

平成 25 年 3 月 15 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部長
濱尾 宏

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に対する意見

貴委員会から平成 25 年 1 月 11 日に公表された下記の公開草案について、以下のとおり意見を取りまとめましたので本日提出します。よろしくお願い申し上げます。

- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」
- ・ 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）」

記

1. 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)」について**(1) 第 28 項、第 29 項、第 30 項について****(コメント1)**

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ます。

(理由1)

連結除外となった場合、現行会計基準及び改正案では、残存投資について個別財務諸表上の金額に一致させることになり、すべての連結子会社が連結除外となるような場合であれば、連結除外後の連結貸借対照表は個別の貸借対照表と一致させることが整合した会計処理であると考えられます。しかし、連単を一致させるためには、子会社株式の追加取得、支配喪失のない子会社株式の一部売却、子会社の時価発行増資等により計上された資本剰余金を利益剰余金に振り替える必要が生じます。一方、このような振替えは、企業会計原則の資本取引・損益取引区分の原則に反するとも考えられ、連結除外における取扱いを明確に定めるべきと考えます。

(コメント2)

子会社株式の追加取得、支配喪失のない子会社株式の一部売却、子会社の時価発行増資等による差額を資本剰余金とする場合には資本剰余金がマイナス残高となることもあり得るため、マイナスとなった場合の取扱いも明確にすべきであると考えます。

(理由2)

資本剰余金残高をマイナス計上することは、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 41 項の趣旨から適当ではないと考えられますが、同会計基準は、自己株式処分差損に関する取扱いであるため、連結財務諸表に関する会計基準で取扱いを明確に定めるべきであると考えます。

(コメント3)

連結除外となった場合には、個別貸借対照表の金額に合わせることを前提とするとIFRS適用企業の事例のように、子会社株式の追加取得、支配喪失のない子会社株式の一部売却、子会社の時価発行増資等による差額を利益剰余金として計上することも認めるべきであ

と考えます。

(理由3)

以下の点から子会社株式の追加取得、支配喪失のない子会社株式の一部売却、子会社の時価発行増資等による差額を利益剰余金として計上することも認めるべきではないかと考えます。

①IFRS適用企業では、これらの差額を資本と認識する場合に利益剰余金の増減として処理している事例があること。

②利益剰余金の増減として処理した場合には、連結除外となった場合に株主資本の内訳項目が個別貸借対照表と一致する結果となること。

③これらの差額を資本とする場合でも、親会社と非支配株主との取引で生じた親会社の株主に帰属する資本であると考えられるため、利益剰余金の増減として認識することに不合理な点はないと考えられること。

④支配の喪失を伴わない子会社株式の一部売却があった場合、当該子会社のその他の包括利益累計額のうち売却持分がノンリサイクリングで資本剰余金に計上される結果となりますが、その他の包括利益累計額であることから、利益剰余金に計上した方が適当であると考えられること。

(2)注15について

(コメント)

子会社株式を売却し連結除外となった場合に「事業分離に関する会計基準」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ます。

(理由)

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「企業結合に関する会計基準」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ますが、子会社株式の一部売却等で支配を喪失した場合に「事業分離に関する会計基準」第 28 項(事業分離の注記)の注記を行うことは定めていません。子会社株式を売却し連結除外となった場合にも「事業分離に関する会計基準」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ます。

2. 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)」

(1)第 26 項

(コメント)

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ます。

(理由)

例えば上場関連会社株式を取得するような場合、外部のアドバイザー等に特定の報酬や

手数料等が多額に生じる場合もあり、これら先行取得した株式の取得原価に含められた付随費用は連結財務諸表上、費用処理しないのか、発生した連結会計期間の費用として処理し、比較情報を修正するのか明確にすべきであると考えます。

(2) 第 49 項について

(コメント1)

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」にすべきと考えます。

(理由1)

取得関連費用は発生した事業年度の費用として処理することが提案されているため、取得原価に含めないことは明らかであり、「取得原価に含められなかった」との表記は不要であり、逆に取得原価に含められた費用があるように誤解が生じると考えられます。

また、企業結合日の属する事業年度前に大部分の取得関連費用が発生し、費用処理され、わずかに発生する企業結合日の属する事業年度に発生した取得関連費用のみを注記しても注記情報の有用性がないと考えられます。注記情報の有用性の観点から、取得関連費用について発生事業年度別に金額を注記すべきであると考えます。

取得関連費用の表示区分について会計基準等で明示すべきと考えますが、明記せず、実務に委ねるのであれば、表示区分についても注記事項にすべきと考えます。

(3) 第 45 項、第 120-2 項

(コメント)

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。」と述べられています。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ます。

(理由)

合併の場合についてはありますが、連結財務諸表上の修正について具体的な定めを行っている「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」第 207 項では、連結財務諸表における子会社の資産及び負債の修正事項として、i. 全面時価評価法による修正(のれんの計上を含む)と ii. 未実現損益に関する修正の2点を挙げ、子会社の所有する子会社(孫会社)や関連会社の取得後利益剰余金については修正事項とはなっていません。したがって、例えば、設立時から子会社(孫会社)や関連会社を所有している子会社を自社(親会社)の株式を対価として吸収合併する場合、減少する非支配株主持分には子会社の所有する子会社(孫会社)や関連会社の取得後利益剰余金の非支配株主持分が含まれますが、改正案の第 45 項及び第 120-2 項によって会計処理した追加取得する子会社株式の取得原価にはこれらの取得後利益剰余金の非支配株主持分は含まれず、連結財務諸表上、差額が生じることとなります。

なお、親会社の子会社を吸収合併したとしても、子会社の所有する子会社(孫会社)や関連会社を吸収合併しているわけではないため、連結財務諸表上、認識されていた、吸収合併消滅会社が所有している子会社(孫会社)や関連会社の取得後利益剰余金を合併存続会社である親会社の個別財務諸表において認識することにはならないと考えます。

(4)第 120-2 項

(コメント)

上記1. (1)で述べたように、第 120-2 項中の「資本剰余金」について「利益剰余金」として計上することも認めるべきであると考えます。

(理由)

上記1. (1)と同趣旨です。

3. 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)」

(1)第 17 項(2)、第 18 項(2)、第 19 項(2)、第 24 項(2)、第 90 項、第 94 項、第 109-2 項、第 139 項(2)

(コメント)

上記1. (1)で述べたように、これらの項中の「資本剰余金」について「利益剰余金」として計上することも認めるべきであると考えます。

(理由)

上記1. (1)と同趣旨です。

4. 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)」

(1)第 98 項、第 229 項、第 232 項、第 245 項、第 249 項、第 253 項、第 254-4 項、第 273 項、第 287 項、第 447-2 項

(コメント)

上記1. (1)で述べたように、これらの項中の「資本剰余金」について「利益剰余金」として計上することも認めるべきであると考えます。

(理由)

上記1. (1)と同趣旨です。

(2)第 200 項、第 237 項

(コメント)

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、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」と述べられていますが、これらの記述を削除すべきと考えます。

(理由)

上記2. (3)と同趣旨です。

(3)第 208 項

(コメント)

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、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、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ます。

(理由)

上記2. (2)で述べたように、親会社が子会社を吸収合併する場合で、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ときのこれらの会社に係る取得後利益剰余金は第 207 項に定める合併に当たって修正すべき項目となっていない(親会社が子会社を吸収合併したとしても、子会社の所有する子会社(孫会社)や関連会社を吸収合併しているわけではないため、連結財務諸表上、認識されていた、吸収合併消滅会社が所有している子会社(孫会社)や関連会社の取得後利益剰余金を合併存続会社である親会社の個別財務諸表において認識することにはならないと考えます。)ため、合併存続会社である親会社における第 206 項(2)①イの非支配株主持分相当額と当該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、当該差額の連結財務諸表における取扱いを定めるべきであると考えます。

また、当該差額に取扱いについては、上記1. (1)で述べたように、利益剰余金として計上することも認めるべきであると考えます。

(3)第 203-2 項(2)①

(コメント)

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ます。

(理由)

- ① 現行の取扱いでは、無対価会社分割で親会社の事業を子会社に移転する場合には、親会社は株主資本の額を変動させる処理になりますが、いったんこの処理により子会社の企業価値を増加させた後に当該子会社株式を売却した場合には、完全親会社が減少させた株主資本の額を子会社売却益に転嫁させる結果となります。一方、対価として完全子会社株式が交付される場合には、第 226 項により完全子会社の帳簿価額を変動する処理となり子会社株式を売却しても無対価の場合のようなことにはなりません。
- ② 完全親会社から完全子会社への会社分割の場合、対価として完全子会社株式が交付される場合と無対価である場合とでは、経済実態に何ら影響がないため、これらの会計処

理を整合させ、無対価会社分割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ます。

- ③ 公開草案の第 437-3 項では、「……親会社(吸収分割会社)が完全子会社(吸収分割承継会社)に対して事業の移転を行い、完全子会社が対価を支払わないとき……は、投資が追加……されたものとみて、親会社の個別財務諸表上、分割会社の会社分割……により事業を移転する場合の会計処理に準じて処理することとした。……」と述べられていることから、完全親会社が完全子会社に無対価分割で事業を移転する場合には、完全子会社に対する追加投資となるように会計処理するように改めるべきであると考えます。

5. 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)」

(1) 第 7 項

(コメント)

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ます。

(理由)

第 8 項では、評価・換算差額等に退職給付に係る調整累計額が含まれることが明示されていますが、現行の第 7 項では、「連結子会社の個別貸借対照表上、純資産の部に直接計上されている評価・換算差額等」としているため、個別貸借対照表上は計上されない退職給付に係る調整累計額は含まないとの誤解を避けるために明示すべきと考えます。

以上