

企業結合会計の見直しに関する論点の整理

平成 21 年 7 月 10 日

企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
背景	2
論点整理を行う範囲	6
論点	7
【論点 1】少数株主持分の取扱い	7
【論点 2】取得原価の算定	24
[論点 2-1] 取得の基本的な処理方法	24
[論点 2-2] 条件付取得対価の交付	28
[論点 2-3] 取得に要した支出	34
[論点 2-4] 新株予約権の交付	44
【論点 3】取得原価の配分	49
[論点 3-1] 識別可能資産及び負債の認識原則	49
[論点 3-2] 識別可能資産及び負債の測定原則	55
[論点 3-3] 売却目的で保有する資産への取得原価の配分	62
[論点 3-4] 偶発負債及び企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分	66
[論点 3-5] 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）	72
[論点 3-6] 繰延税金資産及び負債への取得原価の配分	80
【論点 4】のれんの会計処理	92
[論点 4-1] のれんの償却	92
[論点 4-2] のれんに関する税効果	117
【論点 5】子会社に対する支配の喪失	132
設例	
[設例 1] 支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額の表示	
[設例 2] 条件付取得対価の会計処理	
[設例 3] 新株予約権の交付	
[設例 4] 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）	
[設例 5] 識別可能な無形資産の例	

目 的

1. 本論点整理は、国際的な会計基準やその動向を踏まえ、企業結合会計に関する論点を示し、今後の議論の整理を図ることを目的としている。当委員会では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、今後、企業結合（連結を含む。）に関する会計基準等の見直しに向けた検討を続けていく予定である。

背 景

2. 当委員会と国際会計基準審議会（IASB）は、平成 19 年 8 月に「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）を公表した。当委員会では、この東京合意を踏まえたプロジェクト計画表を平成 20 年 9 月に更新し、企業結合に関する会計基準等の見直しについては、いわゆる EU 同等性評価に係る項目を対象とするステップ 1 とそれ以外の項目を対象とするステップ 2 とに区分してプロジェクトを進めることとしている。
3. ステップ 1 については、持分プーリング法の廃止及び取得企業の決定方法、株式の交換の場合における取得原価の算定方法、段階取得における取得原価の会計処理、負のれんの会計処理、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等の項目が対象とされ、平成 20 年 12 月、次に掲げる会計基準等を公表し完了した。
 - (1) 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）
 - (2) 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）
 - (3) 企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」
 - (4) 改正企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）
 - (5) 改正企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）
 - (6) 改正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」（以下「企業結合適用指針」という。）
4. ステップ 2 は、東京合意を踏まえたプロジェクト計画表において、既存の差異に関連するプロジェクト項目として、中期的に対応するとしているものである。企業結合に係る会計処理については、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）が、共同で見直すプロジェクト（フェーズ 2）により次の会計基準を公表しており、ステップ 2 では、これらにおいて取り上げられた項目も対象となる。
 - (1) FASB による改正財務会計基準書（SFAS）第 141 号「企業結合」と SFAS 第 160 号「連

結財務諸表における非支配持分」¹（平成 19 年（2007 年）12 月）

(2) IASB による改正国際財務報告基準（IFRS）第 3 号「企業結合」と改正国際会計基準（IAS）第 27 号「連結及び個別財務諸表」（平成 20 年（2008 年）1 月）

5. 当委員会では、今後、平成 23 年（2011 年）までに、企業結合会計基準等をどのように見直していくかについての検討に資するよう、本論点整理を公表し、広く意見を求めることとした。

論点整理を行う範囲

6. 本論点整理では、主に、ステップ 1 の対象とされなかったのれんの償却に係る論点（【論点 4】）のほか、IASB 及び FASB がフェーズ 2 の検討の中で取り上げた論点を対象としている。

また、当委員会から、平成 21 年 7 月に「財務諸表の表示に関する論点の整理」が公表されている。そこでは IAS 第 1 号「財務諸表の表示」を中心にコンバージェンスにあたっての論点が整理されているが、そのうち、少数株主持分の表示に係る論点（【論点 1】）については、本論点整理の対象としている。

論 点

【論点 1】少数株主持分の取扱い

検討事項

7. 連結財務諸表における少数株主持分について、我が国の会計基準と国際的な会計基準とでは、いくつかの点で異なる取扱いとなっている。

我が国の会計基準における取扱い

8. 連結会計基準第 51 項では、親会社説又は経済的単一体説のいずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産及び負債と収益及び費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関して、次の相違を示している。
- (1) 親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方である。
- (2) 経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方である。
9. 企業会計審議会が平成 9 年 6 月に改訂した「連結財務諸表原則」（以下「平成 9 年連結

¹ SFAS 第 160 号により、会計調査公報（ARB）第 51 号「連結財務諸表」も修正されている。

原則」という。)では、次の理由により、従来どおり親会社説の考え方によることとしており、連結会計基準第 51 項では、この考え方を踏襲した取扱いを定めているとしている。

- (1) 連結財務諸表が提供する情報は、主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられる。
- (2) 親会社説による処理方法が、企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられる。

10. こうした考え方を踏まえて、連結会計基準及び日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結に関する実務指針」(以下「資本連結実務指針」という。)では、支配獲得後における資本連結の手続を定めている(＜図表 1＞(2)参照)。

国際的な会計基準における取扱い及び動向

(国際財務報告基準及び米国会計基準)

11. 国際的な会計基準では、子会社の資本のうち親会社に帰属しない非支配持分²は、企業集団の現在の債務を生じさせるものではないことから、概念フレームワークにいう負債の定義を満たしておらず、むしろ、企業集団内の子会社の一定の株主が保有する当該子会社の純資産に対する残余持分を表しており、概念フレームワークの資本の定義³を満たすとされている。ただし、連結貸借対照表における資本の中では、非支配持分と親会社の株主資本とは区分して表示し、連結包括利益計算書における当期の純損益に関しては、非支配持分に帰属するものと親会社の所有者に帰属するものとを区分して表示する必要があるとされている。
12. また、国際的な会計基準では、非支配持分が資本の構成要素であることから、支配獲得後、支配を喪失する結果とならない親会社持分の変動を資本取引としている。なお、国際財務報告基準では、非支配持分との取引を資本取引として認識することは、所有主アプローチではなく、企業主体アプローチが採用されたのではないかという指摘に対し、それは非支配持分を資本に分類することの帰結であり、そのように性格付けたものではないとしている。また、平成 20 年(2008 年)の IAS 第 27 号の改正の一部としては、所有主アプローチと企業主体アプローチの包括的な検討はされていないとしている。

(概念フレームワークの動向)

13. IASB 及び FASB は、平成 20 年(2008 年)5 月に、概念フレームワーク・プロジェクトのフェーズ A における公開草案「財務報告のための改善された概念フレームワーク：1 章 財務報告の目的、2 章 財務報告情報の意思決定有用性の質的特性と制約」において、一

² 改正 IFRS 第 3 号及び改正 SFAS 第 141 号では、我が国の「少数株主持分」に相当するものを「非支配持分」と呼んでいる。

³ IASB の概念フレームワークにおいて、資本は、企業のすべての負債を控除した後の企業の資産の残余持分であるとしている。

般目的の財務報告では、企業主体の視点が反映されなければならないと提案している。

14. また、同プロジェクトのフェーズ D におけるディスカッション・ペーパー「財務報告のための改善された概念フレームワークにおける予備的見解：報告企業」において、親会社アプローチは、既存の連結実務の説明と成文化の手段として会計実務から進化したものであり、所有主の視点と企業主体の視点の中間に位置するという整理が提案されている。

さらに同ディスカッション・ペーパーでは、企業主体の視点に基づく財務報告の目的は、特定の資本提供者グループだけではなく、全ての資本提供者に有用な情報を提供することであるため、親会社アプローチよりも対象範囲が広がるが、企業主体の視点を採っても、親会社株主の情報ニーズが無視されるわけではないとしている。この例として、企業結合の会計基準において、非支配持分の金額を区別し、非支配持分に帰属する損益額の開示を求めているなど、非支配持分に関連した開示を定めていることを挙げている。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

15. 連結財務諸表における少数株主持分について、我が国の会計基準と国際的な会計基準とでは、(1)連結財務諸表における表示等、(2)支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動、(3)共通支配下の取引等において、形式的な点を含め異なる取扱いがある（<図表 1>参照）。

<図表 1>

	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
(1)連結財務諸表における表示等		
① 連結貸借対照表における表示	純資産の部で、株主資本と区別して「少数株主持分」を掲記（連結会計基準第 32 項）	資本の部で、支配持分と区別して「非支配持分」を掲記
② 連結損益計算書における表示	純損益計算の区分において、「少数株主損益調整前当期純利益」とこれに少数株主損益を加減した「当期純利益」とを表示（連結会計基準第 39 項）	「非支配持分に係る損益」を含めて「当期純利益」を表示し、それを「支配持分に係る当期純利益」と「非支配持分に係る当期純利益」とに区別して開示
③ 子会社に生じた損失の配分	子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分	純損益及びその他の包括利益は、親会社の所有者及び非支配持分に帰属する。非支配持分がマイナス残高となる場合も同様であ

	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
	に負担させる（連結会計基準第 27 項）。	る。
(2) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動		
① 子会社株式の追加取得	追加取得した株式に対応する持分を少数株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（追加取得持分）を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん（又は負ののれん）として処理する（連結会計基準第 28 項）。	資本取引として会計処理される。非支配持分の修正金額と支払対価又は受取対価の公正価値 ⁴ との差額は、資本に直接認識され、親会社の所有者に帰属される。 なお、この結果生じる変動を、資本の各構成要素について、期首及び期末残高の間の調整として資本変動計算書に表示する。
② 子会社株式の一部売却	売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、少数株主持分を増額する。売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理する（連結会計基準第 29 項）。	同上
③ 子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分の増減	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する ⁵ ⁶ （連結会計基準第 30 項）。 ア 親会社の持分比率が増加した場合	同上

⁴ 我が国の現行の会計基準等では、国際的な会計基準で一般的に用いられている「公正価値」に相当する用語として「時価」を使用している。本論点整理では、原則として、我が国の会計基準における取扱いについては「時価」と表記し、国際的な会計基準における取扱いについては「公正価値」と表記することとしている。

⁵ ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる（連結会計基準第 30 項）。

⁶ また、企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第 17 項では、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得及び少数株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理するとしている。

ただし、この処理方法は、現行の連結会計基準に則した処理であり、企業会計基準適用指針第 2 号第 55 項では、「子会社における自己株式取引は今後増加し、子会社における資本取引の重要性が高まることが想定される。よって、子会社の資本取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきかという論点については、今後必要に応じて検討すべき課題であると考えられる。」としている。

	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
	追加取得に準じる。 (資本連結実務指針第 48 項)	
	イ 親会社の持分比率が減少した場合 一部売却に準じる。 (資本連結実務指針第 49 項)	
(3) 共通支配下の取引等		
① 共通支配下の取引	個別財務諸表上、基本的には、企業結合の前後で移転する純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の適正な帳簿価額により計上する ⁷ (企業結合会計基準第 119 項)。	IFRS では、特段の定めはない。 米国会計基準では、共通支配下にある企業間の資産の移転又は株式の交換を会計処理する場合、純資産又は株式持分を受け取る企業は、移転する企業の移転日における帳簿価額で移転資産及び負債を当初認識する。
② 少数株主との取引	少数株主との取引は、企業集団内の取引ではなく、親会社の立場からは外部取引と考えられる。したがって、親会社が子会社株式を少数株主から追加取得したときは、 ア 個別財務諸表上、子会社株式の取得原価は、当該株式の時価又は支出した対価となる財の時価で測定される ⁸ 。 イ 連結財務諸表上は、その金額と減少する少数株主持分の金額との差額をのれんとして処理する (企業結合会計基準第 120 項)。	支配獲得後、支配を喪失する結果とならない子会社に対する親会社持分の変動は、資本取引として会計処理されることから、非支配持分株主との取引についても、資本取引となると考えられる。

⁷ ただし、親会社と子会社が企業結合する場合において、子会社の資産及び負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、親会社で作成する個別財務諸表においては、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額により計上する (企業結合会計基準 (注 9))。

⁸ 個別財務諸表上、少数株主との取引に準じた取引により、時価を基礎として算定された取得原価と移転元の適正な帳簿価額との差額についても、のれんとして処理する (企業結合適用指針第 448 項(2))。

今後の方向性

(連結財務諸表における表示等)

16. 国際的な会計基準においては、資本に非支配持分が含まれ、非支配株主との取引についても資本取引とされる。これは、資産から負債を控除したものを資本とするため、親会社が発行する普通株式や優先株式と同様に、子会社における資本に対する請求権を表わす非支配持分についても、負債ではないため資本として整理されることによる⁹。
17. しかしながら、親会社の株主は、親会社及び子会社における資本に対する請求権を有しているが、少数株主は、子会社における資本に対する請求権を有しているにすぎないため、親会社の株主と少数株主とはリスク及びリターンは大きく異なり、親会社株主持分と少数株主持分は同等ではない。また、子会社に欠損が生じた場合についても、通常、少数株主は親会社と同じ負担をしないと考えられる。さらに、資本市場で実際に取引されているのは、企業集団の株式ではなく、親会社の株式であることから、少数株主に帰属する分を除く成果とそれを生み出す元手に関する情報がその投資意思決定に有用になると考えられる。したがって、国際的な会計基準においても、当期純利益のうち親会社に帰属する額や、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動額を開示するとしており、さらに、その親会社に帰属する部分に基づいて 1 株当たり当期純利益を算定していることを踏まえると、現行の会計基準に基づく利益及び資本を示すことこそ、財務報告の目的に役立つと考えられる。また、次の点において、国際的な会計基準との比較における情報開示について差異はないと考えられる。
- (1) 我が国における現行の会計基準でも、既に、少数株主持分が負債ではなく純資産とされていること
 - (2) 純資産も利益も、親会社に帰属する額と少数株主に帰属する額とを分けて示していること
18. このため、連結財務諸表における少数株主持分及び少数株主損益に関する表示等（子会社に生じた損失の配分を含む。）については、引き続き、現行の会計基準に基づく取扱いを行っていくことが適当であると考えられる。

(支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動及び共通支配下の取引等)

19. 支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動に関して、まず、これを資本取引とするかどうかは、資本の範囲に依存する¹⁰。本論点整理では、第 16 項から第

⁹ なお、負債と資本の区分については、FASB では平成 19 年（2007 年）11 月に、IASB では平成 20 年（2008 年）2 月に、ディスカッション・ペーパー「資本の特徴を有する金融商品」を公表している。

¹⁰ 仮に、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動が資本取引となれば、共通支配下の取引は、連結財務諸表と同様に、個別財務諸表の作成にあたっては、親会社の立場からは、企業集団内における内部取引とする考え方（企業結合会計基準第 119 項）により、例えば、親会社が子会社を吸収合併するときに当該変動によって生じる差額は、個別財務諸表の作成にあ

18 項で示したように、資本の範囲は株主資本が適当であるとしているため、その変動によって生じる差額は損益に計上することとなる。

20. 次に、この場合において、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じた差額を過去の損益の修正とするか、当期の損益とするか、将来に繰り延べるかということが論点になる。本論点整理では、当該差額について、概念上の理由に加え、実務上の観点及び国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、次の 2 つの案を中心に、今後検討することが適当であると考えている。

(1) 子会社に対する親会社持分が増加した場合も減少した場合も、純資産の部における評価・換算差額等¹¹として、当該差額を将来に繰り延べ、子会社ではなくなったときに損益に振り替える（以下「A 案」とする。第 21 項参照。）。

(2) 子会社に対する親会社持分が変動した理由に応じて、当該差額を処理する（以下「B 案」とする。第 22 項参照。）。

21. A 案は、連結財務諸表上、全部連結の下、支配が継続している間における子会社への投資は継続しており、子会社に対する親会社持分が増加した場合も減少した場合も、その増減によって生じる差額は、子会社の成果を反映したものではないため、当期における当該投資の成果（親会社の業績）とはみないという考え方である。また、この場合には、子会社ではなくなるときまで、当該差額が損益に計上されない一方で純資産には反映されるため、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資すると考えられる。

22. これに対して B 案は、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額の性格が、その発生原因に応じて異なるとみるものであり、また、現行の実務に与える影響を最小限にすることも重視している考え方である。したがって、この場合における当該差額の認識及び測定は、現行の会計基準における取扱い（＜図表 1＞）と類似するように行うことが考えられる。また、当該差額が純資産に反映されるため、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資すると考えられる。

(1) 子会社株式を追加取得した場合

連結財務諸表上生じる追加投資額¹²と減少する少数株主持分の金額との差額には、全

たっても資本の増減となるため、会社法等との調整も必要になると考えられる。

¹¹ 当該差額は、損益計算の観点から繰り延べられるため、ここでは、資産及び負債ではなく、評価・換算差額等に計上する考え方を示している。

¹² これまでどおり、自社の株式を対価として追加取得した場合も、現金を対価とする場合と同様に、その時点の時価を追加投資額とすることが考えられる。

すなわち、企業結合会計基準第 120 項では、「親会社が自社の株式を対価として子会社株式を追加取得した場合、子会社株式の取得原価と増加資本の額の処理には、なお検討を要する論点が残されている。なぜならば、連結財務諸表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えしている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において資産及び負債に変化はなく、追加的なものを計上してその後の利益に影響させる意味もないという考えがあり得るからである。その観点からすれば、個別財務諸表上は、連結財務諸表上の少数株主持分の金額相当額を、子会社株式の取得原価として追加計上することになる。」としているが、現金を対価とする追加取得の場合でも、追加取得持分と追加投資額とが異なれば差額が生じることとなる

面時価評価法のみとされた企業結合会計基準及び連結会計基準の下では、支配獲得後に生じた資産及び負債の変動分や超過収益力を示すものなど、様々な要素が含まれているため、一時の損益とすることは適当ではなく、一纏めにして純資産の部における評価・換算差額等に計上し、例えば、これまでの会計処理に鑑み、20年以内の期間にわたって損益とすることが考えられる。

(2) 子会社株式の一部売却の場合

この場合における子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額は、従来どおり、一時の損益とすることが考えられる。

(3) 子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分の増減

この場合における当該差額の会計処理についても、これまでの会計基準等の取扱いに照らし、親会社の持分比率が増加する場合は、親会社による少数株主からの子会社株式の追加取得に準じて処理し（(1)参照）、親会社の持株比率が減少する場合は、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理する（(2)参照）ことが考えられる¹³。

23. さらに、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額が損益に計上される場合、連結損益計算書上、A案（第20項(1)及び第21項参照）を採った場合でもB案（第20項(2)及び第22項参照）を採った場合でも、事業から生じる成果とは異なるため、少数株主利益のすぐ後に表示したり特別損益に表示したりすることが適当と考えられる。その結果、国際的な会計基準における開示との差異を僅少にすることができるものと考えられる（[設例1]）が、財務諸表表示の論点とも合わせて、引き続き検討していく必要がある。

【論点2】取得原価の算定

【論点2-1】取得の基本的な処理方法

検討事項

24. 我が国の会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定し、その取得原価を、識別可能資産及び負債にその時価を基礎として配分するとしている。一方、国際的な会計基準では、識別可能資産及び負債を、取得日の公正価値により直接的に測定するとしている。

こと、当該差額には支配獲得後に生じた資産及び負債の変動分など様々な要素が含まれていることから、これまでと同様に取り扱うことが考えられる。

¹³ 利益剰余金に直接加減する方法は、子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分の増減額が企業集団の当期の業績とは無関係であるという見方に対応するものであれば、むしろ評価・換算差額等に計上し、子会社ではなくなったときに損益に振り替えられるべきものと考えられる。また、利益剰余金に直接加減する方法は、当該差額を過去の損益の修正とする見方に基づくものとも考えられるが、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合の判断基準や、今後、会計上の変更があった場合に遡及適用することとなったときとの関係はもとより、当期純利益を経ずに利益剰余金が直接増減するため、問題が多いものと考えられる。

我が国の会計基準における取扱い

25. 企業結合会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定するとし（企業結合会計基準第 23 項）、その取得原価を、識別可能資産及び負債にその時価を基礎として配分することとしている（企業結合会計基準第 28 項）。取得原価が、識別可能資産及び負債の純額を上回る場合には、のれんが生じる（企業結合会計基準第 31 項）。

国際的な会計基準における取扱い

26. 国際的な会計基準では、識別可能資産及び負債は、原則として、取得日の公正価値で測定し、のれんは、譲渡対価及び段階取得における以前からの株式保有分と非支配持分の合計が、識別可能資産及び負債の純額を上回る金額として測定するものとされている。なお、非支配持分の測定は、[論点 3-5]で取り扱う。

今後の方向性

27. 取得の基本的な処理については、我が国でも国際的な会計基準でも企業結合日における時価（公正価値）を基礎として処理されることとなるため、大きな差異はなく、特段の見直しは必要ないと考えられる。

[論点 2-2] 条件付取得対価の交付

検討事項

28. 条件付取得対価について、我が国の会計基準では、当該条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となるまで会計処理を行わないものとされているが、国際的な会計基準では、取得日の公正価値によって認識し、取得日以後に当該公正価値の変動があった場合に一定の会計処理をするとしている。

我が国の会計基準における取扱い

29. 企業結合会計基準（注 2）では、条件付取得対価を「企業結合契約において定められているものであって、企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して、企業結合日後に追加的に交付又は引き渡される取得対価」とし、将来の業績に依存するものと特定の株式又は社債の市場価格に依存するものとに分けた上で、それぞれ次のように会計処理するものとしている（企業結合会計基準第 27 項）。

(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価

条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれん又は負ののれんを追加的に認識する。

(2) 特定の株式又は社債の市場価格に依存する条件付取得対価

条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、次の処理を行う。

- ① 追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価に基づき認識する。
- ② 企業結合日現在で交付している株式又は社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債プレミアムの減少額又はディスカウントの増加額を将来にわたって定期的に償却する。

このような処理は、株式又は社債を追加で交付する条項があることなどにより、当初合意された価額が維持される場合には、条件付取得対価の交付により取得原価を追加的に認識するのは適切ではないことによる（企業結合会計基準第 97 項）。

国際的な会計基準における取扱い

30. 国際的な会計基準では、条件付取得対価の取扱いについて、次のように定めている。

(1) 取得日における認識

- ① 取得企業が被取得企業との交換に際し譲渡する対価には、条件付取得対価契約から発生する全ての資産又は負債が含まれ、取得日における公正価値で認識する。
- ② 取得企業は、条件付取得対価を支払う債務を、関連する会計基準（国際財務報告基準であれば、例えば、IAS 第 32 号「金融商品：表示」、米国会計基準であれば SFAS 第 150 号「負債と資本の両方の特徴を有する一定の金融商品の会計」など）を基礎として、負債又は資本に分類し、ある一定の条件が満たされる場合には以前譲渡した対価の返還を受ける権利を資産に分類する。

(2) 取得日以降の取扱い

- ① 取得日時点で存在していた事実及び状況に関して、取得日以降に入手した追加的な情報の結果生じた公正価値の変動は、測定期間（企業結合に関して認識した暫定的な金額を修正することができる取得日後の期間）における修正となる。
- ② 取得日以降の事象（例えば、利益目標の達成、一定の株価の到達又は研究開発プロジェクトにおけるマイルストーンへの到達など）により生じた公正価値の変動は、測定期間における修正ではなく、次のとおり会計処理する。
 - ア 資本に分類される条件付取得対価は、再測定せず、その後の決済は資本の中で会計処理する。
 - イ 資産又は負債に分類される条件付取得対価は、原則として公正価値で測定し、その結果生じる利得又は損失については、当期純利益又はその他の包括利益において認識する。

31. 平成 20 年（2008 年）改正前の IFRS 第 3 号では、取得の対価の金額に影響を及ぼす偶発事象が取得日以降に確定したことにより、その金額が支払われる可能性が高く、かつ、信頼性をもって見積ることが可能となった場合には、取得原価を修正するものとされて

いた。すなわち、取得後に被取得企業の経営成績が合意水準に依存して取得の対価の修正を行うことが取得の条件となっている場合には、この事象が取得日以後に確定し、信頼性をもって見積ることができる時点で、当該修正金額で取得原価を修正し、また、取得の対価として発行した株式や債券の市場価格が取得日以降に下落した場合に追加の株式又は債券を発行するような契約のときには、取得日現在の取得原価は増加しないため、のれん又は負ののれんの修正は行わないものの、当初発行した株式又は債券のプレミアムの減少又はディスカウントの増加として処理することとされていた。

32. このように条件付取得対価を取得日で認識しないことには、次のような問題があるため、国際的な会計基準では、条件付取得対価を取得日の公正価値で認識することとしている（第30項(1)参照）。

- (1) 企業結合における義務的な事象であるということを見做すことになる。
- (2) 条件付取得対価について信頼できる公正価値を測定することが困難であるという意見もあるが、条件付取得対価の合意は、本質的に、買手と売手との交渉の中での経済的な対価の一部である。
- (3) 条件付取得対価となるほとんどの債務は金融商品であり、多くはデリバティブ商品であるため、認識するために必要な信頼性も十分確保できる。

今後の方向性

33. 企業結合会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定するとしており、条件付取得対価についても、企業結合における合意に基づく支払対価であること、また、測定信頼性という問題については暫定的な会計処理とその見直し（[論点3-2]）により対応し得ることから、企業結合日における時価で取得原価に含めることが適当であると考えられるが、引き続き検討することとする。[設例2]

【論点2-3】取得に要した支出

検討事項

34. 企業結合における取得に要した支出について、我が国の会計基準では、取得原価に含めて会計処理するが、国際的な会計基準では、発生時の費用とし取得原価に含めないものとしている。

我が国の会計基準における取扱い

35. 我が国における現行の会計基準においては、取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理することとされている（企業結合会計基準第26項）。これは、取得はあくまで等価交換取引

であるとの考え方を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って、取得原価の一部を構成するとしたことによるものである（企業結合会計基準第 94 項）。

36. このような取扱いは、資産の付随費用の取扱い（棚卸資産については企業会計原則第三 5A、固定資産については企業会計原則第三 5D、金融資産（デリバティブを除く。）については日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 56 項及び第 261 項を、それぞれ参照のこと）と概ね整合している。

37. ただし、企業結合の際の株式の交付に伴い発生する支出は、企業結合の対価というよりは、支払対価の種類に影響される財務的な活動としての性格が強い支出と考えられるため、取得原価には含めず、別途、株式交付費として会計処理することとされている（企業結合適用指針第 49 項）。一般的に株式交付費については、次の理由により、原則として支出時の費用として処理する¹⁴こととされている（実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(1)）。

(1) 株式交付費は株主の資本取引に伴って発生するものであるが、その対価は株主に支払われるものではないこと

(2) 株式交付費は資金調達を行うために要する支出額であり、財務費用としての性格が強いと考えられること

(3) 資金調達の方法は会社の意思決定によるものであり、その結果として発生する費用もこれに依存することになるため、資金調達に要する費用を会社の業績に反映させることが投資家に有用な状況を提供することになると考えられること

国際的な会計基準における取扱い

38. 国際的な会計基準においては、取得に要した支出（アドバイザー、法律、会計、評価その他専門家の手数料やコンサルタントフィー等）は、その費用の発生時又はサービスの提供を受けた時の費用とすることとしている。これは、取得に要した支出が、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではなく、むしろ買主が受けるサービスの公正価値を得るために支払う別の取引に基づくものであるためであり、また、サービスは既に受け取られており、得られた便益はすでに費消されていることから、一般的には取得日における取得者の資産を構成しないと考えられることによる。

39. ただし、国際的な会計基準では、取得に要した支出のうち、企業結合に伴って発行する資本証券の発行費については、一般的な資本証券の発行費と同じ会計処理を行うこととしている¹⁵ため、資本から控除することとなる。

¹⁴ ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む。）に係る株式交付費については繰延資産に計上することができ、その場合には株式交付時から 3 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却する。

¹⁵ なお、FASB では、企業結合時における当該発行費は、発生時の費用と考えられているが、負

今後の方向性

(株式交付費以外の取得に要した支出の取扱い)

40. 企業結合における取得に要した支出を取得原価に含めるか否かは、当該支出を企業結合の一部として捉えるか、企業結合とは別の取引として捉えるかによる。資産を購入した企業が等価交換の判断要素として考慮した支出については、これを購入取引の一部と捉えて取得原価に含める方が、取得後の投資原価の回収計算を適切に行い得るため、付随費用を資産の取得原価に含める方法が広く採られている。国際的な会計基準を巡る議論でも、個別に取得した資産であるか事業の定義を満たす資産グループの一部として取得した資産であるかにかかわらず、概念的には同じように会計処理しなければならない類似の取引であるとされている。
41. しかし、国際的な会計基準では、企業結合において取得に要した支出を発生時に費用とすることにより、取得に要した直接原価は取得原価に含まれ間接原価は除外する、という従来の取扱いの不整合を解消することができ、また、すべての企業結合に公正価値測定を適用することにより、財務報告が改善するとしている¹⁶。また、企業結合においてのれんが生じる場合に取得に要した支出を費用とすることは、結果的にのれんの金額を小さくすることとなる。さらに、取得に要した支出を被取得企業（又はその株主）へ支払う場合もあり得るが、その場合でも、企業結合とは別の取引となるかの判断基準を整備することにより、取得原価となるか否かの区別ができることとされている（この点については、[論点 3-1]参照）。
42. 個別に取得した資産における付随費用と同様に、企業結合における取得に要した支出を企業結合の一部と捉えて取得原価に含めることにより、取得企業の利益は、企業結合において投資した原価の超過回収額となり、概念的には一貫した取扱いとなる。しかしながら、継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合においては、取得に要した支出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ことなどから、国際的な会計基準と同様に、今後は発生時に費用とすることが考えられる。

(株式交付費の取扱い)

43. 企業結合の際の株式の交付に伴い発生する支出は、現状、我が国では、支出時の費用（繰延資産とする処理も含む。）とし、国際的な会計基準では、株式交付に伴い増加する株主資本の額から控除するが、いずれも財務的な活動としての性格が強い支出としている

債と資本のプロジェクトにおいて広範囲に問題点を解決するまでは、現在の取扱いを続けることとし、負債と資本のプロジェクトにおいては、発行取引に係る支出は発生時の費用とするという見解が示されている。

¹⁶ なお、取得時における公正な評価額と公正価値の関係は、別途、公正価値測定プロジェクトでも検討されている。

ると考えられる。また、国際的な会計基準を巡る議論でも、株式交付費を資本から直接控除する方法ではなく、費用に計上する方法が検討されている。このため、今後の国際的な会計基準を巡る議論の動向を注視するものの、これまでの会計処理を踏襲することが適当であると考えられる。

〔論点 2-4〕 新株予約権の交付

検討事項

44. 企業結合において、取得企業が、そのストック・オプションを被取得企業のストック・オプションと引き換える場合、我が国の会計基準では、原則として企業結合日の時価により、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含めることとされているが、国際的な会計基準では、企業結合前における被取得企業の報酬部分に相当する金額を譲渡対価の測定に含めることとされている。

我が国の会計基準における取扱い

45. 企業結合適用指針第 50 項 (2) では、吸収合併消滅会社¹⁷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とし、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¹⁸としている。

したがって、例えば、吸収合併消滅会社がストック・オプション（すなわち、その従業員等に報酬として新株予約権）を付与しており、合併において、権利の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る¹⁹。

国際的な会計基準における取扱い

46. 改正 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、次のように取り扱うとしている。また米国でも、改正 SFAS 第 141 号において、国際財務報告基準と同様の取扱いを定めている。

(1) 取得企業が被取得企業の株式報酬を代替する義務を負っている場合には、譲渡対価

¹⁷ 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（企業結合適用指針第 50 項）。

¹⁸ 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。

¹⁹ この場合、合併期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、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と考えられる。

の測定に含める。その金額は、企業結合前における被取得企業の報酬部分に相当する金額²⁰であり、被取得企業の報酬を IFRS 第 2 号に従って測定した金額のうち、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。[設例 3]

- (2) 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、取得企業が付与するときには、譲渡対価の測定に含めず、企業結合後の報酬費用として、企業結合とは別に会計処理される²¹。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

47. 企業結合において、取得企業がその新株予約権を付与する場合としては、(1)被取得企業の従業員等に対するもの、(2)被取得企業の株主に対するもの、(3)取得に直接要した支出のためのものに分けて整理することができる（<図表 2>参照）。

<図表 2>

	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
(1) 被取得企業の従業員等に対し、取得企業の新株予約権を付与する場合		
被取得企業の報酬を代替する義務を負っている場合（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）	取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める（企業結合適用指針第 50 項(2)）。	譲渡対価の測定に含める。
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付与する場合）	取得原価に含めない（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、権利確定期間にわたって計上される。）。	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、権利確定期間にわたって計上される。）。
(2) 被取得企業の株主に対し、被取得	取得原価に含める（企業	譲渡対価の測定に含め

²⁰ 企業結合前における被取得企業の報酬部分に相当する金額は、権利確定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。

²¹ 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、当該報酬の一部を企業結合後の勤務に帰属させる。

	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
企業の株式と交換に取得企業の新株予約権を付与する場合	結合適用指針第 50 項(1))。	る。
(3) 取得に直接要した支出のために取得企業の新株予約権を付与する場合	取得に直接要した支出として取得原価に含め、その測定は、企業会計基準第 8 号「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（企業結合適用指針第 48 項また書き）。	当期の費用とする。

今後の方向性

48. 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、国際的な会計基準とは、取得原価に含める金額について相違がある。

また、我が国の会計基準では、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付与する取得企業の新株予約権を、取得に直接要した支出額に準じて²²取得原価に含めているため、当該支出額の取扱いについて見直すこととなれば（[論点 2-3]参照）、この取扱いについても検討する必要がある。仮に、当該新株予約権を取得に直接要した支出額に準じて処理しない場合、識別可能負債に準じるものとすれば大きな相違にはならないと考えられるが、引き続き検討する。

【論点 3】 取得原価の配分

【論点 3-1】 識別可能資産及び負債の認識原則

検討事項

49. 識別可能資産及び負債の認識において、我が国の会計基準では、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しており、また、国際的な会計基準では、概念フレームワークにおける定義を満たす資産又は負債を認識するものとしているが、いずれの会計基準においても、その例外がみられる（個々の例外については、[論点 3-3]以降で検討）。

²² これは、被取得企業の従業員等が被取得企業又はその旧所有者ではないため、当該新株予約権が取得の対価を構成しないことによる。

我が国の会計基準における取扱い

50. 我が国の会計基準において、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）。
51. 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）など、いくつかの例外もみられる。

国際的な会計基準における取扱い

52. 国際的な会計基準では、取得企業は、取得日時点において、識別可能資産及び負債並びに被取得企業の非支配持分を認識しなければならないとされている。当該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
 - (2) 別の取引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）が企業結合において交換したものの一部であること。なお、企業結合ではない別の取引は、関連する基準に従って会計処理する。
53. 国際的な会計基準では、企業結合前に主として被取得企業（又は旧所有者）の便益ではなく、取得企業又は結合後企業の便益となるように、取得企業のために又は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²³としており、このような別の取引として、次の例を挙げている。
- (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と清算する取引

²³ さらに、なぜ取引を行ったか、誰が取引を取り組んだか、いつ取引を行ったかの要素を考慮して、取引が被取得企業と交換する一部であるのか企業結合とは別の取引であるのか区別する必要があるとしている。

今後の方向性

54. 識別可能資産及び負債の認識については、我が国でも国際的な会計基準でも、企業結合日において、概念フレームワークや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、大きな差異はないと考えられる。ただし、国際的な会計基準では、識別可能資産及び負債の認識条件として、企業結合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、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、我が国の会計基準でも、今後、このような取扱いの明示を検討する。

〔論点 3-2〕 識別可能資産及び負債の測定原則

検討事項

55. 識別可能資産及び負債の測定において、我が国の会計基準では、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、企業結合日以後1年以内に取得原価を配分することとしており、また、国際的な会計基準では、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するとしている。ただし、いずれの会計基準においても、その例外がみられる（個々の例外については、〔論点 3-3〕以降で検討）。

我が国の会計基準における取扱い

56. 企業結合会計基準において、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企業結合日以後1年以内に配分するとされている（企業結合会計基準第28項）。企業結合日以後の決算において、取得原価の配分が完了していなかった場合には、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後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（注6）及び第104項）。暫定的な会計処理の確定と見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、次の会計処理を行う（企業結合適用指針第70項）。

- (1) 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。
- (2) 当該確定又は見直しが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ときの損益の影響額（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。

57. 企業結合適用指針では、暫定的な会計処理が認められる項目は、原則として、識別可能資産及び負債の企業結合日における時価と被取得企業の適正な帳簿価額が大きく異なることが想定され、その時価の算定に時間を要するものに限定されると考えており、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としている（企業結合適用指針第 69 項及び第 378 項）。

国際的な会計基準における取扱い

58. 国際的な会計基準では、識別可能資産及び負債を取得日の公正価値で測定するとされている。また、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、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し、取得日に存在していた新たな情報によって次のように取得日時点の会計処理を見直すこととなる場合には修正するとされている。なお、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。

(1) 取得日時点で認識された金額の測定に影響を及ぼすと考えられる事実及び状況について新たな情報を入手した場合、それを反映するように、取得日時点で認識された暫定的な金額を遡及修正する。

(2) 取得日時点で追加して資産又は負債が認識されることになる事実や状況について新しい情報を入手した場合、当該資産又は負債を認識する。

59. 国際的な会計基準では、このような暫定的な会計処理と修正について、次のように説明している。

(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（特に偶発負債や条件付取得対価）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。

(2) 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。

今後の方向性

60. 認識した識別可能資産及び負債の測定については、我が国でも国際的な会計基準でも、時価（公正価値）を基礎として行われ、大きな差異はないと考えられる。ただし、暫定的な会計処理の確定と見直しにより取得原価の配分額を修正した場合であって、それが企業結合年度の翌年度に行われるときに、国際的な会計基準では、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が、我が国の会計基準では、企業結合年度の翌年度における特別損益（前期損益修正）に計上する。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²⁴、暫定的な会計処理の取扱いに

²⁴ 国際的な会計基準でみられるような、会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬の訂正が行われた場合における過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いや会計上の見積りの変更に関する取扱いについて、企業会計基準公開草案第 33 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計

についても、国際的な会計基準と同様に、今後、取得日時点に遡って修正することが考えられる。

61. また、暫定的な会計処理は、今後も原則として、時価の算定に時間を要するものに限られると考えられるが、測定の問題に対応する措置であるため、国際的な会計基準と同様に、取得原価の配分における識別可能資産及び負債のみならず、交付した条件付取得対価（[論点 2-2]）や新株予約権（[論点 2-4]）のような取得原価自体についても、当該暫定的な会計処理の対象とすることが考えられる。

[論点 3-3] 売却目的で保有する資産への取得原価の配分

検討事項

62. 売却目的で保有する資産に関し、我が国の会計基準では、特段の定めは設けられていないが、国際的な会計基準においては、認識原則（[論点 3-1]）の例外として、公正価値から売却費用控除後の金額で測定するものとされている。

我が国の会計基準における取扱い

63. 我が国の会計基準では、識別可能資産である売却目的で保有する資産に関して、将来予想される売却費用を控除するような特段の定めは設けられていないため、企業結合日の時価を基礎として取得原価が配分されることとなると考えられる²⁵。

国際的な会計基準における取扱い

64. 国際的な会計基準では、取得日に売却目的保有と分類された非流動資産及び処分グループは、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って、公正価値から売却費用控除後の金額で測定するとされている。

今後の方向性

65. 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。売却目的で保有する資産については、「財務諸表の表示に関する論点の整理」も踏まえて検討されるが、当該論点の整理は主として表示に関するものであり、また、測定については、我が国の減損会計の取扱いにより国際的な会計基準の取扱いとは大きく異ならないと考えられている。したがって、IFRS 第 5 号のような測定に関する会計基準を開発していく必要性は乏しいものと考えられる。このため、企業結合時における売却目的で保有する資産への取得原価の配分については、別の会計基準を参照して時価から売却費用控除後の金額を用いるという対応ではなく、企業結合

基準（案）」が平成 21 年 4 月に公表されている。

²⁵ ただし、「企業結合に係る特定勘定」（[論点 3-4]参照）の要件を満たす場合、将来予想される売却費用相当額は、負債として計上されると考えられる。

に関する会計基準等の中で対応することが考えられる。

[論点 3-4] 偶発負債及び企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分

検討事項

66. 企業結合において引き受けた負債に関し、一部の負債に関しては、我が国の会計基準でも国際的な会計基準でも、それぞれ、認識原則（[論点 3-1]）とは異なる企業結合時固有の取扱いが定められている。

我が国の会計基準における取扱い

67. 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（企業結合に係る特定勘定）として認識するとされている（企業結合会計基準第 30 項）。企業結合適用指針第 373 項では、当該負債の例として、次が考えられるとされている。

- ・ 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

（国際財務報告基準）

68. 国際財務報告基準においても、企業結合時における負債の認識については、企業結合時固有の取扱いを設けている。すなわち、企業結合時においては、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の定め²⁶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、信頼性をもって公正価値を測定できる場合には、企業結合によって引き受けた偶発負債を取得日に認識することとしている。すなわち、現行の IAS 第 37 号と異なり、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、当該偶発負債

²⁶ IAS 第 37 号では、引当金は、次の場合に認識され、これらの条件がすべて満たされない場合には認識されないとしている。

- (1) 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）を有していること
- (2) 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いこと
- (3) 当該債務の金額について信頼できる見積りができること

が企業にとって現在の債務である場合には、取得日で認識することとされている²⁷。

なお、国際財務報告基準においては、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ず、その他の国際財務報告基準に従って、企業結合後の財務諸表で認識することとされている。

(米国会計基準)

69. 米国会計基準においても、企業結合時に、SFAS 第 5 号「偶発事象の会計」の定めがそのまま適用されるのではなく、取得日の公正価値を決定できる場合には、企業結合によって引き受けた偶発負債を取得日時点で認識することとしている。したがって、この場合には、資源の流出の可能性が低い場合でも認識されることとなる。一方、取得日の公正価値を決定できない場合には、SFAS 第 5 号のガイダンスを適用し、発生 of 蓋然性が高く、金額を合理的に見積ることができるときには、当該金額で認識することとしている。

我が国の会計基準と国際財務報告基準との異同

70. 企業結合において引き受けた偶発負債（偶発債務）や我が国の会計基準という企業結合に係る特定勘定については、国際的な会計基準とは異なる取扱いが定められている（＜図表 3＞参照）。

＜図表 3＞

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い
偶発負債 (偶発債務)	現在の債務であっても蓋然性が高くないものは、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される。
企業結合に係る特定勘定	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。

²⁷ 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、以下のどちらか高い方で測定する。

(1) IAS 第 37 号に従った場合に認識される金額

(2) 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

今後の方向性

71. 会計基準の国際的なコンバージェンスの観点を踏まえれば、企業結合に係る特定勘定の取扱いを見直し、また、企業結合時に限って、負債の認識に関する蓋然性の規準を除外していくことが考えられる²⁸。

一方、引当金一般については、当委員会において引当金専門委員会を設置し検討を行っているところであり、企業結合時における負債認識の取扱い（蓋然性の規準を除外するかどうか）についても、その進展と合わせて対応すべきであるという意見がある。また、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ため、現在の義務ではないとしても、対価に見合う支出見込額であり、負債に計上する方がその後の損益計算を適切に行うことができるという意見もある。さらに、当該勘定は、平成 20 年 12 月に改正された企業結合会計基準においても見直されたばかりであり、今後の適用状況等も踏まえるべきであるという意見もある。

したがって、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。

〔論点 3-5〕 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

検討事項

72. 企業結合において少数株主が存在する場合、少数株主持分は、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、時価により直接的に測定する方法がある。我が国の会計基準では、前者によることとされているが、国際財務報告基準では、前者か後者のいずれかで測定することとされている。

我が国の会計基準における取扱い

73. 連結会計基準では、子会社の資産及び負債のすべては支配獲得日の時価により評価（全面時価評価法）し、その資産と負債の差額である子会社の資本のうち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。

74. 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

²⁸ 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いる。今後、平成 17 年（2005 年）6 月に公表された IAS 第 37 号を改正する公開草案と同様に、認識において蓋然性の規準が削除され測定において考慮される場合には、蓋然性が高くなくても、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ものは、企業結合時のみならず通常時においても認識される負債となる。

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

75. 国際財務報告基準では、非支配持分は、取得日における非支配持分の公正価値²⁹又は被取得企業の識別可能純資産の公正価値の比例持分額のいずれかで測定しなければならないとしている。また、米国会計基準では、被取得企業の識別可能純資産の公正価値の比例持分額による測定は認めておらず、被取得企業に対する非支配持分は、取得日における非支配持分の公正価値により測定しなければならないとしている。
76. 国際的な会計基準では、非支配持分自体を取得日の公正価値で測定することについて、次のような理由を挙げている。
- (1) 非支配持分の公正価値は、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て測定することができること
 - (2) 被取得企業に対する非支配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、取得日の公正価値で測定すべきであること
 - (3) 非支配持分は取得企業の資本を構成し、非支配持分を取得日の公正価値で測定することは、資本における他の要素の測定方法と整合すること
77. ただし、第 75 項で示したように、国際財務報告基準では、非支配持分の測定基礎として、取得日の公正価値によるもののほか、被取得企業の識別可能純資産の公正価値の比例持分額によることができるとしている。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。

今後の方向性

78. 少数株主持分の測定については、次の理由から、平成 20 年 12 月に公表された連結会計基準と同様に、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に限定することが考えられる。
- (1) 国際財務報告基準でも、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。）ことは認められて

²⁹ 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。

いること

- (2) 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こと
- (3) 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、少数株主に
関す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こと

79. 一方、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による（したがって、全部のれんが計上される。）ことも認めるべきという意見もあることから、選択適用できるようにするか³⁰、引き続き検討するものとする。

ただし、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には、親会社株主に帰属する分と少数株主に帰属する分とを区別して把握することに加え、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について計上した額から推定した額によって計上し、その後ののれんの償却費や減損損失を少数株主損益の配分と同じ比率（持分割合と同じ比率）によって配分すること³¹が必要となる。〔設例 4〕

【論点 3-6】繰延税金資産及び負債への取得原価の配分

検討事項

80. 企業結合において、被取得企業及び取得した事業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、企業結合日に繰延税金資産又は負債として計上するという点で、我が国の会計基準と国際的な会計基準は共通している。ここでは、最近の国際的な会計基準の開発過程で取り上げられた次の点に関して検討を行う。

- (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（ただし、これは〔論点 4-2〕で検討する。）
- (4) 被取得企業の法人税等に関連する不確実性が取得日以降に変化した場合の会計処理

³⁰ なお、仮に全部のれん方式を採用することも選択適用できるようになる場合でも、親会社株主に帰属する分と少数株主に帰属する分とを区別して開示することに加え、のれんの償却費や減損損失が計上されても購入のれん方式と同じ金額が示されている場合には、親会社株主に帰属するのれんに加えて少数株主に帰属する分が、別途、追加的に表示されているにすぎないため、現行の会計基準に基づく取扱い（第 18 項参照）と矛盾するわけではないと考えられる。

³¹ 国際的な会計基準のように、少数株主持分の測定基礎として、取得日の時価による（したがって、全部のれんが計上される。）場合、取得時において、支配プレミアムが含まれる親会社の 1 株当たり時価と少数株主持分の 1 株当たり時価とが異なるときに、少数株主持分を当該時価により測定し全部のれんを計上すると、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として測定し購入のれんのみを計上した場合と比べて、貸借対照表の計上額のみならず、のれんの償却費や減損損失を計上した場合の親会社株主に帰属する利益額も異なることとなる。

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

(我が国の会計基準における取扱い)

81. この論点は、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。
82. 企業結合適用指針第 75 項では、被取得企業に関する「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」とされており、取得企業に関する繰延税金資産について企業結合により回収可能性が認められることとなったものについても、通常の税効果と同様に、企業結合年度の損益（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)

83. 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見直されるような場合、その影響額は、企業結合とは区分して処理することとしている。これは、このような影響を企業結合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、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とされている。従来、SFAS 第 109 号「法人税等の会計処理」では、この影響を企業結合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「法人所得税」に合わせることとなった³²。

(今後の方向性)

84. 企業結合に伴い、取得企業自体の繰延税金資産の回収可能性が認められることとなる場合については、我が国でも国際的な会計基準でも企業結合の会計処理に影響させないため、大きな差異はなく、特段の見直しは必要ないと考えられる。

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

(我が国の会計基準における取扱い)

85. 被取得企業の繰延税金資産及び負債は、暫定的な会計処理（〔論点 3-2〕）の対象となる項目の 1 つとして挙げられている。このうち、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

³² 平成 21 年(2009 年)3 月に公表された IAS 第 12 号を置き換える公開草案「法人所得税」（以下「IAS 第 12 号改正案」という。）においても、同様の取扱いを提案している。

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（企業結合適用指針第 73 項(2)、第 74 項及び第 379 項）。

（国際的な会計基準における取扱い）

86. 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及び負債の測定期間内における変動があった場合、のれんの額を修正し、のれんの残高がゼロとなっているときには、その税効果相当分を損益として処理することとしている³³。

（今後の方向性）

87. この論点は、暫定的な会計処理に包含される論点（[論点 3-2]参照）として検討する。

被取得企業の法人税等に関連する不確実性が取得日以降に変化した場合の会計処理

（我が国の会計基準における取扱い）

88. 我が国においては、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及び負債の計上も含め、法人税等に関する不確実性に関連した会計上の定めはない。

（国際的な会計基準における取扱い）

89. 米国会計基準においては、財務会計基準審議会解釈（FIN）第 48 号「法人税等の不確実性に関する会計処理」において、企業結合時において認識された繰延税金資産及び負債の不確実性に関して、取得日後、測定期間内における変化は、のれんの額を修正するとされている。

90. 一方、国際財務報告基準では、改正 IFRS 第 3 号の開発過程において、米国会計基準を踏まえた検討が行われたが、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及び負債の計上も含め、法人税等の不確実性に関する会計処理全般は、IAS 第 12 号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とされている³⁴。

（今後の方向性）

91. 法人税等に関する我が国の会計基準では、IAS 第 12 号と同様、法人税等の不確実性を考慮した FIN 第 48 号に相当する定めはない。全般的な法人税等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ことから、ここでは検討の対象としないことが適当と考えられる。ただし、企業結合時における被取得企業に関する繰延税金資産及び負債については、法人税等の不確実性の取扱いを、暫定的な会計処理に包含される論点（[論点 3-2]参照）として検討する。

³³ IAS 第 12 号改正案においても、同様の取扱いが提案されている。

³⁴ IAS 第 12 号改正案において、法人税等の不確実性の取扱いが提案されている。

【論点 4】 のれんの会計処理

〔論点 4-1〕 のれんの償却

検討事項

92. のれんの会計処理について、我が国における会計基準では、20 年以内で定期的に償却する取扱いとなっているのに対して、国際的な会計基準では、のれんを償却しない取扱いとなっている。

我が国の会計基準における取扱い

93. 企業結合会計基準第 32 項では、のれんは、資産に計上し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却することとされている。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができるとされている。

なお、のれんは、「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）の適用対象資産となることから、規則的な償却を行う場合においても、減損会計基準に従った減損処理が行われることとなる（企業結合会計基準第 108 項）。

国際的な会計基準における取扱い

94. 国際的な会計基準においては、取得企業はのれんを取得日時時点で認識し、減損損失を控除した金額で測定するものとされている。

今後の方向性

95. のれんについては、我が国における会計基準のように定期的に償却する取扱いと、国際的な会計基準のようにのれんを償却しない取扱いがあり³⁵、のれんの償却自体の意義やのれんの償却手続、自己創設のれんの計上との関係などから、それぞれの考え方が支持されている（＜図表 4＞参照）。

＜図表 4＞

	のれんを償却とする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
のれんの	のれんは超過収益力を表わすものであるため、競争の進展によって通常はその価値が減価する費用性資産である。将来の収益力によって価値が変動するのは、	のれんは、繰延税金資産と同様に、将来の収益力によって価値が変動する資産であり、規則的な償却ではなく、収益性の低下による回収可能性で評価すべきで

³⁵ IASB から平成 21 年（2009 年）7 月に公表された「中小企業向け国際財務報告基準」では、無形資産と同様に、のれんを有効期間（有効期間が信頼性を持って見積ることができない場合は 10 年）にわたり償却することとしている。

	のれんを償却するとする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
償却自体の意義	有形固定資産も同様であるが、売却ではなく利用に伴い回収を図る場合には、規則的に償却すべきである。 規則的な償却を行う方法によれば、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額という費用の対応が可能となる。すなわち、のれんは投資した原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。	ある。 財務諸表の利用者は意思決定にあたってのれん償却費を無視しており、企業側も経営者の業績を評価するにあたり、のれん償却費を考慮しないことが多いことから、のれんが償却期間にわたって毎期均等に収益獲得に貢献するという想定は、経営の実態にかなった会計処理とは言えない。
のれん償却手続	取得したのれんの耐用年数及び償却パターンが予測不可能であることは、有形固定資産の減価償却でも同じであるが、設備等の有形固定資産については、何らかの見積りにより、支出総額の期間配分によって減価償却を行う。特に、企業による将来に対する見通しが償却の年数又はパターンに反映されている場合には、有用な情報を提供でき得る。 のれんの価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり、かつ煩雑であると考えられるため、ある事業年度において減価がまったく認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行う方が合理的である。	すべてののれんの価値が減少するわけではなく、減価する場合でも毎期規則的に減少することは稀である。取得したのれんの耐用年数及び償却パターンは、一般に予測不可能であり、恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても、有用な情報を提供することはできない。 規則的な償却で必要となる事前の耐用年数の決定は、主観的な見積りとなる可能性が高く、逆に恣意的な費用計上を助長する危険がある。我が国でも減損処理が実際の会計基準に取り入れられてからすでに4年が経過しており、相当程度の実行可能性が確保されていることからすると、価値の減少の継続的な把握が困難とは言えない。

	のれんを償却とする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
	のれんのうち価値が減価しない部分の存在も考えられるが、その部分だけを合理的に分離することは困難であり、分離不能な部分を含め、規則的な償却を行う方法には一定の合理性がある。	のれんのうち減価しない部分が存在する以上、当該部分は経済的実態を反映して非償却とすべきである。減価しない部分を分離するためには、見積りや按分といった要素が介入するかもしれないが、分離不能な部分を含めて一律に規則的な償却を行う場合に比べれば、弊害は相対的に小さいと考えられる。
	企業結合後に生じる自己創設のれんにつながる支出の費用処理と、企業結合により生じる購入したのれんの償却とは、別のものである。取得ではなく内部源泉によって同じ価値を創設するためには、同程度の支出が必要であり、むしろ、購入したのれんの償却により、その成長を内部源泉の企業と取得による企業を適切に比較できる。	のれんを生成する支出の費用とのれんの償却費の双方が認識されることにより、のれんの償却は、その成長を内部源泉ではなく取得に主として依存する企業にとって不公平をもたらす。
自己創設のれんとの関係	企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、企業結合により計上したのれんの非償却による実質的な資産計上を防ぐことができる。	のれんの非償却が自己創設のれんの計上につながるという見方は、購入したのれんが継続的に減少し、事後的な支出と同時に価値が創出されるという仮定に基づいている。
	取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることについては、後者を非償却とするのではなく、前者をどの程度費用処理せず資産計上し償却するかの問題である。	取得したのれんの価値がその後の企業努力により維持されることを前提にすると、取得したのれんが自己創設のれんに置き換えられることはあるとしても、取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることの有用性については疑問である。

96. のれんの償却について、今後、我が国における会計基準を見直すかどうかは、引き続き検討する。この見直しにあたっては、その根拠のほか、会計処理の変更に伴う追加的な論点やそれらを実行した場合の実務上の負担も並行的に考慮すべきものと考えられる。

以下では、追加検討として、①のれんの減損処理の取扱い及び②無形資産への配分について整理している。

[追加検討①]—のれんの減損処理の取扱い

検討事項

97. のれんの償却を見直すかどうかの検討にあたり、のれんの減損処理の取扱いについて追加検討する。

我が国の会計基準における取扱い

98. 減損会計基準及び企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損適用指針」という。）では、のれんを認識した取引において取得された事業の単位が複数である場合には、のれんの帳簿価額を合理的な基準に基づき分割し、のれんの減損は、次のように行うものとしている。なお、いずれの場合にも、減損損失の戻入れは行わない（減損会計基準三 2）。

(1) のれんの減損は、のれんが帰属する事業に関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で判定を行う。すなわち、当該単位において、減損の兆候を把握し、減損損失の認識の判定³⁶を行い、減損損失を測定する³⁷（減損会計基準注解（注 7）及び二 8、減損適用指針第 17 項及び第 52 項）。

(2) のれんの帳簿価額を当該のれんが帰属する事業に関連する資産グループに合理的な基準で配分することができる場合には、当該配分された各資産グループにおいて、減損の兆候を把握し、減損損失の認識の判定を行い、減損損失を測定する³⁸（減損会計基準二 8、減損適用指針第 17 項また書き及び第 54 項）。

99. 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）四 2(8)⑤では、「このようなのれんの取扱いは、現行の会計制度において、のれんが資産計上され、一定の期間で償却される場合を前提としている。当審議会の第一部会では、企業結合に係る会計基準の審議が行われており、これには、のれんに係る会計処理も検討の対象に含まれている。したがって、企業結合会計に係る会計基準の設定に際し、減損の兆候、資産のグルーピング、回収可能価額の算定等について、別途の検討を行う必要性が生ずる場合がある。」としている。

³⁶ のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。

³⁷ 資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行うため、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額する。

³⁸ まず、各資産グループについて認識された減損損失（各資産グループの帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額と、回収可能価額との差額）は、のれんに優先的に配分し、残額は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する。

国際的な会計基準における取扱い

(国際財務報告基準)

100. IAS 第 36 号「資産の減損」では、まず、減損テストの目的上、企業結合により取得したのれんは、取得日以降、取得企業の資金生成単位又は資金生成単位グループで、企業結合のシナジーから便益を得ることが期待されるものに配分するとしており、この場合の減損損失の認識及び測定は、次のようにするとされている³⁹。

- (1) 毎年 (のれんが配分されている資金生成単位に減損の兆候がある場合にはいつでも)、のれんを含む当該単位の帳簿価額と回収可能価額との比較により減損テストを行う。
- (2) 当該単位の帳簿価額が回収可能価額を上回っている場合、次の順序に従って当該単位の資産の帳簿価額を減少させるように減損損失を計上する。
 - ① 最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する。
 - ② 次に、当該単位内の各資産の帳簿価額に基づいた比例按分によって、当該単位内のその他の資産に対して配分する。

101. のれんは、時として、恣意的にしか独立した資金生成単位に配分することはできず、資金生成単位グループだけにしか配分できない場合があり、結果として、のれんは、関連する複数の資金生成単位にまたがって把握される場合がある。この場合の減損損失の認識及び測定は、次のようにするとされている。

- (1) 毎年 (関連する複数の資金生成単位のうち、ある資金生成単位に減損の兆候がある場合はいつでも)、のれんを除いた当該単位の帳簿価額と回収可能価額との比較により減損テストを行う。
- (2) 当該単位の帳簿価額が回収可能価額を上回っている場合、次の順序に従って当該単位の資産の帳簿価額を減少させるように減損損失を計上する。
 - ① 最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する。
 - ② 次に、当該単位内の各資産の帳簿価額に基づいた比例按分によって、当該単位内のその他の資産に対して配分する。

102. IAS 第 36 号では、のれんについて認識された減損損失は、以後の期間において戻し入れないとしている。

(米国会計基準)

103. SFAS 第 142 号「のれん及びその他の無形資産」では、のれんを償却してはならず、報

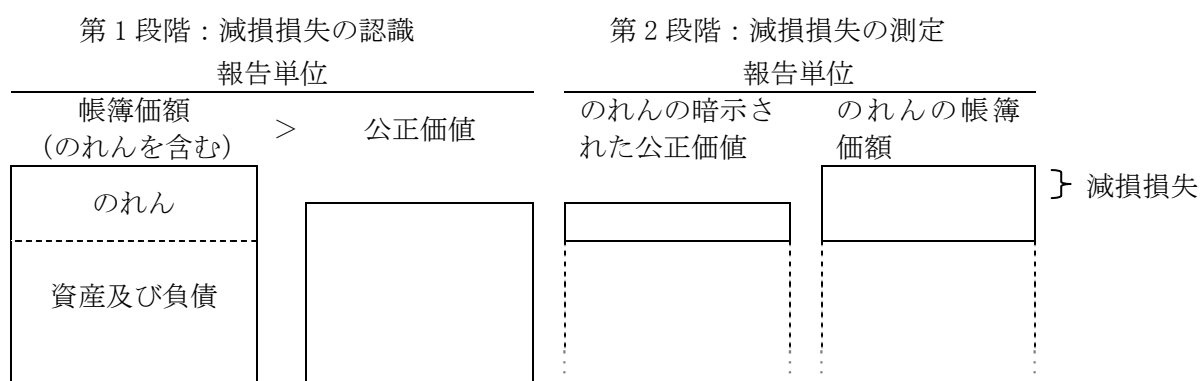
³⁹ IFRS 第 3 号が公表される前の IAS 第 22 号「企業結合」では、最善の見積りで算定した耐用年数で規則的な方法により償却することとされており、当該耐用年数が当初認識から 20 年を超えることはないという反証可能な前提があった。この前提の下で償却されているのれんについては、IAS 第 36 号に準拠して、減損の兆候がない場合には、各会計年度末に、その回収可能価額を見積る必要はなかった。ただし、のれんの減損損失の認識及び測定については、現行と同様の取扱いを行うこととされていた。

告単位⁴⁰において減損テストしなければならないとしている。減損は、のれんの帳簿価額がその暗示された公正価値⁴¹を超えることが存在する状況である。また、報告単位ののれんは、年次テストを行い、特定の状況下では年次テストの間にも減損をテストする⁴²。

(1) のれんの減損テストの第 1 段階では、報告単位の公正価値と、のれんを含むその帳簿価額とを比較する。報告単位の帳簿価額（のれんを含む。）は、①報告単位の特定、②当該報告単位への資産及び負債の配分、③当該報告単位へののれんの配分によって算定される。報告単位の公正価値が、のれんを含むその帳簿価額より大きい場合は、減損していないが、小さい場合は、第 2 段階のテストを行う。

(2) のれんの減損テストの第 2 段階では、報告単位におけるのれんの暗示された公正価値を、そののれんの帳簿価額と比較する。のれんの暗示された公正価値は、企業結合時ののれんの算定と同様に、報告単位の公正価値が当該報告単位の資産及び負債の公正価値を上回る金額として算定される。報告単位ののれんの帳簿価額が当該のれんの暗示された公正価値を超える場合には、その超過額により減損損失を認識する。

<図表 5>



104. SFAS 第 142 号では、のれんの減損損失を認識した後は、のれんの修正後帳簿価額を新しい会計処理の基礎とするものとし、のれんの減損損失の戻入は禁止されている。

⁴⁰ 報告単位は、事業セグメントと同一又は事業セグメントより 1 つ低いレベル（構成部分という。）による。

⁴¹ のれんの公正価値は残余としてのみ測定することができ、直接には測定できない。したがって、SFAS 第 142 号は、減損損失を測定する目的上、のれんの価値の合理的見積りを達成する金額を決定するための方法論を含んでおり、また、その見積額を、「のれんの暗示された公正価値」というとしている。

⁴² SFAS 第 142 号が公表される前は、APB 第 17 号「無形資産」により、のれんは、40 年以内の期間にわたって償却することとされ、SFAS 第 121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計」により、のれんを企業結合により取得した各資産グループに配分して減損テストを行い、当該資産グループに減損損失が把握された場合には、まず、のれんを減額するとされていた。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

105. のれんの減損処理の取扱いについて、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間には、それぞれ差異がみられる（＜図表 6＞参照）。

＜図表 6＞

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	米国会計基準における取扱い
のれんをさらに分割するか否か	のれんを含む、より大きな単位での判定が原則。 資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法も認められる。	資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法が原則。 できない場合に、結果として、のれんが関連するが配分できないような、多くの資金生成単位から構成される場合がある。	まず、のれんを含む、より大きな単位での判定を行う。
減損損失の認識の判定(減損テスト)	のれんを含む、より大きな単位において、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の簿価にのれんの簿価を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。	各資産グループの帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額と、回収可能価額とを比較する。	報告単位の公正価値と、のれんを含むその簿価とを比較する。 さらに、報告単位におけるのれんの暗示された公正価値を、そののれんの帳簿価額と比較する。
減損テストの頻度	減損の兆候がある場合	毎年+減損の兆候がある場合	同 左
減損損失の測定	のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額し、差額を減損損失として認識する。 のれんを加えることによって算定される減損損失	のれんを含む資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との差額を減損損失として認識する。 まず、最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する。	報告単位ののれんについて、その帳簿価額が暗示された公正価値を超える場合には、当該超過額を減損損失として認識する。 なお、認識する損失は、のれんの帳簿価額を超えないとされている。

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	米国会計基準における取扱い
	失の増加額は、原則としてのれんに配分する。		
減損損失の戻入れ	認められない。	同 左	同 左

今後の方向性

106. のれんの償却について、今後、我が国における会計基準を見直すかどうかの検討にあたっては、我が国の減損会計基準について、次のような論点についても並行的に検討すべきものと考えられる。

- (1) 減損の兆候があるときに行う減損損失の認識の判定（減損テスト）は、より頻度を上げるために、国際的な会計基準と同様に、減損の兆候がある場合に加えて、毎年、減損テストを行う取扱いとするかどうか⁴³。
- (2) 現在、我が国の減損会計基準では、資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法も認められる取扱いとなっているが、のれんの減損は、のれんを含む、より大きな単位で判定を行うことを原則とするのではなく、より減損テストをきめ細かく行うために、IAS 第 36 号と同様に、資金生成単位にのれんの帳簿価額を配分する方法を原則とする取扱いとするかどうか⁴⁴。

【追加検討②】無形資産への配分

検討事項

107. のれんの償却を見直すかどうかの検討にあたり、識別可能資産としての無形資産へ取得原価を配分する規準について追加検討する。

我が国の会計基準における取扱い

108. 我が国の会計基準において、取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち、企業結合日時点における識別可能資産及び負債に配分する（企業結合会計基準第 28 項）。受け入れた資産に法律上の権利⁴⁵など分離して譲渡可能な無形資産が

⁴³ IAS 第 36 号では、耐用年数を確定できない無形資産やのれんは償却されることがなく、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを保証するためのこれらの資産の減損の検討への依存度がさらに高くならざるを得ないため、減損の兆候がある場合に加えて、さらに年次の減損テストを求めたとしている。

⁴⁴ このような取扱いとした場合には、共用資産について、引き続き、より大きな単位での判定を原則とすることでよいのかも検討することが考えられる。

⁴⁵ 「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいい、これには、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、

含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う（企業結合会計基準第29項）。

109. この「分離して譲渡可能な無形資産」とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない（企業結合適用指針第59項）とされている。

110. また、特定の無形資産に着目して企業結合が行われた場合など、企業結合の目的の1つが特定の無形資産の受入れであり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離して譲渡可能なものとして取り扱う（企業結合適用指針第59-2項）ため、このような場合には、当該無形資産を識別可能資産として、取得原価を配分することとなる。

国際的な会計基準における取扱い

111. 国際的な会計基準では、取得企業は、のれんとは区別して、識別可能資産及び負債並びに被取得企業の非支配持分を認識しなければならない。識別可能な無形資産は、分離可能性要件又は契約・法的要件のどちらかを満たす場合に識別可能となるとされている。

(1) 分離可能性要件とは、取得した無形資産を、個別に又は関連する契約や識別可能資産及び負債とともに、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス化、賃貸又は交換することができることをいう。取得企業に意図がなくても、取得企業が売却、ライセンス化又は他の価値のあるものとの交換をすることができる場合や、取得した無形資産の取引頻度が少なくても、また、取得企業がその取引に関与しているかどうかに関係なく、そのタイプ又は類似のタイプの資産に関する交換取引の証拠がある場合には、分離可能性要件を満たすことになる。例えば、顧客リストは、頻繁に有償で使用許諾されているため、一般に、分離可能性要件を満たす。

(2) 契約・法的要件とは、取得した無形資産が契約、法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じていることをいう。契約・法的要件を満たす無形資産は、たとえ被取得企業又はその他の権利及び債務から譲渡可能又は分離可能ではなくとも識別可能となるとして、次の例が挙げられている。

① 被取得企業が工場設備のオペレーティング・リースを受けており、リース契約の条件では明確に売却や転リースを通してのリースの譲渡を禁止していても、市場での条件と比べて有利となる金額は、のれんとは区別して認識する契約・法的要件を満たす無形資産となる。

② 被取得企業が原子力発電所を所有し稼働させており、取得企業は発電所を稼働する認可を当該発電所から分離して譲渡できないとしても、それは、のれんとは区別して

商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれるとされている（企業結合適用指針第58項）。

認識する契約・法的要件を満たす無形資産となる。

- ③ 被取得企業が国内市場外で独占的に使用することのできる特許を他社にライセンスしており、代わりに将来の一定の割合の外貨収益を稼得している。特許と関連ライセンス契約をお互いに分離して売却又は交換するのは現実的ではないとしても、それらは、のれんと区別して認識するための契約・法的要件を満たしている。

112. 取得企業は、取得日時点で識別できない、取得された無形資産の価値をのれんに包含する。労働力集団は、のれんと区別して認識される識別可能な資産ではないため、帰属する全ての価値はのれんに包含される。

113. また、国際的な会計基準では、企業結合で取得した無形資産が分離可能又は契約上の若しくはその他の法的権利から生じている場合には、公正価値を測定するにあたり十分な情報が存在しているとして、測定における信頼性要件を常に満たすと考えられている。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

114. 識別可能資産としての無形資産へ取得原価を配分する規準について、我が国の会計基準と国際的な会計基準の間には、いくつかの差異がみられる（<図表 7>参照）。

<図表 7>

	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
無形資産の識別の要件	法律上の権利など、分離して譲渡可能（企業又は事業と独立して売買可能）であり、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できること	<ul style="list-style-type: none"> 分離可能性要件（取得した無形資産を、個別に又は関連する契約や識別可能資産及び負債とともに、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス化、賃貸又は交換すること） 契約・法的要件（取得した無形資産が契約、法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じていること）
無形資産として識別すべきではないとして明示されているもの	<ul style="list-style-type: none"> 被取得企業の法律上の権利による裏付けのない超過収益力 被取得企業の事業に存在する労働力の相乗効果（リーダーシップやチームワーク） 	労働力集団
識別可能な無形資産の例（〔設例 5〕）	法律上の権利に基づくものが中心で、項目数も国際的な会計基準と比較すると少ない。	契約に基づくものや、そうでないものも含め、例示されている。

今後の方向性

115. 企業結合における取得原価のうち無形資産に配分されたものは、一般に、一定の年数以内で償却され、配分されなかったものは、当該取得原価が識別可能資産及び負債の純額を上回っている限り、のれんとして会計処理される。取得原価のうち無形資産に配分されなかったものがある場合でも、のれんを償却する方法を継続しているときには、毎期、規則的に費用処理される。しかし、のれんを償却しない方法に見直すときには、規則的には費用処理されないことになる。したがって、今後、仮にのれんを償却しないこととした場合には、これまで以上に、取得原価を無形資産に配分し償却することが必要になるという意見がある。一方、のれんの償却に関する論点は無形資産への配分とは関連しないという意見や、のれんの償却を見直さない場合でも識別可能な無形資産への配分を適切に行うように見直すことは必要であるという意見⁴⁶がある。
116. 識別可能な無形資産への配分を網羅的に行うためには、識別可能資産及び負債に配分した残額をさらに吟味し、識別可能と判断された無形資産の時価（公正価値）を把握する必要がある。国際的な会計基準を適用する際の実務においては、無形資産の公正価値の評価や算出された評価額の妥当性を判断するために多くの時間とコストをかけているとの指摘もある。のれんの償却について、今後、我が国における会計基準を見直すかどうかの検討や識別可能な無形資産を把握するための追加的な手当ての要否の検討にあたっては、国際的な会計基準の取扱いとともに、会計処理の変更に伴う実務上の負担の増加などについても、並行的に考慮する必要があると考えられる。

[論点 4-2] のれんに関する税効果

検討事項

117. 企業結合によって認識されたのれんについて、税効果を認識するか否かについて検討する。

我が国の会計基準における取扱い

118. 我が国においては、会計上ののれんに関して税効果は認識しないこととしている。これは、のれん及び負ののれんは配分残余としての性格を有している以上、税効果を認識しても同額ののれん（又は負ののれん）が計上されるにすぎないこと（企業結合適用指針第 72 項及び第 378-2 項）、また、連結財務諸表においては、のれんに対して税効果を認識すると、またのれんが変動し、それに対してさらに税効果を認識するという循環が生じてしまうことへの技術的な対応から、このような取扱いを定めたものである（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 27 項及び第 52 項）。

⁴⁶ これは、無形資産への配分とするかのれんとするかにより、税効果や減損処理の取扱いなど、取得後の会計処理が変わる可能性があることによるものと考えられる。

119. なお、法人税法上、非適格合併等の場合には、「資産調整勘定」又は「差額負債調整勘定」（以下「税務上ののれん」という。）の計上及びその後の償却が求められる場合がある（法人税法第 62 条の 8）。当該税務上ののれんが認識される場合にはその額を一時差異として繰延税金資産又は繰延税金負債を認識することとし、これらを識別可能資産及び識別可能負債として認識したうえで、取得価額との差額として会計上ののれんが認識されることとなる（企業結合適用指針第 378-2 項）⁴⁷。

120. このように、我が国の会計基準においては、税務上ののれんに対する税効果を認識した後で会計上ののれんが認識され、会計上ののれんに関して税効果は認識されない⁴⁸。

国際的な会計基準における取扱い

（国際財務報告基準）

121. 国際財務報告基準では、のれんの当初認識に関する将来加算一時差異（企業結合により生じる会計上ののれんが税務上ののれんを上回る場合の差額）に対する税効果を認めていないため、当初認識時に繰延税金負債は認識しない。これは、のれんは配分残余として測定されるため、繰延税金負債の認識は単にのれんの帳簿価額を増加させることになるにすぎないためである⁴⁹。

122. また、当初認識から生じていた将来加算一時差異であり、のれんの当初認識時に計上されていなかった繰延税金負債は、当初認識後においても、繰延税金負債を認識しない⁵⁰。しかし、当初認識からではなく、その後が生じた将来加算一時差異については、繰延税金負債を認識する⁵¹。

⁴⁷ 平成 18 年税制改正前における平成 17 年企業結合適用指針第 72 項では、「のれん（又は負ののれん）は取得原価の配分残余であるため、のれん（又は負ののれん）に対する税効果は認識しない。したがって、税務上、営業権が認識される場合においても、会計上ののれんの当初計上額と税務上の営業権の当初認識額との差額に対しては税効果を認識しない。」としていた。

このため、反対解釈として、会計上と税務上の当初認識額が、当初一致していた部分に係る以後の償却期間のズレから生じる一時差異については、税効果を認識するものと考えられていた。

⁴⁸ すなわち、我が国における現状の取扱いは、「会計上ののれんに対して税効果は認識しない」「税務上ののれん全額に税効果を認識する」という簡潔な原則に基づいている。

⁴⁹ 平成 21 年（2009 年）3 月に公表された IAS 第 12 号改正案においても、従来どおり、のれんの当初認識時において繰延税金負債を認識しないとする方向で考えられている。

⁵⁰ 例えば、当初認識時（取得時）に、会計上ののれんが 100 であるが税務上ののれんは 0 である場合、繰延税金負債は認識されず、また、当初認識後に、会計上ののれんに対し減損損失 20 を認識した場合、のれんに係る将来加算一時差異は 100 から 80 に減少するが、未認識の繰延税金負債の減少であるため、のれんの当初認識時に関連するものとして、繰延税金負債は認識されない。

⁵¹ 例えば、期首に企業結合を行い、当初認識時に、会計上ののれんが 100 であり非償却、税務上ののれんは 100 であって、取得年度から年 20%の割合で損金算入可能である場合、期末に、会計上ののれんは 100、税務上ののれんは償却により 80 になり、将来加算一時差異 20 は、のれんの当初認識後に生じたものなので、その結果生じる繰延税金負債は認識されることとなる。

同様に、当初認識時に会計上ののれんと税務上ののれんが同額であり、会計も償却で税務も償却であるが、会計の償却年数が長い場合、その後が生じた将来加算一時差異については、繰延税金負債を認識する。

123. 一方、のれんの当初認識に関する将来減算一時差異（企業結合により生じる会計上ののれんが税務上ののれんを下回る場合の差額）に対しては、将来、解消できる可能性が高い範囲内で認識することとしている。

124. なお、国際財務報告基準では、負ののれんに関する税効果の取扱いについて例外的な定めを設けていない。会計上は、負ののれんが企業結合日における損益として処理されるため、税務上の負ののれんが、一時の損益ではなく、償却により段階的に益金となれば、将来加算一時差異となるため繰延税金負債を認識することになるものと考えられる。

（米国会計基準）

125. 米国会計基準では、税務上減算されないのれんに対しては税効果を認識しないこととしている。これは、繰延税金負債を計上することにより、残余であるのれんを同額計上するにすぎないこと、計算が複雑になることによる。

一方、のれんが税務上減算される場合には、のれんに関する一時差異に対し、原則として、繰延税金資産又は負債を認識する⁵²。この場合、繰延税金の計算目的のために、税務上ののれんと会計上ののれんを、企業結合日において、それぞれ等しい部分（第1の要素）と、いずれか一方の超過する部分（第2の要素）に分け、次のように取り扱う。

(1) 第1の要素については、その後、一時差異が生じた場合には、繰延税金資産又は負債を認識する。

(2) 第2の要素については、①損金算入できる税務上ののれんが会計上ののれんを上回る場合、繰延税金資産を認識し、②会計上ののれんが損金算入できる税務上ののれんを上回る場合は、取得時でもその後も繰延税金負債を認識しない。

126. 米国会計基準においても、のれんの税効果に関する例外的な定めが負ののれんにはなく、原則どおり、負ののれんが将来加算一時差異を構成する場合には、繰延税金負債を認識することになるものと考えられる。

今後の方向性

（会計上ののれんが生じる場合）

127. 適格組織再編に該当する場合には、これまでと同様に、税効果を認識しないことが考えられる。すなわち、税効果会計における資産負債法に基づけば、会計上ののれんの帳簿価額とゼロである税務上ののれんの帳簿価額との差は将来加算一時差異に該当するが、のれんの当初認識時に当該差異に対して繰延税金負債を認識したとしても、のれんは配分残余として測定されるため、繰延税金負債とのれんを両建させるだけであり、実質的な意味がないこと、国際的な会計基準においても計上されないことから、税効果を認識しないことが適当と考えられる。

⁵² なお、会計上ののれんの計算が循環してしまうという問題に対しては、税務上の便益合計を計算する手法が紹介されている。

128. 非適格組織再編に該当する場合、我が国の会計基準では、会計上ののれんに対して税効果を認識せず、税務上ののれん全額が一時差異を構成するものとして取り扱われている。この点、国際的な会計基準では、原則として、会計上ののれんと税務上ののれんとを対応させて一時差異とし税効果を認識していることから、コンバージェンスの観点も踏まえ、これを見直すことも考えられる。

しかし、そもそも我が国の法人税法における「資産調整勘定」「差額負債調整勘定」は、その後対象となる事業そのものを処分したとしても一時に損金又は益金算入されることなく定期的に償却されるものであることから、その性格は会計上ののれん（又は負ののれん）と必ずしも同じものではない。このため、「資産調整勘定」「差額負債調整勘定」を会計上ののれん（又は負ののれん）に対応する税務上ののれん（又は負ののれん）として取り扱うことは適当ではないと考えられる。この場合、次のように現状の取扱いと同様の結果になり、改めて見直す必要性は乏しいと考えられる。

- (1) この場合には、会計上ののれん全額が将来加算一時差異として取り扱われるが、会計上ののれんが税務上ののれんを上回る場合には当該会計上ののれんに対して税効果を認識しないこと（第 127 項参照）
- (2) 法人税法における「資産調整勘定」の全額が、のれんとは別の種類の将来減算一時差異（「差額負債調整勘定」の場合は、全額が将来加算一時差異）として、税効果の認識対象となること

（会計上負ののれんが生じる場合）

129. 会計上、負ののれんとなる場合にも、適格組織再編に該当する場合には、これまでと同様に、税効果を認識しない。これは、会計上の負ののれんの帳簿価額も税務上ののれんの帳簿価額もゼロであり、一時差異が生じないことによる。

130. 非適格組織再編に該当する場合、我が国の会計基準でも国際的な会計基準においても、税務上の負ののれんがあるときには、その全額が将来加算一時差異として取り扱われている。

131. このように、会計上、負ののれんとなる場合には、国際的な会計基準との間に相違はないと考えられる。

なお、第 128 項のように、そもそも我が国の法人税法における「差額負債調整勘定」は税務上の負ののれんとすることは適当ではないと考えた場合でも、のれんとは別の種類の将来加算一時差異に該当することから、現状の取扱いと同様の結果になるものと考えられる。

【論点 5】子会社に対する支配の喪失

検討事項

132. 我が国の会計基準では、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社

に該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている。一方、国際的な会計基準において、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。

我が国の会計基準における取扱い

(子会社に対する支配の喪失の会計処理)

133. 企業結合会計基準第5項では、複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱うとされており、子会社の支配喪失についても適用されるものと考えられる。

134. 子会社に対する支配の喪失の会計処理については、子会社株式の一部売却及び時価発行増資等による場合には、連結会計基準により次のとおり行い、子会社の企業結合による場合には、事業分離等会計基準により第135項のように行うものとされている。

(1) 被投資会社が関連会社に該当する場合

連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、持分法による評価額に修正し、さらに、当該評価額に基づき、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益を修正する(資本連結実務指針第45項)。

(2) 被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合

残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する(連結会計基準第29項)。さらに、当該評価額に基づき、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益を修正し、当該連結財務諸表上の評価額と個別財務諸表上の帳簿価額の差額は利益剰余金に計上する(資本連結実務指針第46項)。

135. 子会社の企業結合により、当該子会社の支配を喪失した場合には、次のとおり会計処理するものとされている。

(1) 被投資会社が関連会社に該当する場合

個別財務諸表上、交換損益は認識せず、関連会社株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式(子会社株式)に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に基づいて算定される(事業分離等会計基準第38項及び第20項(1)、企業結合適用指針第275項(1))。

連結財務諸表上、持分法の適用において、結合後企業に係る投資会社の持分の増加額と、従来の結合当事企業に係る投資会社の持分の減少額との間に生じる差額を、のれん(又は負ののれん)及び持分変動差額として処理する(事業分離等会計基準第38項及び第20項(2)、企業結合適用指針第275項(2))。

(2) 被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合

被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される(事業分離等会計基準第38項及び第23項、企業結合適用指針第276項)。これは、次の理由によるものとされている。

- ① 事業分離により受け取る分離先企業の株式が子会社株式や関連会社株式に分類される場合、支配又は重要な影響により、移転した事業を含む当該株式の保有を通じて、移転した事業に関する事業投資としての性格が継続しているとみるが、その他有価証券に分類されることとなる場合には、これとは異なり、もはや移転した事業に関する投資は継続していないものとみることが適当である（事業分離等会計基準第 23 項及び第 104 項）。
- ② 事業分離における分離元企業と、100%子会社を被結合企業とする企業結合における当該被結合企業の株主（親会社）とでは、経済的効果が実質的に同じであることから、これらの会計処理を整合的とし、その上で、被結合企業の株式をすべて保有している場合（被結合企業が 100%子会社の場合）と整合性を保つように、被結合企業の株式のすべては保有していないが子会社である場合（被結合企業が 100%子会社以外の子会社の場合）において、被結合企業の株主に係る会計処理を考慮することが適当である（事業分離等会計基準第 122 項）。

（関連会社に対する重要な影響力及び共同支配の喪失の会計処理）

136. 関連会社に対する重要な影響力が喪失した場合の会計処理については、まず、関連会社株式を一部売却した場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する（持分法会計基準第 15 項）。また、当該投資に関する持分法適用除外日における取得後剰余金のうち投資会社持分額は、利益剰余金に計上する（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」第 33 項）。
137. 次に、関連会社の企業結合により関連会社に該当しなくなった場合、被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される（事業分離等会計基準第 41 項、企業結合適用指針第 278 項）。
138. なお、共同支配投資企業に対する共同支配が喪失した場合の会計処理については、明確な定めはない。

国際的な会計基準における取扱い

（子会社に対する支配の喪失の会計処理）

139. 子会社に対する支配の喪失に関し、複数の契約を単一取引として会計処理するかどうかを判定するにあたって、親会社は契約のすべての条件と経済的効果を考慮しなければならず、以下の事項は、親会社が複数の契約を単一取引として会計処理することを示唆するとされている。
- (1) 複数契約が、同時にあるいは相互の補完として締結される。
 - (2) 複数契約が、全体的な経済的効果の達成を意図して単一取引を形成している。

- (3) 1つの契約の発生が、少なくとも他の契約の発生に依存している。
- (4) ある契約をそれだけで検討すると経済的に正当化されないが、他の契約とともに検討する場合、経済的に正当化される（例えば、株式の処分が相場以下で価格付けされるが、事後的な処分が相場以上で価格付けられることによって補填される場合）。
140. この背景として、子会社の処分に関する損益は、支配喪失時にのみ認識されることから、特定の利益を達成するために取引又は契約を仕組む機会が生じることが懸念されるためとされている。
141. 親会社が子会社に対する支配を喪失する場合、支配喪失日に以下の会計処理を行う。
- (1) 子会社の資産（のれんを含む。）、負債及び非支配持分（非支配持分に帰属するその他の包括利益の要素を含む。）の認識を中止する。
- (2) 受取対価及び残存持分を、公正価値で認識する。
- (3) 差額を、親会社に帰属する損益として認識する。
142. 残存する投資を公正価値で測定することは、子会社の支配の喪失が重大な経済事象であるとする IASB や FASB の見解を反映している。すなわち、親子関係は存在しなくなり、従前の親子関係とは顕著に異なる投資及び被投資関係が始まることから、支配喪失日に新たな投資及び被投資関係が認識され、当初測定が行われるとされる。

（関連会社に対する重要な影響力及び共同支配の喪失の会計処理）

143. 改正 IAS 第 27 号で採用されている考え方は、IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」及び IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」に拡張されている。すなわち、重要な影響の喪失時に、投資者は従前の関連会社に対して保有する投資を公正価値で測定するとされる。また、投資者が共同支配を喪失する場合、投資者は従前の共同支配企業に対して保有する投資を公正価値で測定するとされる。
144. このように、国際財務報告基準では、支配の喪失、重要な影響の喪失、共同支配の喪失は、同様に会計処理されなければならない経済的に同様の事象であるとされる。したがって、いずれの場合も、残存持分の公正価値は、金融資産、関連会社投資、共同支配企業投資として保有される資産の当初の帳簿価額となる。一方、米国会計基準では、同様の論点を取り扱うかどうか検討されたが、持分法の要件を満たさない投資の会計処理は基準の対象外とされている。

今後の方向性

（子会社に対する支配の喪失の会計処理）

145. 第 1 に、複数の契約により、子会社に対する支配を喪失したかどうかの判断について、我が国の会計基準では基本的な考え方のみを示しており、国際的な会計基準を踏まえて、今後、追加的なガイダンスを検討することが考えられる。
146. 第 2 に、子会社に対する支配を喪失した場合の会計処理については、関連会社に該当

する場合と関連会社にも該当しない場合とに区分して検討することが考えられる（〈図表 8〉参照）が、引き続き検討する。

(1) まず、売却及び企業結合等により、被投資会社に対する支配を喪失したが関連会社に該当する場合、支配の喪失によっても、引き続き保有する関連会社に対する投資の実態又は本質が変わったものとみなせないため、投資は継続しているとみて、支配喪失時においても関連会社株式は帳簿価額のままとすることが考えられる。

しかし、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、関連会社株式を時価で評価することが考えられる。このような個別財務諸表における取扱いと連結財務諸表における取扱いとの関係は、平成 20 年改正の企業結合会計基準における段階取得の会計処理において採られた処理⁵³と整合的である。

(2) 次に、売却及び企業結合等により、被投資会社に対する支配を喪失し関連会社にも該当しない場合、我が国の会計基準では、売却等による場合（第 134 項(2)参照）と企業結合による場合（第 135 項(2)参照）とで異なる取扱いとなっているため、これらを区分して検討する。

① 企業結合により、子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合には、投資が清算されたものとみて、交換損益を認識するものとされており（第 135 項(2)参照）、その処理は、国際的な会計基準と整合しているものと考えられる。

② 一方、売却等により、子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合には、今後、次のいずれかの方法とすることが考えられる。

ア 企業結合によるときと同様に、被投資会社に対する投資がすべて清算されたものとみて、売却された株式のみならず、残存投資も時価で評価し、差額を損益とする方法（以下「第 1 案」とする。）

イ これまでと同様に、残存投資については、引き続き投資は継続しているとみて帳簿価額のままとする⁵⁴（ただし、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、残存投資を時価で評価し、差額を損益とする。）方法（以下「第 2 案」とする。）

⁵³ 平成 20 年改正の企業結合会計基準により、段階取得における被取得企業の取得原価は、個別財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって算定するが、連結財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引のすべての企業結合日における時価をもって算定することとされている（企業結合会計基準第 25 項）。

⁵⁴ これは、被投資会社が子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合でも、次の 2 つは必ずしも同じ状況ではなく、①の場合における残存投資については、投資が継続していると考えられるべきではないかという見方である（事業分離等会計基準第 129 項参照）。

① 株主が同一の株式を売却したことに伴い、当該被投資会社の株式が引き換えられておらず残存しているとき

② 被投資先会社が他の企業又は事業を受け入れたことに伴い、当該被投資先会社の株式が結合後企業の株式と引き換えられているとき

また、このような取扱いは、平成 20 年改正の企業結合会計基準における段階取得の会計処理において採られた処理と整合的であると考えられる。

(関連会社に対する重要な影響力及び共同支配の喪失の会計処理)

147. 関連会社に対する重要な影響力が喪失した場合も、それが関連会社の企業結合による
とき（第 137 項参照）には、交換損益が認識され、国際的な会計基準と整合しているも
のと考えられる。しかしながら、売却等によるとき（第 136 項参照）には、今後、子会
社に対する支配を喪失した場合の会計処理と同様に整理していくことが考えられる（＜
図表 8＞参照）。また、共同支配の喪失の場合についても、これらの処理と同様に行うこ
とが考えられるが、引き続き検討する。

＜図表 8＞

	連結財務諸表		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)
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。
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。
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。

設 例

以下の設例は、本論点整理で示された論点についての理解に資するため、参考として示されたものであり、仮定として示された記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。

〔設例 1〕 支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額の表示

(1) 前提条件

ここでは、【論点 1】第 16 項から第 23 項で示された記述を踏まえ、今後の議論にするための参考として、連結財務諸表の表示イメージを示すものである。包括利益については、「財務諸表の表示に関する論点の整理」で議論されているが、ここでは、包括利益を表示すること及びいわゆる 2 計算書方式とすることを前提としており、また、名称はすべて仮称である。

なお、論点を明確にするために、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額のうち、当期の損益とされる額を xx、評価・換算差額等にて繰り延べる額を yy として示し、簡便化のために、税効果は考慮していない。また、国際的な会計基準における表示と比較しやすいように、IAS 第 1 号の設例及び SFAS 第 160 号の設例に基づき、論点に関係のない部分を修正又は省略した表示も示している。

(2) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額に関する表示の考え方（ここでは、当期の損益とされる額を連結損益計算書上、少数株主利益のすぐ後に表示することとしている⁵⁵が、特別損益に表示することも考えられる。）

<連結損益計算書>

売上高	10,000
-----	-----
税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等 ⁵⁶	(900)
少数株主損益調整前当期純利益	1,300
少数株主利益	(300)
子会社に対する親会社持分の変動によって生じる損益	xx
当期純利益	<u>1,000 + xx</u>

⁵⁵ この場合には、少数株主損益調整前当期純利益において、国際的な会計基準の下での連結損益計算書との比較が容易になる。

⁵⁶ 簡便化のため、「法人税、住民税及び事業税」「法人税等調整額」をまとめている（以下同じ）。

<連結包括利益計算書>

当期純利益		1,000 + xx
親会社株主に係るその他の包括利益		600 + yy
親会社株主に係る包括利益		1,600 + xx + yy
少数株主に係る包括利益		400
包括利益 ⁵⁷		2,000 + xx + yy

又は

少数株主損益調整前当期純利益		1,300 + xx
親会社株主に係るその他の包括利益	600 + yy	
少数株主に係るその他の包括利益 ⁵⁸	100	700 + yy
包括利益		2,000 + xx + yy
(内訳) 親会社株主に係る包括利益		1,600 + xx + yy
少数株主に係る包括利益		400

<連結株主資本等変動計算書>

	株主資本				親会社株主に係るその他の包括利益累積額(*2)	少数株主持分	純資産合計
	資本金	資本剰余金	利益剰余金	株主資本合計			
前期末残高	10,000	5,000	10,000	25,000	3,000	1,000	29,000
当期純利益			1,000 + xx	1,000 + xx			1,000 + xx
剰余金の配当			(500)	(500)			(500)
株主資本以外の項目の変動額					600 + yy	(*1) 1,000	1,600 + yy
当期末残高	10,000	5,000	10,500 + xx	25,500 + xx	3,600 + yy	2,000	31,100 + xx + yy

(*1) 少数株主持分の当期変動額は、少数株主に係る包括利益 400 のほか、(子会社株式の売却に伴う) 少数株主持分の増加 600 とから構成されているものとしている。

(*2) これは、現在の評価・換算差額等に該当する。

(3) 包括利益は、純資産合計の当期末残高 31,100 + xx + yy - 前期末残高 29,000 + 所有者等との直接的な取引(剰余金の配当 500 - 少数株主持分の増加 600)により、2,000 + xx + yy と算定される。

(4) 包括利益累積額は、連結株主資本等変動計算書において表示されない(国際的な会計基準も同様である)。

⁵⁷ 平成 18 年 12 月に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」において、包括利益は、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいうとされている。

⁵⁸ 親会社株主に係るその他の包括利益と合算して、その他の包括利益の合計のみを表示する方法も考えられる。

(参考：国際的な会計基準に基づく連結損益計算書、連結包括利益計算書、連結株主持分変動計算書)

<連結損益計算書>

<u>国際財務報告基準</u>		<u>米国会計基準</u>	
Revenue	10,000	Revenue	10,000
Expenses	<u>(7,800)</u>	Expenses	<u>(7,800)</u>
Profit before tax	2,200	Income before tax	2,200
Income tax expense	<u>(900)</u>	Income tax expense	<u>(900)</u>
PROFIT FOR THE YEAR	<u>1,300</u>	NET INCOME	1,300
Profit attributable to:		Less : Net income attributable to the non-controlling interests	<u>(300)</u>
Owners of the parent	1,000	Net income attributable to the parent	<u>1,000</u>
Non-controlling interests	<u>300</u>		
	<u>1,300</u>		

<連結包括利益計算書>

<u>国際財務報告基準</u>		<u>米国会計基準</u>	
PROFIT FOR THE YEAR	1,300	NET INCOME	1,300
Other comprehensive income for the year, net of tax	<u>700</u>	Other comprehensive income, net of tax	<u>700</u>
TOTAL COMPREHENSIVE INCOME FOR THE YEAR	<u>2,000</u>	COMPREHENSIVE INCOME	2,000
Total comprehensive income attributable to:		Comprehensive income attributable to the non-controlling interests	<u>(400)</u>
Owners of the parent	1,600	Comprehensive income attributable to the parent	<u>1,600</u>
Non-controlling interests	<u>400</u>		
	<u>2,000</u>		

<連結株主持分変動計算書>

<u>国際財務報告基準</u>	<u>Share Capital</u>	<u>Retained Earnings</u>	<u>Accumulated OCI</u>	<u>Non-controlling Interests</u>	<u>Total Equity</u>
Beginning balance	15,000	10,000	3,000	1,000	29,000
Sale of subsidiary shares to non-controlling interests	xx+yy			600	600+xx+yy
Dividends		(500)			(500)
Total comprehensive income for the year		1,000	600	400	2,000
Ending balance	<u>15,000+xx+yy</u>	<u>10,500</u>	<u>3,600</u>	<u>2,000</u>	<u>31,100+xx+yy</u>

美国會計基準

	<u>Common Stock</u>	<u>Paid-in Capital</u>	<u>Retained Earnings</u>	<u>AOCI</u>	<u>Non- controlling Interests</u>	<u>Total</u>
Beginning balance	10,000	5,000	10,000	3,000	1,000	29,000
Sale of subsidiary shares to non-controlling interests		xx+yy			600	600+xx+yy
Net income			1,000		300	1,300
Dividends paid on common stock			(500)			(500)
Other comprehensive income, net of tax				600	100	700
Ending balance	10,000	5,000 +xx+yy	10,500	3,600	2,000	31,100+xx+yy

【設例 2】 条件付取得対価の会計処理

(1) 前提条件

X1年10月1日に、A社がB社を株式交換により完全子会社化した。決算日は、いずれも3月31日であり、のれんの償却期間は10年とする。

企業結合契約には、X2年3月31日に終了する事業年度及びX3年3月31日に終了する事業年度のB社の経常利益が、いずれも500を上回った場合、その時点の時価相当額が100となるA社株式を、A社がB社の当初の株主に対して追加で交付する条項が含まれている。X3年3月31日に条件が満たされたことが事実になり、A社株式を追加で交付することとなったものとする。

なお、条件が満たされた場合に時価相当額100のA社株式を追加で交付する条項に関する時価は、次のとおり算定されたものとする。

X1年10月30日（取得日）	40
X2年3月31日（決算日）	70
X3年3月31日（決算日）	100

(2) 考え方

	企業結合日における時価で取得原価に含める方法				(現行の取扱い)			
X1年 10月1日	のれん	40	新株予約権 (*1)	40	—			
X2年 3月31日	のれん償却額	2	のれん	2	—			
X3年 3月31日	新株予約権	40	払込資本	40	のれん	85	払込資本	100
	のれん償却額	4	のれん	4	のれん償却額	15	(*2)	

(*1) 条件付取得対価の企業結合日における時価で算定する。

(*2) 条件付取得対価の交付が事実になり、その時価が合理的に決定可能となった時点で支払対価を取得原価として追加的に認識し、のれんを追加的に認識する。のれんは企業結合日時点で認識されたものと仮定し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額は損益として処理する。

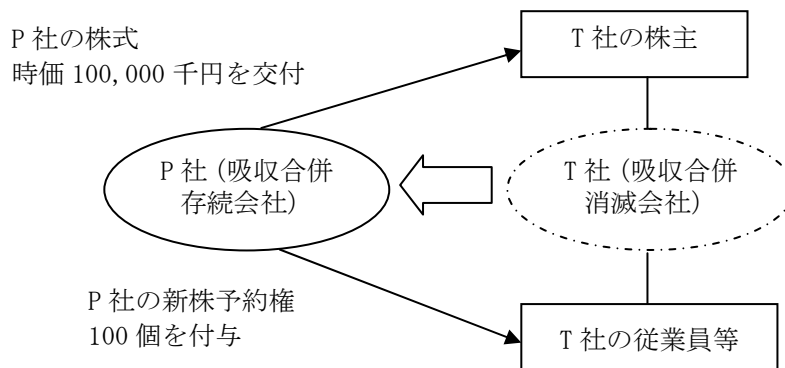
【設例 3】新株予約権の交付

(1) 前提条件

X0年1月1日に、P社（吸収合併存続会社）は、T社（吸収合併消滅会社）を吸収合併し株式（時価100,000千円）を交付した。この際、T社の従業員等に対する報酬としての新株予約権100個の権利確定部分と引き換えに、P社は、その新株予約権100個を付与する。T社の新株予約権は、付与日から6年の権利確定期間を要し、X0年1月1日までに4年間の権利確定期間が経過しており、P社の付与する新株予約権は、企業結合後5年間の権利確定期間を必要とするものとする。

合併期日におけるP社の付与する新株予約権の公正な評価単価は20千円/個であり、T社が付与した新株予約権の公正な評価単価は15千円/個であったものとする。

簡便化のため、それぞれの新株予約権について失効はないものとし、また、法人税等は考慮しないものとする。



(2) 考え方

① 我が国の会計基準における取扱い

T社の従業員等に対する報酬としての新株予約権の権利確定部分と引き換えに、P社がその新株予約権を付与する場合、企業結合日の時価に基づき算定された額を、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める。

(単位：千円)

(借) 諸	資	産	101,340	(貸) 払	込	資	本	100,000
	(のれんを含む)					新	株	予
						約	権	(*1)
								1,340

(*1) T社の従業員等に対する報酬としての新株予約権100個の権利確定部分67個(=100個×4年/6年)と引き換えに、P社が付与した新株予約権を、合併期日の時価に基づき算定した1,340千円(=20千円/個×67個)は、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める。

なお、P社の付与する新株予約権の2,000千円のうち、残額の660千円は、企業結合日後の報酬費用として認識されることになる。

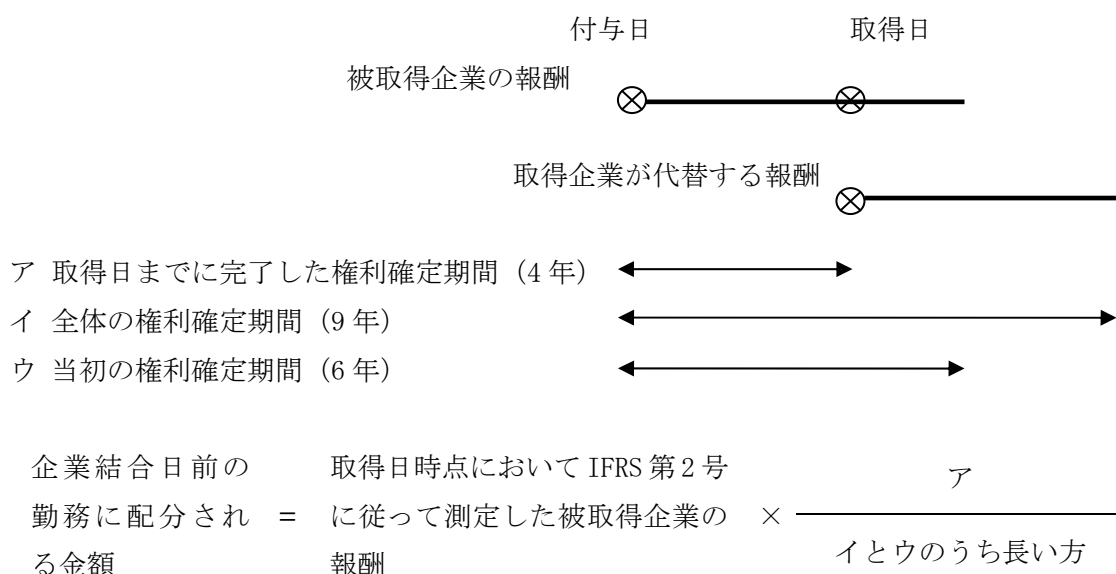
② 国際的な会計基準における取扱い

取得日にIFRS第2号に従ってT社の新株予約権を測定した金額1,500千円(=15千円/個×100個)に、全体の権利確定期間合計(9年(=4年+5年))又は被取得企業の報酬の当初権利確定期間(6年)のどちらか長い方に対する企業結合前の完了した権利確定期間(4年)の比率を乗じて、企業結合日前の勤務に配分される金額667千円(=1,500千円×4年/9年)が譲渡対価に含まれる。

なお、P社の付与する新株予約権の2,000千円のうち、残額の1,333千円は、企業結合日後の報酬費用として認識されることになる。

(単位：千円)

(借)	諸	資産	100,667	(貸)	資	本	100,667
		(のれんを含む)					



【設例 4】 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

(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

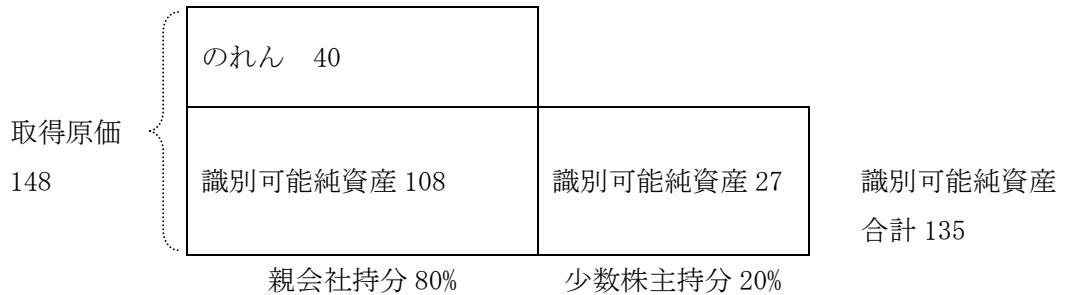
① 購入のれん方式による場合

(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



② 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。

【設例 5】 識別可能な無形資産の例

(1) 企業結合会計基準で、識別可能な無形資産として掲げられている例

① 「法律上の権利」の例として列挙されている項目（企業結合適用指針第 58 項）

産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等

② 分離して譲渡可能である可能性があるとして列挙されている項目（企業結合適用指針第 367 項）

ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果

(2) 改正 IFRS 第 3 号及び改正 SFAS 第 141 号で、識別可能な無形資産として掲げられている例（下線部は、法律や契約に基づかないものとされている。）

① マーケティング関連無形資産

- ・ 商標、商号、サービスマーク、団体マーク及び認証マーク
- ・ トレードドレス（独特な色彩、形又はパッケージ・デザイン）
- ・ 新聞マストヘッド
- ・ インターネットのドメイン名
- ・ 非競合契約

② 顧客関連無形資産

- ・ 顧客リスト
- ・ 注文又は製品受注残高
- ・ 顧客契約及び関連する顧客関係
- ・ 契約に基づかない顧客関係

③ 芸術関連無形資産

- ・ 演劇、オペラ及びバレエ
- ・ 書籍、雑誌、新聞及びその他の文学作品
- ・ 作曲、作詞、及び CM ソングなどの音楽作品
- ・ 絵画及び写真
- ・ 映画又はフィルム、音楽テープ及びテレビ番組を含むビデオ及び視聴覚データ

④ 契約に基づく無形資産

- ・ 使用許諾、ロイヤルティ及び使用禁止契約
- ・ 広告、建設、マネジメントサービス又は供給契約
- ・ リース契約（被取得企業が借手又は貸手かを問わない。）
- ・ 建設許可
- ・ フランチャイズ契約
- ・ 営業及び放送権
- ・ 住宅ローン貸付管理契約などのサービス契約
- ・ 雇用契約
- ・ 採掘、水道、空調、材木伐採及び通行権などの使用权

⑤ 技術に基づく無形資産

- ・ 特許技術
- ・ コンピューター・ソフトウェア及びマスク・ワーク
- ・ 特許化されていない技術
- ・ タイトル・プラントを含むデータベース
- ・ 秘密製法、プロセス及びレシピなどの取引上の機密

以 上