(注16)</p>	<p>その他の子会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要</p> <p>(4) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項^(注14) ^(注15) ^(注16)</p>
<p>適用時期等</p> <p>44-4. 平成 23 年に改正された本会計基準（以下「平成 23 年改正会計基準」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</p> <p>（中 略）</p> <p>(3) 平成 23 年改正会計基準の適用により新たに連結の範囲に含まれる子会社については、適用初年度の期首において子会社に関する資産、負債及び<u>非支配株</u>主持分を連結財務諸表上の適正な帳簿価額（過年度において平成 23 年改正会計基準が適用されていたのであれば、支配を獲得したものとみなされる日以降、当該子会社を連結の範囲に含めていたものとして算定した資産、負債及び<u>非支配株</u>主持分の金額）により評価する。親会社の連結財務諸表上、適正な帳簿価額で評価された当該子会社に関する資産、負債及び<u>非支配株</u>主持分の純額と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</p> <p>(4) ただし、(3)の定めによらず、適用初年度の期首において当該子会社に関する資産及び負債のすべてを時価により評価することができる。この場合、当該子会社に関する資産及び負債の純額のうち<u>非支配株</u>主に帰属する部分は<u>非支配株</u>主持分として処理し、親会社に帰属する部分と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</p> <p>（以下 略）</p>	<p>適用時期等</p> <p>44-4. 平成 23 年に改正された本会計基準（以下「平成 23 年改正会計基準」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</p> <p>（中 略）</p> <p>(3) 平成 23 年改正会計基準の適用により新たに連結の範囲に含まれる子会社については、適用初年度の期首において子会社に関する資産、負債及び<u>少数株</u>主持分を連結財務諸表上の適正な帳簿価額（過年度において平成 23 年改正会計基準が適用されていたのであれば、支配を獲得したものとみなされる日以降、当該子会社を連結の範囲に含めていたものとして算定した資産、負債及び<u>少数株</u>主持分の金額）により評価する。親会社の連結財務諸表上、適正な帳簿価額で評価された当該子会社に関する資産、負債及び<u>少数株</u>主持分の純額と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</p> <p>(4) ただし、(3)の定めによらず、適用初年度の期首において当該子会社に関する資産及び負債のすべてを時価により評価することができる。この場合、当該子会社に関する資産及び負債の純額のうち<u>少数株</u>主に帰属する部分は<u>少数株</u>主持分として処理し、親会社に帰属する部分と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</p> <p>（以下 略）</p>

改正後	改正前
<p>44-5. <u>平成 25 年に改正された本会計基準（以下「平成 25 年改正会計基準」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u></p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p>(2) <u>(1)にかかわらず、表示方法（第 39 項参照）に係る事項を除き平成 26 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ことができる。なお、その場合には、平成 25 年改正会計基準と同時に改正された企業結合会計基準及び事業分離等会計基準についても同時に適用する必要がある。</u></p> <p>(3) <u>(1)及び(2)の適用にあたっては、非支配株主との取引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。ただし、表示方法（第 39 項参照）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について組替えを行う。</u></p> <p>(4) <u>(3)の定めによらず、平成 25 年改正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。ただし、表示方法（第 39 項参照）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について組替えを行う。</u></p> <p>(5) <u>平成 25 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>44-6. <u>平成 25 年改正会計基準を適用するにあたっては、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 4 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」、会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」、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」、会</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>計制度委員会報告第8号「<u>連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針</u>」及び会計制度委員会報告第9号「<u>持分法会計に関する実務指針</u>」などの改正を検討することが<u>適当である。</u></p>	
<p>議 決 <u>45-4. 平成25年改正会計基準は、第272回企業会計基準委員会に出席した委員13名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</u> <u>西川郁生(委員長)</u> <u>新井武広(副委員長)</u> <u>小賀坂 敦(副委員長)</u> <u>関口智和</u> <u>関根愛子</u> <u>徳賀芳弘</u> <u>淵田康之</u> <u>正脇久昌</u> <u>増 一行</u> <u>弥永真生</u> <u>柳橋勝人</u> <u>吉田 稔</u> <u>渡部 仁</u></p>	<p>議 決 (新 設)</p>
<p>結論の背景 経 緯 <u>(平成25年改正会計基準の公表)</u> <u>49-7. 平成20年改正会計基準の公表後、当委員会では、いわゆる東京合意に基づき中期的に取り組むこととしていた既存の差異に関連するプロジェクト項目の検討を行い、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</u></p>	<p>結論の背景 経 緯 (新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>整理」という。)を公表した。そして、一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、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の一つとして、少数株主持分 (非支配株主持分) の取扱いについて改正を行う「連結財務諸表に関する会計基準 (案)」を公表した。平成 25 年改正会計基準は、公開草案に対して一般から寄せられた意見を踏まえてさらに検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するものである。</u></p> <p><u>なお、平成 25 年改正会計基準では、少数株主持分を非支配株主持分に変更したため、過去の経緯等を示す場合にも、便宜上、非支配株主持分の用語を使用している場合がある。</u></p>	
<p>本会計基準の考え方について 基本的考え方</p> <p><u>51-2. 平成 25 年改正会計基準の公表に至る過程では、国際的な会計基準において、支配獲得後、支配を喪失する結果とならない親会社持分の変動 (非支配株主との取引) は資本取引とされており、また、連結損益計算書における当期純利益には非支配株主に帰属する当期純利益を含めて表示することとされており、我が国の取扱いと必ずしも同じではないため、当該取扱いを見直すかどうか検討された。平成 21 年 7 月に公表した平成 21 年論点整理では、親会社株主と非支配株主とはリスク及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) を示していた。</u></p> <p><u>これに対し、平成 21 年論点整理へのコメントや当委員会の審議においては、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た。</u></p> <p><u>我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ず</u></p>	<p>本会計基準の考え方について 基本的考え方 (新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>しも容易ではないものの、従来の会計処理方法は、以下のような実務上の課題が指摘されてきた。</u></p> <p><u>(1)連結子会社による当該連結子会社の自己株式の取得と処分又は非支配株主への第三者割当増資が繰り返された場合、親会社の投資に生じている評価益のうち、持分比率が上がった部分のはのれんに計上され、持分比率が下がった部分は損益に計上されることが実務上起き得る。</u></p> <p><u>(2)連結財務諸表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えしている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において資産及び負債に変化はないが、追加的なのはのれんが計上され、当該のはのれんの償却がその後の利益に影響する。</u></p> <p><u>(3)子会社の時価発行増資等に伴い生ずる親会社の持分変動差額は、損益として処理することを原則とするが、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る」とされている。</u></p> <p><u>このような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た。</u></p> <p><u>これらの点を総合的に勘案し、平成 25 年改正会計基準では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることとした（第 28 項から第 30 項参照）。</u></p>	
<p>51-3. <u>また、平成 21 年論点整理へのコメントや当委員会の審議において、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検討を行った結果、平成 25 年改正会計基準では、当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めることとした（第 39 項(3)②参照）。</u></p> <p><u>ただし、前述の平成 21 年論点整理で述べられている理由により、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は投資家の意思決定に引き続き有用であると考えられることから、</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p>親会社株主に帰属する当期純利益を区分して内訳表示又は付記するとともに、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た。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繋にも配慮したものである。また、親会社株主に係る成果に関する情報の有用性を勘案して、非支配株主との取引によっ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について注記を求めることとした（第 55 項及び第 72 項参照、企業結合会計基準第 52 項（4））。</p> <p>なお、1 株当たり当期純利益についても、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る（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」第 12 項）。</p>	
<p>53. 前項以外に、既に公表されている他の会計基準等との整合性を図るため、平成 20 年連結会計基準において新たな取扱いとなる主な事項は次のとおりである。</p> <p>（中 略）</p> <p>(5) 連結損益計算書における純損益計算の区分の中に、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした。</p> <p>（中 略）</p> <p>(8) 平成 9 年連結原則に定めがあった、税効果会計、非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用、自己株式及び子会社が所有する親会社の株式の表示方法については、それぞれ、「税効果会計に係る会計基準」、持分法会計基準、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という。）と同様の定めがあることから、平成 20 年連結会計基準においては取り扱わないこととした。</p>	<p>53. 前項以外に、既に公表されている他の会計基準等との整合性を図るため、平成 20 年連結会計基準において新たな取扱いとなる主な事項は次のとおりである。</p> <p>（中 略）</p> <p>(5) 連結損益計算書における純損益計算の区分の中に、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした（第 39 項(3)②参照）。</p> <p>（中 略）</p> <p>(8) 平成 9 年連結原則に定めがあった、税効果会計、非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用、自己株式及び子会社が所有する親会社の株式の表示方法については、それぞれ、「税効果会計に係る会計基準」、持分法会計基準、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」に同様の定めがあることから、平成 20 年連結会計基準においては取り扱わないこととした。</p>
<p>平成 25 年改正会計基準による新たな取扱い</p>	

改正後	改正前
<p>53-2. 平成 25 年改正会計基準において新たな取扱いとなる主な事項は次のとおりである。</p> <p>(1) 平成 20 年連結会計基準では、子会社株式を追加取得した場合はのれんを計上し、一部売却した場合及び子会社の時価発行増資等の場合は損益を計上することとしていたが、平成 25 年改正会計基準では、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（第 28 項から第 30 項参照）。</p> <p>(2) 平成 20 年連結会計基準における少数株主持分について、平成 25 年改正会計基準では非支配株主持分に変更した（第 26 項参照）。また、平成 20 年連結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、平成 25 年改正会計基準では当期純利益とするとともに、1 計算書方式や 2 計算書方式を採用した場合の表示方法を定めることとした（第 39 項参照）。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>非支配株主持分の表示方法</p> <p>55. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、少数株主持分は負債の部に表示することとされていたが、平成 9 年連結原則では、少数株主持分は、返済義務のある負債ではなく、連結固有の項目であることを考慮して、負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示することとされた。</p> <p>その後平成 17 年に公表された純資産会計基準では、貸借対照表上、少数株主持分は、純資産の部に区分して記載することとされた。平成 25 年改正会計基準により、少数株主持分は非支配株主持分に変更された（第 55-2 項参照）ものの、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連繫にも配慮し、純資産の部において、株主資本とは区分して記載することとした（純資産会計基準第 7 項）。</p>	<p>少数株主持分の表示方法</p> <p>55. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、少数株主持分は負債の部に表示することとされていたが、平成 9 年連結原則では、少数株主持分は、返済義務のある負債ではなく、連結固有の項目であることを考慮して、負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示することとされた。</p> <p>その後公表された純資産会計基準では、貸借対照表上、少数株主持分は、純資産の部に区分して記載することとされている（第 32 項参照）。</p> <p>なお、平成 9 年連結原則では、少数株主持分を負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示する方法によっても、少数株主損益は、連結損益計算書において損失又は利益として表示し、当期純利益は親会社の株主に帰属する利益の額として計算するものとした。この考え方は、本会計基準においても同様である。</p>
<p>55-2. 平成 25 年改正会計基準では、少数株主持分を非支配株主持分</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>に変更することとした（第 26 項参照）。これは、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得るため、より正確な表現とするためである。これに合わせて、少数株主損益を、非支配株主に帰属する当期純利益に変更することとした。</p>	
<p>58. 会計処理の統一にあたっては、より合理的な会計方針を選択すべきであり、子会社の会計処理を親会社の会計処理に合わせる場合のほか、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられる。 (以下 略)</p>	<p>58. 会計処理の統一にあたっては、より合理的な会計処理の原則及び手続を選択すべきであり、子会社の会計処理を親会社の会計処理に合わせる場合のほか、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられる。 (以下 略)</p>
<p>資本連結の手続の明確化</p> <p>59. 資本連結とは、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本を相殺消去し、消去差額が生じた場合には当該差額をのれん（又は負ののれん）として計上するとともに、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を非支配株主持分に振り替える一連の処理をいう。</p> <p>資本連結については、企業集団内で行われる資本関連取引の複雑化に伴い、平成 9 年連結原則以前の連結原則には明確な定めのない取引が増加し、また、国際的にみても、資本連結の考え方に変化が現われていた。このようなことから、平成 9 年連結原則では、資本連結に関する基準を大きく見直し、資本連結の手続の明確化を図ることとした。</p>	<p>資本連結の手続の明確化</p> <p>59. 資本連結とは、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本を相殺消去し、消去差額が生じた場合には当該差額をのれん（又は負ののれん）として計上するとともに、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を少数株主持分に振り替える一連の処理をいう。</p> <p>資本連結については、企業集団内で行われる資本関連取引の複雑化に伴い、平成 9 年連結原則以前の連結原則には明確な定めのない取引が増加し、また、国際的にみても、資本連結の考え方に変化が現われていた。このようなことから、平成 9 年連結原則では、資本連結に関する基準を大きく見直し、資本連結の手続の明確化を図ることとした。</p>
<p>支配獲得時における資本連結の手続 (投資と資本の相殺消去)</p> <p>63. 子会社の資産及び負債の帳簿価額と時価評価額との差額（評価差額）は、親会社の投資と子会社の資本の相殺消去及び非支配株主持分への振替によってすべて消去される。全面時価評価法においては、取得日ごとの子会社の資本を用いて相殺消去を行わず、</p>	<p>支配獲得時における資本連結の手続 (投資と資本の相殺消去)</p> <p>63. 子会社の資産及び負債の帳簿価額と時価評価額との差額（評価差額）は、親会社の投資と子会社の資本の相殺消去及び少数株主持分への振替によってすべて消去される。全面時価評価法においては、取得日ごとの子会社の資本を用いて相殺消去を行わず、支</p>

改正後	改正前
<p>支配獲得日における子会社の資本を用いて一括して相殺消去を行う（第 23 項参照）。なお、この処理は、相殺消去の対象となる投資にすでに持分法を適用している場合であっても同様であり、持分法評価額を子会社に対する投資とみなして相殺消去を行うこととなる。</p>	<p>配獲得日における子会社の資本を用いて一括して相殺消去を行う（第 23 項参照）。なお、この処理は、相殺消去の対象となる投資にすでに持分法を適用している場合であっても同様であり、持分法評価額を子会社に対する投資とみなして相殺消去を行うこととなる。</p>
<p>支配獲得後における資本連結の手続 （子会社株式を追加取得した場合の処理）</p> <p>65. 子会社株式を追加取得した場合には、子会社の資本に対する親会社の持分は増加し、<u>非支配株主持分</u>は減少する。この場合には、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とともに、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>として処理することとした（第 28 項参照）。</p>	<p>支配獲得後における資本連結の手続 （子会社株式を追加取得した場合の処理）</p> <p>65. 子会社株式を追加取得した場合には、子会社の資本に対する親会社の持分は増加し、<u>少数株主持分</u>は減少する。この場合には、追加取得した株式に対応する持分を少数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とともに、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（又は負ののれん）</u>として処理することとした（第 28 項参照）。</p> <p><u>なお、子会社株式を追加取得した結果、負ののれんが生じると見込まれる場合でも、支配獲得時における時価評価の見直しは行わないため、企業結合会計基準第 33 項(1)に定める処理は行わず、当該差額が生じた事業年度の利益として処理する。</u></p>
<p>（子会社株式を一部売却した場合の処理）</p> <p>66. 子会社株式を一部売却した場合であって、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社の資本に対する親会社の持分は減少し、<u>非支配株主持分</u>は増加する。</p> <p>この場合には、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、<u>非支配株主持分</u>を増額するとともに、売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と<u>売却価額</u>との間に生じた差額は、<u>資本剰余金</u>として処理することとした（第 29 項参照）。</p>	<p>（子会社株式を一部売却した場合の処理）</p> <p>66. 子会社株式を一部売却した場合であって、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社の資本に対する親会社の持分は減少し、<u>少数株主持分</u>は増加する。</p> <p>この場合には、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、<u>少数株主持分</u>を増額するとともに、売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と<u>投資の減少額</u>との間に生じた差額は、<u>子会社株式の売却損益の修正</u>として処理することとした。また、<u>のれんについても、その未償却額のうち売却した株式に対応する額を子会社株式の売却損益の修正として処理することとした</u>（第 29 項参照）。</p>

改正後	改正前
<p>66-2. 平成 25 年改正会計基準の公開草案においては、子会社株式を一部売却した場合等で、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額も、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とすることを提案していた。</p> <p>これは、購入のれん方式を採用している現行の連結会計基準において、のれんは投資原価の一部であり、また、親会社持分相当額しか計上されていないため、他の資産及び負債とは異なるものであること、さらに、のれんの未償却額を減額しない場合には、一部売却した親会社持分相当額に対応するのれんの償却費が次期以降にも認識され、「親会社株主に帰属する当期純利益」が適切ではないという考え方に基づくものであった。</p> <p>しかしながら、公開草案に寄せられたコメントを踏まえた審議の過程では、支配獲得後は支配が継続している限り、償却や減損を除き、のれんを減額すべきではないという考え方に基づく意見のほか、支配獲得後の追加取得時にはのれんが追加計上されない一方、一部売却時にのれんを減額すると、追加取得時の会計処理と整合した取扱いにはならないという意見もあった。</p> <p>このように、親会社と子会社の支配関係が継続している状況下で、子会社株式を一部売却した場合等におけるのれんの未償却額の取扱いについては、減額する方法及び減額しない方法のそれぞれに一定の論拠があると考えられるが、のれんを減額する場合における実務上の負担や、のれんを減額しないこととしている国際的な会計基準における取扱い等を総合的に勘案して、支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととした。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>(子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理)</p> <p>67. 子会社の時価発行増資等において、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、かつ、発行価格が従来の 1 株当たりの純資産額と異なる場合には、親会社の払込額と当該増資等による親会社</p>	<p>(子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理)</p> <p>67. 子会社の時価発行増資等において、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、かつ、発行価格が従来の 1 株当たりの純資産額と異なる場合には、親会社の払込額と当該増資等による親会社</p>

改正後	改正前
<p>の持分の増減額との間に差額が生じる。この差額は、当該増資等に伴う持分比率の変化によって、親会社の持分の一部が<u>非支配株</u>主持分に、又は<u>非支配株</u>主持分が親会社の持分に振り替わることから生じるものである。</p> <p>平成9年連結原則では、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることから、親会社の増減資によらないこのような差額は、連結上の払込資本を構成しないこととされた。</p> <p>平成25年改正会計基準では、子会社の時価発行増資等による持分変動による差額は<u>資本剰余金</u>として処理することとした（第30項参照）ため、当該差額を原則として損益としていたこれまでの定めは削除した。</p>	<p>の持分の増減額との間に差額が生じる。この差額は、当該増資等に伴う持分比率の変化によって、親会社の持分の一部が<u>少数株</u>主持分に、又は<u>少数株</u>主持分が親会社の持分に振り替わることから生じるものである。</p> <p>平成9年連結原則では、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることから、親会社の増減資によらないこのような差額は、連結上の払込資本を構成しないこととされた。</p> <p>この場合、当該差額は、<u>損益</u>として処理することを原則とするが、子会社の時価発行増資等による持分変動は<u>企業集団の業績</u>とは無関係であるとの意見があることに鑑み、発生頻度、金額の異常性等を勘案して、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、<u>利益剰余金</u>に直接加減することができるとされていたが、本会計基準においても、これと同様に定めている（第30項参照）。</p>
<p>（資本剰余金の期末残高が負の値になった場合の取扱い）</p> <p>67-2. <u>支配獲得後の親会社の持分変動による差額は資本剰余金とされたことに伴い、資本剰余金の期末残高が負の値になる場合があり得る。この場合は、自己株式等会計基準第40項と同様に、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こととした（第30-2項）。</u></p> <p><u>なお、連結財務諸表においては、資本剰余金を区分しないことから、上記の取扱いは、資本剰余金全体が負の値となる場合であることに留意する必要がある。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>資本連結以外の連結手続の明確化 未実現損益の消去方法等 （非支配株主が存在する子会社から親会社への売上取引に係る未実現損益の消去方法）</p>	<p>資本連結以外の連結手続の明確化 未実現損益の消去方法等 （少数株主が存在する子会社から親会社への売上取引に係る未実現損益の消去方法）</p>

改正後	改正前
<p>68. 平成9年連結原則以前には、実務上、全額消去・持分按分負担方式（未実現損益を全額消去し、親会社の持分と非支配株主持分とにそれぞれの持分比率に応じて負担させる方法）、全額消去・親会社負担方式（未実現損益を全額消去し、かつ、その金額をすべて親会社の持分に負担させる方法）及び部分消去・親会社負担方式（親会社の持分比率に相当する未実現損益のみを消去し、親会社の持分にこれを負担させる方法）の3つの方法が見られたが、平成9年連結原則では、全額消去・持分按分負担方式に統一された（第36項及び第38項参照）。</p>	<p>68. 平成9年連結原則以前には、実務上、全額消去・持分按分負担方式（未実現損益を全額消去し、親会社の持分と少数株主持分とにそれぞれの持分比率に応じて負担させる方法）、全額消去・親会社負担方式（未実現損益を全額消去し、かつ、その金額をすべて親会社の持分に負担させる方法）及び部分消去・親会社負担方式（親会社の持分比率に相当する未実現損益のみを消去し、親会社の持分にこれを負担させる方法）の3つの方法が見られたが、平成9年連結原則では、全額消去・持分按分負担方式に統一された（第36項及び第38項参照）。</p>
<p>連結財務諸表における表示区分 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書の表示方法</p> <p>72. 平成9年連結原則において連結損益計算書は、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算に区分しなければならないとされている。本会計基準においても、この損益計算の区分を踏襲している。</p> <p>平成20年連結会計基準では、<u>国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にするため、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとしていた</u>。この結果、売上高、営業損益又は経常損益等には少数株主持分相当額も含まれていることから、これらと整合するとともに、少数株主損益を調整する前後の税引後の利益の関係がより明らかになるものと考えられた。</p> <p>平成22年改正会計基準では、企業会計基準第25号において、1計算書方式の場合、連結損益計算書に替えて連結損益及び包括利益計算書を作成することと、2計算書方式の場合、連結損益計算書に加えて連結包括利益計算書を作成することが定められたことを踏まえて所要の改正を行った（第38-2項参照）。</p> <p>平成25年改正会計基準では、第51-3項に記載した理由により、<u>平成20年改正連結基準で表示することとした少数株主損益調整前当期純利益を当期純利益に変更した</u>（第39項(3)②参照）。これに伴い、連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書の純損</p>	<p>連結財務諸表における表示区分 連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書の表示方法</p> <p>72. 平成9年連結原則において連結損益計算書は、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算に区分しなければならないとされている。本会計基準においても、この損益計算の区分を踏襲している。</p> <p>平成20年連結会計基準では、<u>新たに少数株主損益調整前当期純利益</u>（第39項(3)②参照）を表示することとした。審議の過程において、<u>この取扱いは、平成20年の企業結合会計基準等の改正とは関連しないのではないかという意見や財務諸表の表示全般の検討と合わせて行うべきといった意見もあったが、このような小計を設けることによって国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にするため、平成20年連結会計基準において定めることとした</u>。この結果、売上高、営業損益又は経常損益等には少数株主持分相当額も含まれていることから、これらと整合するとともに、少数株主損益を調整する前後の税引後の利益の関係がより明らかになるものと考えられる。<u>なお、このように少数株主損益調整前当期純利益が小計として表示されることになっても、連結損益計算書における最終行の表示科目が当期純利益であることに変わりはなく、また、その当期純利益が1株当たり当期純利益の計算の基礎として用いられることも、これまでと同様である</u>。</p>

改正後	改正前
<p>益計算の区分の表示方法についても変更を行った(第 39 項(3)③参照)。</p>	<p>平成 22 年改正会計基準では、<u>連結損益及び包括利益計算書又は連結包括利益計算書の作成(第 38-2 項参照)</u>を定めることとした。これは、企業会計基準第 25 号において、1 計算書方式の場合、連結損益計算書に替えて連結損益及び包括利益計算書を作成することと、2 計算書方式の場合、連結損益計算書に加えて連結包括利益計算書を作成することが定められたことに伴う改正である。</p>
<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>73. 連結財務諸表に注記する会計方針等(第 43 項(3)参照)には、重要な資産の評価基準及び減価償却方法のほか、のれんの償却方法及び償却期間が含まれる。</p>	<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>73. 連結財務諸表に注記する会計処理の原則及び手続等(第 43 項(3)参照)には、重要な資産の評価基準及び減価償却方法のほか、のれんの償却方法及び償却期間が含まれる。</p>
<p>適用時期等</p> <p>77. 平成 20 年連結会計基準の適用初年度においては、<u>会計基準等の改正</u>に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合や事業分離等は一般に每期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年連結会計基準の適用前に実施された企業結合や事業分離等に係る従前の取扱いは平成 20 年連結会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合や事業分離等が行われた時にはその概要等の注記が求められていること(注 15 参照)から、第 44 項(3)ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした(第 44 項(4)参照)。</p>	<p>適用時期等</p> <p>77. 平成 20 年連結会計基準の適用初年度においては、<u>会計基準の変更</u>に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合や事業分離等は一般に每期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年連結会計基準の適用前に実施された企業結合や事業分離等に係る従前の取扱いは平成 20 年連結会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合や事業分離等が行われた時にはその概要等の注記が求められていること(注 15 参照)から、第 44 項(3)ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした(第 44 項(4)参照)。</p>

改正後	改正前
<p>78-4. 平成 25 年改正会計基準適用前の連結財務諸表に対して、平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針の遡及適用（企業会計基準第 24 号第 4 項(9)）を行うためには、平成 25 年改正会計基準適用前の企業結合及び非支配株主との取引について、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実務的な対応に困難を伴うため、遡及適用は求めるべきではないという意見があった。一方、比較的最近の企業結合等の取引のみである場合等、遡及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないという意見もあった。</p> <p>これらの点を踏まえ、また、遡及適用による実務上の負担を考慮すべきという公開草案に寄せられた意見も検討した結果、平成 25 年改正会計基準は、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、非支配株主との取引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こととした。そのうえで、前述のように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ず、非支配株主との取引について平成 25 年改正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できることとした（第 44-5 項(4)参照）。</p> <p>なお、平成 25 年改正会計基準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する。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>78-5. 平成 25 年改正会計基準適用後の当期純利益には従来の当期純利益には含まれていなかった非支配株主に帰属する当期純利益が含まれることになった。当該表示方法の変更については、非支配株主との取引の会計処理の変更と関連すると考えられるものの、財務諸表利用者の誤解や混乱を避けるためには一斉に適</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>用すべきと考えられることから、平成 25 年改正会計基準の表示方法に係る事項（第 39 項参照）については、早期適用は認めず、また、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求めることとした（第 44-5 項(2)から(4)参照）。</p>	
<p>平成 25 年連結会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>80. <u>平成 25 年改正会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、(1)から(5)の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</u></p> <p>(1) 企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」 第 15 項 連結子会社が保有する親会社株式は、親会社が保有している自己株式と合わせ、純資産の部の株主資本に対する控除項目として表示する。株主資本から控除する金額は親会社株式の親会社持分相当額とし、<u>少数非支配株主持分</u>から控除する金額は<u>少数非支配株主持分</u>相当額とする。</p> <p>第 16 項 連結子会社における親会社株式の売却損益（内部取引によるものを除いた親会社持分相当額）の会計処理は、親会社における自己株式処分差額の会計処理（第 9 項及び第 10 項参照）と同様とする。<u>少数非支配株主持分相当額は少数株主利益（又は損失）非支配株主に帰属する当期純利益に</u>加減する。</p> <p>(2) 企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」 第 46 項</p>	<p>(新 設（左記(1)から(5)の改正部分の下線は省略))</p>

改正後	改正前
<p>取引が完結し、付与されたストック・オプションの権利が確定した後に、株価の低迷等の事情により権利が行使されないままストック・オプションが失効した場合でも、これと引換えに提供されたサービスが既に消費されている以上、過去における費用の認識自体は否定されない。しかし、ストック・オプションは自社の株式をあらかじめ決められた価格で引き渡す可能性であるにすぎないから、それが行使されないまま失効すれば、結果として会社は株式を時価未満で引き渡す義務を免れることになる。結果が確定した時点で振り返れば、会社は無償で提供されたサービスを消費したと考えることができる。このように、新株予約権が行使されずに消滅した結果、新株予約権を付与したことに伴う純資産の増加が、株主との直接的な取引によらないこととなった場合には、それを利益に計上した上で株主資本に算入する（なお、<u>少数非支配株主持分に帰属する部分は、非支配株主に帰属する当期純利益</u>少数株主損益に計上することになる。）。</p> <p>(3) 企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」 第 26 項 第 24 項(2) 及び前項(2) における損益計算書の利益（又は損失）は、損益計算書の営業利益（又は損失）、経常利益（又は損失）、税金等調整前当期純利益（又は損失）（個別財務諸表に係る注記の場合は、税引前当期純利益（又は損失））、<u>又は当期純利益（又は損失）又は親会社株主に帰属する当期純利益</u>のうち、いずれか適当と判断される科目とする。 なお、企業は当該科目を開示しなければならない。</p> <p>第 83 項</p>	

改正後	改正前
<p>マネジメント・アプローチは、企業の最高経営意思決定機関が意思決定のために使用する情報を基礎としてセグメント情報を開示する方法である。当委員会の検討では、財務諸表計上額との差異調整に関する情報が開示されるとしても、財務諸表と整合的でないセグメント情報は、財務諸表利用者の判断を誤らせる可能性があり、このため、第 19 項から第 22 項の定めに基づいて開示する項目の額については、財務諸表を作成するために採用される会計処理の原則及び手続方針に準拠した測定方法に基づくべきではないかとの意見もあった。しかしながら、財務諸表とセグメント情報の整合性を重視する結果、企業がセグメント情報を開示するためだけに作成した情報を開示することは、マネジメント・アプローチを採用した趣旨から適当ではない。本会計基準では、セグメント情報の各項目の測定方法について、財務諸表を作成するために採用される会計処理の原則及び手続方針に準拠することを求めないこととした。</p> <p>(4) 企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」</p> <p>第 17 項 連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数非支配株主からの取得及び少数非支配株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理する（<u>企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）第 28 項及び第 29 項）。</p> <p>第 18 項 第 17 項により、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数非支配株主からの取得を、親会社による子会社株式の追加取得に準じて処理する場合、自己株式の取得の</p>	

改正後	改正前
<p>対価と少数非支配株主持分の減少額との差額をのれん（又は負ののれん）<u>資本剰余金</u>として処理する。</p> <p>第 21 項 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社（以下「持分法適用会社」という。）による当該持分法適用会社の自己株式の親会社等（子会社においては親会社、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社）以外からの取得及び親会社等以外への処分は、連結子会社の場合の第 17 項から第 19 項と同様に、それぞれ親会社等による持分法適用会社の株式の追加取得及び一部売却に準じて処理する。</p> <p>第 46 項 (3) 連結子会社における自己株式の取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきか。</p> <p>第 49 項 第 2 段落 現行の連結財務諸表原則（連結財務諸表に関しては、平成 25(2013)年改正の 12 月に企業会計基準第 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。）が公表されている。）では、親会社説を採用し非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とすることとされており、連結子会社における当該連結子会社の非支配少数株主との取引による親会社の持分変動は、連結上の資本剰余金の増減として処理する取引とは考えないことが適切と考えられる。よって、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の非支配株主からの取得及び非支配株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理することとした。</p> <p>第 50 項から第 52 項、第 54 項及び第 55 項 （削除） 〔設例 3〕の 2. 〈自己株式の少数非支配株主からの取得〉</p>	

改正後	改正前																
<p>自己株式の少数非支配株主からの取得は、親会社による少数非支配株主からの子会社株式の追加取得に準じて取り扱い、自己株式の取得の対価と少数非支配株主持分の減少額との差額は<u>資本剰余金のれん</u>として処理する。</p> <p>[設例3]の2. ②の仕訳</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 少数非支配株主持分 (*)3 <u>のれん資本剰余金</u> (*4)</td> <td style="width: 50%;">101</td> <td style="width: 50%;">(貸) S社株式</td> <td style="width: 50%;">210</td> </tr> </table> <p>(*4) <u>のれん資本剰余金</u> = 210 - 101 = 109</p> <p>[設例3]の3. 〈前提〉 3. のれんは20年で償却している。</p> <p>[設例3]の3. 〈開始仕訳〉</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 資本金 利益剰余金 <u>のれん資本剰余金</u></td> <td style="width: 50%;">1,000 600 109</td> <td style="width: 50%;">(貸) S社株式 少数非支配株主持分 自己株式(子会社)</td> <td style="width: 50%;">1,120 289 300</td> </tr> </table> <p>[設例3]の3. 〈のれんの償却〉</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) のれん償却費 —(*2)—</td> <td style="width: 50%;">5</td> <td style="width: 50%;">(貸) のれん</td> <td style="width: 50%;">5</td> </tr> </table> <p>—(*2) S社のX2年3月期発生ののれんを償却する。 109 ÷ 20年 = 5</p> <p>[設例3]の3. ①の仕訳</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(借) 自己株式 (子会社)</td> <td style="width: 50%;">300</td> <td style="width: 50%;">(貸) 少数非支配株主持分 (*32)</td> <td style="width: 50%;">89</td> </tr> </table>	(借) 少数非支配株主持分 (*)3 <u>のれん資本剰余金</u> (*4)	101	(貸) S社株式	210	(借) 資本金 利益剰余金 <u>のれん資本剰余金</u>	1,000 600 109	(貸) S社株式 少数非支配株主持分 自己株式(子会社)	1,120 289 300	(借) のれん償却費 —(*2)—	5	(貸) のれん	5	(借) 自己株式 (子会社)	300	(貸) 少数非支配株主持分 (*32)	89	
(借) 少数非支配株主持分 (*)3 <u>のれん資本剰余金</u> (*4)	101	(貸) S社株式	210														
(借) 資本金 利益剰余金 <u>のれん資本剰余金</u>	1,000 600 109	(貸) S社株式 少数非支配株主持分 自己株式(子会社)	1,120 289 300														
(借) のれん償却費 —(*2)—	5	(貸) のれん	5														
(借) 自己株式 (子会社)	300	(貸) 少数非支配株主持分 (*32)	89														

改正後		改正前	
資本剰余金	100	S社株式	311
		(<u>*43</u>)	
<p>(<u>*32</u>) 少数非支配株主持分 = $400 \times 22.2\% = 89$ (<u>*43</u>) 親会社持分 = $400 \times 77.8\% = 311$</p>			
[設例 3]の 3. ②の仕訳			
(借) S社株式	311	(貸) 少数非支配株	132
		主持分 (<u>*54</u>)	
		持分変動損益	179
持分変動損益	10	のれん資本剰	10
—(のれん償却		余金 (<u>*65</u>)	179
費相当)—			
<p>(<u>*54</u>) 少数非支配株主持分の増加 = $(1,300 + 400) \times 7.8\% = 132$ (<u>*6</u>) 売却持分に対応するのれんを償却し、持分変動損益に加減する。差額は資本剰余金とする。 のれん減少額 = $(109 - 5) \times 7.8\% \div 77.8\% = 10$</p>			
[設例 3]の 4. 〈開始仕訳〉			
(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,120
利益剰余金	600	少数非支配	289
		株主持分	
のれん資本	109	自己株式(子	300
剰余金		会社)	
[設例 3]の 4. 〈自己株式の消却〉			
(借) 自己株式(子	300	(貸) その他資本	300
会社)		剰余金	
<p>上記の他、下記のとおり名称の修正を行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「少数株主」を「非支配株主」とする。 ・「少数株主持分」を「非支配株主持分」とする。 ・「少数株主損益」を「非支配株主に帰属する当期純利益」とする。 			

改正後	改正前
<p>(5) 企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」</p> <p>参考（設例）について、下記のとおり名称の修正を行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」とする。 ・「少数株主利益」を「非支配株主に帰属する当期純利益」とする。 ・「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」とする。 	

以 上