「企業会計基準等に関する適用後レビューの計画策定についての意見の募集」に関するコメント

平成 29 年 3 月 13 日
有限責任 あずさ監査法人　会計プラクティス部

平成 29 年 1 月 12 日付で公表されました「企業会計基準等に関する適用後レビューの計画策定についての意見の募集」に関するコメントについて、有限責任 あずさ監査法人の会計プラクティス部にて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

質問１（回答者の属性） 監査人

質問２（企業会計基準等が、公表時に想定していた有用な情報を提供しているか（第５項(1)）） **コメント** 以下に記載する企業会計基準等については、公表後の経済環境の変化等により公表時に想定していた有用な情報を提供していない可能性があると考える。 ○企業会計基準第８号　「ストック・オプション等に関する会計基準」 同基準は、従業員等にストック・オプションを付与する取引や財貨又はサービスの取得において、対価として自社株式を交付する取引等を適用範囲としているが（同第３項）、その後、種々のインセンティブ報酬のスキームが現れ、貴委員会においても、実務対応報告第30号の制定や、有償ストック・オプションに関する会計処理の取扱いの検討がなされている。 しかしながら、同基準の対象が、上記範囲（同第３項）に限定されていることもあり、同基準が直接適用対象とならないケースにおいて、どのような処理とすべきか、具体的には、報酬取引（費用）の測定を自社株式の時価で測定すべきものかどうか、また、いつの時点で費用認識すべきか、などが実務上議論となることが少なくない。この点、国際的な会計基準では、株式に基づく報酬（IFRS第２号）などの基準が整備されている一方、我が国会計基準では、他の株式報酬制度や現金決済型の報酬制度も含め、種々の報酬制度に対応した包括的な会計基準がないことからこれらの種々の報酬制度に対する会計処理に関し、現行の基準では、有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。 ○企業会計基準第10号　「金融商品に関する会計基準」 同基準においては、金融資産を構成する財務的要素（財務構成要素）に対する支配が他に移転した場合に当該移転した財務構成要素の消滅を認識し、留保される財務構成要素の存続を認識するという「財務構成要素アプローチ」により金融資産の消滅の認識を行うことが定められ（同第58項）、支配の移転は、同項に記載される三要件がすべて充たされた場合として定められている。財務構成要素ア

プローチでは、支配の移転において、譲渡された金融資産に対する譲受人の契約上の権利の譲渡人やその債権者からの法的な保全が要件の一つとなっている。

他方、IFRSや米国会計基準などの国際的な会計基準では、金融資産の消滅の認識にこのような考え方は採用されていないことから、国際的な会計基準により作成される財務諸表との比較可能性の観点から有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

さらに、我が国においても平成18年の信託法の改正による自己信託制度の創設や平成17年の「債権譲渡の対抗要件に関する民法の特例等に関する法律の一部を改正する法律」（平成16年法律第148号）の施行により、債務者が特定していない将来債権の譲渡についても登記によって第三者に対する対抗要件を備えることが可能となったことなどにより、実務上流動化スキームは多様化している。そのため、現状の財務構成要素アプローチによる金融資産の消滅の認識は、有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

○企業会計基準第22号　「連結財務諸表に関する会計基準」
○実務対応報告第20号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い）
○実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

実務対応報告第20号において、投資事業組合に対する連結の範囲の判定は、通常の支配力基準によるものの、多くのリスクを負い、リターンを受けるものが当該組合の方針を決定する（実質的な支配）という考え方を含めるものとなっている（同　Ｑ１　Ａ２(3)と(2)④又は(2)⑤）。

しかしながら、実務対応報告第20号は投資事業組合が対象であり、たとえば、同様の経済的実質を備えたスキームにおいて、信託を利用した場合、同実務対応報告の適用とならないことから、同様の経済実態であっても法的形式が異なると異なる会計処理結果となる可能性があり、有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

他方、IFRSなどの国際的な会計基準では、子会社等の法的な形式により連結の範囲の判定方法を定めるという考え方を採用しておらず、国際的な会計基準により作成される財務諸表との比較可能性の観点からも有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

○企業会計基準第22号　「連結財務諸表に関する会計基準」

参考資料の「開発中に議論になった主な事項」に記載のとおり、第45-3項において、平成23年改正につき、「今回の改正は、実務における根本的な問題の解決にはつながらず、また、比較可能性の観点からも問題が残ることから、本件については、代理人の取扱い等も含め基準全体を抜本的に見直す中で改善すべきである。」という意見があった旨が記載されている。

実務上、組合や信託等の事業体における連結の範囲の判定において、議決権や業務執行権の状況だけでは経済的実態にあった連結の範囲の判定を行うことができず、有用な情報を提供できない場合があると考える。例えば、業務執行権の過半を保有していても、他者のために代理人として意思決定を行い、利益の過半も得てないような場合、当該事業体の活動利益の過半を得ている者が、実質的に支配している者（本人）として当該事業体を連結することが実態を示すケースがあるものと考えられる。

他方、IFRS 第10 号においては、支配の１ 要素として、投資者は、投資者のリ

ターンの額に影響を及ぼすように投資先に対するパワーを用いる能力（パワーとリターンの関連）を有していることが求められており、意思決定者は、自らが代理人かどうかを決定する際に、意思決定者、管理されている投資先、及び他の当事者との間の全体的な関係として、(1)投資先に対する意思決定権限の範囲(2)他の当事者が保有している権利(3)報酬契約に従って得る権利のある報酬(4)投資先に対して保有している他の関与により生じるリターンの変動性に対する意思決定者のエクスポージャーの４つの要因をすべて検討することとされている。

このように国際的な会計基準により作成される財務諸表との比較可能性の観点から、有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

○企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」

本適用指針では、いわゆるベンチャーキャピタル条項として、ベンチャーキャピタルなどの投資企業が投資育成事業再生を図りキャピタルゲイン獲得を目的とする営業取引として、他の企業の株式や出資を有している場合において、他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を充たしていても、一定の要件を充たす場合には子会社に該当しないものとする考え方を採用している。

他方、IFRSでは、「投資企業」に該当する場合、被投資企業について当期純利益を通じて公正価値で評価するという考え方を採用している。我が国のベンチャーキャピタル条項もキャピタルゲイン獲得を目的とした事業体の営業成果を財務諸表に忠実に反映するという観点からは、被投資企業を公正価値で評価することが財務諸表の利用者に有用な情報を提供すると考えられ、現状の取扱いは国際的な会計基準により作成される財務諸表との比較可能性の観点からも有用な情報が十分に提供されていない可能性があると考えられる。

質問３（企業会計基準等の適用にあたり、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていないか（第５項(２)））

コメント

○企業会計基準第 13 号　「リース取引に関する会計基準」

同基準においては、変動リース料の取扱いや契約変更時の取扱いなど明確となっていない事項がある。

実務対応報告 31 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い」において、変動リース料の取扱いについて一部触れられているものの、当該実務対応報告は先端設備リースに限定した取扱いとなっており（同第７項）、リース取引全般について定めた基準はないという状況にある。

このような中で、実務上、契約変更時の処理等をどのように行うべきか解釈がわかれることがあり、現行基準は、ガイダンスの不足による解釈上の問題が生じていると考えられる。

○企業会計基準第10号　「金融商品に関する会計基準」
企業会計基準第22号　「連結財務諸表に関する会計基準」

時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、会社の超過収益

力や経営権等を反映して、１株当たりの純資産を基礎とした金額に比べて相当高い価額で取得した場合には、そのような超過収益力等を反映した価額が実質価額として評価される場合があると考えられるが、「金融商品に関する会計基準」第21項では実質価額の算定に関する具体的な規定がない。特に、我が国において連結財務諸表上、のれんは償却されるが、IFRS等の国際的な会計基準においては償却しないことから、個別財務諸表上の実質価額をどのように算定するのかのガイダンスが不足している。

また、「連結財務諸表に関する会計基準」第28項では、支配獲得後に子会社株式を追加取得した場合の親会社の持分増加額と追加投資額の差額については「資本剰余金」とすることを定めている。一方で、上記のとおり、「金融商品に関する会計基準」において、実質価額の算定に関する具体的な規定がないため、例えば、親会社が支配獲得後に子会社株式を追加取得し、当該子会社の超過収益力等を反映して1株当たり純資産を基礎とした金額より高い価額で取得した場合に、連結財務諸表上は持分増加額と追加投資額の差額を「資本剰余金」とすることから、親会社の個別財務諸表上、当該取得価額について、超過収益力等を反映した実質価額と考えてよいかどうか解釈上の問題が生じる。

このように、個別財務諸表における実質価額の算定に関するガイダンスや取得後の実質価額の算定における超過収益力の取扱いに関するガイダンスが不足しているため、上記のような解釈上の問題が生じている。

○企業会計基準第26号　「退職給付に関する会計基準」

・　退職給付費用の損益計算書における計上区分について

「退職給付に関する会計基準」第28項において、退職給付費用の損益計算書における計上区分について、「原則として」との規定となっており、また例外的取扱いについては過去勤務費用の当期費用処理額についてのみ規定され、そのほかの退職給付費用の例外的取扱いの可否について明確に規定されていない。このため、多額の数理計算上の差異が発生したとして特別損失として計上しているケースが実務上みられ、過去勤務費用以外の例外的取扱いの可否等に関するガイダンスが不足していると考えられる。

・　退職給付信託の取扱い

退職給付信託を返還した場合の取扱いが、適用指針44－45項に記載されている。この中で返還損益は「損益」として処理すると定められている。しかしながら、損益計算書上の具体的な表示箇所が明確ではないことから、解釈上の問題が生じているものと考えられる。なお、実務上は、返還に係る損益計上額が重要な場合には特別損益処理されているものと認識している。

○企業会計基準適用指針第６号　「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

適用指針第37項(4)において、「のれんに関して、より大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、原則として、のれんの残存償却年数（のれんが複数ある場合には、のれん全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占めるのれんの残存償却年数）と20年のいずれか短い方とする。また、その場合に、使用価値の算定のために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、原則として、のれんの残存償却年数（のれんが複数ある場合には、のれん全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占めるのれんの残存償却年数）とする。」とさ

れている。

また、使用価値については、適用指針第33項において、「減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の回収可能価額（第18項(4)参照）は、原則として、当該時点における構成資産の正味売却価額（第29項参照）となる。ただし、主要な資産の経済的残存使用年数経過後、新たに主要な資産になると考えられる資産の使用に係る合理的な計画が存在している場合には、当該時点における構成資産の正味売却価額に代えて、当該合理的な計画に従って算定した将来キャッシュ・フローの主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における現在価値を用いることができる（第117項ただし書き参照、[設例3]）。また、主要な資産以外の構成資産が償却資産のときには、現在の構成資産の帳簿価額から主要な資産の経済的残存使用年数までの適切な減価額を控除した金額を用いることができる（第29項なお書き及び第117項ただし書き参照、[設例3]）。共用資産やのれんに関しても、より大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、共用資産やのれんの経済的残存使用年数経過時点における他の資産の回収可能価額は、原則として、当該時点における他の資産の正味売却価額となるが、上述のただし書き及びまた書きの取扱いを準用することができる。」とされている。

上記の規定からは、「減損損失の認識」及び「減損損失の測定」のテストにおいて、のれんの残存償却年数経過後は、他の資産の回収可能価額しか含められないものと考えられる。一方で、通常、買収時には事業価値評価に基づき取得対価を算定するため、のれんが帰属する事業の評価の減損テストも同様に、DCF法等の事業価値評価に基づき行うことが実態に即しているという考え方もあると思われる。この場合、事業価値評価においては、いわゆるターミナルバリューを含める評価が広く行われており、減損会計のテストにおいて、のれんの残存償却年数までの将来キャッシュ・フローしか含めることができないことになるのは、事業価値評価の算定と整合的ではないという疑問が生じる。

このため、減損損失の認識や使用価値による減損損失の測定において、のれんの残存価値の取扱いについて、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていると考えられる。

○企業会計基準適用指針第６号　「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

第94項において、「持分法の適用において、投資会社の投資日における投資と、これに対応する持分法適用会社の資本との間の差額（以下「持分法適用会社に関するのれん」という。）は、関連会社株式などの投資に含められ、連結子会社に関するのれんと同様に処理されている（企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」第11項及び会計制度委員会報告第9号「持分法に関する実務指針」第9項参照）。このため、持分法適用会社に関するのれんは、減損の兆候の把握においても、連結子会社に関するのれんと同様に取り扱われる。ただし、持分法は投資額を修正する会計処理であり、連結子会社に関するのれんと異なり、持分法適用会社に関するのれんを持分法適用会社の各事業へ分割する必要はないと考えられる。したがって、持分法適用会社に関するのれんの減損処理は、原則として、当該持分法適用の出資全体に関して適用されると考えられる。」とされている。

このように、持分法適用会社に関するのれんの減損の取扱いは、「連結子会社に関するのれんと同様に取り扱われる。」としつつも、「持分法適用会社に関す

るのれんの減損処理は、原則として、当該持分法適用の出資全体に関して適用されると考えられる。」とされているため、具体的に持分法適用会社に関するのれんは、どのように減損の判定及び認識、測定を行うのかガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じていると考えられる。

○実務対応報告第30号　「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」

実務対応報告第30号については、対象とする取引が第4項に明記されており、役員向け等の類似取引については、実務対応報告30号を参考にすることが考えられる旨についてはコメントの対応に記載されている。現在、役員に受給権を付与し信託を通じて自社の株式を交付する取引が非常に多くみられることから、役員向けのスキームについてのガイダンスが不足していると考えられる。特に役員向け取引において、信託終了時に残存自己株式を会社が無償取得した場合の会計上の取扱いについてはガイダンスが不足していると考える。

質問４（企業会計基準等の適用にあたって、予想外のコストが生じていないか（第５項(３)））

コメント
なし

質問５（その他）

コメント

○企業会計基準第21号　「企業結合に関する会計基準」

段階取得の場合の会計処理については、連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって被取得企業の取得原価を算定する（第25項(2)）こととし、個々の取引ごとの原価の合計額との差額は段階取得に係る損益として処理することとされている。この段階取得に係る損益は、既存持分の当初取得日から支配獲得日までの時価の変動であり、投資が継続していると考えると、そのような損益を計上することが財務諸表の利用者に有用な情報を提供することになるのかという論点があると考える。平成20年の企業結合会計基準の改正以降、一定数の事例も発生していると考えられることから、段階取得の会計処理が企業結合の実態を適切に反映し、有用な情報を適用しているかどうかについて、個別に取り上げて適用後レビューを実施することも有用と考える。

以　上