「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」に対する意見

平成 29 年 3 月 13 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「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」（以下「本意見募集」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問１（回答者の属性）

お寄せいただくご意見を今後の当委員会における適用後レビューの計画策定において適切に踏まえるために、以下の質問についてご回答いただくにあたっては、どのような立場（財務諸表利用者、財務諸表作成者、監査人等の会計職業専門家、研究者等の学識経験者、その他）に基づくものかをご記載ください。

【意　見】

監査人である会計職業専門家としての立場に基づいて回答する。

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)））

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、有用な情報が十分に提供されていない企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及びその理由について、ご意見をご記載ください。

【意　見】

(1) 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 10 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」

・　「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。なお、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社と企業結合した場合には、持分法による評価額）との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。」（企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）第 25 項(2)）。とされている。段階取得の会計処理については、株式の追加取得（支配獲得）の結果として既存投資から多額の段階取得に係る損益が計上されることへの懸念が寄せられ、平成 25 年の改正時に、今後、段階取得の実務における適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を適切な時期に開始することとされている（企業結合会計基準第 64-3 項）。

平成 25 年改正後も、我が国企業にとって企業買収・事業再編の重要性は高まっているため、上記の調査を開始し、企業結合の経済的実態を正しく反映し、適切な投資情報の提供につながる会計処理の確立に向けた取り組みを行うことが適当である。

また、段階取得により支配を獲得した場合の既存投資の会計処理と子会社に対する支配を喪失した場合の残存投資に係る会計処理が整合していない。前者は、前述のとおり、国際的な会計基準との整合性等を考慮して支配獲得時の時価をもって算定することとされたが、後者は、平成25年の同基準改正時にも改正の対象とされず、国際的な会計基準との差異も存在する状態となっている。このような不整合がある点についても、有用な情報が提供されない可能性があるため、併せて検討すべきものと考える。

・ 共通支配下における現金対価の取引により生じる差額をのれんとして計上する処理について、必ずしも取引の実態を反映した処理とはいえない場合がみられる。現行の取扱いでは、共通支配下における子会社同士の合併で合併対価が現金等の財産のみである場合、現金等の対価は親会社に支払われ、吸収合併存続会社である子会社においてのれんが計上される（企業会計基準適用指針第10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」（以下「結合分離適用指針」という。）第243項(1)及び第448項(2)②ア）。また、同一の親会社に支配されている子会社が他の子会社（兄弟会社）の株式の過半数を現金で取得する場合の当該子会社の連結財務諸表上の処理や、その直後に合併を行う場合の当該子会社の個別財務諸表上の処理についても、生じる差額をのれんとして扱う実務もある。しかし、グループ全体では持分の変動はないことから、共通支配下の取引において子会社で計上される当該のれんは、超過収益力等ののれんの性質を表すものとは必ずしもいえず、有用な情報を提供していない場合があるものと考える。

(2) 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」及び実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

・ 組合や信託についての子会社及び関連会社の範囲に関する取扱いが会社と大きく異なっており、資産流動化やファンド組成などの実務において、取引の経済的実態が類似するにもかかわらず、使用するビークルの法的形態の違いによって異なる会計処理が生じている。組合が子会社又は関連会社の範囲に含まれるか否かについては実務対応報告第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」（以下「実務対応報告第20号」という。）、信託が子会社又は関連会社の範囲に含まれるか否かについては実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第23号」という。）においてそれぞれ取扱いが定められている。組合は、法人格はないものの、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第５項において会社に準ずる事業体として明示されているが、我が国の信託法上の信託は、財産管理の制度としての特徴も有するとされ、通常、会社に準ずる事業体には該当しないことが示されている（実務対応報告第23号Ｑ２のＡ３）。しかし、取引によっては、会社又は組合を使うか信託を使うかで取引の実態に大きな相違がないにもかかわらず、出資者（信託の場合は受益者）の連結財務諸表において異なる会計処理及び開示の結果となり、取引の実態を反映せず、有用な情報を提供しない結果となることがある。

また、実務対応報告第 20 号は投資事業組合を対象としてリスクリターンも考慮して子会社等の範囲を検討することとされている（同Ｑ１のＡ２）が、信託は、同実務対応報告の適用対象ではないことから経済実態が異ならない場合でも、異なる結果となることがあり得る。

これらのことから、現行基準に準拠した連結財務諸表では、有用な情報が十分に提供されていない場合があると考えられる。信託と組合など、事業体の子会社及び関連会社の範囲について、事業体の法的形態によるのでなく、同一実態であれば同一の会計処理結果となるように、連結会計基準の見直しの検討が必要と考える。

平成 28 年８月に公表された貴委員会の中期運営方針では、今後の検討課題として IFRS 第 10 号「連結財務諸表」（以下「IFRS 第 10 号」という。）等の国際的な会計基準と整合性を図ることの必要性を検討していくこととされている。したがって、上記の取扱いの不整合について調査検討を行い、国際的な会計基準との整合性を図ることを検討する中で、この不整合への対処も検討していくことが適当である。その際、連結会計基準第 7-2 項と企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）（注４）とで定義に相違がある「特別目的会社」という用語についても見直すことが必要と考える。

・　連結会計基準等において、支配力基準の適用にあたり議決権や業務執行権を用いることとされているが、それだけでは実態に合った判定結果とならないことから、有用な情報が提供されていない場合がある。例えば、ある事業体の業務執行権の過半数を出資している場合には、その出資者が当該事業体を子会社とすることになると考えられるが、出資者以外の他者が利益又は損失の享受又は負担する場合、出資者は他者の代理人として意思決定を行っており、他者が実質的に意思決定しているときは、実質的に意思決定を行っている者が子会社として当該事業体を連結しない場合、有用な情報を提供できないものと考えられる。このため、IFRS 第 10 号の取扱いを踏まえ、子会社の判定における本人・代理人の取扱いを検討すべきものと考える。なお、この点については、本意見募集の参考資料の「開発中に議論になった主な事項」にも、平成 23 年改正において、連結会計基準第 45-3 項に、「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。

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)））

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、ガイダンスの不足等により解釈上の問題が生じている企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及び解釈上の問題の内容について、ご意見をご記載ください。

【意　見】

(1) 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」

・　金融商品会計基準第 21 項において、「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は、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。」とされているが、この「実質価額」の算定に関する規定がない。また、平成 25 年改正により、子会社株式を追加取得した場合には、連結財務諸表上、追加取得による親会社の持分増加額と追加投資額との間に生じた差額は資本剰余金とする（連結会計基準第 28 項）ことになったが、追加投資額が当該子会社の 1 株当たり純資産額に加え、超過収益力を加えた額である場合、親会社の連結財務諸表上、当該超過収益力に相当する額が資本剰余金となるが、個別財務諸表上の子会社株式の減損の判定にあたり、これを反映した実質価額と考えることでよいか解釈を明確になっていない。子会社株式の実質価額の算定方法、特に追加取得後の実質価額の考え方につき、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という。）における取扱いだけでは、解釈上の問題が生じているため、金融商品会計実務指針の改正を行うことで対応する場合においても、貴委員会においてガイダンスの検討を要するものと考える。

(2) 企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」

・　資産除去債務を合理的に見積もることができない場合とは、「決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額が算定できない場合をいう。」としている（企業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「資産除去債務適用指針」という。）第２項）。このため、資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確ではないことからその金額が確定できない場合であっても、それを見積もる上での情報が入手可能であれば、金額を合理的に算定できると判断されることになると考えられる。すなわち、資産除去債務を合理的に見積もることができない場合は、非常に限定的であると解釈できる。一方で、「資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積ることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積ることができない旨及びその理由」を開示するよう求めており（企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」第 16 項 (5)）、その注記の記載例が示されている（資産除去債務適用指針第 11 項及び設例８）。

本基準等の記載においては資産除去債務を合理的に見積ることができないケースが非常に限定的だと解釈されるにもかかわらず、設例８が示されることで、本基準等の導入時に、

合理的に見積もることができないケースが一般的に存在し得るのではないかという誤解を生じさせ、混乱を招いた。また、今後も新規上場会社が本基準等を適用するに当たり、同様の混乱が生じる懸念がある。本基準及び適用指針の意図に反する解釈を回避するためにも、設例８について再度検討することが適当である。

(3) 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」

・　持分法適用会社に関するのれんについては、「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（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）。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一方で、持分法適用会社に関するのれんの減損処理は当該持分法適用の出資全体に関して適用されるとされていることから、持分法適用関連会社ののれんの減損の兆候がある場合、減損の認識の判定にあたり、割引前将来キャッシュ・フローと比較する対象は、連結子会社と同様に、持分法適用関連会社の固定資産にのれんの帳簿価額を加えた金額なのか、投資全体に関して適用されるため、持分法適用関連会社の純資産額にのれんの帳簿価額を加えた金額なのか等、持分法適用会社に関するのれんの減損の処理に係る取扱いについて、解釈上の問題が生じているものと考える。

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)））

当委員会がこれまでに公表した企業会計基準等のうち、実務において過大なコストが生じている企業会計基準等があるとお考えの場合には、当該企業会計基準等の名称及びコストの内容について、ご意見をご記載ください。

【意　見】

該当なし

質問５（その他）

その他、ご意見があればご記載ください。

【意　見】

該当なし

以　上