

プロジェクト 共通支配下の企業結合

項目 IASB ディスカッション・ペーパー「共通支配下の企業結合」へのコメントの検討

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 114 回 ASAF 対応専門委員会（2021 年 7 月 12 日開催）において、コメント・レターの総論部分の文案に関連しない質問に対するコメントの方向性及びその文案についてご意見を伺うことを目的として使用した資料である。

以 上

【参考】質問 2 から質問 5 以外の質問に対するコメントの方向性

質問 1 (プロジェクトの範囲 (第 1 章))

1. 質問 1 では、共通支配下の企業結合に関する本リサーチ・プロジェクト (以下「本プロジェクト」という。) の範囲について質問されている。以下では質問 1 のコメントの方向性を検討する。

プロジェクトの範囲
質問 1
1. 10 項から 1. 23 項は、共通支配下の事業のすべての移転 (本ディスカッション・ペーパーでは、共通支配下の企業結合と総称する) についての移転先企業による報告を扱う提案を開発すべきであるという当審議会の予備的見解について議論している。たとえ移転が次のいずれかである場合でも、すべての移転を扱うとしている。 (a) 先に外部者からの取得があるか、又は結合企業の 1 つ又は複数の外部者 (すなわち、グループの外の当事者) への売却が後で行われる。 (b) 結合企業の外部者への売却 (株式公開による場合など) を条件としている。 開発すべき提案の範囲についての当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような取引を当審議会が検討することを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

プロジェクトの範囲

2. 本 DP では、本プロジェクトの範囲を、IFRS 第 3 号「企業結合」の範囲から除外されている、すべての共通支配下の事業の移転における移転先企業による報告を扱うとしている (本 DP1. 16 項)¹。そのため、本 DP の提案する取引の対象範囲が、IFRS 第 3 号における取引の対象範囲と重複又は不足していないかを分析する。
3. IFRS 第 3 号は、共通支配下の企業結合について次のように記述している。
すべての結合企業又は結合事業が企業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、その支配が一時的なものではない企業結合²
4. 本資料第 2 項及び第 3 項の比較において、両者の対象範囲について以下の点を検討する。

¹ 具体的な取引の対象範囲については、別紙 1 参照。

² IFRS 第 3 号の B1 項

(1) 「一時的な支配」について

IFRS 第3号では、共通支配下の企業結合の定義として、「その支配が一時的なものではない」と記述している。そのため、共通支配下であっても、その支配が一時的な企業結合は、IFRS 第3号の適用除外とはならず、現行のままではIFRS 第3号の要求事項が適用されることになる。

一方、本DPは、支配が一時的であるかどうかにかかわらず、本プロジェクトの対象範囲であるとしている(本DP1.16項)。同項では、一部の利害関係者から「一時的な支配」の意味を明確化すべきであると提起されているが、本プロジェクトの結果によりIASBがIFRS 第3号における適用除外の修正又は廃止を行うこととなる可能性があるから、まだ検討していないとしている。

共通支配下の事業の移転について、一律に簿価法を採用すべきであるとする見解を前提とした場合には、共通支配下の事業の移転に該当するか否かにより、採用する会計処理(取得法又は簿価法)が大きく異なることになる。そのため、「一時的な支配」という概念が必要か否かを検討すること、及び必要な場合にはその概念を明確にすることが必要であると考えられる。

改正前のIFRS 第3号(2004年公表)のBC28項によれば、「当審議会は、独立した立場で行動する当事者間の企業結合が、「調整(グルーミング)」取引を利用して、結合直前の短期間、結合企業又は事業が共通支配下に置かれるように構成される可能性があるという一部の人々が表明した懸念に留意した。」とされており、「そこで、当審議会は、共通支配下にある企業又は事業が関与する企業結合としてIFRS基準の適用範囲から除外されるためには、結合する企業又は事業が結合の前後で同一の当事者によって支配されていることが必要であり、その支配は一時的なものであってはならない。」とされている。

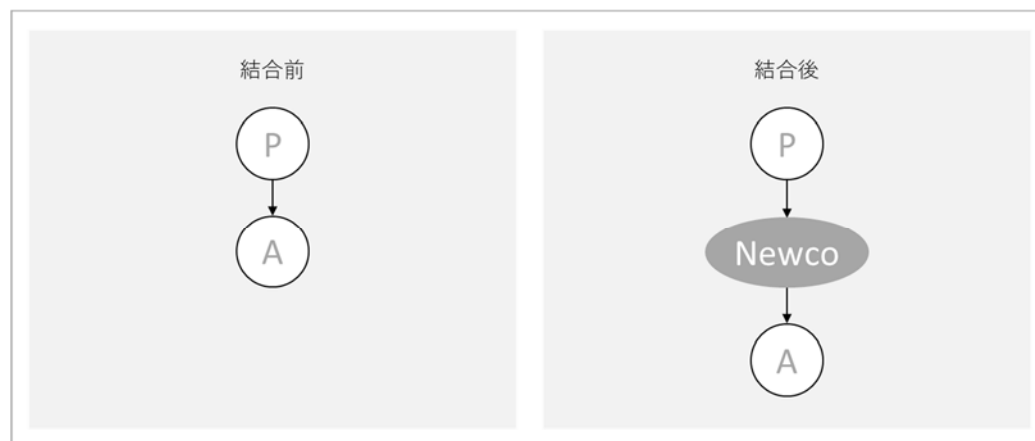
しかし、現行のIFRS基準において、通常、乱用防止を理由に基準設定はなされていないこと及びIFRS 第3号が対象とする企業結合においても、一時的な支配も除外せず対象に含めていることを考慮すると、「一時的な支配」という概念はその定義から取り除くべきであると考えられる。

(2) 企業結合の定義に該当しない共通支配下の事業の移転について

本DP1.15項で述べられているとおり、本DPでは、IFRS 第3号の企業結合の定義に該当しない共通支配下の事業の移転を、本プロジェクトの範囲に含めるとしている。この点、IFRS 第3号の「企業結合」の対象範囲を見直すことの可否が問題となる。

本 DP 付録 B 設例 3 では、企業結合の定義を満たさない可能性のある事業の移転に関する具体的な設例を示している。

図表 1 企業結合の定義を満たさない可能性のある事業の移転（本 DP 図 B.3）



設例 3 では、企業 A が企業 P によって支配されており、企業 P は新会社 Newco を設立し、企業 A に対する支配を Newco に移転する取引を例示している。IFRS 第 3 号では、企業結合の実行において資本持分を発行するために新しい企業が設立される場合には、企業結合前に存在していた結合企業のうちの 1 つを取得企業として識別しなければならないとしている³。そのため、Newco を取得会社として識別できない場合、取得企業は企業 A となるが、Newco が事業を有さない単なる合法的な抜け殻会社である場合には、当該取引は企業結合の定義を満たさないとしている。

このような、企業結合の実行において資本持分を発行するために新しい企業が設立される場合での事業の移転については、通常、共通支配下で行われる取引であることが想定される。そのため、本件に関し、IFRS 第 3 号の企業結合の対象範囲を見直すことは不要であると考えられる。

5. 以上より、IFRS 第 3 号における共通支配下の企業結合の定義から「一時的な支配」という概念を取り除くべきである点を指摘したうえで、その点以外の本プロジェクトの範囲に賛成することが考えられる。

質問 6 から質問 10（簿価法の適用（第 4 章））⁴

6. 本 DP の第 4 章では、簿価法の適用に関して、次の事項を議論している。

³ IFRS 第 3 号 B18 項

⁴ 以下簡単のため「共通支配下の事業の移転」を「共通支配下の企業結合」という。

- (1) 受け取った資産及び負債の測定方法
 - (2) 支払対価の測定方法
 - (3) 支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額の報告方法
 - (4) 取引コストの報告方法
 - (5) 結合前情報の提供方法
7. 前項の議論に関連して、質問 6 から質問 10 が掲げられている。IASB は、実務では多様な簿価法が使用されている（本 DP1.6 項）ため、実務の不統一を軽減し、目的適合性及び比較可能性が高い情報を財務諸表利用者に提供することを目的として、いずれの質問についても単一の簿価法を定めることを予備的見解としている。本トピックにおける全体的なコメントの方向性については、単一の簿価法を定めるべきであるという IASB の見解に賛成の上、各質問に対しコメントすることが考えられる。

質問 6

4.10 項から 4.19 項は、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業は受け取った資産及び負債を移転対象企業の帳簿価額を使用して測定すべきであるという当審議会の予備的見解を議論している。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

8. 移転対象企業が受け取った資産及び負債を、支配当事者の（連結上の）帳簿価額を使用すべきか移転対象企業の帳簿価額を使用すべきかを検討するにあたり、以下の点について分析する。
- (1) 取引の性質について
 - (2) 財務諸表の作成者のコストについて

取引の性質について

9. 支配当事者から見れば、共通支配下の企業結合はグループ内における純資産の移転取引であり、内部取引に相当すると考えられる。このため、企業結合の前後で移転対象企業の資産及び負債の価値は変わるべきではなく、移転先企業の連結財務諸表において、移転される移転対象企業の資産及び負債について、移転対象企業の帳簿価額から支配当事者の（連結上の）帳簿価額に置き換わる測定方法（支配当事者の（連結上の）帳簿価額を使用）よりも、帳簿価額が置き換わらない測定方法（移

転対象企業の帳簿価額を使用)の方が、取引の性質を忠実に表現する観点から整合的であると考えられる。

10. 一方、支配当事者から見て、企業結合の前後で移転対象企業の資産及び負債の価値が変わるべきではないという観点からは、移転される移転対象企業の資産及び負債について、移転元企業の（連結上の）帳簿価額で測定する方が、より整合的であるとも考えられる。この点、一律に移転対象企業の帳簿価額若しくは移転元企業の（連結上の）帳簿価額を使用すべきか、又はいずれの帳簿価額の使用も会計方針の選択として認めるべきかを、以下のとおり分析する。

(1) 一律に移転対象企業の帳簿価額を使用すべきとする見解

(メリット)

- 移転先企業は、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を通常把握していない。そのため、移転元企業の（連結上の）帳簿価額の使用を要求した場合、実務上、移転先企業が、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を把握することができない場合に適用上の問題が生じる。また、当該情報を取得できる場合においても、その情報取得にコストが生じる場合があることが想定される。一方、一律に移転対象企業の帳簿価額を使用することとした場合、実務上、これらの問題は生じない。
- 取引の裁量の機会を防ぐことができる。また、実務上の会計処理の多様性を軽減するという本 DP の目的とも整合する。

(デメリット)

- 取引の性質を忠実に表現する観点からは、移転元企業の（連結上の）帳簿価額で測定する方が望ましいと考えられる。

(2) 一律に移転元企業の（連結上の）帳簿価額を使用すべきとする見解

(メリット)

- 支配当事者から見て、企業結合の前後で移転対象企業の資産及び負債の価値が変わるべきではないという観点からは、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を使用する方が、取引の性質をより忠実に表現すると考えられる。
- 取引の裁量の機会を防ぐことができる。また、実務上の会計処理の多様性を軽減するという本 DP の目的とも整合する。

(デメリット)

- 実務上、移転先企業が、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を把握することができない場合に適用上の問題が生じる。
- 移転元企業の（連結上の）帳簿価額の情報を取得できる場合においても、その情報取得にコストが生じる場合があることが想定される。ただし、グループ内取引であるため、情報取得コストがあまり生じない場合もあると考えられる。

(3) いずれの帳簿価額の使用も認めるべきとする見解

（メリット）

- 取引の性質をより忠実に表現する測定方法を選択することができる。
- 実務上、移転先企業が、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を把握することができない場合における適用上の問題に対処できる。

（デメリット）

- 取引の裁量の機会を与える。また、実務上の会計処理の多様性を軽減するという本 DP の目的とも整合しない。

以上の分析に対する ASBJ 事務局の見解は以下のとおりである。

簿価法を適用する場合の共通支配下の企業結合の性質は、支配当事者による企業グループ内の組織再編に過ぎない。また、通常は移転対象企業の帳簿価額と移転元企業の（連結上の）帳簿価額は同額であり、帳簿価額が異なる場合は限定的である。これらを鑑みると、いずれの帳簿価額の使用も認めることによる取引の裁量が、会計操作の機会となることは極めて限定的であると考えられる。

また、一律に移転対象企業の帳簿価額の使用を要求した場合には、取引の性質の観点からより整合的な測定方法が選択できなくなる一方、一律に移転元企業の（連結上の）帳簿価額の使用を要求した場合には、実務上、移転先企業が、移転元企業の（連結上の）帳簿価額を把握することができない場合に適用上の問題が生じる。

そのため、移転対象企業の帳簿価額を使用する方法と移転元企業の（連結上の）帳簿価額を使用する方法を、会計方針の選択として認めるべきであると考えられる。

財務諸表の作成者のコストについて

11. 本 DP4.17 項において言及されているとおり、移転対象企業の帳簿価額と支配当事者の帳簿価額のいずれの使用のコストが低いのかは、企業結合の内容や状況、子会

社の管理状況や IFRS 基準の適用状況など、さまざまな要因に左右されるものと考えられる。

12. しかし、上述のとおり、情報取得コストという観点からは、支配当事者の（連結上の）帳簿価額や移転元企業の（連結上の）帳簿価額で測定する場合、通常、移転先企業はそれらの金額を把握しておらず、支配当事者から情報を取得する必要があると考えられるため、そのようなコストを要しない移転対象企業の帳簿価額で測定する方法の方が望ましいものと考えられる。

コメントの方向性について

13. 以上の分析の結果として、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業が受け取った資産及び負債を測定する方法として、移転対象企業の帳簿価額を使用する方法と移転元企業の（連結上の）帳簿価額を使用する方法を、会計方針の選択として認めるべきであることが考えられる。

質問 7

4.20 項から 4.43 項は、次のような当審議会の予備的見解を議論している。

- (a) 当審議会は、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業が自社株式で支払った対価をどのように測定すべきかを定めるべきではない。
- (b) 簿価法を適用する際に、移転先企業は支払対価を次のように測定すべきである。
- (i) 資産で支払った対価 - 結合日における移転先企業の当該資産の帳簿価額で
- (ii) 負債の発生又は引受けで支払った対価 - IFRS 基準を適用して結合日において当該負債の当初認識時に決定した金額で

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

質問(a)

14. 賛成することが考えられる。本 DP は、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業が、支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額を資本の中で認識するという提案（質問 8）を前提としており、その場合には、移転先企業が自社株式で支払った対価の測定は、移転先企業の資本の内訳項目にしか影響を与えないため、どのように測定すべきかを定めるべきではないとしている。

15. 発行した株式の測定は、各国の規制の影響を受けることが多く、一般的に IFRS 基準では定められていないこと及び自己株式の処分の会計処理についても同様に詳細な定めがないことを考慮すると、要求事項を定めるべきではないとする IASB の予備的見解に賛成することが考えられる。

質問(b)

16. 賛成することが考えられる。簿価法の適用は、共通支配下の企業結合の性質が、支配当事者による企業グループ内の組織再編であることを反映し、資産及び負債の従前の帳簿価額を引き継ぐ方法であり、企業結合時のそれらの帳簿価額を移転する手続である。すなわち、簿価法の適用は、結合の当事者のいずれもが必ずしも交渉していない購入価格を、受け入れた資産及び負債に割り当て、それを取得原価の出発点として使用させるのではなく、企業グループ内における歴史的な帳簿価額の使用を継続させる手続である。資産が対価の場合、その支払対価は、企業結合日における当該資産の帳簿価額で測定すべきであるとする本 DP の提案はこれと整合的であると考えられる。
17. 支払対価として移転先企業が移転元企業の負債を引き受ける場合の支払対価についても、前項と同様の理由で、公正価値で測定すべきではなく、当該負債の当初認識時に決定した金額で測定すべきであるものと考えられる。
18. 支払対価として移転先企業が移転元企業に対する負債を認識する場合の支払対価に関しては、本 DP において言及されているとおり、一部のケース（例えば、金融負債）については、適用される IFRS 基準が、当該負債を当初認識時に公正価値で測定することになり、両方の測定アプローチで同じ結果になる。共通支配下の企業結合において、支払対価として移転先企業が移転元企業に対する負債を認識する場合、一般的には金融負債を認識することが想定されること、及び資産が対価の場合（本資料第 22 項）や負債の引受けによる支払対価の場合（前項）の測定方法との整合性も勘案すると、負債を認識する場合の支払対価についても、当該負債の当初認識時に決定した金額で測定するとする本 DP の提案に賛成することが考えられる。

質問 8

4.44 項から 4.50 項は、次のような当審議会の予備的見解を議論している。

- (a) 簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業は、支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額を資本の中で認識すべきである。
- (b) 当審議会は、移転先企業が当該差額を資本のどの内訳項目に表示すべきかを定めるべ

きではない。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

質問(a)

19. 差額を資本の中で認識することについて賛成することが考えられる。理由は以下のとおりである。
20. 前述のとおり、支配当事者から見れば、共通支配下の企業結合はグループ内における純資産の移転取引であり、内部取引に相当すると考えられる。そのため、差額から損益が生じることは適切ではないと考えられる。
21. 対価が株式の場合、資本取引から生じた差額であるため、当該差額は資本の中で認識させることが整合する。
22. 一方、対価が株式以外の場合、資本取引以外の取引から生じた差額であるため、当該差額は資本の中で認識させるべきではないとする見解がある。しかし、取得法の適用でない以上、新たなのれん又は負ののれんが生じたものとみるべきではないと考えられ、その他の資産又は負債の発生は想定されないため、結果として、当該差額は資本の中で認識させることが他の科目で認識させるよりも適切であると考えられる。
23. 以上より、対価の種類にかかわらず、支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額は、資本の中で認識することが適切であると考えられる。

質問(b)

24. 賛成することが考えられる。資本の内訳については各国における法規制等とも関連するため、IFRS 基準では規定しないことが一般的であると考えられる。

質問9

4.51 項から 4.56 項は、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業は、取引コストを発生した期間において費用として認識すべきである（ただし、株式又は負債性金融商品の発行コストは、適用される IFRS 基準に従って会計処理すべきである）という当審議会の予備的見解を議論している。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

25. 本 DP では、簿価法について取引コストを IFRS 第 3 号で要求しているアプローチ⁵と異なる方法で扱う理由を見出さなかったとしている（本 DP4.55 項）。
26. IFRS 第 3 号における取引コストの会計処理は、企業結合においては、識別可能純資産を（取得原価ではなく）公正価値により測定することとされており、公正価値の測定においては、通常、取引コストは測定に含めないこととされているため、企業結合においても、測定に含めるべきではないことを論拠にしていると考えられる。
27. しかし、我々は、被取得企業又は取得した事業の取得原価の配分（Purchase Price Allocation）は、公正価値を参照しているものの、その目的は、取得原価である対価を配分するものであり、企業結合において取得したそれぞれの資産及び引き受けたそれぞれの負債の歴史的な原価を識別することにあると考えている。
28. 概念フレームワークは、資産の取得時の歴史的な原価は、当該資産の取得の際に発生した原価の価値であり、資産を取得するために支払った対価に取引コストを加算したもので構成されるとしている⁶。概念フレームワークの結論の根拠においては、取引コストは取引価格の一部ではないが、当該取引コストの発生なしには資産の取得はあり得ないため、資産の歴史的な原価に反映させると説明している⁷。
29. 過去の議論においては、取得法の適用に関して取引コストを費用として認識しなければそれだけのれんの残高が大きくなるとの主張があったと理解している。しかし、費用とするか資産とするかは取引の性質に基づいて決定すべきであり、資産の残高が大きくなる可能性があるために費用とすることは適切ではない。これは、簿価法の適用においても同様である。
30. 以上の分析の結果として、本 DP の提案に反対（IFRS 第 3 号の改善提案を含む。）することが考えられる。

質問 10

4.57 項から 4.65 項は、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業は、結合前情報を修正再表示せずに、移転対象企業の資産、負債、収益及び費用を結合日から将来に向かって自社の財務諸表に含めるべきであるという当審議会の予備的見解を議論している。

⁵ IFRS 第 3 号 53 項

⁶ 概念フレームワーク 6.5 項

⁷ 概念フレームワーク BC6.32 項(a)

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

31. IASB の予備的見解について、賛成することが考えられる。その理由は次のとおりである。

- (1) IFRS 第3号では、遡及的アプローチは要求されていない⁸。
- (2) 遡及的アプローチを適用すると、実際には結合前に存在していなかった結合企業を描写することになる。それは仮想的な (hypothetical) 情報にすぎない。IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」では、会計方針の変更について遡及的アプローチを適用しているが、これはあくまで、過去の期間について会計方針の適用の基となる取引その他の事象又は状況の存在が前提となっており、企業結合がまだ行われていない過去の期間について、移転対象企業の資産、負債、収益及び費用を移転先企業の財務諸表に含めることは、現行の IFRS 基準においては採り入れられていない考え方である。
- (3) 遡及的アプローチは、非遡及的アプローチよりもコストがかかる一方、遡及的アプローチに対する情報ニーズは限定的である可能性があり、便益がコストを上回る場合は限定的であると考えられる。

質問 11 から質問 12 (開示要求 (第5章))

32. 本 DP の第5章では、共通支配下の企業結合の報告の透明性を改善するため、次の場合にどのような情報を注記において開示すべきか、議論している。

- (1) 取得法を適用する場合の開示
- (2) 簿価法を適用する場合の開示

33. 前項の議論に関連して、質問 11 から質問 12 が掲げられている。

質問 11

5.5 項から 5.12 項は、取得法が適用される共通支配下の企業結合についての次のような当審議会の予備的見解を議論している。

- (a) 移転先企業が、IFRS 第3号「企業結合」の開示要求 (ディスカッション・ペーパー「企

⁸ IASB が 2020 年 3 月に公表したディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」の予備的見解においても、遡及的アプローチは提案されていない。

業結合 — 開示、のれん及び減損」から生じる当該要求事項の改善を含む)に準拠することを要求すべきである。

- (b) 当審議会は、これらの結合に関する情報(特に、結合の条件に関する情報)を提供する際に、それらの開示要求をIAS第24号「関連当事者についての開示」における開示要求とともに適用する方法についての適用指針を提供すべきである。

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

34. 総論として、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られるため、本質問に関してはコメントしないことが考えられる。

質問 12

5.13項から5.28項は、簿価法が適用される共通支配下の企業結合についての次のような当審議会の予備的見解を議論している。

- (a) IFRS第3号「企業結合」の開示要求(ディスカッション・ペーパー「企業結合 — 開示、のれん及び減損」から生じる当該要求事項の改善を含む)の一部(しかし全部ではない)は適切である(5.17項及び5.19項で要約している)。
- (b) 当審議会は結合前情報の開示を要求すべきではない。
- (c) 移転先企業は次のことを開示すべきである。
- (i) 支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額について資本に認識した金額
- (ii) この差額が含まれている資本の内訳項目

当審議会の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのようなアプローチを提案するか、また、その理由は何か。

(コメントの方向性)

質問(a)

35. 本DP5.4項にて言及されているとおり、簿価法の要求事項が十分に開発されておらず、第4章の予備的見解が本DPに対するフィードバック検討後に変更される可能性があることを考慮すると、本質問に関してはコメントしないことが考えられる。

質問(b)

36. 賛成することが考えられる。理由は以下のとおりである。
37. 本資料第 31 項のとおり、簿価法を共通支配下の企業結合に適用する際に、移転先企業は、結合前情報を修正再表示すべきでないとする IASB の予備的見解に賛成することが考えられる。これは、遡及的アプローチはコストがかかり、その便益を正当化しないことを主な論拠としている。仮に開示で結合前情報を要求した場合、同程度のコストがかかることが想定されるため、開示を要しないとする本質問に対しても賛成することが考えられる。

質問(c)

38. 賛成することが考えられる。共通支配下の企業結合において、支払対価と受け取った資産及び負債の帳簿価額との差額に関する情報は、利用者にとって有用であると考えられる。会計処理を行う以上、開示における追加コストは少なく、利用者の便益は開示コストを上回るものと考えられる。

ディスカッション・ポイント

質問 1 及び質問 6 から質問 12 に対するコメントの方向性及び文案について、ご意見があればいただきたい。

以 上

(別紙1)

本プロジェクトにおける取引の対象範囲

1. 本 DP の提案における本プロジェクトの取引の対象範囲を整理すると、下表のとおりとなる。

図表 どの取引が本プロジェクトの対象範囲か⁹

取引の内容	対象範囲か否か
①事業の定義を満たしていない資産グループの移転	対象範囲外 (本 DP1. 16 項参照) 事業の移転を伴わないため
②関連会社の移転	対象範囲外 (本 DP 付録 B 設例 2 参照) 関連会社の移転は、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の対象範囲となる。
③事業を構成する資産グループ (すなわち、法人化していない事業) の移転	対象範囲 (本 DP1. 16 項及び付録 B. 18 項参照) 移転先会社の連結財務諸表、個別財務諸表又は単独財務諸表に適用される。
④事業を有する子会社 (すなわち、独立した法人) の移転	対象範囲 (本 DP1. 16 項及び付録 B. 17 項参照) ただし、本提案は移転先企業の個別財務諸表には適用されない。子会社への投資の移転は、IAS 第 27 号「個別財務諸表」の対象範囲となる。
⑤共通支配下の企業結合で、新会社 (Newco) の設立を伴うもの。この Newco は、事業を有していない合法的な抜け殻会社である。 これは、内部再編のため又は組織の一部の売却を容易にする (すなわち、共通支配下の事業の移転に続いて、結合企業の 1 社又は複数社を外部に売却する) ため、例えば Newco の株式公開を介して行われる。	対象範囲 (本 DP 付録 B 設例 4 参照) 本プロジェクトの対象範囲 (グループ再編) となる。
⑥共通支配下の企業結合の前に外部からの取得が行われる場合	対象範囲 (本 DP1. 16 項参照) 支配が一時的であるかどうかにかかわらず、本プロジェクトの対象範囲である。

⁹ 図表 1 は、2021 年 4 月に欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) の事務局が公表したブリーフィング・ペーパーを基に、ASBJ 事務局が仮訳の上、編集し作成している。

審議事項(3)-1
参考資料 2

取引の内容	対象範囲か否か
⑦ 共通支配下の企業結合の後に外部への売却が行われる場合	対象範囲 (本 DP1. 16 項及び付録 B 設例 4 参照) 支配が一時的であるかどうかにかかわらず、本プロジェクトの対象範囲である。
⑧ 共通支配下の企業結合の後に法的合併が行われ、法人である 2 つの子会社が 1 つの法人に合併されるもの。このような状況では、一方の法人が独立した法人として存在しなくなり、存続会社が消滅会社の資産、負債及び活動のすべてを「吸収」することになる。	事業を有する子会社を移転先企業に移転することは対象範囲となるが、移転先企業の個別財務諸表には本提案は適用されない(本 DP1. 16 項及び付録 B. 17 項参照)。 移転先企業への資産、負債及び活動の法的吸収によって生じる法的合併は、本プロジェクトの対象範囲外である。
⑨ 株主が同じである 2 つの異なる共同支配企業間の企業結合。例えば、企業 A (共同支配企業) が企業 B (同じく共同支配企業) に移転され、両者が同じ株主によって共同支配されている場合	対象範囲外 本 DP では、同一の株主によって共同支配されている企業が有する事業の移転について、具体的なガイダンスを提供していない。
⑩ グループ内での共同支配企業の持分の移転	対象範囲外 共同支配企業の移転は、IAS 第 28 号の対象範囲である。

以 上

(別紙2)

米国及び日本の会計基準における会計処理及び開示の概要

1. 米国及び日本の会計基準における、共通支配下の企業結合に関する会計処理及び開示の概要は、次のとおりである。

米国会計基準

- (1) 移転先企業の資産及び負債の会計処理

米国会計基準（米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系（以下「ASC」という。））では、共通支配下の資産又は株式の移転取引において、資産又は資本持分を受領した企業は、移転された資産及び負債を、移転日における移転元企業の帳簿価額で当初測定すべきであるとしている。また、プッシュダウン会計が適用されていないなどの理由により、移転された資産及び負債の帳簿価額が、共通支配下の企業の親会社の歴史的原価と異なる場合、移転先企業の財務諸表には、当該親会社の歴史的原価を反映しなければならないとしている（ASC 805-50-30-5）。

- (2) 結合前情報の提供

移転先企業の財務諸表は、純資産の移転又は資本持分の交換が期首に行われたかのように、移転が行われた期間の経営成績を報告しなければならない（ASC 805-50-45-2）。同様に、移転先企業は期首に資産及び負債が移転したものとして、期首の財政状態計算書及びその他の財務情報を表示しなければならない（ASC 805-50-45-4）。過年度の財務諸表及び財務情報も、比較情報を提供するために遡及的に調整しなければならない（ASC 805-50-45-5）。

日本基準

- (1) 共通支配下の取引の会計処理

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。）では、共通支配下の取引の会計処理を次のように定めている。

図表1 共通支配下の取引の会計処理の概要

区分			共通支配下の取引の会計処理の概要
個別	移転する資産及び負債	原則	移転元企業の適正な帳簿価額で処理（企業結合会計基準第41項） ¹⁰

¹⁰ 企業結合会計基準第119項では、次のとおり記載されている。

「共通支配下の取引は、親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引と考えた。このため、連結財務諸表と同様に、個別財務諸表の作成にあたっては、基本的には、

区分		共通支配下の取引の会計処理の概要
	例外	親会社の子会社又は子会社の事業を受け入れる場合には、連結財務諸表上の帳簿価額で処理（企業結合会計基準（注9）、結合分離適用指針 ¹¹ 第207項）
	移転された資産及び負債の差額	純資産として処理（企業結合会計基準第42項）
	移転された資産及び負債の対価	交付された株式の取得原価は、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額で処理（企業結合会計基準第43項）
連結		内部取引としてすべて消去

(2) 非支配株主との取引¹²の会計処理

企業結合会計基準では、非支配株主との取引の会計処理を次のように定めている。

図表2 非支配株主との取引の会計処理の概要

区分	非支配株主との取引の会計処理の概要
個別	非支配株主から追加取得する子会社株式の取得価額は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で処理（企業結合会計基準第45項） ¹³
連結	連結会計基準 ¹⁴ における子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱いに準じて処理（企業結合会計基準第46項）

(3) 結合前情報の提供

企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額等を注記することとしている（企業結合会計基準第49項(5)）が、結合前情報の修正再表示は要求されていない。

以上

企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の適正な帳簿価額により計上することとした。」

¹¹ 次の会計基準を以下「結合分離適用指針」という。

・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

¹² 非支配株主との取引とは、企業集団を構成する子会社の株主と、当該子会社を支配している親会社との間の取引をいう（企業結合会計基準第120項）。

¹³ 結合分離適用指針には、簿価で処理する非支配株主との取引も規定されている。

¹⁴ 次の会計基準を「連結会計基準」という。

・連結財務諸表に関する会計基準