

共通支配下の取引に関する日本基準と 国際財務報告基準の論拠

齋藤 雅子

A Comparison of Japanese Accounting Standards with IFRS on Business Combinations Involving Entities or Operations of Entities under Common Control

SAITO Masako

目次

1. 企業集団内の企業結合取引と会計基準のニーズ
2. 共通支配下の取引の位置づけ
3. 会計上の取扱い
4. 異なる論拠
5. IASBの方向性に対する日本基準の視座

Abstract

The Accounting Standards for Business Combinations in Japan (hereinafter the “BC Standards”) address the formation of a jointly controlled entity and business combinations involving entities or operations of entities under common control. This is characterized by recent business combinations of global firms. However, IFRS 3, International Financial Reporting Standard 3, *Business Combinations*, and the 2005 Exposure Draft do not apply to them. This paper considers the difference between BC Standards and IFRS 3 on business combinations involving entities or operations of entities under common control.

キーワード：国際財務報告基準第3号，共通支配下，企業結合，連結

Keywords：IFRS3, under common control, business combinations, consolidations

1. 企業集団内の企業結合取引と会計基準のニーズ

わが国の企業結合会計基準¹⁾は，経済的に独立した企業集団外の企業間で行われる企

業結合取引だけでなく、企業集団内の親会社・子会社同士又は子会社同士の企業結合取引（以下、共通支配下の取引とする）や少数株主との取引も対象範囲としており、連結会計基準²⁾と補完しあう形となっている。一方、IASBは、企業結合第1フェーズでの検討を踏まえ、共通支配下の取引³⁾を国際財務報告書基準第3号「企業結合」(International Financial Reporting Standard 3: *Business Combinations*, 以下、IFRS 3とする)の対象範囲には含めないとしている。

2005年6月30日には、IASBとFASBのコンバージェンスに向けた共同プロジェクトにおいて改訂IFRS 3公開草案 (Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS 3: *Business Combinations*, 以下、2005年IFRS 3草案とする) が2005年6月30日に公表された⁴⁾。共通支配下の取引は2005年IFRS 3草案においてもIFRS 3との整合性から適用対象外とされている (ED, Appendix C, para.C6)。

しかし、IASBが共通支配下の取引を重要な論点として認識していない訳ではない。むしろ、日本基準が公表される以前である企業結合第2フェーズの着手段階から、IASB独自プロジェクトと位置づけ、その重要性を認識している⁵⁾。2005年IFRS 3草案では共通支配下の取引の会計処理を取り扱うには至っていないが、企業結合プロジェクトの将来的課題とされている (ED, BC9⁶⁾)。

そこで、本論文では共通支配下の取引の取扱いに関する日本基準とIFRS 3の差異及びその論拠を比較検討する。検討にあたり、日本基準の論拠をより明確にするため、本論文で扱う共通支配下の取引を限定した上で最近の企業活動を概観しておく。

-
- 1) 「企業結合に係る会計基準」を指し、「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」(10月31日)を「企業結合意見書」とする。
 - 2) 「連結財務諸表原則」を指し、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」(6月6日)を「連結意見書」とする。
 - 3) 共通支配下の取引はIFRS 3では「共通支配下の企業（又は企業の事業）同士の企業結合 (combinations involving entities or businesses under common control) とされているが、本論文3の日本基準とIFRS 3の比較を除いて「共通支配下の取引」を便宜的に共通用語として用いている。
 - 4) IASBとFASBは本プロジェクトにおける検討を終え、2007年第四四半期に基準公表の予定である (<http://www.fasb.org/project/>, 検索日: 2007年10月10日)。
 - 5) IASB [2002] の日本語訳として山田 訳 [2002] (http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/20020531_012.php, 検索日: 2007年5月22日) を参照。
 - 6) BCはBasis for Conclusionの略称である。

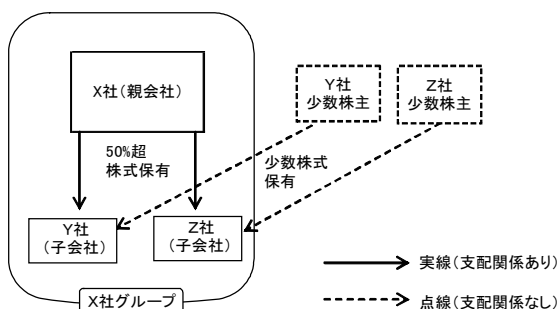
2. 共通支配下の取引の位置づけ

(1) 取引の範囲

先述したように、日本基準は、企業集団内の組織再編取引である共通支配下の取引（企業集団内の合併、吸収分割、現物出資等の企業結合取引）及び少数株主との取引を対象範囲としている（図1）。なぜなら、日本基準における企業結合の定義が「ある企業（会社

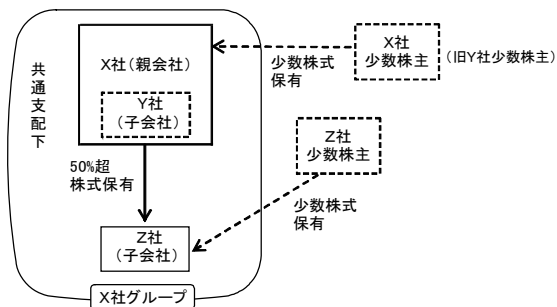
図1 企業集団内の組織再編取引のイメージ

例. X社グループ

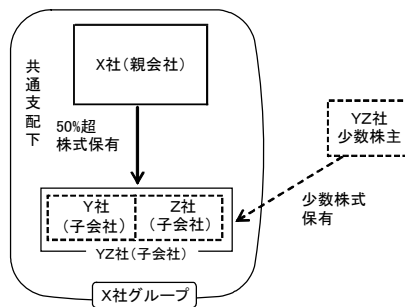


(1) 共通支配下の取引

① 親子間合併(X社-Y社間)

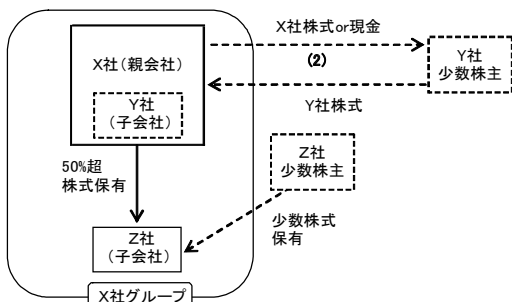


② 子会社間合併(Y社-Z社間)



(2) 少数株主との取引

③ Y社株式の追加取得



及び会社に準ずる事業体をいう。以下同じ) 又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されることをいう」(二, 1) とされ、経済的に独立した企業同士の取引に限定されず、法的に独立した企業同士の取引をも対象としているためである(企業結合意見書, 三, 5)⁷⁾。

企業結合において共通支配下の取引とは、「結合当事企業(又は事業)のすべてが、企業結合の前後で同一の企業により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は、共通支配下の取引に含まれる」(二, 10) と定義されている。よって、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され、内部取引として取り扱われる(企業結合意見書, 三, 5(1))。

また、企業集団内の組織再編取引として少数株主との取引も基準対象に含まれている。少数株主との取引とは「企業集団内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い、企業集団内の取引ではなく、親会社からは外部取引と考えられる」(企業結合意見書, 三, 5(2)) とされる。本来このような取引は企業結合に該当しない取引ではあるが、連結会計基準が現金取得を想定していることなどを考慮して対象範囲とされた。

なお、図2は本論文で扱う共通支配下の取引を太枠で囲み、区別している。企業集団内の組織再編取引である共通支配下の取引及び少数株主との取引のうち、本論文では、共通支配下の取引に関する会計基準に限定して取扱い、少数株主との取引については定義を述べるにとどめることとする。

図2 企業集団内の組織再編取引

共通支配下の取引		少数株主との取引	
＜企業集団内の企業結合取引＞		＜企業集団外の企業結合に該当しない取引＞	
(1) 独立性	法的に独立している/経済的に独立していない	法的に独立している/経済的に独立している	(1) 独立性
(2) 連結範囲	対象範囲	対象範囲外	(2) 連結範囲
(3) 対象取引	親会社と子会社もしくは子会社同士の企業結合取引	親会社が子会社の少数株主から子会社株式を取得する取引	(3) 対象取引

7) 市川 [2004a], p.120は、企業結合意見書の対象とする企業結合の対象が支配の獲得を要件としていないことが経済的に独立した企業同士の取引に限定されない要因とした上で、経済的に独立しないが法的に独立している企業、すなわち親子関係の企業が対象になると述べている。

（２）「完全子会社化」の動き

企業結合意見書では、わが国において共通支配下の取引に該当する事例が多いことが当該取引を対象とした要因として挙げられている⁸⁾が、それは最近の企業行動に起因している。「完全子会社化」、すなわち親会社が子会社・関連会社の株式を100%取得する方法としては、以下2つのケースが想定される。1つは、企業集団内の合併、営業譲渡等により行うケースであり、もう1つは、株式交換等により子会社株式を追加取得するケースである。

最近、「完全子会社化」がいずれのケースでも増えており、2005年6月現在、直近1年間で「完全子会社化」の関連記事は168件、直近半年間では81件に上り、そのうち株式交換によるものがそれぞれ53件、24件あった⁹⁾。過去3年間の件数が449件（うち、株式交換152件）であり、最近の取引事例が増えていることがわかる。表1は2004年4月～2005年3月の1年間における「完全子会社化」の関連記事の対象会社数を主要業種別にまとめたものである。

表1に見られるように、「完全子会社化」はさまざまな業種で行われている。最近の事例でいえば、子会社間同士の合併事例では、アサヒビールの完全子会社であるニッカウキスキーと60%所有の焼酎生産会社（アサヒ協和酒類製造）が2006年に合併を予定しているほか¹⁰⁾、親会社と子会社・関連会社間では、全日空とエア・ニッポン¹¹⁾、NTTデータとクリエイト¹²⁾の合併や、KDDIによるツーカー3社の完全子会社化¹³⁾などが挙げられる。企業結合会計基準はこのような企業活動の動きを反映したものとなっている。

（３）不整合の問題

これまで共通支配下の取引を包括的に取り扱う会計基準がなかったことで、企業結合会計基準が設定される以前には商法規定の範囲内で実務上幅のある会計処理が行われ（企業結合意見書、二）、完全子会社を含めた連結財務諸表と子会社を吸収合併したときの親会

8) このような企業集団内の組織再編が活発に行われるようになったのは、子会社の判定基準として支配力基準が導入以降であると指摘している（企業結合意見書、三、5）。

9) 当該件数は日経テレコン21記事検索を利用し、『日本経済新聞』（朝刊・夕刊）の2005年6月14日現在、過去3年間を対象として、「完全子会社化」のみと「完全子会社化」かつ「株式交換」でそれぞれキーワード検索した結果である。ただし、件数については関連記事の延べ件数であり、実件数ではない。

10) 『日本経済新聞』（2005年3月31日付）。

11) 『日本産業新聞』（2005年2月1日付）。

12) 『日本産業新聞』（2005年4月6日付）。

13) 『日本産業新聞』（2004年11月16日付）。

表1 完全子会社化の業種別内訳

単位：対象会社数

	取得企業	被取得企業（子会社化）
建設	2	2
食料品	1	0
情報・通信	7	10
医薬品	4	1
化学	2	2
鉄鋼	1	0
金属製品・ガラス・土石	2	1
非鉄金属	3	1
機械	5	4
輸送用機器	1	0
精密機器	1	1
電気機器	2	2
卸売	8	1
銀行	2	2
小売	3	4
サービス	4	3
その他金融	3	1
不動産	1	7
保険・証券	2	2
陸運	3	3
電気・ガス	1	1

参考データ：日経テレコン21の関連記事データを利用。

社の個別財務諸表との間で、取引上同一の意味を有するにもかかわらず、整合性が保たれていなかった¹⁴⁾。合併直前の連結財務諸表上では、子会社の資産及び負債は支配獲得日ごとの公正な評価額で評価される一方で、親会社が子会社を吸収合併した場合（子会社の法人格を消滅させる場合）には、存続会社である親会社の個別財務諸表上承継する子会社の純資産額は資本増加額として認識されていた。いわゆる経営者裁量の範疇で商法の枠内にて子会社の純資産額は時価以下で認識されていた。企業結合会計基準の設定以前において子会社を連結した場合と、親会社が子会社を吸収合併した場合とで不整合が生じていたのである。

連結会計基準¹⁵⁾によれば、親会社が子会社を連結した場合の会計処理では、子会社の資産及び負債は支配獲得日における公正な評価額（以下、時価とする）により評価される

14) 斎藤 [2004], p.35は、この点について「子会社の取得と支配に関する連結会計の基準が整備されながら、その子会社の法人格を消滅させる合併のケースには適用すべき会計基準がなく、商法の制約を満たす範囲とはいえ、特に税務上の観点が開示される投資情報に大きく影響することも多かったようである。」と指摘している。

15) わが国における連結財務諸表制度は1999年3月期より導入されている。

（連結意見書，第二の二の５）。その場合，時価評価される子会社の資産及び負債の範囲は，部分時価評価法と全面時価評価法の選択適用により決められる（第四の二の１）。部分時価評価法は親会社の持分に相当する部分に限定する方法であり，全面時価評価法は少数株主持分に相当する部分を含めてすべてを時価評価する方法をいう。部分時価評価法が適用される場合には，少数株主持分に相当する部分は子会社の個別貸借対照表上の金額で認識される（第四の二の１（１））。いずれの方法を選択するにせよ，親会社の連結財務諸表上，子会社の資産及び負債は，範囲による限定はあるが支配獲得日における時価で計上される。

一方，親会社が子会社を吸収合併した場合，すなわち子会社の法人格を消滅させる場合には，親会社の個別財務諸表上にて子会社の資産及び負債は商法の規定により時価以下での評価が可能とされていた。そのため，企業によっては承継する子会社の純資産額を時価で評価するか簿価で引き継ぐかといった評価額の決定を自由裁量で選択できたのである。

3. 会計上の取扱い

（１）日本基準

① 範囲・定義と会計処理方法

先述したように，日本基準において共通支配下の取引とは，「結合当事企業（又は事業）のすべてが，企業結合の前後で同一の企業により最終的に支配され，かつ，その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は，共通支配下の取引に含まれる」（二，10）と定義されている。よって，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して取り扱われる（企業結合意見書，三，5（1））。

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帳簿価額により計上することとされている（企業結合意見書三，5（1））。すなわち，先述したように，共通支配下の取引の会計処理については連結財務諸表との整合性が重視されるため，これまでのように時価評価や売却損益を計上するといった会計処理は原則として認められていないのである。しかしながら，親会社と子会社が企業結合する場合，連結財務諸表を作成するのに子会社の純資産等の帳簿価額を修正しているときは，親会社が作成する個別財務諸表においては連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額により計上しなければならない（企業結合意見書，三，5（1））。

② 基本的な考え方

日本基準によれば、企業集団内における企業結合取引の主役はあくまでも企業集団を支配する親会社であり、子会社は基本的に親会社の意思決定を実行するのみであると考えられている。企業集団内の合併が行われた場合、報告単位の内部を資源が移動しただけではバランスシートの大きさは変わらないとするのが一般的である。企業結合を連結と整合的に扱うには、親会社が子会社を合併したようなケースでも少数株主持分の処理を除き、合併直後の個別財務諸表と合併直前の連結財務諸表が基本的に同じになる必要がある。このような立場は、企業集団内における移転先の企業は移転元の帳簿価額により計上される（企業結合意見書，三，5（1））という取扱いからも読み取れる¹⁶⁾。

(2) IFRS 3

① 範囲・定義

IASBは企業結合第1フェーズにおける検討を終えIFRS 3を公表したが、共通支配下の取引¹⁷⁾を対象範囲から除いており、日本基準と相違している。この取り扱いは2005年IFRS 3草案でも同様である。IFRS 3では共通支配下の企業（又は企業の事業）同士の企業結合（business combinations involving entities (operations of entities) under common control）は、「企業結合の前後において結合する企業（又は企業が営む事業）のすべてが最終的に同一の集団によって支配され、かつその支配が一時的ではないような企業結合」（para.10）と定義された。

また、「契約上の合意の結果として企業（もしくは事業）の財務又は経営方針を左右する力を集合的に有する時、個人の集団は支配しているとみなされる。それ故に、同一の集団の個人が活動から便益を得るために、契約上の合意の結果としてそれぞれの結合する企業の財務又は経営方針を左右する最終的に集合的な力を有するとき、当該企業結合はIFRSの対象外とされる」（para.11）とし、共通支配下の企業（又は企業の事業）同士の企業結合、いわゆる共通支配下の企業結合をIFRS 3の対象から除いている。

また、関連定義として以下2点が示されている。1つには、ここでいう企業を支配する個人もしくは個人の集団について「結合企業と同一の連結財務諸表で取り扱われる訳では

16) 市川 [2004b], p.81。また、市川は「この結果、親会社による企業集団内の組織再編に係る意図が親会社または子会社の個別財務諸表においても反映されることとなり、連結財務諸表との整合性が図られることとなる」と述べている。

17) IFRS 3では「共通支配下の企業（又は企業の事業）同士の企業結合」とされており、ここでは日本基準との比較から日本基準の「共通支配下の取引」と区別して用いている。

なく、企業は契約上の合意の下でともに活動する個人もしくは個人の集団に支配されうるが、その個人もしくは個人の集団はIFRSの要求する財務報告を仮定するものではない」(para.12)とされている。もう1つには、少数株主の範囲及び結合企業が子会社である事実が共通支配下の企業結合かどうかを判断するのに関連がないという点である。すなわち「企業結合前後において結合企業それぞれの少数株主持分の範囲が共通支配下の企業結合であるかどうかの決定に必ずしも関連がない。同時に、結合企業の1つがIAS 27¹⁸⁾で取り扱われる集団内の連結財務諸表から除外された子会社であるという事実は、企業結合が共通支配下の企業同士の企業結合であるかどうかの決定に必ずしも関連がない」(para.13)とされている。

② IASBの考え方

共通支配下の企業（又は企業の事業）同士の企業結合がIFRS 3の対象外とされた理由について、IASBは「IFRS 3が企業結合に関する会計処理を取扱い、それ以外の取引を対象としていないため、共通支配下の企業間取引というよりむしろ共通支配下の企業（又は企業の事業）の企業結合と表現された方がよいというのが対象外の本質にある」(BC26)と述べている。以下では、IASBが共通支配下の企業（又は企業の事業）の企業結合をどのような検討プロセスを経て定義したのかを2つの観点から整理する。

・共通支配下の意味（BC27）

IASBは、共通支配下の企業結合に関連する定義(paras.10-13)に到達するのに、当初「共通支配下」の意味を検討することから始めている。具体的には「支配」と「共通」の解釈を行うことによって「共通支配下」を定義した。第一に、支配は「企業活動から便益を得るために企業（もしくは事業）の財務又は経営方針を左右する力」と定義し、契約上の合意の下で集合的に行動する個人もしくは個人の集団に責任があるものとした上で、企業の支配がその企業の少数株主持分の程度に関係なく存在するものとされた。

一方、共通については、一般的な意味として2つもしくはそれ以上のものにより共有される類似点があると捉えている。よって、企業もしくは事業が共通支配下にあるというのは、同一の当事者もしくは複数の当事者が活動から便益を得るために企業もしくは事業の財務上もしくは営業上の戦略を支配する力を持つときに生じると結論づけている。さらに、共通支配下の企業又は企業の事業を含む企業結合には、結合企業又は結合事業は結合前後で同一の当事者もしくは複数の当事者により支配される必要があるとした。

18) 国際会計基準第27号「連結財務諸表及び子会社に対する投資の会計処理」(*Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*)を指す。

・一時的でない企業結合 (BC28)

IASBが共通支配下の企業(又は企業の事業)同士の企業結合を一時的でないとしたのは、独立第三者間で生じる企業結合が企業もしくは事業が共通支配下の企業結合であるように取り扱われ、企業結合後すぐに独立第三者間取引¹⁹⁾となることを想定し構成されうることへの懸念からである。「一時的でない」とすることによって、パーチェス法が適用されるべき企業結合が別の会計処理方法にて処理される可能性を排除したものと解される。

③ 2005年IFRS 3 草案

共通支配下の企業(又は企業の事業)同士の企業結合は、IASB独自のプロジェクトとして検討する必要性が示されて以後、いまだ具体的な検討に至っていない。2002年4月に行われたIASB第12回会議報告(IASB [2002]を指す)によれば、IFRS 3の検討プロセスである企業結合第1フェーズでは適用対象外とされていないが、引き続き企業結合第2フェーズで検討するべきとされた。

IASBとFASBの共同プロジェクトによる企業結合第2フェーズにおいても具体的な検討はなされず、2005年IFRS 3草案も共通支配下の取引を適用範囲から外している。IASBはそのような帰結とした理由についてIFRS 3との整合性からと述べると同時に、企業結合プロジェクトの今後の課題として共通支配下の取引に関する会計上の取扱いを検討する方向性を示している(ED, BC9)。

さらに、2005年IFRS 3草案にて支配の変化がないときにフレッシュ・スタート法を適用するかどうか、もし適用するのであれば、それはどのような場合かについても今後の検討課題とした(ED, BC42)。日本基準はすでに共通支配下の取引について取扱いを基準化しており、そういう意味では、草案を含めたIFRS 3より具現性をもつ対応である。

4. 異なる論拠

上述したように、日本基準とIFRS 3は共通支配下の取引を対象範囲に含めるかどうかで差異がみられる。つまり、共通支配下の取引(IFRS 3では共通支配下の企業(もしくは企業の事業)同士の企業結合)は日本基準では対象範囲に含まれている一方で、IFRS 3では対象外とされている。どのような論拠から両基準に差異が生じているのか。

19) BC28では the use of 'grooming' transactionsとされているが、"grooming"が「準備する」「支度する」という意味があるため、本論文では日本語訳として前後の文章から「独立第三者間取引」とした(三省堂『EXCEED英和辞典』p.383および研究社『新英和大辞典』p.1081を参考にした)。

企業結合が対象とする取引を考えた場合、日本基準は「企業結合が経済的に独立した企業同士の取引に限定されていない」（企業結合意見書、三、5）。言い換えれば、法的に独立した企業同士の取引であれば、経済的に独立していない企業同士の取引であっても日本基準のいう企業結合とみなされる。IFRS 3の企業結合は「他企業の持分の取得というよりものれんを含めた純資産の取得を想定しており、そのような企業結合は親子関係では生じない」（para.7）ものであるため、IFRS 3の範囲とする企業結合は「1つの企業が他の企業の支配を獲得する場合をいい、支配獲得日（取得日）は株主持分の取得日（交換日）と同時に生じるものではない（後略）」（para.8）。これらの点から解釈すると、IFRS 3で想定される企業結合は親子関係にない企業同士の企業結合、すなわち独立第三者間の企業同士の企業結合であり、親子関係（連結集団内）で生じる企業結合を意図するものではないことがわかる。

以上を鑑みると、共通支配下の取引を対象範囲とするか否かの違いは、日本基準とIFRSにおいて企業結合取引がどのように想定されているのかによることがわかる。言い換えれば、企業結合取引を生じうる企業は法的な独立又は経済的な独立を要件とされている。法的な独立のみを求められる日本基準では共通支配下の取引が含まれ、経済的な独立を前提とするIFRS 3では共通支配下の取引は含まれないのである。

両基準の想定する企業結合取引が異なるとすれば、企業結合の定義に相違がみられるはずである。しかしながら、日本基準とIFRS 3の企業結合の定義を比較すると、明示的な相違はなく、むしろほぼ同一である。日本基準によれば、企業結合の定義は「ある企業(会社及び会社に準ずる事業体をいう。以下同じ)又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されることをいう」（二、1）とされる。IFRS 3では、企業結合は「別々の企業又は企業の事業が一つの報告企業に統合されること」（para.4）²⁰⁾と定義されている。よって、企業結合の定義には両基準に明確な相違はみられず、企業結合取引が法的もしくは経済的に独立した企業のいずれを想定しているのかを具体的に示すものではない。

次に、企業結合の判定規準について比較すると、IFRS 3では、「企業結合の中には取得企業が親会社、被取得企業が取得企業の子会社である親子関係において生じるものがあり、そのような状況では取得企業は連結財務諸表上で当該IFRSを適用し、子会社への投資と

20) ここでいう報告企業（reporting entity）は「資源配分に関する意思決定を行うのに有用な情報を得るために当該企業の一般目的の財務諸表を信頼する利用者が存在する企業をいう。報告企業は単一の企業であるか、または1つの親会社とすべての子会社から構成される集団である」（Appendix A）を指す。

して個別財務諸表上被取得企業の持分を含むことになる」(para.6)と述べられ、そのような場合はIAS 27が適用される。日本基準は共通支配下の取引が内部取引であり、親会社の立場からみれば、「連結上は企業集団内における純資産等の移転取引に過ぎない」(企業結合意見書, 三, 5(1))としている。企業結合の判定においてIFRS 3は「のれんを含めた純資産の取得」のみを想定しているが、日本基準では「純資産等の移転取引」を想定でき、そのような場合企業結合をIFRS 3は「取得」、日本基準では「移転」と捉えている。

日本基準では企業集団内の合併が行われた場合、報告単位の内部を企業結合と連結とで整合的に扱うことに重点がおかれている。なぜなら、親会社が子会社を合併したようなケースでも少数株主持分の処理を除き、合併直後の個別財務諸表と合併直前の連結財務諸表が基本的に同じになる必要がある資源が移動しただけではバランスシートの大きさは変わらないからである²¹⁾。IFRS 3はこの点については「結合企業と同一の連結財務諸表で取り扱われる訳ではなく、企業は契約上の合意の下でともに活動する個人もしくは個人の集団に支配されうるが、その個人もしくは個人の集団はIFRSの要求する財務報告を仮定するものではない」(para.12)と考えている。このような点から、IFRS 3は日本基準のように親子関係における企業結合を想定していないことがわかる。

5. IASBの方向性に対する日本基準の視座

これまで共通支配下の取引の取扱いをめぐる日本基準とIFRS 3で生じる差異を整理し、取扱いが異なる論拠を明らかにしてきた。日本基準が共通支配下の取引を対象範囲としているのに対し、IFRS 3では対象範囲となっていない。このような差異は、日本基準とIFRS 3において企業結合取引をどのように捉えているかに起因していると考えられる。すなわち、日本基準では経済的に独立した企業同士の取引に限定されず、法的に独立した企業同士の取引を対象としているため、親子関係(連結集団内)で生じる企業結合をも想定しているのである。しかしながら、IFRS 3は経済的に独立した企業同士の取引でのみ企業結合は成立するとしている。

仮に、想定する企業結合取引が異なっていることが日本基準とIFRS 3において共通支配下の取引への対応に影響を与えていると解すれば、両基準における企業結合の定義に相違がみられるはずである。しかしながら、企業結合の定義を比較したが、明示的な相違は

21) 斎藤 [2004], p.35。

みられず、ほぼ同一の見解であることがわかった。

次に、IFRS 3は企業結合について「他企業の持分取得よりものれんを含めた純資産の取得を想定しており、そのような企業結合は親子関係で生じない」(para.7)とし、あくまでも独立第三者間の取引（いわゆる経済的に独立した取引）を想定している。日本基準では法的に独立していれば、経済的に独立した取引かどうかは別として企業結合を想定しており、それは企業集団内の資源移転を重視する考え方に起因している。つまり、共通支配下の取引が内部取引であり、親会社の立場からみれば「連結上は企業集団内における純資産等の移転取引に過ぎない」（企業結合意見書、三、5（1））のである。

企業結合第1フェーズ以降、IASBは共通支配下の取引に関する取扱いを検討課題とする認識に変化はない。日本基準が共通支配下の取引について基準化したことは今後の基準設定における1つのメルクマールとなりそうである。

参考文献

FASB [2001], SFAS 141: *Business Combinations*, June.

FASB [2005], Exposure Draft, a replacement of SFAS 141: *Business Combinations*, June 30.

IASB [2002], Business Combinations (phase II), *IASB UPDATE*, April. 山田辰己訳 [2002], 「IASB 会議報告（第12回会議）」（4月）, (http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/2002053_012.php, 検索日：2007年5月22日）。

IASB [2003], Exposure Draft, IFRS 3: *Business Combination*, April. 企業会計基準委員会訳 [2003], IFRS公開草案第3号「企業結合」。

IASB [2004], IFRS 3: *Business Combinations*, March. 企業会計基準委員会／財団法人財務会計基準機構訳 [2005], IFRS 3「企業結合」『国際財務報告基準書（IFRSs）2004』レクシスネクシス・ジャパン。

IASB [2005], Exposure Draft of Proposed Amendments to IFRS 3: *Business Combinations*, June. 企業会計基準委員会 [2005a], 第43回国際対応専門委員会議事概要「IFRS 3, IAS 27, IAS 37, IAS 19改訂公開草案の内容」（9月12日）, (http://www.asb.or.jp/html/technical_committees/international_issue/minutes/20050912/20050912_043.pdf, 検索日：2007年10月10日）。

IASC [1994], IAS 27: *Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries* (reformatted). 日本公認会計士協会国際会計委員会訳 [2001], IAS 27「連結財務諸表及び子会社に対する投資の会計処理」『国際会計基準書2001』同文館出版。

IASC [1998], IAS 22: *Business Combinations*, revised July. 上掲訳書 [2001], IAS 22「企業結合」。

市川育義 [2004a], 「第7章 共通支配下の取引等の会計処理」, 斎藤静樹編 [2004] 『逐条解説 企業結合会計基準』中央経済社, pp.117-134。

市川育義 [2004b], 「共通支配下の取引等の会計処理と開示」『企業会計』第56巻第3号（3月）,

pp.78-86.

企業会計審議会 [1997], 「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」(6月6日)。

企業会計審議会 [1998], 「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」(10月30日)。

企業会計審議会 [2003], 「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」(10月31日)。

斎藤静樹 [2004], 「企業結合会計基準の基本的考え方」『企業会計』第56巻第3号(3月), pp.35-41.

『日本経済新聞』(2004年11月16日)

『EXCEED英和辞典』三省堂, 2004年。

『新英和大辞典』研究社, 2004年。

『日本経済新聞』(2005年2月1日)

『日本経済新聞』(2005年3月31日)

『日本経済新聞』(2005年4月6日)