

「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）」等
に対する意見

平成 25 年 3 月 15 日
日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました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）」（以下「企業結合会計基準案」という。）等に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

なお、この企業結合会計基準案等には現行の会計基準における考え方を大きく変えるものも含まれていると思われませんが、実務上みられる企業結合は多種多様な取引形態を有しているところであり、したがって、本会計基準等を適用するに当たっての実務上の混乱を極力避けるべく、以下の意見には会計基準又は適用指針においてあらかじめ明示しておくべきと考えられる個別具体的な会計処理に至る点まで含めておりますことを申し添えます。

I 企業結合会計基準案関係

1. 非支配株主から子会社株式を追加取得する場合における個別財務諸表上の取得原価の算定

(1) 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ことの妥当性（企業結合会計基準案第 45 項）

（意見）

非支配株主から子会社株式を追加取得する場合における個別財務諸表上の取得原価の算定は、時価を基礎として行うことが適当である。また、これに併せて、企業会計基準適用指針第 10 号「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」（以下「結合分離適用指針」という。）第 200 項なお書きを削除することが適当と考える。

なお、次の(2)以降に記載の意見は、仮に、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こととした場合に会計基準等において明らかにすべき、又は、対処すべきと考えるものであることを申し添える。

（理由）

- ・ 非支配株主から自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得する場合における取得原価の算定に関する今回の見直しは、現行の共通支配下の取引における会計処理で採用しているように、個別財務諸表上の取扱いと連結財務諸表上の取扱いを極力合わせるという考え方が背景にあると理解している。しかしながら、今回の改正案の対象としている取得関連費用の取扱いについては、連結上のみの変更とし、個別上は引き続き企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基

準」という。)に従うという異なる取扱いをしていることを踏まえると、自社の株式のみを対価とした追加取得の場合における子会社株式の取得原価についてのみ、個別上と連結上の取扱いを一致させる必然性はないと考えられる。

- ・ 共通支配下の取引において個別財務諸表上の取扱いと連結財務諸表上の取扱いを極力合わせるという考え方によるのであれば、追加取得する子会社株式のみならず、それ以外の事業投資資産（棚卸資産や土地・建物など）や金融投資資産（その他有価証券など）を取得した場合における取得原価も適正な帳簿価額により算定しないと整合しない。すなわち、非支配株主との取引について、自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得した場合についてのみ、企業集団内の取引である共通支配下の取引と同様に当該子会社の適正な帳簿価額を基礎として会計処理をする必要は必ずしもないと考えられる。
- ・ 企業結合会計基準案第 120-2 項では、適正な帳簿価額に変更する提案の根拠として、非支配株主との取引を資本取引として扱うことを踏まえた点を挙げている。しかしながら、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として捉えることもでき、前者を資本取引に変更することをもって、子会社株式の取得原価を時価ではなく適正な帳簿価額を基礎に算定することが不可欠とは必ずしもいえない。
- ・ 企業結合会計基準案第 120-2 項に記載されているとおり、子会社株式の取得原価を従来どおり時価で測定しても、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を資本剰余金として処理すれば、非支配株主との取引を資本取引として取り扱うとする今回の改正の目的は達成することができる。
- ・ 次の(2)から(6)で記載するような、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ことにより個別財務諸表上の会計処理で起こり得る、又は、解決すべき各種の弊害を回避することができる。

(2) いわゆる「連結上の帳簿価額」に関する概念の明確化（企業結合会計基準案第 45 項） （意見）

企業結合会計基準案第 120-2 項で定める「当該子会社の適正な帳簿価額（子会社の資産及び負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額）」の概念を明確にすべきである。具体的には、次のような点について明らかにすべきである。

- ① 親会社である A 社が 80%子会社である S 社を株式交換により完全子会社とする場合、親会社は S 社の連結上の帳簿価額を基礎にして追加取得する S 社株式（子会社株式）の取得原価を算定するが、S 社が子会社株式として「M 社株式」（親会社にとっては孫会社株式）を保有していたときには、この M 社株式についても連結上の帳簿価額に修正した上で追加取得する S 社株式（子会社株式）の取得原価を算定することになるの

か。

- ② ①を是とした場合、最上位の親会社である A 社と中間子会社である S 社のいずれも連結財務諸表を作成している状況下において、S 社がその子会社である M 社を株式交換により完全子会社とするとき、S 社が追加取得する M 社株式の取得原価は、(ア) 最上位の親会社である A 社における連結上の帳簿価額を基礎とするのか、又は、(イ) M 社株式を直接に追加取得する S 社における連結上の帳簿価額を基礎とするのか。

(理由)

企業集団が多数の会社から構成されている場合には、連結上の帳簿価額といってもどの会社からみたものを指しているのか、明確でないためである。

(3) 合併や吸収分割により承継した子会社株式に係る取得原価の算定の明確化（企業結合会計基準案第 45 項及び結合分離適用指針案第 200 項）

(意見)

個別財務諸表上で連結上の帳簿価額を基礎に取得原価を算定する場合において、合併又は吸収分割により非支配株主から子会社株式を追加取得した場合の取扱いを結合分離適用指針において明示すべきである。

(理由)

企業会計基準適用指針公開草案第 48 号「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）」（以下「結合分離適用指針案」という。）第 200 項では「・・・また、非支配株主との取引は、親会社が子会社を株式交換により完全子会社とする場合など、親会社が非支配株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用される。」と記載されているものの、例えば、兄弟（水平）関係にある子会社同士（S1 社と S2 社）が合併したときに吸収合併存続会社が取得した子会社株式（孫会社株式）は連結上の帳簿価額で測定するのか、又は、個別上の帳簿価額で測定するのが明確でないためである。

(4) 一部現金が含まれている場合における個別財務諸表上の会計処理の明確化（企業結合会計基準案第 45 項）

(意見)

企業結合会計基準案第 45 項では自社の株式のみを対価として追加取得する場合が定められているが、現金対価が一部含まれている場合の取扱いについても会計基準又は適用指針において明示すべきである。

(理由)

非支配株主から子会社株式を追加取得する場合の対価として自社の株式に加え一部現金が含まれる場合も多くみられるなか、現行の企業結合会計基準では時価を基礎として算定していたため特段の弊害はなかった。しかしながら、今回の企業結合会計基準案では「時価」から「適正な帳簿価額」に基づくことと変更されたものの、結合分離適用指針案第 23

6 項において一部現金が含まれている場合の取扱いが明示されていないためである。

(5) 連結上の帳簿価額が負の値である場合の取扱い（企業結合会計基準案第 45 項）

（意見）

個別財務諸表上で連結上の帳簿価額を基礎に取得原価を算定する場合において、当該連結上の帳簿価額が負の値であった場合の取扱いを明示すべきである。

（理由）

連結上の帳簿価額が負の値となっている子会社株式を追加取得した場合において、既に保有している当該子会社株式の金額との合計額が負の値となったとき、個別貸借対照表上、子会社株式を資産の部に負の値で計上するのか、又は、負債の部に計上するのか（その場合にはどのような表示科目において開示するのか）が明確でないためである。

(6) 個別財務諸表における取得関連費用の取扱い（結合分離適用指針案第 236 項）

（意見）

結合分離適用指針案第 236 項では、株式交換完全子会社株式の取得原価の算定に当たり取得関連費用を加算することとされているが、取得関連費用は加算すべきでない。

（理由）

現行の結合分離適用指針第 236 項で「取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）」を加算することとされているのは、親会社が追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価が時価を基礎に算定されているためと考えられる。

2. 取得関連費用に関する定義及び注記範囲の明確化（企業結合会計基準案第 26 項及び第 49 項）

（意見）

企業結合会計基準案第 26 項では、「取得関連費用」の説明が括弧書きによる例示に留まっているが、現行の企業結合会計基準第 4 項以降にある「用語の定義」においてその内容を明らかにするとともに、取得原価に含められなかった取得関連費用の注記について、対象となる費用の範囲及び当該注記を求める趣旨を明確にすべきである。

（理由）

結合分離適用指針案では、現行の結合分離適用指針第 48 項の削除も併せて提案されているところであり、企業結合会計基準案でいう「取得関連費用」が、企業結合に直接要した支出額のみなのか若しくは間接的に要した支出額も含まれるのか、又は、取得の対価性が認められるもののみなのか若しくは取得の対価性が認められないものも含まれるのかが明らかになっていない。

また、企業結合会計基準案第 49 項(3)④の記載からは、企業結合に直接要した支出額以外であっても取得関連費用と考えられるもの（例えば、社内プロジェクト・チームの人

員に係る人件費)もすべて開示の対象となるようにも読める。しかしながら、注記すべき「取得関連費用」の範囲を仮に現行の会計基準等で定める「企業結合に直接要した支出額」(現行の結合分離適用指針第 48 項参照)であると仮定すると、「・・・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、発生した事業年度の費用として処理することとした。」(企業結合会計基準案第 94 項)とする今回の改正趣旨と矛盾することになると思われる。

したがって、企業結合会計基準案第 26 項で定める取得関連費用の定義を明らかにするとともに、取得原価に含められなかった取得関連費用に関する注記の範囲についても、当該注記を求める趣旨とともに明確にすべきである。

3. 「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」に関する定義等の明確化(企業結合会計基準案第 52 項(4))

(意見)

「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、企業結合会計基準において、その定義及び具体的な記載事項、また、表による注記を求めるのであればその趣旨及び様式を会計基準又は適用指針において明示すべきである。

(理由)

企業結合会計基準案第 52 項(4)では、新たな注記事項として「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」が定められているが、この持分変動表の定義が企業会計基準公開草案第 50 号「連結財務諸表に関する会計基準(案)」(以下「連結会計基準案」という。)第 65 項に記述されているのみであり、定義が明示されていないためである。

また、財務諸表の利用者の判断に資する情報を提供するためには、必ずしも表形式での注記が必要とは限らない場合も考えられる。単純な持分変動のみであれば文章形式により簡潔明瞭に記載した方が、むしろ財務諸表の利用者の理解に資することになる場合もあると考えられる。したがって、仮に「非支配株主との取引に係る親会社の持分変動表」を必ず表形式で注記しなければならないとするのであれば、その趣旨及び様式も併せて会計基準又は適用指針において明示すべきと考える。

4. 暫定的な会計処理の確定

(1) 単年度開示における取扱いの明確化(企業結合会計基準案第 28 項(注 6))

(意見)

単年度開示を前提とする計算書類(会社法)における確定時の取扱いを明示すべきである。

(理由)

企業結合会計基準案第 28 項(注 6)では「・・・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には、・・・」とある。一方、企業結合年度の

財務諸表を表示しないときの取扱いが明示されていない。株主資本等変動計算書の表示については、企業会計基準適用指針公開草案第 50 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「株主資本適用指針案」という。）第 3-2 項にあるものの、会計処理についてもこれに準じて取り扱えばよいのかどうか、明確でないためである。

(2) 確定時の会計処理に関する設例（結合分離適用指針案[設例 8]）

（意見）

結合分離適用指針案の[設例 8]（4）で示されている「暫定的な会計処理の確定時の会計処理（X2 年 6 月 30 日）」は、次のように企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させるよう修正すべきである。

- ・ ×1 年 10 月 1 日の土地への配分額を見直す仕訳

（借）土地	100	（貸）のれん	100
-------	-----	--------	-----

- ・ ×2 年 3 月期の決算仕訳（のれんの償却）を修正する仕訳

（借）のれん	5	（貸）のれん償却	5
--------	---	----------	---

- ・ ×3 年 3 月期に引き継ぐための仕訳

（借）土地	100	（貸）のれん	95
		利益剰余金	5

（理由）

[設例 8]（4）で示されている「暫定的な会計処理の確定時の会計処理（X2 年 6 月 30 日）」は単年度開示を前提としたものとなっているが、結合分離適用指針案第 70 項の設例であることを踏まえると、企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させている設例となるよう、修正すべきと考える。

5. 適用時期等

(1) 遡及適用に係る取扱いの見直し（企業結合会計基準案第 58-2 項）

（意見）

遡及適用に係る取扱いについては、遡及適用することは一律に認めないとすべきである。

（理由）

- ・ 企業結合会計基準案の適用が過去又は将来の連結財務諸表に大きな影響を与えることになる会社もあると考えられるが、遡及適用を行うか否かについて会社が任意に決定できるようにすると、遡及適用の有無によって企業間の比較可能性を著しく損なうおそれがある。
- ・ 会社の任意により、過去の決算を意図的に操作する機会を与えることになりかねない。
- ・ 平成 15 年改正企業結合会計基準や平成 20 年改正企業結合会計基準では遡及適用することを求めているにもかかわらず、今回の改正部分だけ遡及適用を行っても、そ

の結果得られる財務諸表は必ずしも財務諸表の利用者にとって有用なものとはいえない。

- ・ 過去に追加取得した子会社株式に係る連結上の帳簿価額や取得関連費用、過去に一部売却した子会社株式に係る売却価額と売却持分との差額（関連する法人税等も含む。）について、取引が行われた当時のそれらに関する信頼性ある情報を得ることは、実務上、実行不可能な場合が多いと考えられる。
- ・ 「連結財務諸表上の子会社への投資に係る一時差異の税効果」について遡及適用することも、実務上、多大なコストが発生するものと思われる。

(2) 「適用初年度」の考え方（企業結合会計基準案第 58-2 項及び連結会計基準案第 44-5 項ほか）

（意見）

企業結合会計基準案第 58-2 項(4)及び連結会計基準案第 44-5 項(4)にある「平成 XX 年改正会計基準の適用初年度」が「平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度又は早期適用した連結会計年度」を指すのか、又は、「改正連結会計基準公表後、初めて企業結合が行われた連結会計年度」を指すのかについて、会計基準又は適用指針において明らかにすべきである。

（理由）

企業結合取引は必ずしもすべての企業に每期継続的に生じるものではなく、この取扱いをあらかじめ明確にしておかないと、会計方針の変更及びその遡及適用に関する実務上の混乱が予想されるためである。

6. その他

(1) 条件付取得対価の取扱い

（意見）

条件付取得対価の取扱いは本公開草案の対象とされていないが、今回の改正における検討対象に含めるべきである。

また、少なくとも、現行の企業結合会計基準第 27 項及び結合分離適用指針第 47 項に関連して、取得時に支払った対価の一部が返還される場合（マイナスの支払い又は交付）も条件付取得対価のケースに含まれるかどうかについて明確にすべきである。

（理由）

実務上、取得に関する取引条件として様々な条件が付されるようになってきており、また、当該条件が現行の企業結合会計基準第 27 項に定める条件付取得対価で想定する「条件」に該当するかどうか判断に迷うものもあるためである。

特に、現行の結合分離適用指針第 47 項(1)なお書きでは「なお、条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付又は引渡されるものに限定されるものと解される。」とされてお

り、取得時に支払った対価の一部が返還される場合（マイナスの支払い又は交付）もこの条件付取得対価の会計処理の対象となるかどうかの解釈の明確化について、改正の必要性及び緊急性が高いと考えられる。

(2) 「一体として取り扱う」複数の企業結合に関する明確化

（意見）

企業結合会計基準案の改正点に含まれていないものの、現行の企業結合会計基準第5項なお書きにある「複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。」とする点について、「一体として取り扱う」複数の企業結合の判断基準を適用指針等で明確にすべきである。

（理由）

企業結合会計基準の公表後、株式の取得を複数回に分けて行うような M&A も多くみられているところであるが、これらを一体と判断するか否かによってのれんの額及びその後ののれん償却額に重要な影響を与えることになる。しかしながら、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」第62項なお書きに「・・・実態に応じて判断することとなる。」旨の記載はあるものの、その具体的な判断基準が会計基準等において明確にされていないため、実務上の取扱いに差が生じていることも考えられる。

したがって、このような実務上の取扱いの差が生じる機会を減らし、財務諸表の利用者における財務諸表の有用性をより高めるため、「一体として取り扱う」複数の企業結合に関する判断基準を会計基準又は適用指針において明らかにすべきと考える。

II 連結会計基準案関係

1. 資本剰余金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）

（意見）

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、資本剰余金が負の値となった場合の取扱いを明確にすべきである。

（理由）

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」（以下「自己株式会計基準」という。）などに参考となる定めがあるものの（例えば、自己株式会計基準第12項及び現行の結合分離適用指針第84項）、これは個別財務諸表に関する株主資本の部の問題と考えられる。したがって、連結財務諸表上、マイナスの資本剰余金として処理するのか、個別財務諸表上と同様に利益剰余金で補てんするのか、又は、その他の方法によるのかについて明示すべきと考える。

2. 子会社株式の追加取得における取得関連費用の取扱い（連結会計基準案第 28 項）

（意見）

連結会計基準においても、子会社株式の追加取得における取得関連費用の取扱いを明示すべきである。

（理由）

取得関連費用については、取得（パーチェス）においては企業結合会計基準案第 26 項に、また、非支配株主から自社の株式のみを対価とした追加取得においては企業結合会計基準案第 45 項及び結合分離適用指針案第 236 項に定めがあるものの、現金により追加取得した場合の取扱いが明確にされていない。したがって、連結会計基準案第 28 項に定める「追加投資額」に取得関連費用が含まれるのかどうかについて明示すべきと考える。

3. 子会社株式を一部売却した場合の取扱い

(1) 子会社で計上していた評価・換算差額等の取扱い（連結会計基準案第 29 項）

（意見）

親会社の子会社株式の一部を売却した場合において（親会社と子会社の支配関係が継続している）、子会社がその他有価証券を所有し当該子会社で計上していた「その他有価証券評価差額金」などは、リサイクルされ、組替調整額の対象になるのかどうかを明示すべきである。

（理由）

本公開草案において明確に定められていないためである。

(2) 売却した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）

（意見）

連結会計基準案第 29 項では、「・・・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。」と定められているが、その具体的な会計処理及びその経緯を明確にすべきである。

（理由）

今回の連結会計基準案では、子会社株式の追加取得等を損益取引ではなく資本取引として取り扱うこととされた。一方、連結会計基準案第 29 項の定めによれば、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%を売却した場合は（売却後持分は 70%）、当初 60%を取得したとき（支配を獲得したとき）に生じたのれんの 1/8 を減額することになると考えられる。すなわち、子会社株式の一部売却（資本取引）にもかかわらず、支配を獲得したときに生じたのれんの測定にも影響を与えることが提案されていると思われ、その具体的な会計処理及びそのように定めた経緯を明らかにすべきと考えられる。

なお、IFRS では、このような所有者との取引（資本取引）によって資産（のれんを含む。）又は負債の帳簿価額を変動させないものとされている（IFRS 第 10 号「連結財務諸表」BCZ

168 及び BCA173 参照)。

(3) 支配を喪失した場合における会計処理の明確化（連結会計基準案第 29 項）

（意見）

子会社株式の売却により支配を喪失した場合における、親会社持分の減少額と売却額の差額の処理を追記することが望ましい。また、段階的に売却を行った場合、一体とみなすか、又は、別々の取引とみなすかの判断についても、一定の指針を設けるべきである。

（理由）

支配を喪失した場合における会計処理は今回の改正点には含まれていないため、当該差額は、現行の会計基準と同様に損益として処理すべきものと考えられる。しかしながら、連結会計基準案では支配が継続している場合の差額を資本剰余金とすることに変更されていることから、支配を喪失したときの会計処理も併せて明示することが望ましい。

また、最終的に支配を喪失することになるような子会社株式の売却が予定されている場合において、一旦支配が継続していると考えられる水準まで売却し、その後一定期間を置いた後に追加売却するといった意図的な利益操作が可能になるため、段階的に売却を行った場合にそれを一体とみなすか、又は、別々の取引とみなすかの判断についても一定の指針を設ける必要があると考えられる。

(4) 子会社株式の一部売却における税金費用の会計処理（連結会計基準案第 29 項（注 9）(2)）

（意見）

連結会計基準案第 29 項（注 9）(2)の定めによれば、子会社株式の一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）に関連した税効果については、親会社により当該子会社株式を売却する意思決定がなされた時点及びその後実際に売却された時点のいずれにおいても資本剰余金で処理することになると考えられるが、その点について明確にすべきである。

また、一部売却によって支配が継続する場合の税金費用は「資本剰余金」として処理し、支配を喪失する場合の税金費用は「法人税等調整額」となると考えられるが、これを踏まえた具体的な税効果の会計処理として次の理解でよいか、明示すべきである。

- ・ 子会社への投資に係る一時差異の税効果の取扱いも同様の考え方でよいか。例えば、過年度の決算において、支配を継続する方針（所有する持分比率 80%のうち 20%を売却する方針）に基づき「資本剰余金」として処理していた税金費用について、支配を喪失する方針（所有する子会社株式をすべて売却する方針）へと変更した場合には、「資本剰余金」の戻し処理をした上で「法人税等調整額」を新たに計上することでよいか。又は、支配を継続する方針であっても、子会社への投資に係る一時差異の税効果の認識時には「法人税等調整額」として税金費用を計上するのか。
- ・ 仮に支配を継続する方針であっても子会社への投資に係る一時差異の税効果の認識

時には「法人税等調整額」として税金費用を処理することとされる場合、売却の意思決定と実際の売却が同一事業年度内に行われたときにも、売却の意思決定時には法人税等調整額（繰延税金負債の計上）として処理し、実際の売却時には資本剰余金（繰延税金負債の取崩し）として処理するのか。

- ・ 子会社株式の売却を予定していなかったために投資に係る税効果を認識していなかった場合において、連結上の帳簿価額で当該子会社株式を売却したときには、関連する法人税等の金額のみが資本剰余金から控除されることになるのか。

また、連結会計基準案第 29 項（注 9）(2)の取扱い（「資本剰余金から控除する」取扱い）とした根拠（上記の根拠を含む。）について、結論の背景などにおいて明示すべきである。（理由）

税効果に関する取扱いについて、会計基準の考え方を明確にすべきと考えるためである。

4. 子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の取扱い（連結会計基準案第 29 項（注 9）(3)） （意見）

子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算について、連結会計基準案第 29 項（注 9）(3)では「(1) に準じて処理する。」としているが、連結会計基準案第 29 項（注 9）(1)においてのれんの取扱いを明らかにすべきである。

（理由）

連結会計基準案第 29 項（注 9）では、(1) においてのれんの未償却残高の取扱い（現行の連結会計基準第 29 項（注 9）(1)なお書き）が削除されている。しかしながら、子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算においては、売却した株式に対応するのれんの未償却額を考慮することとされていると考えられるためである。

5. 当期純利益の表示方法に関する検討の経緯の明確化（連結会計基準案第 39 項） （意見）

2 計算書方式の場合は、当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減して親会社株主に帰属する当期純利益を表示することとされている。一方、1 計算書方式の場合は、当期純利益の直後に親会社株主に帰属する当期純利益と非支配株主に帰属する当期純利益を付記することとされたが、この改正に関する検討の経緯について結論の背景に記載すべきである。

（理由）

2 計算書方式については親会社株主に帰属する当期純利益がいわゆる「ボトムライン」として表示される。一方、1 計算書方式における親会社株主に帰属する当期純利益は、当期純利益の直後に内訳項目として付記されるに留まっており、1 計算書方式と 2 計算書方式で親会社株主に帰属する当期純利益の取扱いが異なっていると考えられるためである。

6. その他

(1) キャッシュ・フロー計算書における連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得に関する支出の取扱い（連結会計基準案第 44-6 項）

（意見）

非支配株主との取引に伴う持分変動が資本取引とされたことに伴い、連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得の支出は、投資活動によるキャッシュ・フローではなく、財務活動によるキャッシュ・フローになる旨を連結会計基準において明示すべきである。

（理由）

連結会計基準案第 44-6 項では、改正後連結会計基準の適用に当たって、当協会が公表している会計制度委員会報告第 8 号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正を検討することが適当であるとされているが、当協会において実務指針の改正を行うに当たり会計基準における考え方を踏まえる必要があるためである。

(2) 持分法の適用における取扱いの明確化（連結会計基準案第 44-6 項）

（意見）

持分法の適用における次の取扱いを明示すべきである。

- ・ 取得関連費用は発生時の事業年度の費用として処理するのかどうか（関連会社と非連結子会社のそれぞれについて）。
- ・ 非連結子会社に対して持分法を適用している場合には、持分の追加取得や一部売却が資本取引になるのかどうか。

（理由）

連結会計基準案第 44-6 項では、改正後連結会計基準の適用に当たって、当協会が公表し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」の改正を検討することが適当であるとされているが、当協会において実務指針の改正を行うに当たり会計基準における考え方を踏まえる必要があるためである。

III その他

1. 表示期間が当年度のみであることの明示（株主資本適用指針案第 3-2 項）

（意見）

株主資本適用指針案第 3-2 項として新設された定めについては、表示期間が当年度のみであることを明示すべきである。また、この取扱いは、株主資本適用指針ではなく、株主資本会計基準において定めるべきである。

（理由）

株主資本適用指針案第 3-2 項では、「暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、・・・期首残高に対する影響額を区分表示するとともに、当該影響額の

反映後の期首残高を記載する。」こととされているが、いわゆる比較情報が開示される場合には、必ずしも期首残高に対する影響は生じないと考えられるためである。また、この取扱い、株主資本等変動計算書における期首残高に対する重要、かつ、例外的な取扱いであると考えられるため、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）と同様に、株主資本適用指針ではなく、株主資本会計基準において定めるべきと考える。

2. 会計方針の変更に該当するかどうか等の考え方（企業結合会計基準案第 58-2 項及び連結会計基準案第 44-5 項ほか）

（意見）

次の点について、過年度遡及会計基準又はその適用指針において明示すべきである。

- ① 平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度においては企業結合が行われておらず（会計処理の対象となる事実が発生していない。）、その翌年度に初めて改正後連結会計基準を適用する企業結合が行われた場合、当該翌年度においては会計方針の変更となるのかどうか。
- ② ①のような場合は会計方針の変更に当たらないとするならば、このような場合においても遡及適用することができるのかどうか。

（理由）

すべての企業に每期継続的に生じるとは限らない企業結合取引のように、新たに公表された会計基準に定められた取引が適用初年度の翌年度以後に行われる場合も想定される。そのため、この取扱いを、過年度遡及会計基準又はその適用指針においてあらかじめ明確にしておく必要があると考えられる。

3. 暫定的な会計処理の確定を行った場合における 1 株当たり当期純利益の遡及計算

（意見）

暫定的な会計処理の確定を行った場合において、遡及適用の場合と同様に、前年度の 1 株当たり当期純利益を確定後の数値の金額によって算定し直すことを明示すべきである。

（理由）

暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合に、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理すると、企業結合年度の財務数値が大きく変動することがあると考えるため、それを基礎に算定される前年度の 1 株当たり当期純利益も確定後の数値の金額によって算定し直すことを会計基準等において明示しておく必要がある。

4. 表現等の明確化

(1) 取得関連費用の取扱いであることの明確化（企業結合会計基準案第 26 項）

（意見）

企業結合会計基準案第 26 項なお書きは、例えば、次の下線部のように、取得関連費用の取扱いに関する定めであることを明示すべきである。

「なお、個別財務諸表における取得関連費用の取扱いは、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）に従う。」

（理由）

企業結合会計基準案第 26 項は、そのタイトルが「取得関連費用の会計処理」となっているものの、同項なお書きの表現では、この定めが取得関連費用に限定したものではなく、個別財務諸表においては子会社株式の取得原価はすべて金融商品会計基準に従う（すなわち、「時価」を基礎とする。）と読むこともでき、誤解を招くおそれがあるためである。

(2) 暫定的な会計処理における見直し対象の明確化（結合分離適用指針案第 379-2 項）

（意見）

結合分離適用指針案第 379-2 項の「・・・暫定的な会計処理である場合に、見直し対象になると考えられる。」というのは、結合分離適用指針案第 73 項(1)のことを指していると思われるが（すなわち、一般に第 73 項(2)は見直し対象にはならない。）、そのことがより理解できるよう、「暫定的な会計処理の対象となっていた場合」又は「第 73 項(1)に該当する場合」などに表現を見直すべきである。

（理由）

結合分離適用指針案第 379-2 項では「・・・暫定的な会計処理である場合に、見直し対象になると考えられる。」とあるが、暫定的な会計処理を行った場合にはその後見直しを行うことは当然のことであり（企業結合会計基準案第 28 項（注 6）参照）、文意が伝わらないためである。

(3) 持分比率に関する記載の明確化（結合分離適用指針案第 236 項）

（意見）

結合分離適用指針案第 236 項(1)に「株式交換日の前日の持分比率」とあるが、「株式交換日の前日における非支配株主に係る持分比率」又は「株式交換日の前日において追加取得する持分比率」とすべきである。

（理由）

「株式交換日の前日の持分比率」にある持分比率が、何の持分比率を指すのか明確でないためである。

(4) 結論の背景における記載の見直し（結合分離適用指針案第 447-3 項）

（意見）

結合分離適用指針案第 447-3 項(2)②に「・・・株式交換又は株式移転後の子会社の損益を適切に算定することができること」とあるが、本記載の再検討を行うべきである。

（理由）

「・・・株式交換又は株式移転後の子会社の損益を適切に算定することができること」とする理由は、受け入れる親会社の取得原価を当該親会社株式の時価を基礎として算定することで、その後の子会社損益を適切に算定することができるという趣旨であったと思われる。本公開草案では、受け入れる親会社株式の取得原価は（時価ではなく）子会社の株主資本が基礎となってしまうため、その後の子会社損益を適切に算定することができると思えないと考える。

(5) EPS 会計基準案における表現の明確化（EPS 会計基準案第 1 項）

（意見）

企業会計基準公開草案第 55 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準（案）」（以下「EPS 会計基準案」という。）第 1 項なお書きに、「本会計基準の適用にあたっては、」などの記述を追加すべきである。

（理由）

EPS 会計基準案第 1 項では、「なお、連結財務諸表上、「当期純利益」は・・・」という読替規定が新たに設けられているが、連結財務諸表上、「当期純利益」は「当期純利益」であり、この読替規定の意味するところが明確ではないと思われる。この定めが 1 株当たり当期純利益を算定する場面を想定しているのであれば、「本会計基準の適用にあたっては、」などの記述を追加すべきと考えるためである。

以 上