

「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解説

ASBJ 専門研究員 むらた たかひろ
村田 貴広

1. はじめに

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。）を公表した¹。

- 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「事業分離等会計基準」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」（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「株主資本等会計基準」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」
- 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」（以下「純資産適用指針」という。）
- 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。）

本稿では、本会計基準等の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

¹ 本会計基準等の全文については、ASBJ のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/bc_revise_2012ed/）を参照のこと。

2. 本会計基準等の公表の経緯

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は、企業結合に関する会計基準等の見直しについて、いわゆるEU同等性評価に係る項目を対象とするステップ1とそれ以外の項目を対象とするステップ2とに区分してプロジェクトを進めることとしており、ステップ1については平成20年12月に完了した²。

その後、ASBJは、ステップ2として既存の差異に関連するプロジェクト項目の検討を行い³、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。）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、一定の方向に意見集約が図れた以下の項目を主な見直し内容とする「企業結合に関する会計基準（案）」を始めとした企業結合（連結を含む。）に関する一連の会計基準に係る公開草案を公表した。

- 少数株主持分（非支配株主持分）⁴の取扱い
- 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

本会計基準等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に至ったものである。

3. 本会計基準等の改正の対象としなかった論点

(1) のれんの償却の取扱い

のれんについて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は、論点整理の公表後審議を続けてきたが⁵、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⁶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の喪失の取扱い

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国際的な会計基準との差異が存在するが、この会計処理については、事業分離等会計基準や企業会計基準第10

2 ステップ1では、持分プーリング法の廃止、取得企業の決定方法、株式の交換の場合における取得原価の算定方法、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対象とされ、平成20年12月に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」等（以下「平成20年改正会計基準」という。）を公表した。

3 ステップ2では、主に、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が、企業結合に係る会計処理について共同で見直すプロジェクト（フェーズ2）で取り上げられた項目を対象としている。

4 本会計基準等では後述のとおり少数株主持分を非支配株主持分に変更することとした。なお、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。

5 本論点は公益財団法人財務会計基準機構（FASF）内に設置された、「単体財務諸表に関する検討会議」においても議論された。詳細はASBJのウェブサイトに掲載されている当該会議の報告書（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/non-consolidated_financial_statements/report/report_20110428.pdf）を参照のこと。

6 当該適用後レビューの必要性の提案を行っている「意見募集『アジェンダ協議2011』に対するコメント」の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/international_issue/comments/20111130.pdf）を参照のこと。

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。）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) 全部のれん方式の採用の可否等

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は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。

4. 公開草案からの主な変更点

(1) 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、非支配株主から自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価は、当該子会社の適正な帳簿価額（子会社の資産及び負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、連結財務諸表上の金額である修正後

の帳簿価額）による株主資本の額に基づいて算定することを提案していた。これは、取得原価を時価で測定しても、連結財務諸表上、その金額と減少する非支配株主持分との差額は資本剰余金となり、結果として、連結財務諸表における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くことになるためであった。

この提案に対して寄せられたコメントでは、連結財務諸表上における非支配株主との取引の会計処理と個別財務諸表上の子会社株式の取得原価の算定とは別個の問題であるという意見や、仮に公開草案に従った会計処理を行った場合には、1株当たり純資産と比較して株価が著しく低い子会社の株式を追加取得した時には親会社の個別財務諸表において追加取得した直後に減損処理となることが実務上起こり得ること、取得対価に一部現金が含まれている場合や当該子会社の連結上の帳簿価額が負の値である場合等の取扱いの検討も必要であるという指摘があった。

これらのコメントを踏まえて検討した結果、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支払対価となる財の時価で測定しても、連結財務諸表上その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となり、のれんは計上されないため、時価を基礎とすることに対して示されていた論点⁷に対応する必要性は低いと考えられることなどから非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、現行の取扱い⁸を継続することとした（企業結合会計基準第 45 項、第 120-2 項）。

7 自社の株式を対価として追加取得した子会社株式の取得原価を時価で計上した場合、連結上のれんが計上され償却することになるが、全面時価評価法の下でそれが適当なのか、という点が指摘されていた（企業結合会計基準第 120 項）。

8 非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該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するという取扱いである。

(2) 子会社株式の一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱い

公開草案では、子会社株式の一部売却時に、売却した株式に対応するのれんの未償却額についても相応の減額を行うことを提案していた。

しかし、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、支配が継続している限り、のれんを減額させるべきではないとの意見のほか、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で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とはならないという意見も出された。

このような意見を踏まえて検討した結果、一部売却時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等を総合的に勘案して、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社株式を一部売却した場合にのれんの未償却額を減額しないこととした（連結会計基準第 28 項、第 66-2 項）。

(3) 非支配株主との取引及び取得関連費用についての経過措置

公開草案においては、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用するか、将来にわたり新たな会計方針の適用を行うかのいずれかを選択することとしていたが、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行った結果、実務上の負担を考慮して、寄せられたコメントの提案に沿った経過的な取扱いに改めることとした（詳細は、「8. 適用時期等」を参照）。

(4) 資本剰余金が負の値となる場合の取扱い

公開草案に寄せられた、当該取扱いの明確化を求めるコメントを受けて対応したものである

（詳細は、「5. 非支配株主持分（少数株主持分）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（3）実務上の留意事項」を参照）。

5. 非支配株主持分（少数株主持分）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 検討の経緯

改正前の会計基準では、次のような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（以下「子会社株式の追加取得等」という。）は損益を計上する取引とされていた。

➤子会社株式の追加取得

➤子会社株式の一部売却

➤子会社の時価発行増資等

一方、国際的な会計基準において、子会社株式の追加取得等は資本取引とされており、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を検討された。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。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た。

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ており、これらに対して最も簡潔に対応する方法が、損益

[図表 1] 改正後と改正前の取扱いの比較（子会社株式の追加取得等の取扱い）

	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、 <u>資本剰余金</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>のれん（又は負ののれん）</u> 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売却価額との間に生じた差額は、 <u>資本剰余金（関連する法人税等を勘案）</u> とする。	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</u> 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、 <u>資本剰余金</u> 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 <u>損益</u> とする。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>

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（連結会計基準第 51-2 項）。

- ▶ 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と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。
- ▶ 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、追加的なのれんが計上され、当該のれんの償却がその後の利益に影響する。
- ▶ 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。

② 本会計基準等の取扱いの概要

本会計基準等では、上記の実務上の課題への対応、国際的な比較可能性の向上及び我が国において重視されてきた親会社株主の視点を総合

的に勘案し、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とした。なお、後述するが、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注記により開示することとした。子会社株式の追加取得等について改正後と改正前の取扱いを比較すれば、[図表 1] のようになる（連結会計基準第 28 項から第 30 項）。

なお、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関する会計処理の記述にあたり、公開草案では、「損益取引」、「資本取引」という表現を使用していたが、公開草案に寄せられたコメントも踏まえて検討を行い、最終基準においては、「損益を計上する取引」、「資本剰余金を計上する取引」という形で記述することとした。

③ 実務上の留意事項

- ▶ 子会社株式の一部売却時における関連する法人税等の取扱い

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こととした（連結会計基準（注 9）(2)）。

- ▶ 子会社株式の一部売却時におけるのれんの未

償却額の取扱い

改正前の会計基準では、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額は減額し、売却価額から控除していたが、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社株式を一部売却した場合にのれんの未償却額を減額しないこととした（連結会計基準第28項）。

▶ 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の結果、資本剰余金が負の値となる場合があり得る。この場合は企業会計基準第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⁹（連結会計基準第30-2項）。なお、四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末においても上記の処理を行い、連結会計年度末においては、四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末における処理を洗替処理することになると考えられる。

▶ 複数の取引が1つの企業結合を構成する場合の取扱い

本会計基準等の取扱いによれば、支配獲得後の子会社株式の追加取得時にのれんは計上されないため、例えば、支配獲得時の子会社株式の取得と支配獲得直後の子会社株式の追加取得や、支配が継続する持分比率までの持分の譲渡とその後の支配を喪失する持分比率までの持分の譲渡が一体¹⁰と判断されるか否かにより、のれんや支配喪失時の子会社株式売却損益の計上額が異なる可能性がある。こ

のような場合の判断基準については、企業結合会計基準第66項なお書きや事業分離等会計基準第62項なお書きに基本的な考え方が具体的に明記されており、その考え方を踏まえ、実態に応じて判断することになる。

(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」を「非支配株主持分」に変更することとした（連結会計基準第26項）。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、本会計基準等では改正前の会計基準における「少数株主損益」を「非支配株主に帰属する当期純利益」としている（連結会計基準55-2項）。

(3) 当期純利益の表示

① 検討の経緯

国際的な会計基準において、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を検討された。論点整理では、従来どおりの考え方を示していたが、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の表示とすることにより、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（連結会計基準第51-3項）。

9 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、この取扱いは、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。

10 今回の改正点ではないが、企業結合会計基準第5項では複数の取引が1つの企業結合を構成する場合には、それらを一体として取り扱うとされている。また、事業分離等会計基準第4項では複数の取引が1つの事業分離を構成している場合には、それらを一体として取り扱うとされている。

[図表 2] 改正後と改正前の取扱いの比較（連結財務諸表の表示関係）

改正後	改正前
非支配株主持分	少数株主持分
当期純利益	少数株主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

② 本会計基準等の取扱い

本会計基準等では、上記を踏まえ、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（連結会計基準第 39 項）。前述(2)とあわせて、本会計基準等における連結財務諸表の表示に関する取扱いについて、改正前の取扱いと比較すれば、[図表 2] のようになる。

なお、2 計算書方式の場合の連結損益計算書、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については、「(参考資料) 連結財務諸表の表示例」を参照されたい。

また、本会計基準等では、連結財務諸表上、従来と同様に親会社株主に帰属するもののみを「株主資本」として表示することとしている。これは、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たこと等を踏まえたものである（連結会計基準第 51-3 項及び第 55 項）。さらに、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（EPS 会計基準第 12 項）。

(4) その他の関連する他の会計基準等における改正の概要

① 事業分離等会計基準

連結会計基準において、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としたことに伴い、分離先企業が子会社となる場合、分離元企業は連結財務諸表上、次の処理を行うこととした。

▶ 受取対価が分離先企業の株式のみである場合

✓ 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していない場合及び事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有しその他有価証券（売買目的有価証券の場合を含む。）又は関連会社株式としており、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）の事業が移転されたときみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は、資本剰余金とする（事業分離会計基準第 17 項(2)及び第 18 項(2)）。

✓ 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有し子会社株式としており、事業分離により分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得した場合、追加取得により、子会社に係る分離元企業（親会社）の持分の増加額と移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は資本剰余金とする（事業分離会計基準第 19 項(2)）。

▶ 受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合

子会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、資本剰余金とする（事業分離会計基準第 24 項(2)）

② 純資産会計基準及び純資産適用指針

連結会計基準において、少数株主持分を非支配株主持分に変更したことに伴い、連結貸借対照表の純資産の部における少数株主持分を非支

配株主持分に変更した（純資産会計基準第7項及び純資産適用指針第3項等）。

③ 株主資本会計基準及び株主資本適用指針

連結会計基準において、少数株主持分を非支配株主持分に変更し、また、従来の当期純利益は親会社株主に帰属する当期純利益としたことに伴い、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）等の改正を行った。

④ 包括利益会計基準

連結会計基準において、少数株主持分を非支配株主持分に変更し、これまで少数株主損益調整前当期純利益とされていたものを当期純利益として表示することに伴い、包括利益の計算の表示における少数株主損益調整前当期純利益を当期純利益に変更する等の改正を行った（包括利益会計基準第6項等）。

(5) 開示

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とした（企業結合会計基準第52項(4)）。

連結会計基準では、子会社株式の追加取得等により資本剰余金が計上され、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ったが、主な要因（追加取得、一部売却等）ごとに資本剰余金の増加した額又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り、また、国際的な会計基準も参考にして、本会計基準等で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の注記を求めることとしたものである（企業結合会計基準第126-4項）。

なお、四半期においては当該注記を要しない。

6. 取得関連費用の取扱い

(1) 検討の経緯

改正前の会計基準では、取得とされた企業結合における取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）のうち一部について、取得原価に含めることとしていた。

これは、取得はあくまで等価交換取引であるとの考え方を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って取得原価に含めることとしたためである。個別に取得した資産における付随費用と同様に、企業結合における取得関連費用をその取得原価に含めることにより、その後の利益は、企業結合において投資した原価の超過回収額となり、概念的には個別に取得した資産と一貫した取扱いとなる。

一方、国際的な会計基準では、企業結合における取得関連費用は、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではなく、企業結合とは別の取引と考えられること、取得関連費用のうち直接費は取得原価に含まれる一方で間接費は除かれる点が不整合であること等の考えから、発生した事業年度の費用として取り扱っている。

また、論点整理に寄せられたコメントの中には、継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合においては、取得関連費用のどこまでを

取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いという意見があった（企業結合会計基準第94項）。

(2) 本会計基準等の取扱い

本会計基準等では、上記の点も踏まえ、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とした（企業結合会計基準第26項及び第94項）。そのうえで、主要な取得関連費用の内容及び金額は注記により開示することとした（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、従来と同様に、金融商品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」に従って算定すること留意が必要である（企業結合会計基準第94項）。具体的には、金融商品会計実務指針第56項の付随費用の取扱い等が該当すると考えられる。

7. 暫定的な会計処理の確定の取扱い

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。

本会計基準等では、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」が公表されたことを契機として検討した結果、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とした（企業結合会計基準（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る（EPS会計基準第30-6項及びEPS適用指針第36-3項）。

また、企業結合年度の翌年度のみが表示が行われる場合には、株主資本等変動計算書において、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した（株主資本会計基準第5-3項）。

8. 適用時期等

本会計基準等の適用時期等は〔図表3〕のとおりである（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）。

なお、本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が必要である。

9. おわりに

企業結合のステップ2については、平成21年7月の論点整理以降、我が国の会計基準を取り巻く環境変化も踏まえ、長期間にわたって検討を進めてきた。そして、一定の方向に市場関係者の意見集約が図れた論点である、非支配株主持分の取扱い、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見直しを

[図表 3] 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期首（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期首（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。	
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 ¹¹	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表示の組替えを行う。	早期適用不可。

行い、本会計基準等を公表した。

今後は、本会計基準等の改正の対象としなかった論点への取組みを行うこととなる。のれんについては IASB で計画されている IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューへの対応、子会社に対する支配の喪失については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などを行う予定である。

11 表示方法に係る事項について、早期適用を認めず、過去の連結財務諸表の組替えを求めているのは、本会計基準等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るが、当該表示方法の変更について、財務諸表利用者の誤解や混乱を避けるためには、一斉に適用すべきと考えられたことによる（連結会計基準第 78-5 項）。

(参考資料) 連結財務諸表の表示例 (下線部は変更点)

【2 計算書方式】

(改正後)	(改正前)
<連結損益計算書>	
売上高	売上高
.....
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
法人税等	法人税等
当期純利益	<u>少数株主損益調整前</u> 当期純利益
<u>非支配株主に帰属する</u> 当期純利益	<u>少数株主</u> 利益
<u>親会社株主に帰属する</u> 当期純利益	当期純利益
<連結包括利益計算書>	
当期純利益	<u>少数株主損益調整前</u> 当期純利益
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	その他有価証券評価差額金
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
退職給付に係る調整額	退職給付に係る調整額
持分法適用会社に対する持分相当額	持分法適用会社に対する持分相当額
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
包括利益	包括利益
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	親会社株主に係る包括利益
<u>非支配株主に係る</u> 包括利益	<u>少数株主に係る</u> 包括利益

【1 計算書方式】

＜連結損益及び包括利益計算書＞	
(改正後)	(改正前)
売上高	売上高
.....
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
法人税等	法人税等
当期純利益	<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>
(内訳)	<u>少数株主利益 (控除)</u>
<u>親会社株主に帰属する当期純利益</u>	当期純利益
<u>非支配株主に帰属する当期純利益</u>	
	<u>少数株主利益 (加算)</u>
	<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>
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	その他有価証券評価差額金
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
退職給付に係る調整額	退職給付に係る調整額
持分法適用会社に対する持分相当額	持分法適用会社に対する持分相当額
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
包括利益	包括利益
(内訳)	(内訳)
親会社株主に係る包括利益	親会社株主に係る包括利益
<u>非支配株主に係る包括利益</u>	<u>少数株主に係る包括利益</u>

<連結貸借対照表>

(改正後)	(改正前)
純資産の部	純資産の部
I 株主資本	I 株主資本
1 資本金	1 資本金
2 新株式申込証拠金	2 新株式申込証拠金
3 資本剰余金	3 資本剰余金
4 利益剰余金	4 利益剰余金
5 自己株式	5 自己株式
6 自己株式申込証拠金	6 自己株式申込証拠金
株主資本合計	株主資本合計
II その他の包括利益累計額	II その他の包括利益累計額
1 その他有価証券評価差額金	1 その他有価証券評価差額金
2 繰延ヘッジ損益	2 繰延ヘッジ損益
3 土地再評価差額金	3 土地再評価差額金
4 為替換算調整勘定	4 為替換算調整勘定
5 退職給付に係る調整累計額	5 退職給付に係る調整累計額
その他の包括利益累計額合計	その他の包括利益累計額合計
III 新株予約権	III 新株予約権
IV 非支配株主持分	IV 少数株主持分
純資産合計	純資産合計