

平成 24 年 4 月 19 日

## 企業結合（ステップ2） 全部のれんの検討

### 1. 全部のれん方式の採用可否について

- のれんの計上に関しては、親会社持分のみを計上する考え方（購入のれん方式）と、これに加えて少数株主持分に相当する部分も計上する考え方<sup>1</sup>（全部のれん方式）があり、少数株主持分の測定方法はこれらの考え方と関連する。
- 平成 21 年に公表した論点整理では、少数株主持分の測定について、次の理由から、現行の連結基準と同様に、子会社の資本のうち少数株主に帰属する部分とする方法（すなわち、購入のれん方式）に限定することが考えられるとしていた。
  - ✓ IFRS では、非支配株主持分（少数株主持分）を、被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額によって測定する（したがって、購入のれんが計上される。）ことも認められている。
  - ✓ 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。
  - ✓ 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かわらず、非支配株主（少数株主）に係るのれんも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。
- ただし、国際的な会計基準の取扱いを踏まえ、少数株主持分を取得日の時価で測定する方法（すなわち、全部のれん方式）を選択適用できるようにするかどうか、引き続き検討するとされていた。
- 第 191 回委員会（平成 21 年 12 月 10 日）では暫定合意のための意思確認が行われ、少数株主持分を資本として扱う案が採用され、さらなる検討が行われた。この意思確認の結果を踏まえ、全部のれん方式は、少数株主持分の取扱いに関連する論点に含めて検討された。

---

<sup>1</sup> 企業結合において、のれん以外の子会社の資産については、取得持分の割合にかかわらず取得時の公正価値で測定するが、購入のれん方式は取得持分の割合しかのれんが計上されないのは整合的でないため、その観点から全部のれん方式の優位性が主張されることがある。また、そうした主張の根底には、被取得企業から取得したものをすべて取得時の公正価値で測定するのが、他者に対する支配の獲得という企業結合の性質に適合するという考え方があるとの見方がある。

(1)国際的な会計基準における考え方

国際的な会計基準では、非支配株主持分の当初測定につき、従前の方法である被取得企業の識別可能純資産の時価の比例持分額に加えて（又は代えて）、公正価値で測定する方法を採用した理由として、次の点を挙げている（IFRS 第3号「企業結合」BC207-208、SFAS 第141号(R)「企業結合」B207-208）。

- 被取得企業における非支配株主持分も企業結合における1つの構成要素であり、概念上、企業結合の他の構成要素と同様に、取得日の公正価値で測定すべきである。
- 非支配株主持分は取得企業の連結資本を構成し、非支配株主持分を取得日の公正価値で測定することは、資本の他の要素の測定方法と整合する。例えば、企業結合において、被取得企業の株主に対し発行される取得企業の株式は発行日の公正価値で測定される。
- 非支配株主持分の測定属性を「公正価値」と特定することで、非支配株主持分に関する情報の有用性が改善される。
- 取得日の公正価値で測定する非支配株主持分に関する情報は、取得日時点のみでなく、将来においても、親会社株式の価値を見積る際に有用である。

(2)現行の日本基準における考え方

- 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。
- 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、全部のれん方式の考え方は採用されていない。

(3)これまでの検討の方向性について

- 論点整理に寄せられたコメントを踏まえ、次の3つの案を比較検討した。

（案1：全部のれん方式のみとする。）

- ✓ 少数株主持分を資本として扱うならば、企業結合時に、親会社持分と少数株主持分ののれんを計上することが整合的である。
- ✓ 比較可能性が高まる。
- ✓ 米国会計基準で採用されている方法である。

（案2：購入のれん方式と全部のれん方式の選択適用とする。）

- ✓ 全部のれん方式を選択する場合でも、親会社株主に係る分と少数株主に係る分の情報が開示されれば、購入のれん方式との比較可能性が確保され、有用な情報提供となる。
- ✓ 全部のれん方式によると、非支配株主持分の時価を測定することが困難な場合が

あるという指摘があるが、購入のれん方式を選択することで対応できる。

- ✓ IFRS では、企業結合ごとに両方式の選択適用が認められている。

（案3：購入のれん方式のみとする。）

- ✓ 仮に少数株主持分（非支配株主持分）を資本と扱うとしても、非支配株主持分を時価により直接的に測定しなければならないという必然性はないため、購入のれん方式のみで十分である。
- ✓ 比較可能性が高まる。
- 検討の結果、全部のれん方式は公正価値の算定等で実務負担が高くなるという意見を踏まえ、また、コンバージェンスの観点から、案2の全部のれん方式を選択適用という形で認める方向性で検討してきている（具体的な処理は、**参考資料1**を参照）。
- なお、購入のれん方式との比較可能性を確保するために、全部のれん方式を選択した場合には、両方式の差である非支配株主に係るのれんの金額、減損損失等を注記する方向性で検討してきている。

## 2. 非支配株主持分の測定方法について

- 国際的な会計基準において、非支配株主持分の当初測定について詳細な定めはなく、活発な市場の価格に基づき非支配株主持分を測定するか、そうした価格が入手できない場合は評価技法を用いて測定することとしている。（IFRS3.B44）
- また、被取得企業に対する取得企業の持分の公正価値と、非支配株主持分の公正価値は、支配プレミアムなどにより1株当たりベースで異なる場合があるとしている。（IFRS3.B45）
- 平成21年の論点整理では、仮に全部のれん方式を採用する場合であっても、購入のれん方式との比較可能性を図るため、親会社株主持分について計上した額から推定して非支配株主持分を計上することが必要であるとしていた。この場合、のれんの償却費及び減損損失を持分比率に応じて配分することにより、購入のれん方式と同じ「親会社株主に係る当期純利益」が計上される。また、のれんをすべて償却又は減損した後は、非支配株主持分の残高は購入のれん方式と同じ金額となる（**参考資料2**の2案を参照）<sup>2</sup>。
- これまでの検討の過程では、全部のれん方式による場合、非支配株主持分の当初測定の方法として、下記の2つの方法のいずれかを選択することも考えられたが、会計基準において具体的な算定方法は明示しない方向性で検討してきている。

国際的な会計基準と同じ方法（市場価格又は合理的に算定された価額を用いる。）

親会社株主に係る分について計上した額から推定する方法（支配獲得日における取得対価と持分比率により算定した金額を持ちる。）

<sup>2</sup> 他方、非支配株主持分の測定基礎として取得日の公正価値による場合、支配プレミアムが含まれる親会社の1株当たり時価と非支配株主持分の1株当たり時価とが異なるときには（**参考資料2**の1案を参照）購入のれん方式による親会社株主に係る当期純利益とは異なることになる。

- なお、全部のれん方式で非支配株主持分の測定方法を「時価」とする場合、購入のれん方式では正ののれんが計上される一方で、全部のれん方式によると負ののれんが計上されることがあるなど、時価の金額により様々なパターンが考えられるという意見が聞かれる（具体的な処理は、**参考資料3**を参照）。

### 3. 会計処理について

- 全部のれん方式の場合、償却費及び減損損失は、持分比率に応じて親会社持分と非支配株主持分に配分する方向性で検討してきている。
- ただし、負ののれんは親会社株主に係る当期純利益に計上する方向性で検討してきている。
- 国際的な会計基準では、負ののれんが生じる割安購入は変則的な取引であると考えられるとし、一般的に所有者は公正価値より低い価格であることを知ったうえで進んで売却することはないが、所有者が事業を早急に売却する必要があるような強制清算又は投売りがあがる状況では割安購入が発生し、公正価値よりも低い価格になることがあるとしている<sup>3</sup>。（IFRS3.BC371）
- なお、この点、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配分することから、負ののれんについても同様に配分することも考えられる。
- 全部のれん方式で負ののれんが生じた場合に全額を親会社株主に係る当期純利益に帰属させると、購入のれん方式を採用した場合とでは当該当期純利益についてかなりの差が生じる場合も想定される。我が国の証券市場の場合、PBR（株価純資産倍率）が1倍を割る上場株式が比較的存在することも踏まえると、全部のれん方式の選択適用を認めることについては慎重な判断が必要であるという意見が聞かれる。

### 4. 選択適用について

- IFRS では、企業結合ごとに購入のれん方式か全部のれん方式を選択できることとしている。米国会計基準では全部のれん方式のみとしている。
- IASB は、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基準を公表するために必要な人員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 のように企業結合ごとの選択は、比較可能性を損なう点で問題があるという指摘がある。また、負ののれんを親会社株主に係る当期純利益に計上するならば、のれんが生じる企業結合には購入のれん方式を適用し、負ののれんが生じる企業結合には全部のれん方式を適用するという恣意的な利用可能性の問題を懸念する意見も聞かれた。

<sup>3</sup> なお、負ののれんが生じると見込まれる場合には、取得企業は取得したすべての資産及び引き受けたすべての負債を正しく識別しているかどうかレビューし、また、それらの項目や非支配株主持分などを測定するのに用いられた手続もレビューし、そうした後も残存する負ののれんについては取得日に損益に認識する。（IFRS3.36）

- このため、非支配株主持分の算定方法は会計方針として購入のれん方式か全部のれん方式を選択し、継続適用する方向性で検討してきている。
- 仮に選択適用とする場合に、会計方針の変更が認められる正当な理由にはどのようなケースが考えられるかを議論する必要があるという意見が聞かれる。

## ５．検討

- 企業結合ステップ１では部分時価評価法を廃止して全面時価評価法のみとし、また、段階取得で支配を獲得した時に連結上は既存持分を時価で算定する改正を行ったが、仮に少数株主持分を資本として扱う方向性も考慮すると、全部のれん方式の採用は一連の取扱いがより整合することになると考えられる。
- 仮に全部のれん方式を採用する場合、この方式を選択したときには、両方式の差である非支配株主に係るのれんの金額、減損損失等を注記する方向性で検討してきているが、これは購入のれん方式との比較可能性が確保される点で有用な情報提供になると考えられる。
- 購入のれん方式と全部のれん方式を会計方針として選択適用する方向性は、企業結合ごとに自由選択である IFRS とは異なるものの、より比較可能性を高めることになると考えられる。

## ディスカッション・ポイント

- ✓ 全部のれん方式についてどう考えるか。

以 上

(参考資料1) 購入のれん方式と全部のれん方式の比較 (JICPA 資本連結実務指針の設例を参考にした計算例)

設例4 株式の追加取得により持分比率が60%(連結)から80%(連結)になった場合

<前提条件>

- ・新規取得年度にP社(親会社)はS社株式60%を900で取得。のれんの金額は購入のれん方式は180、全部のれん方式は300とする。
- ・追加取得年度にP社(親会社)はS社株式20%を300で取得。追加取得時のS社純資産は1,300。
- ・のれんの償却は、行わないものとする(以降の設例も同じ。)。また、少数株主との取引を資本取引と扱うことを前提とし、その影響は資本剰余金に計上する(以降の設例も同じ。)

現行	検討の方向性(購入のれん方式)	検討の方向性(全部のれん方式)												
連結B/S	連結B/S	連結B/S												
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,800</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 220 (=当初180+追加40)</td> <td>資本金 1,500 利益剰余金 760 少数株主持分 260</td> </tr> </table>	資産 5,800	負債 3,500	のれん 220 (=当初180+追加40)	資本金 1,500 利益剰余金 760 少数株主持分 260	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,800</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 180</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 760 少数株主持分 260</td> </tr> </table>	資産 5,800	負債 3,500	のれん 180	資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 760 少数株主持分 260	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,800</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 300</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 20 利益剰余金 760 少数株主持分 320</td> </tr> </table>	資産 5,800	負債 3,500	のれん 300	資本金 1,500 資本剰余金 20 利益剰余金 760 少数株主持分 320
資産 5,800	負債 3,500													
のれん 220 (=当初180+追加40)	資本金 1,500 利益剰余金 760 少数株主持分 260													
資産 5,800	負債 3,500													
のれん 180	資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 760 少数株主持分 260													
資産 5,800	負債 3,500													
のれん 300	資本金 1,500 資本剰余金 20 利益剰余金 760 少数株主持分 320													
<p><u>のれん(追加)の算定</u></p> <p><math>300(S社株追加投資額) - 1,300(追加取得時S社純資産) \times 20\%(持分増加割合) = 40(借方)</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u></p> <p><math>1,300(追加取得時S社純資産) \times 20\%(持分増加割合) - 300(S社株追加投資額) = 40</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u></p> <p><math>(1,300(追加取得時S社純資産) + 300(のれん)) \times 20\%(持分増加割合) - 300(S社株追加投資額) = 20</math></p>												
<p><u>少数株主持分の算定</u></p> <p><math>1,300(追加取得時S社純資産) \times 20\%(持分割合) = 260</math></p>	<p><u>少数株主持分の算定</u></p> <p><math>1,300(追加取得時S社純資産) \times 20\%(持分割合) = 260</math></p>	<p><u>少数株主持分の算定</u></p> <p><math>(1,300(追加取得時S社純資産) + 300(のれん)) \times 20\%(持分割合) = 320</math></p>												

設例5 株式の一部売却により持分比率が80%(連結)から60%(連結)になった場合

<前提条件>

- ・新規取得年度にP社(親会社)はS社株式80%を1,200で取得。のれんの金額は購入のれん方式は80、全部のれん方式は100とする。
- ・一部売却年度にP社(親会社)はS社株式20%を360で売却(売却益(単体60、連結40))。一部売却時のS社純資産は1,500。

現 行	検討の方向性(購入のれん方式)	検討の方向性(全部のれん方式)												
連結 B/S	連結 B/S	連結 B/S												
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 6,500</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 60 (=当初80-売却20)</td> <td>資本金 1,500 利益剰余金 960 少数株主持分 600</td> </tr> </table>	資産 6,500	負債 3,500	のれん 60 (=当初80-売却20)	資本金 1,500 利益剰余金 960 少数株主持分 600	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 6,500</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 80</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 60 利益剰余金 920 少数株主持分 600</td> </tr> </table>	資産 6,500	負債 3,500	のれん 80	資本金 1,500 資本剰余金 60 利益剰余金 920 少数株主持分 600	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 6,500</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 100</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 920 少数株主持分 640</td> </tr> </table>	資産 6,500	負債 3,500	のれん 100	資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 920 少数株主持分 640
資産 6,500	負債 3,500													
のれん 60 (=当初80-売却20)	資本金 1,500 利益剰余金 960 少数株主持分 600													
資産 6,500	負債 3,500													
のれん 80	資本金 1,500 資本剰余金 60 利益剰余金 920 少数株主持分 600													
資産 6,500	負債 3,500													
のれん 100	資本金 1,500 資本剰余金 40 利益剰余金 920 少数株主持分 640													
<p style="text-align: center;">売却益 40 を含む。</p> <p><u>のれん(売却後)の算定</u>  <math>80 - 80 \times 20\% \div 80\% = 60</math></p> <p><u>株式売却益の算定</u>  <math>360 (S社株式売却額) - 320 \{ 連結上の簿価 (1,500 (売却時S社純資産) \times 20\% + 20 (のれん取崩額)) \} = 40</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,500 (売却時S社純資産) \times 40\% (持分割合) = 600</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>360 (S社株式売却額) - 1,500 (売却時S社純資産) \times 20\% (持分減少割合) = 60</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,500 (売却時S社純資産) \times 40\% (持分割合) = 600</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>360 (S社株式売却額) - (1,500 (S社純資産) + 100 (のれん)) \times 20\% (持分減少割合) = 40</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>(1,500 (S社純資産) + 100 (のれん)) \times 40\% (持分割合) = 640</math></p>												

設例 8 時価発行増資により持分比率が増加した場合

<前提条件>

・連結子会社 S 社は、P 社（親会社）に 10 株を 170 で割り当てた。増資後の S 社純資産は 1,170。のれんの金額は購入のれん方式は 360、全部のれん方式は 600 とする（設例 9 も同様）。

・P 社（親会社）の持分比率は、60%から 63.6%になる。

現 行	検討の方向性（購入のれん方式）	検討の方向性（全部のれん方式）												
連結 B/S	連結 B/S	連結 B/S												
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,600</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 386 (=当初 360 + 追加 26)</td> <td>資本金 1,500 利益剰余金 560 少数株主持分 426</td> </tr> </table>	資産 5,600	負債 3,500	のれん 386 (=当初 360 + 追加 26)	資本金 1,500 利益剰余金 560 少数株主持分 426	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,600</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 360</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 26 利益剰余金 560 少数株主持分 426</td> </tr> </table>	資産 5,600	負債 3,500	のれん 360	資本金 1,500 資本剰余金 26 利益剰余金 560 少数株主持分 426	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,600</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 600</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 4 利益剰余金 560 少数株主持分 644</td> </tr> </table>	資産 5,600	負債 3,500	のれん 600	資本金 1,500 資本剰余金 4 利益剰余金 560 少数株主持分 644
資産 5,600	負債 3,500													
のれん 386 (=当初 360 + 追加 26)	資本金 1,500 利益剰余金 560 少数株主持分 426													
資産 5,600	負債 3,500													
のれん 360	資本金 1,500 資本剰余金 26 利益剰余金 560 少数株主持分 426													
資産 5,600	負債 3,500													
のれん 600	資本金 1,500 資本剰余金 4 利益剰余金 560 少数株主持分 644													
<p><u>のれん（追加）の算定</u>  <math>170（親会社払込金額） \times 40\% - （1,170（増資後 S 社純資産） \times （63.6\%（S 社増資後持分割合） - 60\%）） = 26</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>（1,170（増資後 S 社純資産） \times 63.6\%（S 社増資後持分割合） - 1,000（増資前 S 社純資産） \times 60\%） - 170（親会社払込金額） = 26</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>\{（1,170（S 社増資後純資産） + 600（のれん）） \times 63.6\%（S 社増資後持分割合） - （1,000（S 社増資前純資産） + 600（のれん）） \times 60\%（S 社増資前持分割合）\} - 170（親会社払込金額） = 4</math></p>												
<p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,170（増資後 S 社純資産） \times 36.4\%（持分割合） = 426</math></p>	<p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,170（増資後 S 社純資産） \times 36.4\%（持分割合） = 426</math></p>	<p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>（1,170（S 社純資産） + 600（のれん）） \times 36.4\%（持分割合） = 644</math></p>												



設例9 時価発行増資により持分比率が減少した場合

<前提条件>

- ・連結子会社S社は、P社(親会社)以外の第三者に10株を170で割り当てた。増資後のS社純資産は1,170。
- ・P社(親会社)の持分比率は、60%から54.5%になる。

現行	検討の方向性(購入のれん方式)	検討の方向性(全部のれん方式)												
連結 B/S	連結 B/S	連結 B/S												
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,770</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 327 (=当初 360-持分減少 33)</td> <td>資本金 1,500 利益剰余金 565 少数株主持分 532</td> </tr> </table>	資産 5,770	負債 3,500	のれん 327 (=当初 360-持分減少 33)	資本金 1,500 利益剰余金 565 少数株主持分 532	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,770</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 360</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 38 利益剰余金 560 少数株主持分 532</td> </tr> </table>	資産 5,770	負債 3,500	のれん 360	資本金 1,500 資本剰余金 38 利益剰余金 560 少数株主持分 532	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>資産 5,770</td> <td>負債 3,500</td> </tr> <tr> <td>のれん 600</td> <td>資本金 1,500 資本剰余金 5 利益剰余金 560 少数株主持分 805</td> </tr> </table>	資産 5,770	負債 3,500	のれん 600	資本金 1,500 資本剰余金 5 利益剰余金 560 少数株主持分 805
資産 5,770	負債 3,500													
のれん 327 (=当初 360-持分減少 33)	資本金 1,500 利益剰余金 565 少数株主持分 532													
資産 5,770	負債 3,500													
のれん 360	資本金 1,500 資本剰余金 38 利益剰余金 560 少数株主持分 532													
資産 5,770	負債 3,500													
のれん 600	資本金 1,500 資本剰余金 5 利益剰余金 560 少数株主持分 805													
<p style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">持分変動損益 5 を含む。</p>														
<p><u>のれん(増資後)の算定</u>  <math>360 - 360 \times 5.5\% \div 60\% = 327</math></p> <p><u>持分変動損益の算定</u>  <math>170(\text{少数株主払込金額}) \times 60\% - \{1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times (60\% - 54.5\%(S \text{社増資後持株割合})) + 33(\text{のれん})\} = 5</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 45.5\%(持分割合) = 532</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>(1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 54.5\%(S \text{社増資後持株割合}) - 1,000(\text{増資前 S 社純資産}) \times 60\%) - 0(\text{親会社払込金額}) = 38</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>1,170(\text{増資後 S 社純資産}) \times 45.5\%(持分割合) = 532</math></p>	<p><u>資本剰余金の算定</u>  <math>\{(1,170(S \text{社増資後純資産}) + 600(\text{のれん})) \times 54.5\%(S \text{社増資後持株割合}) - (1,000(S \text{社増資前純資産}) + 600(\text{のれん})) \times 60\% (S \text{社増資前持株割合})\} - 0(\text{親会社払込金額}) = 5</math></p> <p><u>少数株主持分の算定</u>  <math>(1,170(S \text{社純資産}) + 600(\text{のれん})) \times 45.5\%(持分割合) = 805</math></p>												

（参考資料2）全部のれんの会計処理

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」設例4より抜粋。

(1) 前提条件

X1年4月1日に、P社はT社の株式(80%)を148百万円で取得した（決算日は、いずれも3月31日）。当該取得時点のT社の識別可能純資産の時価は135百万円、T社の株式の時価(20%)は32百万円であったものとする。

X2年3月31日、のれんの減損損失を認識した（T社の回収可能価額は135百万円であったものとし、簡便化のためにのれんの償却は無視する。）。

(2) 考え方

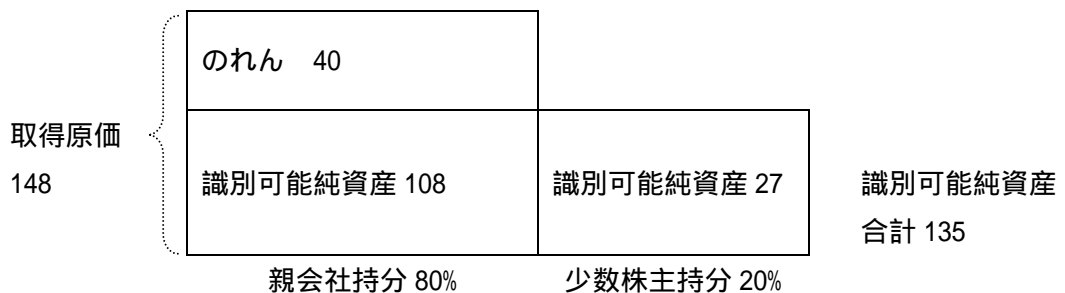
購入のれん方式による場合

（単位：百万円）

X1年 4月1日	資本 のれん	135 40	子会社株式 少数株主持分(*1)	148 27
X2年 3月31日	減損損失(*2)	40	のれん	40

(\*1) 少数株主持分は、識別可能純資産の時価  $135 \times 20\% = 27$

(\*2) のれんの減損損失は、T社に対する親会社の持分148がT社の回収可能価額135の80%分(=108)を上回る40



全部のれん方式による場合

( 単位 : 百万円 )

	少数株主持分及びこれに相当するのれんを支配プレミアムが含まれない取得日の時価で計上する方法 ( 1 案 )				少数株主持分及びこれに相当するのれんを親会社の持分から推定した額によって計上する方法 ( 2 案 )			
X1 年 4 月 1 日	資本 のれん	135 45	子会社株式 少数株主持分	148 32	資本 のれん	135 50	子会社株式 少数株主持分 (*3)	148 37
X2 年 3 月 31 日	減損損失 (*4)	45	のれん	45	減損損失 (*5)	50	のれん	50
	少数株主持分	9	少数株主損益 (*6)	9	少数株主持分	10	少数株主損益 (*7)	10

(\*3) 少数株主持分は、親会社の持分から推定した額 (  $148 \div 80\% \times 20\% = 37$  ) で計上

(\*4) のれんの減損損失は、T 社に対する持分 180 ( 親会社 148 + 少数株主 32 ) が T 社の回収可能価額 135 を上回る 45

(\*5) のれんの減損損失は、T 社に対する持分 185 ( 親会社 148 + 少数株主 37 ) が T 社の回収可能価額 135 を上回る 50

(\*6) のれんの減損損失 45 を損益の配分と同様に少数株主 (20%) へ配分

(\*7) のれんの減損損失 50 を損益の配分と同様に少数株主 (20%) へ配分

親会社の 取得原価 148	のれん 40	(5)	[ 2 案 ] のれん 10
		のれん 5 [ 1 案 ]	
識別可能純資産 108	識別可能純資産 27	識別可能純資産 合計 135	
	親会社持分 80%	少数株主持分 20%	

上記の結果、X2 年 3 月 31 日までの損益合計は、現行の購入のれん方式による場合と全部のれん方式による場合のうち 2 案は、40 百万円で一致している。また、これらは、少数株主持分の残高も 27 百万円となり一致する。しかし、全部のれん方式による場合のうち 1 案では、X2 年 3 月 31 日までの損益合計は 36 百万円、少数株主持分の残高 23 百万円となる。

( 参考資料 3 ) 購入のれん方式と全部のれん方式の比較

例 1

< 前提条件 >

・ P 社 ( 親会社 ) は S 社株式 80% を取得。取得時の S 社純資産を 200、少数株主持分 ( 20% ) の時価を 45 とする。

	ケース 1 ( 取得対価が 164 )	ケース 2 ( 取得対価が 159 )	ケース 3 ( 取得対価が 154 )										
購入のれん方式	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">のれん 4</td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 40</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>164 - 200 \times 80\% = 4</math></p>	のれん 4	少数株主持分 40	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 40</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">負ののれん 1</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>159 - 200 \times 80\% = 1</math></p>		少数株主持分 40		負ののれん 1	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 40</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">負ののれん 6</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>154 - 200 \times 80\% = 6</math></p>		少数株主持分 40		負ののれん 6
	のれん 4	少数株主持分 40											
	少数株主持分 40												
	負ののれん 1												
	少数株主持分 40												
	負ののれん 6												
全部のれん方式	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">のれん 9</td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 45</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>( 164 + 45 ) - 200 = 9</math></p>	のれん 9	少数株主持分 45	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">のれん 4</td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 45</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>( 159 + 45 ) - 200 = 4</math></p>	のれん 4	少数株主持分 45	<p style="text-align: center;">連結 F/S</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">少数株主持分 45</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;">負ののれん 1</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>( 154 + 45 ) - 200 = 1</math></p>		少数株主持分 45		負ののれん 1		
のれん 9	少数株主持分 45												
のれん 4	少数株主持分 45												
	少数株主持分 45												
	負ののれん 1												
のれん差額	$9 - 4 = 5$	$4 - ( 1 ) = 5$	$1 - 6 = 5$										

例2

<前提条件>

・P社(親会社)はS社株式80%を取得。取得時のS社純資産を200、少数株主持分(20%)の時価を35とする。

	ケース1(取得対価が168)	ケース2(取得対価が162)	ケース3(取得対価が156)						
購入のれん方式	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td>のれん 8</td> <td>少数株主持分 40</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>168 - 200 \times 80\% = 8</math></p>	のれん 8	少数株主持分 40	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td>のれん 2</td> <td>少数株主持分 40</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>162 - 200 \times 80\% = 2</math></p>	のれん 2	少数株主持分 40	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 40 負ののれん 4</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>156 - 200 \times 80\% = 4</math></p>		少数株主持分 40 負ののれん 4
のれん 8	少数株主持分 40								
のれん 2	少数株主持分 40								
	少数株主持分 40 負ののれん 4								
全部のれん方式	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td>のれん 3</td> <td>少数株主持分 35</td> </tr> </table> <p>のれん = <math>(168 + 35) - 200 = 3</math></p>	のれん 3	少数株主持分 35	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 35 負ののれん 3</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>(162 + 35) - 200 = 3</math></p>		少数株主持分 35 負ののれん 3	<p>連結F/S</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>少数株主持分 35 負ののれん 9</td> </tr> </table> <p>負ののれん = <math>(156 + 35) - 200 = 9</math></p>		少数株主持分 35 負ののれん 9
のれん 3	少数株主持分 35								
	少数株主持分 35 負ののれん 3								
	少数株主持分 35 負ののれん 9								
のれん差額	$3 - 8 = 5$	$3 - 2 = 5$	$9 - 4 = 5$						

以上