

プロジェクト 企業結合（ステップ2）

項目 公開草案に対するコメントへの対応～注記事項～

I. 公開草案の注記事項に寄せられたコメント

1. 公開草案における注記事項に関する提案に対して、以下のようなコメントが寄せられた。

	公開草案の提案	寄せられたコメント（要約）
①	（企業結合会計基準案第 49 項） 取得とされた企業結合の注記事項 (3)取得原価の算定等に関する事項 ④取得原価に含められなかった取得関連費用	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 作成者側に会計処理の選択の余地が無いにも関わらず注記を要求する必要性があるのか疑問である。 ➤ 重要性があれば追加情報で開示することで足りる。四半期においても同様である。 ➤ 開示すべき取得関連費用の範囲を明確にすべきである。
②	（企業結合会計基準案第 49-2 項） 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。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 過年度に遡り基本財務諸表が再表示されるので本来無用のはずである。四半期においても同様である。
③	（企業結合会計基準案第 52 項） 共通支配下の取引等に係る注記事項 (4)非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表 なお、個別財務諸表においては当該注記を要しない。	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 定義及び具体的な様式等について、会計基準又は適用指針において加筆していただきたい。また、当該注記が求められた理由・趣旨について、企業結合基準の結論の背景としても、記載していただきたい。 ➤ 連結株主資本等変動計算書において、非支配株主との取引に係る親会社の持分変動が異動項目として増減が説明されるので、注記する有用性がないため、注記は無用とすべきである。
④	（企業結合会計基準案第 128-2 項）	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 注記による影響額の開示は作

<p>経過的な取扱い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、経過的な取扱い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>成者の実務負担を考慮し、不要とする方向で検討頂きたい。</p>
--	------------------------------------

II. 取得関連費用の注記

検討

2. 取得関連費用は、国際的な会計基準では、企業結合とは別の取引であり、また、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という考え方から、発生時の費用として会計処理されてきた。現行の日本基準の実務においては、取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかについて議論となることが多いという問題点がこれまでも指摘されており、こうした問題点の解消と国際的な会計基準とのコンバージェンスを目的として今回の公開草案の提案となっている。
3. 公開草案において、取得関連費用の注記を提案した理由は以下のとおりである。
 - ✓ 取得関連費用の金額は、企業結合の性質や、当該取得の財務上の影響を評価するために重要な情報である。
 - ✓ 国際的な会計基準においても取得関連費用の注記が要求されている（IFRS第3号B64項(m)、ASC805-10-50-2f）。
 - ✓ 現行の会計基準においても取得原価及びその内訳として開示が要求されている（企業結合会計基準第49項(3)①）。
4. 企業結合における取得関連費用は、金額的に重要な場合には企業結合の実態を把握するにあたり有用な情報であり、また、開示されることにより、国際的な会計基準を採用する企業との比較可能性を高めるものと考えられる。ただし、現行基準における問題点の指摘を踏まえ、注記事項として開示を求める趣旨及び作成者の負担を勘案し、取得関連費用の注記を重要なものに限って求めることでどうか。
5. 注記対象となる取得関連費用としては、社内の人件費等の内部費用は含まないことが考えられるがどうか。
6. なお、四半期会計基準においては、開示の適時性が重視されているため、企業結合に関する事項の注記の要求事項は現行基準においても年度に比べて簡略化¹されている。よって、四半期財務諸表の性格を考慮して取得関連費用についての注記は、四半期段階では求めないことでどうか。
7. 6月20日開催の企業結合専門委員会では、年度及び四半期の取扱いについて事務

¹ 四半期会計基準においては、取得とされた企業結合の注記は①企業結合の概要、②四半期連結損益計算書に含まれる被取得企業の業績の期間、③実施した会計処理の概要が要求されており、年度に比べて簡略化されている。

局案に賛成する意見が出された。

Ⅲ. 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内容の注記

検討

8. 公開草案において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内容及び金額の注記を提案した理由は以下のとおりである。
 - ✓ 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが行われた場合、のれんや受け入れた資産、引き受けた負債の金額に重要な変動が生じることとなるため、時系列比較を行うにあたり、取得原価の配分額の見直しの内容及び金額の情報は重要な情報と考えられる。
 - ✓ 国際的な会計基準においても、取得原価の配分額の見直しの性質及び金額を注記することが要求されている（IFRS 第3号 B67 項(b)(iii)、ASC805-10-50-6c）。
 - ✓ 現行の会計基準においても、企業結合年度の翌年度以降において取得原価の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こととされている（企業結合会計基準第49項(4)③）。
9. 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は、比較情報として開示される過年度の基本財務諸表に反映されているので、注記は不要というコメントが寄せられているが、すでに前年度に公表済みの基本財務諸表との関係で、どのような項目で取得原価の配分額の重要な見直しが行われたのかの情報は、時系列情報の分析という面で有用である。したがって、公開草案の提案どおり、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行われた場合には、その見直しの内容及び金額の注記を求めることでどうか。また、四半期報告書の中で開示される比較情報についても、同様の対応をとることでどうか(四半期財務諸表での取扱いの検討は別紙参照)。
10. 6月20日開催の企業結合専門委員会では、既に公表済みの前年度の基本財務諸表と比較情報として開示される前年度の基本財務諸表で大きく変わる場合には、年度と四半期ともに、注記を求めるべきであるという意見が多く出された。

Ⅳ. 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表の注記

検討

11. 公開草案において非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表の注記を提案した理由は以下のとおりである。
 - ✓ 親会社株主に係る成果に関する情報として、資本取引とされた金額を親会社株主に帰属する当期純利益へ加減する情報は有用であると考えられる
 - ✓ その場合、一覧性のある形で、要因（追加取得、一部売却等）ごと、会社ごとに区分しての情報が有用であると考えられる。
 - ✓ 国際的な会計基準においても開示が要求されている（IFRS 第12号第18項、

ASC810-10-50-1A(d))。

12. 公開草案においては、親会社株主に係る成果に関する情報の重要性を踏まえ、国際的な会計基準とのコンバージェンスを意識して表形式での注記を提案しているが、当該注記を要求する趣旨は、財務諸表利用者が親会社株主に帰属する当期純利益に資本取引とされた親会社の持分変動を加減して、親会社株主に係る成果を容易に把握できるようにすることであると考えられる。したがって、表形式にこだわる必要は無いと考えられることから、資本取引とされた金額を要因（追加取得、一部売却等）ごと、会社ごとに区分して親会社株主に帰属する当期純利益へ加減した情報を明瞭に記載する形で注記を求めることかどうか。
13. なお、米国基準においては、以下のような開示例が示されている（ASC810-10-55-4M）。

	<u>20X3</u>	<u>20X2</u>	<u>20X1</u>
ABC 社に係る純利益	\$ 37,500	\$ 22,000	\$ 30,000
非支配持分振替高			
子会社 A 社の普通株式の売却による資本剰余金の増加		10,000	
子会社 A 社の普通株式の購入による資本剰余金の減少	(8,000)		
非支配持分純振替高	<u>(8,000)</u>	<u>10,000</u>	
ABC 社に係る純利益及び非支配持分振替高	<u>\$ 29,500</u>	<u>\$ 32,000</u>	<u>\$ 30,000</u>

14. 四半期財務諸表においては、株主資本等変動計算書の開示は要求されておらず、株主資本の金額に著しい変動があった場合には主な変動事由を注記することとされている（四半期会計基準第 19 項(13)）。四半期中に行われた非支配株主との取引により株主資本の著しい変動があった場合には、当該規定に基づき注記が行われると考えられ、また、四半期決算には開示の適時性の強い要請もあることも考慮して、年度と同等の注記を求めないこととしてはどうか。
15. 6 月 20 日開催の企業結合専門委員会では、株主資本等変動計算書にもトータルの情報が記載されており、IASB においても注記事項全般の見直しを図る方向であるので記載は必要ないのではないかという意見が出された一方、親会社株主に係る成果に関する情報として有用な情報であり、株主資本等変動計算書本体に記載されている情報とは内容が異なるなどの理由から、開示すべきであるという意見が多く出された。また、1 株当たり利益情報についても、この部分を反映した情報を開示すべきであるという意見も出された。

V. 会計方針の変更による影響額の注記 検討

16. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合に、経過的な取扱いにより表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていない時には、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額を注記することが、過年度遡及会計基準において求められている²。この場合の変更による影響額とは、変更前の会計方針によった場合の当期における影響額であるとしている（過年度遡及会計基準第50項）。
17. 公開草案に基づく、本会計基準の改正による変更の影響としては、以下の点がある。
 - ✓ 企業結合が行われた場合は、当該企業結合に係る取得関連費用の金額
 - ✓ 支配が継続している子会社の非支配株主との取引が行われた場合は資本剰余金に計上された金額
18. ステップ1の改正時には、変更の影響額の注記を求めていなかったが、実務上影響額の算定が困難なケースが想定されたことや、当時は過年度遡及会計基準が開発されていない時期であったこと等、今回の改正とは状況が異なると考えられる。したがって、公開草案の提案を維持し、過年度遡及会計基準に基づき、変更の影響額の注記を求めることかどうか。
19. 6月20日開催の企業結合専門委員会では、事務局提案に反対する意見は特に聞かれなかった。

ディスカッション・ポイント

注記事項に関するコメントに対する上記の対応の方向性について、ご意見をお伺いしたい。

以上

² 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用した場合には、表示期間のうち、過去の期間について影響を受ける財務諸表の主な勘定科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額を注記することとなる。経過的な取扱いにより、将来に向かって新たな会計方針を適用する場合及び過去の累積的影響額を適用初年度の期首剰余金に含めて処理した場合は、当期において変更による影響額を注記することとなる。

別紙) 暫定的な会計処理の確定についての四半期財務諸表上での取扱いの検討

1. 四半期連結財務諸表(連結子会社がない場合には四半期個別財務諸表)においては、暫定的な処理の確定のタイミングによって、以下のようなケースが考えられる(企業結合はそれぞれの四半期中で行われたものと想定)。

	前第3四半期	前第4四半期	当第1四半期	当第2四半期	当第3四半期
①	暫定的な処理				確定処理
②		暫定的な処理			確定処理
③			暫定的な処理		確定処理

それぞれのケースにおける暫定的な処理の確定した四半期(当第3四半期)での開示は以下のように整理できる(連結四半期損益計算書については累計期間での開示を前提としているが、四半期会計期間の開示を行っている場合も同様である)。

①のケース	四半期連結貸借対照表	・比較情報としての前年度末の連結貸借対照表: 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映
	四半期連結損益計算書	・比較情報としての前第3四半期累計期間: 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映 ・当第3四半期累計期間: 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映
②のケース	四半期連結貸借対照表	①のケースと同じ
	四半期連結損益計算書	・比較情報としての前第3四半期累計期間: 企業結合前のため、前期に開示したもの ・当第3四半期累計期間: 暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映
③のケース	四半期連結貸借対照表	・比較情報としての前年度末の連結貸借対照表: 企業結合前のため、前連結会計年度末の連結貸借対照表
	四半期連結損益計算書	②のケースと同じ

2. 前項の整理を前提として、暫定的な処理の確定した四半期において、注記の必要性を検討する必要があると考えられる。

まず、比較情報として開示される前年度の連結貸借対照表である。①及び②のケースでは、比較される前年度の連結貸借対照表は暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映したものであり、公表済みの前年度の連結貸借対照表とは異なっているが、確定した当第3四半期において、暫定的な会計処理の内容及び金額の注記が必要かどうか。

次に、比較情報として開示される四半期連結損益計算書についてである。暫定的

な会計処理の確定の影響を受ける①のケースでは、暫定的な会計処理の確定による影響額の注記が必要かどうか。

3. さらに、すべてのケースにおいて、すでに公表済みの当期の第1と第2四半期連結財務諸表に関する取扱いを整理しておく必要がある。いずれの場合も、既に公表済みの各四半期の連結損益計算書及び連結四半期貸借対照表は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が行われている。しかし、四半期報告書で比較情報としては開示されていないことや、開示の適時性の要請も考慮して、影響額の開示は求めないことでどうか。³

なお、翌年度の第1四半期と第2四半期においては、比較情報として開示される当第1四半期と第2四半期の四半期連結財務諸表には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が反映されることになると考えられる。

³ 開示府令において、有価証券報告書の「経理の状況」の「その他」で当連結会計年度における四半期情報等の開示が求められていることから、この部分について、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が反映される必要があるか、整理を行う必要がある。