

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 64 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針の改

正点

前回の平成 25 年の改正企業結合会計基準に引続き「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下、本実務指針という）の改正点について解説いたします。

- (1) 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱い
- (2) 支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い

- (1) 複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合の取扱い

改正後の「連結財務諸表に関する会計基準」によると、支配獲得後において子会社株式を追加取得した場合には、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれんとして処理するのではなく、資本剰余金として処理することとされております。

しかしながら、本実務指針によると複数の取引が一つの企業結合等を構成している場合、複数の取引を一体として取り扱い、支配獲得後に追加取得した持分に係るのれんについても、支配獲得時にのれんが計上されていたものとして算定し、追加取得時までののれんの償却相当額を追加取得時に一括して費用として計上することになります。

ここで、複数の取引が一体として取り扱われるかどうかは、事前に契約等により複数の取引が一つの企業結合等を構成しているかどうかなどを踏まえ、取引の実態や状況に応じて判断するものと考えられます。（本実務指針 7-3）。

- (2) 支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い

従来の取扱いでは、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合、のれんの未償却額は、「支配喪失時」の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法がとられておりました。

改正後の本実務指針によると、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、「適切な方法」に基づき、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定するとされています。

これは、改正後の取扱いでは子会社株式の追加取得が行われた場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、資本剰余金として処理されること及び一部売却をしても支配が継続している場合にはのれんの未償却額の減額を行わないこととされたからです。

そのため、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額及び関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額の算定方法としてどのような方法が「適切な方法」となるかが論点となります。

本実務指針では 2 つの方法が想定されており、その方法は以下のとおりです（本実務指針 45-2）。

I. 支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、のれんの未償却額のうち、「支配獲得時」の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法

II. 「支配喪失時」の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法

なお、本実務指針等の改正は平成 25 年に改正された企業結合会計基準及び連結会計基準を適用する連結会計年度から適用します。つまり、原則として平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度および連結会計年度の期首から適用することとなります（本実務指針 52-10）。

(2014/7/28 号より)