

平成 21 年 9 月 7 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人  
品質管理本部 業務監理部門長  
古川 康信

貴委員会から平成 21 年 7 月 10 日に公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」(以下「論点整理」と略します)について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

**【論点整理全体】**

論点整理では、親会社説を堅持することを前提に論点が説明されている。現行の連結会計制度自体が純粋な親会社説から経済的単一説的な処理に修正されている部分があり、論点整理では、さらに、その方向性を進める考え方も紹介されている。しかし、親会社説を堅持しながら、これらの経済的単一説的な取扱いについて、理論的な根拠を示すことには限界があるのではないかと考えられる。また、国際的な会計基準とのコンバージェンスをより一層進めていくことを踏まえると、親会社説に立脚した連結会計制度についての再考や、経済的単一説への移行も視野においた検討も必要ではないかと考える。

**【論点 1】少数株主持分の取扱い**

1997 年の連結財務諸表原則の改訂による親会社側の未実現損益の消去、少数株主持分の計上区分の変更、2008 年の連結財務諸表に係る会計基準による部分時価評価法の廃止など、純粋な親会社説による考え方が修正されてきているが、今後、親会社説を堅持しながら、論点整理が掲げている A 案又は B 案を採用する場合には、持分変動差額を「評価・換算差額等」に計上して繰り延べる点について、個別財務諸表における会計処理との対比(又は整合性)、親会社説による連結財務諸表との関係から、より、明確に、論拠を説明すべきであると考えられる。

また、持分変動差額を「評価・換算差額等」に計上する方法を採用した場合、「財務諸表の表示に関する論点の整理」に述べられている「論点 1」の包括利益との関係について明確に説明する必要があると考えられる。

**(1) A 案について**

A 案で述べられている論拠では、支配が継続している場合の子会社株式の一部売却に係る持分変動差額について、親会社説を採用する連結財務諸表上、支配喪失時点まで繰り延べる論拠が十分でないと考えられる。

論点整理では、「連結財務諸表上、・・・子会社への投資は継続しており、・・・子会社の成果を反映したものでないため」、「当期における当該投資の成果(親会社の業績)」とはみないと述べられている。

しかし、子会社株式を一部売却した場合、親会社の個別財務諸表上は、当該売却持分に係る投資は清算され損益に計上される。連結財務諸表上も、親会社説を採用する以上、親会社にとって、子会社株式の売却損益は親会社の当期業績に反映される損益であり、連結財務諸表上も、一部売却に係る持分変動差額は、少数株主との取引で生じた親会社に帰属する当期損益である。したがって、売却した連結会計期間の損益として計上するのが一貫した処理であると考えられる。論点整理の記述だけでは、連結財務諸表上、当該差額を将来に繰り延べる論拠が十分でないと考ええる。

A案を採用するのであれば、連結財務諸表上、親会社説に立脚しながら、子会社株式の一部売却に伴う持分変動差額をなぜ、支配喪失時点まで繰り延べるのか、少数株主との取引によって生じる差額がその発生した期間の損益でない理由等、その論拠を個別財務諸表における会計処理の考え方と対比して(又は整合させて)、より明確に説明する必要があると考ええる。

## (2) B案について

B案で述べられている論拠では、追加取得等の場合に生じる差額について、「のれん」又は「負ののれん」ではなく、「評価・換算差額等」に計上することの説明が十分でないと考ええる。

また、B案において、追加取得等の場合に生じる差額について、「評価・換算差額等」に計上し、一定期間に渡って損益計上することは、現行の会計処理と整合しているように見えるが、現行の会計処理では、当該差額は「のれん」として計上されるものであるからこそ、一定期間で償却を行うのであり、「のれん」ではなく、「評価・換算差額等」に計上して将来に渡って損益処理する論拠が十分でないと考ええる。

論点整理では、「支配獲得後に生じた資産及び負債の変動分や超過収益力を示すものなど、様々な要素が含まれているため一時の損益とすることは適当でなく」との考え方が示されているが、支配獲得後の当該差額を「のれん」として処理しないのであれば、親会社説を採用する以上、当該差額は発生した連結会計期間の損益であり、当該差額を将来に繰り延べる論拠が十分でないと考ええる。

また、現行の会計処理では、子会社株式について減損処理し、減損処理後の簿価が連結上の子会社の資本の親会社持分額と「のれん」の未償却残高との合計額を下回った場合には、一時償却が求められている(「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32項)が、B案を採用する場合、現行のこのような考え方がどのような取扱いとなるのかについても説明する必要があると考ええる。

B案を採用するのであれば、連結財務諸表表上、親会社説に立脚しながら、子会社株式の追加取得等に伴う差額を「のれん」として計上せず、「評価・換算差額等」に計上して将来に渡って損益処理する論拠をさらに説明する必要があると考ええる。

**【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**

「取得原価を、識別可能資産及び負債にその時価を基礎として配分する」現行の企業結合会計基準と「識別可能資産及び負債を、取得日の公正価値により直接的に測定する」国際的な会計基準との間に実質的差異がないのであれば、表現方法の相違によるわかりにくさを解消するため、現行の企業結合会計基準の定めを、国際的な会計基準の定め方と整合する表現に改めることも検討すべきであると考え。また、IFRS第3号のように非支配持分を直接公正価値で認識・測定する方法を容認する場合には、国際的な会計基準の定め方と整合する表現に改めるべきであると考え。

**【論点2-2】条件付取得対価の交付**

条件付取得対価の取扱いについて、IFRS第3号のように取得日の時価で認識・測定することを採用する場合には、条件付取得対価の測定期間中の考え方(暫定的な会計処理の対象とし、取得日において存在していた事実や状況に関する新たな情報のみを測定期間中の調整項目とし、取得日以降に発生した市場条件の変化等は測定期間中の調整対象とはならないこと)を示すべきであると考え。

**【論点2-3】取得に要した支出**

取得に要した支出について、費用として処理する方法を採用した場合、支配権を獲得することとなる株式の取得に係る取得関連費用は費用計上されることになると考える。この場合、支配権を獲得するまでには至らない株式購入に係る取得関連費用又は支配権獲得後の株式の追加取得に係る取得関連費用についての個別財務諸表及び連結財務諸表における取扱いの考え方を示す必要があると考え。

**【論点2-4】新株予約権の交付**

論点整理で述べられている「仮に、当該新株予約権を取得に直接要した支出額に準じて処理しない場合、識別可能負債に準じるものとするれば大きな相違にはならないと考えられる」との考え方に関して、識別可能負債は、あくまで被取得企業の義務であり、取得企業が新株予約権を発行する義務を負う場合は、新株予約権の交付先が旧所有者でなくとも、旧所有者や被取得企業の代わりに取得企業が交付するものであり、取得の対価に準じた取扱いの方が、経済実態に即した会計処理であると考えられる。

**【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**

特になし。

**【論点3-2】識別可能資産及び負債の測定原則**

条件付取得対価の取扱い(【論点2-2】)について、IFRS第3号のように取得日の時価で認識・測定することを採用する場合には、旧所有者や被取得企業に代わって取得企業が発行する新株予約権(【論点2-4】)についても、取得の対価に準じて取扱い、暫定的な処理の対象とすべきであると考ええる。

**【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として識別される場合、そもそも、当該部分は1つの報告単位に統合されることが意図されていないため、企業結合を構成していない部分であるとも考えられる。

企業結合会計の適用対象とならない取引となる場合には、当該会計基準の枠組みとは別に検討することも考えるべきはないかと考える。

**【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**  
特になし。**【論点3-5】少数株主持分の測定(全部のれんの可否)**

少数株主持分について、時価により直接的に測定する方法を認める場合には、結果として「全部のれん」を計上することとなるが、親会社説を堅持するのであれば、親会社説に立脚しながら、「全部のれん」の計上を容認する論拠を十分に説明する必要があると考える。また、測定方法(支配プレミアムやマイノリティー・ディスカウント等の算定方法やその取扱い)のガイダンス等の公表も必要になるのではないかと考える。

**【論点3-6】繰延税金資産及び負債への取得原価の配分**  
特になし。**【論点4】のれんの会計処理****【論点4-1】のれんの償却及び【論点4-追加検討①】のれんの減損処理の取扱い**

IAS第36号と同様に、資金生成単位又は資金生成単位グループに「のれん」を配分して減損の判定を行うことを原則するのであれば、合理的に配分できない場合の取扱い(「のれん」を含むより大きな単位での判定を行うことを認めること等の容認規定)を明確に定めるべきであると考ええる。

また、「のれん」を非償却とする場合には、毎期の減損テストを要請すべきであるが、償却する場合には、現状のように減損の兆候がある場合に、減損テストを要請する方法が費用対効果の観点から合理的であると考ええる。

**【論点4ー追加検討②】無形資産への配分**

特になし。

**【論点4ー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**

一部売却により支配を喪失した場合の残存投資について、時価評価する方法を採用するときは、連結財務諸表上のみの取扱い(第2案)とすることが、平成20年12月26日公表の改正企業結合会計基準等と整合した取扱いであると考えている。企業結合により支配を喪失する場合と同様に、一部売却により支配を喪失する場合の残存投資について、個別財務諸表上も時価評価する方法(第1案)を採用するときは、平成20年12月26日公表の改正企業結合会計基準等で定められることとなった、「段階取得」の取扱いを個別財務諸表にも適用し、整合性を図ることを検討すべきであると考えている。

また、企業結合による共同支配の喪失の場合に取扱いについても明確な定めをするべきであると考えている。

以上