

持分プーリング法廃止へ

制度調査部
吉井 一洋

ASBJ が論点整理を公表

【要約】

2007年12月27日に、ASBJ（企業会計基準委員会）は以下の文書を公表した。

1. 「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」
2. 「研究開発費に関する論点の整理」
3. 「工事契約に関する会計基準」及び「同適用指針」
4. 「資産除去債務に関する会計基準（案）」及び「同適用指針（案）」

1 は持分プーリング法の廃止の方針等を打ち出している。2 は開発費の資産計上等を検討している。3 は2009年4月1日以後開始する事業年度から原則、工事進行基準に一本化することとしている。4 は資産の除去の法令上の義務等について資産の取得時に負債計上する会計処理を2010年4月1日以後開始する事業年度から導入することとしている。

1. 企業結合会計の見直しに関する論点の整理

わが国の企業結合会計基準では、企業結合の会計処理方法としてパーチェス法を原則としつつ、「持分の結合」と認められる場合には持分プーリング法の適用を認めている。パーチェス法では、被取得会社の資産・負債は「時価」で受け入れ、取得原価（取得対価の時価）と受入純資産額（受入資産の時価 - 受入負債の時価）との差額は、のれん又は負ののれんとして計上する。これに対して持分プーリング法では、被取得企業の資産・負債は帳簿価額で受入れる。のれん又は負ののれんは発生しない。

わが国の企業結合会計では、対等合併のように、いずれが他方を取得したか不明である場合には持分プーリング法を認めるべきとの産業界の主張に配慮して、「持分の結合」に該当する場合に限り、持分プーリング法の適用を認めている。「持分の結合」に該当するためには、取得の対価が議決権のある株式である、合併後の議決権比率が45：55～55：45であること、他の支配関係が無いことといった要件を全て満たさなければならないこととされている。については、結合企業の株式の交換比率（合併比率）が、それぞれの株価に基づいて算定した交換比率と一定以上カイ離し、多額のプレミアムが発生している場合には要件を満たさないこととされている。即ち、時価総額が概ね対等である企業同士の結合に限り、持分プーリング法の適用を認めているわけである。

しかし、IFRS（国際財務報告基準）や米国基準では、取得者が不明な企業結合は経済的合理性を欠くとの考えから、持分プーリング法の適用は認めず、パーチェス法に一本化されている。

論点整理では、会計基準のコンバージェンスの観点から、「持分プーリング法を廃止することを考えている」として、持分プーリング法を廃止する方向性を打ち出している。

その上で、取得企業の決定が困難な場合の取扱い、逆取得又は共同支配企業の形成における「持分プーリング法に準じた会計処理」という表現の見直しなどを検討することとしている。

その他、下記の論点のうち、～についても取り上げている。

図表 企業結合の短期調整項目(持分プーリング法を除く)

項目	日本基準の取扱い	IFRSの取扱い
企業結合の対価算定日	企業結合の主要条件が公表された日前の合理的な株価を基礎に算定する。	交換日現在の公正価値で測定する。
取得研究開発	取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分した場合は、配分時に費用処理する。	取得企業が取得対価の一部を研究開発費等に配分した場合は、無形資産として計上する。
負ののれん	20年以内に適切な期間で償却する。	資産・負債の認識・測定を再度見直し、見直し後も残った額は利益に計上する。
少数株主持分	全面時価評価法と部分時価評価法の選択適用可能	全面時価評価法を採用
段階取得	段階取得を行う際の時価で計上。過去に取得した分を再評価しない。	過去に取得した分を支配獲得時の時価で再評価し、差額を損益に計上する。
外貨建ののれんの換算	在外子会社ののれんを取得日レートで換算する。	在外子会社ののれんを決算日レートで換算する。

については引き続き検討することとしている。

～については、次の方向性を打ち出している。

「負ののれん」を取得日に利益計上する処理に見直す。

全面時価評価法に一本化する。

過去から取得している株式の累積原価を、支配獲得時の時価で評価し、差額は損益として計上する。

外貨建ののれんを決算日レートで換算する。

2.研究開発費に関する論点の整理

わが国では研究開発費は発生時に費用計上することとしているが、IFRSでは、一定の要件を満たす「開発費」については資産計上することとしている。

わが国では上記図表の が示すとおり、企業結合等で取得した仕掛研究開発も費用計上することとしている。これに対し、IFRS及び米国会計基準では、企業結合日の公正価値に基づいて資産計上することとしている。

論点整理では、開発費を資産計上する会計処理の利害得失を比較分析すると共に、資産計上した場

合のその後の会計処理も検討している。さらに企業結合による取得に限らず、買入れによる個別取得の場合も含めて、取得した仕掛研究開発の内容、会計処理について、考え方の整理を行っている。

3.工事契約に関する会計基準及び同適用指針

工事契約に関する会計基準及び同適用指針では、工事契約及び受注制作ソフトウェアについて、以下の各要素を信頼性を持って見積もれる場合は「工事進行基準」で会計処理することとしている。

- 工事収益総額
- 工事原価総額
- 決算日における工事進捗度

さらに、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もれる場合には、超過すると見込まれる額のうち、その工事契約について既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失引当金として計上することとしている。

新基準・適用指針は2009年4月1日以後開始する事業年度から適用する。ただし、2009年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできる。

適用初年度においては、その初年度の期首以後に着手する工事契約につき適用する。この場合は、適用初年度より前に着手した工事契約についても、「工事損失引当金」を計上する。

ただし、適用初年度の期首に存在する工事契約のすべてについて適用することもできる(この場合、過年度に対応する損益の修正額は、特別利益又は特別損失として計上する)。

4.資産除去債務に関する会計基準案及び同適用指針案

「資産除去債務」とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は使用により生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」をいう。法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産に使用される有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去する義務も含まれる。

資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は使用によって発生した時に負債として計上する。その際に資産除去債務に対応する除去費用を有形固定資産の帳簿価額に加算する(その後減価償却を通じて費用化される)。

新基準(案)及び適用指針(案)は、2010年4月1日以後開始事業年度から適用する予定である。ただし、2010年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできる。