

企業会計基準公開草案第 62 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
企業会計基準適用指針公開草案第 62 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）」
に対する意見

2018 年 10 月 17 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 62 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）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 62 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）」（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問 1（条件付取得対価の定義及び会計処理に関する質問）

本公開草案では、企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して対価の一部の返還を受ける場合にも、条件付取得対価に含まれることを明確化することに加え、将来の業績に依存する条件付取得対価においては、対価の一部の返還を受ける場合においても追加的に交付又は引渡しを行う条件付取得対価と基本的に同様の会計処理とすることを提案しています。

具体的な会計処理としては、返還される対価の金額を取得原価から減額するとともに、企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より小さいときは、のれんを減額することとしています。

この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意見】

提案の方向性には同意する。

ただし、以下の事項については検討が必要と考える。

(1) のれんの未償却残高の再計算の内容の明確化

「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」について従来からの取扱いの変更を意図していない場合には、「再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。」の「再計算の内容」及び「(注 4) を削除する理由」を企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）の本文及び結論の背景に記載するなど明確化が必要と考える。

(理由)

今回の改正の対象は「対価の一部の返還を受ける場合の条件付取得対価の取扱い」の明確化であるにもかかわらず、「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」に関連する「(注4)追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する。」を削除し、企業結合会計基準第27項を「企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。追加的に認識したのれんは、再計算されたのれんとの差額は損益として処理する。」と改正すること等が提案されている。

上記の「再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。」の「再計算の内容」が、これまで同様、(注4)記載の「追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額」の影響を反映して計算するかどうか(従来の計算方法と変更はないかどうか)及び「(注4)を削除する理由」が不明確と考えられる。

(2) 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合の勘定科目

「設例5. 1. 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合 (1)-1. 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合」の勘定科目が「のれん償却」から「損益(差額)」へと変更されている。これまでの取扱いを変更する意図がないのであれば、従来どおり、「のれん償却」という勘定科目を変更しないことが必要と考える。

(理由)

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76項(3)では「(3) のれんの償却額は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由でのれんの償却額を特別損失に計上することはできない。」とされている。

設例の勘定科目と適用指針の定め等を踏まえ、現行の実務が行われているとの理解であり、設例の勘定科目が変更される場合には、実務の現場の混乱が強く懸念されるためである。

(3) 企業結合契約締結後の将来の特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に依存して、企業結合日後に返還される対価

企業結合における売手が、特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に関して(例えば、ある偶発事象から発生する負債に係る特定

の金額を超えた損失に対して)、取得企業に契約上補償する場合がある(国際財務報告基準第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。)第27項参照)が、当該補償が対価の一部の返還として行われることがある。このような場合も企業結合会計基準第27項(1)の改正案の「将来の業績に依存する条件付取得対価」に該当するかどうか、該当しないのであれば、その会計処理を明確化していただきたい。

(理由)

企業結合契約締結後の将来の特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に依存して、企業結合日後に返還される対価についても、企業結合会計基準(注2)の改正案に示されている条件付取得対価の定義に当てはまるように見受けられる。一方、企業結合会計基準(注3)の改正案に示されている「条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合」には当てはまらないように見受けられる。また、IFRS第3号第27項では、このような場合、「取得企業は補償資産を取得する。」とされており、条件付取得対価として扱っていない。本公開草案によると、複数の解釈が生じる可能性があるため、取扱いを明確化することが適切と考えられる。

質問2 (結合分離適用指針の記載内容の改正に関する質問)

本公開草案では、事業分離等会計基準と記載内容の整合性を図るため及び分割型会社分割のみなし事業年度が廃止されたことへの対応を図るため、結合分離適用指針の記載内容を改正することを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意見】

提案の方向性には同意する。

ただし、以下の事項については、下線部分を加筆すべきかどうかの検討が必要と考える。

(1) 結合分離適用指針第279項

結合分離適用指針第279項の改正案の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、支配を

喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが考えられる。

なお、同様の指摘は、結合分離適用指針第 279 項が参照している企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）第 42 項にも該当する。

（理由）

結合分離適用指針第 279 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。

今回、これまで定めがあった結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となるケース（結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じるケース）の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切ではないと考えられるためである。

（2）結合分離適用指針第 281 項

結合分離適用指針第 281 項の改正案の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については、支配を喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが考えられる。

なお、同様の指摘は、結合分離適用指針第 281 項が参照している事業分離等会計基準第 44 項にも該当する。

（理由）

結合分離適用指針第 281 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。

今回、これまで定めがあった結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となるケース（結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じる

ケース)の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切ではないと考えられるためである。

質問3 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

【意見】

特になし。

以 上