

平成 20 年 8 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

あらた監査法人
アカウントティング・サポート部

「企業結合に関する会計基準（案）」、「連結財務諸表に関する会計基準（案）」、「
『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正（案）」、「事業分離等に関する会計基準（案）」、
「持分法に関する会計基準（案）」及び「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

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 20 年 6 月 30 日付で公表されました標記公開草案（以下「公開草案」）について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

- (1) 段階取得の会計処理において関連会社とその他の会社を分けることの可否について（「企業結合に関する会計基準（案）」第 25 項及び「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）」第 46-2 項他）

【意見】公開草案では、段階取得における被取得企業の取得原価について、取得企業が企業結合日前に被取得企業の株式を関連会社株式として保有していた場合には、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としている。しかしながら、このような、関連会社株式として保有していた場合の例外規定を設けることの是非を再検討すべきと考える。

【理由】 現行の「事業分離等に関する会計基準」(第 20 項 (1)) においては、事業分離により関連会社となる場合については、投資が継続していることから移転損益を認識しないという考え方がとられており、上記、関連会社株式として保有していた場合の例外規定も、それとの整合性から設けられたものとして、趣旨については理解できる。しかしながら、この例外規定を設けることは、「重要な影響」と「支配」という 2 つの基準を段階取得の会計処理に混在させることになり、支配のみを基準として投資の継続性を判断する国際的な会計基準との整合性が保たれないものとなると思われる。また、複数取引により取得を行なう場合に、このような例外規定を設けると、一旦関連会社化を行なうかどうかによって損益に影響が生じることも考えられる。したがって、「事業分離等に関する会計基準」における関連会社化した場合の投資の継続性についての考え方も含めて、このような例外処理を設けることについての是非を再検討すべきと考える。

(2) 識別可能資産及び負債に対する取得原価の配分に関して(「企業結合に関する会計基準(案)」第 30 項)

【意見】 現行の「企業会計に係る会計基準」三、2、(3)「取得原価の配分方法」では、いわゆる「企業結合に係る特定勘定」について「取得後短期間」で発生することが予測される費用又は損失に係るものであるとされている。また、当該費用又は損失の発生の可能性が取得の対価に反映されている場合には負債として認識することができるかとされているが、これは、「企業会計基準に係る会計基準注解」注 14 により、取得の対価に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合とされている。しかし、公開草案第 30 項では、当該特定勘定の認識要件について、上記の現行基準が要求している「取得後短期間」で発生するものであること、取得の対価に反映されていたことが契約条項等から明らかなものであることの 2 つの条件が削除されている。当該削除を行うかどうかを含めて「企業結合に係る特定勘定」の認識要件について再検討すべきと考える。

【理由】 現行の「企業会計に係る会計基準」三、2、(3)、「企業会計基準に係る会計基準注解」注 14 は、「取得後短期間」で発生するものであること、取得の対価に反映されていることが契約条項等に明らかであることを要求することにより、当該特定勘定の認識要件を厳格化しているものと考えら

れる。しかし、公開草案第 30 項では、これらの条件を削除し、「取得後に」発生することが予測される「特定の事象に対応した」費用又は損失であって、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」としているため、計上する負債の範囲が拡大解釈されてしまう可能性があると思われる。今回コンバージェンスの観点から、負ののれんを発生事業年度の利益とする改訂も同時に行うが、特定勘定に計上するか否かで負ののれんとして利益に計上する金額が異なることとなる。国際的な会計基準では、いわゆる「企業結合に係る特定勘定」の認識を認めていないため、コンバージェンスの観点からは、その計上自体の是非も検討が必要となると考えられる。したがって、「企業結合に係る特定勘定」の認識要件について、現行の「企業結合会計に係る会計基準」の規定の維持について再検討すると共に、今後の検討の中で、現行の「企業結合に係る特定勘定」の認識の是非についても再度検討すべきではないかと考える。

(3) 企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の処理（「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）」第 66 項、第 377 項）

【意見】 現行の「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」66 項では「なお、企業結合に係る特定勘定は取得の対価の算定日に金額が確定しているため、暫定的な会計処理（第 69 項参照）の対象外となる（第 377 項参照）」とされている。公開草案では当該部分が削除されている（これを受け第 377 項の該当部分も削除されている）が、上記（2）との関係で削除すべきではないと考える。

【理由】 現行の「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」は、企業結合に係る特定勘定は、暫定的な会計処理の対象外としていたが、これを削除することにより逆に暫定的な会計処理も許容されるのではないかと解釈される恐れがある。上記（2）で述べたこととあわせて、企業結合に係る特定勘定の計上範囲は拡大して解釈されるべきではないと考えられるため、当該規定は削除すべきではないと考える。

(4) 連結損益計算書における純損益計算の区分に少数株主損益調整前当期純利益を表示することについて（「連結財務諸表に関する会計基準（案）」第 39 項、第 50 項）

【意見】 今回の公開草案において、税金等調整前当期純利益に法人税額等を加減し

て、あらたに少数株主損益調整前当期純利益を表示することになったが、今回の企業結合会計等の改訂に直接関連するものではなく誤解を与えると考えるので、当該表示については再検討するべきと考える。

【理由】「連結財務諸表に関する会計基準（案）」第 50 項において、「本会計基準において、親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したものの、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている」としているが、同会計基準案第 39 項で、「少数株主損益調整前当期純利益」の開示を要求しており、経済的単一体説に基づく利益と捕らえられかねない開示を行っている。親会社説に立つ限り、親会社所有者に帰属する利益のみを開示すべきであって、「少数株主損益調整前当期純利益」の開示は 50 項の考えと首尾一貫していない。このような損益計算書の表示に関しては、包括利益の考え方や、持分法損益の表示等も加えて今後検討していくべき課題であり、これだけを変更するのは誤解を与える可能性が生じると思われる。

以 上