

実務対応報告公開草案第 44 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い（案）」に対する意見

2015 年 2 月 23 日

早稲田大学 大学院商学研究科 小宮山 賢

2014 年 12 月 24 日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、以下に掲げる点について、修正、追加ないし再検討を要すると考える。特に、改訂部分の背景説明や結論の根拠の記載が全くないため、実務上の適用に迷いや混乱が生ずる可能性がある公表物となっており、必要な対応をお願いしたい。なお、本意見は、これまでの他のテーマに対するコメント提出と同様に、会員に開示された WEB 配信、入手可能な開示資料、会議の傍聴内容等に基づいており、一般に非公開の内部情報に基づくものはないことを申し添える。

I. 全般的事項

1. デュー・プロセスに関する事項

（1）平成 25 年 3 月のテーマ提言時の資料（第 261 回委員会）によると、日本基準との差異が新たに生じていると考えられる項目として、10 項目が掲げられている。本テーマは、平成 25 年に委員会で 2 回審議（270 回及び 271 回）、1 年間の休止後、平成 26 年に 3 回の審議（296 回、299 回及び 301 回）を経て公表されているが、これら 10 項目が全くなくなった経緯が、どの企業会計基準委員会で審議されたかが不明である。外部から見ると、「企業会計基準等の開発に係る適正手続に関する規則」にいう「透明性、十分かつ公正な審議、説明責任」が欠けているかのような外観があり、同様な事象は修正国際基準の検討過程でも見られた。「透明性、十分かつ公正な審議、説明責任」が満たされているかを委員が確認するとともに、重要な決定については委員会で適宜意思確認を行う等、透明性を確保できる方策を検討すべきと思われる。

（2）本テーマは実務対応専門委員会で検討することとされ、財団の WEB からは平成 25 年と平成 26 年でそれぞれ 4 回の専門委員会が開催されている。専門委員会を傍聴していれば明らかなように、現行の企業会計基準委員会では、専門委員会は草案の内容の決定を行うものではなく、事務局の作成した草案に対する意見聴取の場にすぎない。専門委員会の利用は親委員会の委員の専門的知識の不均質さを補い、多様な意見を参考に判断を行うことを可能にする点で有用と思われる。ところが、親委員会の審議資料を見ると専門委員会

の 90 分の審議のまとめが半ページ程度のものが多く、記載が十分なのか明らかではない。これは他のテーマの検討でも同様であり、記載の全くされない専門委員会もあり、親委員会の委員に十分なインプットとなっているか不明である。意見集約の機能を果たす上で、リソースの無駄遣いと批判を受けないように、専門委員会の議事のまとめ・報告の標準化を検討すべきである。委員長も委員として参加している経済産業省の企業情報開示検討分科会の方式は参考するとよいと思われる。

(3) 本公開草案の対象となっている米国の ASU2014-2 (Topic350) の十分な説明(後述のコメントも参照されたいが、「コメントの募集」と「公開草案」のいずれでも欠けているように思われる。同時に公開草案となっている「自己株式及び準備金の額の減少等」や「退職給付」に関する公開草案においては背景説明が詳細なものと対照的である。今回の公開草案は論点がわかりづらいとの声もあり、コメントを求めるための十分な情報を提供していない可能性がある。このため、のれん関連について十分な量のコメントが集まらないような場合には、内容を加筆の上で、再公開することも必要ではないか。

2. 公開草案全体について

(1) 現行の実務対応報告第 18 号の作成の審議過程からは、公表当時の会計基準に照らして修正しなければならない項目を示しているものの、その後新たな基準が公表された場合や企業の置かれている環境が変化した場合には、第 18 号の記載にかかわらず当然に追加修正の対象とされる項目が生ずるものと想定されていた。(会員専用の閲覧ページから入手できる「実務対応報告第 18 号の解説」p 4 がコメント提出者の理解と一致しているように思われるので参照されたい。) このため、本公開草案に何らかの言及がない限り、現行の第 18 号の公表以後の基準により基準差異が生じており、かつ、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には、通常修正の対象となると思われるが、それを確認したい。なお、そうでない場合には、その理由とともに「結論の背景」等に明確にしない限り、実務上の混乱を招くのではないか。

(2) テーマ提言時に検討が予定されていた 10 項目で、1 年間の休止期間中に取り上げ中止の経緯が不明となってしまったものについては、取り上げなかった理由(例えば、コンバージェンスの検討待ち、重要性が低い等)を結論の背景等に追加して記載すべきと考える。本テーマの検討は、どの会計処理が対象となるかについての議論をおさめることを目的としていたはずであるが、現状の案がその解決案となっていないためである。

II. のれんの会計処理の修正について

1. 全般的事項

(1) 公開草案中の「平成 XX 年改正」の項では、「非公開会社はのれんを償却する会計処

理を選択できるようになった」とのみ記載されており、具体的な処理が明らかではない。

Topic350 では、10 年間（または他の有効期間がより適切であることを企業が立証できる場合には 10 年未満の期間）の定額法で償却するとされているようである。「適用時期」の（4）でも、「在外子会社が採用する償却期間」としか記載されておらず、親委員会の WEB（特に第 299 回）を視聴していると、子会社が任意の償却期間を選択できることを前提としたかのような議論が行われているように見える。わが国の基準では「20 年以内の効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却」とされており、Topic 350 の内容を明記することにより、会計処理の差異がほぼ償却の上限にのみあることが明確になり、本草案の全体の理解が容易になると思われる。

（2）Topic350 では、償却と非償却の選択は「会計方針の選択」とされておりその後の継続適用が要求されているようである。わが国の基準では、「同一環境下で行われた同一性質の取引等について親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない」とされており、在米子会社において計上されるのれんについては、償却か非償却の何れかに統一されると考えられるが、その旨確認したい。いずれの案を採るにせよ、この全ての在米子会社の会計方針の統一の要否については、最終公表される実務対応報告に理由とともに明示すべきである。

（3）本公開草案ののれんの会計処理は、このような結論に達した根拠が記述されていない。第 299 回の親委員会の WEB 配信の議論からは、①18 号は在外子会社の財務諸表をそのまま使うことを認めるという実務上の便宜、②在外子会社が選択したのれんの償却期間が短い場合は容認すべき、③在外子会社で選択した償却期間は許容すべきといったことが根拠となったことがうかがわれる。もっとも、①18 号では連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には修正を要求している、②退職給付の差異項目については短期の償却期間を許容する考えもあるが、のれんについてはそのような考えは見当たらないのではないか、③わが国では意思決定を支配し得るか否かにより子会社の範囲を定めており、子会社が親会社の意向を無視して償却期間を決定できるか疑問である、といった点から奇異な理由づけである。このような理由づけが根拠となり得るかどうかについては、再度、結論のみを急がず冷静に審議の上、結論が変わらないのであれば、わが国の会計基準の一般的な考え方と異なるとも見える考え方を採用した根拠を「結論の背景」等に明示しておく必要がある。

2. 新たに在米子会社で発生したのれんの会計処理

（1）1の（1）（2）（3）に掲げた事項を勘案して、見直しが必要ではないか。

（2）公開草案の「当面の取扱い」の（1）では、「のれんを償却していない場合には…（中

略) …規則的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修正する」としており、在米子会社で発生したのれん(在米子会社の子会社等とすることにより在米子会社で計上されることになるのれん)について、Topic350 の償却する会計方針を選択した場合、これを 20 年を上限とする会計処理に修正する余地はないと解されるが、そのように理解してよいか確認したい。

(3) 修正国際基準(いわゆる JMIS) ののれんの会計処理の親委員会における議論を WEB で視聴していると、委員の一部から大型の企業買収では 20 年ないしそれ以上の償却年数が必要な場合があるとの強い指摘がある。グローバルな企業買収ではどの国の子会社の傘下に被買収企業を入れるかは様々な形態があり得るため、20 年を上限とした償却期間へ修正できないとする取扱いでよいのか、日本基準の 20 年上限を強制するという考え方を含め、再度議論しておく必要がある。

3. 適用年度期首ののれん

(1) 1 (1) (2) (3) に掲げた事項を勘案して、見直しが必要ではないか。

(2) わが国の基準では、「同一環境下で行われた同一性質の取引等について親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない」とされており、「適用時期」の(4)に記載されたような「企業結合ごとにいずれかの方法を適用」ということが可能かどうか疑義がある。可能と判断するのであれば、その根拠を「結論の背景」等に明示しておく必要がある。

(3) 公開草案に記載された期首に計上されているのれんについては、一つの連結財務諸表に二つの会計処理が混在することになり、その影響が大きな場合も想定される。①の処理に限定した上で、在米子会社の見積もったのれんの残存有効期間が 10 年未満(例えば 7 年)でその残存有効期間が連結財務諸表における残存償却期間より短い場合に限りそれを用いるのが適当ではないか。

III. その他

(1) 本公開草案は、結果として企業間の比較可能性を害する余地を残しているが、審議の全体を通じて重要と考えられる財務情報の利用者の顔や意見が見えてこない。少なくとも、企業会計基準委員会の銀行、保険、証券の三団体の出身の委員は元々利用者の立場も代弁すべきものと理解しているが、WEB 配信を視聴する限り発言はなかったように思われるため、それらの意見の聴取と内容の検討を行っておく必要はないか。

(2) 最近のいくつかの公開草案に対する提出コメントとコメント対応表を比較すると、

コメントと対応の記述が明らかに対応していない等、その集約・対応が適切に行われていないのではないかとされるものがある。本件については、適切かつ十分なコメント集約と対応が行われることを期待している。なお、当初の集約のレベルがその後の審議を方向性を決めてしまうように思われるため、コメント集約と対応を専門委員長（あるいは作業部会長）任せにせずに、専門委員会前に他の常勤委員で相互チェックするような仕組みを取り入れれば有効ではないかと考える。

以 上