

企業会計基準公開草案第26号「企業結合に関する会計基準（案）」、
企業会計基準公開草案第27号「連結財務諸表に関する会計基準（案）」、
企業会計基準公開草案第28号「『研究開発費等に係る会計基準』の
一部改正（案）」、企業会計基準公開草案第29号「事業分離等に関する
会計基準（案）」、企業会計基準公開草案第30号「持分法に関する
会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第29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）」に対する意見

平成20年 8 月 20 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標記公開草案に対して次のとおり意見を申し上げます。

1. 複数の企業結合を一体として取り扱う会計処理について（企業結合会計基準第5項）
（コメント）

企業結合会計基準第5項なお書きでは、「複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。」と規定しているが、一体として取り扱うべき企業結合が、会計期間を跨いだ場合の会計処理及びその注記を明らかにすべきである。

（理由）

平成20年4月1日以後開始する事業年度から、上場会社等に対して四半期報告制度が導入されているところであるが、四半期会計期間末を跨ぐように、企業結合会計基準第5項なお書きで規定している複数の取引が発生すると想定される。しかし、そのような場合にどのような会計処理をするかについて、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」等では明確な規定がない。したがって、四半期報告制度にも十分に対応できるように、このような場合の会計処理や注記について明示する必要がある。

2. 関連会社を段階取得して支配を獲得した場合の会計処理について（企業結合会計基準第25項ほか）

（コメント）

本公開草案においては、支配を取得するに当たり、取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）における被取得企業の取得原価は、被取得企業が関連会社の場合を除き、取得時点における取得の対価となる財の時価で算定することに変更されたが、関連会社を例外とする規定は削除すべきである。

(理由)

本公開草案は、いわゆる東京合意に基づき、平成20年までの短期コンバージェンス・プロジェクトとして取り上げられた企業結合（連結を含む。）に関する会計処理について検討を行った結果、まとめられたものであるから、国際的な会計基準の考え方に沿った内容とし、例外的な会計処理は認めるべきではないと考える。

また、例外的な会計処理を認めることは、複数取引によって支配を取得するときに、関連会社を経て行われる場合とそうでない場合では、損益に影響を与えることとなり、恣意的に損益を調整する余地を認めることにもなる。

したがって、例外的な会計処理を認めず、全面的に国際的な会計基準の考え方を採用すべきである。

3. 連結損益計算書における純損益の区分の中に、新たに「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（連結会計基準第39項(3)②）

(コメント)

本公開草案では、新たに「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、損益計算書の表示については、包括利益、特別損益項目等の区分損益の内容や持分法損益の表示等も合わせて検討すべきである。

(理由)

「少数株主損益調整前当期純利益」を表示することは、「企業結合に関する会計基準」の見直しに関係しない問題である。損益計算書の表示の問題については、「持分法に関する会計基準」の公開草案に対するコメントへの対応の中で、「損益計算書の表示については、将来的に「東京合意」に基づいたコンバージェンス・プロジェクトの中で見直しの必要性が検討されることになる。」とされており、「少数株主損益調整前当期純利益」のみを特別に取り扱うことは、他の表示に関する問題との整合性を欠くことになるかと考える。

4. 企業結合に係る特定勘定の会計処理について（適用指針第66項）

(コメント)

現行適用指針第66項なお書きは削除すべきではないと考える。

(理由)

企業結合に係る特定勘定は、改正後の適用指針においても、当然、暫定的な会計処理の対象外となるものと考えられるが、当該規定を削除すると、改正後の適用指針においては、暫定的な会計処理の対象とすることが可能であると解釈されるおそれがある。特に改正案では、企業結合に係る特定勘定の計上及び取崩の処理について、その適用を緩和する方向で見直しが行われているので、実際の適用に当たっては、適用すべき事象を拡大解釈されるおそれもある。したがって、そのような適当でないと考えられる会計処理を防ぐためには、現行適用指針第66項なお書きは削除せず、現行どおり残す必要がある。

5. 分割における「引き換えられたものとみなされる額」の算定について（適用指針第219項及び第295項）

（コメント）

適用指針第219項及び第295項において、分割によって引き換えられた株式の引き換えられたものとみなされる部分の価額（組織再編直前の子会社株式の帳簿価額のうち、減少させるべき帳簿価額）の算定方法が示されており、各項の(3)において、「関連する帳簿価額の比率で按分する方法」が示されているが、この帳簿価額には、適用指針第207項の「連結財務諸表上の帳簿価額」も含まれることを明記する必要がある。

（理由）

ある会社を買収して子会社化した後に当該会社を対象とした組織再編を行う場合には、「連結財務諸表上の帳簿価額」を基礎に引き換えられたものとみなされる部分の価額を算定することが合理的である場合が多い。適用指針第219項及び第295項の(3)では「適正な帳簿価額」による方法のみが具体的に示されているが、「連結財務諸表上の帳簿価額」も「適正な帳簿価額」に含まれることを明確に記述することが、適用指針の解釈上、適切と考える。

6. 部分時価評価法の廃止及びのれんの換算処理の改訂に関する適用初年度の取扱いについて（連結会計基準第20項ほか）

（コメント）

適用初年度における会計処理方法及び開示の方法を具体的に示すべきである。

（理由）

連結会計基準第20項において、部分時価評価法を廃止し、全面時価評価法のみとすることと改定されている。また、適用指針第77-2項により在外子会社ののれんの換算については、発生時の為替相場で換算することから決算日の為替相場により換算することに改定されている。

しかしながら、連結会計基準及び適用指針には、これらの会計処理の変更が適用される場合に、適用初年度期首における影響をどのように算定し、会計処理するかについての記載がされていないため、具体的な会計処理等についての規定を記載する必要がある。

7. 段階取得における会計処理のうち、個別財務諸表の取扱いについて

（コメント）

個別財務諸表に対しても、段階取得における会計処理を適用することは、現在の我が国の会計慣行にない考え方であることから、分配可能額の算定や法人税の計算に大きな影響を与えることになる。したがって、この問題は慎重に検討を行う必要があると考える。

以 上