

## 「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に関するコメント

平成 21 年 9 月 4 日  
あずさ監査法人 監査実務従事者グループ

平成 21 年 7 月 10 日付で公表されました「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

### 【全般的な事項】

平成 20 年 9 月に公表された ASBJ のプロジェクト計画表では、企業結合（ステップ 2）については、平成 22 年中に公開草案を公表することが予定されている。今回の論点整理で取り上げられている事項について、現行の取扱いを変更する場合には、過年度の企業結合において計上されている少数株主持分及びその変動やのれんの取扱いについて、どのような取扱いをすべきなのかを検討し、明らかにする必要があると考えられる。

### 【論点 1】少数株主持分の取扱い

論点整理では、子会社に対する親会社持分の変動を資本取引とするかどうかは、資本の範囲に依存するとしている（論点整理第 19 項）。この点、国際的な会計基準では、子会社に対する親会社持分の変動を資本取引としているが、本論点整理では、この国際的な会計基準と我が国の会計基準の取扱いの違いは、我が国と資本の範囲が異なるためであると、現行の我が国の取扱いを見直していない。

このため、論点整理で提案されている A 案と B 案の何れを選択したとしても、国際的な会計基準とは異なる結果となり、コンバージェンスに資するといってもかえって分かり難く、市場関係者の理解を得がたいのではないかと考えられる。よって、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図るのであれば、資本の範囲の取扱いも含めて、国際的な会計基準と合わせることを検討する方が適当と考えられる。ただし、直ちに国際的な会計基準と合わせる方向での検討が困難である場合には、論点整理で提案されている取扱いを検討するよりも、当面の間、現行の取扱いを見直さないという選択肢もあり得るように思われる。

なお、仮に論点整理の A 案と B 案の何れかを選択するという方向性になるという前提であるならば、より現行の実務の取扱いに近い B 案を選択することが適当ではないかと考える。ただし、この場合、市場関係者の混乱を避けるため、①子会社株式の追加取得等の場合の親会社持分の変動を評価・換算差額等に計上することとした理由、②親会社持分が増加する場合に生じる貸方の差額を 20 年以内の期間にわたって損益とする取扱いと、平成 20 年 12 月改正の企業結合会計基準において負ののれんを一時の利益とすることとした取扱いとの関係を、会計基準においてある程度説明する必要があると考える。

（また、今後の議論の結果、少数株主持分の取扱いについて変更を行う場合、過年度に計上されている少数株主持分の取扱いを明らかにする必要があると考えられる点については、【全般的な事項】のコメントに記載したとおりである。）

### 【論点 2】取得原価の算定

#### 【論点 2-1】取得の基本的な処理方法

論点整理に記載のとおり、識別可能な資産及び負債を企業結合日の時価（公正価値）を基礎として処理するという点に、国際的な会計基準の取扱いと差異はなく、特に見直しの必要はないと考える。

#### **【論点 2-2】 条件付取得対価の交付**

条件付取得対価についても、企業結合における合意に基づく支払対価であることから、企業結合における時価で取得原価に含めることが適当と考える。この点について、論点整理の提案に賛成する。

ただし、取得日以降の取扱い（論点整理第 30 項(2)）に記載されている当該条件付取得対価の時価の変動に関して、未だ条件を満たすかどうか不確実な段階での条件確定前に生じた変動を、取得日以降の取扱いとして財務諸表にどの程度反映させることが適当なのかについては、条件付取得対価の信頼性のある測定が可能であるのかどうかという観点も含めて、引き続き検討する必要があると考えられる。

#### **【論点 2-3】 取得に要した支出**

取得とされた企業結合が等価交換取引であるとの考え方を重視すると、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等を取得原価に含めるとする我が国の現行の取扱いが適当とも考えられる。

しかし、「取引費用等の付随費用」を取得原価に含める棚卸資産及び固定資産に係る付随費用の取扱いと比較すると、現状の企業結合の取扱いにおいて、取得原価に含める支出の範囲が、棚卸資産、固定資産に関する取扱いより広がっており、両者の取扱いには、必ずしも整合性が保たれているとは言えない面があるようにも考えられる。また、論点整理第 42 項に記載のように、実務上、取得原価に含める範囲について判断が難しい場合も想定される。こうした点を踏まえ、国際的な会計基準と同様に、取得に要した支出について発生時に費用とする取扱いを検討することに賛成する。

#### **【論点 2-4】 新株予約権の交付**

【論点 2-3】（取得に要した支出）について、取得に直接要した支出額を発生時に費用処理することに変更する場合には、新株予約権をこれに準じる取扱いをすることで現行の我が国の会計基準の見直しが必要となるため、この見直しにあたって、国際的な会計基準と同様の取扱いとすることを検討すべきと考える。

### **【論点 3】 取得原価の配分**

#### **【論点 3-1】 識別可能資産及び負債の認識原則**

研究開発の途中段階の成果や企業結合に係る特定勘定のように、現行の会計上の取扱いが企業結合の場合とそれ以外の場合で異なる項目があり、こうした点を考慮すれば、企業結合における識別可能資産及び負債の認識条件として、「企業結合において交換したものの一部であること」という要件を定めることが望ましいと考えられる。このため、企業結合とは別の取引となるか否かの規準などの取扱いの明示を検討するという論点整理の提案に賛成する。

#### **【論点 3-2】 識別可能資産及び負債の測定原則**

我が国においても遡及処理に関する取扱いが導入された場合には、企業結合における識別可能資産及び負債の取得原価の配分額の修正についても、特別損益（前期損益修正）に計上するのではなく、取得日時点に遡って修正することがより整合的であり、適当と考える。この点について、論点整理の提案に賛成する。

ただし、この取扱いと、「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」における見積りの変更の区別は難しい部分があるとも考えられ、市場関係者の混乱を避けるために、「測定期間における修正は、取得日後に入手可能になる資産及び負債に関する取得日時点の情報により生じるものであり、見積りの変更というよりも、修正後発事象に類似するものであるため、取得日に遡及して修正することが適当である。」という論点整理第59項(2)の考え方を、会計基準においても明記すべきではないかと考える。

（また、論点整理第61項に記載されている条件付取得対価の条件確定前に生じた変動について、信頼性のある測定が可能であるのかどうかという観点も含めて引き続き検討すべきと考えられる点については[論点2-2]のコメントに記載したとおりである。）

### 【論点3-3】売却目的で保有する資産への取得原価の配分

売却目的で保有する資産への取得原価の配分について、国際的な会計基準と同様に、時価から売却費用を控除した金額を基礎として取得原価を配分することとする論点整理の提案に賛成する。

### 【論点3-4】偶発負債及び企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分

企業結合において引き受けた偶発負債及び企業結合に係る特定勘定については、それぞれ次のような点を考慮して、会計基準の取扱いを検討すべきと考える。

- (1) 偶発負債については、過去の事象から生じる現在の債務であり、信頼性をもって公正価値を測定できる場合には、蓋然性が高くないときでも、企業結合時において負債に計上することが適当と考えられる。この点については、国際的な会計基準の取扱いを参考に見直しを検討すべきと考える。

ただし、この見直しにあたっては、蓋然性が高くないことが企業結合の当事者間において明らかであるにもかかわらず、これを公正価値によって計上することが求められる場合が実務において実際に想定されるのかどうかについて、確認する必要があると思われる。

- (2) 企業結合に係る特定勘定については、取得後における支出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には、現行の企業結合会計基準の取扱いのように、負債として計上すべきと考えられ、また、平成20年改正の企業結合会計基準においても見直されたばかりであることも考慮すれば、見直しをしないということも考えられる。一方、企業結合に係る特定勘定は、国際的な会計基準において取扱いが定められていない事項であることを、会計基準のコンバージェンスの促進の観点から考慮する必要がある。

このように、見直しをすべきかどうかについては上記の異なる2つの観点を考慮の上、慎重に検討すべきと考えられる。

### 【論点3-5】少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

購入のれん方式について、この方式が、我が国の「のれん（又は負のれん）の計上は有償取得に限るべきである。」という立場と整合性（論点整理第74項）があり、また、全部のれん方式との選択適用を認めない取扱いが財務諸表の比較可能性の面でメリットがあるという点（論点整理第78項）については、論点整理に示されている考え方に賛成である。

ただし、一方で、会計基準の国際的なコンバージェンスの加速化は必要であると考えられ、こうした要請も踏まえ、購入のれん方式は維持しつつ、全部のれん方式を選択適用できるようにするかどうかについても検討すべきと考える。論点整理では、この選択適用についても引き続き検討するものとしており、この点についても賛成する。

仮に全部のれん方式を採用する場合には、国際的な会計基準で認めている方法（論点整理の設例4の「1案」）についても、選択を認めることが適当と考える。

### 【論点 3-6】繰延税金資産及び負債への取得原価の配分

論点整理第 84 項の分析のように、取得企業自体の繰延税金資産に関する会計処理については、国際的な会計基準との間に大きな差異はなく、また、実務上も重要な問題にはなっていないと考えられることから、特段の見直しの必要はないとする論点整理の提案に賛成する。

### 【論点 4】のれんの会計処理

#### 【論点 4-1】のれんの償却

のれんの償却については、論点整理第 95 項でも分析されているように、のれんを償却するとする考え方とこれを償却しないとする考え方には、それぞれ一定の根拠があるものと考えられる。また、実務対応報告第 18 号の「当面の取扱い」においても、IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成された在外子会社の財務諸表について、修正が必要な項目の 1 つとして修正を求めてきた項目である。このため、この取扱いの見直しは慎重に検討する必要がある。

しかし、会計基準の国際的なコンバージェンスという観点からは、我が国だけがのれんの償却を続けるという方向性を選択することは難しいのではないかと考える。このため、のれんの取扱いについては、追加検討とされた①のれんの減損処理の取扱い及び②無形資産への配分の取扱いを国際的な会計基準と同様の取扱いとした上で、これを非償却とするという方向で検討することが適当と考える。

#### 【論点 4-2】のれんに関する税効果

(特になし)

### 【論点 5】子会社に対する支配の喪失

子会社に対する支配の喪失の取扱いに関して、論点整理では、連結財務諸表上は、「子会社から関連会社」、「子会社からその他」、「関連会社からその他」のいずれの場合についても、残存する当該被投資会社に対する投資を時価によって評価することを提案している。連結財務諸表の会計処理については、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点を重視して、会計処理を検討すべきと考えられる。このため、論点整理の提案に賛成する。

一方で、個別財務諸表の会計処理については、2 つの案が提案されている。論点整理では、現状と同様の取扱い（論点整理の「第 2 案」）とすることが、平成 20 年改正の企業結合会計基準における段階取得の会計処理とも整合的であるとしている。しかし、子会社又は関連会社でなくなったときの取扱いが、売却等による場合と、企業結合による場合とで取扱いが整合していないというのは違和感があり、今回の検討にあたって見直すことが考えられる。現行の取扱いを見直し、論点整理の「第 1 案」を採用することを検討すべきと考える。

ただし、残存する被投資会社に対する投資を時価によって評価する取扱いについては、特に「子会社からその他」、「関連会社からその他」の場合、投資先に対する支配又は重要な影響力を喪失しているため、残存部分の時価として企業結合時や売却時の評価額をそのまま適用することが適当ではない場合も想定される。こうした場合には当該投資の時価の信頼性のある見積りが困難な可能性もあり、この場合の取扱いを検討すべきと考える。

以上