

## **企業会計基準公開草案第 62 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）」等に対するコメント**

#### **1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期**

- 企業会計基準公開草案第 62 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）」（平成 30 年 8 月 21 日公表）（以下、「企業結合会計基準公開草案」という。）
- 企業会計基準適用指針公開草案第 62 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）」（平成 30 年 8 月 21 日公表）（以下、「結合分離適用指針公開草案」という、また企業結合会計基準公開草案とあわせて以下、「本公開草案」という。）

#### **2. コメント募集期間**

平成 30 年 8 月 21 日～平成 30 年 10 月 22 日

#### **3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期**

- 改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）（平成 31 年 1 月 16 日公表）
- 改正企業会計基準適用指針第 10 号「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」（以下「結合分離適用指針」という。）（平成 31 年 1 月 16 日公表）

#### 4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL3	EY 新日本有限責任監査法人
CL4	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL5	田淵 隆明	公認システム監査人 IFRS・公共政策コンサルタント

## 5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対する対応です。  
「コメントの概要」に主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>（質問 1）企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して対価の一部の返還を受ける場合も、条件付取得対価に含まれるとする提案及びその会計処理の提案について</b>		
<b>（会計処理及び勘定科目の明確化に関するコメント）</b>		
1) のれんの再計算の内容及び設例の科目名について	<p>提案の方向性に同意するが、以下の事項について検討が必要と考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ のれんの未償却残高の再計算の内容に関する記載の見直し</li> </ul> <p>「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」について従来からの取扱いの変更を意図していない場合には、企業結合会計基準公開草案第 27 項「再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。」の「再計算の内容」及び「(注 4) を削除する理由」を企業結合会計基準の本文及び結論の背景に記載するなど明確化を行う、又は企業結合会計基準公開草案第 27 項の記載を見直すとともに (注 4) の削除を行わないなどの対応が必要と考える。</p> <p>(理由)</p> <p>今回の改正の対象は「対価の一部の返還を受ける場合の条件付取得対価の取扱い」の明確化であるにもかかわらず、「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」に関連する企業結合会計基準(注 4)を削除し、企業結合会計基準第 27 項の記載を改正すること等が提案されている。本公開草案の提案により、「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」について従来からの取扱いに変更がないのかが不明確と考えら</p>	<p>左記のコメントを踏まえて企業結合会計基準第 27 項の記載及び (注 4) の記載を次のように修正する。</p> <p>第 27 項</p> <p>「(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価<sup>(注 3)</sup></p> <p>条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合において、対価を追加的に交付する又は引き渡すときには、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれんを追加的に認識する又は負ののれんを減額する<sup>(注 4)</sup>。</p> <p>また、条件付取得対価が企業結合契約</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>れる。</p> <p>・対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合の勘定科目 「設例5.1.将来の業績に依存する条件付取得対価の場合(1)-1.対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合」の勘定科目が「のれん償却」から「損益(差額)」へと変更されている。これまでの取扱いを変更する意図がないのであれば、従来どおり、「のれん償却」という勘定科目を変更しないことが必要と考える。</p> <p>(理由)</p> <p>結合分離適用指針第76項(3)では「(3)のれんの償却額は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由でのれんの償却額を特別損失に計上することはできない。」とされている。設例の勘定科目と適用指針の定め等を踏まえ、現行の実務が行われているとの理解であり、設例の勘定科目が変更される場合には、実務の現場の混乱が強く懸念されるためである。</p>	<p>締結後の将来の業績に依存する場合において、対価の一部が返還される場合には、条件付取得対価の返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、返還される対価の金額を取得原価から減額するとともに、のれんを減額する又は負ののれんを追加的に認識する<sup>(注4)</sup>。」</p> <p>(注4)</p> <p>「追加的に認識する又は減額するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識又は減額されたものと仮定して計算し、追加認識又は減額する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する。」</p> <p>上記の修正とあわせて、設例5の仕訳で示した「損益(差額)」の勘定科目を「のれん償却」に修正する。</p>
2) 追加的に認識したのれんの償却処理について	提案に同意するが、企業結合会計基準公開草案の第27項について、「のれんを追加的に認識する。」とあるが、「追加的に認識されたのれん」の償却について、個別に行うのか、元の「のれん」に合算して償却を行うとともに、必	条件付取得対価によりのれんを追加的に認識した場合の当該のれんの会計処理について、改正前の取扱いを変更してい

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>要に応じて、既に行われた償却仕訳を遡及修正するのかどうかを明確にする必要がある。</p>	<p>ないため、特段の明確化は不要と考えられる。</p>
<p><b>(補償資産の取扱いの明確化に関するコメント)</b></p>		
<p>3) 補償資産の取扱い</p>	<p>企業結合における売手が、特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に関して（例えば、ある偶発事象から発生する負債に係る特定の金額を超えた損失に対して）、取得企業に契約上補償する場がある（国際財務報告基準第3号「企業結合」（以下「IFRS第3号」という。）第27項参照）が、当該補償が対価の一部の返還として行われることがある。このような場合も企業結合会計基準公開草案第27項(1)の「将来の業績に依存する条件付取得対価」に該当するのかどうか、該当しないのであれば、その会計処理を明確化していただきたい。</p> <p>（理由）</p> <p>企業結合契約締結後の将来の特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に依存して、企業結合日後に返還される対価についても、企業結合会計基準公開草案(注2)に示されている条件付取得対価の定義に当てはまるように見受けられる。一方、企業結合会計基準公開草案(注3)に示されている「条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合」には当てはまらないように見受けられる。また、IFRS第3号第27項では、このような場合、「取得企業は補償資産を取得する。」とされており、条件付取得対価として扱っていない。本公開草案によると、複数の解釈が生じる可能性があるため、取扱いを明確化することが適当と考えられる。</p>	<p>今回の企業結合会計基準等の改正は、</p> <p>(1)企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して対価の一部の返還を受ける場合にも、条件付取得対価に含まれることを明確化すること、及び(2)企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合の条件付取得対価において対価が返還された場合の取扱いを明確にすることを目的とするものであり、企業結合取引において、交付した株式又は引き渡した現金若しくは他の資産の一部が企業結合日後に返還される場合の全般的な取扱いを明らかにすることを目的とするものではない。このため、今回の改正では、左記のコメントのような取引についての取り扱い、検討の対象としていない。</p> <p>左記のコメントの取引については、従来から、各企業において、個別の契約内</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>容を検討したうえで、条件付取得対価として処理することが適切か否かが判断されていたと考えられ、改正後の企業結合会計基準の下においても同様の対応が行われるものと考えられる。</p>
<b>(その他のコメント)</b>		
<p>4) マイルストーンの定義に関して</p>	<p>企業結合会計基準公開草案第 96 項について、「製品の研究開発段階におけるマイルストーン」とあるが、「マイルストーン」の定義が不明確であるので、工夫が必要である。</p>	<p>マイルストーンは一般的な用語であると考えられるため、特段の定義等を行わないこととした。</p>
<b>(質問 2) 結合分離適用指針の改正についての質問</b>		
<b>(全体を支持するコメント)</b>		
<p>5) 提案内容に同意する。</p>	<p>税法の「みなし事業年度が廃止」に対する対応であり、提案に同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<b>(文案の記載内容に関するコメント)</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>6) 結合分離適用指針 279 項について</p>	<p>提案の方向性には同意する。ただし、以下の事項については、表現を見直すべきかどうかの検討が必要と考える。</p> <p>結合分離適用指針公開草案第 279 項の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、<u>支配を喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とすることが考えられる。なお、同様の指摘は、結合分離適用指針第 279 項が参照している企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）第 42 項にも該当する。</p> <p>（理由）</p> <p>結合分離適用指針公開草案第 279 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。今回、これまで定めがあった結合企業を子会社として保</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、被結合企業の株主が結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が関連会社となる場合の取扱いを明確にするため、結合分離適用指針第 279 項を以下のように修正する（公開草案の提案からの変更点を下線で示している。）。</p> <p>「(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、結合後企業が関連会社となる場合には持分法適用会社の株式の追加取得に準じ、子会社となる場合には段階取得により関連会社が連結子会社になった場合における連結手続に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社となる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、<u>子会社の時価発行増資等により支配を喪失して関連会社になる場合におけ</u></p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>有し、結合後企業が関連会社となるケース（結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じるケース）の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切ではないと考えられるためである。</p>	<p>「<u>る親会社の会計処理又は関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」</p> <p>なお、事業分離等会計基準第 42 項についても、他の基準の修正として、同様の見直しを行う。</p>
<p>7) 結合分離適用指針 281 項について</p>	<p>提案の方向性には同意する。ただし、以下の事項については、以下の事項については、表現を見直すべきかどうかの検討が必要と考える。</p> <p>結合分離適用指針公開草案第 281 項の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>支配を喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とすることが考えられる。なお、同様の指摘は、結合分離適用指針第 281 項が参照している事業分離等</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、被結合企業の株主が結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が関連会社となる場合の取扱いを明確にするため、結合分離適用指針第 281 項を以下のように修正する（公開草案の提案からの変更点を下線で示している。）。</p> <p>「(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得による持分法の適用に準じて会計処理する。また、結</p>



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>会計基準第 44 項にも該当する。</p> <p>(理由)</p> <p>結合分離適用指針公開草案第 281 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。今回、これまで定めであった結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となるケース(結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じるケース)の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切ではないと考えられるためである。</p>	<p>合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社の時価発行増資等により支配を喪失して関連会社になる場合における親会社の会計処理又は関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p> <p>なお、事業分離等会計基準第 44 項についても、他の基準の修正として、同様の見直しを行う。</p>
8) 結合分離適用指針 289 項に関して	<p>結合分離適用指針公開草案第 289 項について、「のれん(又は負ののれん)と持分変動差額に区分して処理する。」とあるが、「のれん相当額(又は負ののれん相当額)と持分変動差額に区分して処理する。」としたほうがベターであると思われる。また、設例中ではなく、本文中にどのような場合に「のれん相当額(又は負ののれん相当額)」に区分され、どのような場合に「持分変動差額」に分類されるのか明記するほうが、誤解が生じないと思われる。</p>	<p>事業分離等会計基準の定めと合わせて表現を見直したものであり、従来の定めを変更するものではないため、特段の対応は不要と考えられる。</p>
<b>(質問 3) その他の質問</b>		
<b>(適用時期等に関するコメント)</b>		
9) 遡及処理について	<p>「再計算に伴う煩雑さ」と「遡及処理を行った場合に生ずる差額」を比較衡量すれば、遡及処理を行わないことについては、妥当であると考ええる。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<b>(その他のコメント)</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
10) 持分法の取扱いに関して	「持分法」については、詳細に説明した文献が少なく、システム設計上も間違いも多いので、詳細に解説することが必要であると思います。特に、持分法を解消したら消滅する仕訳と、解消しても残る仕訳については、区別が必要であると思います。	今回の企業結合会計基準等の改正は、持分法について従来の取扱いを改正することを意図したものではないことから、特段の対応は行わないこととした。

以 上