

平成 24 年 3 月 15 日

企業結合（ステップ 2）

1. 審議の状況

(1) プロジェクトの発足経緯

- 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、平成 23 年 6 月末を目標とする「既存の差異に係るプロジェクト項目（中期）」とされ、ステップ 1 の完了後、平成 21 年から議論が開始されている。

(2) これまでの審議の経緯

年月	内容
平成 21 年 7 月	「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。
平成 21 年 9 月 ～平成 22 年 9 月	専門委員会及び委員会において、論点整理に対するコメントを踏まえ、公開草案に向けて検討。 平成 21 年 12 月には委員会において、連結財務諸表における少数株主持分について、少数株主持分との取引は資本取引として取り扱うことを暫定合意。
平成 22 年 10 月 ～平成 23 年 4 月	単体財務諸表に関する検討会議において、のれんの非償却の取扱いが議論される。 平成 23 年 4 月に報告書を受領する。
平成 23 年 4 月～6 月 平成 24 年 1 月	委員会において、のれんの非償却の取扱いを審議。 単体検討会議に関連するテーマの今後の進め方を審議。

２．のれんに関する事項

- 第 235 回の委員会（平成 24 年 1 月 10 日）では、のれんの非償却について、論点整理の公表後、2 年以上審議をしてきたが、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¹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。

３．のれん以外の論点

第 235 回の委員会では、のれん以外の論点につき、改正を行うか否かの判断を別途行う、としている（以下は、論点整理で取り上げた項目）。

【論点 1】	少数株主持分の取扱い
【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
[論点 2-2]	条件付取得対価の交付
[論点 2-3]	取得に要した支出
[論点 2-4]	新株予約権の交付
【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
[論点 3-2]	識別可能資産及び負債の測定原則
[論点 3-3]	売却目的で保有する資産への取得原価の配分
[論点 3-4]	偶発債務及び企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分
[論点 3-5]	少数株主持分の測定（全部のれんの可否）
[論点 3-6]	繰延税金資産及び負債への取得原価の配分
【論点 4】	のれんの会計処理
[論点 4-1]	のれんの償却 [追加検討]のれんの減損処理の取扱い [追加検討]無形資産への配分
[論点 4-2]	のれんに関する税効果
【論点 5】	子会社に対する支配の喪失

¹ のれんの非償却の審議において、償却・非償却の考え方は両者とも一定の論拠があることを踏まえると、もっぱら国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視して、非償却に変更すべきである、という意見が聞かれた。

一方、現状の日本基準の基本的な考え方と国際的な会計基準の考え方が対立する中で、コンバージェンスのみを理由とした会計基準の変更は合理的根拠が乏しく、このような局面において、コンバージェンスすることに対する市場関係者の十分なコンセンサスが得られるまでは変更すべきではない、という意見も聞かれた。

４．少数株主持分の取扱い（論点 1、3 - 5）

（１）少数株主との取引に係る会計処理

- 平成 21 年に公表した論点整理では、少数株主持分の取扱いについて、従来どおり、いわゆる親会社説に基づき会計処理する旨の方向性を示した上で、支配を継続している場合の会計処理として、【A 案】親会社持分の変動によって生じる差額を評価・換算差額等とする案と【B 案】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案の二つが示されていた。
- この論点整理に対するコメントを分析したところ、方向性で示した親会社説に基づく A 案、B 案に対するコメントの他に、国際的な会計基準に合わせ少数株主持分を資本とすべきとする意見も見られた。また、(当時)IASB では、負債と資本のプロジェクトが行われており、そのプロジェクトの結果に影響を受けるため、見直すべきではないという意見も見られた。
- 上記の状況を踏まえ、論点整理の A 案、B 案に加え、少数株主持分を資本とする案と現状のまま修正しない案を含め、比較検討を行った。

各案の内容

	具体的な会計処理
[案 1] 少数株主持分を 資本とする	■ 少数株主との取引は、資本取引とする。
[案 2] 論点整理の A 案	■ 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、評価・換算差額等とする。 (子会社である間は、親会社持分が変動しても、損益は生じず、支配を喪失した場合に、評価・換算差額等が損益にリサイクリングされる。)
[案 3] 論点整理の B 案	■ 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。 追加取得時の差額 = 評価・換算差額等に計上して(従来はのれん)、 20 年以内に償却 子会社の一部売却 = 一時の損益 子会社の持分変動に伴う差額 = 持分比率増加の場合は、減少の場合は
[案 4] 従来処理の 継続	■ 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。 追加取得時の差額 = のれんに計上し 20 年以内に償却 子会社の一部売却 = 一時の損益 子会社の持分変動に伴う差額 = 持分比率増加の場合は、減少の場合は

	場合は
--	-----

各案の比較

	メリット等	デメリット等
[案 1] 少数株主 持分を資本とする	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国際的な会計基準へコンバージョンすることとなる。 ・ 純資産、当期純利益の金額が国際的な会計基準と同様になる。 ・ 資本の中で有用と考えられる親会社株主の持分、（親会社株主に係る）当期純利益を継続的に区分表示する限りでは、これまでの情報提供と遜色はない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本や当期純利益の範囲を変更すると、（親会社株主に係る）当期純利益が把握しにくくなる。 ・ 本来的に親会社株主と少数株主とは異なるため、国際的な基準でもこれらに係る情報を区分して開示しているが、別の主体との取引であれば、資本の中で区分するのではなく、最初から区分すべきである。
[案 2] 論点整理 の A 案	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本の範囲、当期純利益の範囲を変更する必要がなく、親会社株主の持分、（親会社株主に係る）当期純利益が容易である。 ・ 純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。 ・ 持分変動差額を損益へ影響させないため、支配喪失までの間、当期純利益の金額は国際的な会計基準と同様になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準とは異なる。 ・ 支配喪失後は、リサイクリングされるため、当期純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。
[案 3] 論点整理 の B 案	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本の範囲、当期純利益の範囲を変更する必要がなく、親会社株主の持分、（親会社株主に係る）当期純利益が容易である。 ・ 純資産の金額は、国際的な会計基準と同様になる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準とは異なる。 ・ 当期純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。
[案 4] 従来处理 の継続	<ul style="list-style-type: none"> ・ IASB と FASB の資本と負債の区分の検討結果に影響を受ける可能性があるため、当面、現行の会計処理を見直さない。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 少数株主持分に関する取扱いが国際的な会計基準と異なる。 ・ 純資産、当期純利益の金額が国際的な会計基準と異なる。

- 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、連結財務諸表における少数株主持分について、上記の**案 1**を採用し、今後の検討を行う

こととされた。

- 上記を踏まえ、子会社株式の追加取得、一部売却、子会社の時価発行増資等の会計処理について次のように見直す方向性で検討してきている。

	現行	検討の方向性
追加取得	追加取得により増加した親会社の持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれんとして処理する。	当該差額は、資本剰余金とする。
	株式交換のように自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得する場合や子会社と合併する場合において、個別財務諸表上、当該株式の取得原価や少数株主持分相当額は時価で算定する。	当該子会社の適正な帳簿価額(連結修正しているときは、連結上の修正後の帳簿価額)による株主資本の額に基づいて算定する。連結財務諸表上も個別財務諸表上ものれんが生じない。
一部売却	売却による親会社の持分減少額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。	売却金額と持分減少額との差額は資本剰余金とする。個別財務諸表上の子会社株式の売却損益は、連結上の損益とならない。
時価発行増資	子会社の時価発行増資等に伴う、親会社の払込額と持分増減額との差額については、損益となる(ただし、一定の場合には利益剰余金に直接加減できる。)	当該差額は、資本剰余金とする。

(２) 連結損益計算書の表示

- (1)で少数株主持分を資本とすることを前提として、連結損益計算書において、現行の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」とし、少数株主損益を当期純利益に含める方向性で検討してきている(参考資料1を参照)。
- なお、その場合でも、「親会社株主に係る当期純利益」(現行の当期純利益)と「非支配株主に係る当期純利益」(現行の少数株主損益)を区分して表示する方向性で検討してきている。これは、親会社株主と非支配株主のそれぞれに帰属する成果を区分して表示することが、投資意思決定に有用であると考えられ、また、国際的な会計基準も同様に表示しているためである。
- 関連論点として、一株当たり利益の算定については、現行と同様に、計算式の分子は親会社株主に係る当期純利益(現行の当期純利益)とする方向性で検討してきている。

（３）少数株主持分に関する他の論点

呼称の変更

- 「少数株主持分」を、国際的な会計基準と同様に、「非支配株主持分」と呼称する方向性で検討してきている。これに合わせて、「少数株主損益」を、「非支配株主に係る当期純利益」と呼称する方向性で検討してきている。
- この方向性は、少数株主であっても他の会社を支配し親会社となることがあり得るため、より正確な表現とするものである。

連結貸借対照表の表示

- 連結貸借対照表の純資産の部において、「少数株主持分」を「非支配株主持分」と呼称するが、現行と同様に株主資本とは区分して表示する方向性で検討してきている（**参考資料 1**を参照）。
- この方向性は、非支配株主持分を資本とするものの、親会社株主に係る持分（株主資本）と非支配株主に係る持分とは性質が相違すると考えられ、また、国際的な会計基準でも非支配株主持分を区分表示しているためである。

子会社の欠損

- 現行は、子会社の欠損のうち少数株主持分の負担すべき額を超える場合は、当該超過額を親会社が負担するが、ステップ 2 では一定の場合を除き²、非支配株主持分が負の残高となる場合でも、持分比率に応じて処理する方向性で検討してきている。
- この方向性は、非支配株主持分を資本とすることを踏まえ、国際的な会計基準と同様に³、持分比率に応じて非支配株主持分を算定するものである。

² 子会社に係る株主間で負担すべき額の合意が契約によりなされている場合には、その合意に基づいて非支配株主持分を算定する方向性で検討してきている。

³ IFRS の結論の背景によると、親会社と同じように非支配持分へ割り当てることについて、非支配株主は子会社に資産を拠出する追加的な義務はないものの、親会社もそうであること、非支配株主は子会社に対する投資のリスクと経済価値に比例的に参加していること、親会社は必ずしも子会社の負債について責任を負っていないことなどを挙げている。

（４）全部のれんの検討状況（論点 3-5）

全部のれん方式の採用について

- 平成 21 年に公表した論点整理では、子会社に対する支配を獲得したのは親会社であるにもかかわらず、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ことなどの理由から、購入のれん方式のみとする方向性が示されていた。一方で、国際的な会計基準で採用されている全部のれん方式⁴を選択適用できることとするかどうか引き続き検討するとされていた。
- 論点整理に寄せられたコメントを踏まえ、ステップ 2 では、IFRS と同様に、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⁵。
- 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等を注記する方向性で検討してきている。

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⁶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。
- IFRS のように企業結合ごとの選択は比較可能性を損なうという問題がある。また、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。
- 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。

⁴ 国際的な会計基準では、非支配持分を公正価値で測定することにつき、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、又は評価技法によって測定することができる。

(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。

(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。

⁵ 国際的な会計基準においては、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持分を直接測定するか、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（IFRS 第 3 号 B44 項）。論点整理では、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方法も示されたが、これまでの審議の過程で、非支配株主持分の具体的な算定方法については特段、定めていない。

⁶ 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。

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⁷。
- 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。国際的な会計基準では、非支配株主持分は時価に基づいて算定することから、非支配株主に係る負ののれんが生じることは想定されていないという考え方にに基づき当該取扱いを定めている点を踏まえた方向性である。

５．支配の喪失（論点５）

（１）論点の全体像

段階取得（ステップ１の検討範囲）

IFRS の処理

前 → 後	その他	関連会社	子会社
その他		帳簿価額	公正価値（IFRS3）
関連会社	公正価値（IAS28）		公正価値（IFRS3）
子会社	公正価値（IFRS10）	公正価値（IFRS10）	

支配の喪失（ステップ２の検討範囲）

日本基準の現行処理

（連結）

段階取得（ステップ１の検討範囲）

前 → 後	その他	関連会社	子会社
その他		帳簿価額	時価
関連会社	企業結合：時価 株式売買：帳簿価額		時価
子会社	企業結合：時価 株式売買：帳簿価額	持分法評価額	

支配の喪失（ステップ２の検討範囲）

⁷ 仮に、取得時の親会社持分の１株当たり時価と非支配株主持分の１株当たり時価が同じ場合、全部のれんの償却費及び減損損失を持分比率に応じて非支配株主持分に配分する結果、当期純利益（親会社株主に係る分と非支配株主に係る分の両方を含んだ、現行の少数株主損益調整前当期純利益）は全部のれん方式の方が購入のれん方式よりも少なくなるものの、親会社株主に係る当期純利益（現行の当期純利益）は、全部のれん方式でも購入のれん方式でも同じ金額になると考えられる（参考資料２を参照）。

(個別)

		段階取得（ステップ１の検討範囲）		
		その他	関連会社	子会社
前 → 後	その他		帳簿価額	帳簿価額
	関連会社	企業結合：時価 株式売買：帳簿価額		帳簿価額
	子会社	企業結合：時価 株式売買：帳簿価額	帳簿価額	

支配の喪失（ステップ２の検討範囲）

(２) これまでの検討状況

子会社から関連会社又はその他の会社になる場合

- 連結上、残存投資は時価で評価し、差額を損益とする方向性で検討してきている。
- 共同支配企業の形成において、連結上、共同支配投資企業は、その投資を時価評価し、差額を損益とする方向性で検討してきている。
- なお、個別財務諸表上の取扱いは変更しない方向性で検討してきている。

関連会社がその他の会社になる場合

- 連結上、残存投資は時価で評価し、差額を損益とする方向性で検討してきている。

６．その他の論点の検討（論点２、３、４）

（１）取得関連費に関する事項（論点２-３）

- 現行は、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ものは取得原価に含めている。
- ステップ２では、国際的な会計基準と同様に、すべて発生時に費用とする方向性で検討してきている。ただし、子会社株式の購入等に係るものは、個別財務諸表上、金融商品会計基準の適用により、取得原価に含める方向性で検討してきている。

（２）暫定的な会計処理に関する事項（論点３-２）

- 現行は、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌期に行われた場合、その損益影響額を、企業結合年度の翌期の財務諸表に特別損益として計上することとしている。
- ステップ２では、国際的な会計基準と同様に、暫定的な会計処理の確定結果を、企業結合年度の財務諸表に遡及して反映させる方向性で検討している。
- なお、企業会計基準第２４号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準」が適用されている状況を踏まえると、ステップ２の方向性は当該基準と整合的である。

（３）企業結合に係る特定勘定及び偶発負債に関する事項（論点３-４）

- 現行は、発生が予測される特定の費用又は損失で、取得の対価に反映されている場合、負債（企業結合に係る特定勘定（以下「特定勘定」という。）として認識することとしている。また、偶発負債に関する定めはない。
- ステップ２では、企業結合に係る特定勘定を廃止する方向性で検討してきている^８。また、被取得企業から引き受けた偶発債務のうち、その時価を合理的に見積ることができる場合には、蓋然性が高くないときでも企業結合時に負債を認識する方向性で検討してきている。
- この点について、市場関係者から、企業結合後に損失発生の可能性が高い場合に、我が国では現在の債務ではないとしても商慣行としては債務と同様に考えられることや、企業結合後の投資原価の回収計算を適切に行い得る観点から、本論点は、引当金全体の問題ととらえ、特定勘定は廃止すべきではないという意見が聞かれる。

^８ IFRSでは、費用又は損失の発生が予想されていても義務付けられていない場合には、債務性要件を満たさず、企業結合時に負債を認識しない。

（４）新株予約権（論点 2-4）

- 現行は、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、取得企業が新株予約権を交付する場合、新株予約権の時価を取得原価に含めるとしている。
- ステップ 2 では、国際的な会計基準と同様に、取得原価に含める金額は、新株予約権の時価のうち、企業結合日までに到来した期間に応じた分とする方向性で検討してきている。

（５）条件付取得対価（論点 2-2）

- 現行は、条件付取得対価の交付又は引き渡しが確実となるまでは会計処理を行わないとしている。
- ステップ 2 では、国際的な会計基準と同様に、企業結合日の時価で算定し、その後の時価変動の取扱い⁹を定める方向性で検討してきている。

（６）企業結合とは別個の取引（論点 3-1）

- 現行は当該定めがないが、ステップ 2 では、国際的な会計基準と同様に、被取得企業の取得とは別個の取引に係るものが取得の対価に含まれる場合¹⁰には、当該取引を取得原価に含めず、他の会計基準に従い会計処理を行う方向性で検討してきている。

（７）無形資産に関する事項（論点 4-1）

- 現行は、法律上の権利など分離して譲渡可能な場合に識別可能な資産として取り扱うこととしている。また、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としている。
- ステップ 2 では、無形資産に関する会計基準の開発が同時に進められていることを前提に、法律上の権利又は分離して取引可能な場合に識別可能な資産として取り扱う方向性で検討してきている。したがって、今後の無形資産に関する基準開発の影響を受ける可能性が考えられる。

以上

⁹ 具体的には、以下のような取扱い

(a) 当初の測定が暫定的な会計処理に該当し、企業結合日時点で存在していた事実及び状況に関して追加的に情報等を入手した場合には、企業結合年度の財務諸表に遡及して反映させる。

(b) 企業結合後の事象に起因して対価が変動する場合には、関連する会計基準（例えば、条件付取得対価が金融負債であれば、金融商品会計基準になる。）に従って会計処理する。

¹⁰ 例えば、次のような取引が取得企業の利得のために行われた場合が考えられる。

(a) 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

(b) 被取得企業の従業員等に報酬を与える取引

(c) 取得関連費に関して（負担した）被取得企業と清算する取引

（参考資料１）連結財務諸表のイメージ

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

【1 計算書方式】現行	【1 計算書方式】改正案
<p>< 連結損益及び包括利益計算書 ></p>	
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
<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>	<u>当期純利益</u>
1,300	1,300
<u>少数株主利益（控除）</u>	（内訳） 親会社株主に係る当期純利益 1,000 非支配株主に係る当期純利益 300
300	
当期純利益	1,000
1,000	300
<u>少数株主利益（加算）</u>	
300	
<u>少数株主損益調整前当期純利益</u>	
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
（内訳）	（内訳）
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>	<u>非支配株主に係る包括利益</u>
400	400

現行		改正案	
(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)	(個別貸借対照表)	(連結貸借対照表)
<p>純資産の部</p> <p>株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>(1) 資本準備金</p> <p>(2) その他資本剰余金</p> <p>資本剰余金合計</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>(1) 利益準備金</p> <p>(2) その他利益剰余金</p> <p>××積立金</p> <p>繰越利益剰余金</p> <p>利益剰余金合計</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己 申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>評価・換算差額等</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>評価・換算差額等合計</p>	<p>純資産の部</p> <p>株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己株式申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>評価・換算差額等</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>4 為替換算調整勘定</p> <p>評価・換算差額等合計</p>	<p>純資産の部</p> <p>株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>(1) 資本準備金</p> <p>(2) その他資本剰余金</p> <p>資本剰余金合計</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>(1) 利益準備金</p> <p>(2) その他利益剰余金</p> <p>××積立金</p> <p>繰越利益剰余金</p> <p>利益剰余金合計</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己株式申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>評価・換算差額等</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>評価・換算差額等合計</p>	<p>純資産の部</p> <p>株主資本</p> <p>1 資本金</p> <p>2 新株式申込証拠金</p> <p>3 資本剰余金</p> <p>4 利益剰余金</p> <p>5 自己株式</p> <p>6 自己株式申込証拠金</p> <p>株主資本合計</p> <p>その他の包括利益累計額</p> <p>1 その他有価証券評価差額金</p> <p>2 繰延ヘッジ損益</p> <p>3 土地再評価差額金</p> <p>4 為替換算調整勘定</p> <p>その他の包括利益累計額合計</p>

審議事項（５）

<p>新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p style="text-align: center;">_新株予約権</p> <p style="text-align: center;"><u>少数株主持分</u></p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p>新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</p>	<p style="text-align: center;"><u>非支配株主持分</u></p> <p style="text-align: center;">_新株予約権</p> <p style="text-align: right;">純資産合計</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

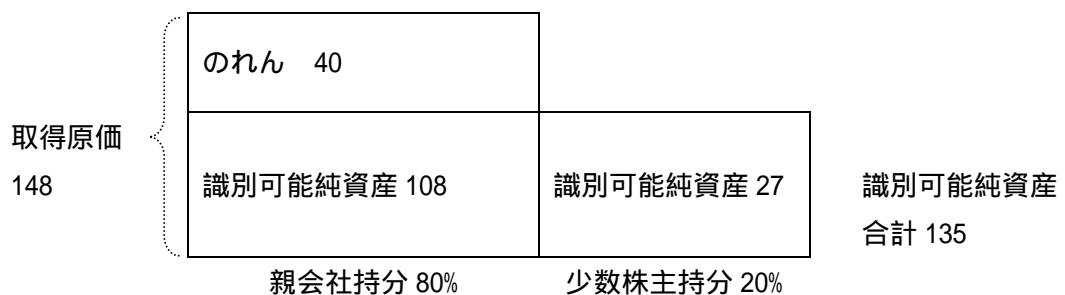
購入のれん方式による場合

（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



審議事項（５）

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]
		識別可能純資産 108	のれん 5 [1案]		のれん 10
		親会社持分 80%	少数株主持分 20%		識別可能純資産 合計 135

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。

以上