

平成 23 年 1 月 21 日

企業結合専門委員会 検討状況

１．これまでの検討経緯

- 企業結合（ステップ 2）プロジェクトでは、平成 21 年 7 月に公表した論点整理に対するコメントを踏まえ、順次、方向性の検討と文案レベルの検討を行ってきた。
- 本日より、公開草案の公表に向けて、審議を再開する。本日は、これまで検討してきた各論点と今後の検討事項を確認する。

２．委員会及び専門委員会の検討状況

公開草案の文案検討における主な内容		委員会の状況	専門委員会の状況
【論点 1】 少数株主持分	非支配株主持分との取引を資本取引とする	平成 21 年 12 月に意思確認	昨年 5 月及び 7 月に、文案検討
	関連論点（当期純利益・純資産表示、全部のれん等）	昨年 1 月に審議	
	個別 FS（共通支配下）	昨年 5 月に審議	昨年 5 月及び 6 月に、文案と設例案を検討
【論点 2】 取得原価の算定	条件付取得対価	昨年 5 月に審議	昨年 4 月に、文案検討
	取得に要した支出額		昨年 5 月に、文案と設例案を検討
	新株予約権の交付		
【論点 3】 取得原価の配分	企業結合と別の取引	昨年 5 月に審議	昨年 4 月に、文案検討
	暫定的な会計処理		昨年 5 月に、文案と設例案を検討
	偶発負債及び特定勘定		昨年 6 月に、文案検討
【論点 4】 のれんの会計処理	のれんの償却	昨年 1 月、4 月及び 8 月に審議。	昨年 7 月及び 8 月に、文案検討
	のれんの減損処理		
	無形資産への配分	無形資産プロジェクトにて審議中 昨年 7 月に企業結合専門委員会で、文案検討	
【論点 5】 子会社の支配喪失	子会社株式の売却（事業分離による支配喪失を含む）	昨年 5 月に審議	昨年 5 月及び 6 月に、文案と設例案を検討
その他	開示	昨年 8 月に、審議	昨年 8 月に、文案検討
	適用時期と経過措置	昨年 7 月及び 8 月に審議。	昨年 7 月に、文案検討

３．各論点の内容

(1)少数株主持分の取扱いに関連する論点

非支配株主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株主持分へ名称を変更している。我が国においても、今回の改正に伴い同様の変更を行う。

連結損益計算書

- ◇ 少数株主持分を株主資本の一部を構成するものとして扱うことを踏まえると、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株主持分、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、「非支配株主に係る当期純利益」と、「親会社株主に係る当期純利益」を区分して表示する（６ページの連結損益計算書イメージを参照）。

連結貸借対照表 - 純資産の部

- ◇ 純資産の部については、親会社株主持分と非支配株主持分の性質の相違や国際的な会計基準における区分表示から、非支配株主持分については、引き続き、親会社株主に係る株主資本とは区別して表示する。

注記

- ◇ 非支配株主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。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。

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 は企業結合ごとの選択適用だが、比較可能性の観点から会計方針として選択・継続適用とする。
- ◇ のれんの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株主持分に配分する。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。

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、非支配株主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株主持分に割り当てる。

(2)のれんの取扱い

- ◇ 仮にのれんを非償却とする場合、見直しが必要となる下記の論点を検討している。

減損の取扱い

- ◇ 仮にのれんを非償却とする場合、のれんの減損処理についても一部見直し、のれんの額が重要である場合には減損の兆候がない場合でも、毎期、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。また、その判定に際して、簿価と比較するのは、回収可能価額（すなわち、正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額）とする。
- ◇ のれんの額が重要かどうかの判断指針は、今後検討予定。

経過措置の取扱い

- ◇ 仮にのれんを非償却とする場合、適用初年度の期首において計上されているのれんについては当該期首以降、のれんの償却を行わない。
- ◇ 適用初年度の期首において計上されているのれんについて、減損の兆候の有無にかかわらず、回収可能価額に基づき減損損失を測定し、のれんの帳簿価額より減額する分は期首の利益剰余金に直接計上する。
- ◇ 期首において計上されている負ののれん及び企業結合に係る特定勘定は、期首の利益剰余金に直接計上する。

(3) その他の論点の検討状況

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。

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。
- ◇ 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。

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。

識別可能資産及び負債の認識原則 - 別個の取引

- ◇ 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個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、企業結合とは別個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

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。

偶発負債及び特定勘定の取扱い

- ◇ 論点整理では、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。

- ◇ 公開草案に向けた方向性として、特定勘定の取扱いは、取得の対価を企業結合日の株価を基礎に算定することとの関連性などから、廃止する。また、無形資産に関する取扱いとの整合性などから、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外す。

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の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が示されていた。
- ◇ 論点整理に対するコメントでも、当該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とも整合する。
- ◇ 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。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。

無形資産

- ◇ 無形資産に関する会計基準案の取扱いと整合するように、無形資産への取得原価の配分に関する取扱いを一部見直す。また、例示も追加する。

開示

- ◇ 上記の諸論点に併せて、表示及び注記事項を追加又は一部見直す。
- ◇ 今後、検討予定。

(4)適用時期

- ◇ 他の会計基準等の技術的な改正も含め、最終基準化が2011年3月までに完了することを前提にすれば、ステップ１と同様のタイムスケジュールで、2012年4月1日以後開始する事業年度から強制適用とすることが適当と考えられる。
- ◇ 早期適用については、上記のスケジュールを前提にすると、以下の案が考えられるが、企業結合（ステップ２）については、国際的な会計基準ではすでに適用されていることから、早期適用を望む企業には適用を認めるべきとの意見が多くあったことなどから[A案]とすることが適当と考えられる。
[A案] 2011年4月1日以後開始する事業年度から早期適用を認める。
[B案] 早期適用を認めない。
- ◇ 適用時期については、今後、再検討予定。

（参考）連結損益計算書のイメージ

【2 計算書方式】改正案	【2 計算書方式】現行
< 連結損益計算書 >	< 連結損益計算書 >
売上高	売上高
10,000	10,000
-----	-----
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
2,200	2,200
法人税等	法人税等
900	900
当期純利益	<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>
1,300	1,300
<u>非支配株主に係る当期純利益</u>	<u>少数株主利益</u>
300	300
親会社株主に係る当期純利益	当期純利益
1,000	1,000
< 連結包括利益計算書 >	< 連結包括利益計算書 >
当期純利益	<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>
1,300	1,300
その他の包括利益：	その他の包括利益：
その他有価証券評価差額金	その他有価証券評価差額金
530	530
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
300	300
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
180	180
持分法適用会社に対する持分相当額	持分法適用会社に対する持分相当額
50	50
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
700	700
包括利益	包括利益
2,000	2,000
<u>非支配株主に係る包括利益</u>	(内訳)
400	親会社株主に係る包括利益
親会社株主に係る包括利益	1,600
1,600	<u>少数株主に係る包括利益</u>
	400

【1 計算書方式】改正案	【1 計算書方式】現行
< 連結損益及び包括利益計算書 >	< 連結損益及び包括利益計算書 >
売上高	売上高
10,000	10,000
-----	-----
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
2,200	2,200
法人税等	法人税等
900	900
当期純利益	少数株主損益調整前当期純利益
1,300	1,300
(内訳)	少数株主利益(控除)
<u>親会社株主に係る当期純利益</u>	<u>300</u>
1,000	当期純利益
<u>非支配株主に係る当期純利益</u>	1,000
300	
その他の包括利益:	少数株主利益(加算)
その他有価証券評価差額金	<u>300</u>
530	少数株主損益調整前当期純利益
繰延ヘッジ損益	1,300
300	その他の包括利益:
為替換算調整勘定	その他有価証券評価差額金
180	530
持分法適用会社に対する持分相当額	繰延ヘッジ損益
50	300
その他の包括利益合計	為替換算調整勘定
700	180
包括利益	持分法適用会社に対する持分相当額
2,000	50
(内訳)	その他の包括利益合計
親会社株主に係る包括利益	700
1,600	包括利益
<u>非支配株主に係る包括利益</u>	2,000
400	(内訳)
	親会社株主に係る包括利益
	1,600
	<u>少数株主に係る包括利益</u>
	400

以上