

平成 30 年 10 月 22 日

企業会計基準委員会 御中

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター**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**

貴委員会から平成 30 年 8 月 21 日付で公表されました、以下の企業会計基準及びその適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）に対して、意見を申し上げます。

- 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）」（以下「本会計基準改正案」という。）
- 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「本適用指針改正案」という。）

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。

【コメント】

本公開草案の条件付取得対価の定義及び会計処理に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下のとおり意見を申し上げる。

1. 企業結合における売手から、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、取得企業が補償（対価の一部の返還）を受ける場合（補償資産（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）の取扱い

企業結合における売手から、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、取得企業が補償（対価の一部の返還）を受ける場合（補償資産）の会計処理を明らかにしていただきたい。

（理由）

IFRS第3号第27項では、「取得企業は、補償資産を、補償される項目を認識すると同時に、補償される項目と同じ基準で測定した補償資産を認識しなければならない（ただし、回収不能額について評価性引当金を計上することが必要）。したがって、その補償が、取得日に認識され取得日公正価値で測定される資産又は負債に関係する場合には、取得企業は補償資産を取得日に取得日公正価値で認識しなければならない。」とされている。

補償資産は、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するものであり、本会計基準改正案（注2）の条件付取得対価の定義における「将来の特定の事象又は取引の結果」より、条件付取得対価に含まれるとも考えられるが、その会計処理を含めて明らかではない。

2. 現行の企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（注4）（以下「（注4）」という。）の削除

本会計基準改正案において（注4）の削除が提案されているが、削除することにより実務を変えることや何かを明確化することを意図していないのであれば、削除すべきではないと考える。

（理由）

本会計基準改正案において、「（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。」が削除され、新たに同改正案第27項に「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金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。」を追加することが提案されている。

この記載ぶりの変更は実務を変えることや何かを明確化することを意図しているものではないと理解しているため、（注4）を削除すべきではないと考える。

なお、仮に、実務を変えることや何かを明確化することを意図しているのであれば、結論の背景で何を意図しているのかを明らかにしていただきたい。

3. 本適用指針改正案[設例5]（以下「[設例5]」という。）の仕訳の勘定科目の変更

本会計基準改正案において[設例5]の仕訳の勘定科目の変更（「のれん償却」から「損益（差額）」）が提案されているが、変更することにより実務を変えることを意図していないのであれば、勘定科目を変更すべきではないと考える。

（理由）

「[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 X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理」の仕訳の勘定科目について、「のれん償却」から「損益（差額）」へ変更することが提案されている。

[設例]の勘定科目はあくまでも例示であり、また、この勘定科目の変更は実務を変えることを意図しているものではないと理解しているが、設例を参考に実務が行われていることを踏まえれば、「損益（差額）」への変更により、損益計算書の収益及び費用の分類に関する実務に混乱が生じる懸念があることから、現行の「のれん償却」という勘定科目を変更すべきではないと考える。

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。

【コメント】

本公開草案の結合分離適用指針の記載内容の改正に関する提案に基本的には同意する。ただし、結合当事企業の株主の連結財務諸表上の会計処理に関して、以下のとおり意見を申し上げます。

1. 結合当事企業の株主に係る会計処理

受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理

本公開草案では、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する結合分離適用指針の記載について、現行の企業会計基準第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。）の記載内容の整合性を図るための改正が提案されているが、整合性を図ることで下記(1)(2)のとおり現行の結合分離適用指針でカバーされている会計処理の記載が削除されているため、本適用指針改正案の記載内容を見直すとともに、本適用指針改正案が参照する事業分離等会計基準の記載内容についても、併せて見直すことが望まれる。

(1) 関連会社を被結合企業とした企業結合の場合（本適用指針改正案第279項(2)また書き）

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場合の、結合企業の株主としての持分の減少の記載が削除されているため、記載内容を見直すことが望まれる。

(理 由)

本適用指針改正案第 279 項(2)また書きでは、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場合の、結合企業の株主としての持分の減少（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、結合企業の株主として結合企業の支配を喪失し持分変動差額が生じる）の記載が削除されているため、「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、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。」と下線部を追加記載することが望まれる。

なお、今回の改正の対象とはなっていないが、本適用指針改正案第 279 項が参照する事業分離等会計基準第 42 項についても同様であるため、併せて見直すことが望まれる。

(2) 子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合（本適用指針改正案第 281 項(2)また書き）

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場合の、結合企業の株主としての持分の減少の記載が削除されているため、記載内容を見直すことが望まれる。

(理 由)

本適用指針改正案第 281 項(2)また書きでは、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場合の、結合企業の株主としての持分の減少（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、結合企業の株主として結合企業の支配を喪失し持分変動差額が生じる）の記載が削除されているため、「また、結合企業の株主としての持分の減少については、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。」と下線部を追加記載することが望まれる。

なお、今回の改正の対象とはなっていないが、本適用指針改正案第 281 項が参照する事業分離等会計基準第 44 項についても同様であるため、併せて見直すことが望まれる。

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。

コメントはありません。

以 上