

平成 20 年 8 月 20 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
会計監理部長 岩原 淳一

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）」他 5 件の公開草案」に対する意見

貴委員会から平成 20 年 6 月 30 日に公表された下記の公開草案について、以下のとおり意見を取りまとめましたので本日提出します。よろしくお願ひ申し上げます。

- ・ 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（企業会計基準第 7 号の改正案）「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（企業会計基準第 16 号の改正案）「持分法に関する会計基準（案）」
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 29 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）」

記

1. 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)」について

(1) (注4)について

(コメント)

子会社の決算日と連結決算日との差異が3ヶ月を超えない場合において、決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行うことと定めていますが、決算日が異なることから生じる連結会社間取引以外に係る会計記録の重要な不一致の取扱いについて明確な定めがなく、この点に関しても明確に定めるべきものと考えます。

(理由)

昭和42年5月19日大蔵省企業会計審議会第一部会「連結財務諸表に関する意見書注解」の注解4(2)では「…連結会社以外の会社との取引、債権債務等であっても決算日の不一致のために連結財務諸表に比較的重要な影響を与えるような異常なものについては、これを整理して連結決算を行うものとする」とされていたのが、昭和50年6月24日に公表された連結財務諸表原則の注解5では「…子会社と連結会社以外の会社との取引、債権債務等については、連結決算日までに重要な変動がある場合を除き、そのまま連結することができる」と定められました。

さらに、平成9年6月6日の改正により(注解7)、「…決算日が異なることから生ずる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行なうものとする」と定められ「連結会社間の取引」についてのみ調整が必要であるものと定められることとなり、実務では、「連結会社間の取引」についてのみ調整している慣行があるものと思われま

しかし、そもそも、決算日が異なることから生じる連結会社間取引以外に係る会計記録の重要な不一致がある場合には、原則にしたがい、仮決算を行うべきであり、現行の連結財務諸表原則及び本改正案でもこの点が明記されていません。

また、IAS27号27でも、「…子会社の報告日と親会社の報告日の間に生じる重要な取引や事象の影響に関する修正をしなければならない」と定められ「連結会社間の取引」に限定した取扱いとはなっていない。

子会社の決算日後に、重要な災害損失や、重要な資産の譲渡等が行われた場合に、後発事象として開示が行われますが、直接財務諸表におり込むのとは大きな相違があり、決算日が異なることから生じる連結会社間以外の取引に係る会計記録の重要な不一致の取扱いについて、IAS27号27の定めと整合した形式で、明確に定めるべきではないかと考えます。

(2) (注5)について

(コメント)

「…いずれか近い…」の文言を削除するのであれば、前後いずれかの決算日を選択する判定基準を明記すべきであると考えます。

(理由)

みなし取得日等の定めに関して、改正前では「…当該日の前後いずれか近い決算日」と定めていたものを改正案では「…当該日の前後いずれかの決算日」に修正されているため、前後の任意の決算日を選択できるかのような誤解を与えるおそれがあります。

直近の決算日以外のより適切な判定にしたがい、前後いずれかの決算日を選択するのであれば、判定基準を明記すべきであると考えます。

(3) 第23項(1)に定める「時価」について

(コメント)

「時価」について、明確に定めるべきものと考えます。

(理由)

「親会社の子会社に対する投資の金額は、原則として、支配獲得日の時価による。」とされていますが、「時価」が子会社株式の市場価額を意味するのか、全面時価評価法における時価を意味するのか明確でないため、明記すべきであると考えます。

この点、「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 項では、先行取得株式(その他有価証券)の時価であると定めていますので、「連結財務諸表に関する会計基準」でも明確に定めるべきものと考えます。

(4) 第 23 項(1)について(非連結子会社株式の取扱い)

(コメント)

非連結子会社に係る支配獲得日における時価と原価との差額の取扱いについても明記すべきものと考えます。

(理由)

企業再編等で従来、重要でなかった子会社の重要性が高まるなど、実務では、従来、重要性がないため非連結子会社であった子会社が連結の範囲に含まれることとなる場合があり、非連結子会社に係る支配獲得日における時価と原価との差額の取扱いについても、明確に定めるべきものと考えます。

(5) 第 30 項について

(コメント)

「親会社の払込額と親会社持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する。」との定めについて、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 47 項から第 49 項のように、親会社の持分比率が増加する場合は追加取得に準じて処理し、減少する場合には一部売却に準じて処理することと定めるべきものと考えます。

(理由)

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 47 項から第 49 項では、親会社の持分比率が増加する場合は追加取得に準じて処理し、減少する場合には一部売却に準じて処理することを定めています。本公開草案の第 30 項では、「親会社の払込額と親会社持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する。」と定め、同実務指針の取扱いと異なる定めをしたものとの誤解を与えるおそれがあると思われる

す。

なお、同実務指針と異なる定めを行うのであれば、その旨を明記すべきであると考えます。

(6) 第 44 項、第 74 項について

(コメント)

本会計基準適用前に支配権を獲得した非連結子会社に係る支配獲得日における時価と原価との差額の取扱い、本会計基準適用前に株式購入によって支配を獲得した非連結子会社について本会計基準適用後に重要性が増加したことにより連結の範囲に含める場合の取扱いや、これらの場合に発生した負ののれんの取扱いについて、遡及適用を行うのかどうかの取扱いをより明確に定めるべきものと考えます。

(理由)

企業再編等で従来、重要でなかった子会社の重要性が高まるなど、実務では、従来、重要性がないため非連結子会社であった子会社が連結の範囲に含まれることとなる場合があります。

会計基準の適用関係は明確に定めることが必要であり、上記コメントに述べた点について、明確な定めを行うべきと考えます。

2. 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)」

(1) 「企業結合に関する会計基準(案)」第 25 項、「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 項について

(コメント)

「企業結合に関する会計基準(案)」第 25 項では「…被取得企業の取得原価(第 23 項参照)…」と定めていますが、先行取得の部分について、たとえば、「…被取得企業に対する支配獲得時の時価(第 23 項参照)…」のように時価で算定すること、をより明確に定めるべきものと考えます。

(理由)

「企業結合に関する会計基準(案)」第 25 項で「…被取得企業の取得原価(第 23 項参照)…」の表記であると先行取得の部分についてどのように処理するのか明確でなく、たとえば、「…被取得企業に対する支配獲得時の時価(第 23 項参照)…」のように時価で算定す

ることを、より明確に定めるべきものと考えます。

(2)「企業結合に関する会計基準(案)」第 23 項、第 25 項、「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 項及び第 46-2 項について

(コメント)

個別財務諸表上、子会社株式の先行取得部分について、支配獲得時の時価と先行取得分の原価との差額を損益処理することに反対です。

(理由)

個別財務諸表上、子会社株式の先行取得部分について、支配獲得時の時価と先行取得分の原価との差額を当期純損益計算に含め、処分可能利益とすることは子会社株式を売却する予定がなく支配獲得目的で投資した経済実態と整合していないと考えられます。

個別財務諸表上は、「企業結合に関する会計基準(案)」第 25 項、「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 項を適用せず、連結財務諸表上のみ適用することが適当であると考えます。

なお、個別財務諸表上も、子会社株式の先行取得部分について、支配獲得時の時価と先行取得分の原価との差額を損益処理するのであれば、少なくとも子会社株式及び関連会社株式について、個別財務諸表上、持分法を適用し、投資の経済実態を反映すべきではないかと考えます。

(3)「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 59-2 項、第 367-2 項

(コメント)

第 59-2 項のように「…当該無形資産は分離可能なものとして取り扱う。」のであれば、無形資産に係る包括的な会計基準を同時に公表すべきであり、あるいは、識別する場合の要件等を明確に定めるべきであると考えます。

(理由)

第 59-2 項では、「…企業結合の目的の1つが特定の無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離可能なものとして取り扱う。」とされていますが、そもそも、分離譲渡できないため、企業や事業そのものを取得する場合があります。無形資産に係る包括的な会計基準が存在していない現段階では、「分離可能なものとして取り扱う」こと自体に無理があるように思われます。したがって、無形資産に係る包括的な会計基準の公表を合わせて行うべきものと考えます。

また、無形資産に係る包括的な会計基準が存在していない現段階で、「取得」に該当する

企業結合の場合だけ、分離譲渡できないものを識別するのであれば、「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」の中で、識別するための基準等について明確に定めるべきものと考えられます

(4)「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 77-2 項

(コメント)

在外子会社株式の取得により生じた外貨建表示ののれんの決算日レートによる換算差額の処理について明確に定めを行うとともに、負ののれんについては支配獲得日のレートにより換算することを明記すべきであると考えます。

(理由)

第 77-2 項では、「在外子会社株式の取得により生じたのれんは、当該在外子会社の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算する」と定めていますが、このような処理は、在外子会社の取得により発生した「のれん」が被取得企業(在外子会社)に帰属するものとの考え方によるもののため、決算日レートによる換算差額は為替換算調整勘定として処理するものと思われませんが、公開草案では、明確な記述がなく、明確に定めるべきものと考えます。

また、「負ののれん」については、発生原因を見直し、なお生じる場合には、その事業年度の利益とすることに改正することとしています(企業結合会計基準案第 33 項、連結会計基準案第 24 項、持分法会計基準案第 12 項、適用指針案第 78 項)が、在外子会社株式の取得により生じた外国通貨で表示されている負ののれんについては、支配獲得日に発生し、利益計上されるものであることを勘案すると、支配獲得日のレートで換算することが適当であると考えられ、この点についても明確に定めるべきものと考えます。

以上