

III 研究報告

国際財務報告基準 (IFRS) 第3号 「企業結合」会計基準の特徴と課題

向伊知郎

愛知学院大学

要 旨

本稿では、国際会計基準審議会 (IASB) が、2008 年 1 月に改訂した国際財務報告基準 (IFRS) 第3号「企業結合」および 2008 年 5 月に公表した討議資料「改訂財務報告の概念フレームワークに関する予備的見解：報告実体」に焦点を当てて、IFRS 第3号が規定するのれんと少数株主持分の処理が、概念フレームワークの報告実体に関する検討内容と整合しているか否か、またそこにはどのような課題が残されているかについて明らかにする。現代の会計は企業実態の表示を強調し、そのために公正価値測定が重視されている。しかし、公正価値測定を実際に実務に適用する上では、公正価値測定の信頼性が十分に確保されなければならない。この問題が解決されない限り、企業結合会計におけるのれんおよび少数株主持分の測定基準に関する実務適用可能性の問題が残る。会計基準を国際的に収斂するためには、連結基礎概念と会計基準との矛盾を解決すると同時に、会計基準の実務適用可能性についての考慮が必要である。その際、会計基準が政治的圧力等を受けて妥協の産物と化してしまえば、IASB の当初の目的が根幹から崩れることになる。企業結合会計基準において、IASB が代替的方法を容認したことは、連結基礎概念と会計基準との矛盾を残す以上に問題であり、まさに早期の解決が求められる。

1 はじめに

本稿では、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, IASB) が、2008年1月に改訂した国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, IFRS) 第3号『企業結合』 (Business Combinations¹⁾) の特徴と課題について、会計基礎概念との理論的整合性の側面から検討する。検討過程では、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, FASB) が2007年12月に公表した財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards, SFAS) 第141号「企業結合」 (Business Combinations²⁾) および日本の企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) が2008年6月に公表した公開草案「企業結合に関する会計基準 (案)」³⁾ の内容との比較を行う。企業結合会計基準の特徴と課題は、のれん (goodwill) と少数株主持分 (non-controlling interest) の問題に関連している。のれんと少数株主持分の測定は、現在、概念フレームワークのプロジェクトにおいて検討されている報告実体 (reporting entity) の問題といずれも密接に関連する。したがって、概念フレームワークの報告実体に関する検討内容が、IFRS第3号が規定するのれんと少数株主持分の処理と整合しているか否かを明らかにして、企業結合会計基準の国際的収斂について考察する。

2 企業結合会計基準改訂と概念フレームワーク構築の動向

IASBとアメリカのFASBは、会計基準

の国際的収斂に向けて共同プロジェクトを立ち上げて、企業結合会計基準の設定および概念フレームワークの構築等について検討している。

企業結合会計基準の設定では、IASBとFASBは、2005年に共同で公開草案 (以下、企業結合公開草案) を公表した⁴⁾。企業結合公開草案の特徴は、のれんの会計処理として全部のれん (full goodwill) を規定して、それに伴い少数株主持分に少数株主ののれんも包含して測定することを規定した点にあった⁵⁾。IASBおよびFASBは、企業結合公開草案に対するコメント・レターを受けて修正した上で、2008年1月および2007年12月に、それぞれIFRS第3号およびSFAS第141号を公表した。

ここでは、のれんと少数株主持分の処理方法に関して、FASBは、企業結合公開草案における考え方を踏襲しているが、IASBは、全部のれんと購入のれんの選択適用を容認した。その結果、IFRS第3号とSFAS第141号における企業結合会計基準はほぼ収斂した内容になっているが、のれんの会計処理と少数株主持分の測定において相違が生じることになった。

このような相違が生じた原因の1つは、IASBとFASBが、企業結合会計基準を改訂する過程で、連結基礎概念といわれる経済的単一体説と親会社説に関する包括的な議論が行われていない点にある。この問題は、概念フレームワークに関するプロジェクトにおいて検討すると説明されてきた⁶⁾。

IASBとFASBは、2008年5月に共同で概念フレームワーク・プロジェクトのフェーズA (Phase A) について公開草案 (以下、概念フレームワーク公開草案) を公表した⁷⁾。同時にIASBおよびFASBは、フェーズD

(Phase D) の報告実体についての予備的見解を公表した⁸⁾。それらは、主として、①連結会計が対象とする企業集団をどのようにとらえるか、および②連結会計では、誰にどのような情報を提供するか、という2つの面から検討されている。①の企業集団のとらえ方は、会計単位の問題である。②の連結会計における財務報告の目的に関する問題は、連結会計主体観の問題である。概念フレームワーク公開草案は、報告実体に関して、会計単位として企業集団報告実体 (group reporting entity) の考え方を、連結会計主体観として実体説 (entity concept, entity theory, economic unit concept) の考え方を採用することを提言した。

IASB および FASB が、企業結合会計基準の設定および概念フレームワークにおける報告実体の検討を進めるのと並行して、日本でも企業結合会計基準の改訂および概念フレームワークの構築が進められてきた。概念フレームワークに関しては、2004年に、基本概念ワーキング・グループが討議資料「財務会計の概念フレームワーク」⁹⁾を公表して、それをもとに、2006年に企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) が討議資料「財務会計の概念フレームワーク」¹⁰⁾を公表している。しかし、そこでは報告実体の問題は取り扱われていない。報告実体の問題は、1997年の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」において、連結会計主体観として親会社説を踏襲すると説明されている¹¹⁾。この考え方は、2008年に公表された公開草案「連結財務諸表に関する会計基準」¹²⁾においても受け継がれている。

日本の企業結合会計基準は、2003年に企業会計審議会が公表した「企業結合に係る会計基準」¹³⁾である。これまで、日本の企業結合

会計基準には、2005年にヨーロッパ連合 (European Union, EU) の欧州証券規制当局委員会 (The Committee of European Securities Regulators, CESR) が行った EU 同等性評価の「技術的助言」¹⁴⁾において、最も多くの補正措置項目が指摘されてきた。ASBJ は、EU 同等性評価に対応すべく、2006年に企業結合プロジェクト・チームを立ち上げて、2007年に「企業結合会計に関する調査報告—EU による同等性評価に関連する項目について—」¹⁵⁾を作成して、ASBJ に提出している。ASBJ は、その報告書をもとに、2007年12月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」¹⁶⁾(論点整理)を公表して検討を行った後、2008年6月に公開草案「企業結合に関する会計基準」¹⁷⁾を公表した。そこでは、EU 同等性評価において補正措置が指摘された多くの項目に関して、IASB の企業結合会計基準への収斂が果たされている (図表1を参照)。のれんの会計処理と少数株主持分の測定においては、アメリカの SFAS 第141号とは異なった内容であるが、IASB の IFRS 第3号が容認した代替的方法に一致した内容になっている (図表2を参照)。

3 IFRS 第3号の特徴

(1) 全部のれんと購入のれんの測定

2005年の企業結合公開草案に対して、287のコメント・レターが送られてきた。IASB は、それらのコメント・レターについて検討を行った後、以下の点で修正を施した¹⁸⁾。

- ① 全部のれんモデルをこれ以上推し進めることに代えて、支払対価、被取得企業の資産、負債および持分といった企

図表 1 補正措置の求められた企業結合会計基準に関する問題と日本の対応

補正措置1)	問題	IASB 基準	日本の対応 ²⁾
補完計算書	持分プーリング法の取り扱い	持分プーリング法を廃止して、取得法 (acquisition method) を規定	○
	取得企業の決定が困難な場合の取り扱い	連結会計基準における支配力基準に加えて、判定基準を規定	○
	逆取得または共同支配企業の形成に係る会計処理	消滅会社の財務諸表の連続性を重視して、消滅会社の資産および負債を帳簿価額で引き継ぎ、存続会社の資産および負債を時価で評価	○
開示 B	株式を対価とする場合の対価の測定日	企業結合の主要条件の合意日以前ではなく、株式取得日における時価	○
開示 B	負ののれんの会計処理	(少数株主持分の測定方法と関連) 少数株主持分を公正価値測定した場合、親会社の支払対価と被取得企業の識別可能純資産の公正価値の親会社持分との差額で負ののれんを計算して、少数株主持分に含まれるのれんを、親会社持分において計算された負ののれんから控除	△ ³⁾
		識別可能資産および負債の見直しを行ったうえで、利益として認識	○
開示 A	少数株主持分の測定	全面時価評価法と公正価値測定	△ ³⁾
開示 A	段階的取得における会計処理	以前から所有していた被取得企業の持分を支配獲得時の時価で再評価	○
開示 B	取得した仕掛中の研究開発	開発段階にあり、識別可能性の要件を満たす限り資産計上	○

注 1) 補正措置

開示 A：第三国基準によって既に提供されている定性的および・または定量的な開示を行う。

例えば、関連する取引・事象およびそれらの会計処理方法の説明、取引・事象の測定・認識に用いられている過程や評価方法の表示、資産の公正価値の開示を行う。

開示 B：事象または取引が IAS/IFRS に準拠して処理された場合における財務諸表への影響額についての定量的な開示を行う。

損益または株主持分への税引前後の影響額の開示を行う。

補完計算書：第三国基準で開示されない情報を開示する。

2) 対応 ○：基本的に収斂している

△：一部相違が解消されていない

3) 日本は、全面時価評価法だけを規定していて、少数株主持分の公正価値測定は認められていない。

業結合取引の構成要素に焦点を当てる。

- ② 少数株主持分の測定に関して、被取得企業の識別可能純資産の少数株主の持分割合と公正価値による測定からの選択を認める。
- ③ 親会社株主が企業集団に占める持分を一層容易に評価する表示方法を追加する。

企業結合会計基準におけるもっとも困難な

問題は、取得企業が事業の支配を獲得するが、事業の 100% を取得していない少数株主持分が生じる場合である。企業結合公開草案は、取得法による企業結合の会計処理方法を次の 4 段階によって進める提案をしていた。¹⁹⁾

- ① 取得企業の識別
- ② 取得日の決定
- ③ 被取得企業を公正価値で測定
- ④ 取得される資産および引き受けられる

図表2 企業結合会計基準の比較

項目	IASB	FASB	日本（公開草案）
のれん	全部のれん・購入のれん	全部のれん	購入のれん
	減損	減損	20年間での償却と減損
負ののれん* ¹⁾	資産および負債の再評価の後に、利益	資産および負債の再評価の後に、利益	資産および負債の再評価の後に、利益
少数株主持分の測定	公正価値測定・全面時価評価により子会社の再評価剰余金を含む	公正価値測定	全面時価評価により子会社の再評価剰余金を含む（公正価値測定は認められない）
少数株主持分の表示	持分の部	持分の部	純資産の部の「株主資本」以外の独立項目
少数株主損益	当期純利益の一部	当期純利益の一部	少数株主損益前当期純利益を創設
			当期純利益から控除

負債の認識および測定

のれんは、被取得企業の公正価値と識別可能な取得される資産および引き受けられる負債の公正価値との差額として認識および測定²⁰⁾される。これは、少数株主持分の金額にのれんが含まれることになり、全部のれんを意味する。少数株主は、被取得企業の株式を、新たに対価を支払って取得したわけではない。これは、これまでのれんの計上は有償取得に限るべきであるという考えのもとに、少数株主持分に係るのれんの計上²⁰⁾が認められなかった会計処理方法からの大きな変更であった。

その上で、親会社に帰属するのれんは、取得日における親会社の被取得企業の株式持分の公正価値（支払対価）と、取得日における識別可能な取得される資産および引き受ける負債の公正価値における取得企業の持分割合との差額として測定される。のれん全体の金額と取得企業に帰属するのれん²¹⁾の金額との差額は、少数株主持分に配分される。このような全部のれん²¹⁾の配分方法は、これまでの親会社が取得した購入のれんを基礎として、少数株主持分に帰属するのれんを比例的に推定計

算するといった方法と異なった画期的な内容であった。

取得法による企業結合の会計処理方法に対して、多くの回答者が、公正価値測定²²⁾があまりに強調されていて、測定額が信頼性に欠けることを指摘した。また、全部のれんの計上は、親会社株主に焦点を当てる考え方と矛盾するという意見も寄せられた²²⁾。このような批判に²²⁾応えて、IASBおよびFASBは、全部のれんモデルをこれ以上推し進めることをやめて、支払対価、被取得企業の資産、負債および持分といった企業結合取引の構成要素に焦点を当てることにした。

IFRS第3号およびSFAS第141号が規定した取得法による企業結合の会計処理方法²³⁾は、次のとおりである。

- ① 取得企業の識別
- ② 取得日の決定
- ③ 識別可能な取得される資産、引き受けられる負債および被取得企業における少数株主持分の認識および測定
- ④ のれんまたはバーゲン・パーチェスによる利得の認識および測定

企業結合公開草案からの変更点は、③および④にある。特に③において、IFRS第3号およびSFAS第141号は、被取得企業全体の公正価値測定に代えて、少数株主持分を公正価値で測定することを規定した²⁴⁾。これは、企業結合により被取得企業から取得する各構成要素を公正価値測定することに焦点を当てるためである²⁵⁾。

ただし、IFRS第3号は、少数株主持分を、公正価値による測定だけでなく、被取得企業の識別可能な純資産額の公正価値測定額における少数株主の持分割合によって測定することも容認した。すなわち、少数株主持分の測定方法に代替的方法が容認された。識別可能純資産の公正価値測定額のうち少数株主の持分割合として少数株主持分を測定すると、少数株主ののれんは計算されない。その結果、少数株主持分には、少数株主ののれんが含まれる場合と、少数株主ののれんが含まれない場合とが、生じることになった。

これは、のれんの計算にも影響を及ぼす。IFRS第3号およびSFAS第141号は、のれん自体を測定するのではなく、差額でとらえることを規定した。そこでは、親会社に帰属するのれんは、取得企業の支払対価と識別可能純資産の公正価値測定額における親会社持分割合との差額として、かつ少数株主に帰属するのれんは、少数株主持分の公正価値と識別可能純資産の公正価値測定額における少数株主持分割合との差額として、別々に計算される。全部のれんは、それらの合計として計算される。その結果、SFAS第141号は、全部のれんだけを規定したが、IFRS第3号は、全部のれんと親会社に帰属するのれんだけの購入のれんからの選択を容認した。

(2) 負ののれんの測定

企業結合の会計処理方法において、企業結合公開草案が提案した被取得企業全体の公正価値測定に代わって、少数株主持分の公正価値測定が行われることから、IFRS第3号およびSFAS第141号における負ののれんの測定方法も変更されている。

企業結合公開草案は、被取得企業自体の公正価値測定と識別可能純資産の公正価値測定を行った上で、被取得企業の識別可能純資産の公正価値測定額における親会社の持分割合が支払対価を上回る部分を負ののれんとした。すなわち、バーゲン・パーチェスの場合には、被取得企業の公正価値測定は意味がない。

それに対して、IFRS第3号およびSFAS第141号は、バーゲン・パーチェスの場合、被取得企業の識別可能純資産の公正価値測定額における親会社の持分割合が支払対価を上回る部分から少数株主に帰属するのれんを控除した金額を、負ののれんとした。ここで、少数株主に帰属するのれんは、少数株主持分の公正価値測定額が被取得企業の識別可能純資産の公正価値測定における少数株主の持分割合を上回る金額として計算される。

一方で、IFRS第3号において選択適用が認められた少数株主持分を被取得企業の識別可能純資産における少数株主の持分割合とした計算した場合には、少数株主ののれんは計算されない。この場合、被取得企業の識別可能純資産における親会社の持分割合が支払対価を上回る部分全体が、負ののれんとして計算されることになる。ここから、IFRS第3号では、いわゆる（正の）のれんだけでなく、負ののれんも2つの異なった金額が計算されることになった。

4 概念フレームワーク公開草案 における報告実体

2008年5月に公表された概念フレームワーク公開草案は、報告実体のとらえ方に関して、資本主説と実体説、親会社説と実体説をそれぞれ比較した上で、実体説を採用することを提言した。

資本主説のもとでは、報告実体は資本主あるいは所有者から区別されたそれ自体の実体を有していない。実体が所有する資源は、資本提供者の資源であり、実体自身の資源とはならない。与信者およびその他の債権者は、便益になりうる資源に対する請求権と交換に実体の所有者に経済的資源を提供する。換言すれば、与信者およびその他の債権者の請求権は、報告実体に関する資源である所有者持分を減少する。したがって、資本主説に基づいた財務報告は、所有者の資産、与信者およびその他の債権者に対する所有者の負債、および報告実体の正味残余所有者持分を報告することに関連する。²⁶⁾

実体説のもとでは、報告実体はその所有者とは区別されたそれ自身の実体を有すると考える。したがって、実体の観点からの財務報告は、資本提供者によって所有されている実体の経済的資源と、それらの資源に対する請求権に関する報告に関連する。²⁷⁾

昨今では、事業の所有者と事業それ自体との間の乖離が進んできた。ここから、実体説は財務報告を行う企業実体が資本提供者と乖離した実体であるという考え方と整合する。²⁸⁾ 報告実体に関する予備的見解は、資本主説を採用しなかった理由について、実体はそれらの資源に対する請求権と交換に資本提供者から経済的資源を得ており、企業が所有する資

源は企業自身の資源であって、資本提供者の資源とは性格を異にするとして説明している。

親会社説は、連結実務を説明および整理する方法として、会計実務から発展したもので、資本主説と実体説の中間の考え方である。²⁹⁾ これは、概念フレームワーク・プロジェクトで説明される概念的な問題というよりも、連結財務諸表の表示に関連した会計基準上の問題である。³⁰⁾

親会社説は、企業集団報告実体の情報が表す方向性に影響を及ぼす。親会社説は、連結企業集団の資産、負債、収益および費用に関する情報の表示において、親会社の株主に焦点を当てる。そこでは、少数株主持分は、親会社持分ではないから、持分以外で表示されることになる。同様に、親会社と少数株主の間で行われた取引は、親会社以外の集団との取引であるから、そこから生じる利得および損失は認識されることになる。³¹⁾ 親会社説は、いわゆる親会社の株主といった特定の資本提供者に対して有用な情報を提供する手段として開発されたものである。

実体説は、親会社説以上に広範囲の資本提供者に焦点を当てる。実体説のもとでの財務報告の目的は、特定の資本提供者だけでなく、すべての資本提供者に有用な情報を提供することにある。ここから、実体説が親会社説を包含した考え方であることがわかる。実体説は、親会社説と完全に異なったもので、親会社説を否定するものではない。その1つの表れは、企業結合会計基準に関する共同プロジェクトが、支配持分と区別して少数株主持分の金額および少数株主に帰属する利得または損失の金額を開示する規定を定めた点にある。³²⁾

このような検討を経て、概念フレームワーク公開草案および報告実体に関する予備的見解は、実体説を採用することを決定した。

図表3 連結基礎概念と会計手続

項目	資本主説	親会社説	実体説
のれん	購入のれん	購入のれん	全部のれん
少数株主持分の測定	子会社の再評価剰余金を含まない	子会社の再評価剰余金を含む	子会社の再評価剰余金および少数株主ののれんを含む
少数株主持分の表示	…	負債と資本の中間	持分の部
少数株主損益	当期純利益から控除	当期純利益から控除	当期純利益の一部

5 報告実体の捉え方と会計基準

実体説を、資本主説および親会社説と比較して、会計手続について示したものが図表3である。資本主説と実体説は相対する会計手続となる。親会社説は、資本主説および実体説の中間となる。図表3を、IFRS第3号、アメリカのSFAS第141号および日本の公開草案の会計手続を示した図表2と比較することによって、IFRS第3号は実体説に親会社説を加味した内容となっていることが理解できる。SFAS第141号は実体説に基づき、日本の公開草案は親会社説に基づいている。ここから、企業結合会計基準の国際的収斂には、統一した報告実体の捉え方が必要であることが明らかになる。

その一方で、IASBが、実体説に親会社説を加味した企業結合会計基準を設定したことは、連結基礎概念として実体説を意識しながら、企業結合公開草案へのコメント・レターにおける批判に対処した結果である。換言すれば、IFRS第3号は、会計基準の実務適用可能性を考慮したことで、実体説とは異なった親会社説的な会計手続を容認する内容になった。

問題は、IFRS第3号が、のれんと少数株主持分の測定において、2つの処理方法から

の選択を容認した点にある。IASBが会計基準の国際的収斂を目指した理由は、財務諸表の比較可能性を高めることにある。そのために、代替的方法を排除して、1つの会計事象には1つの会計処理方法を規定することが強調されてきた。それにもかかわらず、企業結合会計基準において代替的方法が容認されたことは、会計基準が妥協の産物と化したと解釈せざるを得ない。

6 むすび

本稿では、IASBのIFRS第3号の特徴と課題として、次のことが明らかになった。

- ① IFRS第3号は、企業結合の会計処理方法において、被取得企業の公正価値測定に代えて、企業結合により被取得企業から取得する各構成要素に焦点を当てて少数株主持分の公正価値測定を規定した。また、少数株主持分自体の公正価値測定と、被取得企業の識別可能純資産の少数株主持分割合を公正価値測定する2つの方法からの選択が容認された。少数株主持分の金額が、2つの異なった方法によって測定されることにより、のれんは差額概念としてとらえられ、全部のれんと購入のれんといった2つの異なったのれん金額

が計算されることになった。これはまた、負ののれんの計算にも影響を及ぼしている。

- ② IASB が 2 つの異なった会計処理方法からの選択を容認した原因の 1 つは、企業結合会計基準を改訂する過程において、連結基礎概念について十分な検討が行われていなかったことによる。そこで、IASB と FASB の概念フレームワーク公開草案および報告実体に関する予備的見解は、報告実体の捉え方として、実体説を採用した。実体説に基づいて企業結合会計基準を捉えるならば、全部のれんの考え方が支持される。
- ③ 現代の会計は企業実態の表示を強調し、そのために公正価値測定が重視されている。しかし、公正価値測定を実際に実務に適用する上では、公正価値測定の信頼性が十分に確保されなければならない。この問題が解決されない限り、連結基礎概念として実体説が採用されたとしても、のれんおよび少数株主持分の測定基準に関する実務適用可能性の問題が残る。
- ④ 会計基準を国際的に収斂するためには、連結基礎概念と会計基準との矛盾を解決すると同時に、会計基準の実務適用可能性についての考慮が必要である。その際、会計基準が政治的圧力等を受けて妥協の産物と化してしまえば、IASB の当初の目的が根幹から崩れることになる。企業結合会計基準において、IASB が代替的方法を容認したことは、連結基礎概念と会計基準との矛盾を残す以上に問題であり、まさに早期の解決が求められる。

【注】

- 1) International Accounting Standards Board (IASB) 2008a, International Financial Reporting Standards (IFRS) No. 3 (Revised), *Business Combinations*, IASB.
 なお、同時に、次の連結会計に関する会計基準も公表された。
 IASB, 2008b, International Accounting Standards (IAS) No. 27 (Revised) *Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB.
- 2) FASB, 2007a, Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 141 (Revised) *Business Combinations*, FASB.
 なお、同時に、次の連結会計に関する会計基準も公表された。
 FASB, 2007b, SFAS No. 160 (Revised) *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements*, FASB.
- 3) 企業会計基準委員会, 2008 a, 企業会計基準公開草案第 26 号「企業結合に関する会計基準(案)」企業会計基準委員会。
 同時に、次の連結会計に関する公開草案も公表された。
 企業会計基準委員会, 2008 b, 企業会計基準公開草案第 27 号「連結財務諸表に関する会計基準(案)」企業会計基準委員会, 第 50 項。
 なお、企業会計基準委員会は、2008 年 12 月に、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」および企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」を公表した。
- 4) IASB・Financial Accounting Standards Board (FASB) 2005, Exposure Draft, *Business Combinations*, IASB・FASB.
 なお、同時に、次の連結会計に関する公開草案も公表されている。
 IASB, 2005b, Exposure Draft, *Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB.
 FASB, 2005, Exposure Draft, *Consolidated Financial Statements*, FASB.
- 5) IASB および FASB の共同公開草案におけるのれんと少数株主持分の処理方法については、次の拙稿を参照していただきたい。
 向伊知郎, 2007「経済単一体説に基づいた連結財務報告制度の必要性」『会計・監査ジャーナル』2月号, pp. 98-105.

- 向伊知郎, 2008 a 「連結基礎概念からみた企業結合会計の論点」『企業会計』6月号, pp. 25-33。
- 向伊知郎, 2008 b 「支配獲得時におけるのれんと少数株主持分の測定」『中部大学経営情報学部論集』第22巻第1・2合併号, pp. 167-183。
- 6) IASB, 2008c, *Business Combinations Phase II : Project Summary and Feedback Statement*, IASB, p. 16.
- 7) IASB, 2008d, Exposure Draft, *An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : Chapter 1 : The Objective of Financial Reporting, Chapter 2 : Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information*, IASB.
- FASB, 2008a, Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting : The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, FASB.
- 8) IASB, 2008e, Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : The Reporting Entity*, FASB.
- FASB, 2008b, Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting : The Reporting Entity*, FASB.
- 9) 基本概念ワーキング・グループ, 2004, 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」企業会計基準委員会。
- 10) 企業会計基準委員会, 2006, 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」企業会計基準委員会。
- 11) 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」企業会計審議会, 第一部一, 2。
- 12) 企業会計基準委員会, 2008 a, 企業会計基準公開草案第27号「連結財務諸表に関する会計基準(案)」企業会計基準委員会, 第50項。
- 企業会計基準委員会が, 2008年12月に公表した, 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」においても, 親会社説を踏襲した取り扱いであることが記されている(第51項)。
- 13) 企業会計審議会, 2003 「企業結合会計に係る会計基準」企業会計審議会。
- 14) (The) Committee of European Securities Regulators, CESR, 2005, *CESR's Technical Advice to the European Commission on a Possible Amendment to Regulation (EC) 809/2004 Regarding the Historical Financial Information Which must be Included in a Prospectus : Consultation Paper*.
- 15) 企業会計基準委員会, 2007 a 「企業結合会計に関する調査報告要旨—EUによる同等性評価に関連する項目について—」企業会計基準委員会。
- 16) 企業会計基準委員会, 2007 b 「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」企業会計基準委員会。
- 17) 企業会計基準委員会, 2008 b, 企業会計基準公開草案第26号「企業結合に関する会計基準(案)」企業会計基準委員会。
- 18) IASB, 2008c, *op. cit.*, p. 12.
- 19) IASB・FASB, 2005, *op. cit.*, pars.8-9.
- 20) *Ibid.*, par. 49.
- 21) *Ibid.*, A62.
- 22) IASB, 2008c, *op. cit.*, p. 13.
- 23) IASB, 2008a, *op. cit.*, pars. 4-5. FASB, 2007a, *op. cit.*, pars. 6-7.
- 24) IASB, 2008c, *op. cit.*, pp. 14-15.
- 25) IASB, 2008a, *op. cit.*, BC81. FASB, 2007a, *op. cit.*, B81.
- 26) IASB, 2008d, *op. cit.*, BC1. 13. FASB, 2008a, *op. cit.*, BC1. 13.
- 27) IASB, 2008d, *op. cit.*, BC1. 12. FASB, 2008a, *op. cit.*, BC1. 12.
- 28) IASB, 2008d, *op. cit.*, BC1. 15. FASB, 2008a, *op. cit.*, BC1. 15.
- 29) Baxter, George C. and James C. Spinney, 1975, "A Closer Look at Consolidated Financial Statement Theory," *CA Magazine*, pp. 31-36.
- 30) IASB, 2008e, *op. cit.*, par. 110. FASB, 2008b, *op. cit.*, par. 110.
- 31) IASB, 2008e, *op. cit.*, par. 114. FASB, 2008b, *op. cit.*, par. 114.
- 32) IASB, 2008e, *op. cit.*, par. 118. FASB, 2008b, *op. cit.*, par. 118.