

IASB ディスカッション・ペーパー「共通支配下の企業結合」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 きむら ひろと
木村 寛人

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）から 2020 年 11 月に公表されたディスカッション・ペーパー「共通支配下の企業結合」（以下「本 DP」という。）に対して、2021 年 8 月にコメント・レターを送付している。

本 DP の概要

IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）の範囲は、共通支配下の企業結合（すべての結合企業又は結合事業が結合の前後両方で同じ当事者によって最終的に支配されている結合）を明示的に除外している。IASB が入手したフィードバックによると、例えば、移転先企業が共通支配下の企業結合に IFRS 第 3 号の取得法を用いて報告する場合もあれば、簿価法¹を使用する場合もあるなど、実務の不統一が生じているとしている。本 DP は、これらの移転先企業における実務の不統一を軽減し、共通支配下の企業結合の報告の透明性を改善するために考え得る要求事項を提案している。

本 DP では、支配当事者は必要とする情報を移転先企業から入手できるため、支配当事者や支配当事者の財務諸表の利用者の情報ニーズを扱わずに、移転先企業の一般目的財務諸表に情報ニーズの多くを依拠しなければならない移転先企業の現在の非支配株主、潜在的な株主、並びに現在の及び潜在的な融資者及び他の債権者に共通の情報ニーズに焦点を当てている。

（測定方法の選択）

共通支配下の企業結合における測定方法の選択に関する、IASB の予備的見解は次のとおりである。

- （1）取得法も簿価法も、いずれか一方をすべての共通支配下の企業結合には適用するようにすべきではない。
- （2）原則として、共通支配下の企業結合が移転先企業の非支配株主に影響を与える場合には、取得法を適用すべきである。ただし、コストと便益のトレードオフ及び他の実務上の考慮の対象となる。
- （3）簿価法は、他のすべての共通支配下の企業結合（100% 所有の子会社間のすべての結合を含む。）に適用すべきである。

1 実務上、多様な簿価法が用いられているとしている。なお、簿価法の名称には、簿価引継法、持分プーリング法、合併会計などが含まれるが、本 DP の「簿価法」は、これらの総称であるとしている。

(取得法の適用)

共通支配下の企業結合における取得法の適用に関する、IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (1) 支払対価が独立第三者間取引における価格より高い場合、移転先企業が資本からの分配を識別、測定及び認識するという要求事項を開発すべきではない。
- (2) 支払対価が独立第三者間取引における価格より低い場合、識別可能な取得した資産及び負債の公正価値が支払対価を上回る超過額を、純損益計算書における割安購入益としてではなく、資本への拠出として移転先企業が認識するという要求事項を開発すべきである。

コメント・レターの概要

本公開草案に対する当委員会の主なコメントは、次のとおりである。

(採用すべき会計処理について)

当委員会は、共通支配下の企業結合について、会計基準において会計処理の基礎となる経済的実態についての考え方を示すことが適切であると考えている。また、当委員会は、会計基準が複数の会計処理を認めることは、会計上の裁量の機会が生じる可能性があることから、本 DP が提案するような複数の会計処理を使い分けることに反対する。当委員会は、次の理由により、一律に簿価法を採用することが適切であると考ええる。

- (1) IASB スタッフによる共通支配下の企業結合に関する報告実務のデスクトップ・レビューでは、大多数が簿価法を適用しているとされている。
- (2) 支配当事者は常に主要な利用者を構成し、当該支配当事者にとっては、共通支配下の企業結合はグループ内取引にすぎない。支配当事者から見れば、移転対象企業の資産及び負債の価値はグループ内で移動しているだけであり、当該移動によって当該資産及び負債の価値が変わるものではないため、簿価法による情報が有用である。取得法による情報は、仮想的な (hypothetical) ものにすぎず、有用ではない。
- (3) 非支配株主は、支配当事者の存在を承知のうえで移転先企業の株式を取得していると考えられ、共通支配下の企業結合について、IFRS 第 3 号の範囲に含まれる企業結合と同様に取得法により会計処理する必要はない。
- (4) 共通支配下の企業結合は、支配当事者から見ればグループ内取引にすぎず、支配当事者の連結財務諸表を作成する目的で、移転先企業は簿価法による情報を支配当事者に提供する必要がある。仮に移転先企業の財務諸表において取得法を適用することとなった場合、移転先企業は取得法と簿価法それぞれの情報を保持する必要が生じ、そのコストは便益を正当化しない。

(仮に取得法を採用する場合の会計処理について)

上述のとおり、当委員会は、共通支配下の企業結合について、一律に簿価法によるべきであると考ええる。しかし、仮に共通支配下の企業結合について、取得法による場合であっても、以下の理由により、本 DP における提案に反対する。

- (1) 本 DP の提案は、識別可能な取得した資産及び負債の公正価値と支払対価を比較し、その大

小によって資本取引とする場合としない場合があるとしている。資本取引となるか否かは取引相手と取引の性質によって決定されるべきであり、取引金額の多寡によって決定されるべきものではない。

- (2) 本 DP の提案は、支払対価の方が識別可能な取得した資産及び負債の公正価値を下回る場合、当該差額を資本の拠出として会計処理するものであるが、その論拠は、支払対価と独立第三者間取引における価格との間に差額が生じているものと考え、当該差額を所有者との取引（すなわち、資本取引）として会計処理しようとするものである。このような擬制は、取引の経済的実態を表していない。関連当事者取引について、IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」は、独立第三者間取引における価格とは異なる可能性があることを認めたとうえで、異なる会計処理を要求することはせず（取引は擬制せず）、追加の開示を要求することとしている。本 DP の提案は異なる会計処理を要求するものであり、便益とコストの比較だけでは正当化できないものと考えられる。

（委員からの異なる見解について）

上述のとおり、当委員会は本 DP が提案するような複数の会計処理を使い分けることに反対であるが、財務諸表利用者出身の委員からは、測定方法の選択に関する本 DP の提案を支持する見解が聞かれている。