

プロジェクト 企業結合（ステップ2）

項目 公開草案を再度公表する必要性の有無に関する検討

I. 本資料の目的

- 平成 25 年 1 月に企業会計基準公開草案第 49 号「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を公表した。公開草案に対するコメントを平成 25 年 3 月 15 日に締切り、公開草案に寄せられたコメントを分析し対応案の検討を行ってきた。
- 今後の進め方として、デュー・プロセスの観点から、公開草案を再度公表する必要性について検討しておくことが必要と考えられる。

II. 公開草案の提案を変更することとした主な項目

- 寄せられたコメントを受けて企業結合専門委員会及び企業会計基準委員会において検討した結果、公開草案の提案を主に以下のとおり変更することとした。

(1) 非支配株主との取引に係る個別財務諸表上の取扱い（企業結合会計基準第 45 項）

公開草案での提案	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。
公開草案に寄せられたコメントを踏まえての対応	非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。（現行基準と同じ）
変更の理由	<p>公開草案では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることを提案したことを踏まえ、非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価を時価で測定しても、連結財務諸表上、その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となり、結果として、子会社株式の取得原価は、連結財務諸表上における当該子会社の適切な帳簿価額による株主資本の額に基づくことになることから、上記のような提案を行った。</p> <p>しかしながら、この提案に対して、連結財務諸表上における非支配株主との取引の会計処理と個別財務諸表上の子会社株式の取得原価の算定とは別個の問題であるという意見や、1 株当たり純資産と比較して株価が著しく低い子会社の株式を追加取得した時には親会社の個別財務諸表において追加取得した直後に減損処理となることが実務上起こり得ること、さらには取得対価に一部現金が含まれている場合や当該</p>

	<p>子会社の連結上の帳簿価額が負の値である場合等の取扱いの検討も必要であるという指摘もあった。</p> <p>これらのコメントを踏まえて検討した結果、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支出した対価となる財の時価で測定しても、連結財務諸表上その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となり、のれんは計上されないため、時価を基礎とすることに対して示されていた論点¹に対応する必要性は低いと考えられること、また、個別財務諸表上の処理を変える必要性は大きくないことなどから、非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、現行の取扱いを継続することとした。</p>
--	---

(2) 一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱い（連結会計基準第 28 項）

公開草案での提案	<p>子会社株式を一部売却した場合には、売却による親会社の売却持分と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。<u>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。</u></p>
公開草案に寄せられたコメントを踏まえての対応	<p>子会社株式を一部売却した場合には、売却による親会社の売却持分と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。<u>(のれんの未償却額は減額しない)</u></p>
変更の理由	<p>公開草案では、購入のれん方式を採用している現行の連結会計基準において、のれんは投資原価の一部であり、また、親会社持分相当額しか計上されていないため、他の資産及び負債とは異なるものであること、さらに、のれんの未償却額を減額しない場合には一部売却した親会社持分相当額に対応するのれんの償却費が次期以降にも認識され、「親会社株主に帰属する当期純利益」が適切にならないと考えられたことにより、<u>売却した株式に対応するのれんの未償却額についても相応の減額を行うことを提案していた。</u></p> <p>しかし、公開草案に寄せられたコメントを踏まえた審議の過程で、支配獲得後は支配が継続している限り、償却や減損を除き、のれんを減額させるべきではないとの意見や、支配獲得後の追加取得時にはのれんが追加計上されないのに対して一部売却時にのれんを減額すると、追加取得時の会計処理と整合した取扱いにはならないという意見があった。</p>

¹自社の株式を対価として追加取得した子会社株式の取得原価を時価で計上した場合、連結上のれんが計上され償却することになるが、全面時価評価法の下でそれが適当なのか、という点が指摘されていた（企業結合会計基準第 120 項）。

	これらを踏まえて検討した結果、一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱いについては、減額する方法及び減額しない方法のそれぞれに一定の論拠があると考えられるが、のれんを減額する場合における実務上の負担や、のれんを減額しないこととしている国際的な会計基準における取扱等を総合的に勘案して、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社株式を一部売却した場合に支配獲得時に計上したのれんの未償却額を減額しないこととした。
--	--

(3) 非支配株主との取引及び取得関連費用についての経過措置

公開草案での提案	下記 i 又は ii のいずれかの選択適用を認める。 i. 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。 ii. i.によらず、将来にわたり新たな会計方針の適用を行うことができる。
公開草案に寄せられたコメントを踏まえての対応	下記 i 又は ii のいずれかの選択適用を認める。 i. 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。 ii. i.によらず、将来にわたり新たな会計方針の適用を行うことができる。
変更の理由	公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行った結果、実務上の負担を考慮して、寄せられたコメントの提案に沿った経過的な取扱いに改めることとした。

(4) 資本剰余金が負の値となる場合の取扱い（連結会計基準第 30-2 項）

公開草案での提案	なし
公開草案に寄せられたコメントを踏まえての対応	子会社株式の追加取得や一部売却等の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、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。
変更の理由	負の値となる場合の明確化を求めるコメントを受けて対応したものであり、自己株式等会計基準と同様の考え方によるものである。

(5) 注記関係（企業結合会計基準第 49 項、第 52 項）

公開草案での提案	①取得とされた企業結合の注記事項
----------	------------------

案	<p><u>取得原価に含められなかった取得関連費用</u></p> <p>②共通支配下の取引等に係る注記事項 <u>非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表</u></p>
公開草案に寄せられたコメントを踏まえての対応	<p>①取得とされた企業結合の注記事項 <u>主要な取得関連費用の内容及び金額</u></p> <p>②共通支配下の取引等に係る注記事項 <u>非支配株主との取引によって増加又は減少した資本剰余金の主な変動要因及び金額</u></p>
変更の理由	<p>ともに公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行ったものである。</p> <p>①取得関連費用に関する情報は、企業結合の実態を把握するにあたり有用な情報であり、また、開示されることにより、国際的な会計基準を採用する企業との比較可能性の向上にも資するものと考えられることから、取得関連費用の金額の注記を求めることとした。ただし、注記する目的に鑑みれば、すべての取得関連費用を網羅的に集計して注記する必要はなく、企業結合の規模等を考慮して、主要なものについてのみ開示すれば足りると考えられることから、取得関連費用のうち、主要なものについて注記を求めることに変更した。</p> <p>②非支配株主との取引により資本剰余金が計上される場合には、株主資本等変動計算書においては「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動」として純額で新たに表示されることとなるが、主要な要因（追加取得、一部売却等）ごとに開示することは親会社株主に係る成果に関する情報として重要な情報であると考えられるため、表形式に拘らず、「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動に関する事項」として、非支配株主との取引によって増減した資本剰余金の主な変動要因と取引の金額の注記を求めることに変更した。</p>

Ⅲ. 公開草案を再度公表する必要性がないか否かの検討

4. 企業結合ステップ2では、公開草案において、主に以下の項目を改正する提案を行っている。

- ①少数株主持分の取扱い
- ②企業結合に係る取得関連費用の会計処理
- ③暫定的な会計処理の確定に関する処理

今回、公開草案の提案を変更することとした上記の5項目は、内容としては(a)会計処理を変更するもの(第3項(1)、(2)、(3))、(b)注記事項を変更するもの(第

3項(5)、(c)取扱いの明確化を図るもの(第3項(4))に分類される。

このうち、(c)取扱いの明確化を図るものは、公開草案で提案した会計処理を変えるものではないため、公開草案を再度公表する必要はないものと考えられる。

一方、(a)会計処理を変更するものや(b)注記事項を変更するものは、公開草案を再度公表するかどうか検討が必要となる。対象となる4項目は、寄せられたコメントを踏まえて公開草案の提案を変更することについて専門委員会での議論や市場関係者との意見交換において特段反対する意見は聞かれておらず、公開草案において提案した事項(①から③)の主要な改正点ではない。以上のことから、公開草案を再度公表する必要はないと考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

上記の対応についてご意見をお伺いしたい。

以上