

平成 25 年 1 月 11 日

企業会計基準公開草案第 49 号「企業結合に関する会計基準（案）」

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（改正平成 20 年 12 月 26 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>企業会計基準第 21 号 「企業結合に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">〔平成 15 年 10 月 31 日〕 企業会計審議会 改正平成 20 年 12 月 26 日 <u>最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第 21 号 「企業結合に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">〔平成 15 年 10 月 31 日〕 企業会計審議会 改正平成 20 年 12 月 26 日 企業会計基準委員会</p>
<p>会計基準 取得の会計処理 取得原価の算定 取得関連費用の会計処理</p> <p>26. 取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、<u>発生した事業年度の費用として処理する。</u> <u>なお、個別財務諸表においては、子会社株式の取得原価は、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）に従って算定する。</u></p>	<p>会計基準 取得の会計処理 取得原価の算定 取得に要した支出額の会計処理</p> <p>26. 取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、<u>取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理する。</u></p>
<p>取得原価の配分方法</p> <p>28. 被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後 1 年以内に配分する^(注 6)。</p>	<p>取得原価の配分方法</p> <p>28. 被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後 1 年以内に配分する^(注 6)。</p>

公開草案	現行
<p>(注 6) 企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合は、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させる。 <u>なお、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には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行い、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を反映させる。</u></p>	<p>(注 6) 企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合は、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させる。</p>
<p>共通支配下の取引等の会計処理 40. 企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び<u>非支配株主との取引</u>（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）は、次項から第 46 項の会計処理を行う。</p>	<p>共通支配下の取引等の会計処理 40. 企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び<u>少数株主との取引</u>（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）は、次項から第 46 項の会計処理を行う。</p>
<p>非支配株主との取引 個別財務諸表上の会計処理 45. <u>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、当該子会社の適正な帳簿価額</u>^(注 9)による株主資本の額に基づいて算定する。</p> <p>(注 11) <u>(削除)</u></p>	<p>少数株主との取引 個別財務諸表上の会計処理 45. <u>少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する</u>^(注 11)。</p> <p>(注 11) <u>対価となる財の時価は、第 23 項から第 27 項に準じて算定する。</u></p>
<p>連結財務諸表上の会計処理 46. <u>非支配株主との取引については、連結会計基準における子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い</u>（連結会計基準第 28 項から 30 項）に準じて処理する。</p>	<p>連結財務諸表上の会計処理 46. <u>少数株主との取引については、連結会計基準における子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い</u>（連結会計基準第 28 項から第 30 項）に準じて処理する。</p>
<p>開示</p>	<p>開示</p>

公開草案	現行
<p>注記事項 取得とされた企業結合の注記事項 49. (省 略) (1) (省 略) (2) (省 略) (3) 取得原価の算定等に関する事項 ① 被取得企業又は取得した事業の取得原価(段階取得については、第 25 項参照)。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数 ② (省 略) ③ (省 略) ④ <u>取得原価に含められなかった取得関連費用</u> (4) 取得原価の配分に関する事項 ① (省 略) ② (省 略) ③ 取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由 ④ (省 略) (5) 比較損益情報 (以下 略)</p>	<p>注記事項 取得とされた企業結合の注記事項 49. (省 略) (1) (省 略) (2) (省 略) (3) 取得原価の算定に関する事項 ① 被取得企業又は取得した事業の取得原価(段階取得については、第 25 項参照) <u>及びその内訳</u>。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数 ② (省 略) ③ (省 略) ④ (新 設) (4) 取得原価の配分に関する事項 ① (省 略) ② (省 略) ③ 取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由。<u>なお、企業結合年度の翌年度以降において取得原価の当初配分額に重要な修正がなされた場合には、当該修正がなされた事業年度において、その修正の内容及び金額を注記する。</u> ④ (省 略) (5) 比較情報 (以下 略)</p>
<p>49-2. <u>企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定に伴い、取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合には、当該見直しがなされた事業年度において、その見直し内容及び金額を注記する。</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p>共通支配下の取引等に係る注記事項</p> <p>52. (省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 子会社株式を追加取得した場合には、以下の事項</p> <p>① 取得原価の算定に関する事項 追加取得した子会社株式の取得原価。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数。企業結合契約に定められた条件付取得対価の内容及びそれらの今後の会計処理方針</p> <p>② <u>(削 除)</u></p> <p><u>(4) 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表</u> <u>なお、個別財務諸表においては当該注記を要しない。</u></p>	<p>共通支配下の取引等に係る注記事項</p> <p>52. (省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 子会社株式を追加取得した場合には、以下の事項</p> <p>① 取得原価の算定に関する事項 追加取得した子会社株式の取得原価及びその内訳。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数。企業結合契約に定められた条件付取得対価の内容及びそれらの今後の会計処理方針</p> <p>② <u>発生したのれん又は負ののれんに関する事項</u> <u>発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間。</u> <u>負ののれんの場合には、負ののれんの金額及び発生原因</u></p> <p>(4) (新 設)</p>
<p>適用時期等</p> <p>58-2. <u>平成 XX 年に改正された本会計基準（以下「平成 XX 年改正会計基準」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u></p> <p>(1) <u>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、暫定的な会計処理の定め（(注 6) 参照）については、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。</u></p> <p>(2) <u>(1) の定めにかかわらず、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ことができる。なお、その場合には、暫定的な会計処理の定め（(注 6) 参照）については、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し、また、平成 XX 年改正会計基準と同時に改正された連結会計基準（第 39 項を除く。）及び事業分離等会</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p>計基準についても同時に適用する必要がある。</p> <p>(3) (1)及び(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」(以下「企業会計基準第24号」という。)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、暫定的な会計処理の定め((注6)参照)を除いて平成XX年改正会計基準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。</p> <p>(4) 平成XX年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</p>	
<p>結論の背景</p> <p>平成20年改正会計基準の公表</p> <p>63. 近年、我が国では、企業が外部環境の構造的な変化に対応するため企業結合を活発に行うようになってきており、企業組織再編成を支援するための法制の整備も進められてきた。我が国における会計基準としては、企業会計審議会が平成9年6月に改訂した「連結財務諸表原則」(以下「平成9年連結原則」という。)により、連結財務諸表に関する会計基準が整備され、また、平成15年会計基準により、企業結合全般に適用される会計基準が整備された。一方、国際的な会計基準では、企業結合の経済的実態に応じて、いわゆるパーチェス法(被結合企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価(公正価値)とする方法)と持分プーリング法(すべての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適切な帳簿価額で引き継ぐ方法)の両者を使い分ける取扱いから、持分プーリング法を廃止する取扱いに変更されるなど、我が国の取扱いとは異なる点が認められていた。</p>	<p>結論の背景</p> <p>会計基準改正の必要性</p> <p>63. 近年、我が国では、企業が外部環境の構造的な変化に対応するため企業結合を活発に行うようになってきており、企業組織再編成を支援するための法制の整備も進められている。我が国における会計基準としては、企業会計審議会が平成9年6月に改訂した「連結財務諸表原則」(以下「平成9年連結原則」という。)により、連結財務諸表に関する会計基準が整備され、また、平成15年会計基準により、企業結合全般に適用される会計基準が整備された。一方、国際的な会計基準では、企業結合の経済的実態に応じて、いわゆるパーチェス法(被結合企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価(公正価値)とする方法)と持分プーリング法(すべての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適切な帳簿価額で引き継ぐ方法)の両者を使い分ける取扱いから、持分プーリング法を廃止する取扱いに変更されるなど、我が国の取扱いとは異なる点が認められる。</p>
64.	64.

公開草案	現行
<p>(省 略)</p> <p>平成 19 年 12 月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」及び「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、また、平成 20 年 6 月に「企業結合に関する会計基準 (案)」を始めとした企業結合 (連結を含む。) に関する一連の会計基準に係る公開草案を公表し、それらに対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、<u>公開草案の内容を一部修正して、平成 20 年改正会計基準を公表した。</u></p>	<p>(省 略)</p> <p><u>これまで、平成 19 年 12 月に「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」及び「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、また、平成 20 年 6 月に「企業結合に関する会計基準 (案)」を始めとした企業結合 (連結を含む。) に関する一連の会計基準に係る公開草案を公表し、それらに対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ねてきた。平成 20 年改正会計基準は、公開草案の内容を一部修正した上で公表するものである。</u></p>
<p>平成 XX 年改正会計基準の公表</p> <p>64-2. <u>平成 20 年改正会計基準の公表後、当委員会では、東京合意を踏まえたプロジェクト計画表において、中期的に対応することとしていた既存の差異に関連するプロジェクト項目に引き続き取り組み、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。) を公表した。それに対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ検討を重ね、以下の項目を中心に審議を行い、今般、平成 XX 年改正会計基準を公表した。</u></p> <p>(1) <u>少数株主持分の取扱い</u></p> <p>(2) <u>企業結合に係る取得関連費用の会計処理</u></p> <p>(3) <u>暫定的な会計処理の確定に関する処理</u></p> <p><u>なお、のれんについては、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、平成 XX 年改正会計基準においても現行の償却処理を継続している。</u></p> <p><u>また、国際的な会計基準では、子会社に対する支配が喪失し</u></p>	<p>(新 設)</p>

公開草案	現行
<p>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（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、平成 XX 年改正会計基準の公表後、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。</p> <p>さらに、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、平成 XX 年改正会計基準の対象とはせず、継続検討課題とすることとした。</p>	
<p>取得の会計処理 取得原価の算定 段階取得の会計処理</p> <p>92. しかしながら、段階取得における平成 20 年改正会計基準の取扱いは、関連会社株式について、個別財務諸表では金融商品会計基準に従って取得原価をもって貸借対照表価額とするものの、連結財務諸表では持分法会計基準に従って持分法により評価することに類似していると考えられる。ただし、企業結合を巡る国内外の環境の相違にも関連するものとも考えられるため、今後、必要に応じて見直すことが適当である。</p>	<p>取得の会計処理 取得原価の算定 段階取得の会計処理</p> <p>92. しかしながら、段階取得における平成 20 年改正会計基準の取扱いは、関連会社株式について、個別財務諸表では<u>企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」</u>（以下「<u>金融商品会計基準</u>」という。）に従って取得原価をもって貸借対照表価額とするものの、連結財務諸表では持分法会計基準に従って持分法により評価することに類似していると考えられる。ただし、企業結合を巡る国内外の環境の相違にも関連するものとも考えられるため、今後、必要に応じて見直すことが適当である。</p>

公開草案	現行
<p>取得関連費用の会計処理</p> <p>94. <u>平成 15 年会計基準では、取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含めることとしていた。これは、取得はあくまで等価交換取引であるとの考え方を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って取得原価に含めることとしたためである。個別に取得した資産における付随費用と同様に、企業結合における取得関連費用をその取得原価に含めることにより、その後の利益は、企業結合において投資した原価の超過回収額となり、概念的には個別に取得した資産と一貫した取扱いとなる。</u></p> <p><u>一方、国際的な会計基準では、当該取得関連費用は、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではなく、企業結合とは別の取引と考えられること、取得関連費用のうち直接費は取得原価に含まれるが間接費は除かれるのは不整合であること等の考え方から、発生した事業年度の費用として取り扱っている。</u></p> <p><u>また、平成 21 年論点整理に寄せられたコメントの中には、継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合においては、取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いという意見があった。</u></p> <p><u>平成 XX 年改正会計基準においては、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を改善する観点や取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかという実務上の問題点を解消する観点から、発生した事業年度の費用として処理することとした。</u></p> <p><u>なお、個別財務諸表においては、子会社株式の取得原価は、金融商品会計基準に従って算定することになる（第 26 項参照）。</u></p>	<p>取得に要した支出額の会計処理</p> <p>94. 取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、<u>それ以外の支出額は、発生時の事業年度の費用として処理することとした（第 26 項参照）。</u>これは、取得はあくまで等価交換取引であるとの考え方を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って取得原価に含めることとしたためである。</p>
<p>取得原価の配分方法</p>	<p>取得原価の配分方法</p>

公開草案	現行
<p>基本原則</p> <p>98. 取得企業は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債の時価を基礎として、それらに対して取得原価を配分することとなる（第 28 項参照）。これは、取得とされた企業結合に特有な処理ではなく、企業結合以外の交換取引により複数の資産及び負債を一括して受け入れた又は引き受けた場合に一般的に適用されているものである。すなわち、交換取引により複数の資産及び負債を一括して受け入れた又は引き受けた場合には、まず、支払対価総額を算定し、次にその支払対価総額を、一括して受け入れた又は引き受けた個々の資産及び負債の時価を基礎として、それらの個々の資産及び負債に対して配分するのと同様である。その際、取得とされた企業結合の特徴の 1 つとして、取得原価としての支払対価総額と、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額との間に差額が生じる場合があり、この差額がのれん又は負ののれんである。</p> <p>なお、のれん（又は負ののれん）の計上に関しては、<u>非支配株</u>主持分に相当する部分についても、親会社の持分について計上した額から推定した額などによって計上すべきであるとする考え方（全部のれん方式）もあるが、推定計算などの方法により<u>非支配株</u>主持分についてののれん（又は負ののれん）を計上することにはなお問題が残されていると考えられる。また、平成 9 年連結原則においても、のれん（又は負ののれん）の計上は有償取得に限るべきであるという立場（購入のれん方式）から、この考え方は採用されていない。そこで、本会計基準においても、この立場を踏襲することとしている。</p>	<p>基本原則</p> <p>98. 取得企業は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債の時価を基礎として、それらに対して取得原価を配分することとなる（第 28 項参照）。これは、取得とされた企業結合に特有な処理ではなく、企業結合以外の交換取引により複数の資産及び負債を一括して受け入れた又は引き受けた場合に一般的に適用されているものである。すなわち、交換取引により複数の資産及び負債を一括して受け入れた又は引き受けた場合には、まず、支払対価総額を算定し、次にその支払対価総額を、一括して受け入れた又は引き受けた個々の資産及び負債の時価を基礎として、それらの個々の資産及び負債に対して配分するのと同様である。その際、取得とされた企業結合の特徴の 1 つとして、取得原価としての支払対価総額と、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額との間に差額が生じる場合があり、この差額がのれん又は負ののれんである。</p> <p>なお、のれん（又は負ののれん）の計上に関しては、<u>少数株</u>主持分に相当する部分についても、親会社の持分について計上した額から推定した額などによって計上すべきであるとする考え方（全部のれん方式）もあるが、推定計算などの方法により<u>少数株</u>主持分についてののれん（又は負ののれん）を計上することにはなお問題が残されていると考えられる。また、平成 9 年連結原則においても、のれん（又は負ののれん）の計上は有償取得に限るべきであるという立場（購入のれん方式）から、この考え方は採用されていない。そこで、本会計基準においても、この立場を踏襲することとしている。</p>
<p>暫定的に決定した会計処理の確定手続</p> <p>104. 識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は、企業結合日以後の決算前に完了すべきであるが、それが困難な状況も考えられる。そのため、企業結合条件の交渉過程において、通常、ある程度の調査を行っている場合が多く、</p>	<p>暫定的に決定した会計処理の確定手続</p> <p>104. 識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は、企業結合日以後の決算前に完了すべきであるが、それが困難な状況も考えられる。そのため、企業結合条件の交渉過程において、通常、ある程度の調査を行っている場合が多く、</p>

公開草案	現行
<p>また、1年を超えた後に企業結合日時点での状況に基づいて企業結合日時点での識別可能資産及び負債を特定し、しかもそれらの企業結合日時点での時価を見積ることは非常に困難であることなど実務面での制約等を考慮し、配分する作業は企業結合日以後1年以内に完了するものとし、完了前の決算においては暫定的に決定した会計処理を行うこととした（第28項参照）。したがって、企業結合日が、例えば年度決算の直前となる場合は、配分する作業が完了した時点で初めて会計処理を行うのではなく、その年度決算の時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行った上で、その後、追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとした。</p> <p><u>なお、平成21年12月に企業会計基準第24号が公表されたことを契機として、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の取扱いについて検討した。その結果、平成XX年改正会計基準においては、国際的な会計基準と同様に、追加的に入手した情報等に基づき企業結合年度の翌年度に行われた当該暫定的な会計処理の確定は、比較情報の有用性を高め財務諸表の期間比較可能性を確保する観点から、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行い、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を反映させることとした（注6参照）。</u></p>	<p>また、1年を超えた後に企業結合日時点での状況に基づいて企業結合日時点での識別可能資産及び負債を特定し、しかもそれらの企業結合日時点での時価を見積ることは非常に困難であることなど実務面での制約等を考慮し、配分する作業は企業結合日以後1年以内に完了するものとし、完了前の決算においては暫定的に決定した会計処理を行うこととした（第28項参照）。したがって、企業結合日が、例えば年度決算の直前となる場合は、配分する作業が完了した時点で初めて会計処理を行うのではなく、その年度決算の時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行った上で、その後、追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとした。</p>
<p>共通支配下の取引等の会計処理</p> <p>118. (省略)</p> <p>また、株式交換等により<u>非支配株主</u>から子会社株式を受け取る取引（<u>非支配株主</u>との取引）は、企業結合に該当しない取引ではあるが、平成15年会計基準では、連結財務諸表上の取扱いが平成9年連結原則において示されているに留まっていたため、個別財</p>	<p>共通支配下の取引等の会計処理</p> <p>118. (省略)</p> <p>また、株式交換等により<u>少数株主</u>から子会社株式を受け取る取引（<u>少数株主</u>との取引）は、企業結合に該当しない取引ではあるが、平成15年会計基準では、連結財務諸表上の取扱いが平成9年連結原則において示されているに留まっていたため、個別財務諸</p>

公開草案	現行
<p>務諸表上の取扱いを含めた全般的な会計処理を示す必要があると 考え、共通支配下の取引及び<u>非支配株主</u>との取引について、それ ぞれの会計処理方法を定めていた。平成 20 年改正会計基準でも、 この取扱いを踏襲している（第 41 項から第 46 項参照）。</p>	<p>表上の取扱いを含めた全般的な会計処理を示す必要があると考 え、共通支配下の取引及び<u>少数株主</u>との取引について、それぞ れの会計処理方法を定めていた。平成 20 年改正会計基準でも、この 取扱いを踏襲している（第 41 項から第 46 項参照）。</p>
<p>非支配株主との取引</p> <p>120. 平成 15 年会計基準において、非支配株主との取引は、企業集 団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 との間の取引であり、それは企業集団内の取引ではなく、親会社 の立場からは外部取引と考えられるとしていた。したがって、親 会社が子会社株式を非支配株主から追加取得したときは、個別財 務諸表上、子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支出し た対価となる財の時価で測定し、連結財務諸表上は、その金額と 減少する非支配株主持分の金額との差額をのれんとして処理す ることとしていた。</p> <p>しかし、平成 15 年会計基準においては、連結財務諸表上、支 配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えしている 限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において 資産及び負債に変化はなく、追加的なのれんを計上してその後の 利益に影響させる意味もないという考えも示されていた。この観 点からすれば、個別財務諸表上は、連結財務諸表上の非支配株主 持分の金額相当額を、子会社株式の取得原価として追加計上す ることになる。</p> <p>平成 15 年会計基準では、概念上の検討を将来の課題として残 し、もっぱら実務に与える混乱を最小にする観点から、親会社が 子会社株式を非支配株主から追加取得したときは、個別財務諸表 上、子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支出した対価 となる財の時価で測定し、連結財務諸表上は、その金額と減少す る非支配株主持分の金額との差額をのれんとして処理すること としていた。</p>	<p>少数株主との取引</p> <p>120. 少数株主との取引は、企業集団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である。それは企 業集団内の取引ではなく、親会社の立場からは外部取引と考えら れる。したがって、親会社が子会社株式を少数株主から追加取得 したときは、個別財務諸表上、子会社株式の取得原価は、当該株 式の時価又は支出した対価となる財の時価で測定される。また、 連結財務諸表上は、その金額と減少する少数株主持分の金額との 差額をのれんとして処理することになる。</p> <p>しかし、親会社が自社の株式を対価として子会社株式を追加取 得した場合、子会社株式の取得原価と増加資本の額の処理には、 なお検討を要する論点が残されている。なぜならば、連結財務諸 表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えし ている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後に おいて資産及び負債に変化はなく、追加的なのれんを計上してそ の後の利益に影響させる意味もないという考えがあり得るからで ある。その観点からすれば、個別財務諸表上は、連結財務諸表上 の少数株主持分の金額相当額を、子会社株式の取得原価として追 加計上することになる。</p> <p>株式の交換による受入れを、現金による子会社株式の受入れと その現金の抛出との組み合わせであると考えれば、子会社株式の 取得原価も、増加資本の額も、いずれも対価として交付した株式 の時価で決められる。しかし、それですべてが解決するのであれば、 そもそも共通支配下の企業結合を独立の問題として取り上げる 必要はない。本会計基準では、概念上の検討を将来の課題とし て残し、専ら現行の実務に与える混乱を最小にする観点から、自</p>

公開草案	現行
	<p>社の株式を対価として追加取得した子会社株式をその時点の時価で評価して同額を増加資本とするとともに、<u>連結財務諸表上は、その金額と消滅する少数株主持分の金額との差額を連結会計基準における子会社株式の追加取得に準じて処理することとした。</u></p>
<p>120-2. 平成 XX 年改正会計基準では、同時に改正された連結会計基準において、<u>非支配株主との取引は資本取引として扱うとされたことを踏まえ、株式交換や株式移転のように自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得した場合、子会社株式の取得原価を時価で測定しても、連結財務諸表上、その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となり、子会社株式の取得原価は、連結財務諸表上における当該子会社の適切な帳簿価額による株主資本の額に基づくことになる。このため、個別財務諸表上、当該子会社株式の取得原価は、当該子会社の適正な帳簿価額（子会社の資産及び負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額）による株主資本の額に基づいて算定することとした。したがって、連結財務諸表上、差額は生じないこととなる。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>適用時期等</p> <p>128. 平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合は一般に毎期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年改正会計基準の適用前に実施された企業結合に係る従前の取扱いは平成 20 年改正会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合が行われたときにはその概要等の注記が求められていること（例えば、第 49 項参照）から、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 58 項参照）。</p>	<p>適用時期等</p> <p>128. 平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合は一般に毎期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年改正会計基準の適用前に実施された企業結合に係る従前の取扱いは平成 20 年改正会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合が行われたときにはその概要等の注記が求められていること（例えば、第 49 項参照）から、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 58 項参照）。</p>

公開草案	現行
<p>128-2. 平成 XX 年改正会計基準適用前の財務諸表に対して、平成 XX 年改正会計基準が定める新たな会計方針の遡及適用（企業会計基準第 24 号第 4 項(9)）を行うためには、平成 XX 年改正会計基準適用前の企業結合及び非支配株主との取引について、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く、そうした場合は実務的な対応に困難を伴うため、平成 XX 年改正会計基準適用前の財務諸表への遡及適用は求めるべきではないとの意見があった。一方、比較的最近の企業結合等の事例のみである場合等、遡及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないとの意見もあった。</p> <p>これらの点を踏まえ、平成 XX 年改正会計基準は、非支配株主との取引及び取得関連費用について同基準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旨の経過的处理を定めることとした。なお、前述のように通常は遡及適用を行うことは困難であると考えられることから、遡及適用を行わない場合、それが困難である等の条件は付さないこととした（第 58-2 項(3)参照）。</p> <p>また、経過的处理に従って会計処理を行った場合、企業会計基準第 24 号第 10 項(3)及び(5)に定める、経過的处理に従って会計処理を行った旨及び会計方針の変更による影響額を注記することに留意する。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>平成 20 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>130. 平成 20 年改正会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、(1)から(6)の修正を行<u>っている</u>（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1) (省 略)</p>	<p>平成 20 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>130. 平成 20 年改正会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、(1)から(7)の修正を行<u>う</u>（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。なお、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告については、本会計基準及びその他の会計基準等の公表に伴う改正を別途行うことが予定されているた</p>

公開草案	現行
<p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p> <p>(4) (省 略)</p> <p>(5) (削 除 (右記の削除部分の下線は省略))</p> <p>(6) (省 略)</p>	<p><u>め、本会計基準による修正の対象とはしていない。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」</u> ・ <u>企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」</u> ・ <u>企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」</u> ・ <u>企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」</u> ・ <u>企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」</u> ・ <u>実務対応報告第 20 号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」</u> ・ <u>実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」</u> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p> <p>(4) (省 略)</p> <p>(5) <u>実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」</u></p> <p>目的</p> <p>しかしながら、監査委員会報告第 56 号の公表後、「退職給付に係る会計基準」、「金融商品に係る会計基準」(平成 18 年 8 月に企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」として改正されている。),「固定資産の減損に係る会計基準」及び「企業結合に係る会計基準」(平成 20 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」として改正されている。)が公表されるなど、我が国の会計基準は、国際財務報告基準 (IFRSs) や米国会計基準といった国際的な会計基準と同等の水準まで整</p>

公開草案	現行
	<p>備がなされてきている。さらに、平成 16 年 10 月以降、当委員会では、国際会計基準審議会（IASB）との間で会計基準のコンバージェンスに向けた作業に取り組んでいる。</p> <p>(6) (省 略)</p>
<p>平成 XX 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>131. <u>平成 XX 年改正会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</u></p> <p><u>企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」</u></p> <p>第 66 項 (2)</p> <p>同項に定める「実施した会計処理の概要」には、被取得企業等の取得原価及びその内訳、発生したのれんに関する事項を記載する。</p> <p>① 被取得企業等の取得原価及びその内訳には、株式を交付した場合における株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数を含むものとする。</p> <p>第 70 項 (2)</p> <p>同項の「実施した会計処理の概要」には、子会社株式を追加取得した場合における取得原価及びその内訳、のれんに関する事項を記載する。</p> <p>① 取得原価及びその内訳には、株式を交付した場合における株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付又は交付予定の株式数を含むこととする。</p> <p>② (削除) のれんに関する事項には、のれんの金額、発</p>	<p>(新 設 (左記の改正部分の下線は省略))</p>

公開草案	現行
<p>生原因、償却方法及び償却期間、また、負ののれんの場合には、負ののれんの金額及び発生原因を記載する。なお、暫定的な処理により算定されている場合はその旨も記載することとする。</p>	