

2013 年 3 月 15 日
(一社) 日本経済団体連合会
経 済 基 盤 本 部

「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. 非支配株主持分の取扱い

(1) 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 項-2)について

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。

i. 今般改正対象とされていない 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。

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。(p8「明確化が必要な事項」参照)

②当該子会社が上場している場合について

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。

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。

(2) その他

①連結会計基準案注 9 について

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否か表現を明確化すべきである。

②持分法における取扱いについて（連結会計基準案 44-6 項）

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。

③連結会計基準案 51-2 項について

親会社説の維持を前提とすると、その前提から説明ができない経済的単一体説に沿う会計処理を、国際的な会計基準との比較可能性向上の観点から取り入れるにあたり、親会社説を維持する前提を曖昧にしていることから、読み手の理解を困難にしている。

親会社説の考え方を維持した上で、国際的な会計基準との比較可能性向上の観点から、経済的単一体説に沿う考え方を取り入れたのであれば、そのように明確に記述すべきである。

連結会計基準案 51-2 項では、親会社説による現行基準の実務上の問題点を 3 点理由に挙げているが、これらは当期純利益に非支配株主持分を含めることや非支配株主との取引を資本取引とする基本的な考え方の変更の理由付けとなっていない。51-2 項前段において、「我が国が重視する親会社投資の視点からは、非支配株主との取引を資本取引と位置づけることについて、理論的に導き出すことは必ずしも容易ではない」と記述しているが、基本的な立場を明確に記述しないと理解が困難である。

また、今回の一連の公開草案において、親会社説に係る記述を変更ないし削除しており、このことも 51-2 項の記述の理解を困難にしている。例えば次の 2 点である。

- ・ 純資産会計基準案結論の背景 18 項、同会計基準案結論の背景 32 項、同適用指針案 13 項(2)
- ・ 適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」49 項（連結会計基準案 80 項による改正）

逆に、親会社説を踏襲するかのような改正内容もある。今回改正される実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の「本実務対応報告の考え方」第 4 段落においては、「連結上の親会社株主に帰属する当期純利益に重要な影響を与える場合としたのは、財務報告において特に重要なのは、投資の成果を示す利益情報と考えられることによる」としており（連結会計基準案 80 項による改正）、この部分では現行の親会社説をむしろ強調していると理解される。

また、親会社説の考え方を維持する観点で、連結会計基準案 27 項（関連して JICPA 資本連結実務指針 50 項）の特殊な処理を存続する案であるが、前提となる考え方が曖昧なままでは、読み手にとって理解が困難であり、この点からも 51-2 項の記載内容の再検討が必要である。

2. 取得関連費用の取扱い(企業結合会計基準案第 26 項、94 項)について

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。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。

また、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。

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。その理由は以下のとおりである。

①「個別財務諸表においては、子会社株式の取得原価は、企業会計基準第 10 号「金融商品会計基準」に従って算定する」と規定するのみで、関連会社株式については言及しない。

②今回の改正対象となっていない「金融商品会計基準」の 17 項、73 項、74 項において、個別上、子会社株式・関連会社株式は、取得原価による(連結上は、持分法による)としているが、格別、単なる付随費用も取得関連費用の取扱いも定めてはいない。JICPA の金融商品会計実務指針 56 項、261 項においてデリバティブを除き、「付随費用」を含めると規定されているだけであり、そもそも金融商品会計基準は、企業結合・事業分離における取扱いを規定しているものでもない。

③結合分離適用指針案は、取得の会計処理－取得原価の算定方法の概要の 36 項において、被取得企業または取得した事業の取得原価には(連結・個別の区別なく)、取得関連費用を含めないものと変更された。

一方、同適用指針案では、91 項、110 項、116 項において株式等の取得原価は、個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って算定するとし、連結上は、「取得関連費用」は費用処理としており、ケースによって個別財務諸表上、取得関連費用を取得原価に含めるか否か区分されているにも拘わらず、基準レベルの規定で考え方が明確でない。

④事業分離等会計基準の 79 項は発生時費用処理(現行事業分離等会計基準 11 項の原則的方法)について補完するものであるが、事業分離に要した支出額は、投資が継続しているケースと清算されたケースとに区分し、後者においては、新たな投資に係る取得原価に含めるものと考えられるとしているが、今回改正対象とされておらず、基準レベルで齟齬が生じている。改正漏れではないかと考えられる。

⑤持分法における取扱いについて、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。(連結会計基準案 44-6 項)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。

⑥今回、結合分離適用指針設例 4 の前提条件から取得関連費用の支出が削除されたため、改正の重要論点である取得関連費用に関する数値を含めての個別・連結での設例が削除さ

れており、非常に疑問である。

3. 暫定的な会計処理の確定の取扱い

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。

①「企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するとき」という企業結合会計基準案(注6)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、表現を修正すべきである。その際、企業結合年度内に四半期において確定するケースと企業結合の翌年度中の四半期において確定するケースに分けて取扱いを明確化すべきである。

②本取扱いは、いわゆる修正再表示や遡及適用のいずれでもない会計処理と考えられる。そこで会社法計算書類(含む連結)は比較財務諸表ではないが、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。

③なお、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。

④企業結合会計基準案 49 - 2 項では、見直しの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。

⑤本提案の規定が設けられることで、敵対的買収が行われた場合のように情報の入手に制約等があり、期末日に配分が確定しなかった場合には、1年間の暫定処理が認められ、比較可能性の観点から配分額の確定額を遡及修正することができるが、この遡及修正をすることで、「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結び付く危惧があるため、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。

4. 適用時期

(1) 会計処理に関する経過規定について

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。理由は以下の3点が挙げられる。

①今般の変更内容は、資本連結システムの変更や在外関係会社の換算手続きの変更を伴うものであるため、負荷が大きいと思われる。企業結合・分離についても同様である。

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。また、連結基準においては、この方法をこれまでも認めており、結合・分離においても同様とすべきである。

(2) 表現について(企業結合会計基準案 128 - 2 項、連結会計基準案 77 - 2 項、及び事業分離会計基準案 148 - 2 項)

通常は困難であるとしている遡及適用を原則的方法であるかのように規定するのは、疑問である。さらに、企業結合会計基準案 58 - 2 項、連結会計基準案 44 - 5 項、事業分離会計基準案 57 - 4 項の基準において、「27 年度期首(あるいは早期適用の 26 年度期首)からとする規定の適用にあたっては遡及適用を行なわないことができる」と記述しているが、その意味が期首以降に生じた取引・事象からというのであれば、遡及適用とは基本的に異なる手法であるため、表現を修正すべきである。

(3) 会計方針の変更による影響額の注記(企業結合会計基準案 128 - 2 項、連結会計基準案 77 - 2 項、及び事業分離会計基準案 148 - 2 項)について

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。

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。

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。

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。

5. その他の注記

(1) 取得関連費用の注記について(企業結合会計基準案 49 項(3)④、94 項)

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。

①「2. 取得関連費用の取扱い」に記載のとおり、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。

②49 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 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。

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。

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。

④重要性があれば、追加情報に含めることでよい。

(2) 共通支配下の取引等に関する注記(企業結合会計基準案 52 項(4)、連結会計基準案 51 - 3 項、65 項、株主資本適用指針案 6 項(9))について

連結株主資本等変動計算書において、6 項(9)により「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。

6. その他の改正

(1) 連結会計基準案 44 - 6 項について

連結会計基準案 44 - 6 項では、複数の JICPA 実務指針の改正を適当としている。この内、特に持分法会計に関する実務指針については、上述したほか、関連会社、非連結子会社について一連の公開草案の内容をどのように実務指針に反映するのか示されていないことから、明確にすべきである。

(2) ASBJ 実務対応報告 21 号について

ASBJ 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。

7. その他文言等

(1) 結合分離適用指針案 50 項(2)、361 項

新株予約権又は現金を交付したときは、「取得に直接要した支出額に準じて取得額に含める」という表現から「取得の対価に準じて取得原価に含める」と変更しているが、文意が分かりにくいため、表現の修正を検討すべきである。

(2) 基準 7 号「事業分離会計基準」10 項(1) (今回改正対象となっていない)について

現行の同項は「移転した事業に係る株主資本相当額(移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から、当該事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を“控除”した額をいう)という表現である。一方、適用指針 10 号「結合分離適用指針」分離元企業の会計処理(1)の 89 項においては、「なお、適正な帳簿価額には、時価をもって貸借対照表価額としている場合の当該価額及び対応する評価・換算差額等の各内訳科目(その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び土地再評価差額金)が“含まれる”ことに留意する」としている。

適用指針 10 号の表現が分かりやすいことから、基準 7 号の表現を適用指針に合わせるよう再考すべきである。

(3) 結合分離適用指針案〔説例 27〕(4)について

株式交換後(X2 年 4 月 1 日)の貸借対照表 P 社個別貸借対照表について、S 社株式を 1300⇒1200、その他資本剰余金を 500⇒400 に変更すべきである。

※ 1(1)① ii. 明確化が必要な事項

具体的に、以下の会計処理が認められるかどうか明確化して頂きたい。

(前提)

議決権比率 100%でない子会社の株式について、少数株主より自己株式を対価として追加取得を実施した。対象子会社は、追加取得時点で債務超過。連結上の対象子会社に対する非支配持分もマイナスである。

(ケース 1：追加取得時、個別財務諸表上で子会社株式の帳簿価額が残っている場合)

追加取得前の子会社の親会社の個別財務諸表上の帳簿価額：10

追加取得分の子会社の連結財務諸表上の帳簿価額：△5

追加取得の対価として非支配株主に引き渡す自己株式：2

その他資本剰余金	7	／	自己株式	2
			子会社株式	5

(追加取得後の子会社株式の簿価 5 (10-5))

(ケース 2：追加取得時、個別財務諸表上で子会社株式の帳簿価額がすでに備忘価額となっている場合)

追加取得前の子会社の親会社の個別財務諸表上の帳簿価額：1(備忘価額)

追加取得分の子会社の連結財務諸表上の帳簿価額：△5

追加取得の対価として非支配株主に引き渡す自己株式：2

その他資本剰余金	2	／	自己株式	2
			子会社株式	— ←

すでに備忘価額であるため、これ以上減額はしない。

(追加取得後の子会社株式の簿価 1 (備忘価額))

以上