

2015年8月6日 全5頁

M & A（合併・連結等）会計の改正

子会社株式の追加取得等、アドバイザー費用、米国子会社の「のれん」

金融調査部
制度調査担当部長
吉井 一洋

[要約]

- 2015年4月1日以後に開始する連結会計年度（2015年度の第1四半期）から、M & Aの会計において、子会社株式の追加取得・一部売却等、子会社の取得関連費用、暫定的な会計処理の確定に関する新しい会計処理の適用が強制されている。
- さらに、米国の非公開子会社の「のれん」の連結財務諸表での取扱いについて、米国基準の見直しに合わせた修正が行われている。
- 以下、その概略を解説する。

1. 企業結合会計基準の見直し

(1) 改正の概要

2013年9月に、ASBJ(企業会計基準委員会)が、企業結合に関する会計基準や連結財務諸表に関する会計基準など関連する7本の会計基準と4本の適用指針を改正した。2014年3月には連結財務諸表等規則の改正も行われた。さらに2014年2月には日本公認会計士協会の関連する実務指針も改正された。これらの新企業結合会計基準等により、下記の(i)から(iii)の改正が行われた。

このうち(i)、(ii)は2015年4月1日以後開始する連結会計年度（事業年度）の期首から強制適用されている。(iii)は当該期首以後行われる企業結合から適用される。ただし、(i)～(iii)をまとめて、2014年4月1日以後開始する連結会計年度（事業年度）の期首((iii)は当該期首以後行われる企業結合)から適用することも認められている。

(i) 子会社株式の追加取得・一部売却、子会社の時価発行増資など

◇損益を計上するのではなく、親会社の持分変動による差額は、資本剰余金の増減として会計処理する。

(ii) 取得関連費用の取扱い

- ◇取得とされた企業結合（子会社化・合併等）の取得関連費用のうち、対価性のある取得に直接要した費用（外部のアドバイザー費用等）は、従来は取得原価に含めていたが、改正後は取得原価には含めず当期の費用として会計処理する。
- ◇主要な取得関連費用の内容及び金額の注記を求める。
- ◇他方で、取得原価については、対価の種類ごとの内訳を注記する。

(iii) 暫定的な会計処理の確定

- ◇暫定的な確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合は、
 - ・企業結合年度に遡って当該確定が行われたように会計処理する。
 - ・確定に伴い取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合は、見直しがなされた事業年度において、その見直しの内容と金額を注記する。
 - ・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。EPS（1株当たり当期純利益）、潜在株式調整後のEPS（1株当たり当期純利益）、BPS（1株当たり純資産）にも反映させる。

(2) 改正内容の留意点

(i) により、次のような改正が行われることになる。

① 子会社株式の追加取得

旧基準では追加取得持分と追加投資額に生じた差額は「のれん」（または負ののれん）に計上し、その償却（利益または計上）を通じて損益にも影響を与えていたが、新基準では「資本剰余金」とする（損益には影響を与えない）。すなわち、「のれん」が計上されるのは支配獲得時のみとなる。

② 子会社株式の一部売却

旧基準では子会社株式の売却損益を計上し、売却による親会社の持分の減少額と投資の減少額の差額は、当該売却損益の修正としていたが、新基準では売却による親会社の持分の減少額と売却価額の差額を「資本剰余金（関連する法人税等を控除）」に計上する。

支配が継続している限り、未償却の「のれん」は一部売却時に減額はしない。為替換算調整勘定についても、親会社の持分比率の減少割合相当額は資本剰余金に含めて計上し、損益には含めない¹。

¹ 企業結合会計基準の改正に伴う「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（日本公認会計士協会）の改正（平成26年2月24日改正）による。具体的には、為替換算調整勘定のうち親会社の持分比率の減少割合部分である為替差損益相当額（個別財務諸表の株式売却損益に含まれる。）を資本剰余金に振り替え、連結財務諸表に計上されている為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額を取り崩し、非支配株主持分に振り替える

③ 子会社株式の時価発行増資等

旧基準では、原則として、親会社の払込額と親会社の持ち分の増減額との差額を損益に計上していたが、新基準では当該差額は「資本剰余金」に計上する。

上記の①～③の処理で「資本剰余金」がマイナスになる場合は、「利益剰余金」から控除する。

子会社株式の売却等により、当該子会社の支配を喪失し連結範囲から除外する場合でも、上記①～③の処理によって生じた資本剰余金は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金に計上する（マイナスとなっている場合も引き続き「利益剰余金」から控除）²。

(ii) について、改正前はのれんに含めて償却していたが、改正後は、連結財務諸表上、発生時の費用として計上する。過去に取得原価に含めることを活用した粉飾事例があったことも、このような会計処理の見直しを促したものと思われる。

単体の財務諸表（個別財務諸表）では、上記の費用のうち子会社株式の取得の付随費用に該当する部分は、取得価額に含められるため、連結と単体で違いが生じることになる。

(i) (ii) については、新基準を過去の期間のすべてに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と利益剰余金に加減することを原則としている。ただし、そのような修正は行わず、新基準を適用初年度の期首以降に適用することも認めている。

(iii) は、企業結合会計において、企業結合時の取得原価の受入資産・受入負債への配分を企業結合日以後 1 年以内に行うこととしていることから、企業結合日以後の決算において配分が確定していなかった場合には、暫定的な会計処理を行うこととしていることを受けての会計処理である。

四半期でも、2014 年 5 月の会計基準・適用指針や同 9 月の四半期財務諸表等規則等の改正により、同様の対応を行うこととされている。具体的には次のとおり対応することとされている。

- 暫定的会計処理が確定した四半期会計期間では、次のように対応する。
 - ・企業結合日の属する四半期会計期間に遡って確定されたように会計処理を行う。
 - ・暫定的な会計処理が確定した旨、発生した「のれん」の金額又は「負ののれん」の発生益の金額に係る見直しの内容及び金額を注記する。
- 比較情報（対象となる四半期の財務諸表と併せて表示される前年度の財務諸表及び前年度に

こととされている。

²企業結合会計基準の改正に伴う「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（日本公認会計士協会）の改正（平成 26 年 2 月 24 日改正）による。

おける対応する期間の四半期財務諸表)に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが反映されている場合には、その見直しの内容及び金額の注記を求める。開示対象期間のEPS(1株当たり四半期純利益)、潜在株式調整後のEPS(1株当たり四半期純利益)にも反映する。

2. 米国非公開子会社の「のれん」

(1) 連結の特例

連結財務諸表の作成において、親会社と子会社の会計方針は、原則として統一することとされている。ただし、外国にある子会社(在外子会社)が、米国会計基準又はIFRS(国際会計基準)で財務諸表を作成している場合は、一定の項目について修正を行うことを条件に、これらの基準に基づく在外子会社の財務諸表を、連結決算手続上も利用することを認めている。

修正が必要とされる項目の中には、在外子会社が企業結合を行ったことにより生じた「のれん」がある。米国会計基準又はIFRS(国際会計基準)では「のれん」について償却を行わず、每期減損テストを行い、減損が生じていれば減損処理を行うこととしている。この「のれん」の非償却処理について、ASBJの実務対応報告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」では、連結決算手続上、下記の修正を行うこととしている。

◇在外子会社の「のれん」は、その計上後20年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により償却を行い、償却額を当期の費用とするよう修正する。

◇「のれん」について減損処理が行われたことにより、当該のれんの減損後の帳簿価額が規則的な償却を行った場合の帳簿価額を下回る場合には修正は不要だが、それ以降、減損後の帳簿価額に基づき規則的な償却を行い修正する。

(2) 米国会計基準の見直しに伴う修正

米国のFASB(財務会計基準審議会)は、2014年1月に、Topic350「無形資産—のれん及びその他—」を公表し、非公開会社は「のれん」の償却を選択できること、償却する場合は10年間又はそれより短い期間が適切な場合は10年より短い期間で償却することとしている。

ASBJはこれに対応し、2015年3月26日に実務対応報告18号を改正した。(1)に述べた修正は、在外子会社が「のれん」を償却していない場合に適用することとした。したがって、日本企業の米国に所在する非公開の子会社などの在外子会社が、上記の新しい米国基準に基づき「のれん」を償却する処理を適用している場合は、連結決算手続上、(1)で述べた修正を行わないこととされた。例えば、新しい米国基準に従って10年以内で償却している場合に、連結上これを20年に変更するなどの修正は不要となる。

ただし、既存の「のれん」、すなわち、改正後の実務対応報告18号を適用する初年度の期首

に計上されている「のれん」について、米国に所在する非公開の子会社などの在外子会社が、新しい米国基準に従い償却する場合は、経過措置として、下記のいずれかの方法で処理をすることとしている。この選択は企業結合ごとに行える。

- ① 連結財務諸表における「のれん」の残存償却期間（即ち日本基準での残存償却期間）に基づき償却する。
- ② 在外子会社が採用する、新しい米国基準での償却期間が①を下回る場合、米国基準での償却期間に変更する。この場合、変更後の償却期間に基づき将来にわたり償却する。

改正後の実務対応報告 18 号は、2015 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用される。したがって、2015 年度の第 1 四半期（4～6 月期）には適用されている。ただし、公表後最初に終了する連結会計年度の期首からの早期適用も可能である。早期適用する場合は、その連結会計年度の第 1 四半期からだけでなく、第 2 四半期以降から適用することも可能である。ただし、その場合でも上記①、②の経過的な取り扱いは、連結会計年度の期首に遡って適用することとされている。