

第10部 企業結合及びのれん（1）

「企業結合及びのれん」の部では、2回にわたり、以下の項目について想定される主な実務上の論点に触れていきます。

- ▶ IFRS第3号の定める企業結合
- ▶ 初度適用(IFRS第1号)

はじめに

企業結合とは、取得企業が1つ又は複数の事業に対する支配を獲得する取引又はその他の事象をいいます。事業とは、投資家もしくはその他の所有者、メンバーもしくは参加者に対し、配当や費用の低減又はその他の経済的な便益による見返りを直接提供することを目的とし、運営及び管理能力を有する有機的に統合された複数の活動及び資産の組合せをいいます。IFRSでは、企業結合の会計処理や開示について、IFRS第3号で定められています。

なお、IFRS第3号は、2008年1月に改訂版が公表され、取得日が2009年7月1日以降に開始する会計年度に含まれる企業結合から適用されます。本稿では、この改訂後の基準書について触れていきます。

適用範囲

以下のケースを除き、企業はあらゆる企業結合の会計処理についてIFRS第3号を適用する必要があります。

- ▶ ジョイント・ベンチャーを形成するために行われる企業結合
- ▶ 事業を構成しない資産もしくは資産グループを取得する取引
- ▶ 共通支配下の企業又は企業の事業間の結合

IFRS第3号を適用する上で、支配を獲得する対象となる取引やその他の事象が、事業の定義に該当するか否かの判断は重要です。なぜなら、事業に該当しない取得取引は、企業結合ではないため、単なる資産の取得として会計処理する必要があるためです。

会計処理

IFRSでは、すべての企業結合は、取得法(従前の呼称は「パーチェス法」)により会計処理する必要があります。取得法による会計処理の流れは、以下の通りです。

- ▶ 取得企業の識別
- ▶ 取得日の決定
- ▶ 識別可能取得資産及び引受負債ならびに被取得企業に対する非支配持分の認識及び測定
- ▶ のれん又は廉価取得(バーゲン・パーチェス)による利得の認識及び測定

日本においても企業結合会計が2008年12月に改正され、2010年4月以降の企業結合は原則としてパーチェス法を用いて会計処理するという点においてはIFRSと類似しています。しかし、以下の点で両者に重要な相違が生じていると考えられます。

- ▶ のれんの償却
- ▶ 企業結合に直接起因する費用
- ▶ 非支配持分(少数株主持分)の測定

これらの相違事項について、今回と次回にわたり説明していきます。

のれんの償却

IFRSでは、のれんの償却は行わず、IAS第36号「資産の減損」に従い、每期、もしくは減損の兆候がある場合はその都度、減損テストの対象になります。なお、のれんについては、減損損失の戻入れはできません。

日本の基準では、原則として、のれんの計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却する必要があります。ただし、金額に重要性が乏しい場合には、当該勘定が生じた期の損益として処理することができます。

企業結合に直接起因する費用

IFRSでは、企業結合に直接起因する費用は、移転した対価に含めずに、発生した時点又はサービスの提供を受けた時点で費用処理します。これらの支出を費用処理することとしたのは、これらは企業結合にあたり取得企業と被取得企業との間で直接交換対象となる項目には該当しないためです。

日本の基準では、取得に直接要した支出のうち、対価性が認められるものは取得原価に含めて会計処理します。したがって、IFRSを適用した場合の方が、企業結合によっては多額の費用が発生する場合があります、企業結合時の損益に重要な影響を与えることも考えられます。

次回も引き続き、非支配持分の測定について説明し、さらに企業結合の初度適用についても解説します。

Ernst & Young ShinNihon LLC

アーンスト・アンド・ヤングについて
アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果します。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本有限責任監査法人について
新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点を持ち、日本最大規模の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザー・サービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jpにて紹介しています。

お問い合わせ先
新日本有限責任監査法人
IFRS推進本部
〒100-0011
東京都千代田区内幸町二丁目2-3
日比谷国際ビル

Email: ifrs@shinnihon.or.jp

© 2010 Ernst & Young ShinNihon LLC
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなさい。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。

第10部 企業結合及びのれん (2)

今回は、非支配持分の測定及び企業結合の初度適用に関する論点について説明します。

非支配持分の測定

IFRS第3号では、非支配持分の測定について、以下の2つの方法が認められています。この選択は、個々の企業結合取引ごとに行うことができます。各々の選択肢は、のれんの認識に関して、以下の2つのアプローチにつながるようになります。

- ▶ 非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値により測定し、のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する(全部のれんアプローチ)
- ▶ 非支配持分は、被取得企業の識別可能資産の純額に対する非支配持分割合相当額により測定する(購入のれんアプローチ)

全部のれんアプローチを採用した場合、のれんと非支配持分の金額が貸借対照表上、両建てで同額だけ膨らみ、さらにこの金額は非支配持分割合が増加するほど増加します。そのため、全部のれんアプローチでは、購入のれんアプローチに比べて、企業結合後に減損が生じた場合の減損損失の金額が大きくなる可能性があります。

日本の基準では、以下の方法により、少数株主持分の金額を算定します。

- ▶ 子会社の資産及び負債のすべてを、支配獲得日の公正な評価額(時価)により評価し、少数株主持分に相当する部分については、支配獲得日における子会社の識別可能純資産の公正価値のうち、少数株主持分割合の金額で算定する方法(全面時価評価法)

よって、「全部のれん」を計上することは認められていないため、のれんは取得原価が取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額に対する持分相当額を超過する額として算定され、少数株主持分はのれんの測定に含めないこととなります(購入のれんアプローチ)。

初度適用における適用免除規定

すべての初度適用企業は、IFRS移行日以降はIFRS第3号に従って、企業結合の会計処理を行う必要があります。そのため、表示される比較対象期間におけるすべての企業結合について、同基準書に従って修正再表示することが必要となります。

しかし、IFRS移行日より前の企業結合に関しては、IFRS第3号の適用は任意となっています。ただし、初度適用企業がIFRS移行日より前のいずれかの日以降に行われた企業結合をIFRS第3号に準拠して修正再表示することも認められ、その場合にはそれ以降のすべての企業結合についてIFRS第3号に準拠して修正再表示を行い、また、同日よりIAS第27号も適用する必要があります。

したがって、初度適用企業は、以前に行われた企業結合について、以下のいずれかを選択することができます。

- ▶ IFRS移行日より前のすべての企業結合に関し、IFRS第3号を遡及適用する。
- ▶ IFRS移行日以前の一定の日を定め、その日以降に行われた企業結合に関して、IFRS第3号を遡及適用する。(この場合、IAS第27号「連結および個別財務諸表」(2008年改訂)も同日より適用する。)
- ▶ IFRS移行日より前のすべての企業結合に関し、IFRS第3号を遡及適用しない。

上記の免除規定は、過去に行われた関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する持分の取得にも適用されます。また、企業結合について修正再表示することを選択する任意の日は、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する持分の取得の再表示にも適用する必要があります。

留意点として、免除規定を適用できるのは、IFRS第3号の定義を満たす「企業結合」についてのみであるという点があります。IFRSにおける企業結合とは、「事業」を構成する資産または資産グループの取得であり、単なる資産の取得等にはこの免除規定は適用できません。

また、この免除規定を適用する場合、過去に行われた企業結合については従前の会計基準に基づく企業結合の会計処理を維持します。たとえば、過去用いられた会計処理がたとえ持分プーリング法であっても、これを維持することとなります。

のれんについては、以下の修正を行った上で、従前の会計基準における残高をそのまま引き継ぎます。

- ▶ 従前の会計基準で認識していた無形資産が、IFRSにおいて認識要件を満たさない場合、無形資産からのれんに振り替える。
- ▶ 従前の会計基準で認識していなかった無形資産が、IFRSにおいて認識要件を満たす場合、のれんから無形資産に振り替える。
- ▶ 減損の兆候の有無に関わらず、IFRS移行日時点でのれんの減損テストを行う。減損処理を行う場合の減損損失は、利益剰余金で処理する。

今回で、「企業結合及びのれん」は最終回となります。次回は「従業員給付」です。

Ernst & Young ShinNihon LLC

アーンスト・アンド・ヤングについて
アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本有限責任監査法人について
新日本有限責任監査法人は、アーンスト・アンド・ヤングのメンバーファームです。全国に拠点をもち、日本最大規模の人員を擁する監査法人業界のリーダーです。品質を最優先に、監査および保証業務をはじめ、各種財務関連アドバイザーサービスなどを提供しています。アーンスト・アンド・ヤングのグローバル・ネットワークを通じて、日本を取り巻く世界経済、社会における資本市場への信頼を確保し、その機能を向上するため、可能性の実現を追求します。詳しくは、www.shinnihon.or.jpにて紹介しています。

お問い合わせ先
新日本有限責任監査法人
IFRS推進本部
〒100-0011
東京都千代田区内幸町二丁目2-3
日比谷国際ビル

Email: ifrs@shinnihon.or.jp

© 2010 Ernst & Young ShinNihon LLC
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなさい。本書又は本書に含まれる資料について、新日本有限責任監査法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。