

平成 21 年 7 月 10 日
企業会計基準委員会

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」の公表

コメントの募集

当委員会では、平成 20 年 9 月に更新したプロジェクト計画表に沿って、企業結合に関する会計基準等について、いわゆる EU 同等性評価に係る項目を対象とするステップ 1 とそれ以外の項目を対象とするステップ 2 とに区分して見直しを行うこととしております。

このうち、ステップ 1 については、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」を始めとする一連の会計基準等を平成 20 年 12 月に公表し完了しましたが、引き続き、既存の差異に関連するプロジェクト項目として中期的に対応するために、ステップ 2 としての検討を進めております。このステップ 2 では、主に、ステップ 1 の対象とされなかったのれんの償却に係る論点のほか、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の企業結合に関する共同プロジェクト（フェーズ 2）で取り上げられた論点を対象としております。

今般、これらの企業結合会計の見直しに関する論点について、広く一般から意見を求めることを目的とした標記の論点の整理（以下「本論点整理」という。）の公表を平成 21 年 7 月 2 日の第 180 回企業会計基準委員会において承認しましたので、本日公表いたします。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理で取り上げた論点等につきご意見がある方は、平成 21 年 9 月 7 日（月）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメント等を当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：bc_revise_2009_asbjdp@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

本論点整理の概要

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本論点整理を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本論点整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。

【論点 1】少数株主持分の取扱い

連結財務諸表における少数株主持分について、我が国の会計基準と国際的な会計基準とでは、(1)連結財務諸表における表示等、(2)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、(3)共通支配下の取引等において、形式的な点を含め異なる取扱いがある。

本論点整理では、連結財務諸表における少数株主持分及び少数株主損益に関する表示等（子会社に生じた損失の配分を含む。）については、引き続き、現行の会計基準に基づく取扱いを行っていくことが適当であると考えている。また、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によって生じる差額については、次の2つの案を中心に、今後検討することが適当であると考えている。

- (1) 子会社に対する親会社持分が増加した場合も減少した場合も、純資産の部における評価・換算差額等として、当該差額を将来に繰り延べ、子会社ではなくなったときに損益に振り替える（A案）。
- (2) 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（B案）。

【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

取得の基本的な処理については、我が国でも国際的な会計基準でも企業結合日における時価（公正価値）を基礎として処理されることとなるため、大きな差異はなく、特段の見直しは必要ないと考えられる。

【論点 2-2】条件付取得対価の交付

条件付取得対価について、我が国の会計基準では、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ものとされているが、国際的な会計基準では、取得日の公正価値によって認識し、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としている。

本論点整理では、企業結合日における時価で取得原価に含めることが適当であると考えているが、引き続き検討することとしている。

【論点 2-3】取得に要した支出

株式交付費以外の企業結合における取得に要した支出について、我が国の会計基準では、取得原価に含めて会計処理するが、国際的な会計基準では、発生時の費用とし取得原価に含めな

いものとしている。

企業結合においては、取得に要した支出のどこまでを取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いことなどから、国際的な会計基準と同様に、今後は発生時に費用とすることが考えられる。

【論点 2-4】 新株予約権の交付

企業結合において、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の新株予約権を付与する場合、我が国の会計基準と国際的な会計基準では、取得原価に含めることでは共通しているが、取得原価に含める金額について相違がある。

また、我が国の会計基準では、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付与する取得企業の新株予約権を、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含めているため、当該支出額の取扱いに関して見直すこととなれば（〔論点 2-3〕参照）、この取扱いについても検討する必要がある。

【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

識別可能資産及び負債の認識において、我が国の会計基準では、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準で認められる資産及び負債を認識するものとしており、また、国際的な会計基準では、概念フレームワークにおける定義を満たす資産又は負債を認識するものとしており、大きな差異はないと考えられる（なお、いずれの会計基準においても、その例外が見られ、〔論点 3-3〕以降で検討している。）。

また、国際的な会計基準では、識別可能資産及び負債の認識条件として、企業結合において交換したものの一部であることが定められており、企業結合とは別の取引となるか否かの規準も示されているため、我が国の会計基準でも、今後、このような取扱いの明示を検討する。

【論点 3-2】 識別可能資産及び負債の測定原則

認識した識別可能資産及び負債の測定については、我が国でも国際的な会計基準でも、時価（又は公正価値）を基礎として行われ、大きな差異はないと考えられる。ただし、暫定的な会計処理の確定と見直しにより取得原価の配分額を修正した場合であって、それが企業結合年度の翌年度に行われるときの取扱いに相違がみられる。我が国においても、現在、遡及処理に関する会計基準の開発が進められており、暫定的な会計処理の取扱いについても、国際的な会計基準と同様に、今後、取得日時点に遡って修正することが考えられる。

また、暫定的な会計処理は、今後も原則として、時価の算定に時間を要するものに限定されると考えられるが、国際的な会計基準と同様に、取得原価の配分における識別可能資産及び負債のみならず、交付した条件付取得対価（〔論点 2-2〕）や新株予約権（〔論点 2-4〕）のような取得原価自体についても、当該暫定的な会計処理の対象とすることが考えられる。

[論点 3-3] 売却目的で保有する資産への取得原価の配分

我が国の会計基準と国際的な会計基準では、売却目的で保有する資産の取扱いに一定の相違がみられる。売却目的で保有する資産については、「財務諸表の表示に関する論点の整理」も踏まえて検討されるが、当該論点の整理は主として表示に関するものであり、また、測定については、我が国の減損会計の取扱いにより国際的な会計基準の取扱いとは大きく異ならないと考えられている。したがって、売却目的で保有する資産の測定に関する会計基準を開発していく必要性は乏しいものと考えられる。このため、企業結合時における売却目的で保有する資産への取得原価の配分については、別の会計基準を参照して時価から売却費用控除後の金額を用いるという対応ではなく、企業結合に関する会計基準等の中で対応することが考えられる。

[論点 3-4] 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

企業結合において引き受けた偶発負債（偶発債務）や我が国の会計基準にいう企業結合に係る特定勘定については、国際的な会計基準とは異なる取扱いが定められている。これらの取扱いについては、会計基準の国際的なコンバージェンスの観点から見直していくという考え方がある一方で、当委員会における引当金一般についての議論の進展と合わせて対応すべきという考え方や、現行の企業結合に係る特定勘定の方がその後の損益計算を適切に行うことができるという考え方もあることから、見直す必要があるのかどうか、引き続き検討する。

[論点 3-5] 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

企業結合において少数株主が存在する場合、少数株主持分は、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方法のほか、時価により直接的に測定する方法がある。我が国の会計基準では、前者によることとされているが、国際財務報告基準では、前者か後者のいずれかで測定することとされている。

少数株主持分の測定については、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」と同様に、子会社の資本のうち少数株主に帰属する部分とする方法に限定することが考えられる。しかしながら、国際的な会計基準の取扱いを踏まえ、少数株主持分を取得日の時価による（したがって、全部のれんが計上される。）ことも認めるべきという意見もあることから、本論点整理では、選択適用できるようにするかどうか、引き続き検討するものとしている。

[論点 3-6] 繰延税金資産及び負債への取得原価の配分

企業結合において、被取得企業及び取得した事業から生じる一時差異等に係る税金の額を、将来の事業年度において回収又は支払が見込まれない額を除き、企業結合日に繰延税金資産又は負債として計上するという点で、我が国の会計基準と国際的な会計基準は共通している。本論点整理では、最近の国際的な会計基準の開発過程で取り上げられた次の点に関して検討を行っている。

- (1) 企業結合に伴う取得企業自体の繰延税金資産に関する会計処理
- (2) 被取得企業の一時差異等に関する税効果が取得日以降に変動したときの会計処理
- (3) 会計上ののれんを超過する損金算入できるのれんから生じる税効果の会計処理（ただし、これは[論点 4-2]で検討する。）
- (4) 被取得企業の法人税等に関連する不確実性が取得日以降に変化した場合の会計処理

【論点 4】 のれんの会計処理

【論点 4-1】 のれんの償却

のれんについては、我が国における会計基準のように定期的に償却する取扱いと、国際的な会計基準のようにのれんを償却しない取扱いがあり、のれんの償却自体の意義やのれんの償却手続、自己創設のれんの計上との関係などから、それぞれの考え方が支持されている。

のれんの償却について、今後、我が国における会計基準を見直すかどうかは、引き続き検討する。なお、この見直しにあたっては、その根拠のほか、会計処理の変更に伴う追加的な論点やそれらを実行した場合の実務上の負担も並行的に考慮すべきものと考えられることから、本論点整理では、[追加検討①]としてのれんの減損処理の取扱いを整理し、[追加検討②]として無形資産への配分について整理している。

【論点 4-2】 のれんに関する税効果

企業結合によって認識されたのれんについて、適格組織再編に該当する場合には、これまでと同様に、税効果を認識しないことが考えられる。一方、非適格組織再編に該当する場合、我が国の会計基準では、会計上ののれんに対して税効果を認識せず、税務上ののれん全額が一時差異を構成するものとして取り扱われている。法人税法における「資産調整勘定」「差額負債調整勘定」は会計上ののれん（又は負ののれん）に対応する税務上ののれん（又は負ののれん）ではないとする考え方においては、現状の取扱いと同様の結果になり、改めて見直す必要性は乏しいと考えられる。

会計上、負ののれんとなる場合にも、適格組織再編に該当する場合には、これまでと同様に、税効果を認識せず、また、非適格組織再編に該当する場合には、我が国の会計基準でも国際的な会計基準においても、税務上の負ののれんがあるときには、その全額が将来加算一時差異として取り扱われており、国際的な会計基準との間に相違はないと考えられる。

【論点 5】 子会社に対する支配の喪失

我が国の会計基準では、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合、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とされている。一方、国際的な会計基準において、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とされている。

売却及び企業結合等により、被投資会社に対する支配を喪失したが関連会社に該当する場合、

支配の喪失によっても、引き続き保有する関連会社に対する投資の実態又は本質が変わったものとみなせないため、投資は継続しているとみて、支配喪失時においても関連会社株式は帳簿価額のままとすることが考えられるが、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、関連会社株式を時価で評価することが考えられる。

また、企業結合により被投資会社に対する支配を喪失し関連会社にも該当しなくなる場合、投資が清算されたものとみて交換損益を認識するものとされており、その処理は、国際的な会計基準と整合しているものと考えられる。しかしながら、売却等により子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合には、今後、次のいずれかの方法とすることが考えられる。

- (1) 企業結合によるときと同様に、被投資会社に対する投資がすべて清算されたものとみて、売却された株式のみならず、残存投資も時価で評価し、差額を損益とする方法（第1案）
- (2) これまでと同様に、残存投資については、引き続き投資は継続しているとみて帳簿価額のままとする（ただし、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、残存投資を時価で評価し、差額を損益とする。）方法（第2案）

関連会社に対する重要な影響力が喪失した場合も、それが関連会社の企業結合によるときには、交換損益が認識され、国際的な会計基準と整合しているものと考えられるが、売却等によるときには、今後、子会社に対する支配を喪失した場合の会計処理と同様に整理していくことが考えられる。また、共同支配の喪失の場合についても、これらの処理と同様に行うことが考えられるが、引き続き検討する。

以 上