

平成 19 年 12 月 27 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

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、我が国における企業結合（連結を含む。）に関する会計処理のうち、いくつかの点が国際的な会計基準と異なっているため、企業結合に関連する会計基準等の見直しについて検討を行っております。この検討の中には、持分プーリング法による会計処理を行う余地を今後も残すべきか否かという論点のほか、株式を対価とする場合の対価の測定日、負ののれんの会計処理、少数株主持分の測定、段階取得における会計処理及び外貨建のれんの換算方法に関する論点が含まれています。

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 19 年 12 月 20 日の第 143 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 20 年 2 月 4 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@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。

なお、企業結合により取得した仕掛中の研究開発に係る会計処理については、本論点整理と同時に公表された「研究開発費に関する論点の整理」で扱われていることから、本論点整理では取り上げていません。また、のれんの償却の問題については、平成19年8月に当委員会が国際会計基準審議会（IASB）と共同で公表した「東京合意」におけるEU同等性評価に関連した短期コンバージェンス・プロジェクトを迅速に進める観点から、本論点整理では取り扱わず、企業結合及び連結に関するその他の問題として、短期コンバージェンス・プロジェクトの後に検討することが予定されています。

### 【論点1-1】持分プーリング法の取扱い

企業結合の会計処理として、我が国における現行の会計基準では、その企業結合の経済的実態に応じ、持分プーリング法とパーチェス法とが使い分けられているが、国際的な会計基準では、すべての企業結合についてパーチェス法を適用するものとされ、持分プーリング法の適用は認められていないという相違がある。

持分の結合に該当する企業結合が存在するという事実に基づいて、「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）において持分プーリング法の適用条件を整理した意義は、今なお肯定されるべきものと考えられるが、持分プーリング法については我が国の会計基準と国際的な会計基準の間の差異の象徴的な存在として取り上げられることが多く、我が国の会計基準に対する国際的な評価の面で大きな障害になっているとも言われている。我が国の会計基準に対する国際的な評価のいかんは、直接海外市場で資金調達をする企業のみならず、広く我が国の資本市場や日本企業に影響を及ぼすと考えられることから、本論点整理では、会計基準のコンバージェンスを推進する観点から持分プーリング法を廃止することを考えている。

なお、持分プーリング法を廃止した場合には、持分の結合に該当するような企業結合が起きたときであつてもいずれかの結合当事企業を取得企業として決定しなければならないため、実務上いずれの企業が取得企業かを決定することが困難なケースへの対応を検討しなければならないという意見もある。このようなことから、本論点整理では、持分プーリング法を廃止するという方向性を前提に、「【論点1-2】取得企業の決定が困難な場合の取扱い」及び「【論点1-3】逆取得又は共同支配企業の形成に係る会計処理」も併せて整理されている。

### 【論点2】株式を対価とする場合の対価の測定日

市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合、我が国における企業結合会計

基準では、取得の対価となる財の時価は、原則として、その企業結合の主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定するものとされているが、国際的な会計基準では、取得日における時価により算定するという相違がある。

株式を対価とする場合の対価の測定日をいつの時点とすべきかについてはさまざまな指摘や見方があり、また、我が国における会計基準の取扱いを変更した場合には、実務に与える影響も少なからぬものがあると想定されることから、本論点整理では、我が国における市場関係者のニーズや企業結合に係る実務慣行を踏まえるとともに、国際的な会計基準とのコンバージェンスに配慮して検討することが必要であると考えている。

### 【論点 3】 負ののれんの会計処理

負ののれんが発生した場合、我が国の企業結合会計基準では正の値であるのれんの会計処理方法との対称性を重視して、規則的な償却を行う方法が採用されているが、国際的な会計基準では取得日の利益として処理されているという相違がある。

本論点整理では、負ののれんの発生原因を整理し、関連する定めを整備することによって、国際的な会計基準と同様に、負ののれんを取得日の利益として処理するよう見直すことができるのではないかと考えている。

### 【論点 4】 少数株主持分の測定

我が国において、少数株主持分は子会社の資本に対する少数株主の持分割合額によって測定されるが、子会社資本の算定の前提となる子会社の資産及び負債の評価方法として、全面時価評価法と部分時価評価法の2つが認められている。しかしながら、国際的な会計基準では、部分時価評価法に相当する取扱いは認められていないという相違がある。

本論点整理では、子会社の資産及び負債の評価方法として全面時価評価法を採用する企業が現在では大多数を占めており、部分時価評価法を採用している企業はわずかであること、また、子会社の株式を現金以外の対価（例えば、自社の株式）で取得することを想定した企業結合会計基準では全面時価評価法のみが認められていることから、部分時価評価法を選択する余地を無くすことが妥当であると考えている。

### 【論点 5】 段階取得における会計処理

ある企業の支配を段階的に取得した場合の当該企業の取得原価として、我が国では過去から取得している株式の累積原価によるものとされているが、国際的な会計基準では、以前から所有していた被取得企業の持分を支配獲得日の時価によって再評価し、再評価の結果生じた差額については、損益として認識することとされている。

本論点整理では、企業がある企業を取得する際の取得原価は、過去から取得している株式の累積原価ではなく、当該企業を取得するために必要な支出額であると考えられることから、国際的な会計基準と同様に、支配獲得時における時価をもって測定し、過去に所有していた株式の帳簿価額との差額は損益として処理するように見直すこともできるのではないかと考えている。

#### **【論点 6】 外貨建のれんの換算方法**

在外子会社の取得により発生したのれんを決算日において本邦通貨に換算する場合、我が国では発生時の為替相場で換算することとされているが、国際的な会計基準では決算日の為替相場で換算することとされているという相違がある。この相違は、当該のれんの残高及びのれんの償却額の相違をもたらす、また、為替換算調整勘定の計上額の相違をもたらすことになる。

本論点整理では、のれんが被取得企業の有する超過収益力であるならば、外貨建のれんについても、当該被取得企業の有する他の資産と同様に、決算日の為替相場により換算する方法に見直すことが適当ではないかと考えている。

以 上