

平成 22 年 5 月 28 日

企業結合（ステップ２）の検討状況

1. 少数株主持分の取扱いに関連する論点

(1)非支配持分への表示の変更

- ◇ 国際的な会計基準において、少数株主持分を非支配持分へ名称を変更している。我が国においても、今回の変更に伴い同様の変更を行う。

(2)連結損益計算書

- ◇ 少数株主持分を資本とすることを踏まえると、連結損益計算書においては、少数株主損益を当期純利益に含めることが整合的な表示となる。その場合でも、親会社株主の持分と非支配持分、そしてそれらに帰属する成果を区分して開示することが、投資意思決定に有用であると考えられ、国際的な会計基準も同様としていることから、「非支配持分に係る当期純利益」と、「親会社株主に係る当期純利益」を区分して表示する。

(3)連結貸借対照表 - 純資産の部

- ◇ 純資産の部については、当期純利益と株主資本の整合性の観点より、非支配持分に係る株主資本を区分して表示する。

(4)注記

- ◇ 非支配持分との取引については、親会社株主の持分変動による差額を資本剰余金として計上することになるが、当該内訳について、国際的な会計基準と同様に、表形式での注記で示す。

(5)全部のれんの可否

- ◇ IFRS と同様に、購入のれん方式と全部のれん方式の選択適用とする。
- ◇ IFRS と同様に、企業結合ごとに選択適用を認めるか否かについては、検討中である。
- ◇ 正ののれんの償却費及び減損損失については、持分比率で親会社株主持分と非支配持分に配分する。負ののれんが生じた場合は、親会社株主に係る当期純利益に計上する。

(7)複数の取引を一体として扱う場合

- ◇ IFRS と同様なガイダンスを設ける

(8) 子会社が債務超過となった場合の取扱い

- ◇ 国際的な会計基準と同様に、非支配持分が負の残高となる場合であっても、原則として、親会社株主持分と非支配持分に割り当てる。

(9) 共通支配下の取引等の取扱い（個別財務諸表の取扱い）

非支配持分との取引 - 個別財務諸表における持分が変動した場合の差額の取扱い

- ◇ 親会社の子会社と合併した場合などについては、非支配持分との取引による持分の変動等について、どのように取り扱うかという論点がある。
- ◇ 現行において組織再編後の経済的実体が同じであれば、連結上（合併の場合は個別上）も同じ処理となるように定められていることを踏まえると、連結財務諸表上、非支配持分の取引を資本取引としている場合は、個別財務諸表上も非支配持分との取引は資本取引とする。

具体的な会計処理

- ◇ 現行の企業結合会計基準では、個別財務諸表上、追加取得した子会社株式の取得原価は、外部取引により取得したため、時価で測定するとされている。また、親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合、親会社の個別財務諸表上、非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は時価に基づいて算定し、これに見合う金額を払込資本としている（企業結合適用指針第 236 項(1)）。
- ◇ 子会社株式を現金で購入した場合との整合性や金融商品会計基準との関係を考えると、現行の取扱いを維持し、子会社株式の取得原価を時価に基づいて算定し、これに見合う金額を払込資本とすることが考えられる^{1 2}。（[案 1]）
- ◇ しかしながら、非支配持分は資本とされたため、非支配株主との取引は外部取引ではないとすると、時価で測定するのではなく、子会社の株主資本の額（簿価）に追加取得に係る持分比率を乗じて算定する³ことが考えられる。（[案 2]）

¹ IAS 第 27 号第 38 項では、子会社への投資は、取得原価(at cost)又は IFRS 第 9 号、IAS 第 39 号により処理するとされているが、株式交換等の場合は明記されていない。

² これは、例えば、会社法上、自己株式を対価とした増加資本の算定時の考え方と異なると考えられる。

³ 企業結合適用指針第 236-4 項及び第 236-5 項では、親会社の子会社を株式交換完全子会社として中間子会社に対価を支払う場合や、子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合について、最上位の親会社と子会社の株主との取引でないため、株主資本の額（簿価）に持分比率を乗じて算定する方法が定められている。

[案１] 現行のまま、株式交換や株式移転における親会社における子会社株式の取得原価は、時価に基づいて算定する。（合併の場合も同様に考える。）

（理由）

子会社株式を現金で購入した場合と整合的に取得原価を算定することが考えられる。また、事後測定における金融商品会計基準の取扱いと整合的である。

[案２] 株式交換や株式移転における子会社株式の取得原価は、子会社の株主資本の額（簿価）に追加取得に係る持分比率を乗じて算定する。（合併の場合も同様に考える。）

（理由）

非支配持分は資本とされたため、非支配株主との取引は外部取引ではないことから、中間子会社に対価を支払う場合や、子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合（企業結合適用指針第 236-4 項及び第 236-5 項）と整合的な取扱いとなる。

◇ 非支配持分との取引（株式交換、合併、現金）の仕訳例は以下のとおり。（子会社の非支配株主持分 400 に対して、対価（時価 600）を発行した（支払った）ものとする。）

	個別財務諸表	連結仕訳	連結財務諸表
株式交換 [案 1]	S 社株式 600/その他資本剰余金 600	非支配株主持分 400/S 社株式 600 資本剰余金 200 (現行)のれん 200	資本剰余金 400
株式交換 [案 2]	S 社株式 400/その他資本剰余金 400	非支配株主持分 400/S 社株式 400	
合併[案 1]	(非支配持分相当額の会計処理) 諸資産 400/その他資本剰余金 600 その他資本剰余金 200 (現行)のれん 200	仕訳なし	
合併[案 2]	(非支配持分相当額の会計処理) 諸資産 400/その他資本剰余金 400	仕訳なし	
現金	S 社株式 600/現金 600	諸資産 400/S 社株式 600 資本剰余金 200	(200) ⁴

⁴ なお、P 社が増資 600 を行い、その資金で S 社株式を 600 で取得した場合、連結上増加する払込資本は 400 となる。

2. 偶発負債及び特定勘定の取扱い

（検討の概要）

- ◇ 昨年 7 月に公表した論点整理第 71 項では、現行の企業結合会計基準における偶発債務及び企業結合に係る特定勘定（以下「特定勘定」という。）の取扱いを見直す必要があるのかどうか、引き続き検討することとされた。
- ◇ 論点整理に対するコメントを分析したところ、特定勘定について、削除を含めて見直しを検討すべきという意見が見られた一方で、平成 20 年改正において見直されたばかりであるため慎重に検討すべきという意見や、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計上すべきという意見が複数見られた。
- ◇ 本資料では、公開草案に向けた方向性として、偶発負債及び特定勘定の取扱いについて検討する。

（我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同の概要）

	我が国の会計基準における取扱い	国際的な会計基準における取扱い
偶発負債	現在の債務であっても蓋然性が高くはないものは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下では負債に計上されないため、識別可能負債として取得原価を配分しない。	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、蓋然性が高くないときでも、識別可能負債として認識する。
特定勘定	一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下では認識されないもののうち、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、識別可能負債として取得原価を配分する。	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、取得日時点では識別可能負債としては認識しない。

取得日時点で特定の事象の発生が義務付けられていなくても我が国の会計基準では負債として認識される特定勘定は、国際的な会計基準の下では認識されない場合がある⁵。一方、蓋然性が高くないため我が国の会計基準では負債として認識されない偶発負債が、国際的な会計基準の下では認識される場合がある。

⁵ 企業会計原則注解(注 18)に基づく引当金も、国際財務報告基準の下では認識されない場合がある。

（特定勘定の公開草案に向けた考え方）

専門委員会では、取得の対価として株式を交付する企業結合では実務上、交換比率を算定して交付株式数と取得の対価が決まることが多いため、企業結合に係る特定勘定を計上するにあたって、取得の対価の算定に反映されているかの要件を満たしているかどうかを判定し適用することが実際には難しい、という意見があった。

1案：特定勘定の取扱いを廃止する。

（理由）

市場価格のある株式の交換により取得した場合における交付した株式は、平成 20 年改正により、原則として、企業結合日における株価を基礎にして算定するものとされたことから、市場価格のある株式を取得の対価として交付する企業結合において、特定勘定の計上対象となる特定の事象が取得の対価の算定に反映されているかどうかを見出すことは難しく、この取扱いを定めた当初の目的が失われていると考えられる。

特定勘定（平成 20 年改正前会計基準に基づく）を適用しているケースはわずかであるため、この取扱いを再度見直しても、実務に多大な影響を与えるものではないと考えられる。

我が国の会計基準と国際的な会計基準とでは考え方に違いがあるが、会計基準の国際的なコンバージェンスの加速化の観点を踏まえ、特定勘定の取扱いを廃止する。

企業結合時の偶発負債の認識に関して蓋然性要件を削除する提案（P6 の 1 案）を仮定として置いた場合、現在は蓋然性が高くないため識別可能負債として認識されないものの、特定勘定の要件を満たし負債として認識される偶発負債が、今後も引き続き負債として認識される場合も考えられる。このため、特定勘定の廃止と蓋然性要件の見直しとを一体で整理すれば、財務諸表に与える影響は限定的な可能性もあると考えることもできる。

2案：特定勘定の取扱いを見直さない。

専門委員会では、論点整理に寄せられたコメントを踏まえ、2案を推す意見があった。

（理由）

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、対価に見合う支出見込額であるため、現在の債務ではないとしても、企業結合時に負債に計上するほうが企業結合の実態が財務諸表に反映され、その後の損益計算を適切に行うことができる（論点整理第 71 項後段）。

市場価格のある株式の交換により取得した場合、交付した株式を企業結合日における株価を基礎にして算定することから、特定勘定の計上対象となる特定の事象が取得の対価の算定に反映されているかどうかを見出すことは難しく、この取扱いを定めた当初の目的が失われているという意見がある。しかしながら、交付する株式に市場価格がない場合には、引き続き投資原価の回収計算を適切に行うことができると考えられる。

特定勘定を適用しているケース（平成 20 年改正前会計基準に基づく）はわずかであるが、特定勘定は平成 20 年に見直されたばかりで、計上要件を追加したこと等による今後の適用状況等も踏まえて慎重に検討すべきであり（論点整理第 71 項後段）、論点整理に対しても同様のコメントが複数寄せられている。

（偶発負債（蓋然性要件）の公開草案に向けた考え方）

1 案：企業結合時に時価を算定できる場合に限り偶発負債の認識に関して蓋然性要件を除外す。

（理由）

偶発負債に関する通常時の認識要件と企業結合時の認識要件は同一であるべきという意見がある。しかしながら、企業結合は取得の対価を伴っている点で通常時とは異なっており、例えば、偶発負債が企業結合における対価計算の基礎に含まれているなど時価を算定できる場合に負債として計上することは、将来的に経済的便益の流出を伴う可能性がある債務を引き受けたという実態を財務諸表に反映することになると考えられる。これは、企業結合により「分離して譲渡可能な無形資産」を受け入れた際の取扱いとも整合している。

会計基準の国際的なコンバージェンスの観点も踏まえ、企業結合時の偶発負債の認識に関して蓋然性要件を除外する（論点整理第 71 項前段、脚注 28）。なお、IASB で検討されている IAS 第 37 号の改訂いかにかわらず、企業結合時における偶発負債の認識要件に関して、国際的な会計基準との間の差異が解消されることになると考えられる。

2 案：企業結合時の偶発負債の認識に関しては従前どおりとし、特段の定めを設けない⁶。

（理由）

引当金一般については、引当金専門委員会にて検討を行っているところであり、企業結合時における偶発負債の認識の取扱い（蓋然性要件を除外するかどうか）については、その進展と合わせて対応すべきである（論点整理第 71 項後段）。

通常時における認識要件と企業結合時における認識要件は同一であるべきである。引当金一般の会計基準よりも先行して企業結合の会計基準に特段の定めを設ける緊急性は乏しいと考えられる。

蓋然性が低いことにより負債として認識しない偶発債務は、注記として開示されることから、現行の取扱いを継続したとしても情報の有用性を著しく損なうことにはならないと考えられる。

⁶ 2 案の場合、我が国の引当金一般の会計基準において蓋然性要件が維持されるときは、企業結合時における偶発負債の認識要件に関して、国際的な会計基準との間に差異が残ることになると考えられる。

3. その他の論点の検討状況

- ◇ 論点整理に対するコメントを分析した結果、会計基準等の見直しが必要とされた論点（前述の論点は除く。）について、専門委員会における方向性は次のとおりである。

(1)条件付取得対価

- ◇ 国際的な会計基準と同様に、論点整理では、条件付取得対価契約の企業結合日の時価で取得原価に含める方向で見直しを行うとされていた。論点整理に対するコメントでも、当該方向性に特段の異論は見られない。

(2)取得に要した支出

- ◇ 国際的な会計基準と同様に、論点整理では、発生時に費用とする方向で見直しを行うとされていた。なお、国際的な会計基準では、取得に直接要した支出額を支出する取引は企業結合とは別の取引と考えられること、取得に直接要した支出額は取得原価に含まれるが間接的な原価は除かれるのは不整合であること等から、発生した事業年度の費用として取り扱っている。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、取得に要した支出額を発生時の費用とする方向性に特段の異論は見られない。一方、通常の株式の取得の場合の付随費用の取扱いとの整合性を懸念するコメントが複数寄せられた。
- ◇ また、専門委員からは、継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合では、取得に要した支出額のどこまでを取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いという意見があった。
- ◇ このため、コメントを踏まえて、個別財務諸表上、子会社株式は金融商品として取り扱われていることから従来どおり取得原価に含めることとし、それ以外の場合（合併や連結上の扱い）については費用処理とする。

(3)新株予約権の交付

- ◇ 被取得企業の従業員等に対する報酬としての新株予約権と引き換えに取得企業の新株予約権を付与する場合、我が国でも国際的な会計基準でも、取得原価に含めることでは共通している。ただし、国際的な会計基準には取得原価に含める金額についてガイダンスが存在するため、論点整理では、見直しを行うとされていた。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、当該方向性に特段の異論は見られない。
- ◇ このため、国際的な会計基準の取扱いを踏まえて、見直しを行うこととする。

(4) 識別可能資産及び負債の認識原則 - 別の取引

- ◇ 論点整理において、識別可能資産及び負債の認識条件に関連して、国際的な会計基準では企業結合とは別の取引となるか否かの規準も示されているため、今後、このような取扱いの明示を検討するとされていた。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、当該方向性に特段の異論は見られない。
- ◇ このため、国際的な会計基準と同様に、企業結合とは別の取引かどうかに関するガイダンスを定めることとする。

- ・ 取得企業と被取得企業の間における過去からの関係を清算する取引
- ・ 将来勤務に対して、被取得企業の従業員に報酬を与える取引
- ・ 取得企業における企業結合に直接要した支出に関して、被取得企業と清算する取引

(5) 識別可能資産及び負債の測定原則 - 暫定的な会計処理

- ◇ 国際的な会計基準と同様に、論点整理では、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とされていることや、遡及処理に関する会計基準が開発されているため、現行の特別損益（前期損益修正）へ計上する扱いを見直すとされていた。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、当該方向性に特段の異論は見られない。
- ◇ このため、国際的な会計基準と同様に、取得日時点に遡って修正するように見直すこととする。

(6) 子会社に対する支配の喪失

- ◇ 子会社株式の売却等により被投資会社が子会社に該当しなくなった場合、国際的な会計基準では、残存投資は、支配喪失時における公正価値により評価するとされているため、論点整理では、連結財務諸表上、残存投資を時価で評価し、差額を損益とする案（第２案）が示されていた。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、第２案を支持する意見が多いことや、企業結合（ステップ１）における段階取得の会計処理の考え方は第２案と整合する。
- ◇ このため、連結財務諸表については、国際的な会計基準と同様に、残存投資を時価で評価し、差額を損益とするように見直すこととする（下記の表を参照）。なお、事業分離により、分離先企業への投資が子会社株式以外となった場合も同様の扱いとする。

審議事項（５） - ２

	(1)連結財務諸表		(2)個別財務諸表	
	(現行の取扱い)	(今後の方向性)	(現行の取扱い)	(今後の方向性)
A) 子会社から 関連会社	売却等の場合： 持分法評価額 企業結合の場合： 持分法評価額	いずれの場合も時価とし、差額を損益とするかどうか。	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 帳簿価額	いずれの場合も、帳簿価額のままとするかどうか。
B) 子会社から その他	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も時価とし、差額を損益とするかどうか。	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	第1案：売却等の場合も時価とし、差額を損益とする。 第2案：現状のままとする。
C) 関連会社から その他	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も時価とし、差額を損益とするかどうか。	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	第1案：売却等の場合も時価とし、差額を損益とする。 第2案：現状のままとする。

以上