平成 29 年 3 月 13 日

企業会計基準委員会　御中

PwC あらた有限責任監査法人　品質管理本部
アカウンティング・サポート部

「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」
に対するコメント

拝啓、時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 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」（以下、本意見募集）について、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

意見を幅広く把握することを目的としている当意見募集について、私どもで検討した結果、企業会計基準等に関して特に懸念している事項を、下記のとおり提出いたします。今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

本意見募集に付された個別の質問項目に対する私どもの意見について、以下に記載する。

質問項目

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。

【回答】

私どもは監査人としての立場に基づきコメントする。

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】

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」／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」

■　支配獲得時と支配喪失時の会計処理の不整合

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、平成 20 年の同基準改正により、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改正の対象とされず、国際的な会計基準との差異が存在する状態となっている。

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も寄せられ、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していた（基準 21 号 64-2 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ことから、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。

■　共通支配下における現金対価の取引により計上されるのれんの有用性

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。

現行の会計基準では、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（適用指針 10 号 243 項(1)、 448 項(3)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言えない場合がある。

現金対価であることのみを理由としてのれんを計上する会計処理が、取引の実態を適切

に反映した方法といえるか、他の選択肢（資本の控除やパーチェス法の適用）の可能性も含め、改めて検討を行うことが適当である。

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」

■　組合・信託等の連結範囲に関する不整合な取扱い

組合および信託についての連結の範囲に関する取扱いが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形態の違いによって異なる会計処理が生じている。

組合の連結要否については実務対応報告第 20 号、信託の連結要否については実務対応報告第 23 号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、連結会計基準において会社に準ずる事業体として明示されている（基準 22 号 5 項）。一方、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（対応報告 23 号 Q2 の A3）。

しかし、取引によっては、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場合もあり、組合の出資者（または信託の受益者）による当該組合または信託の連結について異なる会計処理の結果となることが、取引の実態を反映せず、直観に反する結果となることがある。

平成 28 年 8 月に公表された ASBJ 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」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。

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検討の中で、この不整合への対処も検討していくことが適当である。

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」／会計基準適用指針第 11 号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」／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」

■　現金決済型の株式報酬取引に関する規定の欠如

近年様々な形態の報酬制度が存在するなか、現金決済型の株式報酬取引について、関連するストック・オプション等の会計基準等に対応する定めがない。

現在、適用可能な 3 つの株式に基づく報酬取引に係る会計基準等が対象としていない株式に基づく報酬取引（たとえば、有償ストック・オプション、株価に連動した業績賞与、株式増加受益権（SAR）など）が存在している。

新たな株式に基づく報酬スキームが開発される現状を鑑みると、株式に基づく報酬取引に関する包括的な取扱いの定めがないことは、多様な会計実務をもたらすおそれがある。

一貫した考え方に基づく会計実務を確立し、かつ、国際的な会計基準との整合性を図る目的から、少なくとも、現金決済型の株式に基づく報酬スキームの会計処理を定める規定の整備を検討することが適当である。

企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」／企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」

■　数理計算上の差異の会計処理における重要性基準（10%基準）の合理性）

数理計算上の差異の会計処理に関する重要性基準について、その重要性の判断材料として示されている明示的な数値基準は、退職給付債務に関する適切な情報を適時に財務諸表へ反映することを妨げている可能性がある。

現行の数理計算上の差異に関する重要性基準（割引率等の計算基礎に重要な変動が生じていない場合には、これを見直さないことができるとする取扱い）では、割引率に係る「重要な変動」を判断する際の 10%基準が設けられている（適用指針 25 号 25～30 項）。

この 10%基準によることを選択した場合には、期末における安全性の高い債券の利回りを基礎とした割引率により算定された退職給付債務により示されるべき変動が、貸借対照表に適時に反映されないおそれがある。この 10 %基準は、基準作成当時の IFRS および米国基準がコリドー・アプローチを採用していたことも参照し導入されたものと理解している。日本基準を国際的な会計基準と整合させる動きがある中で、現行の IFRS がコリドー・アプローチを認めていないことや、割引率は期末における利回りを基礎とすることが実務的に定着していることを踏まえると、この 10%基準の意義について、改めて、検討する余地があると考える。

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】

企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」／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」

■　資産除去債務に関する会計基準適用指針で示された設例 8

資産除去債務を合理的に見積ることができない場合の注記例として、会計基準適用指針に示されている設例８は、資産除去債務を合理的に見積ることができない場合について、基準等により示される判断とは異なる実務対応を生じさせる懸念がある。

資産除去債務を合理的に見積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（適用指針 21 号 2 項）。すなわち、たとえ、資産除去債務の履行時期や除去の方法が決定していないことから、確定した金額を算定できない場合であっても、最善の見積りを行うために必要な情報が入手可能であれば、金額を合理的に算定できるものと考えられる。

一方で、「資産除去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（基準 18 号 16 項（5））、その注記の記載例が示されている（適用指針 21 号設例 8）。この設例の前提条件ならびに注記事項の内容は、「合理的に見積ることができないケース」に該当する状況にあるのかどうかが明確ではなく、基準等の適用時の判断に誤解を生じさせるおそれがあるものと考えられる。実務上の判断に多様性を生じさせないように、設例の前提条件ならびに注記事項の内容の見直し等について検討することが適当であると考える。

企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」／企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」

■　契約に含まれるリースを判定するための指針の不備

現行の会計基準では、契約上、リースと明示されていない場合において、契約に実質的にリースの要素が含まれているかどうかを判断するための明示的な指針がない。

適用指針では、「通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引については、適用指針の対象とはしていない。」とされており（適用指針 16 号 89 項）、実務上、取引の実態に応じて判断を行うことが想定されている。

しかし、拠り所となる指針が十分にないなか、様々な取引（例えば、特定の顧客のための設備等が含まれる供給契約など）について首尾一貫した判断を行うことが実務上困難な状況にある。

当該論点は、平成 25 年に基準諮問会議においてテーマ提言の対象とするか検討されたが、「現状の日本基準の運用の中で問題の指摘は特段認められていない」とされ、その時点では新規のテーマとしては採りあげないこととされている。

その後、国際的には IFRS 第 16 号「リース」が IASB から公表され、ASBJ の中期運営方針において、国際的な会計基準との整合性を図る必要性等の検討を行うことが示されている。また、収益認識に関する包括的な会計基準の開発についても検討が行われているが、開発の基礎となる IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の適用においては、対象となる取引にリースが含まれるかどうかの判断の検討が不可欠となる場合もある。

リースに該当するかどうかにより（特に現行は、ファイナンス・リースに該当するかどうかにより）、他の取引の会計処理の結果と大きな相違が生じる領域であり、日本基準を国際的に整合性のあるものとするための取組みの中で速やかに対処すべきものと考える。

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】

特に意見はない。

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】

本意見募集が対象としている会計基準等は、貴委員会が公表した企業会計基準等であることから、貴委員会が基準設定を担当する前の基準等が対象外となっており、我が国の会計基準全体の一部のみとなっている。過去の基準設定の経緯は理解するものの、貴委員会が会計基準の開発を含む企業財務に関する諸制度の健全な発展を担っていることを考えると、将来においては、貴委員会にて我が国の会計基準を包括的に扱うこと、すなわち、基準設定主体として貴委員会の前身である日本公認会計士協会等に属する基準等を引き取り一括して管理することが望ましいと考える。

なお、将来、日本の会計基準等を包括的に取り扱う場合には、個々の基準を体系だって管理することも提言したい。現在、日本の会計基準等の数は 140 を超える（会計監査六法平成 28 年版に含まれるもの）。また、これら基準等は、基本的にその公表日順に番号が付されている。数多くの基準等がトピック別に付番されていない状況は、利用者にとって、確認したい基準を参照するうえで困難さをもたらす場合が考えられる。たとえば、特定の取引について適用すべき基準等を参照する際に、関連する基準等を網羅的に確認できず適用漏れを生じさせる可能性も考えられる。米国基準のコーディフィケーションのように関連基準を体系的に整理することも検討に値すると考える。

以上