

平成 24 年 8 月 23 日

企業結合（ステップ 2） 今後の進め方について

1. これまでの経緯

- 平成 19 年 8 月の東京合意後に、企業結合プロジェクトは 2 つのステップに分けられた。持分プーリング法の廃止などを含めた企業結合（ステップ 1）は短期コンバージェンス・プロジェクトとして、平成 20 年 12 月に基準改正を行った。
- のれんの非償却や、IASB 及び FASB における企業結合フェーズ 2 の基準に関する検討などを含めた企業結合（ステップ 2）は、ステップ 1 の完了後、平成 21 年から議論が開始され、同年 7 月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表し、公開草案に向けて検討を行っている。
- 第 235 回委員会（平成 24 年 1 月 10 日）では、のれんの非償却について、現状では、連結、単体ともに会計基準を改正することのコンセンサスが十分には得られていないと考えられ、また、IASB に対してアジェンダ・コンサルテーションのコメントにおいて、適用後レビューの必要性の提案を行っているところを踏まえると、当面、現行の償却処理を維持することとしてはどうか、と提案している。
- のれん以外の論点については、第 240 回委員会（平成 24 年 3 月 15 日）及び第 81 回専門委員会（平成 24 年 4 月 12 日）から審議してきているが、現状では様々な意見が聞かれ、一定の方向性に意見が集約しつつある論点と、意見が分かれている論点がある。
- このため、第 247 回委員会では、企業結合（ステップ 2）の今後の進め方として、「A. 公開草案の公表に向けて詳細な検討を行っていくもの」と、「B. 継続検討課題とするもの（ステップ 2 の公開草案の対象としない。）」に切り分けるという方向とすることについて事務局より提案が行われ、特に異論は聞かれなかった。
- 第 248 回委員会では、詳細な検討を行っていく論点と継続検討課題として議論する論点の切り分け案について事務局より提案が行われたが、継続検討課題として議論する論点の一部について、詳細な検討を行っていく論点に含めるべきではないかとの意見が聞かれた。

2. 今後の進め方（案）

(1) 詳細な検討を行っていく論点

- 下記の論点については、財務報告を改善する観点や改正の必要性や適時性の観点から、公開草案の公表に向けてさらに検討を行っていくことが考えられるがどうか。
 - 少数株主持分の取扱い
 - 取得関連費

- 暫定的な会計処理
- 支配の喪失（３．支配の喪失に関する検討の方向性を参照。）

(2) 詳細な検討を行っていくか、継続検討課題とするかを別途検討する論点

- 無形資産への取得原価の配分
 - ◇ 無形資産に関する会計基準の検討において、基準開発の必要性について本日参考人から意見を聴取した。その結果を踏まえて無形資産の定義及び認識要件等を定めた包括的な基準が開発されることとなった場合、企業結合における無形資産の取扱いについても見直すべきかどうかについて、別途検討する必要があると考えられる。

(3) 継続検討課題として議論する論点

- 下記の論点は、現状では改正することにより以下のように財務報告の改善を図ることとなるか否かについて意見が分かれているか、改正の必要性や適時性は乏しいという意見が聞かれている状況である。したがって、これらについては、現時点では継続検討課題と識別したうえで、今後も議論する（企業結合（ステップ２）の公開草案の対象には含めない。）ことが考えられるかどうか。
 - 全部のれん
 - 企業結合に係る特定勘定
 - 条件付取得対価、新株予約権、企業結合とは別個の取引
- 継続検討課題の論点については、我が国会計基準を取り巻く環境の変化、IASB 及び FASB の適用後レビューの状況等を見据えながら、議論を適宜再開することが考えられるかどうか。

3 . 支配の喪失に関する検討の方向性

- 支配の喪失に関しては、以下のような意見が聞かれる。
 - 段階取得の取扱いとの整合性や、支配の喪失を契機として投資の性質が変わるという観点から、連結上は改正の方向性を支持する意見が聞かれる。
 - 一方で、我が国の会計基準では子会社から関連会社になる場合は投資が継続しているとみており、既存持分を時価評価し損益を認識する処理は実態と合っていないという意見も聞かれる。
- 仮に、支配の喪失に関して、公開草案の公表に向けてさらに検討を行っていく場合、現状で聞かれる意見を踏まえると、下記のような方向で検討していくことが考えられるかどうか。
 - （案１）連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資（以下「残存投資」）は支配喪失時の時価で評価し、連結財務諸表上の帳簿価額との差額を損益と

して認識する。

- ◇ なお、仮に、残存投資を支配喪失時の時価で評価し、差額を損益とする方向性で検討する場合、残存投資を時価評価したことにより認識される損益は売却持分に係る損益とは性質が異なることから、別の科目で区分表示（又は注記により開示）してはどうか¹。
- （案２）連結財務諸表上、残存投資は支配喪失時の時価で評価するが、帳簿価額²との差額は、支配喪失時にはその他の包括利益に計上する³⁴。
 - ◇ この結果、純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。
 - ◇ なお、仮に支配の喪失に関して上記の取扱いを採用した場合には、段階取得の処理についても整合性の観点から合わせて見直すべきかどうかも検討することが考えられるかどうか。
- なお、公開草案の公表に合わせて、既に平成 20 年改正会計基準が、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用されて 2 年程度経過していることを踏まえて、その実務における適用状況のレビューを別途行うことも考えられる⁵。

以 上

¹ 国際的な会計基準においても旧子会社に対して保持している投資を支配喪失日現在の公正価値で測定することに起因する部分の開示が要求されている（参考資料 1）。

² 被投資会社が関連会社になる場合は連結財務諸表上の帳簿価額、子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合には個別財務諸表上の帳簿価額。

³ その他の包括利益に計上された残存投資の支配喪失時の時価評価額と帳簿価額との差額について、その後持分が減少した場合には減少持分に対応する金額を損益に振り替えることが考えられる。

⁴ 国際的な会計基準において、支配の喪失に関する会計処理の取扱いが 2007 年及び 2008 年に改訂された際に残存投資を公正価値で測定することの影響は、純損益ではなくその他の包括利益の独立の構成要素として認識することを主張した理事もいた。

⁵ 段階取得の処理の検討過程において、残存投資を評価する際の時価の算定には操作可能性があり得るといふ懸念点が指摘されたが、支配の喪失において段階取得と同様の考え方を採用するとより一層の操作可能性が懸念される。このため、実務における段階取得の適用状況をまず検証すべきであるとの意見が企業結合専門委員会において聞かれている。

(参考資料1)国際的な会計基準で要求されている、支配の喪失に関する開示

(IFRS12.19)

報告期間中の子会社に対する支配の喪失の帰結

企業は、IFRS第10号の第25項に従って計算した利得又は損失(もしあれば)を、次の事項とともに開示しなければならない。

(a)当該利得又は損失のうち、旧子会社に対して保持している投資を支配喪失日現在の公正価値で測定することに起因する部分

(b)当該利得又は損失が認識される純損益の表示科目(独立表示しない場合)

(FASB ASC810-10-50-1B)

In the period that either a subsidiary is deconsolidated or a group of assets is derecognized in accordance with paragraph 810-10-40-3A, the parent shall disclose all of the following:

- a. The amount of any gain or loss recognized in accordance with paragraph 810-10-40-5
- b. The portion of any gain or loss related to the remeasurement of any retained investment in the former subsidiary or group of assets to its fair value
- c. The caption in the income statement in which the gain or loss is recognized unless separately presented on the face of the income statement

以上