

## **(参考資料) これまでに企業会計基準委員会が公表した企業会計基準等の概要**

以下は、これまでに企業会計基準委員会が公表した企業会計基準（ただし、すでに廃止されている企業会計基準を除く。）及び主な企業会計基準適用指針の概要について事務局が作成した資料である。

なお、記載事項のうち「開発中に議論となった主な事項」については、企業会計基準委員会において企業会計基準及び公開草案の公表に関する議決に反対した委員の意見などを記載している。

### **I. 企業会計基準**

#### **1. 企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」**

##### **(公表の経緯)**

平成 13 年改正商法において、自己株式の取得及び保有規制の見直し並びに法定準備金の減少手続が定められたことを踏まえ、本会計基準を平成 14 年 2 月に公表した<sup>1</sup>。

##### **(主な内容)**

本会計基準では、自己株式の会計処理及び準備金の額の減少の会計処理を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

##### **(1) 自己株式の会計処理**

取得した自己株式は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除する。

自己株式処分差益は、その他資本剰余金に計上する。自己株式処分差損は、その他資本剰余金から減額する。

##### **(2) 準備金の額の減少の会計処理**

資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的効力が発生した時に、その他資本剰余金に計上する。

利益準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的効力が発生した時に、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）に計上する。

---

<sup>1</sup> 当初は、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」として公表され、平成 17 年に会社法が公布されたことに伴い改正され、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」として公表されている。

## 2. 企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成13年改正商法において、自己株式の取得及び保有規制の見直し、種類株式制度の見直し、新株予約権及び新株予約権付社債の導入などが行われたことを契機として、国際的な会計基準の動向も踏まえて、本会計基準を平成14年9月に公表した。

### (平成14年公表時の主な内容)

本会計基準は、1株当たり当期純利益及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定方法を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### 1 株当たり当期純利益の算定

##### (1) 分子

	従来の方法	本会計基準
分子に用いる利益	当期純利益	普通株式に係る当期純利益※
利益処分による優先配当額の取扱い	控除しないことも、控除することも可	控除する。

##### (2) 分母

	従来の方法	本会計基準
当期に株式併合や株式分割が行われた場合	行われた時点以降の期間に反映させる方法と、期首に行われたと仮定する方法のいずれも可	期首に行われたと仮定する。
普通株式と同等の株式が存在する場合	(特段の定めなし)	普通株式数と普通株式と同等の株式数を合計する。

※ 平成25年改正により、連結財務諸表においては、親会社株主に帰属する当期純利益とするものとされている。

### **3. 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」**

#### **(公表の経緯)**

平成17年に公布された会社法において、役員賞与は、役員報酬とともに職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益として整理されたため、株主総会における支給手続を前提とした実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」を見直し、本会計基準を平成17年11月に公表した。

#### **(主な内容)**

本会計基準は、役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する旨を定めている。

#### 4. 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」

##### (公表の経緯)

「ストック・オプション等に関する会計基準」に関する審議において、貸借対照表における貸方項目の区分表示のあり方全般の検討の必要性が認識されたことに伴い、本会計基準を平成17年12月に公表した。

##### (平成17年公表時の主な内容)

本会計基準は、貸借対照表における純資産の部の表示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

項目	従来の表示方法（公表当時）	本会計基準
貸借対照表の区分 個別貸借対照表	資産の部、負債の部及び資本の部に区分する。	資産の部、負債の部及び純資産の部に区分する。
連結貸借対照表	資産の部、負債の部、少数株主持分 <sup>※</sup> 及び資本の部に区分する。	同 上
貸借対照表の純資産の部（資本の部）の区分 個別貸借対照表	資本の部は、資本金、資本剰余金、利益剰余金及びその他の項目に区分する。	純資産の部は、株主資本、評価・換算差額等及び新株予約権に区分する。
連結貸借対照表	同 上	純資産の部は、株主資本、評価・換算差額等 <sup>※1</sup> 、新株予約権及び少数株主持分 <sup>※2</sup> に区分する。
繰延ヘッジ損益の表示	資産の部又は負債の部	純資産の部の評価・換算差額等 <sup>※1</sup>
新株予約権の表示	負債の部	純資産の部
少数株主持分 <sup>※2</sup> の表示	負債の部と資本の部の中間における独立の項目	純資産の部

※1 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」の公表により、その他の包括利益累計額と読み替えるものとされている。

※2 平成25年改正により非支配株主持分に変更している。

## 5. 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」

### (公表の経緯)

平成17年に公布された会社法において、すべての株式会社に株主資本等変動計算書の作成が義務付けられたことに伴い、本会計基準を平成17年12月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、連結株主資本等変動計算書及び個別株主資本等変動計算書の表示区分及び表示方法等を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 株主資本等変動計算書の作成目的

株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するために作成する。

#### (2) 表示区分

株主資本等変動計算書の表示区分は、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」に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従う。

#### (3) 表示方法

株主資本の各項目は、当期首残高、当期変動額及び当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示する。

株主資本以外の各項目は、当期首残高、当期変動額及び当期末残高に区分し、当期変動額は純額で記載する。ただし、当期変動額について主な変動事由ごとにその金額を表示（注記による開示を含む。）することができる。

## 6. 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成15年に企業会計審議会から公表された「企業結合に係る会計基準」では、企業結合に該当する取引を対象としていたが、当該会計基準では対象とされていなかった分離元企業の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理などの検討を行い、本会計基準を平成17年12月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、会社分割などの場合における事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理や、合併などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理などを定めることを目的としている。

具体的な内容は、次のとおりである。

	分離元企業の会計処理	被結合企業の株主に係る 会計処理
投資が清算されたと みる場合	移転損益を認識する。 (現金などを対価として受け取る 場合等)	交換損益を認識する。 (現金などを対価として受け取る 場合等)
投資が継続していると みる場合	移転損益を認識しない。 (子会社株式や関連会社株式と なる分離先企業の株式のみを対 価として受け取る場合等)	交換損益を認識しない。 (被結合企業が子会社や関連会 社の場合において、当該被結合 企業の株主が、子会社株式や関 連会社株式となる結合企業の株 式のみを対価として受け取る場 合等)

## 7. 企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成13年改正商法により新株予約権制度が導入されて以来、新株予約権のストック・オプションとしての利用が活発化したことから、本会計基準を平成17年12月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、主としてストック・オプション取引の会計処理及び開示を明らかにすることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 会計処理の概要

企業が従業員等に報酬として付与する自社株式オプション（以下「ストック・オプション」という。）は、費用として計上する。すなわち、ストック・オプションの付与に応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上する。

#### (2) 各会計期間における費用計上額

各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額とする。

ストック・オプションの公正な評価額は、ストック・オプションの公正な評価単価にストック・オプション数を乗じて算出する。

## 8. 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」

### (公表の経緯)

棚卸資産の評価基準についてテーマ協議会<sup>2</sup>からの提言を受けたことを踏まえ、本会計基準を平成18年7月に公表した。

### (平成18年公表時の主な内容)

平成18年公表時の本会計基準は、棚卸資産の評価基準及び開示について定めることを目的としていた。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準

通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、収益性が低下しているとみて、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。この場合において、取得原価と当該正味売却価額との差額は当期の費用として処理する。

#### (2) トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準

トレーディング目的で保有する棚卸資産については、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額（評価差額）は、当期の損益として処理する。

### (その後の改正)

#### 平成20年改正

平成20年改正において棚卸資産の評価方法を定めることとし、当該定めを置くにあたって、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、後入先出法を認めないこととした。

---

<sup>2</sup> テーマ協議会は、財務会計基準機構内に設置されていた会議体であり、当委員会が審議するテーマ及びその優先順位について提言する役割を担っていた。平成19年にその役割を基準諮問会議に引き継いでいる。



## 9. 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成11年に企業会計審議会より公表された「金融商品に係る会計基準」を引き継ぎ、本会計基準を平成18年8月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、金融商品に関する会計処理を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 債権の貸借対照表価額

取得価額（又は償却原価法に基づいて算定された価額）から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額とする。

#### (2) 有価証券の貸借対照表価額

売買目的有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する。

満期保有目的の債券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、一定の場合は償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とする。

子会社株式及び関連会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

その他有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に基づき、全部純資産直入法又は部分純資産直入法により処理する。

#### (3) デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務

デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、原則として、当期の損益として処理する。

#### (4) 貸倒見積高の算定

債権の貸倒見積高は、債権の区分に応じてそれぞれ一定の方法により算定する。

#### (5) ヘッジ会計

一定の要件がすべて満たされた場合、ヘッジ取引に対してヘッジ会計が適用される。

## 10. 企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成18年10月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、財務諸表の注記事項としての関連当事者の開示について、その内容を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 開示すべき取引の範囲

連結財務諸表における関連当事者との取引の開示において、親会社と関連当事者との取引のみならず、連結子会社と関連当事者との取引がある場合には、財務諸表利用者が関連当事者との取引の連結財務諸表への影響をより適切に把握することができるように、開示対象とする。

#### (2) 関連当事者との取引に関する開示

関連当事者の概要、取引の内容及び取引の種類ごとの金額、取引条件及び取引条件の決定方針などを開示する。

#### (3) 関連当事者の存在に関する開示

親会社の情報としては、親会社の名称等の開示を求めている。また、重要な関連会社については、その名称と要約財務情報の開示を求めている。

## 11. 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成17年に公表された金融審議会金融分科会第一部会ディスクロージャー・ワーキング・グループ報告「今後の開示制度のあり方について」において「四半期開示のあり方」が示されたことを踏まえ、本会計基準を平成19年3月に公表した。

### (平成19年公表時の主な内容)

本会計基準は、四半期財務諸表に適用される会計処理及び開示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 開示対象の四半期財務諸表

四半期貸借対照表、期首からの累計期間及び四半期会計期間の四半期損益計算書<sup>※</sup>及び四半期キャッシュ・フロー計算書を開示する。

#### (2) 会計処理

財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができる。

#### (3) 開示

セグメント情報、1株当たり四半期純損益等のように必ず注記を求める事項と、株主資本の金額の著しい変動等、該当する事由が生じた場合に注記を求める事項がある。

※ 平成22年改正により、四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書（又は四半期損益及び包括利益計算書）に変更している

### (その後の改正)

#### 平成23年改正

平成22年8月に開催された基準諮問会議において、財務諸表作成者から半期報告制度を採用している欧州等と比較して開示書類の作成負担が過重であるとの意見が寄せられたことや、平成22年6月に閣議決定された「新成長戦略」の施策において四半期報告の簡素化が盛り込まれたことを踏まえ、四半期報告の簡素化についての提案がなされ、基準諮問会議より当委員会に提言がなされた。検討の結果、次の見直しを行い、平成23年3月に本会計基準を改正した。

(1) 四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書（又は四半期損益及び包括利益計算書）の開示対象期間に関して、期首からの累計期間の情報のみを基本とし、四半期会計期間の情報は任意に開示できるものとした。

(2) 四半期キャッシュ・フロー計算書の開示に関して、第1四半期及び第3四半期は省略できるものとした。

(3) 注記事項の簡素化について検討を行い、ストック・オプション関係、発行済株式総数、1株当たり純資産額等について開示を求めないこととした。

## **(開発中に議論となった主な事項)**

### 平成 23 年改正

平成 23 年に改正された会計基準の公開草案に対して寄せられたコメントの中に、四半期報告の簡素化に対して反対意見が聞かれ、結論の背景に以下が記載されている。

- 「財務諸表利用者からは、四半期キャッシュ・フロー計算書は基本となる財務諸表の 1 つであるので開示の省略を認めるべきではないという意見が出されたが、開示を省略するのであれば、キャッシュ・フローの状況を把握するのに資する情報を代替的に開示すべきという意見も寄せられた。」(本会計基準第 36-2 項)
- 「財務諸表利用者からは、開示情報をいずれかの期間に一本化する場合は、収益動向の変化点の把握に資する四半期会計期間の情報とすべきであるという意見が出されたが、期首からの累計期間のみの開示となる場合には、四半期会計期間の売上高、営業利益金額、四半期純利益金額及び 1 株当たり利益の開示を要望する意見も寄せられた。」(本会計基準第 37-2 項)

## 12. 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」

### (公表の経緯)

平成5年に企業会計審議会第一部会から公表された「リース取引に係る会計基準」では、ファイナンス・リース取引のうち所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一定の注記を要件として通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を採用することを認めてきたが、平成13年11月のテーマ協議会からの提言を踏まえ、当該例外処理の見直しを行い、本会計基準を平成19年3月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、リース取引に係る会計処理を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) ファイナンス・リース取引の借手の会計処理

ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理により、リース取引開始日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として計上する。

#### (2) オペレーティング・リース取引の借手の会計処理

通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

#### (3) ファイナンス・リース取引の貸手の会計処理

リース取引開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、所有権移転ファイナンス・リース取引についてはリース債権として、所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース投資資産として計上する。

#### (4) オペレーティング・リース取引の貸手の会計処理

通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

### 13. 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」

#### (公表の経緯)

従来、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用できるとされてきたが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成19年12月に公表した。

#### (主な内容)

本会計基準は、工事契約に係る収益及びその原価に関し、施工者における会計処理及び開示について定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

##### (1) 工事契約に係る認識基準

工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。

##### (2) 工事進行基準の会計処理

工事進行基準を適用する場合には、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

##### (3) 工事完成基準の会計処理

工事完成基準を適用する場合には、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

##### (4) 開示

工事契約に係る認識基準、決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法、当期の工事損失引当金繰入額等を注記する。

## 14. 企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成20年3月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、持分法に関する会計処理及び開示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 持分法を適用する被投資会社の会計処理

同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、投資会社（その子会社を含む。）及び持分法を適用する被投資会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する。

#### (2) 持分法の会計処理

投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社の資本との間に差額がある場合には、当該差額はのれん又は負ののれんとし、のれんは投資に含めて処理する。のれん（又は負ののれん）の会計処理は、企業結合会計基準に準じて行う。

投資会社は、投資の日以降における被投資会社の利益又は損失のうち投資会社の持分又は負担に見合う額を算定して、投資の額を増額又は減額し、当該増減額を当期純利益の計算に含める。

## 15. 企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成20年3月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準では、次の開示に関する取扱いを定めることを目的としている。

- (1) セグメント情報
- (2) セグメント情報の関連情報
- (3) 固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報
- (4) のれんに関する報告セグメント別情報

具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 基本原則

本会計基準では、セグメント情報を開示する方法として、国際財務報告基準や米国会計基準で採用されているマネジメント・アプローチを採用している。

#### (2) 事業セグメントの識別

企業は、セグメント情報を開示するための単位として、事業セグメントを識別する。

#### (3) 報告セグメントの決定

企業は、識別された個別の事業セグメント又は集約基準によって集約された事業セグメントの中から、量的基準に従って、報告すべきセグメントを決定する。

#### (4) セグメント情報の開示項目と測定方法

企業は、セグメント情報として次の項目を開示する。

- ① 報告セグメントの概要
- ② 報告セグメントの利益（又は損失）、資産、負債及びその他の重要な項目の額並びにその測定方法に関する事項
- ③ 報告セグメントの各開示項目の合計額とこれに対応する財務諸表計上額との間の差異調整に関する事項



## 16. 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成20年3月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、資産除去債務の定義、会計処理及び開示について定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 資産除去債務の定義

資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。

#### (2) 資産除去債務の負債計上

資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。

なお、資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に見積ることができない場合には、これを計上せず、当該債務額を合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上する。

#### (3) 資産除去債務の算定

資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。

#### (4) 資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分

資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。

## 17. 企業会計基準第 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成 20 年 11 月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、財務諸表の注記事項としての賃貸等不動産の時価等の開示について、その内容を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 賃貸等不動産の定義

賃貸等不動産とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産をいう。

#### (2) 賃貸等不動産に関する注記事項

賃貸等不動産を保有している場合は、次の事項を注記する。

- ① 賃貸等不動産の概要
- ② 賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動
- ③ 賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法
- ④ 賃貸等不動産に関する損益

## 18. 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」

### (公表の経緯)

「企業結合に係る会計基準」は、平成15年に企業会計審議会より公表されていたが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から持分プーリングの廃止等の検討を行い、平成20年12月に本会計基準を公表した。

### (平成20年公表時の主な内容)

本会計基準は、企業結合に関する会計処理及び開示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 取得の会計処理<sup>※1</sup>

##### ① 取得原価の算定

被取得企業又は取得した事業の取得原価は、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。取得が複数の取引により達成された場合（以下「段階取得」という。）における被取得企業の取得原価は、連結財務諸表では支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定することとし、当初の取得原価との差額は段階取得に係る損益として処理する<sup>※2</sup>。

##### ② 取得原価の配分方法

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の企業結合日時点の時価を基礎として、配分する。

また、取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして定額法その他の合理的な方法により20年以内で規則的に償却し、下回る場合には、その不足額は負ののれんとして当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する<sup>※3</sup>。

- ※1 企業会計審議会から公表されていた会計基準では、企業結合の経済的実態に応じ持分プーリング法とパーチェス法とが使い分けられていたが、本会計基準の公表により、持分プーリング法は廃止された。
- ※2 段階取得における被取得企業の取得原価は、企業会計審議会から公表されていた会計基準では、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によるものとされていた。本会計基準においては、個別財務諸表では従来と同様に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によるものとされたが、連結財務諸表では支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定することとし、当初の取得原価との差額は段階取得に係る損益として処理することとされた。
- ※3 企業会計審議会から公表されていた会計基準では、負ののれんが発生した場合には20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却するものとされていたが、本会計基準の公表により、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとされた。

## (2) 共通支配下の取引の会計処理

### ① 個別財務諸表上の会計処理

共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、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。

### ② 連結財務諸表上の会計処理

内部取引としてすべて消去する。

## (その後の主な改正)

### 平成 25 年改正

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、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の改正を行った。

## (開発中に議論となった主な事項)

### 段階取得における取得原価の会計処理

段階取得における被取得企業の取得原価に関して、平成 20 年に公表した企業結合会計基準の公開草案では、連結財務諸表と個別財務諸表の双方について、企業会計審議会から公表されていた「企業結合に係る会計基準」における取扱いを見直し、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定する提案をしていた。しかしながら、公開草案に対して寄せられたコメントの中に、個別財務諸表上の取扱いを改正することに対して反対意見が聞かれ、最終基準では個別財務諸表上の取扱いは変更しないこととした。

なお、平成 25 年から平成 27 年に国際会計基準審議会（IASB）が実施した IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビューに対して、国内関係者からは以下の意見が聞かれている。

- 段階取得において追加取得した時に既存の持分の利得又は損失を認識することは内部経営管理目的で利用している情報と異なるため、取引に対する見解と整合しない（財務諸表作成者）。
- 支配の喪失の際に残余の持分について利得又は損失を認識することは、例えば、持分を一部売却しても取引関係が継続する意図をもっているような場合には、グループの運営の実態を反映しないことがある（財務諸表作成者）。
- 財務分析においてこれらの利得又は損失を除外して分析をしている（財務諸表利用者）。

## 19. 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」

### (公表の経緯)

当委員会は、平成 20 年に企業結合会計基準を公表したことに伴い、企業会計審議会から公表されている連結財務諸表原則を引き継ぎ、本会計基準を平成 20 年 12 月に公表した。

### (平成 20 年公表時の主な内容)

本会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 連結の範囲

親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める。

#### (2) 連結貸借対照表

連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照表における資産、負債及び純資産の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、連結会社相互間の投資と資本及び債権と債務の相殺消去等の処理を行って作成する。

#### (3) 連結損益計算書

連結損益計算書は、親会社及び子会社の個別損益計算書等における収益、費用等の金額を基礎とし、連結会社相互間の取引高の相殺消去及び未実現損益の消去等の処理を行って作成する。

### (その後の主な改正)

#### 平成 23 年改正

平成 23 年に改正した本会計基準では、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」三における一定の要件を満たす特別目的会社についての定めは、同定めが資産の譲渡に関連して開発された設定当時の趣旨を踏まえ、資産の譲渡者のみに適用されることとする改正を行っている。

#### 平成 25 年改正

平成 25 年に改正した企業結合会計基準と併せて、少数株主持分（非支配株主持分）の取扱いについて改正を行っている。具体的には、従来は支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動は損益を計上する取引とされていたが、改正後の本会計基準では、親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上することとされた。

### (開発中に議論となった主な事項)

#### 平成 23 年改正

平成 23 年に改正した本会計基準の公表に反対した委員 1 名から以下の意見が聞かれた。

- 「現行の企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」等について、特に特別目的会社等の取扱いについて検討すべき課題があることには同意する。しかしながら、現行の支配力基準の特別目的会社等への具体的な適用が必ずしも明確ではなく、実務においてその取扱いにばらつきが見られる中、今回の改正は、そうした点を改善することなく公表するものであり、現行において注記がなされている開示対象特別目的会社の一部を連結の範囲に含める部分的対応にとどまるものといえる。したがって、今回の改正は、実務における根本的な問題の解決にはつながらず、また、比較可能性の観点からも問題が残ることから、本件については、代理人の取扱い等も含め基準全体を抜本的に見直す中で改善すべきである。」（本会計基準第 45-3 項）

## 20. 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

### (公表の経緯)

平成 20 年に企業結合会計基準を公表したことに伴い、平成 10 年に企業会計審議会から公表された「研究開発費等に係る会計基準」(以下「研究開発費等会計基準」という。)の「六 適用範囲」について一部見直しを行い、本会計基準を平成 20 年 12 月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、企業会計審議会が平成 10 年に公表した研究開発費等会計基準のうち、「六 適用範囲」を改正している。具体的には、本会計基準により、研究開発費等会計基準は、企業結合により被取得企業から受け入れた資産(受注制作、市場販売目的及び自社利用のソフトウェアを除く。)については適用しない。

## 21. 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」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成 21 年 12 月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に関する会計上の取扱い（開示を含む。）を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 本会計基準等における会計上の原則的な取扱い

	会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	
会計方針の変更	遡及処理する（遡及適用）
表示方法の変更	遡及処理する（財務諸表の組替え）
会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正	遡及処理する（修正再表示）

#### (2) その他の取扱い

##### 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の取扱い

会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない。ただし、注記については、変更の内容及びその影響額のほか変更を行った正当な理由等に関する記載を行う。



## 22. 企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、本会計基準を平成 22 年 6 月に公表した。

### (平成 22 年公表時の主な内容)

本会計基準は、財務諸表における包括利益及びその他の包括利益の表示について定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 包括利益の計算の表示

当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。

#### (2) 包括利益を表示する計算書

包括利益を表示する計算書は、2 計算書方式（当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式）と 1 計算書方式（当期純利益の表示と包括利益の表示を 1 つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）で行う形式）のいずれかの形式による。

なお、個別財務諸表への適用については、下記の「開発中に議論となった主な事項」に記載のとおり、公開草案の公表に対して反対意見が聞かれたことから、本会計基準の公表から 1 年後を目途に判断することとされた。

### (その後の主な内容)

#### 平成 24 年改正

本会計基準は、当面の間、個別財務諸表には適用しないこととされた。

### (開発中に議論となった主な事項)

#### 個別財務諸表に関する取扱い

平成 22 年に公表した本会計基準の公開草案では、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表においても適用することを提案していたが、本公開草案の公表に反対した委員 1 名から以下の意見が聞かれた。

- 「本年 6 月 30 日に企業会計審議会から公表された「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」の中で、連結財務諸表に係る会計基準については、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）が示されている。これを踏まえ、個別財務諸表に関しては、上記意見書に示された連結先行の考え方をどのように具現化すべきかについての十分な検討と市場関係者のコンセンサスを前提条件として、そ

れに基づいて個々の会計基準レベルでのコンバージェンスの是非を判断すべきである。したがって、そのような検討を経ていない段階で個別財務諸表における包括利益の表示を強制する今回の会計基準案については反対するものである。」

## 23. 企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」

### (公表の経緯)

国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、平成 10 年に企業会計審議会により公表された「退職給付に係る会計基準」を一部見直し、本会計基準を平成 24 年 5 月に公表した。

### (主な内容)

本会計基準は、退職給付に関する会計処理及び開示を定めることを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

#### (1) 確定給付制度の会計処理

退職給付債務から年金資産の額を控除した額を負債として計上する<sup>※1</sup>。

数理計算上の差異の当期発生額及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分については、その他の包括利益に含めて計上する。また、その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用（以下合わせて「未認識項目」という。）のうち、当期に費用処理された部分については、その他の包括利益の調整（組替調整）を行う。

※ 企業会計審議会から公表されていた会計基準では、退職給付債務に未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を加減した額から、年金資産の額を控除した額を負債として計上する取扱いであったが、本会計基準の公表に伴い、上記の取扱いに見直された。

なお、未認識項目に関する取扱いは、下記の「開発中に議論となった主な事項」に記載のとおり、本会計基準の公開草案に対して反対意見が聞かれたことから、当面の間、個別財務諸表には適用しないこととしている。

#### (2) 確定拠出制度の会計処理

確定拠出制度においては、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理する。

### (開発中に議論となった主な事項)

#### 未認識項目に関する取扱い

平成 24 年に公表した会計基準の公開草案では、連結財務諸表と個別財務諸表の双方について、企業会計審議会から公表されていた会計基準を改正する提案をしていたが、公開草案に対して寄せられたコメントやその後の審議の過程において、当該提案に対して反対意見が聞かれ、結論の背景に以下が記載されている。

➤ 「年金法制による規制の結果、事業再編時に合理的な方法によって資産の移換や債務の引継ぎが困難な状況が存在し、また、受給者分は事実上移換できないため、親会社

の債務として扱った上で子会社の剰余金で補われる場合もあり、個別財務諸表に未認識項目を負債として認識すると、事業再編後の経営実態を必ずしも適切に表していない」(本会計基準第 87 項)。

- 「未認識項目の負債計上は会社法上の分配可能額に影響が及ぶ可能性が懸念される」(本会計基準第 87 項)。

## II. 企業会計基準適用指針

### 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」

#### (公表の経緯)

企業会計審議会によって平成14年8月に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」(以下「減損会計基準」という。)を踏まえ、本適用指針を平成15年10月に公表した。

#### (主な内容)

本適用指針は、減損会計基準に従って減損処理を行うにあたって、減損の兆候をはじめとして必要と考えられる範囲において一定の指針を示すことを目的としている。具体的な内容は、次のとおりである。

##### (1) 減損の兆候

企業は、通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミングにおいて利用可能な情報に基づき、減損の兆候がある資産又は資産グループを識別する。

##### (2) 減損損失の認識の判定

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と20年のいずれか短い方の期間における割引前将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。

##### (3) 減損損失の測定

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額(正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額)まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。

##### (4) 減損処理後の会計処理

減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額から残存価額を控除した金額を、企業が採用している減価償却の方法に従って、規則的、合理的に配分する。

以 上