

平成 20 年 12 月 26 日
企業会計基準委員会

企業会計基準第 21 号

「企業結合に関する会計基準」、

企業会計基準第 22 号

「連結財務諸表に関する会計基準」、

企業会計基準第 23 号

「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」、

改正企業会計基準第 7 号

「事業分離等に関する会計基準」、

改正企業会計基準第 16 号

「持分法に関する会計基準」及び

改正企業会計基準適用指針第 10 号

**「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」の公表**

公表にあたって

企業会計基準委員会は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会（IASB）と共同で公表したいわゆる東京合意に基づき、平成 20 年までの短期コンバージェンス・プロジェクトとして掲げた企業結合（連結を含む。）に関する会計処理（持分プーリング法による会計処理の廃止など）について審議を重ねてまいりました。

今般、平成 20 年 12 月 18 日の第 168 回企業会計基準委員会において、標記の企業会計基準及びその適用指針（以下合わせて「本会計基準等」という。）の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

本会計基準等につきましては、平成 20 年 6 月 30 日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

本会計基準等の概要

以下の概要は、これまでの取扱いと異なる定めをした主な箇所について、本会計基準等の内容を要約したものです。

なお、今回改正を行った企業結合に関する会計処理は、次に掲げる複数の会計基準等に定めがなされているため、以下の要約にあたっては、主たる論点ごとに記載しております。

- ・「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。）
- ・「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）
- ・「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」（以下「研究開発費会計基準の一部改正」という。）
- ・「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）
- ・「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」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」（以下「適用指針」という。）

■ 持分プーリング法の廃止（企業結合会計基準第 17 項）

企業結合の会計処理としては、従来、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たが、本会計基準等では、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とし、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合はパーチェス法により処理するものとした。

また、持分プーリング法を廃止した場合には、現行の会計基準が定める持分の結合に該当するような企業結合であっても、共同支配企業の形成に該当する場合を除き、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ず、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図る必要があることから、取得企業の決定方法についても併せて改正している。

■ 株式を取得の対価とする場合の当該対価の時価の測定日（企業結合会計基準第 24 項、事業分離等会計基準第 13 項及び第 34 項、適用指針第 38 項）

従来、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における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以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たが、本会計基準等では国際的な会計基準と同様に、企業結合日（又は事業分離日）における時価を基礎として算定することとした。

■ 負ののれんの会計処理（企業結合会計基準第 33 項、連結会計基準第 24 項、持分法会計基準第 12 項、適用指針第 78 項）

従来、負ののれんが発生した場合には 20 年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却するものとされていたが、本会計基準等では、負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、すべての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに

対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すこととし、それでもなお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとした。

■ 少数株主持分の測定（連結会計基準第 20 項）

従来、連結財務諸表の作成にあたり子会社の資産及び負債を評価する方法として、親会社の持分に相当する部分については株式の取得日ごとの時価により評価し、少数株主持分に相当する部分については子会社の個別貸借対照表上の金額による方法（部分時価評価法）と、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する方法（全面時価評価法）のいずれかによるものとされていたが、本会計基準等では、全面時価評価法により評価しなければならないこととした。

■ 段階取得における会計処理（企業結合会計基準第 25 項、連結会計基準第 23 項(1)、事業分離等会計基準第 18 項及び第 24 項、適用指針第 46 項、第 46-2 項、第 85 項(1)、第 99 項、第 104 項、第 110 項、第 116 項(1)、第 118-4 項、第 119 項(1)、第 123-3 項、第 124 項(2)①、第 281-2 項及び第 293-2 項）

取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）における被取得企業の取得原価は、従来、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額によるものとされていた。しかし、本会計基準等では、被取得企業の取得原価は、個別財務諸表では従来どおり支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって算定するが、連結財務諸表では支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定することとした。この結果、連結財務諸表における被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社と企業結合した場合には、持分法による評価額）との差額は、連結財務諸表上、当期の段階取得に係る損益として処理することになる。

なお、本会計基準等の公開草案では、被取得企業が支配を獲得される前において取得企業の関連会社であった場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって被取得企業の取得原価とするものとしていたが、本会計基準等では、上記のとおり修正されている。

■ 在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理（適用指針第 77-2 項）

在外子会社株式の取得等により生じたのれんは、従来、発生時の為替相場で換算することとされていたが、本会計基準等では、当該在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算することとした。

■ 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等（企業結合会計基準第 28 項及び第 29 項、研究開発費会計基準の一部改正第 2 項、適用指針第 58 項、第 59 項及び第 59-2 項）

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、従来、取得対価の一部を研究開発費等に配分した場合には当該金額を配分時に費用処理することとされていたが、本会計基準等では、当該会計処理を廃止することとした¹。また、従来、被取得企業から受け入れた資産に識別可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができるとされていたが、本会計基準等では、当該無形資産が識別可能なものであれば、原則として識別して資産計上を求めることとした。

■ その他

- (1) 共同支配投資企業の連結財務諸表上、共同支配企業に対する投資に持分法を適用することとした。このため、共同支配企業の資本のうち投資企業の持分比率に対応する部分との差額について処理されることとなる（企業結合会計基準第 39 項(2)、適用指針第 190 項）。
- (2) 企業結合に係る特定勘定の計上及び取崩の処理について見直した（企業結合会計基準第 30 項、適用指針第 62 項から第 66 項）。
- (3) 「親会社」の定義について、「子会社」、「関連会社」とともに見直しを行い、組合など会社以外の事業体も含むこととした（連結会計基準第 6 項及び第 7 項、持分法会計基準第 5 項及び第 5-2 項）。
- (4) 連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、連結会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することを明らかにした（連結会計基準第 19 項）。また、注記事項についても、企業結合会計基準や事業分離等会計基準で定められた注記事項を開示することとした（連結会計基準(注 15)）。
- (5) 連結損益計算書における純損益計算の区分の中に、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした（連結会計基準第 39 項(3)②）。
- (6) 資産を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合において、移転先の企業が子会社又は関連会社となるととき及び共通支配下の取引のときには、実務対応報告第 6 号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」にかかわらず、事業分離等会計基準及び適用指針の定めが優先して適用されることを明確にした（適用指針第 97-2 項）。
- (7) 完全親子会社関係にある組織再編であって対価の支払いがない場合において、子会社から親会社に移転する事業に子会社株式（親会社からみて孫会社株式）や関連会社株式が含まれている場合には、親会社は、当該子会社株式等の受入れについて、子会社が他の子会

¹ 「研究開発費に関する論点の整理」で取り上げた社内開発費の取扱いについては、IASB と FASB（米国財務会計基準審議会）のコンバージェンスに向けた動向を注視して検討を行っていくこととしており、併せて、一定の要件を満たした場合に資産計上を求めている国際財務報告基準の運用実態の調査も引き続き行うこととしている。

社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の株主（親会社）の会計処理に準じて処理することを示した（適用指針第 203-2 項(2)③）。

■ **適用時期（企業結合会計基準第 57 項、連結会計基準第 44 項、研究開発費会計基準の一部改正第 3 項、事業分離等会計基準第 57-2 項、持分法会計基準第 18-2 項、適用指針第 331-3 項）**

企業結合会計基準、研究開発費会計基準の一部改正、事業分離等会計基準及び適用指針は、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合及び事業分離等から適用する。ただし、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等から適用することができる。

連結会計基準は、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 22 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。ただし、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用することができる。

持分法会計基準は、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理から適用する。ただし、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度において最初に実施される非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理から適用することができる。

なお、本会計基準等を早期適用する場合には、本会計基準等のすべてについて一斉に行うものとする。

以 上