

平成 25 年 3 月 15 日

企業会計基準委員会 御中

あらた監査法人
アカウンティング・サポート部

「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

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 25 年 1 月 11 日付で公表されました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）」及び関連する他の会計基準等の改正案について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

1. 非支配株主との取引における取得関連費用の取扱いについて

【意見】

非支配株主との取引により子会社株式を追加取得する場合（現金による追加取得、株式交換、子会社の吸収合併等）の取得関連費用の取扱いについて、企業結合会計基準あるいは連結会計基準で明らかにすることが適当と考える。

【理由】

本改正により子会社に対する支配獲得時の取得関連費用を連結財務諸表上は費用処理することとした一方で、非支配株主との取引における取得関連費用の取扱いは、適用指針案の株式交換や株式移転（結合分離適用指針案 237 項、240 項）など個別の定めがある

のみで、会計基準そのものでは明確にされていない。したがって、企業結合会計基準あるいは連結会計基準で、非支配株主との取引における取得関連費用の一般的な取扱いを定めることが適当と考える。

また、具体的な取扱いとして、上記の適用指針案の株式交換や株式移転の定めでは、非支配株主との取引における取得関連費用を連結財務諸表上費用処理することとしている。しかし、支配獲得時の取得関連費用を費用処理する場合でも、資本取引である非支配株主との取引による取得関連費用を費用処理することは必ずしも不可欠となるものではないため、費用処理する方法と資本取引の一部として処理する方法の合理性を検討したうえで決定し、その理由とともに記載することが適当と考える。

なお、非支配株主との取引による売却関連費用についても、取得関連費用と整合的に取り扱うことが適当と考えられる。

2. 子会社株式の追加取得時における取得原価の算定について

【意見】

企業結合会計基準案 45 項では、子会社株式を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場合（株式交換、子会社の吸収合併等）に、個別財務諸表上、子会社株式の取得原価を時価ではなく、子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に変更するとしているが、変更の必要性を検討のうえ、十分な根拠を明記すべきと考える。

【理由】

企業結合会計基準案 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。」としている。従前は、「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」としており、これを変更するものである。

ここで、変更の理由として、個別財務諸表上で子会社株式の取得原価を時価で測定しても、連結財務諸表上は差額が資本剰余金として処理されることが挙げられている（企業結合会計基準案 120-2 項）。しかし、そのような差額を資本剰余金として処理する取扱いとなっても、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価および企業結合の会計処理における取得原価（投資）の測定値を時価とするか適正な帳簿価額とするかは両方の説明が可能と考えられる。したがって、その点も踏まえ、変更の必要性を検討のうえ、十分な根拠を明記すべきと考える。

3. 子会社株式の追加取得または一部売却により生じる差額の会計処理について

【意見】

(1) 資本剰余金の残高がマイナスとなる場合の取扱い

子会社株式の追加取得または一部売却に関して、連結会計基準案 28 項または 29 項に従い生じた借方差額を資本剰余金から控除した結果、資本剰余金の残高がマイナスとなる場合の取扱いを明確にすることが適当と考える。

(2) 資本準備金の取扱い

子会社株式の追加取得または一部売却に関して、連結会計基準案 28 項または 29 項に従い生じた借方差額を資本剰余金から控除する場合、個別財務諸表における「その他資本剰余金」だけではなく「資本準備金」に対応する部分からも控除するかどうかを明確にすることが適当と考える。

【理由】

(1) 資本剰余金の残高がマイナスとなる場合の取扱い

連結会計基準案 28 項では、子会社株式の追加取得または売却により差額が生じた場合には資本剰余金で処理するとされているため、生じた借方差額を資本剰余金から控除した結果、資本剰余金の残高がマイナスとなる場合がある。

他の会計基準等における資本剰余金の残高がマイナスとなる場合の定めとしては、①自己株式の処分または消却によりその他資本剰余金がマイナスとなる場合にはその他利益剰余金から控除する（自己株式会計基準 12 項）、②逆取得となる吸収合併で吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額がマイナスの場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する（結合分離適用指針 84 項）が存在する。

しかし、これらの取扱いが類似しているとしても、本改正案による子会社株式の追加取得または一部売却の場合に適用されるものではないため、資本剰余金の残高がマイナスとなる場合の取扱いを明確にすることが適当と考える。

(2) 資本準備金の取扱い

個別財務諸表上の資本剰余金は資本準備金およびその他資本剰余金から構成される。連結財務諸表上は両者の区別は存在しないため、子会社株式の追加取得または一部売却により借方差額が生じた場合には資本準備金に対応する部分からも控除することが可能とも考えられるが、上記（1）に示した類似の規定との関係で疑問が生じることが想定されるため、取扱いを明確化することが適当と考える。

4. 子会社株式の一部売却に関連する法人税等の会計処理について

【意見】

(1) 売却損の場合や課税所得がない場合の取扱い

連結会計基準案(注 9)では、子会社株式を一部売却した場合が支配が継続している場合に、「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。」としている。

このうち当期法人税等に関して、売却損の場合や売却益であるが十分な課税所得がない場合の取扱いを定めることが適当と考える。

(2) 税効果の調整の取扱い

また、税効果の調整に関して、繰延税金資産または繰延税金負債の計上時（売却の意思決定時）および取崩時（売却時）の取扱いを明確にすることが適当と考える。

【理由】

(1) 当期法人税等に関して売却損の場合や課税所得がない場合の取扱い

当期法人税等を資本剰余金から控除する取扱いは、基本的には、税務上で売却益が生じ全体としても課税所得が発生している場合を想定した定めであると考えられる。

しかし、税務上で売却損の場合にマイナスの法人税を調整するか、売却益であるが十分な課税所得がない場合に法人税を調整するか等の論点が生じ得る。

類似の状況として、連結子会社が親会社株式を売却した場合の売却損益を、連結財務諸表上はその他資本剰余金に加減し、関連する当期法人税等をその他資本剰余金から控除するものがあり（自己株式会計基準 16 項、自己株式適用指針 16 項）、同様の論点が存在したものと考えられる。

しかし、本改正により類似の状況が増加すると考えられるため、これを機に取り扱いを定めることが適当と考える。

(2) 税効果の調整の取扱い

税効果の調整を資本剰余金から控除する取扱いについて、本改正案は繰延税金資産または繰延税金負債の取崩時（売却時）の取扱いを定めたものとも考えられるが、計上時（売却の意思決定時）の取扱いとの関係が明確ではないため、両者の取扱いを明確にすることが適当と考える。具体的には計上時（売却の意思決定時）においては税効果会計の原則通り法人税等調整額を用い、取崩時（売却時）のみ資本剰余金で調整することとなるのか確認したい。

5. 遡及適用の可否について

【意見】

企業結合会計基準案 58-2 項における適用時期等のうち、非支配株主持分の会計処理と取得関連費用の取扱いについても将来に向かって適用することで統一することが適当と考える。

【理由】

今回改正が提案されている 3 項目は、非支配株主持分の会計処理と表示の重要な変更を含み、暫定的な会計処理の確定の扱いも含めると、早期適用や遡及適用の措置を設ける場合には、個々の改正項目別に取扱いを定める必要が生じるが、その場合、作成者や利用者等の関係者による財務諸表の理解を妨げる可能性がある。企業間の比較可能性の観点からも、非支配株主持分の会計処理と取得関連費用の取扱いについて、一律、将来に向かって適用することが適当と考えられる。

6. 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表について

【意見】

企業結合会計基準案 52 項(4)で開示を求めている「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」について、具体的な様式等を示すことが適当と考える。

また、当該持分変動表の開示を設けた趣旨についても説明することが適当と考える。

【理由】

本改正により「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」の開示が求められているが、連結会計基準案 51-3 項などに「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親会社株主に帰属する当期純利益へ加減する表」という説明が存在するのみでその具体的な様式や趣旨に関する説明が存在しないため。

7. 持分法における取得関連費用の取扱いにおいて

【意見】

連結財務諸表上の持分法における取得関連費用の取扱いについて明らかにすることが適当と考える。

【理由】

本改正の適用後に子会社株式を取得する場合には、取得関連費用（付随費用）を連結財務諸表上費用処理することとなる。

わが国では持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表の適正な修正や資産及び負債の評価に伴う税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行う（持分法会計基準 8 項）とされていることからすれば、特段の定めを置かない場合には持分法の適用にあたって取得関連費用（付随費用）を費用処理することになるとも考えられる。

しかし、「持分法」とは、投資会社が被投資会社の資本及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法であるという定義（持分法会計基準 4 項）も考慮すると、持分法で同様の費用処理を行うことが合理的かは慎重に検討したうえで、取扱いを明らかにすることが適当と考える。

また、非連結子会社と関連会社で取扱いが異なるかどうかについても明らかにすることが適当と考える。

以 上