

企業会計基準公開草案第 49 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）」及び関連する他の会計基準等の改正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 49 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）」（以下「企業結合会計基準案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 50 号（企業会計基準第 22 号の改正案）「連結財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「連結会計基準案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 51 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）」（以下「事業分離等会計基準案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 52 号（企業会計基準第 5 号の改正案）「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」（以下「純資産会計基準案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 53 号（企業会計基準第 6 号の改正案）「株主資本等変動計算書に関する会計基準（案）」（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 54 号（企業会計基準第 25 号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準（案）」（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準公開草案第 55 号（企業会計基準第 2 号の改正案）「1 株当たり当期純利益に関する会計基準（案）」（以下「EPS 会計基準案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 48 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「結合事業分離適用指針案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 49 号（企業会計基準適用指針第 8 号の改正案）「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針（案）」（平成 25 年 1 月 11 日公表）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 50 号（企業会計基準適用指針第 9 号の改正案）「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「株主資本等変動計算書適用指針案」という。）（平成 25 年 1 月 11 日公表）

### 2. コメント募集期間

平成 25 年 1 月 11 日～平成 25 年 3 月 15 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 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準第 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。）（平成 25 年 9 月 13 日公表）

- ・ 改正企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（以下「株主資本等変動計算書会計基準」という。）（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益表示会計基準」という。）（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準第 2 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」（以下「EPS 会計基準」という。）（平成 25 年 9 月 13 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「結合事業分離適用指針」という。）（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準適用指針第 9 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」（平成 25 年 9 月 13 日公表）
- ・ 改正企業会計基準適用指針第 4 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」（平成 25 年 9 月 13 日公表）

#### 4. コメント提出者一覧

[団体等]

|      | 団 体 名                 |
|------|-----------------------|
| CL4  | 日本航空株式会社              |
| CL5  | 一般財団法人 日本貿易会          |
| CL6  | 公益社団法人 日本証券アナリスト協会    |
| CL7  | 一般社団法人 日本経済団体連合会      |
| CL10 | 一般社団法人 全国銀行協会         |
| CL12 | 有限責任あずさ監査法人           |
| CL13 | 日本郵船株式会社              |
| CL14 | 新日本有限責任監査法人           |
| CL15 | あらた監査法人               |
| CL16 | 日本公認会計士協会             |
| CL17 | 一般社団法人 日本ベンチャーキャピタル協会 |

[個人（敬称略）]

|      | 名前・所属等（記載のあるもののみ） |          |
|------|-------------------|----------|
| CL1  | 兼田 克幸             | 岡山大学経済学部 |
| CL2  | 服部 隆              |          |
| CL3  | 蒲原 良二             | 公認会計士    |
| CL8  | 吉井 一洋             | 株式会社大和総研 |
| CL9  | 梅原 秀継             |          |
| CL11 | 浅見 康博             |          |

## 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。  
また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

| 論点の項目                    | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | コメントへの対応                                                          |
|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| <b>総論</b>                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                   |
| 1) 改正の方向性に賛成             | 本公開草案は、国際会計基準/米国会計基準との差異が縮まる内容であり、見直しの方向性について異論はない。                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 本公開草案について支持するコメントである。                                             |
| 2) 改正の方向性に反対             | 今回の改正案の多くは、国際的な会計基準との比較可能性を論拠としたものと理解しているが、財務諸表の利用者にとって必ずしも国際的な会計基準の処理・表示が日本基準と比べて有用であるとは限らない。                                                                                                                                                                                                                                                              | 市場関係者の意見等を踏まえて慎重に検討した結果、公開草案の提案となったものであり、原案どおりとした。                |
| 3) 連結財務諸表作成の考え方について明記すべき | 本公開草案においては従来の「親会社説」による考え方から、親会社説を維持しているのか、経済的単一体説に移行したのかが明らかにされていないため、この点を基準において明確にして頂きたい。                                                                                                                                                                                                                                                                  | 今回の改正の趣旨については、「結論の背景」により明確に記載した（連結会計基準第 51-2 項及び第 51-3 項）。        |
| 4) 改正の対象とならなかった論点        | のれんの償却を始めとして、本公開草案の対象とならなかった論点については、国際的な会計基準との差異を埋めるべく、検討を継続して頂きたい。<br>近い将来に企業結合に限らず、日本の企業会計基準がさらに国際的な会計基準へ収斂することを期待する。                                                                                                                                                                                                                                     | これらの論点については、今回の改正の対象としなかった理由については、「結論の背景」に記載した（企業結合会計基準第 64-3 項）。 |
|                          | 『公開草案』は、①のれんの償却・非償却、②子会社に対する支配が喪失した場合の残存投資の評価替えと、平成21年の『論点整理』で取り上げた③全部のれん方式の採用の可否、④条件付取得対価の取扱い、⑤企業結合に係る特定勘定の取扱いなどを、論点の対象とはしなかった。市場関係者の合意形成が十分に図られていない項目は先送りし、やれるものから国際的な会計基準との整合性の改善を図るASBJの現実路線は解らなくもないが、我々としては『公開草案』に不満の残る部分である。<br>不満として、②子会社に対する支配が喪失した場合の残存投資の評価替えと事業分離の会計処理との整合性や、③全部のれん方式の採用の可否については、『公開草案』でもう少し踏み込んだ判断が可能であったと考える委員が居る。また、色々な制約があるの |                                                                   |

| 論点の項目                              | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | コメントへの対応              |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
|                                    | <p>は理解した上で、これらの論点全般に関して、『コメントの募集および概要』の 5 頁の記載よりも、もう少し踏み込んだ整理をして欲しかったと感じている委員は多い。特に、①のれんの償却・非償却に関して、早急に議論が進められることを期待している。</p> <p>条件付取得対価の取扱いは本公開草案の対象とされていないが、今回の改正における検討対象に含めるべきである。少なくとも、現行の企業結合会計基準第27項及び結合分離適用指針第47項に関連して、取得時に支払った対価の一部が返還される場合（マイナスの支払い又は交付）も条件付取得対価のケースに含まれるかどうかについて明確にすべきである。</p> <p>M&amp;Aによる投資先企業の売却交渉の現場において、日本の会計基準における「のれんの償却処理」の存在が、売却価格に少なからず影響を及ぼしていると考えている。</p> <p>ベンチャーキャピタル業界にとって、事業会社等による M&amp;A 取引は投資の重要な Exit 手法の一つであり、その観点からの問題意識に目を向けて今後の議論を進めていただきたい。</p> |                       |
| <b>各論</b>                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                       |
| <b>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</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                       |
| 1) 改正の方向性に賛成                       | <p>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について、損益取引とせず資本取引として扱うことは、国際的な会計基準との整合を図る提案であり、異論はない。</p> <p>支配が継続している子会社に対する持分変動を、現行の損益取引から資本取引へ変更し、親会社の持分変動の差額を「のれん」や「子会社株式の売却損益の修正」で処理せずに、「資本剰余金」とする『公開草案』の提案を支持する。</p> <p>子会社の支配権を維持したまま一部の株式を売却すると利益が出る現行基準は、決算対策として子会社株式を売却する誘因にもなるため、我々は強い違和感を覚えていた。提案された処理によって、このような違和感が解消される上に、国際的な会計基準との整合性が改善される点を高く評価したい。</p>                                                                                                                                              | 本公開草案について支持するコメントである。 |

| 論点の項目                       | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | コメントへの対応                                                                                                                                  |
|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2) 資本取引の定義                  | <p>公開草案の提案による純利益及び資本取引の定義では、貸借対照表における「株主資本」と損益計算の前提となる「資本取引」の定義が一貫しないことになり、会計基準の整合性や財務諸表の理解可能性という点で大きな問題が生じる。したがって、現行基準における「株主資本」の区分を維持したままで、純利益や資本取引の定義を変更することには反対である。</p> <p>仮に純利益や資本取引の定義を変更するのであれば、わが国独自の「純資産の部」および「株主資本」の区分を即時に廃止し、純資産との一致が図られていた「企業会計原則」時代の「資本の部」を復活させるべきである。純資産に対する持分所有者との取引すなわち資本取引の定義と整合する「資本の部」を復活させることが実務上の負担になるとは考えられないし、IFRS 等との国際的なコンバージェンスや比較可能性の観点からも望ましいといえる。</p> | <p>コメントを踏まえた検討の結果、「資本取引」の用語は使用せずに会計処理を記載することとした（連結会計基準第 51-2 項）。また、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本の連繋は引き続き重視していることを「結論の背景」に記載した（連結会計基準第 51-3 項）。</p> |
| 3) 資本剰余金がマイナスになった場合の取扱いの明確化 | <p>親会社の持分変動による差額を「資本剰余金」として処理した結果、会計期間末に資本剰余金残高が負の値となるような場合において、連結財務諸表上、マイナスの資本剰余金残高として表示するのか、利益剰余金で補てんするのか、あるいは、その他の方法があるのかについて明示していただきたい。</p>                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>コメントを踏まえ、取扱いについて明示した（連結会計基準第 30-2 項）。</p>                                                                                              |
| 4) 資本剰余金から控除する際の会計処理の明確化    | <p>子会社株式の追加取得または一部売却に関して、連結会計基準案第 28 項または第 29 項に従い生じた借方差額を資本剰余金から控除する場合、個別財務諸表における「その他資本剰余金」だけではなく「資本準備金」に対応する部分からも控除するかどうかを明確にすることが適当と考える。</p>                                                                                                                                                                                                                                                    | <p>コメントを踏まえ、取扱いについて明示した（連結会計基準第 30-2 項）。</p>                                                                                              |
| 5) 子会社株式の一部売却時の関連する法人税等の取扱い | <p>連結会計基準案第 29 項に係る（注 9）（2）で「子会社株式の一部売却において、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）は、資本剰余金から控除する。」とあるが、設例等で具体的な会計処理を明らかにしていただきたい。特に、繰越欠損金があり法人税等の支払が減少する場合の「関連する法人税等」の金額の算出方法につき、法人税、住民税及び事業税相当分と法人税等調整額相当分のそれぞれについて明確にいただきたい。</p>                                                                                                                                                                          | <p>検討の結果、連結会計基準において新たに定める必要がある事項はないものと判断した。</p>                                                                                           |
|                             | <p>連結会計基準案注 9「子会社株式の一部売却について」が改正されるが、関連する法人税等を資本剰余金とする取扱いは、子会社の時価発行増資等に関しても該当するのか否か表現を明確化すべきである。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                           |

| 論点の項目                       | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | コメントへの対応                                               |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
|                             | <p>連結会計基準案注9(2)では、「子会社株式の一部売却において、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）は、資本剰余金から控除する。」と提案されているが、子会社株式の一部売却が予測可能な将来に予定されている場合（連結納税制度を適用している場合に連結納税子会社を連結納税から離脱させる場合を含む。）において、連結財務諸表上、投資に係る一時差異の税効果を認識するときの相手勘定は、資本剰余金となるのかどうかについても、明示していただきたいと考える。</p> <p>子会社株式の一部売却に関連する法人税等の会計処理について</p> <p>①売却損の場合や課税所得がない場合の取扱い</p> <p>連結会計基準案(注9)では、子会社株式を一部売却した場合で支配が継続している場合に、「子会社株式の一部売却において、関連する法人税等(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。)は、資本剰余金から控除する。)」としている。</p> <p>このうち当期法人税等に関して、売却損の場合や売却益であるが十分な課税所得がない場合の取扱いを定めることが適当と考える。</p> <p>②税効果の調整の取扱い</p> <p>また、税効果の調整に関して、繰延税金資産または繰延税金負債の計上時（売却の意思決定時）および取崩時（売却時）の取扱いを明確にすることが適当と考える。</p> <p>連結会計基準案第29項（注9）(2)の定めによれば、子会社株式の一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）に関連した税効果については、親会社により当該子会社株式を売却する意思決定がなされた時点及びその後実際に売却された時点のいずれにおいても資本剰余金で処理することになると考えられるが、その点について明確にすべきである。</p> <p>また、一部売却によって支配が継続する場合の税金費用は「資本剰余金」として処理し、支配を喪失する場合の税金費用は「法人税等調整額」となると考えられるが、これを踏まえた具体的な税効果の会計処理を明示すべきである。</p> |                                                        |
| 6) 資本取引の勘定科目を資本剰余金に限定すべきでない | <p>本提案では、親会社の持分変動による差額は資本剰余金勘定で処理するよう規定されているが、国際財務報告基準と同様に資本取引として処理することとし、勘定を特定せず、「利益剰余金」等での会計処理も許容する方向で検討頂きたい。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>今回の改正の経緯及び趣旨を踏まえ、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した。</p> |

| 論点の項目                                            | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | コメントへの対応                                                                                 |
|--------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7) 資本取引の勘定を資本剰余金とした理由の明確化                        | 委員の中に「資本剰余金」ではなく「その他の包括利益」での処理を求める声や、「株主資本以外の純資産の部」に計上する可能性を指摘する声もある。この様な声に応えるため、『公開草案』の「結論の背景」の中で、「資本剰余金」とした理由を説明していただきたい。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 親会社の持分変動による差額を資本剰余金で処理することとした経緯は連結会計基準第 51-2 項に記載している。                                   |
| 8) 非支配株主との取引における個別財務諸表上の取得原価を帳簿価額とすることについて再検討すべき | <p>企業結合基準案第 45 項において「非支配株主から自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価は、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。」と提案されているが、国際的な会計基準においては、取得の対価にかかわらず追加取得時における当該株式に関する時価で算定するものとされている。従って、日本の会計基準においても同様に、子会社株式の取得原価は、取得の対価にかかわらず追加取得時における時価で算定すればよいと考える。本会計処理については、変更の必要性を検討のうえ、十分な根拠を明記すべき。</p> <p>非支配株主から子会社株式を追加取得する場合における個別財務諸表上の取得原価の算定は、時価を基礎として行うことが適当である。また、これに併せて、結合分離適用指針案第200項なお書きを削除することが適当と考える。</p> | コメントを踏まえた検討の結果、企業結合会計基準第 45 項については、現行の取扱いを継続することとした。                                     |
| 9) 非支配株主との取引における個別財務諸表上の取扱いに関する記載の再検討            | 企業結合会計基準案第120-2項では「・・・したがって、連結財務諸表上、差額は生じないこととなる。」と述べられている。しかし、たとえば、子会社や関連会社を所有している子会社を親会社が新株を発行して吸収合併する場合等、連結財務諸表上、差額が生じる場合があると考えられるため、これらの記述を削除すべきと考える。また、結合分離適用指針案の第200項では「・・・連結財務諸表上、のれん（又は負ののれん）が生じないこととなる・・・」と述べ、同第237項では「・・・減少する非支配持分の金額は同額となるため、差額は生じないことになる」と述べられているが、これらの記述を削除すべきと考える。                                                                                                                                                | コメント 8)への対応に記載のとおり、企業結合会計基準第 45 項については、現行の取扱いを継続することとしたため、企業結合会計基準第 120-2 項についても記載を見直した。 |
| 10) 合併消滅会社である子会社が子会社や関連会社を所有している場合の取扱いの明確化       | 結合分離適用指針案の第208項において、合併消滅会社である子会社が子会社（孫会社）や関連会社を所有している場合には、同第206項（2）①イの非支配株主持分相当額と合併存続会社である親会社の連結財務諸表における非支配株主持分減少額とには差額が生じるため、当該差額の連結財務諸表における取扱いを明記すべきであると考ええる。                                                                                                                                                                                                                                                                                 | コメント 8)への対応に記載のとおり、企業結合会計基準第 45 項については、現行の取扱いを継続することとした。                                 |

| 論点の項目                            | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | コメントへの対応 |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| 11) 非支配株主との取引における個別財務諸表上の取扱いの明確化 | <p>共通支配下の取引における個別財務諸表上の会計処理(企業結合会計基準案第45項及び第120-2項)について</p> <p>①「当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額」の算定について 以下の会計処理について取扱いを明確化すべきである。</p> <p>i. 今般改正対象とされていない第41項及びその注9等を含め、IFRSあるいは米国基準によって作成しているケースに関し、実務上負荷のかからない方法による個別財務諸表上の取扱いを明確化すべきである。</p> <p>ii. IFRS あるいは米国基準によって作成された連結財務諸表上の子会社の帳簿価額を、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価算定に用いる際、非支配持分がマイナスとなるケースがあり、子会社株式の取得原価がマイナスとなることが考えられる(日本基準上でも同様のケースが起こり得る)が、個別財務諸表上、子会社株式の帳簿価額をゼロないし備忘価額にとどめる処理を行うことができる点、明確化すべきである。</p> <p>②子会社が上場している場合、子会社株式の追加取得時の時価と取得原価との間に乖離が生じる可能性があり、特に一株当たり純資産と比較して株価が著しく小さい会社であれば、個別財務諸表において追加取得した直後に減損処理を行うこととなり、不合理である。そのため、上場子会社株式の減損の判定基礎について、現行の金融商品会計基準では、株価としているが、一株当たり純資産を追加すべきである。</p> <p>なお、上場持分法適用関連会社株式についても同様の問題が生じうる。</p> | 同上。      |
| 12) 連結上の帳簿価額の明確化                 | <p>企業結合会計基準案第120-2項で定める「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)」の概念を明確にすべきである。具体的には、次のような点について明らかにすべきである。</p> <p>① 親会社であるA社が80%子会社であるS社を株式交換により完全子会社とする場合、親会社はS社の連結上の帳簿価額を基礎にして追加取得するS社株式(子会社株式)の取得原価を算定するが、S社が子会社株式として「M社株式」(親会社にとっては孫会社株式)を保有していたときには、このM社株式についても連結上の帳簿価額に修正した上で追加取得するS社株式(子会社株式)の取得原価を算定することになるのか。</p> <p>② ①を是とした場合、最上位の親会社であるA社と中間子会社であるS社のいずれも連結財務諸表を作成している状況下において、S社がその子会社であるM社を株式交換により完全子会社とするとき、S社が追加取得するM社株式の取得原価は、(ア)最上位の</p>                                                                                                                                                                                                           | 同上。      |

| 論点の項目                           | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | コメントへの対応                                                                                                |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                 | <p>親会社であるA社における連結上の帳簿価額を基礎とするのか、又は、(イ) M 社株式を直接に追加取得するS社における連結上の帳簿価額を基礎とするのか。</p> <p>また、個別財務諸表上で連結上の帳簿価額を基礎に取得原価を算定する場合において、当該連結上の帳簿価額が負の値であった場合の取扱いを明示すべきである。</p>                                                                                                                                           |                                                                                                         |
| 13) 子会社株式を継承した場合の明確化            | <p>個別財務諸表上で連結上の帳簿価額を基礎に取得原価を算定する場合において、合併又は吸収分割により非支配株主から子会社株式を追加取得した場合の取扱いを結合分離適用指針において明示すべきである。</p>                                                                                                                                                                                                        | 同上。                                                                                                     |
| 14) 一部現金が含まれる場合の明確化             | <p>企業結合会計基準案第45 項では自社の株式のみを対価として追加取得する場合が定められているが、現金対価が一部含まれている場合の取扱いについても会計基準又は適用指針において明示すべきである。</p>                                                                                                                                                                                                        | 同上。                                                                                                     |
| 15) 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動の注記の明確化 | <p>企業結合会計基準案第52項(4)では、共通支配下の取引等に係る注記事項として、「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」を注記することが提案されているが、定義及び具体的な様式等（どのような様式で何を記載すべきか）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、連結会計基準案第65項に加えて、本文との対応関係から、企業結合会計基準の結論の背景としても、記載していただきたい。</p>                                                                            | <p>コメントを踏まえ、注記事項の見直しを行った（企業結合会計基準第 52 項(4)）。また、注記を求めた趣旨を「結論の背景」に記載した（企業結合会計基準第 126-4 項）。</p>            |
| 16) 非支配株主との取引による親会社の持分変動の注記は不要  | <p>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」が異動項目として端的に増減が説明されるのであり、共通支配下の取引等に関する注記に含めて、注記する有用性がないことに加え、注記そのものの設例が示されていないため、注記は無用とすべきである。</p>                                                                                                                                                                  | 同上。                                                                                                     |
| 17) 売却した子会社株式に対応するのれんの未償却分の取扱い  | <p>子会社株式の一部売却を資本取引として扱うという提案は国際的な会計基準の取扱いを踏まえたものと考えられるが（連結会計基準案第51-2項）、連結会計基準案第29項の「売却した株式に対応するのれんの未償却額についても同様に処理する」とされている取扱いは、IFRSや米国会計基準とは異なる会計処理であると考えられる。支配を喪失しない持分の減少の場合において、のれんの額を変動させるという我が国固有の考え方を残した理由を結論の背景に記載していただきたいと考える。</p> <p>また、連結会計基準案第29項の「売却した株式に対応するのれんの未償却額」の考え方について、明確にしていきたいと考える。</p> | <p>コメントを踏まえた検討の結果、子会社株式の売却した株式に対応するのれんの未償却額は減額しないこととし、その理由について「結論の背景」に記載した（連結会計基準第 29 項及び第 66-2 項）。</p> |

| 論点の項目                        | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | コメントへの対応                                                                                              |
|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                              | 連結会計基準案第29項では、「・・・売却した株式に対応するのれんの未償却額についても同様に処理する。」と定められているが、その具体的な会計処理及びその経緯を明確にすべき。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                       |
| 18) 支配を喪失した場合の処理の明確化         | <p>連結会計基準案第28項、第29項又は第30項に従って、子会社株式の追加取得又は支配喪失のない子会社株式の一部売却があった場合の対価と連結持分変動額との差額や子会社の時価発行増資等に伴う親会社の払込額と連結持分との差額を資本剰余金として計上した場合、その後、連結除外となったときに資本剰余金を利益剰余金に振替え個別の貸借対照表と連結貸借対照表の株主資本の内訳を一致させるのか、連結貸借対照表上は、個別貸借対照表で利益剰余金として計上されているこれらの差額を資本剰余金として計上し続けることになるのか、明確にすべきであると考ええる。</p> <p>子会社株式の売却により支配を喪失した場合における、親会社持分の減少額と売却額の差額の処理を追記することが望ましい。</p> <p>本公開草案において、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の影響について、資本剰余金に計上する旨が明確化されている。一方、支配喪失時における当該資本剰余金の取り扱いについては、本公開草案では明確ではない。つまり、連結財務諸表上の売却簿価算定に当たって、当該資本剰余金の取り扱いについて明確化が必要であると考ええる。</p> | 子会社株式の売却により支配を喪失した場合の会計処理に関しては今回見直しを行っていない。今回の改正の対象としなかった理由については、「結論の背景」に記載した(企業結合会計基準第64-3項)。        |
| 19) 段階的に子会社を売却した場合の個々の取引の取扱い | <p>段階的に売却を行った場合、一体とみなすか、又は、別々の取引とみなすかの判断についても、一定の指針を設けるべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>最終的に支配を喪失することになるような子会社株式の売却が予定されている場合において、一旦支配が継続していると考えられる水準まで売却し、その後一定期間を置いた後に追加売却するといった意図的な利益操作が可能になるため、一定の指針を設ける必要があると考えられる。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 複数の取引を一体として取扱う場合の判断基準については、企業結合会計基準第66項なお書きや事業分離等会計基準第62項に基本的な考え方が記載されている。その考え方にに基づき、実態に応じて判断することになる。 |
| 20) 複数の取引を一体として取り扱う判断基準の明確化  | 企業結合会計基準案の改正点に含まれていないものの、現行の企業結合会計基準第5項なお書きにある「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。」とする点について、「一体として取り扱う」複数の取引の判断基準を適用指針等で明確にすべきである。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 同上。                                                                                                   |
| 21) 一部売却時                    | 親会社が子会社株式の一部を売却した場合において(親会社と子会社の支配関係が継                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 当該項目については、組替調整額の対象                                                                                    |

| 論点の項目                  | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                  | コメントへの対応                                                                                                                                                                                                |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| のその他包括利益項目の明確化         | 続している)、子会社がその他有価証券を所有し当該子会社で計上していた「その他有価証券評価差額金」などは、リサイクルされ、組替調整額の対象になるのかどうかを明示すべきである。                                                                                                                                                                                                   | にはならないことは自明と考えられる。                                                                                                                                                                                      |
| 22) 時価発行増資時ののれん未償却の取扱い | 子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算について、連結会計基準案第29 項(注9)(3)では「(1) に準じて処理する。」としているが、連結会計基準案第29 項(注9)(1)においてのれんの取扱いを明らかにすべきである。                                                                                                                                                                         | コメント17)への対応に記載のとおり、子会社株式の売却した株式に対応するのれんの未償却額は減額しないこととした(連結会計基準第29 項、第66-2 項)。                                                                                                                           |
| 23) 持分法適用子会社の取扱い       | 公開草案では持分法における取扱いへの言及がなく、JICPA実務指針の改正に委ねることとされているが、非連結子会社、関連会社の持分法における取扱いを基準レベルで明確化すべきである。                                                                                                                                                                                                | 持分法を適用している関連会社については、現行の会計処理から変更を行っていない。                                                                                                                                                                 |
|                        | 非連結子会社に対して持分法を適用している場合には、持分の追加取得や一部売却が資本取引になるのかどうか明確にすべきである。                                                                                                                                                                                                                             | 持分法を適用している非連結子会社においては、当該非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表に与える重要性が乏しいために、持分法を適用していることを踏まえると、関連会社と同様の取扱い、連結子会社と同様の取扱いのいずれも認められると考えられる。<br>なお、この点については、必要に応じて日本公認会計士協会会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」において対応することが考えられる。 |
| <b>当期純利益の表示</b>        |                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                         |
| 1) 当期純利益の表示の変更賛成       | <p>現行の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」へ変更し、現行の「当期純利益」を「親会社株主に帰属する当期純利益」へ変更する『公開草案』の提案を支持する。</p> <p>ただし、実務の現場では国際比較よりも同一企業の時系列比較の方が多いと考えられるため、ある時点を境に同じ「当期純利益」の意味が全く異なることの弊害は小さくはない。この弊害を最小限に留めるため、ASBJには「当期純利益」の意味が変わることの周知徹底に最大限の努力をしていただきたい。</p> <p>また、「当期純利益」の意味が変わった後は、旧「当期純利益」と同じ「親会社株主</p> | 本公開草案について支持するコメントである。                                                                                                                                                                                   |

| 論点の項目                       | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                             | コメントへの対応                                                                                                                 |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                             | <p>に帰属する当期純利益」を使って、1株当たり利益（以下EPS）を計算するという『公開草案』の提案を支持する。</p> <p>ただし、『公開草案』の提案によれば、ある時点を境に「当期純利益」という言葉は同じだがその意味が変わり、EPSの持つ意味は同じだが計算式の分子の言葉が変わることになる。同一企業の時系列比較などの際に、財務諸表の利用者が混乱する可能性は非常に高いであろう。この様な混乱を最小限に留めるため、ASBJにはEPSと「当期純利益」の用語や意味の変化の周知徹底に最大限の努力をしていただきたい。</p> |                                                                                                                          |
| 2) 当期純利益の表示の変更に反対           | <p>当期純利益の表示については、現行どおり、非支配株主に帰属する利益を除いて表示すべきであると考え、非支配株主に帰属する利益を含めて当期純利益として表示することには、反対する。</p>                                                                                                                                                                       | <p>市場関係者の意見等を踏まえて慎重に検討した結果、公開草案の提案となったものであり、原案どおりとした。</p>                                                                |
| 3) 当期純利益の表示の変更は慎重に行うべき      | <p>表示の変更は重要な影響を及ぼすことが想定されるため、本変更の必要性、有用性を利害関係者と十分協議したうえで、慎重に決定する必要がある。</p>                                                                                                                                                                                          | <p>同上。</p>                                                                                                               |
| 4) 連結損益計算書と連結包括利益計算書の様式について | <p>2 計算書方式の場合は、当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減して、親会社株主に帰属する当期純利益を表示することとされているが、1 計算書方式の場合や、包括利益の表示に合わせて、当期純利益の直後に付記する方法によるべきである。</p>                                                                                                                                       | <p>同上。</p>                                                                                                               |
| 5) 経緯の明確化                   | <p>2 計算書方式の場合は、当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減して親会社株主に帰属する当期純利益を表示することとされている。一方、1 計算書方式の場合は、当期純利益の直後に親会社株主に帰属する当期純利益と非支配株主に帰属する当期純利益を付記することとされたが、この改正に関する検討の経緯について結論の背景に記載すべきである。</p>                                                                                      | <p>同上。</p>                                                                                                               |
| 6) 当期純利益の科目                 | <p>「親会社株主に帰属する当期純利益」、「非支配株主に帰属する当期純利益」という言葉が使われているが、一方で、包括利益に関しては「親会社株主に係る包括利益」、「非支配持分に係る包括利益」とされている。包括利益に関しても「帰属する」に統一してはどうか。</p>                                                                                                                                  | <p>市場関係者の意見等を踏まえて慎重に検討した結果、公開草案の提案となったものであり、原案どおりとした。</p> <p>なお、その他の包括利益は株主の持分として明確に確定していないことを踏まえて、包括利益表示会計基準において「親会</p> |

| 論点の項目                 | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | コメントへの対応                                                              |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 社株主に係る包括利益」、「非支配株主に係る包括利益」という表現を使用しているので踏襲することとした。                    |
| 7) EPS 会計基準での明確化      | <p>EPS会計基準案第1項なお書きに、「本会計基準の適用にあたっては、」などの記述を追加すべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>EPS 会計基準案第1項では、「なお、連結財務諸表上、「当期純利益」は・・・」という読替規定が新たに設けられているが、この読替規定の意味するところが明確ではない。この定めが1株当たり当期純利益を算定する場面を想定しているのであれば、「本会計基準の適用にあたっては、」などの記述を追加すべきと考えられる。</p>                                                                                                          | コメントを踏まえ、加筆を行った（EPS 会計基準第7項）。                                         |
| <b>取得関連費用</b>         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                       |
| 1) 取得関連費用の会計処理の改正に賛成  | <p>企業結合における取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）について、取得原価に含める現行処理を廃止し、発生した事業年度の費用として処理する『公開草案』の提案を強く支持する。</p> <p>最近、巨額な取得関連費用を取得原価とできる現行処理が、取得原価の水増しという決算操作に繋がった事例もあり、取得関連費用が事業年度の費用として可視化されれば、ディスクロージャーの改善に留まらず、濫用の歯止めにもなるであろう。さらに、国際的な会計基準との整合性が改善する点も評価できる。</p> <p>企業結合における取得関連費用の一部について発生した事業年度の費用として処理することは、国際的な会計基準との整合を図る改正であり、異論はない。</p> | 本公開草案について支持するコメントである。                                                 |
| 2) 個別財務諸表における会計処理の明確化 | <p>企業結合基準案第26項、第94項において 「・・・個別財務諸表における子会社株式の取得原価は企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」に従って算定する」とあるが、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」のどの条項を参照すれば良いのか明確でない。</p> <p>企業結合会計基準案第26項なお書きは、例えば、次のように、取得関連費用の取扱いに関する定めであること明示すべきである。「なお、個別財務諸表における取得関連費用の取扱いは、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。）に従う。」</p>                                                         | 参照する会計基準等として、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」を追加した（企業結合基準第94項）。 |

| 論点の項目                       | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | コメントへの対応                                                                                                                                      |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3) 取得に至るまでの取得関連費用の取扱いの明確化   | <p>取得関連費用は持分法ではどのように取り扱うのか、段階取得の場合にどのようなようになるかも併せて検討すべきとの意見があった。また、企業結合会計基準第25項では「企業結合における時価をもって被取得企業の取得原価とする」とされているが、以前の取得分の取得原価に含まれている支払い済みの報酬・手数料についても、扱いを明示すべきとの意見があった。</p> <p>段階取得により支配を獲得する場合の先行取得株式の取得原価に含められた付随費用の取扱いを明確にすべきと考える。</p>                                                                                                                                                                                                                 | <p>段階取得により支配を獲得する場合の先行取得株式の取得原価に含められていた付随費用については、企業結合会計基準第25項(2)の定めに従い、支配獲得日の属する事業年度の段階取得に係る損益として処理されることになる。</p> <p>持分法における取扱いはコメント7)を参照。</p> |
| 4) 経緯の明確化                   | <p>費用を発生した事業年度の費用として処理する今回改正案に反対はしない。ただし、計上されたのれんが償却されることを前提とすれば、取得に要した支出額の定義が現行の企業結合会計基準でも明確に規定されているため、取得関連費用も取得原価に加算してのれん償却という形で本来は費用按分すべきである。第94項では、取得関連費用の取扱いを、前提となるのれんの取扱いについて言及せずに引用しており納得感がない。</p>                                                                                                                                                                                                                                                     | <p>企業結合基準案第94項に記載の通り、取得関連費用は企業結合における取得の一部を構成するという考え方もあるが、今回の改正は国際的な会計基準の取扱いを勘案し、実務上の問題点を解消する観点から見直しを行ったものである。</p>                             |
| 5) 企業結合の注記において、取得関連費用の注記は不要 | <p>本基準に従い取得原価に含めなかったものは、作成者側に選択の余地が無いにも関わらず注記する必要性があるのか疑問である。</p> <p>取得関連費用の注記は無用とすべきである。理由は以下の4点が挙げられる。</p> <p>①持分法における取扱いを含め、公開草案の会計処理案そのものが不明確である。</p> <p>②第49項では、「取得とされた企業結合」としての注記を提案している。しかし、現行の事業分離会計基準第79項の改正は行われておらず、注記以前に会計処理としても一貫した改正案ではない。</p> <p>③仮に会計処理が明確にされても、取得原価に算入しない取得関連費用を包括的に注記する意図とそのメリットが不明確である。</p> <p>第94項では、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費用処理としているが、注記するのであれば実務上の問題が解消することにはならない。</p> <p>④重要性があれば、追加情報に含めることでよい。</p> | <p>コメントを踏まえた検討の結果、注記の範囲を明確にしたうえで、注記を求める趣旨について「結論の背景」に記載した（企業結合会計基準第49項(3)④及び第126-2項）。</p>                                                     |

| 論点の項目            | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                   | コメントへの対応                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6) 取得関連費用の注記の明確化 | <p>企業結合会計基準案第49項 (3) ④では、「取得原価に含められなかった取得関連費用」を注記することが提案されているが、当該注記の定義及び範囲については必ずしも明確にされていないため、実務上、どこまでを記載すべきか判断に迷うおそれがあるものと思われる。</p> <p>そのため、最終基準化にあたっては、当該注記の目的を明らかにし、また、企業結合会計基準案第26項に定められている取得関連費用の定義及び範囲を明確化することにより、注記すべき取得関連費用を判断するための一定の指針を示していただきたいと考える。</p>                      | <p>同上。</p> <p>なお、費用処理年度や表示区分までは求めないこととした。</p>                                                                                                                                                                                                                     |
|                  | <p>企業結合会計基準案第26項では、「取得関連費用」の説明が括弧書きによる例示に留まっているが、現行の企業結合会計基準第4項以降にある「用語の定義」においてその内容を明らかにするとともに、取得原価に含められなかった取得関連費用の注記について、対象となる費用の範囲及び当該注記を求める趣旨を明確にすべきである。</p>                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|                  | <p>企業結合会計基準第49項の (3) ④の「取得原価に含められなかった取得関連費用」を「取得関連費用の費用処理事業年度とその金額及び表示区分」にすべきと考える。</p>                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 7) 持分法における取得関連費用 | <p>持分法適用関連会社の取得に伴い発生した取得関連費用の取扱いについては、現行基準上、基準（実務指針）間の考え方が必ずしも整理されていないものと思われる。</p> <p>連結会計基準案第44-6項では、本会計基準を適用するにあたっては、日本公認会計士協会から公表されている会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」なども併せて改正の検討をすることが適当であると記載されているが、実務指針の改正に先立ち、まず基準において、持分法適用関連会社の取得に伴い発生した取得関連費用をどのように扱うべきかについての考え方を明示していただきたいと考える。</p> | <p>持分法を適用している関連会社については、現行の会計処理から変更を行っていない。</p> <p>持分法を適用している非連結子会社においては、当該非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表に与える重要性が乏しいために、持分法を適用していることを踏まえると、関連会社と同様の取扱い、連結子会社と同様の取扱いのいずれも認められると考えられる。</p> <p>なお、この点については、必要に応じて日本公認会計士協会会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」において対応することが考えられる。</p> |
|                  | <p>企業結合会計基準案第26項のなお書き等の記述について、関連会社株式を含め明確化すべきであり、その上で、適用指針の設例において数値をもって、個別連結ともに示すべきである。</p> <p>更に、今回改正案では持分法における取扱いについて言及がなく、この点を基準レベルで規定すべきである。</p>                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|                  | <p>連結財務諸表上の持分法における取得関連費用の取扱いについて明らかにすることが適当と考える。</p>                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                   |

| 論点の項目                      | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | コメントへの対応                                                                                  |
|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
|                            | 持分法について、取得関連費用は発生時の事業年度の費用として処理するのかどうか（関連会社と非連結子会社のそれぞれについて）明確にすべきである。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                           |
| 8) 株式交換による追加取得の取得関連費用      | <p>企業結合会計基準案第45項では、「非支配株主から自社の株式のみを対価として追加取得する子会社株式の取得原価は、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いて算定する。」と記載されているが、結合分離適用指針案第236項及び第239項では、親会社が追加取得する株式交換完全子会社株式又は株式移転完全子会社株式の取得原価の算定の際に取得関連費用を加算することが提案されており、企業結合会計基準案と結合分離適用指針案間で、取得関連費用を加算するか否かに関する定め方が相違しているように思われる。最終基準化にあたっては、企業結合会計基準と結合分離適用指針間で整合的な取扱いにしていきたいと考える。</p> <p>結合分離適用指針案第236項では、株式交換完全子会社株式の取得原価の算定に当たり取得関連費用を加算することとされているが、取得関連費用は加算すべきでない。（理由）<br/>         現行の結合分離適用指針第236項で「取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）」を加算することとされているのは、親会社が追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価が時価を基礎に算定されているためと考えられる。</p> | コメントを踏まえた検討の結果、企業結合会計基準第45項については、現行の取扱いを継続することとした。また、結合事業分離適用指針第236項及び239項の記載について見直しを行った。 |
| 9) 追加取得等の取得関連費用の取扱いの明確化    | <p>連結会計基準においても、子会社株式の追加取得における取得関連費用の取扱いを明示すべきである。</p> <p>非支配株主との取引により子会社株式を追加取得する場合（現金による追加取得、株式交換、子会社の吸収合併等）の取得関連費用の取扱いについて、企業結合会計基準あるいは連結会計基準で明らかにすることが適当と考える。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | コメントを踏まえた検討の結果、当該取扱いについては、連結会計基準において新たに定める必要はないものと判断した。                                   |
| 10) 個別財務諸表でも取得関連費用は費用処理すべき | 個別財務諸表における取得関連費用の取り扱いについて、金融商品会計基準に従い算定する事とされているが、実務負担並びに連結財務諸表における処理との整合を図るべく、取得関連費用は個別財務諸表においても発生した事業年度の費用として処理する旨、企業結合会計基準上、明記して頂きたい。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 市場関係者の意見等を踏まえて慎重に検討した結果、公開草案の提案となったものであり、原案どおりとした。                                        |
| <b>暫定的な会計処理</b>            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                           |
| 1) 暫定的な会計処理の明確化            | <p>提案されている会計処理方法について、比較財務諸表を表示する場合並びに注記に関する以下の事項を除き、賛同する。</p> <p>①現行の表現では、四半期報告における取扱いが含まれているか否か不明確であるので、</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | <p>①②については表現を見直した。</p> <p>③については、検討の結果、どのような重要な見直しが行われたのかという情報</p>                        |

| 論点の項目             | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | コメントへの対応                                                                                                             |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                   | <p>表現を修正すべきである。</p> <p>②企業結合会計基準案58 - 2項「暫定的な会計処理の定めを除いて新たな会計方針の遡及適用を行なわないことができる」との表現では、暫定的な会計処理の定めが遡及適用であるかのように誤解されるので、表現を改めるべきである。</p> <p>③企業結合会計基準案49 - 2項では、見直し内容及び金額の注記を求めているが、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。</p> <p>④暫定的な会計処理の確定は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」で定められている誤謬には当たらないことを結論の背景に明記をして頂きたい。</p> | <p>は財務諸表利用者にとって有用であると考えられることから、原案どおり注記を求めることとした（企業結合会計基準第126-3項）。</p> <p>④については、現状の記載でも明確であると考えられるため、明記は不要と判断した。</p> |
| 2) 会社法での取扱いの明確化   | <p>会社法計算書類(含む連結)において、暫定的な会計処理確定の結果、企業結合年度末の報告済B/S純資産に生じた影響額を、結合翌年度の株主資本等変動計算書において、報告済結合年度末残高数値の直後に記載するのか、結合翌年度期首以降の変動として表示するのか、明確にすべきである。</p> <p>単年度開示を前提とする計算書類（会社法）における確定時の取扱いを明示すべきである。</p>                                                                                                                          | コメントを踏まえ、株主資本会計基準において、取扱いを記載した（株主資本会計基準第5-3項）。                                                                       |
| 3) 設例について         | 結合分離適用指針案の「設例8」(4)で示されている「暫定的な会計処理の確定時の会計処理（X2年6月30日）」は単年度開示を前提としたものとなっているが、結合分離適用指針案第70項の設例であることを踏まえると、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ている設例となるよう、修正すべきと考える。                                                                                                                                                | コメントを踏まえ、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た場合の取扱いを加筆した（結合分離適用指針「設例8」）。                                     |
| 4) 一株当たり情報への影響    | 暫定的な会計処理の確定を行った場合において、遡及適用の場合と同様に、前年度の1株当たり当期純利益を確定後の数値の金額によって算定し直すことを明示すべきである。                                                                                                                                                                                                                                         | コメントを踏まえ、EPS会計基準において取扱いを記載した（EPS会計基準第30-6項）                                                                          |
| 5) 見直しの対象の明確化     | 結合分離適用指針案第379-2項の「・・・暫定的な会計処理である場合に、見直し対象になると考えられる。」というのは、結合分離適用指針案第73項(1)のことを指していると思われるが（すなわち、一般に第73項(2)は見直し対象にはならない。）、そのことがより理解できるよう、「暫定的な会計処理の対象となっていた場合」又は「第73項(1)に該当する場合」などに表現を見直すべきである。                                                                                                                           | コメントを踏まえ、結合分離適用指針第379-2項の記載について見直しを行った。                                                                              |
| <b>適用時期及び経過措置</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                      |
| (適用時期)            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                      |

| 論点の項目                           | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | コメントへの対応                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) 表示の適用時期を早めるべき                | <p>連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項については、平成27年4月1日以降に開始する事業年度の期首から適用するという『公開草案』の提案に反対する。新表示による最初の財務諸表の公表は平成28年3月期と3年以上も先であり、第1四半期決算でも2年3カ月以上も先である。単なる表示方法の変更に2年以上の時間をかけねばならない理由が、我々には理解できない。</p> <p>適用時期を1年前倒しして、「平成26年4月1日以降に開始する事業年度の期首から」への変更を提案する。</p>                                                                                               | コメントを踏まえた検討の結果、原案どおりとした。                                                                                                                                                                            |
| 2) 表示の早期適用禁止について                | <p>『公開草案』は、連結会計基準案第39項の表示方法に係る事項について、財務諸表利用者の誤解や混乱を避けるために早期適用を認めていないが、これについて我々の意見は分かれた。早期適用によって新旧の「当期純利益」が混在すると、切替えに伴う混乱を助長する危険性が高いため、ASBJの提案を支持するというのが多数意見である。</p> <p>一方、全社へ一斉に適用しても切替えに伴う混乱は避けられないならば、早期適用を認めて市場関係者に早期の対応を促した方が良いと考える委員も少なくない。投資家は既に日本基準、米国基準、IFRSで「当期純利益」の定義の異なる現状にある程度は対応しており、早期適用によって混乱が助長される程度は心配するほど大きくないという意見である。</p> | 同上。                                                                                                                                                                                                 |
| (遡及適用)                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                     |
| 4) 遡及適用は認めず、将来に向かってのみ適用することとすべき | 適用については財務諸表作成者の実務負担を考慮し、将来に向かってのみ適用する(遡及適用しない) こととしていただきたい。                                                                                                                                                                                                                                                                                   | コメントを踏まえた検討の結果、公開草案の提案を一部見直し、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することとしたうえで、将来にわたり新たな会計方針の適用を行うことも認めることとした(企業結合会計基準第58-2項(3)、(4)、連結会計基準第44-5項(3)、(4)、事業分離等会計基準第57-4項(3)、(4))。 |
|                                 | 一律に遡及適用は行わないとする取扱いとする方が、より企業間の比較可能性を確保できるものとする。                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                     |
|                                 | 非支配株主持分の会計処理と取得関連費用の取扱いについても将来に向かって適用することで統一することが適当と考える。                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |
|                                 | 遡及適用に係る取扱いについては、遡及適用することは一律に認めないとすべきである。                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                     |
| 5) 遡及適用の方法について                  | 公開草案の方法のほか、適用初年度の期首における累積影響額を求め、これを適用初年度期首から取り込む方法を容認すべきである。                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 同上。                                                                                                                                                                                                 |

| 論点の項目            | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | コメントへの対応                                                                                |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 6) 変更による影響額      | <p>注記による影響額の開示は作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> <p>基本的に影響額の注記は、四半期報告における取扱いも含め無用とすべきである。理由は以下の3点が挙げられる。</p> <p>①特に資本連結に絡む会計処理について、精算システムを新旧両方保持しないとインパクトは算定できない。遡及適用を通常困難ということから理由なしで免除する公開草案の考え方と相反する。</p> <p>②企業結合、事業分離の取引そのものは、重要性があれば注記される。</p> <p>③連結や企業結合分離の会計基準変更時の影響額の開示に関しては、これまでも無用とする取扱いがある。なお、適用初年度の期首における累積影響額を求め、これを適用初年度期首から取り込む方法の場合には、当該累積影響額自体を説明することで足りるとすべきである。</p> | コメントを踏まえた検討の結果、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」に基づき、原案どおり注記を求めることとした。                  |
| (その他)            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                         |
| 7) 適用初年度の考え方     | 企業結合会計基準案第58-2 項(4)及び連結会計基準案第44-5 項(4)にある「平成XX 年改正会計基準の適用初年度」が「平成27 年4月1日以後開始する連結会計年度又は早期適用した連結会計年度」を指すのか、又は、「改正連結会計基準公表後、初めて企業結合が行われた連結会計年度」を指すのかについて、会計基準又は適用指針において明らかにすべきである。                                                                                                                                                                                                        | 現行の文案でも適用初年度が平成27 年4月1日以後開始する連結会計年度又は早期適用した連結会計年度」を指すことは明確であり、原案どおりとした。                 |
| <b>その他</b>       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                         |
| (株主資本等変動計算書)     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                         |
| 1) 株主資本以外の各項目の表示 | 貸借対照表の純資産の部における株主資本以外の各項目について、その当期変動額は純額で表示することとされている。主な変動理由ごとに表示または注記をすることもできるとされているが、日本の実務上は変動理由ごとの記載はされていないのが現状である。変動理由ごとの記載がされるような様式の見直しを検討すべきである。                                                                                                                                                                                                                                  | 今回の改正においても、現行の株主資本等変動計算書会計基準第21 項の考え方を踏まえて、株主資本以外の各項目について、その当期変動額は純額で表示する現行の取扱いを踏襲している。 |
| 2) その他の包括利益の表示   | 今回の改正で、当期純利益と包括利益についての考えが整合的になったため、連結株主資本等変動計算書において、当期純利益とその他の包括利益を表示し、これらに関する非支配株主持分の金額を記載することができるようになることが望ましいと考えている。<br>連結損益計算書、連結包括利益計算書、連結貸借対照表との関係が理解しやすいこと、                                                                                                                                                                                                                       | 同上。                                                                                     |

| 論点の項目               | コメントの概要                                                                                                                     | コメントへの対応                                                                                                 |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                     | 国際的な会計基準の取扱いを踏まえた表示ができることから望ましいと考える。                                                                                        |                                                                                                          |
| 3) 株主資本等変動計算書の表示期間  | 株主資本適用指針案第3-2 項として新設された定めについては、表示期間が当年度のみの場合であることを明示すべきである。また、この取扱いは、株主資本適用指針ではなく、株主資本会計基準において定めるべきである。                     | コメントを踏まえ、株主資本等変動計算書会計基準において、表示期間が当年度のみの場合であることを明記した(株主資本等変動計算書会計基準第 5-3 項)。                              |
| (文言等)               |                                                                                                                             |                                                                                                          |
| 4) 「共同支配企業」の名称      | 現行の企業結合会計基準の第 11 項では、複数の独立した企業により共同して支配されている企業を「共同支配企業」と定義しているが、支配されている企業であるから「共同被支配企業」と名称を修正すべきものと思われる。                    | 今回の見直しの対象外である。平成 15 年の会計基準設定当時から使用され、実務でも定着していることから、従来通りの名称とした。                                          |
| 5) 非支配株主持分          | 意味する内容は少数株主持分と非支配株主持分で同じである。XBRL タクソノミで英文表記のみを変更し、日本語の表示を変更する必要はないと考えられる。                                                   | 連結会計基準第 55-2 項に記載のとおり、他の企業の議決権の過半数を所有していない株主であっても他の会社を支配し親会社となることがあり得るため、より正確な表現とするため変更したものであり、原案どおりとした。 |
| 6) 表現について           | 純資産会計基準案の第 30 項で「損益計算書における当期純利益の額と貸借対照表における株主資本の資本取引を除く当期変動額は一致することとなる。」との記述がありますが、当期純利益の定義が変わることに伴い、記述を修正する必要は無いか検討いただきたい。 | 個別財務諸表においては変更はないことから現行のままとした。                                                                            |
| (他の実務指針等への影響)       |                                                                                                                             |                                                                                                          |
| 7) 実務対応報告との関係       | 実務対応報告 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」のように今回公開草案により改正が提案されている基準等を引用しているルールについては、改正が行われないのか言及がなく不明確である。                     | 今回の会計基準等の改正に伴い、修正が必要と考えられる他の基準については、連結会計基準第 80 項において修正が提案されており、それ以外の会計基準等については、改正又は修正は不要という整理を行った。       |
| 8) キャッシュ・フロー計算書の取扱い | 非支配株主との取引に伴う持分変動が資本取引とされたことに伴い、連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得の支出は、投資活動によるキャッシュ・フローではなく、財務活動によるキャッシュ・フローになる旨を連結会計基準において明示すべきである。      | 当該事項については、連結会計基準において定めるべき事項ではない。<br>なお、この点については、必要に応じて                                                   |

| 論点の項目                     | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                               | コメントへの対応                                                                    |
|---------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
|                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針」において対応することが考えられる。 |
| (その他)                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                             |
| 9) 事業分離の場合の注記             | <p>子会社株式を売却し連結除外となった場合に事業分離等会計基準第28項（事業分離の注記）の注記を求めるべきであると考ええる。</p> <p>（理由）</p> <p>注15では、当期において、新たに子会社を連結に含めることとなった場合に企業結合会計基準案第49項の注記（取得された企業結合の注記）を行うことを定めているが、子会社株式の一部売却等で支配を喪失した場合に事業分離等会計基準第28項（事業分離の注記）の注記を行うことは定めていない。子会社株式を売却し連結除外となった場合にも事業分離等会計基準第28項（事業分離の注記）の注記を求めることが整合した取扱いになると考える。</p> | 今回の見直しの対象外である。                                                              |
| 10) 純資産の部の表示              | 純資産会計基準案第7項にて、退職給付に係る調整累計額についても、他の評価・換算差額等と同様に、非支配株主持分割合に按分し、非支配株主持分に含めることを明示的に記載すべきであると考ええる。                                                                                                                                                                                                         | 今回の見直しの対象外である。                                                              |
| 11) 会計方針の変更に該当するかについての明確化 | <p>次の点について、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」又はその適用指針において明示すべきである。</p> <p>① 平成27年4月1日以後開始する連結会計年度においては企業結合が行われておらず（会計処理の対象となる事実が発生していない。）、その翌年度に初めて改正後連結会計基準を適用する企業結合が行われた場合、当該翌年度においては会計方針の変更となるのかどうか。</p> <p>② ①のような場合は会計方針の変更に当たらないとするならば、このような場合においても遡及適用することができるのかどうか。</p>                                  | <p>今回の見直しの対象外である。</p> <p>なお、従来と同様の取扱いが行われるものと考えられる。</p>                     |
| 12) 無対価事業分割の取扱い           | 結合分離適用指針の第203-2項(2)①において完全親会社が完全子会社に無対価会社分割で事業を移転する場合の完全親会社の会計処理について、株主資本を変動させるのではなく、完全子会社株式の帳簿価額を変動する会計処理に改めるべきであると考ええる。                                                                                                                                                                             | 今回の見直しの対象外である。                                                              |

以上