子会社に対する支配の喪失とならない所有持分の変動の会計処理に係る留意事項

IFRSデスク　公認会計士　高井大基

Ⅰ　はじめに

本稿では、国際会計基準（IFRS）において、子会社に対する支配の喪失とならない所有持分の変動（以下、非支配持分との取引）の会計処理に関して、のれんの非支配持分への帰属について解説します。

Ⅱ　のれんの非支配持分への帰属の会計処理

1. のれんの認識

IFRS第3号は、次のように、企業結合の取得日時点において、取得企業がのれんを認識することを求めています（IFRS3.32）。

> 取得企業は、次の(a)が(b)を超過する額として測定した、取得日時点ののれんを認識しなければならない。
> (a) 次の総計
> (i) 本基準に従って測定した、移転された対価。これは通常、取得日公正価値が要求される。
> (ii) 本基準に従って測定した、被取得企業の全ての非支配持分の金額
> (iii) 段階的に達成される企業結合の場合には、取得企業が以前に保有していた被取得企業の資本持分の取得日公正価値
> (b) 本基準に従って測定した、取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の取得日における正味の金額

2. のれんの測定

(1) 購入のれん方式の存在

IFRS第3号は、取得日における非支配持分の測定について、次の通り定めています（IFRS 3.19）。

> 企業結合ごとに、取得企業は、取得日現在で、被取得企業に対する非支配持分のうち、現在の所有持分であり、清算時に企業の純資産に対する比例的な取り分を保有者に与えているものを、次のいずれかで測定しなければならない。
> (a) 公正価値
> (b) 被取得企業の識別可能純資産のうち、非支配持分の持分相当額
> 非支配持分の他の全ての内訳項目は、IFRSで他の測定基礎が要求されている場合を除き、取得日の公正価値で測定しなければならない。

IFRS第3号の改訂に当たり、IASBは、非支配持分に帰属するのれんも認識すべきである

高井大基（たかい だいき） 2003年、当法人に入所。総合商社の監査業務やIFRSコンバージョン・プロジェクトに従事。IFRSデスクにおいて、執筆、翻訳、質問照会、レビュー業務を行っている。主な著書（共著）として『IFRS国際会計の実務 International GAAP』（レクシスネクシス・ジャパン）、『完全比較　国際会計基準と日本基準』『IFRS国際会計基準の初度適用』（清文社）などがある。

と公開草案において提案していました、すなわち全部のれん方式のみを提案していました。IASBがこのように提案した理由として、企業結合のその他の構成要素と同様、非支配持分を公正価値で測定しなければならないとIASBが考えていたこと、また、非支配持分は取得企業の連結財務諸表において資本の内訳であり、非支配持分を取得日公正価値で測定することは、資本のその他の内訳を測定する方法と整合していることなどが述べられています。

しかし、前述の通り、IFRS第3号は取得企業に対して、被取得企業の非支配持分を公正価値で測定するか、被取得企業の識別可能な純資産に対する非支配持分の比例的な取り分で測定するかの選択を許容することにしました。

非支配持分の測定基礎に関する選択を導入するということは、IASBが最も望ましいと考えるものではありませんでした。一般にIASBは、代替的な会計処理方法があることにより、財務諸表の比較可能性が低下すると考えているからです。

それにもかかわらず、IFRS第3号で全部のれん方式と購入のれん方式の二通りの会計処理を容認したのは、いずれの方式もIFRS第3号を公表できるのに十分な数の審議会メンバーの支持を得ることができなかったという理由があります。

結果として、IASBは非支配持分に帰属するのれんの測定に関して購入のれん方式を認めたため、当該方法によれば非支配持分に帰属するのれんは取得企業の財務諸表に認識されない結果となっています。

(2) 支配プレミアム（非支配持分ディスカウント）の影響

また、企業が、非支配持分を取得日現在の公正価値で測定した場合、すなわち、(1)(a)のアプローチを採用した場合でも、取得企業の被取得企業に対する持分の公正価値と、非支配持分の公正価値は、1株当たりベースで異なる場合があります。IFRS第3号は、この理由について次の通り、支配プレミアム、または非支配持分ディスカウントに言及しています。

主な相違は、被取得企業に対する取得企業の持分の1株当たり公正価値に支配プレミアムを含めているか、又はその逆に、非支配持分の1株当たり公正価値に支配の欠如による割引※1を織り込んでいる可能性が高い※2ことから生じています。（IFRS3.B45）。

(3) 非支配持分との取引の会計処理における問題点

前記(1)及び(2)より、次の二つの場合には、非支配持分に帰属するのれんの割合は、非支配持分の所有割合と必ずしも一致しないことになります。

(i) 親会社が非支配持分を被取得企業の識別可能純資産に対する比率で認識し、非支配持分に帰属するのれんを一切認識しない場合
(ii) 親会社及び非支配持分の両方に対応するのれんが認識された場合でも、買収時に支払った支配プレミアムが親会社持分に対応するのれんに反映されている場合（または非支配持分の公正価値の測定において非支配持分ディスカウントを織り込んでいる場合）

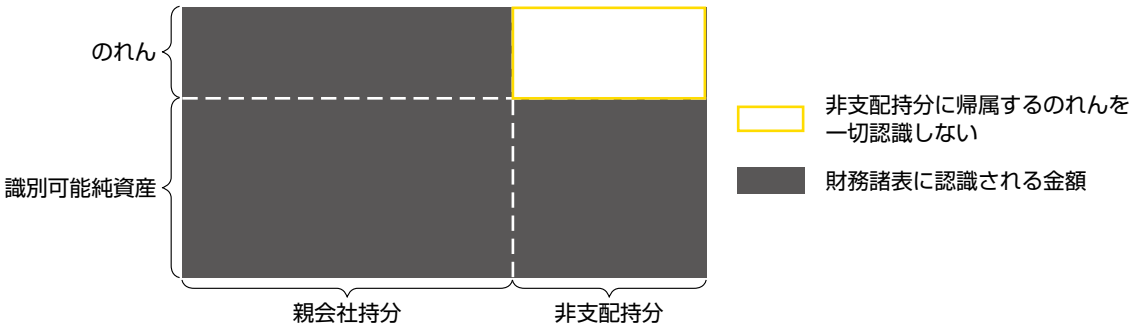
次の＜図1＞及び＜図2＞は、それぞれ(i)および(ii)で述べている状況を表したものです。

IFRS第10号「連結財務諸表」では、非支配持分との取引を会計処理するに当たって、非支配持分に帰属するのれんについて、どのような影響が生じるのか明確ではありません。

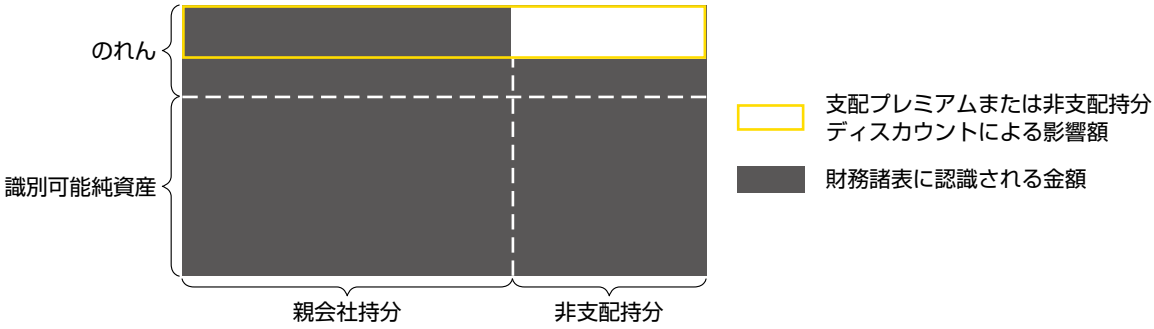
しかし、親会社持分と非支配持分との間の所有持分が変化した際には、親会社が双方の持分の間で一定ののれんを再配分する必要があると考えられます。再配分が行われなければ、のれんの減損認識時点、あるいは支配の喪失時に認識される損失は、非支配持分に帰属する所有持分を反映しないことになるからです。

※1　非支配持分ディスカウントとも呼ばれる
※2　市場参加者がこのようなプレミアム又はディスカウントを非支配持分の価格付けの際に考慮に入れている場合

▸図1　非支配持分に帰属するのれんを一切認識しない場合



▸図2　親会社及び非支配持分の両方に対応するのれんを認識するが、支配プレミアムまたは非支配持分ディスカウントによる影響がある場合



(4) まとめ

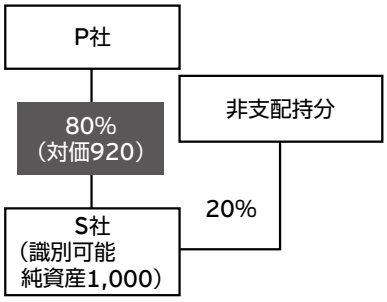
次の＜設例＞で説明する比例配分アプローチは、目的適合性があり、かつ信頼性のある情報をもたらす会計処理方法の一つです。しかし、他の手法も状況によっては適切となる場合があります。のれんの配分に関する会計方針の策定に際し、企業は、IAS 第 8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬（ごびゅう）」及び、のれんと減損損失の配分に関する、IAS第36号「資産の減損」（及びその付録C）の指針を考慮して決定する必要があります。

▸＜設例＞

ここでは、非支配持分との取引を会計処理するに当たって、非支配持分に帰属するのれんを再配分するためのアプローチの一つを説明します。

▸P社は、識別可能純資産価値1,000のS社の持分80%を、920の対価で取得しました。
▸P社は、取得日時点の被取得企業に対する非支配持分を、公正価値220で測定します。

P社によるS社の取得

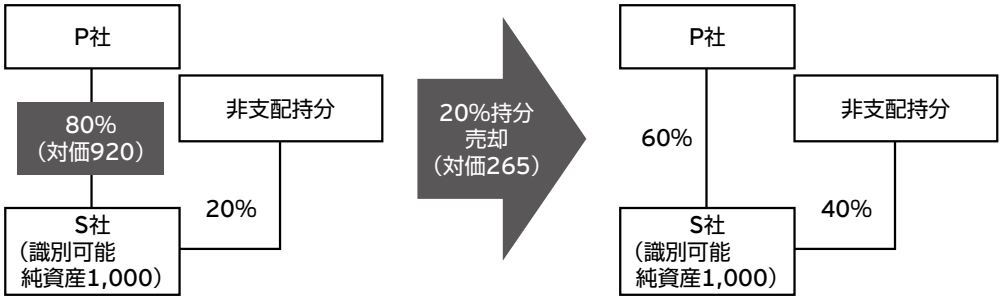


S社の識別可能純資産及びのれんに対する親会社及び非支配持分の持分

	純資産に対する持分	のれんに対する持分	合計
親会社	800	120	920
非支配持分	200	20	220
	1,000	140	1,140

▸その後、P社はS社の持分の20%を対価265で売却しました。この売却後もP社は引き続きS社を支配しています。
▸なお、問題の便宜上、S社の取得から一部売却までの間に、識別可能純資産には変動がなかったものとします。

P社によるS社の持分の一部売却



P社持分は60%に減少し、純資産に対する持分割合は600となります。非支配持分に帰属する純資産の持分割合は、200から400に増加します。P社は子会社の20%持分を売却していることから、P社ののれんのうち、30（＝120×20%÷80%）を非支配持分に配分するというのが、のれんを再配分する一つの方法です。当該取引の結果、P社ののれんに対する持分は、90（＝120－30）となります。

まとめると、この取引はP社の連結財務諸表で次のように会計処理されます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
現金	265	非支配持分	230（＝200＋30）
		資本	35

この結果、S社の識別可能資産及びのれんに関する親会社と非支配持分の持分は次の通りとなります。

	純資産に対する持分	のれんに対する持分	合計
親会社	600	90	690
非支配持分	400	50	450
	1,000	140	1,140