

平成 25 年 1 月 11 日

企業会計基準委員会

企業会計基準公開草案第 49 号（企業会計基準第 21 号の改正案）**「企業結合に関する会計基準（案）」及び関連する他の
会計基準等の改正案の公表****コメントの募集**

企業会計基準委員会は、企業結合に関する会計基準等について、ステップ 1 とステップ 2 とに区分して見直しを行うこととしており、ステップ 1 については平成 20 年 12 月に完了しています。現在は、既存の差異に関連するプロジェクト項目として、ステップ 2 の検討を進めており、主に、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）の企業結合に関する共同プロジェクト（フェーズ 2）で取り上げられた論点を対象としております。

平成 21 年 7 月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「平成 21 年論点整理」という。）を公表し、それらに対して一般から寄せられた意見も参考にしつつ検討を重ね、審議を行ってまいりましたが、今般、平成 24 年 12 月 25 日の第 257 回企業会計基準委員会において、以下の企業会計基準及びその適用指針の公開草案（以下「本公開草案」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

- ・ 企業会計基準公開草案第 49 号（企業会計基準第 21 号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」（以下「企業結合会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 50 号（企業会計基準第 22 号の改正案）「連結財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「連結会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 51 号（企業会計基準第 7 号の改正案）「事業分離等に関する会計基準（案）」（以下「事業分離会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 52 号（企業会計基準第 5 号の改正案）「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」（以下「純資産会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 53 号（企業会計基準第 6 号の改正案）「株主資本等変動計算書に関する会計基準（案）」（以下「株主資本金会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 54 号（企業会計基準第 25 号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準（案）」（以下「包括利益会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準公開草案第 55 号（企業会計基準第 2 号の改正案）「1 株当たり当期純利益に関する会計基準（案）」（以下「EPS 会計基準案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 48 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）「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（案）」（以下「結合分離適用指針案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 49 号（企業会計基準適用指針第 8 号の改正案）「貸借対照表

- の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針(案)」(以下「純資産適用指針案」という。)
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 50 号(企業会計基準適用指針第 9 号の改正案)「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針(案)」(以下「株主資本適用指針案」という。)

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に関するコメントがございましたら、平成 25 年 3 月 15 日(金)までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール : bc_revise_2012ed@asb.or.jp

ファクシミリ : 03-5510-2717

本公開草案の概要

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、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要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本公開草案をお読みくださいますようお願い申し上げます。

なお、今回改正を行った企業結合に関する会計処理は、複数の会計基準等に定めがなされているため、コメントをお寄せ頂くにあたっては、いずれの会計基準等に関するものかについても明示して頂きますようお願いいたします。

■ 非支配株主持分の取扱い

➤ 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動（連結会計基準案第 26 項、第 28 項から第 30 項、事業分離会計基準案第 17 項から第 19 項）

現行の会計基準では、子会社株式を追加取得した場合や一部売却した場合のほか、子会社の時価発行増資等の場合（以下、「子会社株式の追加取得等」という。）には損益取引としているが、本公開草案では、それらを損益取引とせず資本取引として扱うこととした。このため、親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上することとなる。

なお、現行の会計基準における「少数株主持分」を、本公開草案では「非支配株主持分」に変更することとした。

➤ 当期純利益の表示（連結会計基準案第 39 項）

現行の会計基準における「少数株主損益調整前当期純利益」を、本公開草案では「当期純利益」とした。これに伴い、現行の会計基準における「当期純利益」を、本公開草案では「親会社株主に帰属する当期純利益」とした。また、本公開草案では、2 計算書方式の場合には、「当期純利益」に「非支配株主に帰属する当期純利益」を加減して「親会社株主に帰属する当期純利益」を表示することとし、1 計算書方式の場合には、「当期純利益」の直後に、「親会社株主に帰属する当期純利益」及び「非支配株主に帰属する当期純利益」を付記することとした。

➤ 共通支配下の取引における個別財務諸表上の会計処理（企業結合会計基準案第 45 項）

非支配株主から自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価は、個別財務諸表上、当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定することとした。なお、連結財務諸表上は、子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い（連結会計基準案第 28 項から第 30 項）に準じて処理する。

➤ その他

- (1) 連結株主資本等変動計算書の表示区分における「少数株主持分」を「非支配株主持分」へ、利益剰余金の変動事由における「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」へ改めた（株主資本会計基準案第 7 項及び株主資本適用指針案第 11 項）。
- (2) 連結財務諸表上、「1 株当たり当期純利益」は「1 株当たり親会社株主に帰属する当期純利益」と、「潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益」は「潜在株式調整後 1 株当たり親会社株主に帰属する当期純利益」と読み替えるものとした（EPS 会計基準案第 1 項）。

■ 取得関連費用の取扱い

企業結合における取得関連費用のうち一部について、現行の会計基準では、取得原価に含めることとしているが、本公開草案では、発生した事業年度の費用として処理することとした（企業結合会計基準案第 26 項）。なお、取得原価に含められなかった取得関連費用は注記により開示することとなる（企業結合会計基準案第 49 項）。

■ 暫定的な会計処理の確定の取扱い

暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、現行の会計基準では、企業結合年度に当該確定が行われたとしたときの損益影響額を、企業結合年度の翌年度において特別損益に計上することとしているが、本公開草案では、企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しの影響を反映させることとした（企業結合会計基準案(注 6)、結合分離適用指針案第 70 項及び第 73 項）。

■ 適用時期（企業結合会計基準案第 58-2 項、連結会計基準案第 44-5 項及び事業分離会計基準案第 57-4 項）

- (1) 連結会計基準案第 39 項の表示方法に係る事項については、平成 27 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ものとし、早期適用は認めない¹。
- (2) 上記以外の事項（子会社株式の追加取得等の会計処理、取得関連費用の取扱い、暫定的な会計処理の確定の取扱い）については、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首（暫定的な会計処理の確定の取扱いは平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後実施される企業結合）から適用する。ただし、連結会計基準案第 39 項の表示方法に係る事項を除くすべての取扱いを同時に適用する場合には、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首（暫定的な会計処理の確定の取扱いは平成 26 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後実施される企業結合）から適用することができる。
- (3) (2) の適用にあたっては、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 6 項(1)の会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合の記載に基づき、子会社株式の追加取得等及び取得関連費用について企業結合会計基準案、連結会計基準案及び事業分離会計基準案が定める新たな会計方針の遡及適用を行わないことができる。なお、(1)の連結会計基準案第 39 項の表示方法に係る事項については、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表の組替えを行う¹。

¹ 本公開草案は、連結会計基準案第 39 項の表示方法に係る事項について、早期適用を認めず、また、過去の連結財務諸表の組替えを求めることを通じて財務諸表利用者の誤解や混乱を避けようとしています。これに関連して、さらに財務諸表利用者の誤解や混乱を避けるための工夫や留意すべき点があれば、その点についてもコメントをお寄せください。

■ 本公開草案の対象としなかった論点

- (1) のれんについて、国際的な会計基準と同様に非償却とすべきかどうかについては、平成 21 年論点整理の公表後、審議を続けてきたが、現状では、連結財務諸表及び個別財務諸表ともに会計基準を改正することについて市場関係者の合意形成が十分に図られていない状況にあると考えられ、また、IASB に対してのれんを非償却とする国際財務報告基準（IFRS）第 3 号「企業結合」の取扱いに係る適用後レビューの必要性の提案を行っているところでもある。これらを踏まえ、本公開草案においても現行の償却処理を継続することとしている。
- (2) 国際的な会計基準では、子会社に対する支配が喪失した場合に、残存の投資について評価替するが、この会計処理については、事業分離等会計基準や金融商品会計基準等の他の会計基準にも影響する横断的な論点であり、さらに、段階取得の検討経緯（企業結合会計基準第 88 項から第 93 項参照）を踏まえると、実務における段階取得の適用状況をまず検証すべきとの意見もある。これらを踏まえ、現時点における対応としては、段階取得の実務における適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を今後適切な時期に始めることとしつつ、当該実態調査の実行には相当の時間を要するものと考えられることから、本公開草案の最終基準化後、我が国会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断することとした。
- (3) 全部のれん方式の採用の可否、条件付取得対価の取扱い、企業結合に係る特定勘定の取扱い等、平成 21 年論点整理で取り上げられていた上記以外の項目については、現状では改正することにより財務報告の改善を図ることとなるか否かについて意見が分かれているか、又は、改正の必要性や適時性は乏しいという意見が大半を占めている状況であるため、本公開草案の対象とはせず、継続検討課題とすることとした。

(参考資料)**連結財務諸表における表示例**

【2 計算書方式】		【1 計算書方式】	
<連結損益計算書>		<連結損益及び包括利益計算書>	
売上高	10,000	売上高	10,000
-----		-----	
税金等調整前当期純利益	2,200	税金等調整前当期純利益	2,200
法人税等	900	法人税等	900
当期純利益	1,300	当期純利益	1,300
非支配株主に帰属する当期純利益	300	(内訳)	
親会社株主に帰属する当期純利益	1,000	親会社株主に帰属する当期純利益	1,000
		非支配株主に帰属する当期純利益	300
<連結包括利益計算書>		<連結包括利益計算書>	
当期純利益	1,300	当期純利益	1,300
その他の包括利益：		その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	530	その他有価証券評価差額金	530
繰延ヘッジ損益	300	繰延ヘッジ損益	300
為替換算調整勘定	△180	為替換算調整勘定	△180
持分法適用会社に対する持分相当額	50	持分法適用会社に対する持分相当額	50
その他の包括利益合計	700	その他の包括利益合計	700
包括利益	2,000	包括利益	2,000
(内訳)		(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	1,600	親会社株主に係る包括利益	1,600
非支配株主に係る包括利益	400	非支配株主に係る包括利益	400

適用時期の要約

	早期適用しない場合	早期適用する場合 (※)
①子会社株式の追加取得等	平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用する。 なお、遡及適用を行わないことができる。	平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用する。 なお、遡及適用を行わないことができる。
②取得関連費用の取扱い	同上。	同上。
③当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更	平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用。 なお、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表の表示の組替えを行う。	早期適用不可。
④暫定的な会計処理の取扱い	平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。 なお、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上する。	平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。 なお、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上する。

(※) 早期適用する場合には、③の取扱いを除いてすべてを同時に適用する必要がある。

以 上