

Q 企業会計基準公開草案第49号「企業結合に関する会計基準(案)」等によって解消される見込みとなった、日本基準とIFRSの差異について教えてください。

A 平成25年1月11日に公表された「企業結合に関する会計基準(案)」と「連結財務諸表に関する会計基準(案)」において、以下の点につき改正が提案されました。



解説 ○：解消 △：一部差異あり ×：差異あり

	我が国の会計基準における現状の取扱い	公開草案における取扱い	IFRSにおける取扱い	差異は解消したか？																																																												
連結財務諸表における表示等																																																																
少数株主持分（非支配株主持分）の表示	純資産の部で、株主資本と区別して「少数株主持分」を掲記(貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準第7項)	純資産の部で、株主資本と区別して「非支配株主持分」を掲記(貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)第7項)。	資本の部で、支配持分と区別して「非支配持分」を掲記(IFRS第10号22項)	IFRSには、株主資本という概念はないため、完全に一致してはいない→△																																																												
連結損益計算書における当期純利益の表示	<table border="1"> <tr> <td>少数株主損益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>調整前当期純利益</td> <td></td> </tr> <tr> <td>少数株主損益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td>××</td> </tr> </table> <p>(連結財務諸表に関する会計基準[以下、連結]第39項)</p>	少数株主損益	××	調整前当期純利益		少数株主損益	××	当期純利益	××	<table border="1"> <tr> <td colspan="2">①2計算書方式</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>非支配株主に帰属する当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>親会社株主に帰属する当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td colspan="2">②1計算書方式</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>内訳</td> <td></td> </tr> <tr> <td>親会社株主に帰属する当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>非支配株主に帰属する当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>包括利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>以下、省略</td> <td></td> </tr> </table> <p>(連結財務諸表に関する会計基準(案)[以下、連結(案)]第39項)</p>	①2計算書方式		当期純利益	××	非支配株主に帰属する当期純利益	××	親会社株主に帰属する当期純利益	××	②1計算書方式		当期純利益	××	内訳		親会社株主に帰属する当期純利益	××	非支配株主に帰属する当期純利益	××	その他の包括利益	××	包括利益	××	以下、省略		<table border="1"> <tr> <td colspan="2">①2計算書方式</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>当期純利益の帰属:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>親会社の所有者</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>非支配持分</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td colspan="2">②1計算書方式</td> </tr> <tr> <td>当期純利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>その他の包括利益(税引後)</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>当期包括利益合計</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>純利益の帰属:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>親会社の所有者</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>非支配持分</td> <td>××</td> </tr> <tr> <td>以下、省略</td> <td></td> </tr> </table> <p>(IAS第1号 IG Part1)</p>	①2計算書方式		当期純利益	××	当期純利益の帰属:		親会社の所有者	××	非支配持分	××	②1計算書方式		当期純利益	××	その他の包括利益	××	その他の包括利益(税引後)	××	当期包括利益合計	××	純利益の帰属:		親会社の所有者	××	非支配持分	××	以下、省略		<p>①2計算書方式: 当期(純)利益に非支配株主に帰属する部分も含めることとなったが、表示方法が異なる→△</p> <p>②1計算書方式: 純利益の内訳を記載する場所の違いはあるが、実質的に同じである→○</p>
	少数株主損益	××																																																														
調整前当期純利益																																																																
少数株主損益	××																																																															
当期純利益	××																																																															
①2計算書方式																																																																
当期純利益	××																																																															
非支配株主に帰属する当期純利益	××																																																															
親会社株主に帰属する当期純利益	××																																																															
②1計算書方式																																																																
当期純利益	××																																																															
内訳																																																																
親会社株主に帰属する当期純利益	××																																																															
非支配株主に帰属する当期純利益	××																																																															
その他の包括利益	××																																																															
包括利益	××																																																															
以下、省略																																																																
①2計算書方式																																																																
当期純利益	××																																																															
当期純利益の帰属:																																																																
親会社の所有者	××																																																															
非支配持分	××																																																															
②1計算書方式																																																																
当期純利益	××																																																															
その他の包括利益	××																																																															
その他の包括利益(税引後)	××																																																															
当期包括利益合計	××																																																															
純利益の帰属:																																																																
親会社の所有者	××																																																															
非支配持分	××																																																															
以下、省略																																																																

	我が国の会計基準における現状の取扱い	公開草案における取扱い	IFRSにおける取扱い	差異は解消したか？
取得原価の算定				
取得関連費用の会計処理	①取得の対価性が認められる特定の報酬・手数料等：取得原価に含める ②それ以外の支出額：発生時の事業年度の費用として処理する（企業結合に関する会計基準〔以下、企業結合〕第26項）	発生した事業年度の費用として処理する（企業結合に関する会計基準（案）〔以下、企業結合（案）〕26項・IFRS第3号53項）。		○
識別可能資産及び負債の測定原則				
暫定的な会計処理の確定に関する処理	確定した事業年度に特別損益（前期損益修正）に計上する（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70）。	取得日時点に遡って修正する（企業結合（案）28項・IFRS第3号49項）。		○
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				
子会社株式に対する親会社持分の変動	①変動した株式に対応する持分 少数株主持分（または非支配株主持分）から減額（追加取得）または増額（売却）する。追加取得の場合には変動した親会社の持分（追加取得持分）を追加投資額と相殺またはと相殺消去する。 ②持分変動額と投資額との間に生じた差額 (イ)追加取得のれん（又は負ののれん）として処理する（連結第28項）。 (ロ)子会社株式の一部売却損益の修正として処理する（連結第29項）。	②持分変動額と投資額との間に生じた差額 (イ)追加取得追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は資本剰余金とする（連結（案）第28項）。 (ロ)子会社株式の一部売却親会社持分の減少額と売却価額との差額は、資本剰余金とする（連結（案）第29項）。	非支配持分の修正金額と支払対価の公正価値との差額は、資本に直接認識され、親会社の所有者に帰属される（IFRS第10号23項）。	ともに資本取引として扱われるため差異はない→○

	我が国の会計基準における現状の取扱い	公開草案における取扱い	IFRSにおける取扱い	差異は解消したか？
子会社の時価発行増資等に伴う親会社の持分の変動	親会社の払込額と親社の持分の増減額との間に差額が生じた場合は、当該差額を損益として処理する（連結第30項）。	資本剰余金とする（連結（案）第30項）。	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（IFRS第10号23項）。	ともに資本取引として扱われるため差異はない→○
共通支配下の取引等				
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（企業結合第41項119項）	改正なし	IFRSでは、特段の定めはない。 IFRSのガイダンスが存在しない場合の取扱いにしたがって、取引の実態に即して会計処理を選択することとなる。	
親会社が子会社株式を少数株主（非支配株主）から追加取得した場合	① 個別財務諸表 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。 ② 連結財務諸表 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。（企業結合第120項）	①個別財務諸表 自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価は、当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する（企業結合（案）第45項）。 ②連結財務諸表 連結会計基準における子会社株式の追加取得及び一部売却の取扱いに準じる（企業結合（案）第46項）。	IFRSにおいても、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。	

Q 公開草案確定後も残る、日本基準とIFRSの差異について教えてください。

A 公開草案では、下記の論点については改正の提案はされていません。

	我が国の会計基準における現状の取扱い	IFRSにおける取扱い	ASBJの見解
連結財務諸表における表示等			
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、親会社の持分に負担させる(連結財務諸表に関する会計基準〔以下、連結〕第27項)	非支配持分がマイナス残高となる場合であっても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。(IFRS第10号B94項)。	ASBJの「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」では、当該論点を取り上げていない。
取得原価の算定			
条件付取得対価の交付	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(企業結合に関する会計基準〔以下、企業結合〕第27項)。	取得日の公正価値により認識し、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(IFRS第3号39項58項)。	改正会計基準の対象とはせず、継続検討課題とする(企業結合に関する会計基準(案)〔以下、企業結合(案)〕第64-2項)。
企業結合における新株予約権の交付	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(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50項(2))。	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(IFRS第3号B30項)。	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ため、引き続き検討する(企業結合会計の見直しに関する論点の整理第48項)。

		我が国の会計基準における現状の取扱い	IFRSにおける取扱い	ASBJの見解
取得原価の配分				
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	偶発負債	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。	改正会計基準の対象とはせず、継続検討課題とする(企業結合(案)第64-2項)。
	特定勘定	取得後に発生と予測される特定の事象に対応した費用・損失であって、発生の可能性が取得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。	
企業結合において少数株主が存在する場合の非支配持分の測定(全部のれんの可否)		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(企業結合の見直しに関する論点の整理第72項)。	IFRSでは、以下のいずれかで測定することとされている(IFRS第3号19項)。 ①被取得企業の識別可能純資産の公正価値のうち少数株主に帰属する金額により測定する方法 ②公正価値により直接的に測定する方法	同上
のれんの会計処理				
のれんの償却	20年以内で規則的に償却する(企業結合第32項)。	のれんを償却しない(IFRS第3号B63項)。	改正会計基準においても現行の償却処理を継続している(企業結合(案)第64-2項)。	
子会社に対する支配の喪失				
子会社に対する支配の喪失の会計処理	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(連結会第29項)。	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(IFRS第10号25項)。	改正会計基準の公表後、我が国会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断する(企業結合(案)第64-2項)。	