

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本貿易会
経 理 委 員 会企業結合等会計基準(案)、一部改正(案)及び同適用指針(案)に係るコメントについて

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

本年6月30日に貴委員会より公表されました公開草案につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させて戴きますので、今後の審議においてご配慮戴きたく、宜しく願い申し上げます。

敬具

記

1. 全般的事項

短期コンバージェンス・プロジェクトとしての改正ということで、対象項目が絞られている点はやむを得ないと思われるが、企業結合の重要性は今後も更に高まることが予想される。斯かる状況下、その経済的実態を正しく認識する会計処理と適切なディスクロージャーの確立という観点から、また会計基準のコンバージェンスを一層推進する目的で、持分プーリング法の廃止をはじめとする一連の改訂を行うことについて、基本的に異議はない。

2. 「企業結合に関する会計基準(案)」

(1) 株式の交換の場合の算定方法(第 24 項、83～85 項)

市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合の時価について株式以外の財産を引渡した場合は、企業結合日の時価で計算されており、整合性を取る必要があること、合意公表日と企業結合日との間に重要な変化があった場合には、合意公表日後においてその条件が見直される可能性もあるので企業結合日の時価で計算すること、とされているが、取得日だけの株価で決めると、取得日直前に株価が乱高下することもあり、取得日を含む一定期間の平均株価とする等の考慮をするべきと考える。

(2) 段階取得における会計処理(第 25 項、86～89 項)

① 個別財務諸表上での損益認識

会計基準(案)第 25 項で、段階取得の場合、被取得企業の取得原価と当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額を損益処理する旨が規定されている。当該会計処理につき、以下の点についての検討・配慮をお願いしたい。

・斯かる損益処理については本邦の会計慣行上、広く浸透しているとは言い難く、当該処理に係る必然性・合理性を中心に、より説明を尽くすよう配慮すべき。

- ・個別財務諸表で損益処理される部分についての税効果の取扱いは設例 4 では「考慮しない」とされて示されているが、実務上は影響があることから、適用指針案第 71 項に追加して記載願いたい。
- ・税務上の取り扱いが不明確な現状においては、個別財務諸表への適用については慎重であるべき。仮に、個別と連結の会計処理を一致させる場合は、担税力の観点から、当該損益について税務上益金不算入又は損金不算入となるよう配慮願いたい。
- ・斯かる損益処理を行う場合、経常損益に区分するのか、特別損益とするのか表示方法についても明記願いたい。
- ・直接的には有価証券の処理となることから、「金融商品に関する会計基準」においても関連箇所の見直しを検討願いたい。

② 取得原価の算定

- ・被取得企業が関連会社であった場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって取得原価とすることになっているが、一連の取引を分割することに恣意的な損益認識が可能となるケースも想定されるので、それを防止する規定が必要ではないかと考える。
- ・適用指針(案)第 46 項では、なお書き(2)において「被取得企業の株式に対して投資損失引当金を計上している場合には、当該金額を控除した価額となる」と記載されている。本記載は改訂前の条文でも同様の記載があるものの、改訂前 46 項は「その他有価証券として保有していた」場合に限定していない記載であったが、今回の適用指針(案)第 46 項は「その他有価証券」に限定されているため、子会社等の株式に対して計上することを想定されている「投資損失引当金」を本項目に盛り込むのは適当ではないと考える。従い、「その他有価証券」のなお書きから(2)を削除願うと共に((1)と(3)のみ記載)、「関連会社株式」にも同様のなお書きの(2)と(3)を追記することを検討願いたい。

③ 国際的な会計基準との整合性

- ・国際的な会計基準では、支配を獲得する前の被取得企業のステータスに拘らず、被取得企業又は取得した事業の取得原価であっても、取得時点における取得の対価となる財の時価で算定し、当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は損益として処理する。一方、今回の会計基準(案)では、支配を獲得する前の被取得企業が関連会社であった場合には、「事業投資の継続」の観点から上記原則処理を採らず、取得原価は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額のままとすることとしている。今回の会計基準(案)ではその基準差異が解消されていないが、支配獲得時をもって重要な変化があったと見なす国際的な会計基準の方が合理的であると考えられることから、国際的な会計基準に取り扱いを合わせるべきであると考え。また、この例外規定の背景には、国際的な会計基準が「支配獲得の有無」を重視しているのに対し、日本基準ではそれ以上に「事業投資の継続性」を重んじた結果と考えるが、その理由を明確にして戴きたい。

- ・今回の会計基準(案)では、国際的な会計基準と歩調を合わせるとしながらも、「関連会社株式から子会社株式への段階取得」については例外的な扱いとなっており、これにより生じる基準差の将来的な影響(実務負担)を懸念している。従い、本件は「支配獲得日で再測定」することも選択適用できる形にしてはどうかと考える。
- ・将来的には「関連投資からの支配獲得」も含め、国際的な会計基準とコンバージェンスされるか否かという今後の方向感についても明示して戴きたい。

(3) 取得に要した支出額の会計処理(第 26 項)

国際的な会計基準では、取得関連費用については費用が発生した年度、サービスを提供された年度の費用として会計処理される(IFRS 3号(改訂版)及びSFAS141R)のに対し、今回の会計基準(案)では、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の費用は発生時の費用として処理することとしている。今回の会計基準(案)では、その基準差異が解消されていないため、長期的な視点も考慮し、有価証券の時価の定義を明確化する等により、取得費用は当期の費用として処理することを検討願いたい。

(4) 取得原価の配分方法(第 28 項、94 項)

企業結合に関するのれんについて、取得持分に相当する部分についてはこれを認識する一方、少数株主持分に相当する部分については認識しないこととしているが、無形資産に加えのれんの認識を認めている国際的な会計基準の方が合理的であると考えられることから、少数株主持分に相当するのれんについても認識すべきであると考え。その場合には、実務負担にも配慮し、少数株主持分について別個に時価評価するのではなく、比例持分相当額を認識すべきであると考え。

(5) 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等(第 29 項等)

総じて、国際的な会計基準との差異が解消される方向にあり、医薬等の多額の研究開発活動を行う業界における内外企業間の比較可能性が高まると予想されることから会計基準(案)に異存は無いが、資産の評価方法や償却方法等の具体的なガイドラインについて、他の会計基準との整合性を確保した上で提示戴きたい。

(6) のれんの会計処理(第 32 項、101~105 項)

① 国際的な会計基準では、のれんの償却は行わない(その代わりに減損テストを実施)のに対し、今回の会計基準(案)では日本基準の 20 年以内償却の考え方を残している。今回の会計基準(案)でもその基準差異が解消されていないため、長期的な視点も考慮し、再検討の余地があるものと考え。

② 外貨建のれんに関する換算方法も上記に合わせて検討願いたい。

(7) 負ののれんの会計処理(第 33 項等)

会計基準(案)第 33 項で、負ののれんの金額に重要性が乏しい場合は、すべての識別可能資産及び負債が把握され、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すことなく、発生事業年度の利益として処理できることを認めているが、その場合ののれん金額の重要性についての考え方を明示願いたい。

(8) 注記事項(第 50 項、54 項)

会計基準(案)第 50 項に規定される、取得とされた企業結合の注記事項、同第 54 項共同支配投資企業における注記事項についての開示例を例示願いたい。

3. 「連結財務諸表に関する会計基準(案)」

(1) 税効果会計や持分法に関しては従来の連結財務諸表原則や注解では各所で記載されていたのに対し、今回の会計基準(案)においては、これらは「税効果会計に係る会計基準」「持分法に関する会計基準」に従う趣旨を「結論の背景」にて記載されている。会計基準本体への記載がないことから、前段の「目的」にもその旨を記載することを検討願いたい。

(2) 子会社の資産及び負債の評価(第 20 項)

① 国際的な会計基準が 2009 年度より全面時価評価法に一本化される中、それに準じた改正であり特に異存はないが、国際的な会計基準が経済的単一体説に基づき全部のれん方式の採用を決定している状況下、日本基準も経済的単一体説の採用につき、早急に結論を出す必要があると考える。

② 会計基準(案)第 20 項(注 5)において「前後いずれかの決算日」を支配獲得日等とする旨の記載がされており、これは従来の「前後いずれか近い決算日」とは異なる記載である。今回の改正により、支配獲得日等とする決算日は前後いずれでも良いとされたのか、またそうであるとすれば斯かる改正がなされた経緯を補足説明戴きたい。

③ 第 50 項に記載の通り、基本的には親会社説による考え方を踏襲する一方で、本来はそれと整合的である部分時価評価法を削除したことについては、削除に至った経緯をもう少し詳細に説明戴きたい。

また、現状で部分時価評価法を採用している場合において、過年度分の対応についても記載を追加して戴きたい。

(3) 少数株主持分(第 27 項)

債務超過額を、原則親会社と少数株主が比例的に負担することを検討願いたい。

(4) 子会社株式の追加取得及び一部売却等(第 30 項)

子会社の時価発行増資等に伴い生ずる、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合において、当該差額は損益ではなく、資本剰余金の増減とすること(子会社株式の追加取得及び一部売却等についても同様に資本剰余金の増減とすること)とされているが、時間的な制約もあり今回の改正に織り込めないのはやむを得ないが、出来るだけ早い段階で国際的な会計基準との考え方の統一を図るよう検討願いたい。

(5) 債権と債務の相殺消去(第 31 項)、連結会社相互間の取引高の相殺消去(第 35 項)

内部取引消去、債権債務消去の処理についての重要性の記載をお願いしたい。

未実現利益の消去には重要性の記載があることから整合性を保持して戴きたい。

(6) 表示方法(第 39 項)

新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとした主旨を明確にして欲しい(様々な経営指標の定義付けに影響する可能性があると考えため)。

(7) 連結財務諸表の注記事項(第 43 項(4))

当該規定は、例えば会計処理を変更した場合において、キャッシュ・フローへの影響額を記載することまで意図しているのか確認したい。

(8) 支配獲得時における資本連結の手続(第 61 項)

会計基準(案)第 61 項において、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合、時価と原価の差額は、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表においても当期の損益として処理すると記載されている。従来処理(取得原価をベースとした処理)を変更する記載であるため、背景等を補足説明戴きたい。

4. 「事業分離等に関する会計基準(案)」

会計基準(案)第 18-2 項(1)、24 項(1)について、当期損益で認識する場合の勘定科目について、この損益は「移転損益」ではないと考えられるが、第 27 項(開示について)に記載がある「移転損益」に準じて、特別損益で計上するのか明確にして戴きたい。特に、売買目的有価証券も含むとされており、売買目的有価証券であった場合には営業外損益とすることも考えられるので明確にして戴きたい。

5. 「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)」

(1) 暫定的な会計処理の確定又は見直し処理(第 70 項)

暫定的な会計処理の確定又は見直し処理について、過年度調整を当期の損益として処理しないことを検討願いたい。

(2) 在外子会社株式の取得により生じたのれんの会計処理(第 77 項-2)

外貨でのれんを把握し、毎期の償却額について当該在外子会社の他の費用と同様に換算することは実務上煩雑であるため、重要性基準を設けるなどして実務面の配慮をお願いしたい。

以 上