

企業結合(ステップ2)－今後、検討が考えられる項目

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
I. 少数株主持分の取扱い			
呼称	子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、「少数株主持分」とする（連結会計基準第26項）。	「非支配持分」とは、親会社に対して直接又は間接的に帰属しない子会社に対する持分（IAS27 4項） ¹ 。	
B/S 及び P/L 上の表示	少数株主持分は、純資産の部において区分する（純資産会計基準第7項）。	非支配持分は、資本の部において、親会社持分と区別して表示する（IAS27 27項）。	
	少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益を加減して、当期純利益を表示する（連結会計基準第39項③）。	当期純利益は、非支配持分に帰属する損益を含み、支配持分及び非支配持分のそれぞれに帰属する損益を開示する（IAS1 83項）。	
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（又は少数株主持分）の変動	<p>子会社株式を追加取得した場合²には、追加取得した株式に対応する持分を少数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。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（又は負ののれん）として処理する（連結会計基準第28項）。</p> <p>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、少数株主持分を増額する。売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と投資の減少額との間に生じた差額は、</p>	<p>支配の喪失とならない、子会社に対する親会社持分の変動は、資本取引（所有者の立場としての所有者との取引）として会計処理される（IAS27 30項）。</p> <p>支配持分及び非支配持分の帳簿価額は、子会社におけるそれぞれの持分の変動を反映させるように修正する。非支配持分の修正金額と支払対価又は受取対価の公正価値との差額は、資本の部で直接認識され、親会社の所有者に帰属させる（IAS27 31項）。</p> <p>変動による利得又は損失は、損益で認識されず、子会社の資産（のれんを含む）及び負債の帳簿価額は修正されない</p>	<p>日本基準では、支配獲得後において、①追加取得する場合には、のれんの追加計上、②一部売却する場合には、売却損益の修正が行われる。</p> <p>IFRS では、支配獲得後の持分変動は資本取引とされる。</p>

¹ これは、少数株主でも支配することがあり、支配持分を有さない株主の持分を少数株主持分とするよりも適切であることによる（IAS27 BC28項）。

² 企業結合会計基準では、少数株主との取引としている。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
	子会社株式の売却損益の修正として処理する。また、売却に伴うのれんの償却額についても同様に処理する（連結会計基準第29項）。	（IAS27 BC41）。差額を資本取引とする取扱いは、非支配持分が資本の部の独立した構成要素であるとする考え方と整合的である（IAS27 BC42）。	
共通支配下の取引の考え方	親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引（内部取引）として、連結財務諸表と同様に、個別財務諸表の作成にあたっては、基本的には、企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の適正な帳簿価額により計上する（企業結合会計基準第119項）	IFRSでは、特段の定めはない。 米国会計基準では、共通支配下にある企業間の資産の移転又は株式の交換を会計処理する場合、純資産又は株式持分を受け取る企業は、移転する企業の移転日における帳簿価額で移転資産及び負債を当初認識する（SFAS 第141号(R)「企業結合」D9項）。	支配の継続時における持分変動の会計処理との関係（差額の処理）をどうするか。
子会社の損失の配分	子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が当該少数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（連結会計基準第27項）。 子会社の欠損の負担について、出資を超えた少数株主による負担が合意されている場合、その負担額までが「当該少数株主の負担すべき額」になる（資本連結実務指針第50項及び第69項）。	純損益及びその他の包括利益は、親会社の所有者及び非支配持分に帰属する。包括利益は親会社の所有者と非支配持分とに配分されなければならないが、非支配持分がマイナス残となる場合も同様である（IAS27 28項）。 改訂前の取扱いは、非支配持分が連結グループの資本の一部とする結論と整合しない（IAS27 BC34項）。	
II. 取得原価の算定			
考え方	取得原価を、企業結合日時点の時価で測定し、識別可能資産及び負債にその時価を基礎として配分する。	識別可能資産及び負債は、(直接的に) 取得日の公正価値で測定する（IAS27 18項）。 （取得原価（譲渡された対価＋段階取得における以前からの保有分＋非支配持分）は、のれんの測定に用いる。）	実質的な相違はあるか。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
<p>企業結合における偶発事象の対価（条件付取得対価）</p>	<p><将来の業績に依存する条件付取得対価> この場合には、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれん又は負ののれんを追加的に認識する（企業結合会計基準第27項）。</p> <p><特定の株式又は社債の市場価格に依存する条件付取得対価> この場合には、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、次の処理を行う（企業結合会計基準第27項）。</p> <p>① 追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価に基づき認識する。</p> <p>② 企業結合日現在で交付している株式又は社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債プレミアムの減少額又はディスカウントの増加額を将来にわたって規則的に償却する。</p>	<p>(1) 取得日時点での認識 取得日における公正価値を、被取得企業との交換における譲渡された対価の一部として認識し、IAS32 又はその他の IFRS に基づき、負債又は資本として分類する（IFRS3 39 項、40 項）。</p> <p>(2) 取得日以降の取扱い(IFRS3 58 項) ①取得日時点で存在していた事実及び状況に関して、取得日以降に入手した追加的な情報の結果生じた公正価値の変更は、測定期間（企業結合に関して認識した暫定的な金額を修正することができる取得日後の期間）における修正となる。</p> <p>②取得日以降の事象により生じた公正価値の変更³は、測定期間における修正ではなく、以下のとおり会計処理する。</p> <p>(a) 資本に分類されている条件付対価 再測定せず、その後の決済は資本の中で会計処理する。</p> <p>(b) 資産又は負債として分類された条件付対価 (i) 金融商品であり、IAS39 の適用範囲内となるものは、IAS39 に従って公正価値測定を行い、その結果生じる損益は、損益又は OCI で認識する。 (ii) IAS39 の適用範囲内とはならないものは、IAS37 又は必要に応じて他の IFRS に従って会計処理する。</p>	<p>日本基準では、条件付取得対価は取得日時点で認識せず、その交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で認識する。</p> <p>また、条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合、のれんを修正する。</p> <p>（IFRS では、取得日時点の公正価値で認識し、その後、利益目標の達成、一定の株価の到達など、取得日以降の事象により生じた変更は、測定期間における修正ではないため、のれんを修正しない。）</p> <p>（仮に、タイミングの問題を整理しても、条件付取得対価が、資本か否かという点にも影響するか。）</p>

³ 例えば、利益目標の達成、一定の株価の到達、又は研究開発プロジェクトにおけるマイルストーンへの到達など

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
株式報酬 (代替報酬)	吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して、吸収合併消滅会社の新株予約権と引き換えに、吸収合併存続会社の新株予約権を交付したときは、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める。新株予約権に付すべき帳簿価額は、原則として、合併期日の時価による（適用指針第50項(2)）。	取得企業が、被取得企業の報酬制度を代替する義務を負っている場合、取得企業の代替報酬制度に関する市場ベースの測定値 ⁴ のすべて又は一部は、譲渡された対価の測定に含める（IFRS3 37項、B56項）。	取得原価に含めることでは共通（ただし、「取得に直接要した支出額」かどうか異なる）。 また、時価の算定方法につきIFRSと同様に、具体的な配分計算に関する定めを設けるか。
取得に要した支出額の会計処理	取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理する（企業結合会計基準第26項）。 なお、企業結合の際、株式の交付に伴い発生する費用は、取得原価に含めず、別途、株式交付費として処理する（適用指針第49項）。	取得関連原価（企業結合を達成するため取得企業に発生する原価）には、仲介者手数料、一般管理費用(内部の買収部門の維持コストを含む)、負債性証券及び持分証券の発行登録費用などが含まれる（IFRS3 第53項）。 ① (②の例外を除き) 発生し、サービスが提供された期間の費用とする。 ② 負債性証券又は持分証券の発行費用は、IAS32 及びIAS39 に従って認識される。	取得価額に含めるか否か。 なお、IASB/FASBでも、負債と資本のプロジェクトを通じ、株式発行費や社債発行費については、費用処理とする方向。
III. 取得原価の配分			
認識原則	識別可能資産及び負債の範囲については、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定する（企業結合会	取得法適用の一部としての認識される識別可能資産及び負債は、以下を満たすものである（IFRS3 10項から12項）。 ・取得日時点で、フレームワークにおける資産と負債の定	日本基準では、別の取引（separate transaction）が明示されていないが必

⁴ IFRS3 では、公正価値ではなく、IFRS2「株式報酬」に定められる方法に従って測定した結果を報酬の「市場ベースの測定」と呼んでいる（IFRS3 30項）。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
	計基準第99項）。	<p>義を満たすこと</p> <ul style="list-style-type: none"> 別の取引の結果としてではなく、取得企業及び被取得企業（又は旧所有者）が企業結合取引において交換したものの一部であること 	要か。
測定原則	<p>取得原価は、識別可能資産及び負債の企業結合日時点における時価を基礎として、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（企業結合会計基準第28項）。</p> <p>暫定的な会計処理の確定又は見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、次の処理を行う（適用指針第70項）。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額が修正されたもの処理する。 ② 企業結合年度の翌年度に行われた場合、特別損益（前期損益修正）に計上する。 	<p>取得企業は、識別可能な取得した資産及び引き受けた負債を、取得日の公正価値で測定する（IFRS3 18項）。</p> <p>暫定的な会計処理の期間（測定期間）は、取得日から1年以内であり、取得企業が、取得日における資産又は負債の測定金額に影響を与えるような情報を取得日以降新たに入手し、かつ、その情報が取得日に存在していたものである場合には、取得日時点における暫定的な金額を修正する（IFRS3 45項）。</p>	<p>実際の相違は、個別項目の取扱いによるか。</p> <p>また、企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定又は見直しにより修正された場合、IFRSでは、修正後発事象に類似したものとして捉え、取得日時点に遡って修正することとされている。</p>
少数株主持分（非支配持分）の測定	<p>(1) 支配獲得日（連結会計基準注7）</p> <p>子会社の資本は、親会社に帰属する部分と少数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、後者は少数株主持分として処理する。</p> <p>(2) 支配獲得日後（連結会計基準注7）</p> <p>支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち少数株主に帰属する部分は、少数株主持分として処理する。</p>	<p>(1) 取得日時点（IFRS3 19項）</p> <p>企業結合ごとに、企業は被取得企業に対する非支配持分を①公正価値、又は②被取得企業の識別可能純資産の非支配持分比率で測定する。</p> <p>(2) 取得日以降の取扱い（IFRS27 18項）</p> <p>支配獲得日後に生じた子会社の資本の変動のうち、非支配持分株主に帰属する部分として測定する。</p>	日本基準では、少数株主持分を時価で測定する方法は示されていない。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
偶発負債の認識測定	識別可能資産及び負債の範囲については、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定する（企業結合会計基準第99項）。	(1) 取得日時点（IFRS3 23項） IAS37の定め ⁵ は適用せず、代わりに、それが過去の事象から生じる現在の債務であり、信頼性をもって公正価値を測定できる場合には、企業結合によって引き受けた偶発負債を取得日時点で認識する ⁶ 。 (2) 取得日以降の取扱い（IFRS3 56項） 企業結合にて認識された偶発負債を以下のどちらから高い方で測定する（IAS39に従って会計処理される契約には適用しない）。 ・IAS37に従って認識されるであろう金額 ・当初認識された金額から、該当がある場合には、IAS18に従って認識された累計額を控除した金額	日本基準では計上されないが、IFRSでは計上される。
企業結合に係る特定勘定の認識測定	取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する（企業結合会計基準第30項）。	将来、被取得企業の活動や従業員の雇用を終了したり配置転換したりする計画を実行する原価は、取得企業が発生を予想していても義務付けられていなければ、取得日時点では負債とはならない。したがって、取得企業は、取得法の一部としてそれらの原価を認識せず、その他のIFRSに従って、企業結合後の財務諸表で認識する（IFRS3 11項）。	日本基準では計上されるが、IFRSでは計上されない。

⁵ IAS37における偶発負債の定義（IFRS3 22項）

(a) 過去の事象から発生し得る債務のうち、必ずしも企業の支配可能な範囲にあるとはいえない将来の1つ又は複数の不確実な事象が発生するか、又は発生しないことによるのみその存在が確認される債務；あるいは

(b) 過去の事象から発生した現在の債務であるが、以下の理由により認識されていないもの：

経済的便益を具体化する資源の流出が、債務を決済するために必要となる可能性が高くない、又は、債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

⁶ したがって、IAS37に反して、経済的便益を包含する資源の流出の可能性が低いとしても、企業結合で引き受けた偶発負債を取得日で認識する。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
売却目的で保有する資産の測定	企業結合日時点の時価を基礎とするため、売却費用を控除しない（又は、企業結合に係る特定勘定として負債に計上されているか）。	IFRS5 に従って取得日に売却目的保有と分類された非流動資産（又は処分グループ）は、IFRS5 に従って公正価値から売却費用を控除して測定する（IFRS3 31 項）。	今後、廃止事業のプロジェクトで検討されることにより対応されるか。
のれんの測定	取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして会計処理する（企業結合会計基準第31 項）。 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（連結会計基準第24 項）。	以下の(a)が(b)を超過する額として、取得日時点で測定されるのれんを認識する（IFRS3 32 項）。 (a) 以下の総計 (i) IFRS3 37 項に従って測定された、譲渡された対価（通常、取得日における公正価値が要求される） (ii) IFRS3 に従って測定された被取得企業に対する非支配持分の金額 (iii) 段階的に達成される企業結合の場合、取得企業が以前に保有していた被取得企業に対する持分証券の取得日における公正価値 (b) IFRS3 に従って測定された識別可能資産及び負債の取得日における正味金額	日本基準では、のれんの測定において、少数株主持分は含まれない。 IFRS では、非支配持分を、公正価値か識別可能純資産の非支配持分比率で測定する選択肢があるため、公正価値で測定する場合、のれんに非支配持分が含まれる（全部のれん）。
IV. のれんの会計処理	のれんは、資産に計上し、20 年以内の期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する（企業結合会計基準第32 項、連結会計基準第24 項）。	のれんは、償却せず、減損テストを每期実施する。	日本基準ではのれんは規則的に償却する。
V. 子会社の支配喪失			
子会社の支配喪失の判断（複数の契約）	「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう。なお、複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それら	複数の契約を単一取引として会計処理されるかどうかを判断するにあたって、親会社は契約のすべての条件と経済的効果を考慮しなければならない。以下の事項は、親会社が複数の契約を単一取引として会計処理することを示唆する	IFRS ではガイダンスがあるが、日本基準と実質的には変わらないか。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
	を一体として取り扱う。	<p>(IFRS3 33項)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・複数契約が、同時にあるいは相互の補完として締結される。 ・複数契約が、全体的な経済的効果の達成を意図して単一取引を形成している。 ・1つの契約の発生が、少なくとも他の契約の発生に依存している。 ・ある契約をそれだけで検討すると経済的に正当化されないが、他の契約と共に検討する場合、経済的に正当化される（例えば、株式の処分が相場以下で価格付けされるが、事後的な処分が相場以上で価格付けられることによって補填される場合）。 	
子会社の支配喪失の会計処理	<p>(1) 子会社株式の売却等による支配喪失の場合</p> <p>① 関連会社に該当する場合： 連結上、残存する当該被投資会社に対する投資は、持分法による評価額に修正する。さらに、当該連結上の評価額に基づき、個別上の子会社株式の売却損益を修正する（資本連結実務指針第45項）。</p> <p>② 子会社及び関連会社に該当しなくなった場合： 残存する当該被投資会社に対する投資は、個別上の簿価をもって評価する（連結会計基準第29項）。さらに、連結上の評価額に基づき、個別上の子会社株式の売却損益を修正し、当該連結上の評価額と個</p>	<p>親会社の子会社の支配を喪失する場合、支配喪失日に以下の修正が行われる（IAS27 34項）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・資産（のれん含む）、負債及び非支配持分（非支配持分に帰属するその他包括利益を含む）を帳簿価額で認識を中止 ・受取対価の公正価値を認識 ・残存持分の公正価値を認識 ・OCIで従前に認識された子会社の資産・負債に関する金額（一部ではなく全額）を、当該資産・負債が直接処分されたかのように、振り戻す。 ・差額を親会社に帰属する損益として認識する 	支配の獲得の会計処理と同様に、支配の喪失の場合も、連結上、残存投資を時価で評価することになるかどうか（個別上はどうか）。

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
	<p>別上の簿価の差額は利益剰余金に計上する（資本連結実務指針第46項）。</p> <p>(2)子会社の企業結合による支配喪失の場合</p> <p>①関連会社に該当する場合：</p> <p>連結、持分法適用において、結合後企業に係る投資会社の持分の増加額と、従来 of 結合当事企業に係る投資会社の持分の減少額との間に生じる差額を、のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額として処理する（事業分離会計基準第38項、第20項(2)、適用指針275項）。</p> <p>②子会社及び関連会社に該当しなくなった場合：</p> <p>被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される（事業分離会計基準第38項、第23項、適用指針276項）。</p>	<p>投資を公正価値で測定することは、子会社の支配の喪失が重大な経済事象であるとするIASBの見解を反映させている。親子関係は存在しなくなり、従前の親子関係とは顕著に異なる投資・被投資関係が始まる。したがって、支配喪失日に新たな投資・被投資関係が認識され、当初測定が行われる（IAS27 BC55項）。</p>	
<p>重要な影響/ 共同支配の喪失</p>	<p>(1)関連会社株式の売却等により関連会社に該当しなくなった場合</p> <p>連結上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別B/S上の帳簿価額をもって評価する（持分法会計基準第15項）。</p> <p>(2)関連会社の企業結合により関連会社に該当しなくなった場合</p>	<p>IAS27で採用されている原則は、IAS27の修正によりIAS28及びIAS31に拡張されている。</p> <p>(1)IAS28の改訂（IAS27 A7項）</p> <p>重要な影響の喪失時に、投資者は従前の関連会社に対して保持する投資を公正価値で測定する。</p> <p>(2)IAS31の改訂（IAS27 A8項）</p> <p>投資者が共同支配を喪失する場合、投資者は従前の共同</p>	<p>重要な影響の喪失時に、残存投資を時価で評価することになるか（連結上、個別上）。</p>

審議事項（8）

項目	日本基準	IFRS 第3号・IAS 第27号	備考
	<p>被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される（事業分離会計基準第41項、適用指針278項）。</p> <p>(3) 共同支配投資企業が共同支配投資企業に該当しなくなった場合：（明確な定めがない）</p>	<p>支配企業に対して保持する投資を公正価値で測定する。</p> <p>支配の喪失、重要な影響の喪失、共同支配の喪失は、同様に会計処理されなければならない経済的に同様の事象である（IAS27 BC64項）。いずれの場合も、残存持分の公正価値は、金融資産、関連会社投資、共同支配企業投資として保持される資産の当初の帳簿価額となる。</p>	