
プロジェクト	企業結合
	企業結合会計基準等の改正
項目	公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、平成 30 年 8 月 21 日に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）」及び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）」（以下合わせて「本公開草案」という。）の公表を行った。本公開草案に対するコメント期間は 2 ヶ月であり平成 30 年 10 月 22 日に締め切られた。本公開草案に対しては、5 通のコメント・レターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対するコメントとその対応案である。

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●年●月●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●年●月●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（案）
（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		
（会計処理及び勘定科目の明確化に関するコメント）		
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"> ・ 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 <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>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>れる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・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 <p>「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>	
2) 追加的に認識したのれんの償却処理について	<p>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、必要に応じて、既に行われた償却仕訳を遡及修正するかどうかを明確にする必要がある。</p>	
(補償資産の取扱いの明確化に関するコメント)		
3) 補償資産の取扱い	<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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>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 合がある(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>	
(その他のコメント)		
4) マイルストーンの定義に 関して	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。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(質問2) 結合分離適用指針の改正についての質問		
(全体を支持するコメント)		
5) 提案内容に同意する。	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。	
(文案の記載内容に関するコメント)		
6) 結合分離適用指針 279 項について	<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>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<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、これまで定めのある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>	
7) 結合分離適用指針 281 項について	<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>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<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、これまで定めが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>	
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>	
(質問 3) その他の質問		
(適用時期等に関するコメント)		
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>	
(その他のコメント)		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
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。	

以上