

プロジェクト 企業結合（ステップ2）

項目 公開草案に対するコメントへの対応

I. 今回検討を行う論点

1. 今回は、以下の論点に関して検討を行う。
 - (1) 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関する論点
 - ① 資本剰余金がマイナスとなった場合の取扱い（追加検討）
 - ② 持分法適用会社の株式の追加取得、一部売却等の取扱い（前回から継続）
 - (2) 取得関連費用に関連する論点
 - ① 持分法の取扱い
 - ② 子会社株式を追加取得する際に発生した関連費用の取扱い
 - (3) 適用時期及び経過措置
 - ① 遡及適用の可否及び遡及適用の方法

II. 資本剰余金がマイナスとなった場合の取扱い**第 86 回企業結合専門委員会及び前回委員会における検討状況**

2. 第 86 回企業結合専門委員会及び前回委員会において、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」（以下「自己株式等会計基準」という）の取扱いを踏まえて、以下の案を示し、専門委員会において特段の異論は聞かれなかったが、委員会においては、利益剰余金が負の値となった場合の考え方等について質問があった。

[案]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、連結会計年度末又は四半期連結会計期間末もしくは中間連結会計期間末において資本剰余金残高が負の値となるような場合には、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。

追加で検討すべき論点

3. 四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末において、上記第 2 項に示す処理を行った場合、連結会計年度末において、四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末における処理を洗替処理するかどうかという点の明確化が必要になると考えられる。
4. この点については、自己株式等会計基準が年度決算においては中間決算等における処理を洗替処理する（自己株式等会計基準第 42 項）という考え方を示していることを踏まえ、連結会計年度末においては、四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末における処理を洗替処理することでどうか。
5. 第 87 回企業結合専門委員会においては、第 4 項に記載の案について特段の異論は聞かれなかった。

ディスカッション・ポイント 1

連結会計年度末において、四半期連結会計期間末又は中間連結会計期間末における処理を洗替処理するかどうかという点について、上記の対応でよいのか。

Ⅲ. 持分法適用会社の株式の追加取得、一部売却等の会計処理の取扱い
公開草案に対するコメント

6. 公開草案では持分法の会計処理については、特に改正を提案していない。
7. これに対して、持分法適用会社の株式の追加取得及び一部売却等の会計処理について明確化を求めるコメントが複数寄せられた。

検討

関連会社

8. 本論点については、第 86 回企業結合専門委員会及び前回委員会において、関連会社株式の追加取得、一部売却、時価発行増資による持分の変動は資本取引として扱うべきではなく、現行の扱いを見直さないことを事務局提案し、特段の異論は聞かれなかった。

非連結子会社

9. 非連結子会社については、第 86 回企業結合専門委員会及び前回委員会において、次の 2 つの案を示した。
[案 1] 連結子会社と同様に、資本取引として扱う。
(理由)
支配が継続しているという点では連結子会社と状況は同様であるため、連結子会社と同様に、支配が継続している場合の非連結子会社に対する親会社の持分変動は、持分法適用上、資本取引と扱うことが考えられる。
[案 2] 持分法を適用する関連会社と同様に、現行の取扱いを見直さない。
(理由)
支配が継続しているとはいえ、持分法の適用上、非連結子会社の非支配株主持分に相当する部分は所有者の持分として連結貸借対照表には表示されないため、資本取引と扱うべきではない。また、子会社は原則として連結対象となるので、結果として重要性のないものに持分法が適用されることから、あえて持分法の会計処理の中で関連会社と異なる取扱いとする理由は乏しい。
10. 第 86 回企業結合専門委員会においては、次のように[案 1]を支持する意見と[案 2]

を支持する意見がそれぞれ聞かれた。

11. 前回委員会においては、非連結子会社に持分法を適用する取扱いについて、コンパジェンスの観点等から見直すという議論は出ていないのかという意見や、非連結子会社に持分法の適用ができるようにしている趣旨が連結の代替であるならば資本取引とすべきで、そうでないということであれば、持分法と同じ扱いということになると考えるとの意見が聞かれた。

12. 第 87 回企業結合専門委員会では、上記の意見を比較考慮した上で、子会社は原則として連結対象となるので、結果として重要性のないものに持分法が適用されることを重視して、事務局案として[案 2]を示した。

なお、この場合、非連結子会社から連結子会社になった場合については、連結子会社になった時点以降の追加取得、一部売却、時価発行増資による持分の変動が資本取引として扱われることになると考えられる。

13. 第 87 回企業結合専門委員会では、以下のような意見が聞かれた。

(1) (案 1 を支持する意見)

- ✓ 子会社になることを重要な経済事象と捉えている現行の基準の考え方からすれば、原則は連結と同じ処理をすべきであり、原則的な処理を禁止することは違和感がある。
- ✓ 持分法の処理をする場合、必ずしも処理が簡便にならないことも考慮する必要があるのではないかな。

(2) (案 2 を支持する意見)

- ✓ 連結対象とするかどうかで重要性を判断しており、重要性なしと判断した領域で連結と同じ処理をするのはバランスを欠く。ただし、基準で明文化することは難しいので、考え方を示した上で、実務指針等で対応していくことになるのではないかな。
- ✓ 持分法で資本取引を採ることに違和感がある。
- ✓ 連結と持分法という切り分けをして連結の会計処理をするシステムが多いと思うので、そのようなシステムであれば、実務上は[案 2]の方が対応しやすいのではないかな。

14. 上記の専門委員会における検討を踏まえ、非連結子会社は重要性が低い事を考慮すると、実務上の便宜を図る観点から、上記[案 1]及び[案 2]のいずれの方法も認めることでどうか。

ディスカッション・ポイント 2

非連結子会社の取扱いに関して、上記の対応案でよいか。

Ⅳ. 持分法適用会社の株式を取得する際に発生する関連費用の取扱い

公開草案に対するコメント

15. 公開草案では持分法の会計処理については、特に改正を提案していない。これに対して、持分法適用会社の株式を取得する際に発生する関連費用の取扱いについて明確化を求めるコメントが複数寄せられた。

検討

関連会社

16. 現行の会計基準においては、持分法を適用する関連会社の株式を取得する際に発生する付随費用について、連結財務諸表上どのように会計処理するかについては明示されていないが、実務上は子会社株式の取得の取扱いに準じて付随費用は取得原価に算入処理されているものと考えられる。
17. 取得関連費用を発生時の費用として処理する会計処理は、資産の取得一般に適用されるものではなく、企業結合における取得の会計処理のみに適用されるものであると考えれば、持分法を適用する関連会社の株式を取得する際に発生する付随費用は、通常の資産の取得と同様に付随費用を取得原価に算入することになると考えられる。
18. 国際的な会計基準においても次のように、持分法適用会社株式を取得する際に発生する付随費用は取得原価に算入する取扱いとなっている。
- (1) IAS 第 28 号では、当初認識時に関連会社に対する投資は原価で認識するとされているのみであり (IAS28.10)、ここでの原価については何も述べられていないが、IFRS 解釈指針委員会が持分法投資の当初帳簿価額の算定方法について検討を行った際には、当初認識時の関連会社に対する投資の原価は、当該投資を取得するのに必要な購入価額及びこれに直接付随する費用から構成されることになるとの見解が述べられている (2009 年 7 月 IFRIC Update)。
 - (2) 米国会計基準では、持分法による投資は事業でない資産の取得の規定に従って取得原価で当初測定するとされている (FASB ASC 323-10-30-2)。なお、事業でない資産の取得原価について通常資産の取得に係る取引コストが含まれるとされている (FASB ASC 805-50-30-1)。
19. 第 17 項、第 18 項及び前述の持分法を適用する関連会社の追加取得、一部売却等の会計処理の取扱いにおける検討の方向性を踏まえ、持分法の適用上、関連会社株式の取得原価には付随費用を含めることが考えられるがどうか。
20. 第 87 回企業結合専門委員会では前項に記載の案について特段の異論は聞かれなかった。

非連結子会社

21. 非連結子会社については、以下の案が考えられる。

[案1]発生した事業年度の費用として処理する。

(理由)

企業結合会計基準案第26項は取得とされた企業結合の会計処理を規定したものであり、当該取得により被取得企業が取得企業の連結子会社になるか否かにかかわらず適用されるものと考えられる。

[案2]持分法を適用する関連会社と同様の取扱いとする。

(理由)

第9項の[案2]に記載の理由と同様に、子会社は原則として連結対象となるので、結果として重要性のないものに持分法が適用されることから、あえて持分法の会計処理の中で関連会社と異なる取扱いとする理由は乏しい。

22. 第87回企業結合専門委員会では、重要性が低く、投資意思決定に与える影響は乏しいため、取扱いは実務の判断に委ねるという形も考えられるが、明確化を図るとすれば、「Ⅱ. 持分法適用会社の追加取得、一部売却等の会計処理の取扱い」との整合性等も考慮した上で、子会社は原則として連結対象となるので、結果として重要性のないものに持分法が適用されることを重視して、事務局案として[案2]を示したところ、[案2]を支持する意見が複数聞かれた。
23. 上記の専門委員会における検討を踏まえ、「Ⅲ. 持分法適用会社の追加取得、一部売却等の会計処理の取扱い」との整合性も考慮して、実務上の便宜を図る観点から、上記[案1]及び[案2]のいずれの方法も認めることでどうか。

ディスカッション・ポイント3

持分法適用会社の株式を取得する際に発生する関連費用の取扱いに関して、上記の対応でよいか。

V. 子会社株式を追加取得する際に発生した関連費用の連結上の取扱い

公開草案に対するコメント

24. 公開草案では子会社株式を追加取得する際に発生した関連費用の取扱いについて明示していない。
25. これに対して、上記の取扱いについて明確化を求めるコメントが複数寄せられた。

検討

26. 公開草案では子会社株式の追加取得は、連結上、資本取引として扱うことを提案している。

27. 資本取引に係る付随費用の取扱いについては、以下の2つの考え方がある。

[案1] 損益計算書に計上する。

(理由) 付随費用は株主との取引ではなく、会社の業績に関係する項目であると考ええる。

[案2] 資本から控除する。

(理由) 付随費用は、形式的には株主との取引ではないが、資本取引本体の取引と一体であると考ええる。

28. 自己株式等会計基準においては、前項[案1]の考え方を採り、自己株式の取得、処分及び償却に関する付随費用は、損益計算書の営業外費用に計上することとされている(自己株会計基準第14項)。その理由として、新株発行費用を株主資本から減額していない処理¹との整合性をあげている。一方、現行の国際的な会計基準は前項[案2]の考え方を採っているが、IASBの「資本の特徴を有する金融商品」のプロジェクトにおいては、費用処理に変更することが暫定決定されている(2009年6月IASB Update)。
29. 第87回企業結合専門委員会においては、国際的な会計基準の今後の方向性及び我が国の現行の会計基準における自己株式及び新株発行費の処理との整合性から、[案1]を採用し、子会社株式を追加取得する際に発生した付随費用は、連結財務諸表上は連結損益計算書の営業外費用に計上する案を示したところ、特段の異論は聞かれなかった。
30. 上記を踏まえ、[案1]を採用し、子会社株式を追加取得する際に発生した付随費用は、連結財務諸表上は連結損益計算書の営業外費用に計上することでどうか。

ディスカッション・ポイント4

子会社株式を追加取得する際に発生した関連費用の連結上の取扱いについて、上記の対応でよいか。

VI. 経過措置(遡及適用の可否及び遡及適用の方法)

公開草案に対するコメント

31. 公開草案では、子会社株式の追加取得等及び取得関連費用の取扱いについては、企業結合会計基準案、連結会計基準案及び事業分離会計基準案が定める新たな会計方

¹ 実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」において、株式交付費(新株の発行又は自己株式の処分に係る費用)は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理することとされている。

針の遡及適用を行わないことができる旨の経過的な取扱いを定めることを提案している。すなわち、次の(1)と(2)のいずれかの選択適用を認めることを提案している。

(1) 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用を行う。この場合、次の処理を行う。

① 表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間をいう。以下同じ。）より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

② 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

(2) 将来にわたり新たな会計方針の適用を行う。

32. 公開草案で上記の提案を行ったのは市場関係者から寄せられた以下の意見を踏まえたものである。

(1) 遡及適用を行うためには、改正会計基準適用前の企業結合及び非支配株主との取引について、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く、そうした場合は実務的な対応に困難を伴うため、改正会計基準適用前の財務諸表への遡及適用は求めるべきではないとの意見。

(2) 比較的最近の企業結合等の事例のみである場合等、遡及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないとの意見。

33. 上記の公開草案の提案に対して、以下のような意見が寄せられた。

(1) 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（作成者）。

（理由）

① 今般の変更内容は、資本連結システムの変更や在外子会社の換算手続の変更を伴うものであるため、負荷が大きい。

② 非支配株主との取引が損益取引から資本取引とされることにより、連結剰余金において新たに資本剰余、利益剰余とする区分処理が生じ、連結精算が複雑となる。この対応において、適用初年度期首以降に生じる取引や事象からの切替えとすると、同じ取引や事象に関し、一時点をもって従来の利益剰余と資本剰余とする残高とを区分するための記帳システムを必要とする。在外関係会社においては、邦貨への換算ルールも異なるものとなる。遡及適用をすれば初年度以降の負荷は資本取引に一本化し軽減する。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でも同様である。

③ 遡及適用に関しては、連結会計基準案 77 - 2 項等において、「通常は困難」と記載がある。2 期比較情報の遡及適用ではなく、適用初年度における期首累積影響額の算定が可能なケースもあり、この方法を認めるべきである。

(2) 遡及適用は認めず、新たな取扱いは将来に向かってのみの適用とすべき（監査人、作成者）。

（理由）

- ① 遡及適用を行うか否かについて会社が任意に決定できるようにすると、遡及適用の有無によって企業間の比較可能性を著しく損なうおそれがある。
- ② 会社の任意により、過去の決算を意図的に操作する機会を与えることになりかねない。
- ③ 過去の企業結合会計基準の改正では遡及適用することを求めているため、今回の改正部分だけ遡及適用を行っても、その結果得られる財務諸表は必ずしも財務諸表の利用者にとって有用なものとはいえない。
- ④ 遡及適用は、実務上、多大なコストが発生するものと思われる。

検討

34. 上記コメントを踏まえて、経過措置について再検討することでどうか。再検討に当たっては、以下の案が考えられる。

[案 1]（公開草案の提案） 新たな会計方針の遡及適用を行わないことを認める。
すなわち、次の(1)と(2)のいずれかの選択適用を認める。

- (1) 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用を行う。
- (2) 将来にわたり新たな会計方針の適用を行う。

（理由）

- ① 通常は実務的な対応が困難であるため、遡及適用を行わないことを認めるべきであるが、遡及適用が可能である場合にはあえてその適用を妨げる必要はない。
- ② 遡及適用を選択するのであれば、原則に従って新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用を行うべきである。

[案 2] 次の(1)と(2)のいずれかの選択適用を認める。

- (1) 適用初年度の期首時点で新たな会計方針の適用による累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映しない。
- (2) 将来にわたり新たな会計方針の適用を行う。

（理由）

適用初年度の期首時点で新たな会計方針の適用による累積的影響額が算定可能な場合、[案 2] (1)の方法（適用初年度の期首時点で新たな会計方針の適用による累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法）の方が、[案 1] (1)の方法（新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用を行う）よりも実務的な負担が少ない。

[案 3] 新たな会計方針の遡及適用を行わず、将来にわたり新たな会計方針の適用を行う。

（理由）

- ① 複数の方法の選択適用を認めることは、企業間の比較可能性を損なうおそれがある。
- ② 今回の改正部分だけ遡及適用を行っても、その結果得られる財務諸表は必ずしも財務諸表の利用者にとって有用なものとはいえない。

35. 前項の各案を比較検討すると以下のようになる。

- (1) 比較情報の投資情報としての有用性の観点からは、[案 1]において(1)を選択した場合（遡及適用を行った場合）の有用性が高いと考えられる。
- (2) 実務における円滑な対応という観点からは、「将来にわたり新たな会計方針の適用を行う」方法が選択可能である点ではどの案も同様である。
- (3) しかしながら、第 33 項(1)②に記載のように、「将来にわたり新たな会計方針の適用を行う」方法によった場合の実務上の負担が指摘されているところであり、[案 1]又は[案 2]によれば、そのような実務上の負担を軽減したいというニーズに対応ができる。
- (4) [案 1](1)と[案 2](1)を比較した場合、実務上の負担は[案 2](1)の方が少ないと考えられる。

36. 第 87 回企業結合専門委員会では、上記の[案 1]、[案 2]及び[案 3]に関して以下のような意見が聞かれた。

- (1) [案 2]を支持する意見
 - ✓ 過去の実績を把握できる仕組みを持っている企業について、遡及を禁止する必要はない（作成者）。
- (2) [案 3]を支持する意見
 - ✓ 企業結合は取引毎に処理を行っていくものであるもので、将来に向かって適用するのが自然ではないか。また、企業間の比較可能性や遡及を認めることで規定が複雑になることも懸念している（監査人）。
- (3) その他
 - ✓ 原則的な取扱いである遡及処理を禁止することはないと考えられるため、[案 2]に示した方法に加えて、原則的な遡及処理を行う事も認めてはどうか（作成者）。

37. 上記の検討を踏まえ、投資情報としての有用性、実務上のニーズと負担との総合的に勘案して、[案 2]でどうか

ディスカッション・ポイント 5

遡及適用に係る経過措置について、上記の対応でよいか。

以 上