

公開草案に対するコメント

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 26 号「企業結合に関する会計基準（案）」、
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）」、
企業会計基準公開草案第 28 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正（案）」、
企業会計基準公開草案第 29 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）」、
企業会計基準公開草案第 30 号（企業会計基準第 16 号の改正案）「持分法に関する会計基準（案）」及び
企業会計基準適用指針公開草案第 29 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 20 年 6 月 30 日公表）

2. コメント募集期間

平成 20 年 6 月 30 日～平成 20 年 8 月 20 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日公表）、
企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日公表）、
企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」（平成 20 年 12 月 26 日公表）、
企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日公表）、
企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日公表）
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」（平成 20 年 12 月 26 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL2	あずさ監査法人
CL3	(社) 全国信用金庫協会 信金中央金庫
CL4	全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構
CL5	(社) 全国労働金庫協会
CL6	(社) 日本貿易会
CL7	(財) 産業経理協会

CL8	全国銀行協会
CL9	(社) 全国信用組合中央協会 全国信用協同組合連合会
CL10	あらた監査法人 アカウンティング・サポート部
CL11	(社) 日本経済団体連合会 経済第二本部
CL12	経済産業省 経済産業政策局
CL15	日本公認会計士協会
CL16	新日本製鐵株式会社 財務部 決算グループ
CL17	新日本有限責任監査法人

[個人 (敬称略)]

	名前・所属等 (記載のあるもののみ)	
CL1	横山 明	公認会計士
CL13	藤田 敬司	立命館大学 経営管理研究科 教授
CL14	梅原 秀継	中央大学

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。「コメントの概要」には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、企業会計基準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
全体に対するコメント		
1) 一連の改訂について基本的に異議なし	短期コンバージェンス・プロジェクトとしての改正ということで、対象項目が絞られている点はやむを得ないと思われるが、企業結合の重要性は今後も更に高まることが予想される。斯かる状況下、その経済的実態を正しく認識する会計処理と適切なディスクロージャーの確立という観点から、また会計基準のコンバージェンスを一層推進する目的で、持分プーリング法の廃止をはじめとする一連の改訂を行うことについて、基本的に異議はない。	N/A
持分プーリング法の廃止		
2) 廃止に至った経緯等の説明について	持分プーリング法の廃止について反対の意見を有しているわけではないが、廃止に至った経緯等の説明がわかりにくいので、もう少しわかりやすい説明をすべきである。つまり、企業結合会計基準案第 68 項は、「「取得」又は「持分の結合」のいずれの経済的実態を有するかという観点から、すべての企業結合の会計処理方法を平成 15 年会計基準において整理したことの意義を」、尊重しているとしながら、同第 17 項は、「共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は取得とする」とし、企業結合の会計処理方法にパーチェス法（第 18 項から第 37 項の方法）のみを適用し、その結果、持分プーリング法を廃止している。また、第 73 項は、異なる経済的実態に応じて資産及び負債の引継ぎ価額を区分することが、「企業にとっての投資原価の回収計算すなわち損益計算の観点から優れている」として、「持分プーリング法を採らないこととしたものの、このような考え方については踏襲している」とするが、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合については、その経済的実態がどうであれ、そのすべての企業結合を取得とするとしている。このため、企業結合会計基準案が、平成 15 年会計基準の何を尊重し、何を踏襲しているかが不明確になっている。	持分プーリング法の廃止は、企業結合会計基準第 70 項に記載があるとおり、我が国の会計基準に対する国際的な評価の影響などを踏まえた比較衡量を行った結果である。また、共同支配企業の形成の会計処理については「持分の結合」の考え方を引き継いでいる。 このように、「取得」と「持分の結合」のいずれの実態を有するかという観点から、すべての企業結合の会計処理方法を整理する平成 15 年会計基準の考え方を踏襲しており、企業結合会計基準第 69 項から第 72 項にわたり、十分な背景説明を行っている。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		る。
3) 持分プーリング法を廃止しても支障なし	持分プーリング法の廃止に賛成する。連結会計基準でいう実質支配の考え方を応用すれば、いずれが支配取得企業であるかを決定することは可能であり、平成 15 年基準施行以来の適用例がきわめて少なく、廃止しても実務上とくに支障ない。持分プーリング法は完全に廃止する必要は毛頭なく、共通支配下企業同士の組織再編や共同支配会社の形成に適用すべきであって、概念自体と用語は温存すべきである。	N/A
4) 逆取得の会計処理について	逆取得について、実質的に現在の会計処理を認めることに反対ではないが、持分プーリング法を廃止する場合、逆取得に対してそのような会計処理を認める積極的理由が不明確になるので、消滅会社を取得企業とするパーチェス法の会計処理との比較検討を通して、実質的に現在の会計処理を認める理由を明確にすべきである。	逆取得において、存続会社を被取得企業としてパーチェス法を適用することの取扱いが変わっておらず、企業結合会計基準第 112 項に記載のとおりである。
株式を取得の対価とする場合の当該対価の時価の測定日		
5) 会計基準を変更する理由の明確化	企業結合会計基準案第 24 項は、「市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合には、取得の対価となる財の時価は、原則として、企業結合日における株価を基礎にして算定しなければならない」として、平成 15 年会計基準において「企業結合の主要条件が合意されて公表された日までの合理的期間における株価を基礎にして算定すること」としていた内容を変更している。平成 15 年会計基準における問題点として、株式以外の財産を交付する場合の交付財産の時価の算定日と整合的でないこと、及び取得対価として交付される株式の条件の見直しの可能性が残されていること、を掲げているが（第 84 項）、平成 15 年会計基準における処理のどのような点が実務上問題となっていたかについての説明がないため、この点に関する変更理由が明確でない。確かに、「国際的な会計基準とのコンバージェンスにも配慮する必要がある」ということが変更理由として掲げられているが（第 85 項）、ここでも説明されているように、コンバージェンス「にも」配慮する必要があるのであり、第 85 項は、会計基準の変更理由は他にもあるということが前提とされている。企業結合会計基準案が述べているように、いつの時点の時価によりその対価を測定するかについては、意見の対立があることは理解できるが、どのような点で、企業結合会計基準案の	企業結合会計基準第 87 項において、コメントに対応するよう修正している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>ほうが平成 15 年会計基準より優れているかの説明がなく、単にコンバージェンスに配慮する必要があるということのみがその変更理由であるならば、「にも」という表現は適切でないのではないかと。同様の内容に関する変更が事業分離等会計基準案第 81 項でも提案されているが、「整合的でないとする見方があること」や「とも考えられること」という表現を用いてその変更理由を説明しているため、現行の基準を変更する理由が十分に示されているとはいえないように思われる。ここでの変更理由についても、同様に明確にすべきである。</p>	
<p>6) 取得日を含む一定期間の平均株価とする等の考え方</p>	<p>市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合の時価について株式以外の財産を引渡した場合は、企業結合日の時価で計算されており、整合性を取る必要があること、合意公表日と企業結合日との間に重要な変化があった場合には、合意公表日後においてその条件が見直される可能性もあるので企業結合日の時価で計算すること、とされているが、取得日だけの株価で決めると、取得日直前に株価が乱高下することもあり、取得日を含む一定期間の平均株価とする等の考慮をするべきと考える。</p>	<p>企業結合会計基準第 23 項で定めるとおり、取得原価は原則として取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定するものとされており、国際的な会計基準と同様の取扱いとしたものである。</p>
<p>負ののれんの会計処理</p>		
<p>7) 正ののれんとの対称性が考慮されないこと</p>	<p>企業結合会計基準第 33 項により、平成 15 年会計基準において考慮されていた正ののれんとの対称性が考慮されないこととなり、正ののれんと負ののれんが生じたときの期間損益に与える影響が異なることとなるが、この点に関する説明が欠けているので、その影響について考え方を明らかにすべきである。</p> <p>また、正ののれんとの対称性を考慮しないということであれば、負ののれんを事業年度の利益として処理することなく、その他利益剰余金に賦課することも考えられるのではないかと意見もあった。確かに、事業年度中における利益剰余金の変動については、損益計算書を通すべきであるということは理解するが、株主資本等変動計算書の作成が義務付けられていることから、当該変動額をその他利益剰余金に付加したとしても、その変動理由が開示されるものと思われる。</p>	<p>企業結合会計基準第 111 項に記載のとおり、国際的な会計基準と同様の取扱いとしたものである。</p>
<p>8) 子会社株式を追加取得した場</p>	<p>連結会計基準案第 28 項（注 8）は、株式の追加取得のときに生じた負ののれんについては、企業結合会計基準案第 33 項（1）に定める処理を行わずに、当該負ののれんが生じた事業年度の利益</p>	<p>全面時価評価法の下では、子会社株式の追加取得時に時価評価は行わないため、企</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
合	として処理することとしているが、この点について、連結会計基準案第 64 項は、その結論に至った背景を説明していないので、その説明を追加すべきであるとの意見があった。	業結合会計基準第 33 項(1)に定める識別可能資産及び負債の把握や取得原価の配分の見直しは行わないこととなる。連結会計基準(注 8)(2)は当該事項を注意的に定めたものであるため、説明の追加は不要と考える。
9) 重要性について	企業結合会計基準案第 33 項で、負ののれんの金額に重要性が乏しい場合は、すべての識別可能資産及び負債が把握され、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すことなく、発生事業年度の利益として処理できることを認めているが、その場合ののれんの金額の重要性についての考え方を明示願いたい。	重要性の判断については、会社の規模や業種、業態によってさまざまであり、各社が自らの状況を踏まえて判断すべきものである。
段階取得における会計処理		
10) 被取得企業が関連会社であった場合についても時価で算定する考え方	<p>被取得企業が関連会社であった場合は、それまでの投資にかかる帳簿価額と支配を獲得することになった取引の財の時価の合計額を取得原価とすることとなっているが、これは、関連会社であった場合には、その後支配を獲得するに至っても事業投資という性格は変わらず、投資は継続していると考えられるためである。しかし、今回の改正は、支配獲得により、投資の実態や本質が変わったとみなし、投資が清算され、改めて投資を行ったと考えることから、企業結合日の時価を投資原価とすることに変更したものである。関連会社から子会社になった場合も子会社(支配獲得)となった事実は同じであるから、同様に考えるべきではないかと思われる。したがって、関連会社を支配獲得した場合も、支配獲得時の時価で評価することがよいと思われる。</p> <p>関連会社株式として保有していた場合の例外規定を設けることの是非を再検討すべきと考える。現行の事業分離等会計基準第 20 項(1)においては、事業分離により関連会社となる場合については、投資が継続していることから移転損益を認識しないという考え方がとられており、上記、関連会社株式として保有していた場合の例外規定も、それとの整合性から設けられたものとして、趣旨については理解できる。しかしながら、この例外規定を設けることは、「重要な影響」と「支配」</p>	コメントを踏まえて慎重に審議した結果、段階取得における被取得企業が関連会社であった場合についても、同様の取扱いとすることとした(企業結合会計基準第 93 項)。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>という2つの基準を段階取得の会計処理に混在させることになり、支配のみを基準として投資の継続性を判断する国際的な会計基準との整合性が保たれないものとなると思われる。また、複数取引により取得を行なう場合に、このような例外規定を設けると、一旦関連会社化を行なうかどうかによって損益に影響が生じることも考えられる。したがって、事業分離等会計基準における関連会社化した場合の投資の継続性についての考え方も含めて、このような例外処理を設けることについての是非を再検討すべきと考える。</p> <p>国際的な会計基準では、支配を獲得する前の被取得企業のステータスに拘らず、被取得企業又は取得した事業の取得原価であっても、取得時点における取得の対価となる財の時価で算定し、当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は損益として処理する。一方、今回の企業結合会計基準案では、支配を獲得する前の被取得企業が関連会社であった場合には、「事業投資の継続」の観点から上記原則処理を採らず、取得原価は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額のままとすることとしている。今回の企業結合会計基準案ではその基準差異が解消されていないが、支配獲得時をもって重要な変化があったと見なす国際的な会計基準の方が合理的であると考えられることから、国際的な会計基準に取り扱いを合わせるべきであると考え。また、この例外規定の背景には、国際的な会計基準が「支配獲得の有無」を重視しているのに対し、日本基準ではそれ以上に「事業投資の継続性」を重んじた結果と考えるが、その理由を明確にして戴きたい。</p> <p>今回の企業結合会計基準案では、国際的な会計基準と歩調を合わせるとしながらも、「関連会社株式から子会社株式への段階取得」については例外的な扱いとなっており、これにより生じる基準差の将来的な影響（実務負担）を懸念している。従い、本件は「支配獲得日で再測定」することも選択適用できる形にしてはどうかと考える。将来的には「関連投資からの支配獲得」も含め、国際的な会計基準とコンバージェンスされるか否かという今後の方向感についても明示して戴きたい。</p> <p>支配を取得するに当たり、段階取得における被取得企業の取得原価は、被取得企業が関連会社の場合を除き、取得時点における取得の対価となる財の時価で算定することに変更されたが、関連会</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>社を例外とする規定は削除すべきである。いわゆる東京合意に基づき、平成 20 年までの短期コンバージェンス・プロジェクトとして取り上げられた企業結合（連結を含む。）に関する会計処理について検討を行った結果、まとめられたものであるから、国際的な会計基準の考え方に沿った内容とし、例外的な会計処理は認めるべきではないと考える。</p> <p>また、例外的な会計処理を認めることは、複数取引によって支配を取得するときに、関連会社を経て行われる場合とそうでない場合では、損益に影響を与えることとなり、恣意的に損益を調整する余地を認めることにもなる。したがって、例外的な会計処理を認めず、全面的に国際的な会計基準の考え方を採用すべきである。</p>	
11) 関連会社となった場合との整合性	<p>企業結合会計基準案第 25 項は、被取得企業が関連会社である場合には、過去の投資額をその取引時点の時価（取引ごとの原価）の合計額をもって算定するのに対し、被取得企業が関連会社でない場合には、支配をした時点の時価をもって過去の投資額を算定するものとし、当該時価と過去の投資額の合計額との差額を損益として処理するものとしている。その一方で、持分法会計基準案第 26-3 項は、持分法適用会社に対する投資が段階的に行われている場合には、これまでと同様に、原則として、投資日ごとの原価とこれに対する被投資会社の資本との差額は、のれん又は負ののれんとして処理するものとしている。このため、一定（議決権割合が 20%未満）の投資を行っている会社の支配を獲得する場合、一旦、その会社の議決権割合を 20%以上としその後支配を獲得する場合と、一気に支配を獲得する場合とでは、会計処理方法が異なることになる。確かに、企業結合会計基準案第 87 項が指摘するように、過去に所有していた投資の実態又は本質が変わったとみなすことができるかもしれないが、そうであるならば、影響力を獲得した時点でも過去に所有していた投資の実態又は本質が変わったと考えるべきである。しかし、そのような処理は要求されていない。このような取扱いの違いを設けた理由が明確でないので、この点についての説明を企業結合会計基準又は持分法会計基準案においてすべきである。</p>	
12) 現行のままとする考え方	<p>日本における企業集団の形成は欧米とは異なり段階的な株式取得によるケースが多く見られる。10%程度の投資会社が、段階取得により子会社となるケースもあるが、こうした場合に、子会社と</p>	<p>段階取得により支配を獲得した事実をどのように捉えるかについては企業結合会計</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>なった時点で、過去の投資につき時価評価を行い、その評価差額を一時に損益認識することは、投資の連続性を無視するものであり、企業経営の実態とは乖離した考え方である。段階取得は明らかに投資の継続であり、我が国における経済的実態に関して平成 15 年会計基準において示された認識を変更する理由が存在しない以上、従来通り子会社株式は取得原価により評価されるべきであるとする。</p>	<p>基準第 88 項及び第 89 項に記載のとおりであり、今回の見直しの理由も第 90 項に記載のとおりである。</p> <p>なお、個別財務諸表上の取扱いは変更しないこととした（企業結合会計基準第 90 項から第 92 項）。</p>
<p>13) 損益ではなく純資産直入とする考え方</p>	<p>段階取得により支配獲得した株式を支配獲得時の時価で再評価することは財務情報として一定の意義があると考えられるが、評価差額を一時に損益計上するのではなく、以下の理由から資本直入といった他の処理方法も考えられるのではないか。</p> <p>① 支配の獲得という事実がその投資の実態あるいは本質を大きく変えるものとの考えから、支配獲得時において、過去に取得した分も含め投資の再評価を行い、時価評価差額については一時に損益計上することが求められている。しかしながら、当該処理は、資産の価額は当該資産の取得原価を基礎とする取得原価主義会計のもと、従来から、原則として購買取引から損益は生じないと考えられてきた考えを大きく変えるものである。</p> <p>② 一気に支配獲得に至った場合に比べ、段階的に取得した結果支配獲得に至った場合は、企業にとっては投資が継続されていると考える方が自然でもあり、必ずしも支配獲得した時点で投資精算したと見なすことが経営実態と整合しているとは限らない。</p> <p>③ 収益の実現性という観点からは、例えば、「その他有価証券」の処理においては、企業の財務活動の実態を適切に財務諸表に反映させるため、時価評価が求められているものの、直ちに売買・換金を行うことには制約があるとして、評価差額を直ちに当期の損益として処理することは適切でないとされている（金融商品に関する会計基準第 77 項）。同じような観点から、段階取得により支配獲得した時点で精算したとみなすものの、実際に精算されたわけでもなく、また、子会社株式については通常直ちに売却を予定しているものでもないため、実現可能性の低い損益を支配獲得時に損益計上することは、適切でないとも考えられる。</p>	
<p>14) 損益処理に</p>	<p>企業結合会計基準案第 25 項及び第 86 項～第 89 項について、損益処理については本邦の会計慣</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>ついて追加説明が必要</p>	<p>行上、広く浸透しているとは言い難く、当該処理に係る必然性・合理性を中心に、より説明を尽くすよう配慮すべきである。また、連結会計基準案第 61 項において、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合、時価と原価の差額は、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表においても当期の損益として処理すると記載されている。従来処理（取得原価をベースとした処理）を変更する記載であるため、背景等を補足説明載きたい。</p>	
<p>15) 個別財務諸表は異なった取扱いとする考え方</p>	<p>企業結合会計基準案第 25 項に「被取得企業の取得原価（第 23 項参照）と、当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、損益として処理する」との記載があるが、個別損益計算書には当該取扱いは適用しないものとしていただきたい。仮に、当該取扱いが避けられない場合であっても、法人税等の課税所得計算上は、損益が益金または損金の額に含まれないよう税務当局等と調整願いたい。当該取扱いにより利益が発生した場合には、売却を行うことなく含み益が実現する。当該利益は分配可能額を構成することから、それが流出した場合には企業の実態資本維持に及ぼす影響が大きいと考えられる。また、仮に、わが国において IFRS の全面適用により当該取扱いが不可避になるとしても、連単分離（連結のみに IFRS を全面適用）を行うべきとの議論もみられる。連単分離を採用するのであれば、上記の問題が発生すると思われる個別財務諸表において、連結財務諸表と同様に当該取扱いを採用するのは合理的ではないと考える。コンバージェンスの観点から、会計上は上記の取扱いとすることが避けられないとしても、個別の課税所得計算上は別途手当てがなされるべきである。</p> <p>連結会計基準案第 61 項は、個別財務諸表においても支配獲得会社の被支配会社の投資について、支配獲得日の時価と取引ごとの原価の合計額との差額を損益として計上することを要請している。しかし、個別財務諸表の問題は、会計基準のコンバージェンスとは区分して考える問題であり、このような会計処理を認めることは、取得原価の意義を大きく変更することになり、問題である。また、事業分離等基準案第 18-2 項（事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式をその他有価証券として有していたときに、分離先企業が事業分離により分離元企業の子会社となる場合）についても、連結会計基準案第 61 項と同様の問題が生ずる。なお、会計基準の問題とはいえないかもしれ</p>	<p>コメントを踏まえたその後の審議により、個別財務諸表上の取扱いは変更しないこととした（企業結合会計基準第 90 項から第 92 項）。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>ないが、個別財務諸表においてその他有価証券を支配獲得日の時価で評価するとした場合、時価と取引ごとの原価の合計額との差額の税務上の取扱いも実務上重要な問題となるので、もしこのような会計基準を導入するのであれば、この点について税務当局との意見交換を充分すべきである。</p> <p>段階取得の会計処理に関し、「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」(H19.12.27)におけるコメントにも記載の通り、日本における企業集団の形成は欧米とは異なり段階的な株式取得によるケースが多く見られる。10%程度の投資会社が、段階取得により子会社となるケースもあるが、こうした場合に、子会社となった時点で、過去の投資につき時価評価を行い、その評価差額を一時に損益認識することは、投資の連続性を無視するものであり、企業経営の実態を適切に反映したものとは言い難い。会計基準の国際的なコンバージェンスを進める観点から、連結財務諸表上は、損益処理することを許容せざるを得ないが、個別財務諸表についても同様の会計処理を求めることは不要であると考え。現在でも、連結では持分法を適用し、個別では取得原価で所有株式の評価を行うなど、企業グループを巡る会計処理に連結と個別で差異が生じることはあり得る。また、個別財務諸表の存在意義には、剰余金の分配可能額算定や税務上の所得計算の基礎という目的があると考えられるが、段階取得により損益認識することは、これまでの損益・所得概念を大きく変えるものであり、それらの妥当性に疑問を生じさせることとなる。</p> <p>税務上の取り扱いが不明確な現状においては、個別財務諸表への適用については慎重であるべき。仮に、個別と連結の会計処理を一致させる場合は、担税力の観点から、当該損益について税務上益金不算入又は損金不算入となるよう配慮願いたい。</p> <p>連結財務諸表については改訂基準案通りの処理を採用し、個別財務諸表については現行処理を継続する選択肢もあるのではないかと。支配の獲得という事実がその投資の実態あるいは本質を大きく変えるものとの考えから、支配獲得時において、過去に取得した分も含め投資の再評価を行い、時価評価差額については一時に損益計上することは、資産の時価は当該資産の取得原価を基礎とする取得原価主義会計の考えを大きく変えるものである。従来取得原価主義会計から乖離した当該処理は、利害調整機能も有した個別財務諸表にまで適用する必要性はないのではないかと。支配獲得時</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>に被取得企業を時価をもって測定することは、被取得企業の超過収益力をより適切に反映することにつながると考えられるが、このような超過収益力は、情報提供機能がメインである連結財務諸表において、企業集団の情報として開示されれば十分である。</p> <p>個別財務諸表上、子会社株式の先行取得部分について、支配獲得時の時価と先行取得分の原価との差額を損益処理することに反対である。個別財務諸表上、当該差額を当期純損益計算に含め、処分可能利益とすることは子会社株式を売却する予定がなく支配獲得目的で投資した経済実態と整合していないと考えられる。個別財務諸表上は、企業結合会計基準案第 25 項、適用指針案第 46 項を適用せず、連結財務諸表上のみ適用することが適当である。なお、個別財務諸表上も、子会社株式の先行取得部分について、支配獲得時の時価と先行取得分の原価との差額を損益処理するのであれば、少なくとも子会社株式及び関連会社株式について、個別財務諸表上、持分法を適用し、投資の経済実態を反映すべきではないかと考える。</p> <p>個別財務諸表においても支配獲得時に時価評価を行う案については、この評価損益に関する法人税法上の取扱いについて十分な事前調整が必要不可欠である。会計基準の変更に伴い日本企業の組織再編に関わる課税関係が変更される可能性があるとするれば、それは看過できない問題である。仮に、国際会計基準とのコンバージェンスを推進することを優先するとの判断をする場合にも、連結財務諸表上のみで対応することでその目的は達成されるはずであり、個別財務諸表における時価評価は、理論面のみならず企業経営への影響の観点からも到底容認されるものではない。国際会計基準とのコンバージェンスの名の下に、日本基準を一方向的に既存の国際会計基準に合わせていく現状プロセスには問題が多い。我が国としての会計基準に関する基本的考え方を踏まえて、個々の国際会計基準の検討に当たっても明確な意見を発信し反映することに全力を傾注する一方、国際会計基準導入に際しての制度的枠組みについても、「連単分離、連結のみ国際会計基準を選択適用」等の方向性を明確に打ち出し、その上で制度設計・会計基準検討を図っていくことが必要である。本件についても、こうした認識に基づき、少なくとも日本基準における個別財務諸表においては従来の取得原価主義による会計を維持すべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応									
	<p>個別財務諸表に対しても、段階取得における会計処理を適用することは、現在の我が国の会計慣行にない考え方であることから、分配可能額の算定や法人税の計算に大きな影響を与えることになる。したがって、この問題は慎重に検討を行う必要があると考える。</p>										
<p>16) 一連の取引を分割することによる恣意性</p>	<p>被取得企業が関連会社であった場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって取得原価とすることになっているが、一連の取引を分割することに恣意的な損益認識が可能となるケースも想定されるので、それを防止する規定が必要ではないかと考える。</p>	<p>複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらは一体として取り扱うこととされている（企業結合会計基準第5項）。</p>									
<p>17) のれんの算定へ及ぼす影響</p>	<p>今回の会計処理の改正により、取得原価と取引ごとの原価の合計額を損益として計上した場合に影響を受けるのは、のれんの額である（下表参照）。このため、正ののれんが生ずる企業結合において、取得原価が取引ごとの原価の合計額を上回り利益が計上されると、当該利益の額に相当する額だけのれんの額が大きくなり、将来における償却負担を増加させることになり、このような会計処理に対しては、損益計算の観点から問題があるのではないかと意見もあった。</p> <table border="1" data-bbox="383 807 1570 1150"> <thead> <tr> <th data-bbox="383 807 775 858"></th> <th data-bbox="775 807 1167 858">正ののれんが生ずる場合</th> <th data-bbox="1167 807 1570 858">負ののれんが生ずる場合</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="383 858 775 1002">取得原価 > 取引ごとの原価の合計</td> <td data-bbox="775 858 1167 1002"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 正ののれんの額が大きくなる </td> <td data-bbox="1167 858 1570 1002"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 負ののれんの額が小さくなる </td> </tr> <tr> <td data-bbox="383 1002 775 1150">取得原価 < 取引ごとの原価の合計</td> <td data-bbox="775 1002 1167 1150"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 正ののれんの額が小さくなる </td> <td data-bbox="1167 1002 1570 1150"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 負ののれんの額が大きくなる </td> </tr> </tbody> </table> <p>なお、連結会計基準案第23項(1)も企業結合会計基準案第23項と同様に、支配獲得会社（親会社）の被支配会社（子会社）に対する投資の金額を支配獲得日の時価により算定するものとしており、その結果、その時価と取引ごとの原価の合計額との差額は、個別財務諸表及び連結財務諸表において、損益として処理するものとしている（連結会計基準案第61項）ので、企業結合会計基準案と同様の問題がある。</p>		正ののれんが生ずる場合	負ののれんが生ずる場合	取得原価 > 取引ごとの原価の合計	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 正ののれんの額が大きくなる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 負ののれんの額が小さくなる 	取得原価 < 取引ごとの原価の合計	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 正ののれんの額が小さくなる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 負ののれんの額が大きくなる 	<p>コメントのような意見（利益計上分だけのれんが大きくなり、将来における償却負担を増加させる）は投資の継続とみる見方であるが、国際的には支配獲得時においていったん投資が清算するものと考えられている。改正では、連結上、国際的な会計基準と同様の取扱いとしたものである。</p>
	正ののれんが生ずる場合	負ののれんが生ずる場合									
取得原価 > 取引ごとの原価の合計	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 正ののれんの額が大きくなる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝利益 ・ 負ののれんの額が小さくなる 									
取得原価 < 取引ごとの原価の合計	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 正ののれんの額が小さくなる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 差額＝損失 ・ 負ののれんの額が大きくなる 									

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
18) 損益の表示方法について	<p>段階取得における会計処理の結果生じる損益について、経常損益に区分するのか、特別損益とするのか表示方法についても明記願いたい。</p> <p>事業分離等基準案第 18-2 項 (1)、24 項 (1) について、当期損益で認識する場合の勘定科目について、この損益は「移転損益」ではないと考えられるが、第 27 項 (開示について) に記載がある「移転損益」に準じて、特別損益で計上するのか明確にして戴きたい。特に、売買目的有価証券も含むとされており、売買目的有価証券であった場合には営業外損益とすることも考えられるので明確にして戴きたい。</p>	適用指針第 305-2 項に記載のとおり、原則として特別損益となる。
19) 税効果会計について	個別財務諸表で損益処理される部分についての税効果の取扱いは設例 4 では「考慮しない」と示されているが、実務上は影響があることから、適用指針案第 71 項に追加して記載願いたい。	個別財務諸表では、従来通り、段階取得に係る損益は計上されないこととなる。なお、連結財務諸表における税効果会計の取扱いについては、今後、必要に応じて「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」等にて対応されることも考えられる。
20) 金融商品会計基準について	直接的には有価証券の処理となることから、「金融商品に関する会計基準」においても関連箇所の見直しを検討願いたい。	個別財務諸表では、従来通り、段階取得に係る損益は計上されないこととなる。
少数株主持分の測定		
21) 親会社説との関係	連結会計基準案第 60 項が指摘するように、全面時価評価法は、親会社の子会社を支配した結果、子会社が企業集団に含まれることとなった事実を重視する考え方に沿うものであり、今回採用が認められなくなる部分時価評価法は親会社が投資を行った際の親会社持分を重視する考え方に沿うものと考えられる。このような考え方を前提とした場合、子会社を上場している親会社においては、子会社を支配しているとはいっても、当該子会社の独立性が高く、部分時価評価法を採用したほうが企業集団の経済的実態を反映することになるので、わが国の経済的実態を考慮し、部分時価評価法を廃止するのではなく、その選択的採用を認めたままにした方が良いのではないかと意見があ	平成 9 年連結原則においても、親会社説を踏襲しながらも、国際的な動向を考慮し、全面時価評価法も認めている。また、親会社説と経済的単一体説の相違は、のれんの計上範囲や支配獲得後の持分変動などとも関連するため、部分時価評価法を廃止したことのみをもって親会社説との関係を切断

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>った。また、連結会計基準案第 50 項は、「親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したもの、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている」として、親会社説の考え方と整合的な方法の適用を認めないこととしておきながら、その考え方を踏襲した取扱いを定めているとしている。しかし、連結財務諸表の作成についての考え方と各会計処理との整合性は本質的な問題であり、その関係を切断しながら、「考え方を踏襲した取扱いを定めている」ということの意味が理解し難いので、この点についての説明をすべきであるとの意見があった。ただし、この点については、親会社説と経済的単一体説に関する検討が不十分なために生ずるものではないかとして、この点について本格的な検討をすべきであるとの意見も出された。</p> <p>国際的な会計基準が 2009 年度より全面時価評価法に一本化される中、それに準じた改正であり特に異存はないが、国際的な会計基準が経済的単一体説に基づき全部のれん方式の採用を決定している状況下、日本基準も経済的単一体説の採用につき、早急に結論を出す必要があると考える。また、連結会計基準案第 50 項に記載の通り、基本的には親会社説による考え方を踏襲する一方で、本来はそれと整合的である部分時価評価法を削除したことについては、削除に至った経緯をもう少し詳細に説明戴きたい。</p>	<p>したものではない。したがって、特段の追加説明はしていない。</p> <p>経済的単一体説の採用については、様々な会計処理と関連するため、短期コンバージェンスを目的とした今回の連結会計基準の定めでは取り扱わないことが適切と考えられる。また、部分時価評価法を削除した経緯は、連結会計基準第 61 項に記載のとおりである。</p>
在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理		
22) 重要性について	<p>在外子会社株式の取得により生じたのれんの会計処理（適用指針案第 77-2 項）について、外貨でのれんを把握し、毎期の償却額について当該在外子会社の他の費用と同様に換算することは実務上煩雑であるため、重要性基準を設けるなどして実務面の配慮をお願いしたい。</p>	<p>在外子会社株式の取得等により生じたのれん及びのれんの償却額については、当該在外子会社等の他の資産及び費用と同様の取扱いになるため、特別な取扱いをしない。</p>
23) 負ののれんの換算について	<p>適用指針案第 77-2 項について、在外子会社株式の取得により生じた外貨建表示ののれんの決算日レートによる換算差額の処理について明確に定めを行うとともに、負ののれんについては支配獲得日のレートにより換算することを明記すべきであると考え。第 77-2 項の処理は、在外子会社の取得により発生した「のれん」が被取得企業（在外子会社）に帰属するとの考え方によるため、決</p>	<p>負ののれんの換算については、従来どおりになると考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>算日レートによる換算差額は為替換算調整勘定として処理するものと思われるが、公開草案では、明確な記述がなく、明確に定めるべきものとする。また、在外子会社株式の取得により生じた外国通貨で表示されている負のれんについては、支配獲得日に発生し、利益計上されるものであることを勘案すると、支配獲得日のレートで換算することが適当であると考えられ、この点についても明確に定めるべきものとする。</p>	
<p>企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理</p>		
<p>24) 独立第三者と締結した契約に基づく権利で未履行のもの の削除理由</p>	<p>独立第三者と締結した契約に基づく権利で未履行のもの（業務委託契約等）が削除されているが、これらが削除された理由を明らかにしてほしい。今回の改正では、識別可能な無形資産について資産計上を義務付けている（企業結合会計基準案第 29 項）。業務委託契約等を削除する公開草案は、この改正に関連したものと思われるが、そもそも現在の会計慣行等からみて無形資産に該当しないということ削除されたのか（適用指針案第 365 項）、無形資産ではあるものの識別可能ではないということ削除されたのか、あるいは他の理由により削除されたのか、が明確でないように思われる。</p>	<p>今回の改正は、コンバージェンスの観点から特に優先度の高いとされた部分に焦点を絞って対応を図るものである。こうした焦点を絞った対応を図る上で、無形資産の識別可能性の判断要件については、単に「法律上の権利」に該当するか否かという形式的な基準のみで判断するのではなく、分離して譲渡可能か否かという実質面の判断を重視することが適当と判断した。このため、分離して譲渡可能であると考えられる特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利以外の例示については削除している。</p>
<p>25) 取得することを意図していない無形資産</p>	<p>企業結合会計基準案第 29 項において、無形資産が識別可能なものであれば、原則として識別して資産計上することが求められることとされたが、同基準案第 96 項において、「したがって、例えば、当該無形資産を受け入れることが企業結合の目的の 1 つとされていた場合等、その無形資産が企業結合における対価計算の基礎に含められていたような場合には、当該無形資産を計上することとなる」とされているため、これまでと同様に、法律上の権利以外については、取得企業がその無</p>	<p>取得を意図していない無形資産については、その後の事業活動の中で有効に利用できずキャッシュ・フローに結び付けられないケースが多いと考えられるが、実際にそれ以後の事業活動で利用することになる重</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>形資産の取得を意図していない無形資産についてまでは、識別可能資産として認識すべきものが含まれていないかどうか検討する必要はないと考えてよいか。</p>	<p>要な無形資産が含まれていたことが判明している場合や、市場で売却することになる重要な資産が含まれていることが判明しているような場合には、企業結合基準第 29 項の要件を満たす限り、識別して資産計上することになると考えられる。</p>
<p>26) 基準の明確化について</p>	<p>総じて、国際的な会計基準との差異が解消される方向にあり、医薬等の多額の研究開発活動を行う業界における内外企業間の比較可能性が高まると予想されることから企業結合会計基準案に異存は無いが、資産の評価方法や償却方法等の具体的なガイドラインについて、他の会計基準との整合性を確保した上で提示戴きたい。</p> <p>適用指針案第 59-2 項のように「・・・当該無形資産は分離可能なものとして取り扱う。」のであれば、無形資産に係る包括的な会計基準を同時に公表すべきであり、あるいは、識別する場合の要件等を明確に定めるべきであると考え。同項では、「・・・企業結合の目的の 1 つが特定の無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離可能なものとして取り扱う。」とされているが、そもそも、分離譲渡できないため、企業や事業そ</p>	<p>企業結合時における資産の評価方法等は、会計基準等で特定の方法を定めるべきものではなく、実務に委ねるべきものと考えられる。なお、実務での検討にあたっては、海外の会計制度の下での実務慣行も参考になると考えられる。</p> <p>また、償却方法については、取得した資産の多様な使用の実態が存在し得る中で、個々のケースごとに定めることは難しいと考えられることから、取得した資産の使用の実態に即して償却すべきであるという償却の一般ルールに従って処理することとしている。</p> <p>適用指針第 59-2 項は、一定の場合に、取得した無形資産を分離譲渡可能なものとして取り扱わなければならない旨を定めたものであり、その内容に不明確な点はないと考えられるため、特段の対応は行わないこ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>のものを取得する場合があります、無形資産に係る包括的な会計基準が存在していない現段階では、「分離可能なものとして取り扱う」こと自体に無理があるように思われる。したがって、無形資産に係る包括的な会計基準の公表を合わせて行うべきものとする。また、無形資産に係る包括的な会計基準が存在していない現段階で、「取得」に該当する企業結合の場合だけ、分離譲渡できないものを識別するのであれば、適用指針の中で、識別するための基準等について明確に定めるべきものとする。</p> <p>研究開発費会計基準の一部改正案は、企業結合会計基準案が、企業結合の取得対価の一部を研究開発費に配分して費用処理する会計処理を廃止したことから、企業結合により被取得企業から受け入れた資産については、「研究開発費等にかかる会計基準」を適用しないとしている。そして、企業結合会計基準案第 29 項は、分離して譲渡可能な無形固定資産については、識別可能なものとして取り扱うとしている。ここでの「分離して譲渡可能な無形固定資産」とは、適用指針案第 59 項によれば、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形固定資産の独立した価格を合理的に算定できなければならないとのことであるが、その内容に明確性が欠けるので、適用指針においてももう少し基準の明確化を図るべきである。</p> <p>企業結合会計基準案について、包括的な無形資産会計基準を設定するまでの暫定措置として、約定残や顧客リストなど、M&A 取引特有の無形資産を例示する方が企業にとって必要である。</p>	<p>ととした。</p> <p>無形資産の分離譲渡可能性を判断するための包括的な指針の検討は、今回のフェーズの検討対象外であり、そのような指針の必要性を含め、今後のフェーズの検討対象となる。</p> <p>今回の検討は、コンバージェンスの観点から特に優先度の高いとされた部分に焦点を絞って、先行して対応を図ることを意図したものである。コメントにある例示の要否や内容については、今後のフェーズの検討対象となる。</p>
少数株主損益調整前当期純利益の表示		
27) 主旨の明確化について	連結会計基準案において、少数株主損益調整前当期純利益を表示することを規定した理由として、国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にすることからとされているが、これ以外に会計情報としてどのような意義があるのか説明を加えていただきたい。	連結会計基準第 72 項において、説明を追加した。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした主旨を明確にして欲しい(様々な経営指標の定義付けに影響する可能性があると考えため)。</p>	
<p>28) 表示に係る他の論点と整合的に扱うべき</p>	<p>新たに「少数株主損益調整前当期純利益」を表示することになったが、損益計算書の表示については、包括利益、特別損益項目等の区分損益の内容や持分法損益の表示等も合わせて検討すべきである。「少数株主損益調整前当期純利益」を表示することは、「企業結合に係る会計基準」の見直しに関係しない問題である。損益計算書の表示の問題については、「持分法に関する会計基準」の公開草案に対するコメントへの対応の中で、「損益計算書の表示については、将来的に「東京合意」に基づいたコンバージェンス・プロジェクトの中で見直しの必要性が検討されることになる。」とされており、「少数株主損益調整前当期純利益」のみを特別に取り扱うことは、他の表示に関する問題との整合性を欠くことになると考える。</p>	<p>連結損益計算書の表示に係る論点は複数あるものの、連結会計基準第72項に記載の理由や、段階損益の区分に影響を与えるものではないことから、少数株主損益調整前当期純利益のみを今回の見直しで取り扱うことは問題ないものと考えられる。</p>
<p>29) 親会社説との関係について</p>	<p>税金等調整前当期純利益に法人税額等を加減して、あらたに少数株主損益調整前当期純利益を表示することについて、今回の企業結合会計等の改訂に直接関連するものではなく誤解を与えると考えるので、当該表示については再検討するべきと考える。親会社説に立つ限り、親会社所有者に帰属する利益のみを開示すべきであって、「少数株主損益調整前当期純利益」の開示は第50項の考えと首尾一貫していない。このような損益計算書の表示に関しては、包括利益の考え方や、持分法損益の表示等も加えて今後検討していくべき課題であり、これだけを変更するのは誤解を与える可能性が生じると思われる。</p> <p>今回の改正で「少数株主損益調整前当期純利益」の開示を新たに要求するべきではない。これは、①「少数株主損益調整前当期純利益」の開示を求めることは今回の改正の対象とは関係ない、②「少数株主損益調整前当期純利益」の開示を求める意味の検討が十分でなく、経営者にこの利益の説明責任を求めることは説得性が欠ける、③我が国の企業結合会計において親会社説を変更していないにもかかわらず、経済的単一体説を基本とする「少数株主損益調整前当期純利益」の開示を求めるのは時期尚早である、ことが主な理由である。</p>	<p>連結会計基準第72項に記載のとおり、連結損益計算書における最終行の表示科目が当期純利益であることに変わりはなく、また、その当期純利益が1株当たり当期純利益の計算の基礎として用いられることも、これまでと同様であり、明らかに経済的単一体説に基づくものではないと考えられる。</p>
<p>注記事項</p>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
30) 共通支配下の取引における事業分離の注記	事業分離の注記は、共通支配下の取引や共同支配企業の形成に該当しない場合に求められているが、企業結合会計基準案第 52 項の共通支配下の取引等に係る注記事項は、共通支配下の企業結合について開示することを想定している。このため、共通支配下の取引における事業分離の注記についての規定はないものと思われる。しかし、連結上、このような取引は消去されてしまうものとしても、個別上は開示する意味はあるものと思われるので、共通支配下の取引における事業分離の注記を設けてもよいのではないかと思われる。	共通支配下の取引等における事業分離に重要性がある場合には、追加情報として注記することになるものと考えられる。
31) キャッシュ・フロー計算書の注記	連結財務諸表の注記事項（連結会計基準案第 43 項（4））について、当該規定は、例えば会計処理を変更した場合において、キャッシュ・フローへの影響額を記載することまで意図しているのか確認したい。	連結キャッシュ・フロー計算書を含む連結財務諸表に重要な影響を与える事項を注記することになると考えられる。
32) 開示例について	企業結合会計基準案第 50 項に規定される、取得とされた企業結合の注記事項、第 54 項共同支配投資企業における注記事項について開示例を例示願いたい。	注記事項については、各社の実態に即した記載を行えば足りると考えられるため、企業結合会計基準において開示例を示すことは不要と考えられる。
連結会計基準案について		
33) 連結の税効果会計等	税効果会計や持分法に関しては従来連結財務諸表原則や注解では各所で記載されていたのに対し、今回の連結会計基準案においては、これらは「税効果会計に係る会計基準」「持分法に関する会計基準」に従う趣旨を「結論の背景」にて記載されている。会計基準本体への記載がないことから、前段の「目的」にもその旨を記載することを検討願いたい。	税効果会計や持分法については、連結財務諸表原則公表後に独立した会計基準として定められており、結論の背景の記載はその旨を明らかにしているにすぎないため、あえて会計基準本体の「目的」に追記する必要はないものと考えられる。
34) 連結の内部取引消去等の重要性	債権と債務の相殺消去（連結会計基準案第 31 項）、連結会社相互間の取引高の相殺消去（連結会計基準案第 35 項）について、重要性の記載をお願いしたい。未実現利益の消去には重要性の記載があることから、整合性を保持して戴きたい。	重要性の原則の適用は会計基準一般に適用されるものであり、また、連結会計基準（注 1）に記載されている事項は例示であるため、追記は不要と考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
35) 連結子会社の決算日と連結決算日の間に生じる重要な取引や事象の影響	<p>連結会計基準案（注4）について、子会社の決算日と連結決算日との差異が3ヶ月を超えない場合において、決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うことと定めているが、決算日が異なることから生じる連結会社間取引以外に係る会計記録の重要な不一致の取扱いについて明確な定めがなく、この点に関しても明確に定めるべきものとする。そもそも、決算日が異なることから生じる連結会社間取引以外に係る会計記録の重要な不一致がある場合には、原則にしたがい、仮決算を行うべきであり、現行の連結財務諸表原則及び本改正案でもこの点が明記されていない。また、IAS27号27項でも、「・・・子会社の報告日と親会社の報告日の間に生じる重要な取引や事象の影響に関する修正をしなければならない」と定められ「連結会社間の取引」に限定した取扱いとはなっていない。子会社の決算日後に、重要な災害損失や、重要な資産の譲渡等が行われた場合に、後発事象として開示が行われるが、直接財務諸表におり込むのとは大きな相違があり、決算日が異なることから生じる連結会社間以外の取引に係る会計記録の重要な不一致の取扱いについて、IAS27号27項の定めと整合した形式で、明確に定めるべきではないかと考える。</p>	<p>連結会計基準(注4)については、連結財務諸表原則の従来からの定めを踏襲したものであり、決算日が異なることから生じる「連結会社間の取引」に係る重要な不一致について調整することになる。</p> <p>また、監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」において、子会社の開示後発事象については、連結子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社等の決算日後に発生した事象を注記することとなっていることから、連結会社間取引以外の重要な不一致については調整しないと考えられる。</p> <p>従来通り、調整すべきものを連結会社間取引に限定し、修正後発事象に該当するもののみ子会社の決算に取り込めば足りると考えられる。</p>
36) 連結会計基準案のみなし取得日	<p>連結会計基準案（注5）において「前後いずれかの決算日」を支配獲得日等とする旨の記載がされており、これは従来の「前後いずれか<u>近い</u>決算日」とは異なる記載である。今回の改正により、支配獲得日等とする決算日は前後いずれでも良いとされたのか、またそうであるとすれば斯かる改正がなされた経緯を補足説明戴きたい。</p> <p>連結会計基準案（注5）のみなし取得日等の定めに関して、改正前では「・・・当該日の前後いずれか<u>近い</u>決算日」と定めていたものを改正案では「・・・当該日の前後いずれかの決算日」に修正されているため、前後の任意の決算日を選択できるかのような誤解を与えるおそれがある。直近の</p>	<p>「前後いずれか<u>近い</u>決算日」とすると、四半期決算では、みなし取得日が実際の支配獲得日等よりも後ろの決算日になることがあり、在外子会社の決算書の入手が間に合わないなどの実務上の問題があることに対応したものである。</p> <p>具体的な取扱いは、今後、必要に応じて</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>決算日以外のより適切な判定にしたいが、前後いずれかの決算日を選択するのであれば、判定基準を明記すべきであると考え。</p>	<p>「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」等にて対応することも考えられる。</p>
<p>37) 連結会計基準案の時価等</p>	<p>連結会計基準案第 23 項(1)について、「親会社の子会社に対する投資の金額は、原則として、支配獲得日の時価による。」とされているが、「時価」が子会社株式の市場価額を意味するのか、全面時価評価法における時価を意味するのか明確でないため、明記すべきであると考え。この点、適用指針案第 46 項では、先行取得株式（その他有価証券）の時価であると定めているので、連結会計基準でも明確に定めるべきものと考え。</p> <p>連結会計基準案第 23 項(1)について、企業再編等で従来、重要でなかった子会社の重要性が高まるなど、実務では、従来、重要性がないため非連結子会社であった子会社が連結の範囲に含まれることとなる場合があり、非連結子会社に係る支配獲得日における時価と原価との差額の取扱いについても、明確に定めるべきものと考え。</p> <p>連結会計基準案第 44 項及び第 74 項について、本会計基準適用前に支配権を獲得した非連結子会社に係る支配獲得日における時価と原価との差額の取扱い、本会計基準適用前に株式購入によって支配を獲得した非連結子会社について本会計基準適用後に重要性が増加したことにより連結の範囲に含める場合の取扱いや、これらの場合に発生した負ののれんの取扱いについて、遡及適用を行うのかどうかの取扱いをより明確に定めるべきものと考え。</p>	<p>連結会計基準第 23 項(1)では「親会社の子会社に対する投資の金額」であり、全面時価評価法による時価は、当該投資と相殺される「子会社の資産及び負債」の時価である。また、本項は、段階取得の場合のみを想定しているものではない。</p> <p>重要性の低い非連結子会社についての具体的な取扱いは、実務において適切に判断すれば足りるものと考えられる。</p>
<p>38) 子会社の時価発行増資等における親会社の持分の増減の会計処理</p>	<p>連結会計基準案第 30 項について、「親会社の払込額と親会社持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する。」との定めについて、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 47 項から第 49 項のように、親会社の持分比率が増加する場合は追加取得に準じて処理し、減少する場合には一部売却に準じて処理することと定めるべきものと考え。同実務指針の取扱いと異なる定めをしたものとの誤解を与えるおそれがあると思われる。なお、同実務指針と異なる定めを行うのであれば、その旨を明記すべきであると考え。</p>	<p>連結会計基準第 30 項は、連結財務諸表原則の従来からの定めを踏襲したものである。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
その他		
39) 会社、組合 その他これらに 準ずる事業体へ の適用について	<p>企業結合会計基準案第4項にて適用対象として「会社、組合その他これらに準ずる事業体」とされているが、協同組合（信用組合、農業協同組合）、信用金庫、労働金庫については、適用除外にすべきものとする。仮に適用対象であるとしても、「持分の結合」の考え方による資産及び負債の帳簿価額による引継ぎを認めていただきたい。出資については、出資額の多寡にかかわらず、各々1つの議決権に限られており、株式会社のように支配、被支配の関係が成立するものではない。株式会社と同様の会計処理を適用するのは困難であり、「取得」として処理するのではなく、「持分の結合」の考え方を採用して処理すべきと考える。よって、その資産及び負債の引継ぎにあたっては帳簿価額により移転すべきである。また、本件は関係法令等との関係も十分考慮する必要があると考える。</p>	<p>企業結合会計基準第18項から第22項にあるとおり、取得企業の決定は必ずしも議決権のみを判断規準としていない。</p>
40) 複数の取引 が1つの企業結 合を構成してい る場合の会計処 理	<p>企業結合会計基準第5項なお書きでは、「複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。」と規定しているが、一体として取り扱うべき企業結合が、会計期間を跨いだ場合の会計処理及びその注記を明らかにすべきである。平成20年4月1日以後開始する事業年度から、上場会社等に対して四半期報告制度が導入されているところであるが、四半期会計期間末を跨ぐように、企業結合会計基準第5項なお書きで規定している複数の取引が発生すると想定される。しかし、そのような場合にどのような会計処理をするかについて、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」等では明確な規定がない。したがって、四半期報告制度にも十分に対応できるように、このような場合の会計処理や注記について明示する必要がある。</p>	<p>一体として取り扱うべき企業結合が会計期間を跨いだ場合の会計処理及びその注記に関する定めは従来からなく、これまでと同様の取扱いになる（企業結合会計基準第66項なお書き）。</p> <p>なお、複数の取引が四半期会計期間末日を跨ぐ場合であって、四半期会計期間末までの取引結果が、年度末において一体と取り扱った結果と異なることが想定されるときに当該四半期会計期間に対応する四半期財務諸表における会計処理については、追加情報としての注記が必要となることも考えられる。</p>
41) 適用指針案	適用指針案第219項(3)及び第295項(3)において、「関連する帳簿価額の比率で按分する方法」	適用指針第219項(3)及び第295項(3)の

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
における適正な帳簿価額	<p>が示されているが、この帳簿価額には、適用指針案第 207 項の「連結財務諸表上の帳簿価額」も含まれることを明記する必要がある。ある会社を買収して子会社化した後に当該会社を対象とした組織再編を行う場合には、「連結財務諸表上の帳簿価額」を基礎に引き換えられたものとみなされる部分の価額を算定することが合理的である場合が多い。</p>	<p>記載のとおり、合理的と認められる方法の一つとして、連結財務諸表上の帳簿価額による場合も含まれる。</p>
	<p>適用指針案第 46 項は「その他有価証券」に限定されているが、子会社等の株式に対して計上することを想定されている「投資損失引当金」について定めることは適当ではないと考える。従って、「その他有価証券」のなお書きから (2) を削除願うと共に ((1) と (3) のみ記載)、「関連会社株式」にも同様のなお書きの (2) と (3) を追記することを検討願いたい。</p>	<p>特定のプロジェクトのために設立された子会社等以外の会社の株式 (監査委員会報告第 71 号) についても投資損失引当金が計上される場合がある。</p>
42) 企業結合に係る特定勘定について	<p>現行の適用指針 66 項 (暫定的な会計処理の対象外とする旨の定め) が削除されているが、企業結合に係る特定勘定の計上範囲は拡大して解釈されるべきではないと考えられるため、削除すべきではないと考える。現行の適用指針では、企業結合に係る特定勘定は、暫定的な会計処理の対象外としていたが、これを削除することにより逆に暫定的な会計処理も許容されるのではないかと解釈される恐れがある。</p>	<p>適用指針第 377 項なお書きの記載のとおり、暫定的な会計処理の対象外となる。</p>
43) 共通支配下の取引において、現金で取得した場合	<p>適用指針案第 31-2 項では、現金を対価とする子会社株式の取得についても連結会計基準に定めのない企業結合及び事業分離等に関する事項については企業結合会計基準等の定めにより会計処理することとされている。よって、例えば、同一の親会社に支配されている子会社 (上場子会社) がもう一方の子会社の株式の過半数を、現金で取得した場合、その上場子会社が連結財務諸表を作成するにあたっては、上場子会社が当該株式を取得した時点で、当該子会社の資産・負債の時価評価を行うのではなく、最上位の親会社が当該子会社の支配獲得をした時点の評価に基づくということによいか。</p>	<p>共通支配下の取引においては、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上することとされており、対価が現金等の場合の子会社同士の合併については、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上される (適用指針第 243 項)。このため、現金を対価とする子会社株式の取得についても上記に準じることとなり、適正な帳簿価額により計上される。</p>
44) 適用初年度の取扱いについて	<p>連結会計基準案第 20 項において、部分時価評価法を廃止し、全面時価評価法のみとすることとされている。また、適用指針案第 77-2 項により在外子会社ののれんの換算については、発生時の</p>	<p>部分時価評価法により評価していた子会社については、連結会計基準第 44 項(3)た</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
て	<p>為替相場で換算することから決算日の為替相場により換算することにされている。しかしながら、連結会計基準案及び適用指針案には、これらの会計処理の変更が適用される場合に、適用初年度期首における影響をどのように算定し、会計処理するかについての記載がされていないため、具体的な会計処理等についての規定を記載する必要がある。</p> <p>現状で部分時価評価法を採用している場合において、過年度分の対応についても記載を追加して戴きたい。</p>	<p>だし書きのとおり、その他連結財務諸表に係る事項についての適用初年度の期首において、部分時価評価法により計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、親会社持分額を基に、当該日における持分比率により算定することとなる。</p> <p>在外子会社株式の取得等により生じたのれんについては、組織再編ごとに適用対象となる。</p>
45) 適用指針案の設例番号	<p>適用指針案の設例について、取得と持分の結合の識別に関する設例が削除されたことから、設例4から開始されることになるが、このような大幅な改正が行われたのであるから、設例番号の整理も同時に行ったほうが良いのではないかという意見があった。</p>	<p>適用指針の本文の項番号と同様に、利用者の便宜のため、従来からの番号はそのままとしている。</p>
46) 用語の定義等について	<p>「企業」「事業」「会社」「株主資本」「資本」「持分」について、用語の定義の見直しなどが必要ではないか。持分の継続と会計処理では、支配の主語の整理、「持分」や「実現」の概念、投資家の清算・再投資の擬制と資産・負債の再評価との関係、株主の観点の必要性、事業分離における損益認識、持分の継続の使い分けにおいて、理論的な分析を深化させる姿勢が必要と考えられる。のれんの会計処理について、規則的償却法の根拠の詳細な説明、自己創設のれんとの関係、のれんを超過収益力とみなす考え方、負ののれん、全部のれんの考え方について明確に説明すべきである。「取得原価」「取得」について、「買収」を用いた用語法とすることが考えられる。</p>	<p>今回の改正については、短期コンバージョン・プロジェクトによるものであることから、従来からの用語の定義や表現などについて大きく変更していない。</p>
	<p>企業結合会計基準案第25項では「・・・被取得企業の取得原価（第23項参照）・・・」と定めているが、先行取得の部分について、たとえば、「・・・被取得企業に対する支配獲得時の時価（第</p>	<p>企業結合基準第23項にあるとおり、被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>23 項参照)・・・」のように時価で算定すること、をより明確に定めるべきものとする。企業結合会計基準案第 25 項で「・・・被取得企業の取得原価 (第 23 項参照)・・・」の表記であると先行取得の部分についてどのように処理するのか明確でなく、たとえば、「・・・被取得企業に対する支配獲得時の時価 (第 23 項参照)・・・」のように時価で算定することを、より明確に定めるべきものとする。</p>	<p>則として、取得の対価 (支払対価) となる財の企業結合日における時価で算定することとされているため、これに即して処理することになる。</p> <p>なお、支払対価が現金以外の資産の引渡し等の場合には、支払対価となる財の時価と被取得企業又は取得した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定することとされている。したがって、同第 25 項において「取得の対価 (支払対価) となる財の企業結合日における時価」のみに限定することはできない。</p>
<p>47) 取得原価の配分におけるリース資産等</p>	<p>取得原価の配分方法について、棚卸資産や固定資産も含めて完全時価評価の対象にするとともに、リース資産等は例外としないのかを明確にすべきである。</p>	<p>企業結合会計基準第 28 項及び適用指針第 51 項のとおり、取得原価は時価を基礎として配分されることになるため、個別の資産負債を完全時価評価するという考え方をとっておらず、従来と同様に、特段の追記は不要と考える。</p>
<p>48) 今後の対応予定</p>	<p>東京合意では、IFRS との「残りの差異については 2011 年 6 月 30 日までに解消を図ります」と国際的な約束をしている。関係者に対する透明性のために、今般の「改正案」が IFRS と相違したままであるのなら、その理由、今後の日程を含む対応予定をまとめて記載しておくべきである。</p>	<p>今回は短期コンバージェンス・プロジェクトとして、一定の項目について対応したものである。今後については、プロジェクト計画表が公表されている。</p>
<p>49) 持分法を適用した個別財務</p>	<p>連結財務諸表を作成していないが、重要な関連会社がある場合に、国際会計基準では、関係会社の投資について持分法を適用した財務諸表の作成を求めている。国際会計基準と一致させ相違を解</p>	<p>将来的に「東京合意」に基づいたコンバージェンス・プロジェクトの中で慎重に検</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
諸表	消すべきである。	討されることも考えられる。
50) 少数株主持分に係る会計処理	<p>企業結合に関するのれんについて、全部のれん方式という考えがあるとしながらも、推定計算により少数株主持分についてのれんを計上することはなお問題が残されているとし、のれんの計上は有償取得に限るべきとする購入のれん方式を踏襲している。本論点は CESR からの補正措置項目として取上げられていないことから今後の検討項目に含まれていると理解するが、引続き十分な検討をお願いしたい。</p> <p>国際的な会計基準の方が合理的であると考えられることから、少数株主持分に相当するのれんについても認識すべきであるとする。その場合には、実務負担にも配慮し、少数株主持分について別個に時価評価するのではなく、比例持分相当額を認識すべきであるとする。</p> <p>少数株主持分のれんを含めた全部のれん方式はやりすぎであり、購入のれんに限る現状案に賛成する。非支配株主持分の公正価値を開示する国際的基準への収斂を優先するならば、追加コストをかけて別途の公正価値測定を求める米国 SFAS141R のやり方よりも、改訂後 IFRS3 の按分方式の方がよい。</p> <p>少数株主持分について、債務超過額を、原則親会社と少数株主が比例的に負担することを検討願いたい。</p> <p>子会社の時価発行増資等に伴い生ずる、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合において、当該差額は損益ではなく、資本剰余金の増減とすることを、時間的な制約もあり今回の改正に織り込めないのはやむを得ないが、出来るだけ早い段階で国際的な会計基準との考え方の統一を図るよう検討願いたい。</p> <p>子会社の時価発行増資等に伴う親会社持分の増加額の処理に反対する。親会社中心説と決別し、子会社の少数株主もグループ株主であり、支配継続を前提した持分の増加減少は、ともに少数株主との資本取引であることを認め、資本剰余金処理に統一すべきである。</p>	ステップ 2 において慎重に検討する。
51) 取得に要した支出額の会計	国際的な会計基準では、取得関連費用については費用が発生した年度、サービスを提供された年度の費用として会計処理されるのに対し、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	ステップ 2 において慎重に検討する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
処理	<p>った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の費用は発生時の費用として処理することとしている。取得費用は当期の費用として処理することを検討願いたい。</p> <p>取得に要した直接費用の取得原価算入に反対する。直接費用に対価性があるのは当然であるが、企業支配の取得に要した費用は、棚卸資産や固定資産の取得費用と異なり、その取得原価算入は、差額のれんは本来無形資産としてのコアのれんにプリファイすべきところを、逆に差額のれんを増やす処理となる。この際、一律費用処理の国際的基準に収斂すべきである。</p>	
52) のれんの償却	<p>のれんの会計処理（企業結合会計基準案第 32 項、第 101 項から第 105 項）について、国際的な会計基準では、のれんの償却は行わない（その代わりに減損テストを実施）のに対し、今回の企業結合会計基準案では日本基準の 20 年以内償却の考え方を残している。長期的な視点も考慮し、再検討の余地があるものとする。外貨建のれんに関する換算方法も検討願いたい。</p> <p>のれんの規則的償却に反対する。のれんの会計処理（企業結合会計基準案第 101 項）は、国際的基準が採る減損テスト法を非償却法とみなして自己創設のれんに入れ替わる可能性を指摘し、規則的償却法が優れているとしている。そういう場合もあろうが、定期的又は減損を疑う事象が発生する都度、現実に合う柔軟な方式で減損テストを行えば、規則的償却を上回る速度で減損処理が進捗する可能性がある。IT 関連など技術進歩の速い業界では、3 年乃至 5 年のキャッシュ・フローを予測して減損テストを行うならば、規則的償却よりもはるかに実情に合う処理となる。</p>	ステップ 2 において慎重に検討する。
53) 暫定的な会計処理における過年度修正	暫定的な会計処理の確定又は見直し処理（適用指針案第 70 項）について、過年度調整を当期の損益として処理しないことを検討願いたい。	ステップ 2 において慎重に検討する。
54) 企業結合に係る特定勘定について	企業結合会計基準案第 30 項では、企業結合に係る特定勘定の認識要件について、現行基準が要求している「取得後短期間」で発生するものであること、取得の対価に反映されていたことが契約条項等から明らかなものであることの 2 つの条件が削除されている。当該削除を行うかどうかを含めて企業結合に係る特定勘定の認識要件について再検討すべきと考える。国際的な会計基準では、いわゆる「企業結合に係る特定勘定」の認識を認めていないため、コンバージェンスの観点から、	ステップ 2 において慎重に検討する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	その計上自体の是非も検討が必要となると考えられる。したがって、「企業結合に係る特定勘定」の認識要件について、現行の規定の維持について再検討すると共に、今後の検討の中で、認識の是非についても再度検討すべきではないかと考える。	

以 上