

議題	実務対応レベルの新規テーマの評価
項目	指定国際会計基準を任意適用している会社において、親会社が子会社を吸収合併する際に子会社から受け入れる資産及び負債の適正な帳簿価額の考え方(実務対応専門委員会による評価)

I. 基準諮問会議への検討要望の内容

指定国際会計基準を任意適用している会社において、親会社が子会社を吸収合併する際に子会社から受け入れる資産及び負債の適正な帳簿価額の考え方

(提案理由)

指定国際会計基準(IFRS)の任意適用はその会社数が徐々に増加し、各種施策により今後も着実に増加していくことが想定される。このとき、親会社が子会社を吸収合併する際に、親会社の個別財務諸表上、子会社から受け入れる資産及び負債の適正な帳簿価額の考え方として、個別財務諸表と連結財務諸表の会計基準が異なる場合の考え方が必ずしも明確化されていない。また、基準の作成当初には想定されていなかった状況であるとも考えられるため、実務上の取扱いを明確化する必要があると考えられる。

(具体的内容)

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」第207項では、親会社が子会社を吸収合併する場合に、親会社の個別財務諸表上において子会社の適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れる際(同第206項参照)、当該子会社の資産及び負債が親会社の作成する連結財務諸表上において修正されているときには、親会社の個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額(のれんを含む。)により計上することとされる(企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(注9))。

このとき、親会社が指定国際会計基準(IFRS)を任意適用している場合、IFRSにおける連結上の帳簿価額を個別財務諸表上も「適正な帳簿価額」として引き継ぐことができるのか、又は日本基準での合理的な帳簿価額を算定する必要があるかどうか論点となる。

II. 論点の整理

1. 本提案は、親会社が IFRS を任意適用している場合において、親会社が子会社を吸収合併する場合に、親会社の個別財務諸表上の会計処理に関して、親会社が子会社から受け入れる資産及び負債の算定に関する取扱いについて明確化を求めるものである。
2. なお、本提案は前項に記載のとおり親会社がIFRSを任意適用している場合を前提

としているが、親会社が米国会計基準により連結財務諸表を作成している場合においても同様の論点が生じる。

III. 論点の分析

現行の会計基準の規定

3. 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。）において、親会社と子会社の合併のような共通支配下の取引の個別財務諸表上の会計処理について、以下のように定めている。

41. 共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する^(注9)。

^(注9) 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、親会社が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（のれんを含む。）により計上する。

4. 親会社の子会社を吸収合併した場合の会社が子会社から受け入れる資産及び負債の算定に関する具体的な取扱いについては、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「結合分離適用指針」という。）において、以下のように定めている。

207. 親会社と子会社が合併する場合には、親会社の個別財務諸表では、原則として、子会社の適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れるが（前項(1)参照）、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の資産及び負債の帳簿価額を修正しているときは、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額（のれんを含む。）により計上する（企業結合会計基準(注9)）。

当該取扱いは、子会社とその子会社との合併（例えば、子会社と孫会社との

合併)についても適用し、この場合の連結財務諸表上の帳簿価額とは、子会社にとっての連結財務諸表上の帳簿価額をいう。[設例 29-5]
(以下略)

5. 結合分離適用指針第 207 項において、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の資産及び負債の帳簿価額を修正している場合の具体例とその会計処理として以下の記載がある。
- (1) 資本連結にあたり子会社の資産及び負債を時価評価している場合には、親会社の個別財務諸表上、時価評価後の金額により受け入れる。
 - (2) 連結財務諸表上、子会社株式の取得に係るのれんの未償却残高が計上されている場合には、親会社の個別財務諸表上も当該金額をのれんとして引き継ぐ。
 - (3) 連結財務諸表の作成にあたり、子会社の資産又は負債に含まれる未実現損益（親会社の個別財務諸表上、損益に計上された額に限る。）を消去している場合には、親会社の個別財務諸表上も、未実現損益消去後の金額で当該資産又は負債を受け入れる。親会社の個別財務諸表上、当該修正に伴う差額は、特別損益に計上する。
6. 上記の企業結合会計基準(注 9)の趣旨については、企業結合会計基準には記載されていない（企業結合会計基準第 119 項参照）が、以下の点を考慮したものと考えられる。
- (1) 連結財務諸表の作成にあたって、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場合においては、親会社にとっての適正な帳簿価額は親会社が子会社の支配を獲得した時点における資産及び負債の時価に基づいて算定された金額であり、それは連結財務諸表上の修正後の帳簿価額と考えられる。
 - (2) 子会社の個別財務諸表上の適正な帳簿価額により子会社の資産及び負債を受け入れた場合、例えば、①子会社化した後に当該会社を吸収合併した場合には時価評価されず、子会社の個別財務諸表上の適正な帳簿価額により子会社の資

産及び負債を受け入れる一方、②子会社化することなく吸収合併した場合には合併時の時価で子会社の資産及び負債を受け入れるため、経済実態は同様であるにもかかわらず個別財務諸表上の会計処理の結果が異なることがある。

米国会計基準適用企業へのヒアリング

7. 米国会計基準適用企業数社に対して、これまでに該当のケースがあったか否か、あった場合、どのように対応したかについてヒアリングを実施したところ、以下のよう回答が得られている。

- ・事例としてはそれほど多くないが、該当するケースはある。
- ・連結財務諸表作成のプロセスとして、連結会社の個別財務諸表は日本基準で作成しており、そこから基準差異の調整と連結調整を行うことにより米国会計基準での連結財務諸表を作成している。基準差異による調整仕訳と連結調整仕訳を区分して把握しているため、日本基準で作成された子会社個別財務諸表に連結調整仕訳を加味することにより合併時に受け入れる金額を算定することは可能である。
- ・子会社化が相当以前に行われていたことにより、取得時以降のすべての調整仕訳を把握することは実務上困難であったため、重要な調整仕訳を反映して対応した。

分析

8. 基準諮問会議に対して検討要望が寄せられたのは、親会社が指定国際会計基準（IFRS）を任意適用している場合、親会社が子会社を吸収合併する際に、IFRSにおける連結上の帳簿価額を個別財務諸表上も「適正な帳簿価額」として引き継ぐことができるのか、又は日本基準での合理的な帳簿価額を算定する必要があるかどうかについて明確化することである。
9. 仮にIFRSにおける連結上の帳簿価額を個別財務諸表上において「適正な帳簿価額」として引き継ぐ場合には、日本基準とIFRSで会計処理に差異がある項目について

そのままの残高で引き継ぐことになる。例えば、企業結合で取得したのれんや耐用年数を確定できない無形資産について非償却のベースでの残高で引き継ぐことになる。

10. そのような処理を第6項(1)に記載した趣旨に照らして検討すると、親会社の子会社の支配を獲得した時点における資産及び負債の時価に基づいて算定された金額をベースとしている点では整合的な面もあるが、企業結合における資産・負債の認識が日本基準とは異なる可能性があること、また測定値も異なる可能性があることから、整合的でないと考えられる。
11. また、第6項(2)に記載した趣旨に照らして検討した場合、子会社化した後に当該会社を吸収合併した場合には、子会社化した時点の企業結合に関する会計処理及びその後の会計処理はIFRSに準拠して行われるため、子会社化することなく吸収合併し日本基準により会計処理する場合とは金額が異なる可能性があり、その趣旨も達成できないと考えられる。
12. このように第10項及び第11項の検討から、親会社の子会社を吸収合併する際、IFRSにおける連結上の帳簿価額を個別財務諸表において「適正な帳簿価額」として引き継ぐことは適切でないと考えられる。
13. なお、IFRSにより連結財務諸表を作成している会社が、限定的ではあるものの日本基準における連結上の簿価を算定することは、一定の負担が生じると考えられるが、一般的な重要性の原則を用いて具体的な会計処理が行われるものと考えられる。

追加的に検討を要する論点

14. 結合分離適用指針第207項については、IFRS又は米国会計基準により連結財務諸表を作成している場合に限らず、以下の問題が認識されている。

すなわち、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」(以下、「退職給付会計基準」という。)退職給付会計基準では、未認識数理計算上の差異及び未認

識過去勤務費用の処理方法が改正されているが、個別財務諸表においては、当面の間、当該改正を適用せず、改正前会計基準等の取扱いを継続することとされている。

このため、親会社の子会社を吸収合併する場合において、仮に、親会社の個別財務諸表上、子会社の連結上の帳簿価額、すなわち当該子会社の支配獲得後に発生した未認識項目を認識した退職給付に係る負債（または資産）及び退職給付に係る調整累計額を受け入れる場合、親会社分の退職給付債務は未認識項目を認識せず、子会社分は認識する不整合が生じることとなる。

15. この論点については、当面の間、個別財務諸表においては未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法に関する改正が適用されないこととなった経緯を踏まえると、子会社の連結上の帳簿価額から支配獲得後の未認識項目を除いた帳簿価額により受け入れることになると考えられる。

IV. テーマアップの要件への該当

16. テーマアップの要件への該当は、以下のとおり分析される。

- (1) 広範な影響があるか。

本件の提案は親会社が連結財務諸表において IFRS 又は米国会計基準を任意適用している場合において、子会社を吸収合併した場合における取扱いの明確化を求めるものであり、現時点では影響は限定的であると考えられる。ただし、今後 IFRS の任意適用が進んだ場合には影響する範囲が広がる可能性がある。

また、第 14 項及び第 15 項に記載された論点については、IFRS を任意適用している場合又は米国会計基準を適用している場合に限られるものではなく、日本基準適用企業においても、子会社を吸収合併した場合にも影響が生じる可能性がある。

- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本テーマは、基準上の取扱いの明確化を求めて、監査人からなされたものである。

なお、米国会計基準を採用している企業において実務上すでに運用されているものであり、基準として明確化する必要はないという意見も聞かれている。

- (3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

米国会計基準及び IFRS の適用企業が子会社を吸収合併する場合であり事例が限定的であるため、現時点では大きなばらつきは生じてないと考えられる。

- (4) 会計基準レベルのものではないか。

企業結合会計基準及びその適用指針の適用にあたっての実務上の取扱いの明確化を求めているものであり、基本的には、会計基準レベルのものに該当しないと考えられる。

- (5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

論点は明確であり、対応にそれほど時間を要するものではないと考えられる。

V. 実務対応専門委員会における評価

17. 基準諮問会議に寄せられた論点に関して、第8項から第13項に記載のとおり、解釈は明確と考えられるため、ASBJ の新規テーマとして採り上げる必要性は乏しいと考えられる。

以上