

2013 年 3 月 12 日 全 4 頁

連結当期純利益の定義が変わる

上場子会社株の売却は資本取引に

金融調査部 研究員
鳥毛 拓馬

[要約]

- 平成 25 (2013) 年 1 月 11 日、企業会計基準委員会 (ASBJ) は、「企業結合に関する会計基準 (案)」及び関連する他の会計基準等の改正案 (以下、改正案) を公表した。コメントは 3 月 15 日まで募集している。
- 主な改正点は、非支配株主持分 (少数株主持分) の取扱い、企業結合に係る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、の 3 点である。
- なお、のれんについては、国際会計基準や米国会計基準と同様に、わが国の会計基準も償却しない取り扱いに変更するかどうかの議論が行われてきた。しかし、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いうことで、現行の償却処理を継続することとしている。

1. 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

現行の会計基準では、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) には損益取引としている。例えば、親会社が含まみ益のある上場子会社株式を売却し、益出しや損失の穴埋めが可能である。

改正案では、それらを損益取引とせず資本取引として扱うこととしている。このため、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なる。したがって、親会社が含まみ益のある上場子会社株式を売却し、益出しや損失の穴埋めをすることができなくなる。

なお、現行会計基準の「少数株主持分」という名称を、改正案では「非支配株主持分」に変更としている。

（２）当期純利益の表示

現行会計基準の「少数株主損益調整前当期純利益」、「当期純利益」を、改正案ではそれぞれ「当期純利益」、「親会社株主に帰属する当期純利益」に変更するとしている。

また、改正案では、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ている。

図表１ 名称の変更

現行	改正案
少数株主持分	非支配株主持分
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

（３）共通支配下の取引における個別財務諸表上の会計処理

現行基準では、少数株主との取引に関する個別財務諸表上の会計処理について、少数株主から追加取得する子会社株式の取得価額は、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、より高い信頼性を持って測定可能な時価で算定するとしている。

改正案では、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、個別財務諸表上、当該子会社の適正な帳簿価額¹による株主資本の額に基づいて算定するとしている。なお、連結財務諸表上は、子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱いに準じて処理するとしている。

（４）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」へ改めるとしている。

（２） 連結財務諸表上、「１ 株当たり当期純利益」は「１ 株当たり親会社株主に帰属する当期

¹ 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

純利益」と、「潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益」は「潜在株式調整後 1 株当たり親会社株主に帰属する当期純利益」と読み替えるものとしている。

2. 取得関連費用の取扱い

企業結合における取得関連費用（例えば、M&A などに際して外部のアドバイザーなどに支払った特定の報酬・手数料等）のうち一部について、現行の会計基準では、取得原価に含めることとしている。

改正案では、国際的な会計基準の取扱いと整合を図り、また、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ことから、当該問題点を解消するため、発生した事業年度の費用として処理するとしている。

なお、取得原価に含められなかった取得関連費用は注記により開示するとしている。

3. 暫定的な会計処理の確定の取扱い

現行の会計基準では、取得企業が、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後 1 年以内に配分することになっている。企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合は、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行う。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している。

改正案では、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の影響を反映させることとしている。

これは、平成 21（2009）年に過年度遡及基準が公表されたことを契機として、比較情報の有用性を高め財務諸表の期間比較可能性を確保する観点から、見直しが行われているものである。

4. 適用時期について

（1）子会社株式の追加取得等、取得関連費用の取扱い

平成 27（2015）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、遡及適用を行わないことができる。平成 26（2014）年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から早期適用することもできるが、この場合、子会社株式の追加取得等、取得関連費用の取扱いに加え、後述(3)の「暫定的な会計処理の取扱い」についても早期適用する必要がある。

(2) 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 (2015) 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用している。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。早期適用はできないことになっている。

(3) 暫定的な会計処理の取扱い

平成 27 (2015) 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している。なお、平成 27 (2015) 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 (2015) 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している。

平成 26 (2014) 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の早期適用も可能である。なお、平成 26 (2014) 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 (2014) 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。