

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」

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。）。

改正後	改正前
<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 25 年 9 月 13 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. <u>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、発生した事業年度の費用として処理する。</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、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。</u></p>
<p>取得原価の配分方法</p> <p>28. 取得原価は、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>(注 6)</p>	<p>取得原価の配分方法</p> <p>28. 取得原価は、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>(注 6)</p>

改正後	改正前
<p>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><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う。企業結合年度の翌年度の連結財務諸表及び個別財務諸表（以下合わせて「財務諸表」という。）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>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>45. 非支配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（注11）。</p>	<p>少数株主との取引 個別財務諸表上の会計処理</p> <p>45. <u>少数株主</u>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（注11）。</p>
<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>46. <u>非支配株主との取引</u>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（連結会計基準第 28 項から第 30 項）に準じて処理する。</p>	<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>46. <u>少数株主との取引</u>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（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 注記事項 取得とされた企業結合の注記事項</p> <p>49.</p>	<p>開示 注記事項 取得とされた企業結合の注記事項</p> <p>49.</p>

改正後	改正前
<p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 取得原価の算定等に関する事項</p> <p>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)及び対価の種類ごとの内訳。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</p> <p>② (省 略)</p> <p>③ (省 略)</p> <p>④ <u>主要な取得関連費用の内容及び金額</u></p> <p>(4) 取得原価の配分に関する事項</p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>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</p> <p>④ (省 略)</p> <p>(5) 比較<u>損益</u>情報 (以下 略)</p>	<p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 取得原価の算定に関する事項</p> <p>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)及び<u>その</u>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</p> <p>② (省 略)</p> <p>③ (省 略)</p> <p>④ (新 設)</p> <p>(4) 取得原価の配分に関する事項</p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>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></p> <p>④ (省 略)</p> <p>(5) 比較情報 (以下 略)</p>
<p><u>49-2. 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、その見直しの内容及び金額を注記する。なお、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同じとなる場合には、個別財務諸表においては、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<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対価の種類ごとの内訳。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>(削 除)</u></p> <p>(4) <u>非支配株主との取引に係る親会社の持分変動に関する事項</u> <u>非支配株主との取引によって増加又は減少した資本剰余金の主な変動要因及び金額。</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 25 年に改正された本会計基準（以下「平成 25 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</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>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 25 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。）及び事業分離等会計基準についても同時に適用する必要がある。</u></p> <p><u>(3) (1) 及び (2) の適用にあたっては、非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</u></p> <p><u>(4) (3) の定めによらず、平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</u></p> <p><u>(5) 平成 25 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。</u></p>	

改正後	改正前
<p>議 決</p> <p>59-2. <u>平成 25 年改正会計基準は、第 272 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</u></p> <p><u>西 川 郁 生 (委員長)</u> <u>新 井 武 広 (副委員長)</u> <u>小賀坂 敦 (副委員長)</u> <u>関 口 智 和</u> <u>関 根 愛 子</u> <u>徳 賀 芳 弘</u> <u>淵 田 康 之</u> <u>正 脇 久 昌</u> <u>増 一 行</u> <u>弥 永 真 生</u> <u>柳 橋 勝 人</u> <u>吉 田 稔</u> <u>渡 部 仁</u></p>	<p>議 決</p> <p>(新 設)</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</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</p>

改正後	改正前
<p>(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>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>
<p>64. (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 12 月に平成 20 年改正会計基準を公表した。</u></p>	<p>64. (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 25 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、いわゆる東京合意に基づき中期的に取り組む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の検討を行い、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、平成 25 年 1 月に少数株主持分 (非支配株主持分) の取扱い、企業結合に係る取得関連費用の会計処理、暫定的な会計処理の確定に関する処理を主な見直し内容とする「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た。平成 25 年改正会計基準は、公開草案に対して一般から寄せられた意見を踏まえてさらに検討を行い、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>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>64-3. なお、平成 21 年論点整理に掲げられていた項目のうち、のれんについては、平成 21 年論点整理の公表後、<u>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る。また、2011 年 11 月に 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。これらの点を踏まえ、平成 25 年改正会計基準においても現行の償却処理を継続することとした。</u></p> <p><u>また、子会社に対する支配を喪失した場合の残存の投資に係る会計処理についても、国際的な会計基準との差異は存在するが、この会計処理については、事業分離等会計基準や企業会計基準第 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。)等の他の会計基準にも影響する横断的な論点であることに加え、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いう意見もある。これらの点を踏まえ、今後、段階取得の適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を適切な時期に始めることとし、そのうえで、我が国の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。</u></p> <p><u>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については、改正することにより財務報告の改善が図られるか否かについて意見が分かれているものや、改正の必要性や適時性に乏しいという意見が大半を占めているものであるため、平成 25 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。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>取得の会計処理 取得原価の算定</p>	<p>取得の会計処理 取得原価の算定</p>

改正後	改正前
<p>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>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「金融商品会計基準」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>
<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、その後の損益は、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が取得原価に含まれる一方で間接費は除かれる点が不整合であること等の理由から、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 25 年改正会計基準においては、国際的な会計基準に基づ</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>

改正後	改正前
<p><u>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、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定することに留意する。</u></p>	
<p>取得原価の配分方法 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、非支配株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非支配株主持分についてのれん（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</p>	<p>取得原価の配分方法 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</p>

改正後	改正前
<p>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>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 104-2. 平成 25 年改正会計基準では、平成 21 年 12 月に企業会計基準第 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。）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見直しを行った。具体的には、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、国際的な会計基準と同様に、比較情報の有用性を高める観点から、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、それに基づく表示を求めることとした（(注 6)参照）。 <u>なお、企業結合年度の翌年度のみが表示が行われる場合の株主資本等変動計算書の表示については、企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」において所要の改正を行っている。</u></p>	<p>暫定的に決定した会計処理の確定手続 （新 設）</p>
<p>共通支配下の取引等の会計処理 118. （省 略） また、株式交換等により非支配株主から子会社株式を受け取る取引（非支配株主との取引）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非支配株主との取引について、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、</p>	<p>共通支配下の取引等の会計処理 118. （省 略） また、株式交換等により少数株主から子会社株式を受け取る取引（少数株主との取引）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少数株主との取引について、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</p>

改正後	改正前
この取扱いを踏襲している（第 41 項から第 46 項参照）。	取扱いを踏襲している（第 41 項から第 46 項参照）。
<p>非支配株主との取引</p> <p>120. <u>平成 15 年会計基準において、非支配株主（当時は少数株主持分と呼称）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。</u>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払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た。</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。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>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拠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。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</p>	<p>少数株主との取引</p> <p>120. <u>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。</u>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拠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、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</p>

改正後	改正前
<p>支払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た。</p>	<p>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。</p>
<p>120-2. 平成 25 年改正会計基準の公開草案では、同時に改正された連結会計基準の公開草案において、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることを提案したことを踏まえ、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における個別財務諸表上の取得原価は、企業集団内の取引に準じ、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を提案した。これは、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、結果として、連結財務諸表における当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づくことになるためである。</p> <p>しかしながら、この提案に対しては、連結財務諸表における非支配株主との取引の会計処理と個別財務諸表上の子会社株式の取得原価の算定とは別個の問題であるという意見が寄せられた。また、仮に公開草案に従った会計処理とする場合には、1 株当たり純資産と比較して株価が著しく低い子会社の株式を追加取得した時には親会社の個別財務諸表において追加取得した直後に減損処理となることが実務上起こり得ることや、取得対価の一部に現金が含まれている場合や当該子会社の連結上の帳簿価額が負の値である場合等の取扱いの検討も必要であるという指摘もあった。</p> <p>検討の結果、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支払対価となる財の時価で測定しても、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、のれんは計上されないため、平成 15 年会計基準において示されていた論点に対応する必要性は低いと考えられるこ</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>とや、個別財務諸表上の処理を変える必要性は大きくないことなどから、非支配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という現行の取扱いを継続することとした。</p>	
<p>開示 126-2. 平成 20 年改正会計基準までは、取得関連費用に関する情報については、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ものが取得原価に含められ、取得原価の内訳として開示されてきた。平成 25 年改正会計基準では、取得関連費用は、発生した事業年度の費用として処理することとなったが、当該情報は、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、国際的な会計基準も参考にして、取得関連費用の金額の注記を求めることとした(第 49 項(3)参照)。ただし、注記を求める趣旨に鑑みれば、すべての取得関連費用を網羅的に集計して注記する必要性は乏しいことから、企業結合の規模等を考慮して、主要な取得関連費用の内容と金額について注記を求めることとした。</p>	<p>開示 (新 設)</p>
<p>126-3. 平成 25 年改正会計基準において、企業結合年度の翌年度に行われた暫定的な会計処理の確定は、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うこととされたため、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が反映される。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り、公表済みの前年度の財務諸表(四半期財務諸表を含む。)との関係でどのような見直しが行われたかの情報は有用であることから、重要な見直しが行われた場合には、</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>その見直し内容及び金額の注記を求めることとした(第 49-2 項参照)。</p>	
<p>126-4. 平成 25 年改正会計基準と同時に改正された連結会計基準では、非支配株主との取引により資本剰余金が計上され、連結株主資本等変動計算書においては「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動」として資本剰余金の変動額が純額で表示されることとなったが、主な要因(追加取得、一部売却等)ごとに資本剰余金の増加した額又は減少した額を開示することは親会社株主に係る成果に関する情報として有用であり、また、国際的な会計基準も参考にして、平成 25 年改正会計基準では非支配株主との取引に係る親会社の持分変動に関する事項の注記を求めることとした(第 52 項(4)参照)。</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、企業結合は一般に每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、企業結合は一般に每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>

改正後	改正前
<p>129-2. 平成 25 年改正会計基準適用前の財務諸表に対して、平成 25 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 25 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実務的な対応に困難を伴うため、遡及適用は求めるべきではないという意見があった。一方、比較的最近の企業結合等の取引のみである場合等、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いう意見もあった。</p> <p>これらの点を踏まえ、また、遡及適用による実務上の負担を考慮すべきという公開草案に寄せられた意見も検討した結果、平成 25 年改正会計基準は、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することとした。そのうえで、前述のように通常は遡及適用を行うことは困難であることを考慮し、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ず、非支配株主との取引及び取得関連費用について平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用できることとした（第 58-2 項(3)及び(4)参照）。</p> <p>なお、平成 25 年改正会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第 24 号第 10 項(1)から(6)に定める所定の注記を行うことに留意する。</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>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>

改正後	改正前
<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>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p> <p>(4) (省 略)</p> <p>(5) <u>(削 除 (右記の削除部分の下線は省略))</u></p> <p>(6) (省 略)</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。）。<u>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) 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」 目的 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</p>

改正後	改正前
	<p>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 25 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 25 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対価の種類ごとその内訳、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対価の種類ごとその内訳には、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>② 発生したのれんに関する事項には、のれんの金額、発生原因、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</p>	<p>(新 設 (左記の改正部分の下線は省略))</p>

改正後	改正前
<p>定期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。<u>暫定的な処理の確定に伴い、重要な見直し</u><u>がなされた場合には、四半期会計期間において、その見直し</u><u>の内容及び金額を注記することとする。</u></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<u>対価の種類ごと</u>その内訳、のれんに関する事項を記載する。</p> <p>① <u>取得原価及び対価の種類ごと</u>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 <u>(削除) のれんに関する事項</u>には、のれんの金額、発生原因、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、<u>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。</u></p>	