

「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関するコメント

平成 25 年 3 月 15 日
有限責任 あずさ監査法人 審査統括部

平成 25 年 1 月 11 日付で公表されました「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ついて、有限責任 あずさ監査法人の審査統括部にて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

I. 企業結合基準案関係の意見

(1) 取得関連費用に関する定義等の明確化

(企業結合会計基準案第 26 項、第 45 項、第 49 項(3)、第 94 項、企業結合事業分離適用指針案第 236 項、第 239 項)

(取得原価に含められなかった取得関連費用の注記)

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。

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。

(取得関連費用に関する個別財務諸表上の会計処理の明示)

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、企業結合事業分離適用指針案第 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企業結合事業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企業結合事業分離適用指針間で整合的な取扱いにしていいただきたいと考える。

(2) 「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」に関する注記事項等の明確化(企業結合会計基準案第 52 項(4)、連結会計基準案第 65 項)

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、同基準では当該注記として具体的に記載すべき内容が明記されておらず、連結会計基準案第 65 項で、持分変動による差額を親会社株主に

帰属する当期純利益へ加減する表とされているのみである。このため、最終基準化にあたっては、どのような様式で何を記載するべきかについて、加筆していただきたいと考える。

また、当該注記が求められた理由については、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と考える。

(3) 適用時期等

(企業結合会計基準案第 58-2 項 (3))

企業結合会計基準案第 58-2 項(3)では、子会社株式の追加取得等及び取得関連費用について、企業結合会計基準案、連結会計基準案、事業分離会計基準案が定める新たな会計方針の遡及適用を行わないことができる旨が提案されている。

しかしながら、これまで、企業結合に係る会計基準（企業結合に関する会計基準）やその後の改正では遡及適用することは求められておらず、今回の改正部分に限って遡及処理を求めたとしても、遡及した結果得られる財務諸表は改正基準に従って完全に遡及適用されたものとは必ずしもいえないように思われる。また、このような任意適用を認めることは企業間の比較可能性を複雑にするおそれもある。

以上から、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。

II. 連結会計基準案関係の意見

(1) 資本剰余金残高が負の値になった場合の取扱い

(連結会計基準案第 28 項から第 30 項)

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、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」第 12 項と同様に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と考える。

(2) 売却した子会社株式に対応するのれんの未償却額の取扱い

(連結会計基準案第 29 項)

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。

また、例えば、当初 60%保有していた株式を 20%追加取得して 80%にした後に、10%を売却して売却後持分が 70%になった場合、従来と減額の仕方が同様であるとするれば、当初の 60%取得時(支配獲得時)ののれんの 1/8 を減額することとなると考えられるが、今回の改正案により 20%追加取得時にのれんは計上されないことから、60%以下に達するまでの売却は、のれんの減額を行わず、60%以下まで売却する場合に、残存持分に見合う額を超えるのれん相当額を減額するという方法も考えられるのかどうか、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。

(3) 子会社株式の一部売却等に係る税効果の取扱い

(連結会計基準案 注 9(2))

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。

Ⅲ. その他の意見

持分法適用関連会社の取得に伴う取得関連費用

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、以下のように定められており、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。

- ・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」第 56 項では、金融資産の取得時の付随費用は取得した金融資産の取得原価に含められるとされているため、投資先が連結対象であるか持分法対象であるかによって付随費用の取扱いは異なると考えられる。
- ・一方、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」第 2 項では、連結と持分法による処理との間には、連結財務諸表における連結対象科目が全科目か一科目かという違いはあるが、その当期純損益及び純資産に与える影響は同一であると記載されている。

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。

以 上