

企業結合専門委員会における検討状況について

企業結合に関する会計基準等の見直しについては、ステップ1（いわゆるEU同等性評価対応を対象とするもの）とステップ2（それ以外の差異解消を対象とするもの）に区分してプロジェクトを進めることとしている。

ステップ1：2008年12月に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」等を公表し完了した。

ステップ2：2009年7月頃に「論点整理」を公表する予定で検討している¹。

ステップ2における「論点整理」では、次のような論点を検討している。

論点	備考
【論点1】 連結財務諸表における少数株主持分の取扱い	前回検討
【論点2】 取得原価の算定	↓
2-1 考え方	
2-2 条件付取得対価	
2-3 取得に要した支出額	↓
【論点3】 取得原価の配分	今回検討
3-1 認識原則（譲渡取引と別の取引との区別など）	↓
3-2 測定原則（測定期間など）	
3-3 売却目的で保有する資産	
3-4 株式報酬	
3-5 偶発負債、企業結合に係る特定勘定	
3-6 少数株主持分（全部のれんの可否）	
3-7 繰延税金資産・負債	
【論点4】 のれんの会計処理	次回検討
4-1 のれんの償却	↓
追加検討①のれんの減損処理の取扱い	
追加検討②無形資産への配分	
4-2 のれんの税効果	
【論点5】 子会社の支配喪失	↓

¹ 同時、財務諸表の表示に関する「論点整理」の公表が見込まれている。

【論点 3】 取得原価の配分**【論点 3-1】 取得原価の配分—認識原則****検討事項**

我が国における現行の会計基準では、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取得原価を配分することとされている。

国際的な会計基準では、取得日時点において一定の要件を満たす識別可能資産及び負債を認識するものとされている²。

ただし、いずれの会計基準においても、識別可能資産及び負債の認識にあたっては、その例外が見られる（個々の例外については、【論点 3-3】以降で検討）。

現行の会計基準における取扱い

企業結合会計基準では、取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び負債のうち、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）に配分するものとされている（企業結合会計基準第 28 項）。また、識別可能資産及び負債は、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたかどうかにかかわらず、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こととされている（企業結合会計基準第 99 項）。

しかし、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果についても資産として認識され、また、取得後に発生することが予想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ものについては負債として認識される（企業結合会計基準第 29 項、第 30 項及び第 101 項）。

国際的な会計基準における取扱い

1. 認識原則と認識条件

国際財務報告基準（IFRS）第 3 号「企業結合」では、取得企業は、取得日時点において、識別可能資産・負債及び被支配持分を認識しなければならないとされている（IFRS 第 3 号第 10 項）。また、ここで認識される識別可能資産及び負債は、次の条件を満たすものでなければならないとされている。

- (1) 取得日時点で、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」における資産又は負債の定義を満たすこと（IFRS 第 3 号第 11 項）
- (2) 別の取引（separate transaction）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（IFRS 第 3 号第 12 項）

² 少数株主持分の認識と測定については、【論点 3-6】で取り上げる。

(3) 取得企業による認識原則及び条件の適用により、被取得企業が依然財務諸表において資産及び負債として認識していなかった資産及び負債が認識される場合がある。例えば、被取得企業の内部で開発されていたため費用処理されていたブランド名や特許などは、取得企業において識別可能な無形資産として認識する場合がある（IFRS 第3号第13項）。

2. 企業結合取引において交換したものの一部であるか否かの判断基準

1. (2)に記載のとおり、IFRS 第3号「企業結合」では、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みを識別可能資産及び負債として認識し、別の取引は関連するIFRSに従って会計処理しなければならないとされている（IFRS 第3号第51項）。

また、企業結合前、基本的に被取得企業（又は旧所有者）の利益ではなく、むしろ取得企業又は結合後企業の利益となるように取得企業が実行した取引は別の取引となる可能性が高いとしており、このような別の取引の例として、次のものを挙げている（IFRS 第3号第52項）。

- ①取得企業と被取得企業の間における事前の関係を事実上清算する取引
- ②将来勤務に対し、被取得企業の従業員又は旧所有者に報酬を与える取引
- ③取得企業による取得関連原価の支払に関し、被取得企業又は旧所有者に補てんする取引

今後の方向性

取得原価の配分（識別可能資産及び負債の認識）に関する基本的な考え方については、いずれも企業結合日（取得日）において、概念フレームワーク又は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準で認められる資産及び負債を認識するものとされており、特段の見直しは必要ないと考えられる。

ただし、IFRS 第3号では、識別可能資産及び負債の認識条件として「企業結合取引において交換したものの一部であること」が定められており、我が国の会計基準でもこれを明示する必要があるかどうか（すなわち、別の取引となる場合の定めを設けるかどうか）の検討が必要である。

【論点 3-2】取得原価の配分－測定原則**検討事項**

我が国における現行の会計基準では、取得原価は、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配分することとされている。一方、国際的な会計基準では、取得企業は、取得日時点において認識される識別可能資産及び負債は、取得日の公正価値で測定しなければならないとされている。

このように、いずれの会計基準も、測定に関する基本的な考え方は同様であると考えられるが、個々の資産及び負債への具体的な適用方法や適用除外に関する定めについて、両者が整合的であるかどうかを検討する必要がある。

現行の会計基準における取扱い

1. 測定に関する定め

企業結合会計基準では、取得原価を識別可能資産及び負債に配分するにあたり、当該識別可能資産及び負債の企業結合日時点の時価を基礎に行うものとされている（企業結合会計基準第 28 項）。

また、その配分は、企業結合日後 1 年以内に行うものとされている（企業結合会計基準第 28 項）。したがって、企業結合日以後最初に到来する決算において取得原価の配分が完了していない場合には、当該決算で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った上で、その後（企業結合日後 1 年以内に）、追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることになる（企業結合会計基準第 104 項）。

2. 暫定的な会計処理の対象となる科目

暫定的な会計処理の対象となる項目は、繰延税金資産及び繰延税金負債のほか、土地、無形資産、偶発債務に係る引当金など、実務上、取得原価の配分額の算定が困難な項目に限られる。ただし、企業結合日以後最初に到来する決算日までの期間が短い場合など、実務上、当該決算において取得原価の配分額が確定できない場合には、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のすべてを暫定的な会計処理の対象とすることができる（適用指針第 69 項）。

3. 暫定的な会計処理の確定と見直し

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、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として会計処理を行う。なお、当該確定又は見直しは、企業結合年度の翌年度において行われた場合には、企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合年度に当該修正が行われた時とした時の損益の影響額（のれんの償却額等）を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前

期損益修正）に計上する（適用指針第70項）。

国際的な会計基準における取扱い

1. 測定に関する定め

取得企業は、識別可能資産及び負債を、取得日の公正価値で測定する（IFRS第3号第18項）。

2. 暫定的な会計処理

(1) 会計処理

企業結合に関する会計処理が、企業結合が生じた期の期末日までに完了していない場合には、取得企業は、財務諸表において会計処理が完了していない項目の暫定的な金額を報告する。また、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。この修正できる期間（測定期間）は、取得日から1年を超えてはならない（IFRS第3号第45項）。

(2) 結論の背景（暫定的な会計処理を(1)のとおり定めた理由）

- ① 測定期間中の遡及修正を定めることは、取得日における特定の項目の公正価値を測定するにあたり、取得日時点の情報の質及び入手可能性に関する懸念の解消に役立つ（IFRS第3号BC391項）。
- ② 1年よりも前に存在していた状況及び条件に関する信頼性のある情報を入手することは、時間の経過とともに困難になる可能性が高いため、測定期間は取得日から1年とする（IFRS第3号BC392項）。
- ③ 測定期間における修正は、取得日後に入手可能になる資産及び負債に関する取得日時点の情報により生じるものであり、見積りの変更というよりも、修正後発事象に類似するものであるため、取得日に遡及して修正することが適当である（IFRS第3号BC398項及びBC399項）。

3. 対価の譲渡なしに達成される企業結合

IFRS第3号では、次のように、取得企業が対価を譲渡することなく支配を取得する企業結合の例として、次のものを挙げている（IFRS第3号第43項）。

- (1) 既存の投資家（取得企業）が支配を取得するために、被取得企業が十分な数の自己の株式を買い戻す。
- (2) 従来、取得企業が議決権の大部分を所有していた被取得企業を、取得企業が支配できないようにしていた少数株主拒否権の失効。
- (3) 取得企業と被取得企業が、契約のみで事業を結合することを合意する³。

³ この場合、取得企業は、被取得企業の所有者に、IFRS第3号に従って認識される被取得企業

今後の方向性

1. 測定に関する基本的な考え方

認識した識別可能資産及び負債については、我が国の会計基準では企業結合日における時価を基礎として配分する一方、国際的な会計基準では取得日の公正価値をもって測定するものとされている。この公正価値の考え方については、現在、公正価値測定プロジェクトが進められているところであり、それによって整理されるものと考えられる。

2. 暫定的な会計処理の確定と見直し

暫定的な会計処理の確定と見直しを行う場合であって、それが決算日を超えて行われるときには、我が国では、企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合年度に当該修正が行われた時とした時の損益の影響額（のれんの償却額等）を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前期損益修正）に計上する。一方、国際的な会計基準では、これを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。

我が国においても、現在、遡及処理に関する会計基準の開発が進められており⁴、当該会計基準の公表と併せて、暫定的な会計処理の取扱いも国際的な会計基準と整合するよう見直すことかどうか。

3. 対価の譲渡なしに達成される企業結合

IFRS 第3号「企業結合」では、取得企業が、対価を譲渡することなく支配を取得する場合の取扱いが定められている。一方、我が国の会計基準では、完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理については適用指針に定めがあるものの、それ以外については特段の定めはない⁵。必要に応じて対価の譲渡なしに達成される企業結合に関する定めを明示することが考えられる。

の純資産の金額を帰属させなければならない。言い換えれば、取得企業以外の当事者が保有する被取得企業に対する持分証券は、たとえ被取得企業の全ての持分証券が非支配持分に帰属することになるとしても、企業結合後の取得企業の財務諸表では非支配持分となるものとしている（IFRS 第3号第44項）。

⁴ 過年度遡及修正専門委員会では、企業結合時における取得原価の配分方法に関す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の取扱いは、別プロジェクトにおいて検討を行う予定であることを前提として審議が進められている。

⁵ ただし、いわゆるゼロ%連結の会計処理は実務的に定着していると考えられる。

【論点 3-3】 取得原価の配分—売却目的で保有する資産

検討事項

我が国の会計基準では、売却目的で保有する資産の取扱いに関し、特段の定めは設けられていない。一方、国際的な会計基準においては、売却目的で保有する資産については IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」に従って処理する旨が明示されている。

現行の会計基準における取扱い

我が国の会計基準では、売却目的で保有する資産の取扱いに関し、特段の定めは設けられていない。

また、売却目的で保有する資産であっても、識別可能資産として受け入れる際には企業結合日の時価を基礎として測定されるため、将来予想される売却費用について控除することはない⁶。

国際的な会計基準における取扱い

IFRS 第 3 号では、売却目的で保有する資産は、次のとおり処理するものとされている。

すなわち、取得企業は、IFRS 第 5 号に従い、取得日に売却目的保有と分類された取得した非流動資産（又は処分グループ）を、当該基準の第 15 項から第 18 項に従って、売却費用控除後の公正価値で測定しなければならないこととされている（IFRS 第 3 号第 31 項）。

今後の方向性

このように、我が国の会計基準と国際的な会計基準では、売却目的で保有する資産の取扱いに一定の相違がみられる。ただし、売却目的で保有する資産については、今後、廃止事業に関するプロジェクト（財務諸表表示専門委員会）における検討により対応されることが考えられる⁷。

⁶ ただし、「企業結合に係る特定勘定」の要件を満たす場合には、負債として計上される。

⁷ 対応されない場合には、減損処理を参考に、このプロジェクトで対応することが考えられる。

【論点 3-4】 取得原価の配分—株式報酬**検討事項**

取得企業が、被取得企業の従業員等が保有する株式報酬（すなわち、被取得企業がその従業員等に付与した株式報酬）を取得企業の株式報酬に交換する義務を負う場合、我が国の現行の会計基準では、原則として合併期日の時価により、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含めるとされている。しかし、この場合、具体的に当該時価をどのように算定するのか、また、代替報酬のうち、どの部分を過去の勤務に関連するものとして譲渡対価に含め、どの部分を将来の勤務提供として企業結合後の報酬費用として扱うかといった配分計算に関する具体的な定めは設けられていない。一方、IFRS では、こうした内容がガイドライン及び設例⁸とともに具体的に定められている。

現行の会計基準における取扱い

企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」の第 50 項 (2) では、吸収合併存続会社が新株予約権を交付した時の会計処理として、以下の通り定めている。

「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又は現金を交付したときは、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。ただし、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を交付する際に交付した新株予約権の時価と、吸収合併存続会社が付していた新株予約権の帳簿価額との差異が重要でないと見込まれるときは、吸収合併存続会社は、当該帳簿価額をもって交付した新株予約権の帳簿価額とすることができる。⁹⁾ ¹⁰⁾

この定めでは、例えば、吸収合併消滅会社の従業員等に報酬として新株予約権（ストック・オプション¹¹⁾）を付与していたため、これによって確定している部分と引き換えに吸収合併存続会社の新株予約権を付与した場合、合併期日の時価に基づき取得原価に含め、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上されるものと考えられている。したがって、合併期

⁸⁾ ただし、すべての報酬が資本に分類されると仮定されている。

⁹⁾ 吸収合併を前提として定められているが、吸収合併以外の取得とされた組織再編についても適用される。（適用指針第 50 項）

¹⁰⁾ なお、企業結合に直接要した支出額として、現金に代えて、自社の株式又は新株予約権を交付した場合には、その測定は、「ストック・オプション等に関する会計基準」第 14 項及び第 15 項に準じて行うこととされている（適用指針 48 項また書き）。

¹¹⁾ 「ストック・オプション」とは、自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員等に報酬として付与するものをいう。「従業員等」とは、企業と雇用関係にある使用人のほか、企業の取締役、会計参与、監査役及び執行役並びにこれに準ずる者をいう。「報酬」とは、企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるものをいう。（「ストック・オプション等に関する会計基準」第 2 項）

日から権利確定日までの期間に対応する部分については、吸収合併消滅会社の従業員等において、新株予約権を有する者は存在せず、これと引き換えに吸収合併存続会社の新株予約権を付与することとはならない。このため、その部分は当該期間の労働や業務執行等の対価として、期間の経過に応じて費用及び新株予約権として計上されることとなるものと考えられている。

国際的な会計基準における取扱い

改訂 IFRS 第 3 号では、被取得企業の株式報酬と交換に付与する取得企業の株式報酬は、IFRS 第 2 号「株式報酬」に従って測定され（第 30 項）、次のように取り扱う。（P9～P11[設例 1]から[設例 4]参照）

- (1) 譲渡対価（consideration transferred）の測定に含める（被取得企業の報酬を代替する義務を負っている場合）（37 項、B56 項前半）

＜測定＞企業結合前に帰属する被取得企業の報酬部分と等しくなる（B57 項）。それは、被取得企業の報酬の市場ベースの測定値のうち、権利確定期間合計又は当初の権利確定期間のいずれか長い方に対する完了した権利確定期間部分にあたる（B58 項）。

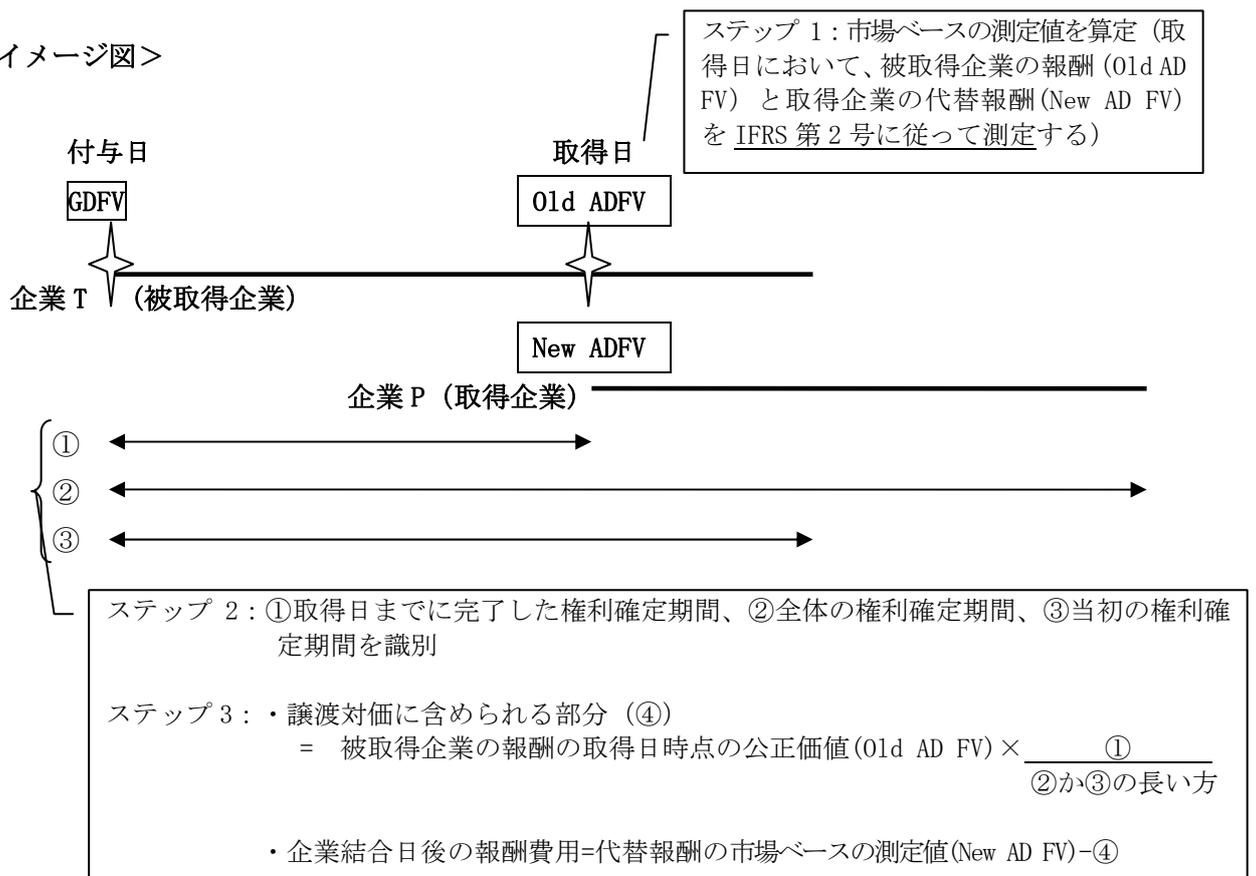
企業結合前の勤務に帰属する権利確定前の代替報酬は、権利確定が予測される代替報酬の数について最善の見積りが反映されるものでなければならないが、その見積りの変更は、企業結合における譲渡対価の修正ではなく、変更又は失効が生じた期間に報酬費用として反映される。同様に、例えば、業績条件付の報酬の修正又は最終的な結果のように、取得日後に発生した他の事象の影響は、事象が生じた期間の報酬費用を算定するにあたり、IFRS 第 2 号に従って会計処理される（B60 項）。（P3 [設例]参照）

- (2) 譲渡対価の測定に含めない（企業結合の結果、被取得企業の報酬が失効する場合など、被取得企業の報酬を代替する義務を負っていないが代替する場合）（B56 項後半）。⇒ 企業結合後の報酬費用（remuneration for post-combination service）として、企業結合とは別に会計処理される（B57 項）。従業員が、取得日以前に被取得企業の報酬が確定するために要求されるすべての勤務を提供していたかどうかにかかわらず、企業結合後の勤務が要求される場合には、代替報酬の一部を企業結合後の勤務に帰属させる（B59 項）。

＜測定＞代替報酬の市場ベースの測定値の総計から企業結合前の報酬部分を控除した後の金額に等しくなる。したがって、代替報酬の市場ベースの測定値のうち、被取得企業の報酬部分を超える部分については、企業結合後の報酬費用として認識する（B59 項）。

審議事項（2）

<イメージ図>



[設例] (IFRS3 B60 を考慮した場合の設例)

【前提】

- 2010年1月1日に、企業Pは企業Tの株式(100%)を100,000千円で取得した。
- 企業P（被取得企業）は、企業T（被取得企業）の報酬を、企業Pの株式報酬（代替報酬）と交換する義務を負っている。
- 取得日において、権利の喪失率(forfeiture rate)は5%と見積もられた。
- 法人所得税は考慮しない。
- 取得日に交換される報酬の市場ベースの測定値は、下記の通りである。
 - 代替報酬：2,000千円
 - 被取得企業の報酬：1,500千円

発行日において、企業Tの報酬は、6年間の権利確定期間を要し、2010年1月1日までに4年間の権利確定期間が経過している。代替報酬は、企業結合後4年間の権利確定期間を必要とする。

【算定方法】

被取得企業の報酬の市場ベース（公正価値ベース）の測定：1,500千円

全体の権利確定期間合計又は被取得企業の報酬の当初権利確定期間のどちらか大きい方に対

する完了した権利確定期間部分の比率を乗じる。

企業結合前の権利確定期間：４年

以下の権利確定期間のより長い方：８年

$\left\{ \begin{array}{l} \text{全体の権利確定期間合計：} 8 \text{年}(4 \text{年}+4 \text{年})^{12} \\ \text{被取得企業の報酬の当初権利確定期間：} 6 \text{年} \end{array} \right.$

企業結合日前の勤務に配分される公正価値の合計	(1,500千円*4年/8年)	750千円
(控除) 権利の喪失率の見積もり分 (5%)		<u>38千円</u>
譲渡対価に配分される金額		<u>712千円</u>

上記の結果、譲渡対価に含まれるのは、712千円であり、残額の1,188千円（(2,000千円*95%)-712千円）は、企業結合日後の報酬費用として認識されることになる。したがって、譲渡対価の合計は、100,712千円（100,000千円+712千円）となる。なお、権利の喪失率に関する変更は、いかなるものでも企業結合日後の報酬費用として認識される。この事例の場合、例えば実際の権利の喪失率が3%であれば、企業結合日後の費用は、1,228千円（(2,000千円*97%)-712千円）となる。

¹² 代替報酬の権利確定期間の合計は、既に提供された勤務の４年間と、代替報酬によって必要とされる企業結合後の勤務である追加的な４年間で足すことによって計算される。

今後の方向性

	日本基準	改訂 IFRS3 号	検討事項等
1. 被取得企業の従業員等に対し、被取得企業の株式報酬と交換に付与する取得企業の株式報酬			
被取得企業の報酬を代替する義務を負っている場合	取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める（適用指針 50 項(2)）	譲渡対価の測定に含める(30 項、37 項)	<ul style="list-style-type: none"> 取得原価に含めることで共通（ただし、「取得に直接要した支出額」の取扱いが変われば要検討）。 時価の算定方法が異なる（IFRS と同様に、具体的な配分計算に関する定めを設けるか）。
企業結合を契機として、新たに代替報酬を付与する場合(被取得企業の報酬を代替する義務を負っていないが代替する場合)	取得原価に含めない	譲渡対価の測定に含めない	（取得日に付与されたものとみて）企業結合後の報酬費用として、権利確定期間までにわたって計上（既存の S0 基準による）
2. 被取得企業の株主に対し、被取得企業の株式と交換に付与する取得企業の新株予約権	取得原価に含める（適用指針 50 項(1)）	譲渡対価の測定に含める(37 項)	取得原価に含めることで共通
3. 取得に直接要した支出への支払い ¹³ のために付与する取得企業の新株予約権	取得原価に含め、その測定は、「ストック・オプション等に関する会計基準」第 14 項及び第 15 項に準じて行う（適用指針 48 項また書き）。	当期の費用とする(53 項)	<ul style="list-style-type: none"> 「取得に直接要した支出額」の取扱いと合わせて、取得原価に含めるか否かを検討する必要がある。 測定は、取得日（企業結合日）か約定日か

¹³ 企業結合を成立させるために取得企業が外部のアドバイザー（例えば投資銀行のコンサルタント、弁護士、公認会計士、不動産鑑定士等の専門家）に支払った交渉や株式の交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいう。社内の人件費（例えば社内プロジェクト・チームの人員に係る人件費）等は、これに含まれない（適用指針第 48 項）。

【論点 3-5】 取得原価の配分—偶発負債、企業結合に係る特定勘定
--

検討事項

企業結合時における負債認識に関しては、日本基準も国際的な会計基準もそれぞれ、企業結合時固有の取扱いが定められているが、その内容は異なっている。

現行の会計基準における取扱い

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 28 項及び第 99 項）とされている。

ただし、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とされている（企業結合会計基準第 30 項）。

なお、企業結合に係る特定勘定として負債計上する費用又は損失としては、例えば、次が考えられるとされている（企業結合分離適用指針第 373 項）。

- ・ 人員の配置転換や再教育費用
- ・ 割増（一時）退職金
- ・ 訴訟案件等に係る偶発債務
- ・ 工場用地の公害対策や環境整備費用
- ・ 資産の処分に係る費用（処分費用を当該資産の評価額に反映させた場合で、その処分費用が処分予定の資産の評価額を超過した場合には、その超過額を含む。）

国際的な会計基準における取扱い

IFRS においても現在、企業結合時における負債の認識については、一般の状況とは異なった、企業結合時固有の取扱いを設けている。企業結合時においては、IAS 第 37 号の定め¹⁴がそのまま適用されるのではなく、過去の事象から生じる現在の債務であり、信頼性をもつ

¹⁴ 引当金は、次の場合に認識されなければならないが、これらの条件が満たされない場合には認識してはならない（IAS 第 37 号第 14 項）。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており；
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高く；かつ
- (c) 当該債務の金額について信頼できる見積りができる場合。

¹⁵ IAS 第 37 号における偶発負債の定義（IFRS 第 3 号第 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。

て公正価値を測定できる場合（IFRS 第 3 号では第 22 項(b)の一部に該当するもの）には、企業結合によって引き受けた偶発負債を取得日時時点で認識することとしている（IFRS 第 3 号第 23 項）。すなわち、現行の IAS 第 37 号に反して、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、それが企業にとって現在の債務であるならば、企業結合で引き受けた偶発負債を取得日で認識することとされている¹⁶。

なお、IFRS においては、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とされている。取得企業は、取得法の一部としてこ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（IFRS 第 3 号第 11 項）¹⁷こととされている。

国際的な会計基準と日本基準との取扱いの共通点と相違点

（国際的な会計基準と日本基準との共通点）

企業結合時において、取得企業が被取得企業に関する取得原価を決定する際には、負債に計上されていない偶発負債などの存在も考慮されているものと思われる¹⁸。このような偶発負債への対応としては、(1)企業結合時以外の通常の場合も含め、負債の認識要件を見直す対応、(2)企業結合時固有の取扱いを設ける対応が考えられる。

現時点では、国際的な会計基準も現行の日本基準も後者の対応、すなわち通常の場合とは異なった企業結合時固有の取扱いが設けられている。

（国際的な会計基準と日本基準との相違点—企業結合時固有の取扱いの相違点）

国際的な会計基準と日本基準はともに、企業結合固有の取扱いを設けることとされているが、その内容は、日本基準と国際的な会計基準とで異なっている。

日本基準では、企業結合に係る特定勘定は、一般に公正妥当と認められる会計基準のもとで識別可能負債として認識されないもののうち、一定の要件はあるが、現在の債務に該当するかどうかは要件とされていない。また、現在の債務であっても蓋然性が高くないものは、

¹⁶ 取得日以降については、企業結合で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（IFRS 第 3 号第 56 項）。

(a) IAS 第 37 号に従った場合に認識される金額

(b) 当初認識された金額から、IAS 第 18 号に従って認識される累計額を控除した金額

¹⁷ IFRS 第 3 号の審議の過程においては、「被取得企業の活動を終了又は縮小するための費用の見積りは、被取得企業に対して取得企業が支払った価格に影響を及ぼすと考えられ、したがってのれんを測定する際に考慮すべきである。」というような意見も寄せられているが、「取得企業によって支払われた価格は、将来の損失、及び、例えば新しいシステムに対する投資の費用等の、将来の事業の運営に関連したその他の「避けることのできない」費用にも影響されることに着目し、そうした主張を却下した。」とされている（IFRS 第 3 号 BC 第 134 項及び第 135 項並びに第 139 項から第 143 項）。

¹⁸ 偶発負債など、将来のキャッシュ・アウトフローが見込まれる場合だけではなく、偶発資産など、将来のキャッシュ・インフローが見込まれるものが考慮されている場合も考えられる。

通常の場合と同様に、負債に計上されないものと考えられる。

IFRS では、蓋然性の認識基準を負債計上の要件から除外をしているものの、単に将来費用又は損失の発生が予想されているだけでは不十分であり、それが現在の債務（法的若しくは推定的債務）であることを要求している。したがって、リストラクチャリング費用については、取得企業が発生を予想していても企業に支払いが義務付けられていなければ、取得日時点では債務が存在していないため負債とはならないとされ、その他の IFRS に従って、企業結合後の財務諸表で認識する（IFRS 第 3 号第 11 項）こととされている¹⁹。

今後の方向性

第 1 案

企業結合に係る特定勘定の取扱いを廃止する一方、さしあたり企業結合時に限り負債認識に関する蓋然性の認識基準を除外する。

（理由）

- (1) IASB では、現在 IAS 第 37 号の最終公表に向けた議論が行われており、蓋然性の認識基準については、これを削除する方向性での議論が続いている。これが成案となった場合には、IFRS においては、蓋然性の認識基準の削除は企業結合固有の取扱いではなくなり、企業結合時(IFRS 第 3 号)と通常時(IAS 第 37 号)における負債の認識要件に違いがなくなることとなる。
- (2) 企業結合時におけるリストラクチャリング関係の費用について、取得の対価に反映している場合にはその一部と見る日本基準と、事前に予想されていても企業結合後の将来の事業に関する費用の一部とみる IFRS とでは、考え方に相違があるが、会計基準の国際的なコンバージェンスの観点を踏まえ、国際的な会計基準に合わせる。

第 2 案

現行の企業結合に係る特定勘定の計上と蓋然性の認識基準とを踏襲する。

（理由）

- (1) 企業結合に係る特定勘定は、取得後における支出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認識されるものである。現在の義務ではないとしても、対価に見合う支出見込み額であり、負債に計上する方がその後の損益計算を適切に行い得る。
- (2) 現在、引当金専門委員会で検討が開始されたところであり、企業結合時における負債認識の取扱い（蓋然性の認識基準を除外するかどうか）についても、その進展

¹⁹ ただし、改正 IFRS 第 3 号については、当初 IAS 第 37 号の改正を同時に行い、蓋然性の認識基準を削除することでこの問題に対応することが予定されていた。しかしながら IAS 第 37 号の改正が難航したため、企業結合の局面に限って先行して蓋然性の認識基準を削除し、IFRS 第 3 号の公開を急いだ経緯がある。

審議事項（2）

と合わせて対応すべきである。

（参考）

	日本基準		IFRS		米国基準	
	通常 GAAP	左記以外	通常 GAAP	左記以外 (IFRS 3)	通常 GAAP	左記以外 (FSP FAS141R-1)
企業結 合時	引当金 (支出見 込額で)	特定勘定 (支出見 込額で)	引当金 (IAS37)	現在の債務で、 信頼性をもっ てFVを測定で きる場合 (FV(公正価 値)で)	引当金 (FAS5)	偶発債務でFV を決定できる 場合 (FV(公正価 値)で)
企業結 合後	見直し	支出に応 じて取り 崩し	見直し	見直し (いずれか高 い方(脚注16 参照))	見直し	負債の性質に 従い組織的か つ合理的な基 礎を使用して 測定

【論点 3-6】 取得原価の配分—少数株主持分（全部のれんの可否）
--

検討事項

企業結合において、少数株主が存在する場合には、被取得企業の識別可能純資産の時価のうち少数株主に帰属する金額により測定する方法のほか、少数株主持分を時価により測定する方法がある。我が国における現行の会計基準では、前者によることとされているが、IFRSでは、前者か後者のいずれかで測定することとされている。

現行の会計基準における取扱い

連結会計基準第 20 項、第 21 項及び注 7 において、子会社の資産及び負債のすべてが支配獲得日の時価により評価され（全面時価評価法）、その資産と負債の差額である子会社の資本について、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とされている。これらは企業結合会計基準でも同様の取扱いである。

また、企業結合会計基準第 98 項では、「のれん（又は負ののれん）の計上に関しては、少数株主持分に相当する部分についても、親会社の持分について計上した額から推定した額などによって計上すべきであるとする考え方（全部のれん方式）もあるが、推定計算などの方法により少数株主持分についてのれん（又は負ののれん）を計上することにはなお問題が残されていると考えられる。また、平成 9 年連結原則においても、のれん（又は負ののれん）の計上は有償取得に限るべきであるという立場（購入のれん方式）から、この考え方は採用されていない。そこで、本会計基準においても、この立場を踏襲することとしている。」とされている。

国際的な会計基準における取扱い

IFRS では、少数株主持分は、取得日における少数株主持分の時価²⁰又は被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額のいずれかで測定しなければならないこととされている（IFRS 第 3 号第 19 項）。

また、米国会計基準では、被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額による測定は認められておらず、被取得企業に対する少数株主持分は、取得日における少数株主持分の時価により測定しなければならないとされている（SFAS 第 141 号(R) 第 20 項及び A60 項）。

少数株主持分自体を取得日の時価で測定することについて、次のような理由が挙げられている。

- (1) 少数株主持分の時価は、当該株式の市場価格を基礎として、又は他の評価技法によっ

²⁰ 少数株主持分の 1 株当たり時価は、親会社による取得時の 1 株当たり時価と異なる場合があるとされている。これは、親会社による取得時の時価には、支配プレミアムが含まれるからである。（IFRS 第 3 号 B45 項及び SFAS 第 141 号(R) A61 項）

て測定することができること（IFRS第3号BC207項）

- (2) 被取得企業に対する少数株主持分もその企業結合における1つの構成要素であり、他の構成要素と同様に、取得日の時価で測定すべきであること（IFRS第3号BC207項）
- (3) 金額の算定方法ではなく、測定の実質を公正価値と特定することで、少数株主持分に関する情報の意思決定における有用性は改善され、また、親会社の株式の価値を見積る際に役に立つこと（IFRS第3号BC207項及びBC208項）。

ただし、IFRSでは、少数株主持分の測定基礎として、取得日の時価によるもののほか、被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額によることができるという容認処理を設けている。IASBは、一般に、代替的な会計処理を認めることは財務諸表の比較可能性を損なうと考えており、この容認処理を設けることは当初予定していなかったが、いずれかの方法だけではこの会計基準を公表するために必要な人数の委員の支持を得られなかったため、最終的にこの容認処理を設けることとなった（IFRS第3号BC210項）。

今後の方向性

（少数株主持分を時価により測定する方法）

- ・国際的な会計基準においては、支配を獲得した子会社の構成要素（少数株主持分を含む。）を支配獲得日の時価で算定して、それと子会社の識別可能純資産との差額を残余ののれん（全部のれん）とする方法が認められており、これによると、少数株主持分に係るのれんが計上されることとなる。
- ・【論点1】で記載したとおり、国際的な会計基準においては、財務諸表上、親会社株主も子会社株主も所有者とみなすため、親会社持分と同じように、少数株主持分についても市場価格などで評価し、少数株主持分に係るのれんを計上する考え方が整合的となると考えられる。
- ・支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合、少数株主持分を支配獲得日の時価により測定していた方が、追加取得持分と追加投資額との「差額」が小さくなる可能性が高いとされる（IFRS第3号BC218項）。

（被取得企業の識別可能純資産の時価のうち少数株主に帰属する金額により測定する方法）

- ・これに対し、財務諸表上、親会社株主と子会社株主とは異なるとみなす現行の会計基準では、親会社が購入した子会社に対する持分からのれん（購入のれん）が生じるという考え方に基づいており、これによると、少数株主持分を子会社の識別可能純資産の比例持分額により測定するため、親会社が支配を獲得するために要した対価の額と、子会社の識別可能純資産のうち取得した持分割合に見合う額との差額がのれんとなる。
- ・少数株主持分を子会社株式の市場価格などに基づいて測定してしまうと、少数株主持分に係るのれんが計上されるが、子会社に対する支配を獲得したのは親会社株主であるにもか

審議事項（２）

かわらず、子会社株主である少数株主持分までもが支配を獲得したかのように、のれんが計上されることは、自己創設のれんを計上することに相当するのではないかという見解もある。

・購入のれん方式と全部のれん方式の相違について、のれんをすべて償却又は減損しても、のれんの償却費又は減損損失を少数株主と親会社株主に配分²¹する方法（全部のれん方式）によっては、少数株主持分の金額の相違は解消されないことになる（この点については（参考）の[A-1 案]を参照のこと）。このため、仮に全部のれん方式を採る場合でも、当期純利益のうち親会社に帰属する額を算定するために、償却や減損分についても、少数株主に帰属する分と親会社株主に帰属する分とを区別して把握する必要があることに加えて、その配分方法についても検討する必要がある。

（今後の方向性）

他の論点との整合性も勘案し、引き続き検討するが、以下の選択肢が考えられるがどうか。

A 案：IFRS での考え方を踏まえて、少数株主持分の測定基礎として、取得日の時価によるもの（全部のれん）も選択適用できるものとする。ただし、この場合、次の方法が考えられる。

A-1 案：IFRS と同様に、少数株主持分を支配獲得日の時価で算定してのれんを計上し、損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）にて配分する方法

（この場合、損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）と当初に計上した親会社株主に係るのれんと少数株主に係るのれんの比率が異なるとき、償却や減損損失の親会社に帰属する分は、購入のれん方式の場合と異なることとなり、のれんをすべて償却又は減損した後でも少数株主持分は購入のれんの場合とは異なる。）

A-2 案：少数株主持分に相当するのれんは、親会社の持分について計上した額から推定した額によって計上し、損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）にて配分する方法（損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）と当初に計上したのれんの比率とを同じにするため、償却や減損損失の親会社に帰属する分は、購入のれん方式の場合と同じになり、のれんをすべて償却又は減損した後では、購入のれんの場合と同じ少数株主持分となる。）

B 案：IFRS でも被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額によるもの（購入のれん）は認められており、従来どおり、少数株主持分の測定基礎としては、この方法だけ適用するものとする。

²¹ IAS 第 36 号「資産の減損」及び SFAS 第 142 号「のれん及びその他の無形資産」では、減損損失を少数株主に帰属する分と親会社株主に帰属する分とに配分することとされている。

（参考）IFRSにおける全部のれんの減損処理について

1. 購入のれん方式の場合

親会社の子会社の所有持分の80%（識別可能純資産1,080）を1,480で取得したものとする。

のれん 400			
識別可能純資産	取得時の時価	識別可能純資産	
1,080	1,480	270	識別可能純資産 合計 1,350
親会社持分 80%		少数株主持分 20%	

(1) 子会社全体の価値が1,800になり減損した場合、のれん減損損失=1,480-1,800×80%=40

(2) 子会社全体の価値が1,350になり減損した場合、のれん減損損失=1,480-1,350×80%=400

2. 全部のれん方式の場合（1の条件に加えて少数株主持分取得時の時価320とする）

のれん		(50)	[A-2案]の場合 のれん 100
400		のれん 50 [A-1案]	
識別可能純資産	取得時の時価	識別可純資産	識別可能純資産 合計 1,350
1,080	1,480	270	
親会社持分 80%		少数株主持分 20%	

(1) 子会社全体の価値が1,800になり減損した場合

[A-1案]のれん減損損失=1,480（親会社）+320（少数株主）-1,800=0

支配プレミアムの影響により、減損損失の金額は1(1)と異なる

[A-2案]のれん減損損失=1,480（親会社）+370（=1,480×20%/80%）（少数株主）-1,800=50

⇒損益の配分と同じく親会社株主と少数株主の間で40（=50×80%）と10（=50×20%）に配分される。

少数株主持分に相当するのれんを、親会社の持分について計上した額400から推定した額100によって計上した場合には、減損損失の金額は1(1)40と同じになる。

(2) 子会社全体の価値が1,350になり減損した場合

[A-1案]のれん減損損失=1,480（親会社持分）+320（少数株主持分）-1,350=450

⇒損益の配分と同じく親会社株主と少数株主の間で360（=450×80%）と90（=450×20%）に配分される²²。

支配プレミアムの影響により、減損損失の金額は1(2)の400と異なる

[A-2案]のれん減損損失=1,480（親会社）+370（=1,480×20%/80%）（少数株主）-1,350=500

⇒損益の配分と同じく親会社株主と少数株主の間で400（=500×80%）と100（=500×20%）に配分される。

減損損失の金額は1(2)400と同じになる。

²² IAS36では、子会社が資金生成単位の場合、損益の配分と同じように配分することとしている。

【論点 3-7】 取得原価の配分—繰延税金資産・負債

検討事項

企業結合における取得原価の配分において、取得企業は、企業結合日に、被取得企業（取得した事業を含む。以下同じ）から生じる一時差異等に係る税金の額を、将来の事業年度において回収又は支払が見込まれない額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上するという点で、我が国の会計基準及び国際的な会計基準いずれにおいても共通の定めがあり、原則的な考え方に相違はない。

しかしながら、具体的に見ていくと、国際的な会計基準の検討過程においては、以下の4点で個別的な論点の検討が重ねられている（IFRS 第3号第BC282項）。

- (1) 企業結合に伴う取得企業自体の繰延税金資産に関する会計処理
- (2) 被取得企業の一時的差異等に関する税効果が取得日以降に変動したときの会計処理
- (3) 会計上ののれんを超過する損金算入できるのれんから生じる税効果の会計処理
- (4) 被取得企業の税務ポジションに関連する不確実性の取得日以降の変更の会計処理

(1) 企業結合に伴う取得企業自体の繰延税金資産に関する会計処理**現行の会計基準における取扱い**

本論点は、企業結合が行われるまで回収可能性が認められていなかった取得企業の一時的差異等について、企業結合に伴い、被取得企業の将来の課税所得を考慮すれば回収可能性が認められることとなるような場合を想定している。

我が国の会計基準においては、「繰延税金資産の回収可能性は、取得企業の収益力に基づく課税所得の十分性等により判断し、企業結合による影響は、企業結合年度から反映させる。将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を過去の業績等に基づいて判断する場合には、企業結合年度以後、取得した企業又は事業に係る過年度の業績等を取得企業の既存事業に係るものと合算した上で課税所得を見積る」（適用指針第75項）とされていることから、企業結合を行った期の損益（又は純資産の部における評価・換算差額等の増減）として取り扱われている。

国際的な会計基準における取扱い

国際的な会計基準においては、企業結合に伴い取得企業の繰延税金資産が変更されるような場合、その影響額は、企業結合取引とは区分して処理することを求めている（IFRS 第3号第25項、IAS 第12号第67項）。これは、このような影響を企業結合取引に含めてしまうことは、公正価値での交換取引という概念と不整合をきたしてしまい、経営環境の変化に伴う企業結合後の会計期間における損益を適切に表さないと考えられること（改正IFRS 第3号公開草案第BC119項）、また、通常このような税金に関する相乗効果を取得対価に反映させ

ることは稀であると考えられることによるものである（IFRS 第3号第BC286項）。従来、SFAS 第109号では、この影響を企業結合取引に組み込んで考えていたが、コンバージェンスの取組みにより、米国会計基準でも、IAS 第12号に合わせることとなった。

今後の方向性

わが国の会計基準では、このような場合の取扱いが全く同じようには示されていないとはいえ、米国会計基準改正後の国際的な会計基準の取扱いと相違がないものと考えられるため、改めて会計上の取扱いについて検討する必要性は乏しいものと考えられる。

(2) 被取得企業の一時差異等に関する税効果が取得日以降に変動したときの会計処理

現行の会計基準における取扱い

企業結合会計基準では、取得原価を企業結合日後1年以内に識別可能資産及び負債に配分することを求めており、企業結合日後最初に到来する決算日において取得原価の配分が完了していない場合には、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的に会計処理を行ったうえで、その後追加的に入手した情報に基づき配分額を確定することを求めている（企業結合会計基準第28項、（注6））。

被取得企業の繰延税金資産負債は、このような暫定的な会計処理の対象となる項目の一つとして挙げられている。すなわち、繰延税金資産の回収可能額を修正した場合、企業結合年度における修正は、企業結合日ののれんを修正し、企業結合年度の翌年度における修正は、原則として、翌年度の損益（法人税等調整額）に計上することを原則としているが、その修正内容が、明らかに企業結合年度における繰延税金資産の回収見込額の修正と考えられるときは、企業結合日に遡及してのれんを修正することとしている（適用指針第73項及び第74項、第379項）。

国際的な会計基準における取扱い

国際的な会計基準においては、企業結合で取得した被結合企業の繰延税金資産負債の測定期間内における変更については、のれんの額を修正させるものでなければならないとしている（IAS 第12号第68項、SFAS109号第30A項）。のれんの残高がゼロとなっている場合はその税効果相当分を損益として処理することを求めている。その測定期間については取得日から1年以内としており、日本基準のように決算をまたぐ場合とまたがない場合の区分はなされていない。

今後の方向性

この論点は、取得原価の配分における暫定的な会計処理全般に包含される論点（【論点3-2】参照）である。

(3) 会計上ののれんを超過する損金算入できるのれんから生じる税効果の会計処理

【論点 4-2】で検討する。

(4) 被取得企業の税務ポジションに関連する不確実性の取得日以降の変更の会計処理

現行の会計基準における取扱い

わが国においては、税務ポジションに関連する不確実性という点に関連した会計上の定めは存在しない。我が国の法人所得税に関する会計においては、将来の税務上のリスクに見合う額を考慮している実務の存在も否定できないが、このような実務がFIN 第 48 号「法人所得税の不確実性に関する会計処理」に定めるような税務リスクの詳細な積上計算に基づくものがどうかは明らかでない。

企業結合時に認識される被取得企業に係る繰延税金資産負債も、税務リスクを含んだ一時差異等に基づいて計算されているものと考えられる。

国際的な会計基準における取扱い

国際的な会計基準においては、FIN 第 48 号に掲げる将来の法人所得税の不確実性の取扱いについて、被取得企業の繰延税金資産負債の測定期間内の変更の取扱いと整合性を図ることを目的とした検討がされている。その結果、企業結合時において認識された税金の不確実性に関する取得後の変更は、のれんの額を変更させる形で反映させることとする取扱いに改められている（FIN 第 48 号第 12B 項）。

一方、IFRS では、税金の不確実性に関する会計処理全般は、IAS 第 12 号（法人所得税）のコンバージェンスプロジェクトの中で検討されることとなるため、現時点において具体的な取扱いは明確にされていない。

今後の方向性

①法人所得税の会計処理において、不確実性の要素を反映させた会計上の取扱いを明確化させるか、について

法人所得税に関するわが国の会計基準では、IAS 第 12 号と同様、FIN 第 48 号に相当する定めがない。全般的な法人所得税の不確実性の取扱いを定めるか否かに関しては、企業結合プロジェクトの対象範囲外であると考えられることから、ここでは検討の対象としないことかどうか²³。

②企業結合時に被取得企業からに係る繰延税金資産負債について、法人所得税の不確実性に関連して測定期間内に変更があった場合にのれん計上額に反映させるか否か

これは、暫定的な会計処理による修正（【論点 3-2】参照）以外は、①を踏まえ、この企業結合プロジェクトにおいては検討しないことかどうか。

²³ 国際的な法人所得税のコンバージェンスプロジェクトの中で法人所得税の不確実性の取扱いが議論されているため、今後の議論の推移を注視していく。