

企業結合会計基準の 公表にあたって

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 25 年 9 月 13 日に改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の改正会計基準等を公表しました。これを受けて、財務諸表作成者・利用者・監査人それぞれの立場で活躍されている皆様にご出席をいただき、同基準改定の経緯や各論点に関する座談会を開催しましたので、ご案内致します。

また、併せて、読者の理解に資するよう ASBJ 研究員による解説を掲載しています。

（敬略称）



公益社団法人

日本証券アナリスト協会
理事・教育第 1 企画部長

かいます まこと
貝増 眞

一般社団法人日本経済団体連合会
経済基盤本部副本部長

いのうえ たかし
井上 隆

有限責任監査法人トーマツ
パートナー

ふ せ のぶあき
布施 伸章

ASBJ 副委員長

あら い たけひろ
新井 武広

〔司会〕 ASBJ 専門研究員

むら た たかひろ
村田 貴広

1. 座談会「『企業結合に関する会計基準』等の公表を受けて」 17

2. 「企業結合に関する会計基準」及び関連する
他の改正会計基準等の解説 35

ASBJ 専門研究員 むら た たかひろ
村田 貴広

座談会 「『企業結合に関する会計基準』等の公表を受けて」

1 基準改正の経緯

司 会 企業会計基準委員会（ASBJ）の専門研究員の村田です。ASBJのスタッフとして今回の会計基準の作成に携わった関係で、本日の司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いします。

まずこの座談会にご出席いただいた皆様のご紹介をしたいと思います。最初に、公益社団法人日本証券アナリスト協会理事教育第1企画部長で、ASBJの委員会のオブザーバーでもある貝増さんです。本日は財務諸表利用者の視点からご意見を頂戴したいと思います。次に、一般社団法人日本経済団体連合会経済基盤本部副本部長の井上さんです。本日は財務諸表作成者の視点からご意見を頂戴したいと思います。続いて、日本公認会計士協会（JICPA）理事であり、有限責任監査法人トーマツのパートナーの布施さんです。布施さんは企業結合専門委員会の専門委員でもいらっしゃいます。本日は監査人の視点でご意見を頂戴したいと思います。最後に、ASBJの副委員長であるとともに、企業結合専門委員会の専門委員長である新井さんです。今回の会計基準の改正内容の説明も含めまして議論に加わっていただきたいと思います。

それでは、早速、新井副委員長から、企業結合に関する会計基準等を改正するに至った経緯について簡単にご説明をお願いします。

新 井 では、企業結合に関する今回の会計基準の改正に至った経緯を含め、企業結合に関する会計基準についての ASBJ における今までの基準開発の流れについて、簡単にご説明させていただきます。ASBJ では、平成 19 年 8 月に公表しました国際会計基準審議会（IASB）とのいわゆる「東京合意」に基づき、企業結合に関する会計基準の見直しについて 2 つに分けて取り組むこととしました。いわゆる EU 同源性評価に係る項目を対象とした「ステップ 1」と、それ以外の既存の差異の項目を対象とした「ステップ 2」に分類して、プロジェクトを進めることとしました。そして「ステップ 1」においては、持分プーリング法の廃止、段階取得における取得原価の会計基準の見直し、負ののれんの一括利益処理、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果についての会計処理の見直しなどを内容として、平成 20 年 12 月に企業結合に関係する一連の改正会計基準を公表しました。

その後、「ステップ 2」の検討に移り、平成 21 年 7 月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」を公表しました。その後はご承知

のように、ASBJにおける会計基準開発をめぐる大きな環境変化もあり、また、当財団、公益財団法人財務会計基準機構（FASF）内に設置された単体財務諸表に関する検討会議からの報告書や、IASBのアジェンダ協議 2011 に対する ASBJ からのコメントなども踏まえて検討を進め、一定の方向に意見集約が図れた少数株主持分の取扱い、取得関連費用の取扱い、暫定的な会計処理の確定の取扱いを見直し対象として、企業結合や連結に関係する会計基準の改正を行い、今年 9 月に改正基準を公表したところであります。

司 会 それでは、今回の改正につきまして、出席者の皆様、それぞれのお立場でどのように評価されているかをお伺いしたいと思います。まず、井上さんから財務諸表作成者としての立場から、今回の改正をどのように評価されているかをお聞かせいただきたいと思います。

井 上 今ご説明がありましたとおり、平成 19 年の「東京合意」に基づき今回の基準の見直しが始まり、非常に長い期間をかけて検討が続けられてきました。「東京合意」に基づく基準の改正は今回が最後となりますが、長期間の関係者の皆様のご尽力に改めて敬意を表したいと思います。

この長い検討期間の中で、国際的な会計基準に対する考え方にも大きな変化があり、検討には一方ならぬご苦勞もあったかと思います。最近ではかつてのようなコンバージェンス一本やりという考え方から、国際的な比較可能性を確保することを大前提としながらも、他の諸制度との関連、取引の実態や慣行なども考慮した基準開発を通じて、日本基準の品質を維持・向上させていくという考え方にあると認識しております。今回の改正におきましてものれんを償却することを前提に検討がなされるなど、国際的な整合性と日本基準の品質の維持・向上の両面から、市場関係者の意見をバランスよく反映

していただき、優先順位をつけた改正となっており、産業界としても改正内容を支持しております。また、経過措置あるいは開示の効率化など、作成者の実務負担にも考慮していただき、ありがたく考えています。

司 会 続きまして、貝増さんは財務諸表利用者として今回の改正をどのように評価されていますか。

貝 増 個々の改正については利用者の中にも意見がやや異なる方もいらっしゃいますが、全体としてはおおむね支持できる内容だと思っています。私が一番評価しておりますのは、IASB と米国財務会計基準審議会（FASB）の MOU プロジェクトの延期であるとか、当時の金融担当大臣の談話などによって、平成 23 年 6 月から一時とまっていた時計の針が、今年 1 月の公開草案の公表で再び動き始めて、今回の基準改正として目に見える形でまとまったという点です。我が国への国際財務報告基準（IFRS）導入がどのように進められるのか、いろいろな方法が考えられますが、日本基準と国際的な会計基準の差異を縮めるという努力は地道に継続していかなければならないと思っています。

司 会 それでは、布施さんは監査人として今回の改正をどのように受けとめていらっしゃいますか。

布 施 今回は国際的な会計ルールとの整合性を図る方向での改正であり、全般的には適切なものと考えています。ただし、専門委員会の席上でも何度か申し上げましたが、ステップ 1 の改正から 4 年以上の期間が経過していますので、実務上の論点など改正の対象範囲をもう少し広げてよかったように思います。

2 各 論

(1) 少数株主持分の取扱い

① 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動に関する会計処理

司 会 それでは、改正基準の具体的な改正内容に移りたいと思います。最初に取り上げる項目は「少数株主持分の取扱い」についてです。少数株主持分の取扱いの見直しにつきましては、会計処理の見直しと表示科目の名称変更がありますが、まず会計処理の見直しに関して新井副委員長から改正の内容についてご説明をお願いします。

新 井 では、少数株主持分の取扱いについての会計処理面の見直しの内容についてご説明します。改正前の会計基準においては、支配が継続している中での子会社株式の追加取得、子会社株式の一部売却、子会社の時価発行増資等のような子会社に対する親会社の持分変動については、親会社株主の視点に立って損益を計上する取引とされてきました。一方、国際的な会計基準においては、子会社株式の追加取得等は資本取引、Equity Transactions とされており、我が国の取扱いと異なるため、我が国の取扱いを見直すかどうかという点を検討してきたわけです。過去をひも解きますと、平成21年の論点整理段階では親会社株主と非支配株主とはリスク及びリターンは大きく異なるということで、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報が、投資家の意思決定に有用であると考えられるということから、従来どおりの考え方、いわゆる損益を計上する取引を踏襲する考え方を示しました。しかし、これに対する論点整理への市場関係者からのコメントや、ASBJ内の委員会での審議においては、国際的な会計基準と同様にすべきという意見が多く見られました。

我が国において重視されてきました親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは非常に難しい面があったわけですが、一方で、改正前の我が国の連結会計基準が定める会計処理方法については、上場会社の子会社上場で、支配を継続しているにもかかわらず、連結上、多額の株式売却益を計上することを含め、市場関係者から懸念や実務上の課題がいろいろと指摘されていました。ASBJにおいては、このような点を総合的に勘案して検討を進め、最終的には子会社株式の追加取得等により生じた親会社の持分変動による差額については、連結財務諸表上は資本剰余金として会計処理することとしました。なお、親会社株主の視点からの情報の重要性も十分に意識し、国際的な会計基準も参考にして、連結財務諸表上、子会社株式の追加取得等によって生じた親会社の持分変動による差額については、その内容について注記項目として開示を求めることとしました。

司 会 それでは、井上さんはこの改正、特に損益を計上する取引から資本剰余金に計上するように処理が変更になったことにつきまして、企業経営に与える影響なども含めましてご意見をいただけますか。

井 上 支配が継続している中での子会社に対する親会社の持分変動による差額を、連結財務諸表において資本剰余金として会計処理するという、国際的な会計基準で重視されている考え方と整合性をとった改正は、大きな変化のポイントであると思います。企業サイドの考え方としても、その子会社の株式の追加取得、一部売却、時価発行増資などによる持分変動の結果生じた差額が、連結グループの本来の事業活動の業績と同列なのかどうかという点につきましては、さまざまな意見があり、従来のように純損益として認識することについて、納得感が乏しいのではないかと指摘もありました。ま

た、米国基準の取扱いも IFRS と同様となり、会計基準の国際的な調和を重視した今回の改正は、産業界としても支持をしているところでは。

司 会 それでは、財務諸表利用者の立場から貝増さんは今回の改正により、例えば子会社が上場していて支配が継続している中で、親会社が連結財務諸表上では多額の売却損益を計上することはなくなりますが、財務諸表分析にはどのような影響が及ぶとお考えでしょうか。

貝 増 改正の前の基準ですと、子会社の支配を維持したまま一部の株式を売却すると、利益が出てしまうということがありました。これには多くの利用者が非常に強い違和感を覚えていました。事業から完全に撤退するためにすべての株式を売却してしまうと、その場合はその子会社への長年の投資成果が損益として表されますので、問題はないのですが、改正前の基準ですと、ちょっと利益が足りないから子会社の株式を少し売ろうかといったような、決算対策を誘ってしまう危険性があったのではないかと思います。その意味では非常に意義のある改正だと思っています。

司 会 続いて、監査人のお立場から布施さんはこの改正について、特に監査実務に与える影響であるとか、実務上留意すべき点も含めましてご意見をいただけますか。

布 施 これまでのルールでいうところの（負ののれんではなく）のれんが計上される場合を前提にお話しさせていただきます。今回の連結会計基準の改正の結果、子会社株式を追加取得したときは損益計算書上、子会社の利益は追加取得後の持分比率で親会社と非支配株主に帰属しますが、のれんの償却額は当初の支配獲得時の比率で固定されますので、当期純利益や親会社帰属利益はのれん償却額が増えない分、改正後のほうがより多くなります。また、貸借対照表上、これまでののれん相当額

は、一括して資本剰余金から控除されますので、改正後は一時に純資産が減少することになります。

他方、子会社株式を一部売却した場合は、損益計算書上、子会社の利益は売却後の持分比率で親会社と非支配株主に帰属しますが、のれんの償却額の負担は依然として売却前の持分比率で固定されますので、のれん償却額が減らない分、親会社の利益は改正後のほうが少なくなります。さらに、売却持分に対応した連結上の評価額と売却価格との差額、これは、先ほどお話があった子会社株式売却益のことですが、改正前は連結上も利益とされてきたところ、改正後は資本剰余金の増加となりますので、この面からも当期純利益や親会社帰属利益は改正後のほうが不利となります。

このように支配獲得後に子会社株式を追加取得したり一部売却すると、今般の改正により、連結損益計算書や連結貸借対照表に大きな影響を及ぼすことになります。ここで、もし、当初の支配獲得時から短期間に子会社株式を追加取得され 100% 子会社化された場合には、これを一体取引としてみればのれんは 100% 計上されますが、二取引とみれば支配獲得時の比率でのれんの額は決まり、2 回目の取得のときののれん相当額は、資本剰余金から控除されますので、のれん償却額の相違から、損益に大きな影響を及ぼすことになります。段階売却のときも同じような話があると思います。このように、監査上は、追加取得や一部売却が行われた場合には、これを 2 つの取引と見るのか、それとも一体取引と見るのかは重要なポイントになると思います。いいかえれば、どのような場合に一体取引として扱うのかという点の明確化が必要だと思います。この点については企業結合会計基準の一体取引に関する規定を踏まえて、JICPA の実務指針でさらに追加的な記載をすることも考えられるのではないかと思います。

います¹。

新井 今、布施さんからご指摘のあった点について、ASBJでの審議について説明させていただきます。まず、一体取引かどうかという点については、委員会審議の中で検討を行いました。一体取引かどうかという点は、ご承知のとおり、例えば企業結合会計基準第66項のなお書きで示されています。そこでは、当初取引時における当事者間の意図ですとか、その取引の目的等を勘案して実態に応じて判断をするという取扱いになっています。ASBJでは、実態判断にかかわる部分であるということや、追加取得や事業分離に関する現行の会計基準における開示内容を踏まえると、どういう取引が行われているのかについては開示の部分で取引の透明性を確保できるのではないかとということで、会計基準上は特段の対応を行わないこととしたわけです。もう1点、一部売却した場合にのれんの減額をするかどうかという点については、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて提案を変更した部分でして、後ほど説明させていただきます。

布施 この点に関して私見ですが、判断に迷うような取引が行われた場合には、私は取引の手順に従い、2取引として処理するのが原則ではないかと考えています。ただ、先ほど新井副委員長からご指摘のありました点との関連で、株式の売買に関し、当初から当事者間で合意されているような場合、契約等が締結されているような場合については、一体取引として処理することになるのではないかと考えます。

例えば、上場会社が株式公開買付（TOB）によってある上場会社を子会社化し、その後スクイズ・アウトなどによって完全子会社とした場合には、もともと当事者間で合意があった

わけではないので、原則に立ち戻って当初の取引ではのれんが計上され、2回目の追加取得のときには資本剰余金から控除されるというような形になるのではないかと考えます。

新井 この点は、いずれにしても実務上、個々の案件ごとに内容を吟味して、判断していただくことになるのではないのでしょうか。

司会 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動に関する会計処理に関して、改正会計基準においては公開草案に寄せられたコメントを踏まえて、公開草案の提案を変更した点や明確化した点が幾つかあります。先ほど布施さんからも少しお話がありましたが、そのうち主要なものについて新井副委員長からご説明をお願いしたいと思います。

新井 では、はじめに、布施さんからお話がありました「子会社株式の一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱い」についてです。公開草案段階では子会社株式の一部売却時に売却した株式に対応するのれんの未償却額について、相応の減額を行うことを提案しました。これは、のれんは投資原価の一部であることや、他の資産や負債と異なって親会社持分相当額しか計上されていないこと、さらにはのれんの未償却額を減額しないと、一部売却した親会社持分相当額に対応するのれんの償却額が、次期以降も計上され、親会社株主に帰属する当期純利益が適切に示されないのではないかと考える方に基づくものです。

公開草案に寄せられたコメントを踏まえた審議の過程では、例えば、支配獲得時は持株比率が60%であったが、その後に追加取得して持株比率が80%まで上昇し、そして一部売却して70%になった場合など、具体的なケースを掲げて再度検討を行いました。その中では、支

1 この点については、平成25年11月11日にJICPAから会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（公開草案）が公表されている。

配が継続している限り償却や減損を除きのれんを減額させるべきではないという意見のほか、支配獲得後の追加取得時にはのれんが追加計上されない一方で、一部売却時にのれんを減額すると整合した取扱いにはならないという意見も多く出されました。このような意見も踏まえて検討した結果、減額する方法と減額しない方法にはそれぞれ一定の論拠があるわけですが、のれんを減額する場合における実務上の負担や、買入のれん方式を選択した場合に減額しないという IFRS の取扱いも参考にして、最終的には、親会社と子会社の支配関係が継続しているときには、子会社株式の一部売却時にのれんの未償却額を減額しないこととしました。

そのほかの主な点としては、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討した結果、非支配株主との取引に係る個別財務諸表上の取扱いについては現行の取扱いを継続することとしました。また、子会社株式の一部取得等により資本剰余金が負の値となる場合の取扱いについて明確化を図ることも行いました。

司 会 今ご説明した点、例えば一部売却時ののれんの未償却の取扱いについてご意見ある方はいらっしゃいますか。

布 施 改正会計基準では子会社株式を一部売却し、売却後も支配関係が継続している場合ののれんの未償却残高の扱いは明確だと思います。ただし、関連会社になった場合の未償却残高の扱いについては、必ずしも明らかではありません。これらの処理については JICPA の「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」で取り上げることが適当ではないかと考えています²。

井 上 今、布施さんからご指摘のありましたとおり、のれんの会計処理自体は日本基準

におきましては償却並びに減損という扱いになりますが、その費用負担割合について、あるいは支配が解消されて関連会社になった場合に、その未償却額をどのように処理するかということにつきましては、作成者側としても、混乱が生じないように明確化していただきたいと考えております。

新 井 布施さん、子会社から関連会社になった場合の取扱いについて、JICPA の実務指針でのご対応、宜しくお願いします。

② 当期純利益などの表示科目の名称

司 会 続いて、当期純利益などの表示科目の名称に関して新井副委員長からご説明をお願いします。

新 井 表示科目の見直しについては、特に財務諸表利用者サイドからの強い意見として、国際的な会計基準と比較可能性のある表示科目にしていいただきたいということが出されてきました。具体的には、国際的な会計基準では連結損益計算書における当期純利益には、非支配株主に帰属する当期純利益を含めて表示しており、我が国の取扱いとは異なっているので、見直してもらいたいということでした。この点については、平成 21 年論点整理段階から検討を行ってきましたが、論点整理に寄せられた市場関係者からのコメントにおいても、国際的な会計基準と同様に連結損益計算書における当期純利益には、非支配株主に帰属する当期純利益を含めて表示することにより、比較可能性の向上を図るべきという意見が多く寄せられました。

ASBJ では、この点も踏まえて検討を行い、国際的な比較可能性の向上を図る観点から、当期純利益には非支配株主に帰属する部分を含めることとしました。ただし、親会社株主に係る

2 この点については、平成 25 年 11 月 11 日に JICPA から会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（公開草案）が公表されている。

成果とそれを生み出す原資に関する情報は、引き続き投資家の意思決定に有用であると考えられることから、従来の「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」として連結損益計算書又は連結損益及び包括利益計算書において、内訳表示又は付記する形にしました。これに伴い、1株当たり利益に関する会計基準においても、「親会社株主に帰属する利益」に基づく形にしています。また、従来と同様に連結貸借対照表上、親会社株主に帰属する部分のみを「株主資本」として表示することとしました。これにより、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との間の連繋、いわゆるクリーン・サープラス関係も維持する形になっています。

さらに、改正前の会計基準においては「少数株主持分」を、改正後の連結会計基準においては「非支配株主持分」に変更することにしました。これは、我が国においても連結の範囲について実質支配力基準が導入されており、他の会社の議決権の過半数を所有していない株主であっても、他の会社を支配して親会社となることがありますので、国際的な会計基準での表示科目の名称も参考にして、より適切な表現とする形にしたわけです。これに伴い、改正前の会計基準における「少数株主損益」を、改正後の会計基準では「非支配株主に帰属する当期純利益」に変更しています。

司 会 それでは、貝増さんは当期純利益などの今回の表示科目の名称変更等の改正について、どのように評価されていますか。あわせて、財務諸表分析に当たっての留意点などについてもご意見をいただければと思います。

貝 増 国際的な会計基準との整合性を高めるために、当期純利益などの名称を変更することには大賛成です。この結果、国際比較なども非常にやりやすくなると思います。改正基準では2計算書方式・1計算書方式ともに、非支配株主に帰属する当期純利益と親会社株主に帰属



公益社団法人日本証券アナリスト協会
理事・教育第1企画部長 貝増 眞氏

する当期純利益の金額がわかるような表示になっておりますので、継続性も担保されていると思います。また、1株当たり利益（EPS）について、改正前の当期純利益と同じ親会社株主に帰属する当期純利益を使って計算するという点で、従来のEPSとの継続性を保ったということで、非常に高く評価しております。投資家にとっては、親会社株主に帰属する当期純利益が重要でして、国際的な会計基準ともこのあたりは平仄が合っているからです。

ただ、ある時点を境に当期純利益という同じ用語の意味ががらりと変わり、それから、EPSの意味は同じなのですが、計算式の分子の用語が変わってしまう影響は大きいと思っております。改正基準はいろいろな配慮がされておりますので、もちろん打つ手はすべて打ってあるとは思いますが、それでも同一企業の時系列比較などをすると、財務諸表の利用者が混乱する可能性はやはり高いと思っております。当期純利益とEPSは投資家の関心が非常に高い項目ですので、ASBJには用語の変化や意味の変化を周知徹底するというところに、最大限の努力を払っていただければと思っております。

司 会 それでは、財務諸表作成者のお立場から、井上さんはこの改正についてどのようなご意見でしょうか。

井 上 当期純利益はいうまでもなく企業経営上、最も重要なインデックスとなります。また、業績予想、適時開示、臨時報告書の提出など、さまざまな法令にも波及する基礎的な数値です。今回の改正に当たりましても、それらの影響を十分に分析していただいていると考えております。今回の改正によりますと、例えば2計算書方式におきましては、P/Lのボトムラインに開示される親会社株主に帰属する当期純利益が現行の当期純利益に該当し、また1株当たり当期純利益の算定も同じような基礎で計算されますので、結果として現行の日本の開示制度の考え方から大きく変更するものではないと受けとめております。

しかし、一般的には「親会社株主に帰属する当期純利益」という長い名称を略して、単に「当期純利益」と呼んでしまうということが考えられますので、報道機関あるいは、一般の投資家の方などにミスリードされないようにすることが必要かと思えます。企業経営者が正しく理解し、説明をしていくということはもちろんのことですが、関係者の皆様にも適切な理解促進をお願いしたいと思います。また、「当期純利益」という言葉が用いられている制度は極めて多岐にわたると思えますので、ASBJのみならず、行政当局等においても今回の改正を踏まえた適切な対応を行い、予期せぬ混乱が起らない配慮が必要と考えております。

新 井 貝増さんや井上さんからのご指摘の点についてですが、確かに同じ表示科目で内容が異なることになりますので、ASBJの審議の中でも、当分の間、違う内容であることをわかるような表記ができないかというご意見もありました。しかし、最終的には国際的な会計基準との整合性を図るという点を重視して、「当期

純利益」に、非支配株主持分の部分も含める形にしたわけです。ただし、ご指摘の点は私どもも十分認識しておりまして、公開草案の公表直後から大手の新聞社、投資家向け情報誌を扱う雑誌社、有価証券報告書等の作成をサポートする会社などに個別訪問して内容の説明を行うとともに、システム対応に要する期間を照会したり、私どものセミナーで改正内容の説明を行ったりと、混乱が生じないように努めてきました。今後も、情報ベンダーを含む財務諸表利用者など市場関係者に対して、周知活動に取り組んでいきたいと考えています。

(2) 取得関連費用の取扱い

司 会 続いて、2つ目の改正点であります「取得関連費用の取扱い」に関する改正内容について、新井副委員長からご説明をお願いします。

新 井 企業結合、具体的には子会社化や合併時における取得関連費用の取扱いについてですが、改正前の会計基準ではその対価性のある取得に直接要した費用、例えば外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬や手数料などは取得原価に含めることとしていました。これは個別に取得した資産における付随費用と同様に取得原価に含めることにより、その後の損益は投下した原価の超過回収額となり、概念的には個別に取得した資産の取扱いと整合性のとれた取扱いになるという考え方に基づくものです。一方、国際的な会計基準では、企業結合における取得関連費用は発生した事業年度の費用として処理しています。これは事業の売主と買主の間の公正価値での交換の一部ではなくて、別個の取引と考えられることや、直接費が取得原価に含まれる一方で間接費が除かれる点が、不整合であるということなどを理由にしていると聞いています。

今回改正した会計基準では、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を改善する

観点や、取得関連費用のうち、どこまでを取得原価の範囲に含めるべきかという実務上の問題点を解消する観点から、取得関連費用を発生した事業年度の費用として処理することとしました。そのうえで、改正前の会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価の内訳で注記開示されていた取得関連費用については、主要な取得関連費用の内容及び金額の開示を引き続き求めることとしました。なお、企業結合会計基準とは直接関係はありませんが、個別財務諸表における子会社株式の取得原価の取扱いについては、従来と同様に、金融商品会計基準やJICPAの「金融商品会計に関する実務指針」に従って、算定することに留意する必要があると考えています。

司 会 改正の理由の1つとして、取得関連費用のうちどこまでを取得原価の範囲に含めるべきかという実務上の問題点を解消することがあげられていますが、そのような点も含めて、監査人の観点から今回の改正を布施さんはどのように評価されていますか。監査実務に与える影響であるとか、実務上留意すべき点も含めまして伺いできますか。

布 施 確かに取得に直接要した支出額の範囲は実務上も時として難しい論点だったと思います。企業結合会計基準が適用される前までは、子会社株式の取得原価に含まれる付随費用の範囲は限定的だったのではないかと思います。それが企業結合会計基準が適用され、取得に直接要した支出額が取得原価に含まれることとなったので、子会社株式に含まれる付随費用の範囲が拡大したのではないかと感じています。今般の改正で取得に直接要した支出額を含む取得関連費用はすべて発生時の費用として処理することとされたこと、さらに改正の背景としてど

こまでを取得原価の範囲に含めるべきかどうかという、実務上の問題点を解消する観点があったことを踏まえると、JICPAの実務指針等で何らかの検討がなされることも考えられます³。

司 会 布施さんから取得関連費用の範囲という話がありましたが、財務諸表作成者の観点から井上さんは主要な取得関連費用の注記も含めまして、今回の改正についてどのようなご意見をお持ちでしょうか。

井 上 のれんを償却することを前提とするのであれば、取得時に支払った関連費用も取得原価に加算をして償却や減損を通じて費用配分するのが適当なのではないか、という意見も財務諸表作成者の中にはありました。しかしながら、国際的な会計基準との整合性、あるいはより健全・適切な会計処理となるといった観点もあわせれば、今回の改正は受け入れ可能なものだと考えております。

また、取得関連費用の注記につきましては、四半期段階ではなく年度決算時にのみ注記を求



一般社団法人日本経済団体連合会

経済基盤本部副本部長 井上 隆氏

3 この点については、平成25年11月11日にJICPAから「金融商品会計に関するQ&A」（公開草案）が公表されている。

める、あるいは重要なものに限って注記対象とするといった作成者の実務負担にも配慮をいただきましてありがとうございます。なお、今ご指摘もありましたが、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に金融商品会計処理基準に従って算定するとのことですが、基準では付随費用を取得した金融資産の取得原価に含めると定められているのみで、その内容につきましては特段定まっておりません。今後、この取得関連費用の取扱いに関しましては、混乱が生じないように明確化を図っていく必要があると考えております。

司 会 貝増さんは財務諸表利用者の立場から今回の取得関連費用の取扱いに関する改正につきまして、注記での開示も含めましてどのようなご意見をお持ちでしょうか。

貝 増 非常によい改正だと思っております。巨額の取得関連費用を取得原価で処理できた旧基準では、決算操作のために取得原価を水増しするというような事例も残念ながらございました。取得関連費用が事業年度の費用として明らかに見える形になりますし、さらに注記で引き続き開示されるということは、過去にあったこのような濫用の歯止めにもなると思っております。

(3) 暫定的な会計処理の確定の取扱い

司 会 次に「暫定的な会計処理の確定の取扱い」に関する改正の内容について新井副委員長からご説明をお願いします。

新 井 まず、暫定的な会計処理の取扱いがどのようになっているかという点から説明をさせていただきます。企業結合会計基準においては、取得原価の受け入れた資産及び引き受けた負債への配分は、企業結合日後1年以内に行うこととしています。このため暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、改正前の会計基準では暫定的な会計処理が

確定した年度において、過年度の損益影響額を特別損益に計上することとしていました。一方、国際的な会計基準では、企業結合年度の翌年度に暫定的な会計処理が確定した場合には、企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとしています。

ASBJでは、平成21年12月に企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）を公表したことも踏まえ、国際的な会計基準の取扱いも参考にして、比較情報の有用性を高める観点から検討を行ってきました。検討の結果、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行うこととしました。また、金融商品取引法における有価証券報告書では、財務諸表は2期比較で掲載されますので、企業結合年度の翌年度の財務諸表とあわせて、企業結合年度の財務諸表を表示するときには、比較情報として開示される企業結合年度の財務諸表に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとしました。

また、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しに伴い、企業結合年度の翌年度において取得原価の当初配分額に重要な見直しが行われた場合には、のれんや受け入れた資産、引き受けた負債の金額に重要な変動が生じることとなりますので、見直しが行われた事業年度において、その見直しの内容及び金額の注記を求めることとしました。これは公表済みの前年度の財務諸表に、この場合には前年度の四半期財務諸表も含まれますが、どのような重要な見直しが行われたのかという情報が、財務諸表利用者にとって有用であると考えられることからです。

司 会 比較情報の有用性を高めるという観

点から今回の改正に至ったということですが、この点も含めまして今回の改正について貝増さんはどのようにお考えでしょうか。

貝 増 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しが行われた事業年度に、見直しの内容や金額を注記で開示するという点は非常に評価しております。新井副委員長の説明にもありましたように、公表済みの前年度の財務諸表に対してどのような見直しが行われたのかという情報があることで、財務諸表を分析する際の前年度比較が格段にやりやすくなると思っています。

司 会 布施さんからは何かご意見はありますか。特に監査実務の観点でもし留意すべき点があるのでしたら、あわせてお伺いしたいと思います。

布 施 企業会計基準第24号の趣旨を踏まえれば適切な改正と考えます。暫定的な会計処理の確定に伴う比較情報の修正は誤謬の訂正ではないので、訂正報告書を提出することなく比較情報を直接修正できること、また、修正に関連する注記をきちんとすることがポイントだと思います。



有限責任監査法人トーマツ パートナー
布施 伸章氏

司 会 井上さんは実務上の負担と比較情報の有用性の向上という点で、今回の改正の内容についてどのように評価されていますか。

井 上 暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行うということになりますので、確かに実務上の負担は大きいものと思われます。一方で、確定を遡って修正することでより適切な数値の開示となりますので、財務諸表利用者、企業の経営者の良好なコミュニケーションに資すると考えております。国際的な比較可能性向上という点からも支持をしております。

なお、注記に関して四半期財務諸表にも適用されるというご説明がありました。これに関連いたしますが、今回の暫定的な会計処理の確定処理自体が四半期にも適用されるということ、例えば前年度の第1四半期で暫定的な会計処理をしたものを当年度の第1四半期で確定した場合には、前年度の第1四半期の財務諸表本表について当該確定を反映したものとして開示するという理解をしております。今回の四半期に関連する改正は、四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針66項(2)の「暫定的な会計処理の確定に伴い、重要な見直しがなされた場合には、四半期会計期間において、その見直し内容及び金額を注記することとする。」という注記に関する点のみであり、会計処理について、基準から十分に読み取ることが難しいのですが、いかがでしょうか。

新 井 今回の四半期財務諸表における対応については、今、井上さんからご説明いただいたような内容です。比較情報として開示される前年度の四半期財務諸表について、前年度に開示されたものと重要な違いがある場合には、注記していただきたいという趣旨です。今後、実務が混乱しないように周知を図っていきたいと思います。

あと1点補足ですが、会社法上では単年度開示になっていますので、株主資本等変動計算書についても1期間の情報しか開示されません。その点を念頭に置いて株主資本等変動計算書に関する会計基準についても改正を行いました。

(4) 適用時期及び経過措置

司 会 続いて、改正会計基準の「適用時期及び経過措置」について、新井副委員長からご説明いただけますでしょうか。

新 井 今回の一連の会計基準の改正における適用時期及び経過措置についてはかなり複雑になっています。その点を踏まえて少し丁寧に説明をさせていただきます。まず一連の会計基準等の適用時期は、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首からとしました。ただし早期適用につきましては、表示に係る部分と会計処理に係る部分で異なる取扱いとしています。また、会計処理につきましては経過的な取扱いもあわせて定めています。

具体的に表示に係る部分から説明いたしますと、先ほど貝増さんや井上さんからお話がありました、財務諸表利用者等の混乱を回避する観点から、当期純利益などの表示方法については、早期適用は認めないこととしました。なお、適用初年度における開示にあたっては、前年度の比較財務諸表の表示については比較情報の有用性を確保する観点から、過去の財務諸表に遡って適用していたかのように、表示を変更する財務諸表の組替えを求めることとしています。

次に、子会社株式の追加取得等の非支配株主との取引や取得関連費用の取扱い、暫定的な会計処理の確定の取扱いの早期適用についてです。これらすべてを同時に適用する場合には、平成26年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から早期適用できることとしました。また、経過的な取扱いについては、子会社株式の

追加取得等の非支配株主との取引、取得関連費用の取扱いについては公開草案に寄せられたコメントも踏まえて検討を行い、最終的には、過去の期間のすべてに新たに会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減して当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法と、新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用する方法の2つの方法を採用できることとしました。なお、改正会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第24号第10項に定める注記を行うことが求められる点についてもご留意いただければと思います。

司 会 井上さんからシステム対応も含めまして、特に経過措置に関しましてご意見がありましたらお聞かせ願います。

井 上 経過措置につきましては、公開草案の段階では過去の期間のすべてに遡及適用するか、あるいは、適用初年度の期首から将来にわたって適用するという選択適用という形となっておりました。前者の過去の期間のすべてに遡及適用するということは、実務的な対応としては非常に困難を伴うものであります。一方で適用初年度の期首から将来にわたって適用する場合には、親会社の持分変動による差額を連結財務諸表において資本剰余金として会計処理することとなるため、一時点を持って従来の利益剰余と新たに資本剰余とする残高とを区分するためのシステム改変の必要が生ずるという懸念の声が出されておりました。このような実務上の困難さに十分配慮した形で経過的な取扱いが認められておりまして、産業界といたしましては、非常に歓迎をしております。遡及適用をしたいという経営者も少なからずいらっしゃると思いますが、経過措置によりまして、そのニーズも十分に満たせると考えております。

司 会 貝増さんは改正基準の適用時期及び経過措置に関してどのようなご意見をお持ちで

しょうか。

貝 増 今年3月に私どもがASBJへ意見書を提出した時点では、平成26年4月1日以降開始の事業年度の期首からということで、適用時期の1年前倒しをしたほうが良いという提案をさせていただきました。当期純利益とEPSの文言と意味の変更に伴って、混乱が起きることはどうしても避けられないだろうと思います。それならば、準備期間を1年縮めても混乱の程度がそんなに変わらないならば、むしろ早く移行したほうが良いのではないかと、それで前倒しをしましょうというふうに提案をいたしました。

しかし、単純に呼び方を変える程度のことと私どもは思っておったのですが、システム対応等について事業会社さんはもちろん情報ベンダーなどにASBJからいろいろと確認されたところ、かえって同じ名前の意味が変わるといのは非常に対応作業に時間がかかるという話を伺いました。私どもの考えた1年の前倒しというのは現実的には難しいということも理解しておりますので、適用時期としては極めて妥当なものだと思っております。

また、当期純利益などの表示方法について、早期適用は認めずに一斉に移行するという経過措置も、利用者の混乱を減らす上で有効だと思っております。

司 会 監査人の立場から布施さんはこの適用時期及び経過措置に関して何かご意見はございますか。

布 施 監査人の立場としては適用時期について特にコメントはありません。実務的には早期適用する場合には改正箇所、これにはJICPAから公表される実務指針も含まれると思いますが、これらをすべて同時に適用する必要があるという点には留意が必要だと思います。

新 井 1点補足させていただきますが、我

が国では上場会社に四半期報告制度が導入されていますので、今回の適用時期との関係では、例えば、新たな会計基準が適用される3月期の上場会社の第1四半期と、従来の基準が適用される9月期の上場会社の第3四半期が同じ時期に四半期財務諸表が開示されることとなります。その関係で、混乱が生じないように引き続き、関係者に注意喚起していかなくてはならないと考えています。

3 本会計基準等の改正の対象としなかった論点

(1) のれんの会計処理

司 会 それでは、次の論点に参ります。基準改正の経緯について先ほど新井副委員長から意見集約を図れた論点について改正の対象としたといったご説明がありましたが、意見集約を図れず改正の対象としなかった論点について、新井副委員長からその経緯も交えてご説明いただけますか。

新 井 まず、「のれんの会計処理」についてですが、本件につきましては国際的な会計基準と同様に非償却、減損テストのみとすべきか



ASBJ 副委員長 新井 武広氏

どうかについて、平成 21 年論点整理の公表後、審議を続けてきました。しかし、現状では連結財務諸表及び個別財務諸表ともに、会計基準を改正することについて市場関係者の合意形成が十分に図れていない状況にあります。のれんの償却・非償却については、それぞれ一定の論拠があると理解していますし、コンバージェンスへの対応についても、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視して非償却とすべきという意見がある一方で、日本基準の基本的な考え方と国際的な会計基準の基本的な考え方が異なる中で、コンバージェンスのみを理由とした会計基準の変更には合理性が乏しく、市場関係者のコンセンサスが得られるまでは変更すべきではないという意見もあります。このように、コンバージェンスの在り方など、さまざまな意見が出されているという状況です。

また、ASBJ は、平成 23 年 11 月に IASB のアジェンダ・コンサルテーション 2011 へのコメントにおいて、のれんを非償却とする IFRS 第 3 号「企業結合」の取扱いに係る適用後レビューの必要性の提案も行っています。

これらの点を踏まえて、今回の改正会計基準においては、のれんの会計処理については現行の償却処理を継続することとしました。なお、IASB では現在 IFRS 第 3 号の適用後のレビューを開始していきまして、今年 7 月の IASB のボード会議における議論をみますと、レビュー対象を 2008 年の改正部分だけでなく、のれんの非償却を定めた 2004 年の部分も対象にする方向です。私も ASBJ としては、IASB の適用後レビューに対して適切に対応していきたいと考えています。

司 会 のれんの会計処理に関する対応について、井上さんはどのように評価していますでしょうか。

井 上 のれんの償却につきましては、アジェンダ・コンサルテーション 2011 に対して、

経団連としても IASB に対してコメントを提出しました。のれんの価値は永続するものではなく、時の経過によって失われていくものであり、償却をすることが原則であるという主張をしております。ご説明がありましたとおり、のれんの償却につきましては IASB でも現在、検討課題の 1 つとなっておりますし、米国でも議論が進められていると聞いております。また、現在 ASBJ で進められております IFRS のエンドスメントの検討の中でも、中心的な課題の 1 つになっていくのではないかと考えており、このような全体的な動向を踏まえた検討が重要であると考えています。

司 会 布施さんは、こののれんの償却に関する論点の対応につきましてご意見ございますでしょうか。

布 施 のれんの償却の是非は過去から相当の議論がなされていて、両者ともに長所と短所があると思いますし、私が監査人と意見交換してもこの論点は 2 分されているというのが印象です。ただし、この議論をする前に我が国ののれんには、多分に無形資産が含まれているということも理解しておく必要があると思います。IFRS ではのれんと無形資産は厳格に識別され、無形資産に識別されたら、それは原則として償却するという点、そしてその償却年数は比較的短いことが多いという点、さらに IFRS では償却しない無形資産とのれんは、減損テストを每期実施することとなり、そのグルーピングの単位は日本基準より小さい傾向にあること、そして割引後のキャッシュ・フローで減損判定されるという点も総合的に考える必要があると思います。私のこれまでの経験からは、あくまでも感覚的なものですが、のれんを償却する日本が不利で、IFRS のように非償却であるほうが有利とは、必ずしもいえないような気がします。

個人的には、のれんは減価するものですか

ら、その効果の及ぶ期間がわかりづらいとしても、20年などの一定のキャップをはめた上で償却するという日本の方法は、1つの考え方ではないかと思います。投資の効果をP/Lに表す方法としても、規則的な償却プラス減損というのは適切な組み合わせではないかと感じます。毎年10億円の利益を出す会社を100億円で買収しても、200億円で買収しても買収した会社のP/Lは、のれんの減損がない限り同じというのはやはり違和感があるところです。

いずれにせよ、この件は議論しつくされた感がありますので、あとは国際的なルールとの比較可能性も踏まえて、総合的に判断されることになるのかもしれませんが。

司 会 貝増さんはこののれんの償却の論点に対しまして、どのようなご意見をお持ちでしょうか。

貝 増 のれんについては利用者の中でも、やはり意見が分かれているところがあります。そういう点でいうと、今回、これに触れなかったのは時計の針を進めるためには妥当な判断だったのかなと考えております。一方で、今、井上さんのお話にもありましたように、今後の我が国のIFRS導入等々を考えたときに、これは非常に重要なテーマですので、いつまでも先延ばしはしづらいと、でも、是々非々で絶対こっちということもいえないという難しい問題であると思っております。

新 井 今いろいろとご意見伺っている中で、井上さんから米国でも最近検討し始めているというお話がありましたが、米国においては非公開会社の会計基準を検討してしまして、のれんについて10年以内の償却という方向で、検討が進められていると聞いています。したがって、IASBの動きだけではなくて、米国の動きも注視していきたいと考えています。

もう1点、布施さんからのれんと無形資産と

の関係のお話がありましたが、ASBJでは無形資産プロジェクトの中で、企業結合時における無形資産の識別についても検討してきました。いわゆる顧客関係やブランドのようなものをのれんから分離して切り出すべきか、東京地区だけではなく、関西地区の市場関係者を含め、幅広くヒアリングを実施しました。ヒアリング結果を踏まえて検討した結果、分離して識別することのベネフィットに関して利用者間でもかなり意見が分かれている状況にあり、現時点において基準開発まで進むのは難しいと判断して、今年6月に今までの検討経緯を取りまとめたものを公表しました。このようなことから、企業結合時の無形資産の取扱いを含む無形資産の会計基準については、引き続きASBJにおける基準開発上の課題として認識しています。

(2) 子会社に対する支配の喪失の取扱い

司 会 続いて、改正の対象としなかった論点の2つ目の「子会社に対する支配の喪失の取扱い」につきまして新井副委員長からご説明をお願いします。

新 井 「子会社に対する支配の喪失の取扱い」については、ステップ1で改正しました段階取得における取得原価の会計処理と整合させるべきかどうかという点の検討を行いました。平成20年12月の改正企業結合会計基準では、関連会社から子会社化した場合のように、取得が複数の取引で構成されている段階取得における取得原価については、連結財務諸表上は支配をトリガーとして、支配を獲得するに至った個々の取引全てを企業結合日における時価をもって算定し、差額を段階取得に係る損益として処理することとしました。これとの関係で子会社に対する支配の喪失についても、国際的な会計基準と同様に、子会社に対する支配の喪失を投資の清算と考えて、残存投資部分を支配喪失日の時価で測定すべきかどうかということ

検討してきたわけです。

この点については、「事業分離等に関する会計基準」や「金融商品に関する会計基準」等の他の会計基準にも影響する横断的な論点です。また、株式を追加取得した結果として多額の損益が計上されるという点が経営感覚に合わないというようなご指摘も耳にしまして、実務における段階取得の適用状況をまず検証すべきというご意見が寄せられています。私どもとしては、段階取得の適用状況の調査を含む企業結合に係る実態調査を行った上で、我が国の会計基準を取り巻く環境状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断していきたいと考えています。

司 会 井上さんはこの論点への対応につきまして、特に実務における段階取得の適用状況を検証すべきであるというご意見も出ているとのことですが、そういった点も含めましてご意見いただけますか。

井 上 関連会社から子会社、子会社から関連会社とステータスが変わった場合においても、投資は継続しているということがこれまでの日本の考え方であると思います。新井さんのご認識のとおり、先に改正された段階取得における会計処理について、経営者から納得感がないとの声も聞かれるところです。今後、取引の実態や慣行なども考慮した基準開発を通じて、日本基準の品質を維持・向上させていく観点から、場合によっては、段階取得の処理を再度見直すことも視野に入れ、慎重に検討していただきたいと思います。

司 会 布施さんは何かございますか。

布 施 まず全体的なことをいえば、今回の改正は支配を獲得した後の持分の増減をすべて資本剰余金の増減として処理することとされ、損益として処理される関連会社に対する持分の増減とは全く異なる会計処理となりました。すなわち、連結上は支配を獲得している場合とそ

れ以外とでは、投資の性格ないし投資の経済的効果が大きく異なるものと捉えているといえると思います。そうであれば、関連会社から子会社となったときの投資原価の測定は、投資の性格が変わったものとして、ステップ1で改正されたように投資の清算処理が整合的だと思います。また、子会社から関連会社となった場合も同様に、投資の清算処理が整合的だと思うのですが、改正会計基準では投資の清算処理はなされず「残存簿価は継続される」ということです。その会計処理についてはやはり違和感が残るところです。

なお、投資の継続の会計処理を採用した結果、先ほど少し触れましたが、残存株式となる関連会社株式に含まれるのれん未償却残高の扱い、その他の包括利益累計額の算定方法や検証方法など、相当難しい論点が残ってしまったような気がしますので、個人的には、実務的な対応を心配しています。

(3) 全部のれん方式等

司 会 続いて全部のれんの方式などの論点への対応について新井副委員長からご説明をお願いします。



ASBJ 専門研究員 村田 貴広氏

新井 今まで我が国では採用されていない全部のれん方式や、国際的な会計基準とは異なる会計処理となっている条件付取得対価の取扱い、企業結合に係る特定勘定の取扱いなどについては、改正することにより財務報告の改善を図ることとなるか否かについて意見が分かれているものや、改正の必要性や適時性は乏しいという意見が大半を占めているものであり、今回の改正会計基準の対象とはせずに継続検討課題としました。

司会 それでは、今回の改正の対象としなかった論点を含めましてご意見ありますか。布施さん、お願いします。

布施 全部のれん方式について申し上げたいと思います。先ほど、子会社投資と関連会社投資とでは、その投資の性格が大きく異なるものとして会計は扱っているのでは、と申し上げました。先ほど申し上げた点は、いわゆる取得原価の算定のところですが、これから申し上げるのは取得原価の配分に関するものといえると思います。

支配獲得後に初めて連結財務諸表に取り込むときは全面時価評価法、すなわち支配獲得時に1回だけ子会社のすべての資産・負債を時価評価することになりますが、全部のれん方式というのは、子会社の資産・負債のどの範囲までを時価評価するのか、という論点ともいえます。この資産・負債の時価評価の範囲については、全部のれん方式以前に、そもそも日本では先ほど申し上げたように、実務上必ずしも無形資産が積極的に認識されていないという問題点が挙げられます。本来は子会社が保有する無形資産は、子会社が保有する有形固定資産と同様、すべてオンバランスし、適切な期間で償却の上、その償却額は非支配株主持分にも負担させるべきだと思います。このように無形資産を子会社の資産・負債と位置づければ、親会社の子会社に対する持分が変動しても、無形資産を取

り崩すべきかどうかといった議論にはならないと思います。子会社が保有する有形資産でそのような議論は起こり得ませんので。

のれんについても支配プレミアムといわれる部分を除けば、その大半は子会社に帰属するものと考えられると思いますので、無形資産と同様の会計処理の採用、全部のれん方式の採用の是非は重要な検討課題だと思います。在外子会社ののれん残高及びその償却額の換算方法は、在外子会社にある有形資産と同様に行われていますので、それとの整合性の観点からは、のれんは親会社の投資に含まれているものだけから構成されている、とまでは言い切れないような気がします。

なお、もし今回、全部のれん方式が採用されていれば、追加取得、一部売却による利益、のれん償却額の負担割合がアンバランスではないかとの指摘についても随分改善されたのではないかと思います。

新井 全部のれんについては、ASBJの公開草案公表前の審議の中で、かなり議論があったと記憶しています。IASBは、購入のれん方式と全部のれん方式を選択適用で認めています。米国では全部のれん方式のみです。そのような状況であることに加え、国際的な会計基準における全部のれん方式では、非支配株主部分について取得日の公正価値に基づいて算定するという形になっています。例えば、購入のれんが支配プレミアムの存在により正の値である一方で、株価が低迷しており、非支配株主に帰属するのれん部分を被取得企業の株価をベースに測定すると負の値となり、両者を合計すると負の値となるケースもあり得ます。これは極端な例ですが、両者を合計した全部のれんが一体何を示しているのかということにもなります。また、自己創設のれんの議論とも関係すると思います。したがって、全部のれん方式については、どういう形で測定するのかという点も含め

て、有用な情報を提供することになるのか引き続き検討していく必要があると考えています。

井 上 全体を通じて一言申し上げます、先ほどの支配の喪失の取扱いに加え、全部のれん方式につきましても、現段階で急いで改正をするというよりも、まずは実態の調査をすることが必要かと思います。

冒頭にも申し上げたとおり、会計基準の国際的な収れんの議論は、年月を追って状況が変化をしています。当初、世界中の国々が統一の基準を使うであろうという前提で議論が始まったわけですが、ここへ来てそれが大きく変わっています。同時に、企業活動のグローバル化、あるいは資金移動のボーダーレス化は一貫して進展していくという点は疑う余地がありません。IFRSの任意適用の増大に見られるとおり、企業経営者の意識も変化をしていますので、このような変化を踏まえて調査、実態の把握が必要だと思います。

司 会 そのほか全体を通して補足していたくことはありますか。

布 施 例えば、親会社から子会社への無対価の会社分割の会計処理の見直しであるとか、現物配当の会計処理の明確化など、既存の会計ルールの明確化もあわせてご検討をいただきたいと思います。また、実務においては条件付取得対価などの組織再編の手法はどんどん進んで

いるように思いますので、一定期間経過後は組織再編関連規定の包括的な見直しの検討も必要なのではないかと思います。

新 井 布施さんからご指摘いただいた点ですが、無対価の会社分割の会計処理の見直しと、条件付取得対価の取扱いについては、現在、私ども FASF 内にあります基準諮問会議で、ASBJ に対してテーマ提言するかどうかを検討している状況です。私ども ASBJ としては、今後、基準諮問会議での検討結果を踏まえて対応していく予定です。

また、繰り返しになりますが、IASB において IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューが開始されます。我が国の市場関係者とコミュニケーションをしっかりととり、ASBJ として意見発信を行っていきたいと考えています。ご協力のほど、宜しくお願いいたします。

司 会 それでは、そろそろ予定の時間となりました。示唆に富む多くのご意見を伺うことができ、非常に有意義な座談会になったものと思います。

本日はお忙しい中、ご出席いただきまして誠にありがとうございました。

※本座談会は、平成 25 年 10 月 28 日に FASF 会議室で実施しました。