

平成 30 年 10 月 22 日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人

品質管理本部長 紙谷 孝雄

企業会計基準公開草案第62号「企業結合に関する会計基準（案）」等に対する意見

貴委員会から平成30年8月21日に公表された企業会計基準公開草案第62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。）及び企業会計基準適用指針公開草案第62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」といい、企業結合会計基準案と合わせて「本公開草案」という。）の提案について、基本的に同意いたします。ただし、今後の適用にあたって明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

(質問 1)

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。

本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の 1. に記載した事項につきご検討いただきたい。

1. 設例の仕訳の勘定科目名の修正及び表示区分の明確化

(コメント)

[設例 5] 取得原価の算定－条件付取得対価の会計処理 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で変更

された勘定科目の見直し及び(1)-2. 対価の返還が行われる場合の損益の計上区分の明確化をご検討いただきたい。

(理由)

本公開草案は、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おり、実質的な内容の変更は意図していないものと理解している。

この点、[設例 5] 取得原価の算定—条件付取得対価の会計処理 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。本設例の前提条件からも「損益 (差額)」は追加的に認識したのれんの償却額であるにもかかわらず、「損益 (差額)」とされたことにより、対価を追加的に交付する又は引き渡すときにおける損益の計上区分が販売費及び一般管理費から変更されたと理解される懸念がある。

また、(1)-2. 対価の返還が行われる場合においても、同様に設例の前提条件から「損益 (差額)」はのれんの償却額の修正であるにもかかわらず「損益 (差額)」とされていることから、一括して利益として表示すると理解される懸念がある。

したがって、従来の取扱いの変更を意図していないのであれば、設例の仕訳の科目名を「のれん償却」に修正するとともに、過年度の償却費等相当についても、それぞれの科目 (のれん償却、減損損失、負ののれん発生益) に分けて表示されること、及びそれぞれの科目に応じた表示区分 (販売費及び一般管理費、特別損益) で計上されるべきことを結論の背景等で示すべきことをご検討いただきたい。

(質問 2)

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。

本公開草案の提案に同意する。ただし、以下の 2. に記載した事項につきご検討いただきたい。

2. 結合分離適用指針案第 279 項及び第 281 項の定めの見直し、並びに結合分離適用指針案第 279 項及び第 281 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 項及び第 44 項の定めの見直し

(コメント)

結合分離適用指針案では、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する企業結合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。)の記載について、事業分離等会計基準と記載内容の整合性を図るための改正を行っている。

結合分離適用指針第279項では、関連会社を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式(関連会社株式)に加え、結合企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)も有している場合、すなわち、子会社と「関連会社」の企業結合、及び関連会社と「関連会社」の企業結合の会計処理を定めている。

ただし、上記改正案では、子会社又は関連会社(結合企業)と関連会社(被結合企業)の企業結合における結合企業としての持分の減少について、結合後企業が子会社から子会社となる場合の取扱いは定められているが、結合後企業が子会社から関連会社となる場合の取扱いの定めが記載されていない。これは結合分離適用指針第279項が参照する事業分離等会計基準第42項に当該定めがないためであると考えられることから、事業分離等会計基準第42項及び結合分離適用指針第279項において結合企業の株主としての持分の減少について、結合後企業が関連会社となる場合の「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」との記載を「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」と修正すべきである。

同様に結合分離適用指針第281項では、子会社や関連会社以外の投資先(その他有価証券)を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)も有している場合で、結合後企業が関連会社となる場合の会計処理を定めている。すなわち、子会社と「子会社及び関連会社以外の会社」の企業結合、及び関連会社と「子会社及び関連会社以外の会社」の企業結合の結果、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合の会計処理を定めている。

ただし、この改正案においても、子会社(結合企業)と子会社及び関連会社以外の会社(被結合企業)の企業結合における結合企業としての持分の減少について、結合後企業が子会社から関連会社となる場合の取扱いの定めが記載されていない。これは結合分離適用指針第281項が参照する事業分離等会計基準第44項に当該定めがないためであると考えられることから、事業分離等会計基準第44項及び結合分離適用指針第281項において結合企業の株主としての持分の減少について、結合後企業が関連会社となる場合の記載について、「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」との記載を「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」と修正すべきである。

(質問3)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

コメントなし

以上