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
最終改正 平成25年9月13日
企業会計基準委員会

## 目　次　　項


目　的・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 1
会計基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 4
　範　囲・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 4
　用語の定義・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5
　連結財務諸表作成における一般原則・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 9
　連結財務諸表作成における一般基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13
　　連結の範囲・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13
　　連結決算日・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 15
　　親会社及び子会社の会計方針・・・・・・・・・・・・・・ 17
　連結貸借対照表の作成基準・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 18
　　連結貸借対照表の基本原則・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 18
　　子会社の資産及び負債の評価・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 20
　　投資と資本の相殺消去・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 23
　　非支配株主持分・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 26
　　子会社株式の追加取得及び一部売却等・・・・・・・・・・・・・・・ 28
　　債権と債務の相殺消去・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 31
　　表示方法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32
　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・・・・・・・・・・・・・・ 34
　　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基本原則・・・・・・・・・・・・・・・・・ 34
　　連結会社相互間の取引高の相殺消去・・・・・・・・・・・・・・・・ 35

未実現損益の消去・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 36
表示方法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・38-2
連結株主資本等変動計算書の作成・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 41
連結キャッシュ・フロー計算書の作成・・・・・・・・・・・・・・・・・ 42
連結財務諸表の注記事項・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 43
適用時期等・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 44
議　決・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 45
結論の背景・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 46
経　緯・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 46
本会計基準の考え方について・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 50
基本的考え方・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 50
平成 20 年連結会計基準による新たな取扱い・・・・・・・・・・・・・・ 52
平成 25 年改正会計基準による新たな取扱い・・・・・・・・・・・・・・ 53-2
連結の範囲・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 54
非支配株主持分の表示方法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 55
税効果会計の適用・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 56
親子会社間の会計処理の統一・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 57
資本連結の手続の明確化・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 59
資本連結以外の連結手続の明確化・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 68
連結財務諸表における表示区分・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 71
連結財務諸表の注記事項・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 73
適用時期等・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 75
平成 20 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・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 79
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・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 80

# 目　的

1.　本会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。連結財務諸表は、支配従属関係にある 2 つ以上の企業からなる集団（企業集団）を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成するものである。

2.　連結財務諸表に関する会計処理及び開示については、「連結財務諸表原則」（連結財務諸表原則注解を含む。以下同じ。）及び「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」（平成 10 年 10 月 企業会計審議会）に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。

3.　本会計基準の適用にあたっては、以下も参照する必要がある。

(1)　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」

(2)　企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」

(3)　企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」

(4)　日本公認会計士協会 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」

(5)　日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」

# 会計基準

## 範　囲

4.　本会計基準は、連結財務諸表を作成することとなる場合に適用する。

## 用語の定義

5.　「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）を指す。

6.　「親会社」とは、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している企業をいい、「子会社」とは、当該他の企業をいう。親会社及び子会社又は子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業も、その親会社の子会社とみなす。

7.　「他の企業の意思決定機関を支配している企業」とは、次の企業をいう。ただし、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる企業は、この限りでない。

(1)　他の企業（更生会社、破産会社その他これらに準ずる企業であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる企業を除く。下記(2)及び(3)においても同じ。）の議決権の過半数を自己の計算において所有している企業

(2)　他の企業の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している企業であって、かつ、次のいずれかの要件に該当する企業

①　自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めていること

②　役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者で自己が他の企業の財務及び営業又は事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該他の企業の取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めていること

③　他の企業の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること

④　他の企業の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているもの）の総額の過半について融資（債務の保証及び担保の提供を含む。以下同じ。）を行っていること（自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係のある者が行う融資の額を合わせて資金調達額の総額の過半となる場合を含む。）

⑤　その他他の企業の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること

(3)　自己の計算において所有している議決権（当該議決権を所有していない場合を含む。）と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めている企業であって、かつ、上記(2)の②から⑤までのいずれかの要件に該当する企業

7-2.　前項にかかわらず、特別目的会社（資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）第2条第3項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう。以下同じ。）については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業から独立しているものと認め、当該特別

目的会社に資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する。

8.　「連結会社」とは、親会社及び連結される子会社をいう。

## 連結財務諸表作成における一般原則

9.　連結財務諸表は、企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関して真実な報告を提供するものでなければならない(注1)。

10.　連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない(注2)。

11.　連結財務諸表は、企業集団の状況に関する判断を誤らせないよう、利害関係者に対し必要な財務情報を明瞭に表示するものでなければならない(注1)。

12.　連結財務諸表作成のために採用した基準及び手続は、毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

## 連結財務諸表作成における一般基準

### 連結の範囲

13.　親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める。

14.　子会社のうち次に該当するものは、連結の範囲に含めない(注3)。

(1)　支配が一時的であると認められる企業

(2)　(1)以外の企業であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある企業

### 連結決算日

---

(注1)重要性の原則の適用について

連結財務諸表を作成するにあたっては、企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、連結の範囲の決定、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の仮決算の手続、連結のための個別財務諸表の修正、子会社の資産及び負債の評価、のれんの処理、未実現損益の消去、連結財務諸表の表示等に関して重要性の原則が適用される。

(注2)連結のための個別財務諸表の修正について

親会社及び子会社の財務諸表が、減価償却の過不足、資産や負債の過大又は過小計上等により当該企業の財政状態及び経営成績を適正に示していない場合には、連結財務諸表の作成上これを適正に修正して連結決算を行う。ただし、連結財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、修正しないことができる。

(注3)小規模子会社の連結の範囲からの除外について

子会社であって、その資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる。

15.　連結財務諸表の作成に関する期間は 1 年とし、親会社の会計期間に基づき、年 1 回一定の日をもって連結決算日とする。

16.　子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う(注4)。

### 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方針は、原則として統一する。

## 連結貸借対照表の作成基準

### 連結貸借対照表の基本原則

18.　連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照表における資産、負債及び純資産の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、連結会社相互間の投資と資本及び債権と債務の相殺消去等の処理を行って作成する。

19.　連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、本会計基準に定めのない事項については、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。）や企業会計基準第 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。）の定めに従って会計処理する。

### 子会社の資産及び負債の評価

20.　連結貸借対照表の作成にあたっては、支配獲得日において、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する方法（全面時価評価法）により評価する(注5)。

21.　子会社の資産及び負債の時価による評価額と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額（以下「評価差額」という。）は、子会社の資本とする。

22.　評価差額に重要性が乏しい子会社の資産及び負債は、個別貸借対照表上の金額によることができる。

---

(注4) 決算期の異なる子会社がある場合の取扱いについて

子会社の決算日と連結決算日の差異が 3 か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができる。ただし、この場合には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うものとする。

(注5) 支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合の取扱いについて

支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。

## 投資と資本の相殺消去

23.　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は、相殺消去する[注6]。

(1)　親会社の子会社に対する投資の金額は、支配獲得日の時価による。

(2)　子会社の資本は、子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等と評価差額からなる。

24.　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との相殺消去にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん（又は負ののれん）とする。なお、のれん（又は負ののれん）は、企業結合会計基準第 32 項（又は第 33 項）に従って会計処理する。

25.　子会社相互間の投資とこれに対応する他の子会社の資本とは、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との相殺消去に準じて相殺消去する。

## 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、非支配株主持分とする[注7]。

27.　子会社の欠損のうち、当該子会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該非支配株主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。

## 子会社株式の追加取得及び一部売却等[注 5]

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（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、資本剰余金とする[注8]。

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

---

(注6)投資と資本の相殺消去について

支配獲得日において算定した子会社の資本のうち親会社に帰属する部分を投資と相殺消去し、支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち親会社に帰属する部分は、利益剰余金及び評価・換算差額等として処理する。

(注7)非支配株主持分について

(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非支配株主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、後者は非支配株主持分として処理する。

(2)　支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち非支配株主に帰属する部分は、非支配株主持分として処理する。

(注8)子会社株式の追加取得について

(1)　追加取得持分及び減額する非支配株主持分は、追加取得日における非支配株主持分の額により計算する。

(2)　（削　除）

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、非支配株主持分を増額する。売却による親会社の持分の減少額（以下「売却持分」という。）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。[注9]。

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。

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（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、当該差額を資本剰余金とする[注9]。

30-2. 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。

## 債権と債務の相殺消去

31. 連結会社相互間の債権と債務とは、相殺消去する[注10]。

## 表示方法[注11]

32. 連結貸借対照表には、資産の部、負債の部及び純資産の部を設ける。

(1) 資産の部は、流動資産、固定資産及び繰延資産に区分し、固定資産は有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分して記載する。

(2) 負債の部は、流動負債及び固定負債に区分して記載する。

(3) 純資産の部は、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。）に従い、区分して記載する。

33. 流動資産、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、繰延資産、流動負債及び

---

(注9)子会社株式の一部売却等について

(1) 売却持分及び増額する非支配株主持分については、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。

(2) 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。

(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。

(注10)債権と債務の相殺消去について

(1) 相殺消去の対象となる債権又は債務には、前払費用、未収収益、前受収益及び未払費用で連結会社相互間の取引に関するものを含むものとする。

(2) 連結会社が振り出した手形を他の連結会社が銀行割引した場合には、連結貸借対照表上、これを借入金に振り替える。

(3) 引当金のうち、連結会社を対象として引き当てられたことが明らかなものは、これを調整する。

(4) 連結会社が発行した社債で一時所有のものは、相殺消去の対象としないことができる。

(注11)連結貸借対照表の表示方法について

連結貸借対照表の科目の分類は、個別財務諸表における科目の分類を基礎とするが、企業集団の財政状態について誤解を生じさせない限り、科目を集約して表示することができる。

固定負債は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する(注11-2)。特に、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区別して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示する。

利益剰余金のうち、減債積立金等外部者との契約による特定目的のために積み立てられたものがあるときは、その内容及び金額を注記する。

## 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

### 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基本原則

34. 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は、親会社及び子会社の個別損益計算書等における収益、費用等の金額を基礎とし、連結会社相互間の取引高の相殺消去及び未実現損益の消去等の処理を行って作成する。

### 連結会社相互間の取引高の相殺消去

35. 連結会社相互間における商品の売買その他の取引に係る項目は、相殺消去する(注12)。

### 未実現損益の消去

36. 連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去する。ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しない。

37. 未実現損益の金額に重要性が乏しい場合には、これを消去しないことができる。

38. 売手側の子会社に非支配株主が存在する場合には、未実現損益は、親会社と非支配株主の持分比率に応じて、親会社の持分と非支配株主持分に配分する。

---

(注11-2) 特別目的会社に係る債務の表示について

連結の範囲に含めた特別目的会社に関して、当該特別目的会社の資産及び当該資産から生じる収益のみを返済原資とし、他の資産及び収益へ遡及しない債務（以下「ノンリコース債務」という。）については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載する。なお、当該記載に代えて、注記によることもできる。

(注12)会社相互間取引の相殺消去について

会社相互間取引が連結会社以外の企業を通じて行われている場合であっても、その取引が実質的に連結会社間の取引であることが明確であるときは、この取引を連結会社間の取引とみなして処理する。

### 表示方法(注13)

38-2. 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「企業会計基準第 25 号」という。）に従って、1 計算書方式により、連結損益及び包括利益計算書を作成する場合は、当期純利益までの計算を次項に従って表示するとともに、企業会計基準第 25 号に従い、包括利益の計算を表示する。

また、2 計算書方式による場合は、連結損益計算書を次項に従って表示するとともに、企業会計基準第 25 号に従い、連結包括利益計算書を作成する。

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。

(1) 営業損益計算の区分は、売上高及び売上原価を記載して売上総利益を表示し、さらに販売費及び一般管理費を記載して営業利益を表示する。

(2) 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受け、営業外収益及び営業外費用を記載して経常利益を表示する。

(3) 純損益計算の区分は、次のとおり表示する。

① 経常損益計算の結果を受け、特別利益及び特別損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示する。

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。

③ 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。

40. 販売費及び一般管理費、営業外収益、営業外費用、特別利益及び特別損失は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する。

## 連結株主資本等変動計算書の作成

41. 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「株主資本等変動計算書会計基準」という。）に従い、連結株主資本等変動計算書を作成する。

## 連結キャッシュ・フロー計算書の作成

---

(注13)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表示方法について

(1) 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科目の分類は、個別財務諸表における科目の分類を基礎とするが、企業集団の経営成績について誤解を生じさせない限り、科目を集約して表示することができる。

(2) 主たる営業として製品又は商品の販売と役務の給付とがある場合には、売上高及び売上原価を製品等の販売に係るものと役務の給付に係るものとに区分して記載する。

42.　「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（平成 10 年 3 月 企業会計審議会）に従い、連結キャッシュ・フロー計算書を作成する。

## 連結財務諸表の注記事項

43.　連結財務諸表には、次の事項を注記する。

(1)　連結の範囲等

連結の範囲に含めた子会社、非連結子会社に関する事項その他連結の方針に関する重要な事項及びこれらに重要な変更があったときは、その旨及びその理由

(2)　決算期の異なる子会社

子会社の決算日が連結決算日と異なるときは、当該決算日及び連結のため当該子会社について特に行った決算手続の概要

(3)　会計方針等

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

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との間で特に異なるものがあるときは、その概要

(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）

## 適用時期等

44.　平成 20 年 12 月に公表された連結財務諸表に関する会計基準（以下「平成 20 年連結会計基準」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。

(1)　平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 22 年 4 月 1 日以後開

---

(注14)重要な後発事象の注記について

連結財務諸表には、連結財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記する。

後発事象とは、連結決算日後に発生した事象（連結決算日と異なる決算日の子会社については、当該子会社の決算日後に発生した事象）で、次期以後の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼすものをいう。

(注15)企業結合及び事業分離等に関する注記事項

当期において、新たに子会社を連結に含めることとなった場合や子会社株式の追加取得及び一部売却等があった場合には、その連結会計年度において、重要性が乏しいときを除き、企業結合会計基準第 49 項から第 55 項及び事業分離等会計基準第 54 項から第 56 項に定める事項を注記する。

(注16)ノンリコース債務に対応する資産に関する注記事項

（注 11-2）で示したノンリコース債務に対応する資産については、当該資産の科目及び金額を注記する。

始する連結会計年度の期首から適用する。

(2)　(1)にかかわらず、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 21 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、これらの適用は、平成 20 年に改正された企業結合会計基準、平成 20 年に改正された事業分離等会計基準及び平成 20 年に改正された企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）を、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等から適用した場合に行うこととする。

(3)　平成 20 年連結会計基準の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは、平成 20 年連結会計基準の適用後においても継続し、平成 20 年連結会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。ただし、従来、部分時価評価法により評価していた子会社については、その他連結財務諸表に係る事項についての適用初年度の期首において、部分時価評価法により計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、親会社持分額を基に、当該日における持分比率により算定することとする。

(4)　平成 20 年連結会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、(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。

44-2.　平成 22 年に改正された本会計基準（以下「平成 22 年改正会計基準」という。）（ただし、第 43 項(3)①は除く。）は、企業会計基準第 25 号が適用された連結会計年度から適用する。

44-3.　平成 22 年改正会計基準のうち、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の注記事項（第 43 項(3)①）については、企業会計基準第 24 号が適用された連結会計年度から適用する。

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。

(1)　平成 25 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。

(2)　(1)の定めにかかわらず、平成 23 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 23 年改正会計基準と同時に改正された企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」（ただし、同適用指針第 4-4 項の対象となる改正を除く）、企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」及び実務対応報告第 20 号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」についても同時に適用する必要がある。

(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めら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、負債及び非支配株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、負債及び非支配株主持分の金額）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、負債及び非支配株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。

(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非支配株主に帰属する部分は非支配株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。

(5)　なお、上記(3)及び(4)の定めは、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められるすべての子会社に一律に適用することとするが、いずれか一方の取扱いを一律に適用することが困難な子会社がある場合には、(3) 又は(4)の定めのうち、他の子会社に適用した取扱いと異なる取扱いを適用することができる。

(6)　平成23年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記については、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」第10 項(5)の定めにかかわらず、上記(3)又は(4)による適用初年度の期首の利益剰余金に対する影響額を注記する。

44-5. 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。

(1)　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。

(2)　(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。

(3)　(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。

(4)　(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。

(5)　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。

44-6. 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」、会計制度委員会報告第 8 号「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」及び会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」などの改正を検討することが適当である。

## 議　決

45.　平成 20 年連結会計基準は、第 168 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 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。

西　川　郁　生（委員長）
逆　瀬　重　郎（副委員長）
新　井　武　広
石　井　健　明
石　原　秀　威
川　北　英　隆
小宮山　　賢
中　村　亮　一
野　村　嘉　浩
平　松　一　夫
万　代　勝　信
山　田　浩　史

45-2. 平成 22 年改正会計基準は、第 204 回企業会計基準委員会に出席した委員 9 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。

西　川　郁　生（委員長）
加　藤　　厚（副委員長）
新　井　武　広（副委員長）
都　　正　二
野　村　嘉　浩
小宮山　　賢
谷　本　康　典
平　松　一　夫

山　田　達　也

45-3. 平成 23 年改正会計基準は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した下記の委員 11 名のうち 10 名の賛成により承認され、山田達也委員が反対意見を表明した。

西　川　郁　生（委員長）
加　藤　　厚（副委員長）
新　井　武　広（副委員長）
都　　正　二
野　村　嘉　浩
関　根　愛　子
谷　本　康　典
平　松　一　夫
弥　永　真　生
山　田　達　也
米　家　正　三

なお、平成 23 年改正会計基準の公表に反対した山田達也委員の意見は次のとおりである。

「現行の企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」等について、特に特別目的会社等の取扱いについて検討すべき課題があることには同意する。しかしながら、現行の支配力基準の特別目的会社等への具体的な適用が必ずしも明確ではなく、実務においてその取扱いにばらつきが見られる中、今回の改正は、そうした点を改善することなく公表するものであり、現行において注記がなされている開示対象特別目的会社の一部を連結の範囲に含める部分的対応にとどまるものといえる。したがって、今回の改正は、実務における根本的な問題の解決にはつながらず、また、比較可能性の観点からも問題が残ることから、本件については、代理人の取扱い等も含め基準全体を抜本的に見直す中で改善すべきである。」

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。

西　川　郁　生（委員長）
新　井　武　広（副委員長）
小賀坂　　敦（副委員長）
関　口　智　和
関　根　愛　子
徳　賀　芳　弘
淵　田　康　之
正　脇　久　昌
増　　一　行
弥　永　真　生
柳　橋　勝　人
吉　田　　稔
渡　部　　仁

# 結論の背景

## 経　緯

46.　昭和 50 年 6 月に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」に基づき昭和 52 年 4 月以後開始する事業年度から導入された連結財務諸表制度は、以後、有価証券報告書の添付書類であった連結財務諸表の有価証券報告書本体への組入れ、セグメント情報の開示の導入及び監査対象化、関連当事者との取引や連結ベースの研究開発活動等の開示項目の充実、連結範囲の拡大等により、随時、充実・見直しが行われてきた。

47.　この間、我が国企業の多角化・国際化の進展、我が国証券市場への海外投資家の参入の増加等の環境の著しい変化に伴い、企業の側においては連結経営重視の傾向、投資者の側からは連結情報に対するニーズが高まっていた。このような状況を反映して、我が国の連結情報に係るディスクロージャーの現状については、多くの問題点が指摘されてきた。

48.　企業会計審議会は、これらの状況に鑑み、平成 7 年 10 月以降、連結財務諸表を巡る諸問題について審議を行い、平成 9 年 6 月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表した。当該意見書では、従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図ることとし、連結ベースでのディスクロージャーの充実が求められている。また、議決権の所有割合以外の要素も加味した支配力基準を導入して連結の範囲を拡大するとともに、連結財務諸表の作成手続を整備するなど、連結情報充実の観点から「連結財務諸表原則」の改訂が行われた。この改訂は、内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加の促進及び投資者の自己責任に基づく適切な投資判断と企業自身の実態に即したより適切な経営判断を可能にし、また、連結財務諸表中心の国際的にも遜色のないディスクロージャー制度の構築を目的としたものであった。

49.　その後、当委員会は、純資産会計基準や株主資本等変動計算書会計基準を含む会計基準を公表しており、この結果、平成 9 年 6 月に改訂された「連結財務諸表原則」（以下「平成 9 年連結原則」という。）については多くの読替えが必要となっていた。こうした技術的な要請に加え、国際的な動向に鑑み、当委員会は平成 20 年に企業結合会計基準を改正することとし、それに伴い、平成 9 年連結原則についても必要な見直しを行うこととした。平成 20 年連結会計基準は、平成 20 年 6 月に公表した公開草案に対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、公開草案の内容を一部修正したうえで公表された。

なお、当委員会では、今回の検討の対象に含まれなかった事項についてもさらに国際的なコンバージェンスを図っていくために、引き続き審議を進める予定である。

49-2.　平成 22 年改正会計基準では、企業会計基準第 25 号において包括利益の表示が定められたことに伴い、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を定めることとした。また、企業会計基準第 24 号による注記事項の参照（第 43 項(3)①）もなされている。

**（平成 23 年改正会計基準の公表）**

49-3. 平成 23 年改正会計基準では、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」三における一定の要件を満たす特別目的会社についての定めは、資産の譲渡者のみに適用されることとする改正を行っている。

同取扱いは、資産流動化法上の特定目的会社については、事業内容が資産の流動化に係る業務（資産対応証券の発行により得られる金銭により資産を取得し、当該資産の管理、処分から得られる金銭により資産対応証券の元本や金利、配当の支払を行う業務）及びその附帯業務に限定されており、かつ、事業内容の変更が制限されているため、特定目的会社の議決権の過半数を自己の計算において所有している場合等であっても、当該特定目的会社は出資者等から独立しているものと判断することが適当であることから設けられたものと考えられている。

特別目的会社について、このような取扱いが設けられているのは、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準が広く採用されていることを前提に、通常は支配していないと考えられる形態をあらかじめ整理したものと考えられる。

また、資産の流動化を目的として一定の要件の下で設立された特別目的会社が子会社に該当し連結対象とされた場合には、譲渡者の個別財務諸表では資産の売却とされた取引が、連結財務諸表では資産の売却とされない処理となり、不合理ではないかという指摘にも対応したものといわれている。

49-4. しかしながら、同取扱いについては、その設定当初に比べ、特別目的会社を利用した取引が拡大するとともに複雑化・多様化していることから、企業集団の状況に関する利害関係者の判断を誤らせるおそれがあるのではないかなどの指摘を背景に、平成 19 年 3 月に、当面の対応として、同取扱いの定めにより出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（開示対象特別目的会社）について、その概要や取引金額等の開示を行うことを定めた企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」を公表している。

また、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会（IASB）と共同で公表した会計基準のコンバージェンスに関する「東京合意」も踏まえ、平成 21 年 2 月に、連結財務諸表における特別目的会社の取扱い及びそれに関する開示についての論点のほか、支配の定義と支配力基準の適用や、連結対象となる企業、支配が一時的な子会社についての検討をまとめた「連結財務諸表における特別目的会社の取扱い等に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。これには、IASB から平成 20 年（2008 年）12 月に公表された公開草案第 10 号「連結財務諸表」に関する検討も含められていた。

49-5. その後、この論点整理に寄せられたコメントの検討及び IASB で開発中の連結財務諸表に関する会計基準とのコンバージェンスの検討を進めてきたが、IASB の作業計画が当初の予定よりも延期されたことを契機に、短期的に特別目的会社の取扱いを改善することとし、平成 22 年 9 月に、企業会計基準公開草案第 44 号「連結財務諸表に関する会計基準（案）」

等を公表した。平成23年改正会計基準は、公開草案に対して寄せられた意見を参考にさらに審議を行い、公開草案を一部修正した上で公表するに至ったものである。

この検討の過程では、今後、IASB で開発中の会計基準とのコンバージェンスを図る場合、短期間に二度の改正は避けるべきとの意見や企業会計基準適用指針第15号の定めにより一定の特別目的会社に関する概要や取引金額等の開示が行われており短期的に対応を進める必要性に乏しいとする意見、支配力基準の特別目的会社等への具体的な適用が必ずしも明確ではない中で部分的な対応を進めることは、かえって企業間の比較可能性を損なう可能性があるといった意見があった。

一方、過去に当委員会に対してなされた提言（「特別目的会社を利用した取引に係る会計基準等の設定・改正に関する提言」（平成 17 年 9 月 30 日　日本公認会計士協会監査・保証実務委員会））の中でも課題とされていたような、いわゆる不動産の開発型の特別目的会社等について、資産の譲渡者以外の企業が「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」三を適用することについては様々に解釈されている等の理由で、短期的に改善すべきとの意見もあった。また、上記の企業会計基準適用指針第15号を制定した際の問題意識と同様に、特別目的会社を利用した取引の拡大により、設定当時に想定されていなかった取引にまで同取扱いが適用されており、必ずしも連結の範囲から除外する趣旨に合致しているとはいえないものがあるといった意見や、注記による開示は本表を補足するものであって、事業の一環として営む特別目的会社については、連結財務諸表に含めることが経済的実態を反映する会計処理であるとする意見もあった。

検討の結果、平成23年改正会計基準では、同取扱いが資産の譲渡に関連して開発された設定当時の趣旨を踏まえ、資産の譲渡者のみに適用するよう改正することとした（第 54-2 項参照）。

49-6. なお、同取扱いの改正にあたっては、同取扱いを廃止する案も検討されたが、この場合、資産の消滅の認識の会計処理も同時に見直す必要性があると考えられ、また、指摘されている問題の多くは、同取扱いの定めを資産の譲渡者のみに適用することで対処されると考えられることから、採用されなかった。

また、検討の過程では、特別目的会社等への支配力基準の具体的な適用に加え、現在の会計基準では必ずしも明確ではない、他人のために企業の行動を指示するような代理人の扱いについても同時に見直すべきとの意見があった。当委員会では、それらの検討は、IASB で開発中の連結財務諸表に関する会計基準とのコンバージェンスの中で行うことが適当であると考えており、また、代理人の扱いは、同取扱いの対象に限らず広範に影響が及ぶ可能性があることから、今回の改正では取り扱わないこととされたが、平成23年改正会計基準の公表後、それらの検討も含め、会計基準のコンバージェンスの観点から、引き続き、特別目的会社に関する連結の範囲の取扱いの見直しを検討していく予定である。

**（平成 25 年改正会計基準の公表）**

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。

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。

## 本会計基準の考え方について

### 基本的考え方

50.　平成 9 年連結原則以前の連結原則については、連結の範囲につき持株基準が採用されていることのほか、税効果会計の適用が任意とされていること、親子会社間の会計処理の統一に関するルールが明確になっていないこと、資本連結の手続が明確になっていないこと等の問題点が指摘されていた。

このため、平成 9 年連結原則では、連結情報を中心とするディスクロージャー制度へ移行するにあたって、連結財務諸表が企業集団に関するより適切な投資情報を投資者に提供するものとなるよう、それ以前の連結原則の全面的な見直しを行った。

51.　連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の 2 つの考え方がある。いずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている。

平成 9 年連結原則では、いずれの考え方によるべきかを検討した結果、従来どおり親会社説の考え方によることとしていた。これは、連結財務諸表が提供する情報は主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられるとともに、親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられることによる。

平成 20 年連結会計基準においては、親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したものの、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている。

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で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、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。

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た。

(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。

(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。

(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。

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。

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）。

51-3. 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の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）。

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、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））。

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計算することとなる（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）。

## 平成20年連結会計基準による新たな取扱い

52.　企業結合会計基準の改正に合わせて公表された平成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。

(1)　連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事

項のうち、平成20年連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することを明らかにした（第 19 項及び第 60 項参照）。また、注記事項についても、企業結合会計基準や事業分離等会計基準で定められた注記事項を開示することとした（注15及び第74項参照）。

(2) 平成 9 年連結原則では、時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲を親会社の持分に相当する部分に限定する方法（部分時価評価法）と全面時価評価法による処理が認められていたが、平成20年連結会計基準では、全面時価評価法のみとすることとした（第20項及び第61項参照）。

(3) 平成 9 年連結原則では、親会社の子会社に対する投資の金額は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額に基づいて算定されてきたが、平成20年連結会計基準では、支配獲得日の時価によることとした（第23項(1)及び第62項参照）。

(4) 平成 9 年連結原則において連結調整勘定とされていたのれん（又は負ののれん）について、平成20年連結会計基準では、今後、企業結合会計基準に従い会計処理することとした（第24項及び第64項参照）。

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。

(1) 「親会社」及び「子会社」は、平成 9 年連結原則の公表後、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」において定義が設けられていたが、平成20年連結会計基準では、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」及び企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」を参考に、それらの定義を見直し、「親会社」には会社以外も含むこととした（第6項及び第7項参照）。

(2) 資本準備金以外の剰余金は、平成 9 年連結原則において連結剰余金とされていたが、平成20年連結会計基準における純資産の部は、純資産会計基準に従い、区分して記載することとした（第32項参照）。

(3) 投資と資本の相殺消去により生じた消去差額の名称は、平成 9 年連結原則においては連結調整勘定とされていたが、平成20年連結会計基準では、企業結合会計基準に従い、のれん（又は負ののれん）に改めた（例えば、第24項参照）。

(4) 少数株主持分は、平成 9 年連結原則において負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示することとされていたが、平成20年連結会計基準では、純資産会計基準に従い、純資産の部に区分して記載する旨を定めた（第32項参照）。

(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。

(6) 平成 9 年連結原則においては、連結剰余金計算書（又は連結損益及び剰余金結合計算書）を作成することとされていたが、平成20年連結会計基準では、株主資本等変動計算書会計基準に従い、連結株主資本等変動計算書を作成する旨を定めた（第41項参照）。

(7)　平成 10 年 3 月に公表された「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」に従い、連結キャッシュ・フロー計算書を作成する旨を定めた（第 42 項参照）。

(8)　平成 9 年連結原則に定めのあった、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。）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。

## 平成 25 年改正会計基準による新たな取扱い

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。

(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）。

(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）。

## 連結の範囲

54.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では、子会社の判定基準として、親会社が直接・間接に議決権の過半数を所有しているかどうかにより判定を行う持株基準が採用されていたが、国際的には、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準が広く採用されていた。それまで我が国で採用されていた持株基準も支配力基準の 1 つと解されるが、議決権の所有割合が 100 分の 50 以下であっても、その会社を事実上支配しているケースもあり、そのような被支配会社を連結の範囲に含まない連結財務諸表は、企業集団に係る情報としての有用性に欠けることになる。このような見地から、平成 9 年連結原則では、子会社の判定基準として、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入し、他の会社（会社に準ずる事業体を含む。）の意思決定機関を支配しているかどうかという観点から、会計基準を設定した。本会計基準でも、このような従来の取扱いを踏襲した取扱いを定めている（第 6 項及び第 7 項参照）。

### （平成 23 年改正会計基準）

54-2. これまで「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的

な取扱い」三にて、一定の要件を満たす特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した企業は、当該特別目的会社を子会社に該当しないものと推定するという取扱いが定められていた。平成23年改正会計基準では、当該出資者に係る定めを削除し、資産を譲渡した企業（当該企業が出資者を兼ねている場合を含む。）に限定することとした（第 7-2 項参照）。これは、同取扱いの適用状況を踏まえ、設定当時の趣旨に基づき修正することとしたものである（第49-3項及び第49-5項参照）。

## 非支配株主持分の表示方法

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中間に独立の項目として表示することとされた。

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、親会社に帰属する当期純利益と株主資本との連繋にも配慮し、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）。

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。

## 税効果会計の適用

56.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では税効果会計の適用は任意とされており、税効果会計を適用している企業においても、連結会社間に係る未実現損益の消去等、連結手続上の修正項目のみを対象として部分的に適用しているものと、個別ベースでの税効果会計を含めて全面的に適用しているものとが見られた。しかし、連結手続上の修正項目のみを対象として税効果会計を部分的に適用した場合には、極めて限られた効果しか得られない。このような観点から、平成 9 年連結原則では、税効果会計を全面的に適用することを原則とした。

なお、税効果会計については、平成 10 年 10 月に公表された「税効果会計に係る会計基準」により、個別財務諸表においても適用されている。

## 親子会社間の会計処理の統一

57.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では、子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、「できるだけ」親会社に統一することとされていた。

親会社と各子会社は、それぞれの置かれた環境の下で経営活動を行っているため、連結会計において親会社と各子会社の会計処理を画一的に統一することは、かえって連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に表示しなくなるということも考えられる。他方、同一の環境下にあるにもかかわらず、同一の性質の取引等について連結会社間で会計処理が異なっている場合には、その個別財務諸表を基礎とした連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の適切な表示を損なうことは否定できない。

このような観点から、平成 9 年連結原則では、同一環境下で行われた同一の性質の取引等については、「原則として」会計処理を統一することが適当であるとした(第 17 項参照)。

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。

なお、実務上の事情を考慮して、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の表示に重要な影響がないと考えられるもの（例えば、棚卸資産の評価方法である先入先出法、平均法等）については、敢えて統一を求めるものではない。

## 資本連結の手続の明確化

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。

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。

60. 企業結合及び事業分離等に適用すべき会計基準としては、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準と本会計基準がある。平成 9 年連結原則に加え、平成 15 年公表の「企業結合に係る会計基準」及び平成 17 年公表の事業分離等会計基準によって、企業結合及び事業分離等全般に適用される会計基準が整備されたが、その後、会社法の下で合併等対価の柔軟化に関する規定が施行される中で、平成 9 年連結原則が適用されるのか、あるいは、企業結合会計基準や事業分離等会計基準が適用されるのかを区別する必要が乏しくなってきた。このため、本会計基準では、連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、本会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することとしている(第 19 項参照)。

### 支配獲得時における資本連結の手続

**（子会社の資産及び負債の評価）**

61.　時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲については、部分時価評価法と全面時価評価法とが考えられる。前者は、親会社が投資を行った際の親会社の持分を重視する考え方であり、後者は、親会社が子会社を支配した結果、子会社が企業集団に含まれることになった事実を重視する考え方である。

平成 9 年連結原則以前の連結原則の下では、投資消去差額の原因分析を通じて、結果的には部分時価評価法と同様の処理が行われてきたが、平成 9 年連結原則では国際的な動向をも考慮し、従来の部分時価評価法に加えて、全面時価評価法による処理も併せて認めることとした。

平成 9 年連結原則後、部分時価評価法の採用はわずかであること、また、子会社株式を現金以外の対価（例えば、自社の株式）で取得する取引を対象としていた平成 15 年公表の「企業結合に係る会計基準」では全面時価評価法が前提とされたこととの整合性の観点から、本会計基準では、全面時価評価法のみとすることとしている（第 20 項参照）。なお、持分法を適用する関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分については、部分時価評価法により、これまでと同様に、原則として投資日ごとに当該日における時価によって評価する。

**（子会社に対する投資）**

62.　これまで、親会社の子会社に対する投資の金額は、連結財務諸表上で持分法を適用している場合を除き、個別財務諸表上の金額に基づいて算定されてきた。このため、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）、子会社となる会社に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額が当該投資の金額とされてきた。

本会計基準では、企業結合会計基準第 25 項(2)の定めと同様に、国際的な動向に鑑みて、段階取得における子会社に対する投資の金額は、連結財務諸表上、支配獲得日における時価で算定することとしている（第 23 項(1)参照）。この結果、企業結合会計基準における取扱いと同様に、親会社となる企業の連結財務諸表において、支配獲得日における時価と支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することとなる。

**（投資と資本の相殺消去）**

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、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。

**（のれん又は負ののれんの計上）**

64.　投資と資本の相殺消去により生じた消去差額は、のれん（又は負ののれん）とされる。当該差額は、平成 9 年連結原則においては連結調整勘定とされていたが、企業結合会計基準に従い、当該差額に関する用語をのれん（又は負ののれん）に改めた。また、のれん及び負ののれんに関する会計処理に関しては、企業結合会計基準第 32 項及び第 33 項の定めに従うこととした（第 24 項参照）。この結果、支配獲得時における投資と資本の相殺消去によって負ののれんが生じると見込まれる場合には、子会社の資産及び負債の把握並びにそれらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、見直しを行っても、なお生じた負ののれんは、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとなる。

なお、相殺消去の対象となる投資に持分法を適用していた場合には、持分法評価額に含まれていたのれんも含めて、のれん（又は負ののれん）が新たに計算されることとなる。

**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）**

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、非支配株主持分は減少する。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、資本剰余金として処理することとした（第 28 項参照）。

**（子会社株式を一部売却した場合の処理）**

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、非支配株主持分は増加する。

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、非支配株主持分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）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として処理することとした（第 29 項参照）。

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。

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、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。

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。

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。

**（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）**

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非支配株主持分に、又は非支配株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。

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。

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資本剰余金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。

**（資本剰余金の期末残高が負の値になった場合の取扱い）**

67-2. 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）。

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。

## 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）**

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）。

**（減価償却資産に含まれる未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算方法）**

69.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では、減価償却資産に含まれる未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算方法について、毎期修正する方法のほかに、固定資産の除却時又は連結会社以外の会社への売却時に一括して修正する方法も認めていたが、平成 9 年連結原則では、毎期修正する方法に統一された。

**（連結会社間において棚卸資産等を時価で売買することにより生じる内部損失の消去方法）**

70.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では、連結会社間において棚卸資産を時価で売買することにより生じる内部損失について、消去する方法と消去しない方法の双方を認めていたが、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分については、平成 9 年連結原則では、消去しないこととした（第 36 項ただし書き参照）。なお、棚卸資産以外の資産についても、これに準じて取り扱うこととした。

## 連結財務諸表における表示区分

### 利益準備金の取扱い

71.　平成 9 年連結原則以前の連結原則では、利益準備金は資本の部に区分して表示することとされていたが、連結財務諸表は、商法上の配当可能利益の算定を直接の目的としているものではないため、平成 9 年連結原則では、個別財務諸表上の処分不可能な利益剰余金である利益準備金を連結財務諸表上表示する必要性が乏しく、表示科目の統合の観点からも、利益の留保額を連結剰余金として一括して表示することが適当とされた。このため、平成 9 年連結原則では、連結財務諸表上、利益準備金の表示区分を廃止し、利益の留保額（利益準備金、任意積立金及び当期未処分利益）を連結剰余金として一括して表示することとされた。

本会計基準では、純資産会計基準の定めに従って記載することとしており、連結財務諸表上、利益の留保額は利益剰余金として一括して表示することとなる。

### ノンリコース債務及び対応する資産の表示

71-2.　平成 23 年改正会計基準では、連結の範囲に含めた特別目的会社におけるノンリコース債

務については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載するか、又は注記することとしている（注 11-2 参照）。これは、そのような返済原資が特定の資産等に制限されている債務については、通常の借入金等の債務とは性格が異なるとの意見を踏まえたものである。

また、この場合には、当該ノンリコース債務に対応する資産について、担保資産の注記に準じた注記を行うことが資産の特徴を示す観点から有用であると考えられたことから、対応する資産が含まれている科目及びその金額を注記することとした（注 16 参照）。

71-3. 検討の過程では、特別目的会社を用いずにノンリコースの形態で借入が行われる場合にも、特別目的会社と同様に区別して記載するか、又は注記を求めるべきとする意見もあった。しかしながら、本改正の趣旨は特別目的会社に関する取扱いを短期的に改善することにあり、特別目的会社以外の企業に対して影響を及ぼすことを意図するものではないこと、また、通常、ノンリコースの形態で借入が行われるのは特別目的会社による場合が多いと考えられることから、平成 23 年改正会計基準では、特別目的会社以外の企業には特別目的会社のノンリコース債務と同様の記載は求めないこととした。なお、特別目的会社以外の企業が特別目的会社のノンリコース債務と同様の記載を行うことは妨げられないと考えられる。

**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**

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。

平成 20 年連結会計基準では、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。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。

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）。

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、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（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）。

## 連結財務諸表の注記事項

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。

74. 本会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することとしたことから（第 19 項参照）、注記事項についても企業結合会計基準や事業分離等会計基準との整合性を図ることとした（注 15 参照）。

## 適用時期等

75. 第 44 項(1)及び(2)における企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項には、部分時価評価法の廃止（第 20 項等）や、子会社株式の段階取得における会計処理（第 23 項(1)）、負ののれん（子会社株式の追加取得の結果生じたものを含む。）の会計処理（第 24 項及び注 8(2)等）、その他本会計基準に定めのない企業結合及び事業分離等に関する事項（第 19 項）、企業結合及び事業分離等に関する注記事項（注 15）が含まれる。また、その他連結財務諸表に係る事項については、連結損益計算書における少数株主損益調整前当期純利益の表示（第 39 項(3)）が含まれる。

76. 平成 20 年連結会計基準は、国際的な動向に鑑み、企業結合会計基準の改正に合わせて新たな取扱いを定めたものであるため、第 44 項(2)の適用は、平成 20 年改正の企業結合会計基準等を平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等から適用した場合に行うものとした。

77. 平成 20 年連結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毎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）。

78. 平成 20 年連結会計基準の適用初年度において、連結会計年度の企業結合及び事業分離等に関する会計処理が当該連結会計年度を構成する中間又は四半期連結会計期間における会計処理と異なることとなる場合であっても、いわゆる中間又は四半期・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当しない。

ただし、平成 20 年連結会計基準の適用日の前後において、経済的に同一の事象と考えられる企業結合及び事業分離等が同一連結会計年度（又は同一中間若しくは四半期連結会計期間）内に行われており、かつ、適用される会計処理が異なる場合には、会計処理の相違が重要なものについて、その旨及びその内容を追加情報として連結財務諸表に注記することが適当である。

78-2. 平成 23 年改正会計基準は、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」三における特別目的会社の取扱いについて、国際的な会計基

準へのコンバージェンスに先んじて、短期的な対応として部分的に見直すものであり、公開草案では、平成 24 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としていた。

しかしながら、このような公開草案における適用時期の提案に対しては、実務負担を考慮し慎重に決定すべきとの意見や、新たに連結の範囲に含められる特別目的会社等に係る基礎データの入手や決算期の相違に係る調整等に時間を要することなどから、一定の準備期間を設けるべきといった意見があった。

平成 23 年改正会計基準は、それらの意見を踏まえ、本改正の実務における円滑な適用を図るべく、平成 25 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とした(第 44-4 項(1)参照)。また、本改正の趣旨から、早期の適用を妨げる必要はないと考えられたことから、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度からの早期適用を認めることとしている（第 44-4 項(2)参照)。なお、これらの適用に際しては、既存の特別目的会社を含むすべての特別目的会社に対して適用することに留意する必要がある。

78-3. 平成 23 年改正会計基準では、連結の範囲の変更に係る過年度の連結財務諸表への遡及適用に要する実務負担を考慮し、適用初年度に新たに連結の範囲に含められる子会社について、変更による影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する経過的な取扱いを認めている。第 44-4 項(3)の取扱い（適正な帳簿価額により評価する方法）によることを原則としつつ、特別目的会社の組成時から関与していない場合など、特別目的会社等によっては、連結手続に際して必要となるデータの入手等が困難な場合も考えられることから、第 44-4 項(4)の取扱い（時価により評価する方法）によることも認めることとしている。

なお、この経過的な取扱いについては、会計処理の首尾一貫性の観点から、適用初年度に新たに連結の範囲に含められるすべての子会社にいずれか一方の取扱いを一律に適用することとし、当該適用が困難な子会社がある場合にのみ、他の子会社に適用した取扱いと異なる取扱いを適用することを認めることとした（第 44-4 項(5)参照)。

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。

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）。

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。

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められていなかった非支配株主に帰属する当期純利益が含められることになった。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）。

# 平成 20 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

79.　平成 20 年連結会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等のうち、(1)から(7)の修正を行っている（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

(1)　**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」**

①　第 49 項

現行の連結財務諸表原則（連結財務諸表に関しては、平成 20 年 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、親会社説を採用しており、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引は、連結上の資本取引とは考えないことが適切と考えられる。

②　第 52 項

なお、連結~~財務諸表原則~~会計基準では、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に伴う持分変動差額は、原則として当期の損益とされ、例外的に「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、~~連結~~利益剰余金に直接加減することができる」こととされている。

③　第 55 項

第 17 項から第 19 項に定めた方法は現行の連結~~財務諸表原則~~会計基準に則した処理であるが、子会社における自己株式取引は今後増加し、子会社における資本取引の重要性が高まることが想定される。よって、子会社の資本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という論点については、今後必要に応じて検討すべき課題であると考えられる。

(2)　**（削　除）**

(3)　**企業会計基準適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」**

第 15 項

連結財務諸表上、親会社が発行した新株予約権を親会社が保有している場合及び連結子会社が発行した新株予約権を当該連結子会社が保有している場合は、それぞれの個別財務諸表と同様、自己新株予約権として処理する。一方、親会社又は連結子会社が発行した新株予約権をその他の連結会社が保有している場合は、連結会社

相互間の債権と債務の相殺消去(~~連結財務諸表原則 第四 六~~企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第31項及び~~同注解14 4~~注10(4))に準じて処理する。

(4)　**(削　除)**

(5)　**(削　除)**

(6)　**(削　除)**

(7)　**実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」**

①　Q2のA　脚注5

このため、信託は、本実務対応報告により子会社及び関連会社に該当する場合を除き、連結財務諸表上、「会社に準ずる事業体」としては取り扱われないこととなる。なお、本実務対応報告では、~~「連結財務諸表原則」第一~~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。)第5項が示す企業~~会社に準ずる被支配事業体や、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」一1が示す会社、組合その他これらに準ずる事業体(外国の法令に準拠して設立されたものを含む。)~~のうち会社以外を、「会社に準ずる事業体」としている。

②　Q2のA3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)

上記の考え方を踏まえ、受益者が2人以上ある信託における次の受益者(当初受益者のみならず、他から受益権を譲り受けた受益者も含む。)は、~~「連結財務諸表原則」(以下「連結原則」という。)及び「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」(以下「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」という。)~~連結会計基準に従い、原則として、当該信託を子会社として取り扱うことが適当である[8 9]。

③　Q2のA3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)

(1)　すべての受益者の一致によって受益者の意思決定がされる信託(新信託法第105条第1項)においては、自己以外のすべての受益者が緊密な者(自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより、自己の意思と同一の内容の意思決定を行うと認められる者)又は同意している者(自己の意思と同一の内容の意思決定を行うことに同意していると認められる者)であり、かつ、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一3~~連結会計基準第7項(2)の②から⑤までのいずれかの要件に該当する受益者

④　Q2 の A3（受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合）

(2)　信託行為に受益者集会における多数決による旨の定めがある信託（新信託法第105 条第 2 項）においては、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一 3~~ 連結会計基準第 7 項で示す「他の~~会社等~~企業の議決権」を、「信託における受益者の議決権」と読み替えて、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一 3~~ 連結会計基準第 7 項の~~会社~~企業に該当することとなる受益者[10]

⑤　Q2 の A3（受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合）

(3)　信託行為に別段の定めがあり、その定めるところによって受益者の意思決定が行われる信託（新信託法第 105 条第 1 項ただし書き）では、その定めにより受益者の意思決定を行うことができる[11]こととなる受益者（なお、自己だけでは受益者の意思決定を行うことができないが、緊密な者又は同意している者とを合わせれば受益者の意思決定を行うことができることとなる場合には、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一 3~~ 連結会計基準第 7 項(2)の②から⑤までのいずれかの要件に該当する受益者）

⑥　Q3 の A2　脚注 12

なお、信託を利用して信託財産となる資産を流動化する場合でも、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一 3~~ 連結会計基準第 7 項(1)から(3)（本実務対応報告では、Q2 の A3(1)から(3)が該当する。）のいずれにも該当せず、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い三によらず子会社に該当しないとされたものは、当該開示の対象にはならない。

# 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

80.　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。）。

(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、~~少数~~非支配株主持分から控除する金額は~~少数~~非支配株主持分相当額とする。

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。~~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加減する。

(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

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、~~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~~少数株主損益~~に計上することになる。）。

(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））、~~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。

第 83 項

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。

(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」

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（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。）第 28 項及び第 29 項）。

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）~~資本剰余金として処理する。

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。

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。~~

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~~20~~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。

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〉

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資本剰余金~~のれん~~として処理する。

［設例 3］の 2.　②の仕訳

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| （借） | ~~少数~~非支配株主持分（*3） | 101 | （貸） | S 社株式 | 210 |
| | ~~のれん~~資本剰余金（*4） | 109 | | | |

（*4）~~のれん~~資本剰余金＝210－101＝109

［設例 3］の 3.〈前　提〉

~~3. のれんは 20 年で償却している。~~

［設例 3］の 3.〈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~~資本剰余金 | 109 | | 自己株式(子会社) | 300 |

~~[設例 3]の 3.〈のれんの償却〉~~

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ~~(借)~~ | ~~のれん償却費 (*2)~~ | ~~5~~ | ~~(貸)~~ | ~~のれん~~ | ~~5~~ |

~~(*2) S 社の X2 年 3 月期発生ののれんを償却する。~~

~~109÷20 年＝5~~

[設例 3]の 3. ①の仕訳

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| (借) | 自己株式(子会社) | 300 | (貸) | ~~少数~~非支配株主持分(*~~3~~2) | 89 |
| | 資本剰余金 | 100 | | S 社株式(*~~4~~3) | 311 |

(*~~3~~2) ~~少数~~非支配株主持分＝400×22.2%＝89

(*~~4~~3) 親会社持分＝400×77.8%＝311

[設例 3]の 3. ②の仕訳

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| (借) | S 社株式 | 311 | (貸) | ~~少数~~非支配株主持分(*~~5~~4) | 132 |
| | | | | ~~持分変動損益~~ | ~~179~~ |
| | ~~持分変動損益 (のれん償却費相当)~~ | ~~10~~ | | ~~のれん~~資本剰余金(*~~6~~5) | ~~10~~ 179 |

(*~~5~~4) ~~少数~~非支配株主持分の増加＝(1,300＋400)×7.8%＝132

(*~~6~~5) ~~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)×7.8%÷77.8%＝10~~

[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~~非支配株主持分 | 289 |
| | ~~のれん~~資本剰余金 | 109 | | 自己株式(子会社) | 300 |

[設例 3]の 4.〈自己株式の消却〉

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| (借) | 自己株式(子会社) | 300 | (貸) | ~~その他~~資本剰余金 | 300 |

上記の他、下記のとおり名称の修正を行う。

・「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。

(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」

参考（設例）について、下記のとおり名称の修正を行う。

・「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