平成 29 年 3 月 13 日

企業会計基準委員会 御中

「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

有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター

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」という。）に対して、下記のとおり意見を申し上げます。

質問1

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。

【コメント】

監査人の立場から回答する。

質問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、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。

【コメント】

以下、個別の会計基準等ごとに意見を申し上げる。

1. 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」について

① 第24項（結論の背景）において、仮受金や未決算勘定、割賦未実現利益、修繕引当金など、損益計算の観点から資産又は負債として繰り延べられてきたのではないかと考えられる項目が例示されており、既存の会計基準と異なる取扱いを定めることはしないものとした理由が述べられている。しかし、外部に返済される可能性がないものや、資産の控除項目と考えられるものは、負債の部に表示する根拠はないものと考えられ、有用な情報が十分に提供されていないものと考える。

収益認識に関する会計基準の開発に併せて検討すべき項目もあり、有用な情報を提供するための本質的な検討を行うべきと考える。

2. 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」及び企業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」について

① 会計基準第13項において、「未公開企業については、ストック・オプションの公正な評価単価に代え、ストック・オプションの単位当たりの本源的価値の見積りに基づいて会計処理を行うことができる。」とされているが、本源的価値の見積額がゼロの場合は、本会計基準の趣旨に沿った費用の認識が一切なされないことになる。未公開企業であっても、ストック・オプションの公正な評価単価を見積もることができる場合があり、特に、企業が自発的に当該公正な評価単価を見積もっている場合にも第13項が適用されてしまうと、過大なコストを生じさせることなく得られる有用な情報が十分に提供されないことになると考える。

② 適用指針第18項において、「株価条件が付されている等、権利確定日を合理的に予測することが困難なため、予測を行わないときには、対象勤務期間はないものとみなし、付与日に一時に費用を計上する。」とされているが、株価条件の達成可能性を考慮しないと、有用な情報が十分に提供されない可能性がある。国際財務報告基準第2号「株式に基づく報酬」のように、株価条件は、費用認識の基準とせずに、公正な評価単価を見積る際に考慮に入れることが考えられる。

3. 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」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」について

① 実務対応報告脚注5において、「信託は、本実務対応報告により子会社及び関連会社に該当する場合を除き、連結財務諸表上、「会社に準ずる事業体」としては取り扱われないこととなる。」とされているため、子会社及び関連会社に該当する信託が限定されている。しかし、本実務対応報告により子会社及び関連会社に該当するもの以外にも、子会社及び関連会社として扱うべき信託はあると考えられるため、有用な情報が十分に提供されていないと考える。

信託に限らず、子会社及び関連会社の範囲の決定に関して、議決権による判断ができない組織体について、子会社及び関連会社の範囲の決定の考え方を包括的に検討する必要があると考える。

② 実務対応報告脚注7において、「受益者が単数である金銭の信託については、その信託財産に係るすべての損益が当該受益者に帰属し、改めて子会社や関連会社に該当するか否かについて判定する必要はないものと考えられる。」とされているが、個別財務諸表上、信託財産は、金銭の信託であることを示す適切な科目に表示される。

このため、連結財務諸表においては、信託を子会社としたうえで、信託財産である資産及び負債その他の財務諸表項目を総額表示しないと有用な情報が提供されているとはいえないと考える。

4. 企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」について

① 基準第31項において、地域に関する情報として「国内に所在している有形固定資産の額と海外に所在している有形固定資産の額」を開示することが要求されている。しかし、特許権などの無形固定資産が企業の業績に与える影響の重要性が増していることを考慮すれば、有形固定資産に限らず固定資産に関する開示を求めるべきと考えられ、現状の規定では有用な情報が提供されているとはいえないと考える。

5. 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」について

① 会計基準第7-2項では、資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）第2条第3項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体を特別目的会社（以下「連結基準特別目的会社」という。）としている。一方、金融商品に関する会計基準（注4）では、次の要件を充たす会社、信託又は組合等を特別目的会社（以下「金融商品基準特別目的会社」という。）としている。

(1) 特別目的会社が、適正な価額で譲り受けた金融資産から生じる収益を当該特別目的会社が発行する証券の保有者に享受させることを目的として設立されていること

(2) 特別目的会社の事業が、(1)の目的に従って適正に遂行されていると認められること

この結果、特に信託の場合は上記のような規定がないため、連結の範囲や一定の特別目的会社に係る開示から漏れる可能性があり、会計基準等が意図した有用な情報が必ずしも提供されない場合があると考える。

6. 企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」について

① 第4項(4)において、「金銭債権及び満期がある有価証券（ただし、売買目的有価証券を除く。）については、償還予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記する。」(5)において、「社債、長期借入金、リース債務及びその他の有利子負債については、返済予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記する。」とされている。しかし、「一定の期間」に関する考え方が示されておらず、「参考（開示例）」では、1 年以内、1 年超5 年以内、5 年超10 年以内、10 年超（2. 製造業(2)）や、1 年以内、1 年超2 年以内、2 年超3 年以内、3 年超4 年以内、4 年超5 年以内、5 年超（3. 金融業）という区分が示されているため、それぞれの業種において保有する債権等の実態に即した区分になっていない可能性があり、有用な情報が提供されていない場合があるものと考える。

7. 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」について

① 適用指針の設例8において、「合理的な見積りができないため資産除去債務を計上し

ていない場合の注記」があるため、安易に、合理的な見積りができないと判断して資産除去債務を計上しないということが起こり得る。そのため有用な情報が提供されていない場合があるものと考える。

質問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、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。

【コメント】

以下、個別の会計基準等ごとに意見を申し上げる。

1. 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」について

① 会計基準第3項において「役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理する。」とされているが、役員賞与が事業年度の業績等に基づき算定されることとなっている場合、「発生した会計期間」は、事業年度と職務執行の期間（定時株主総会終了時までであることが多い。）のいずれとなるのかについて、解釈上の問題があると考える。

2. 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」について

① 事業ではなく資産の現物出資を行う企業の会計処理について、会計基準31項に会計処理の定めがあるものの、現物出資を受け入れる企業の会計処理の定めはない。

このため、例えば、親会社から子会社へ時価のある有価証券を事業ではなく資産として現物出資する場合、現物出資を受け入れる子会社は、親子会社関係にあることを重視して簿価で受け入れるのか、資産の現物出資であることを重視して時価で受け入れるのか明確ではなく、実務における解釈上の問題があると考える。会社計算規則43条等の解釈も含め会計基準又は適用指針等で明確にすることが必要と考える。

3. 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」について

① 会計基準第9項において「金融資産の契約上の権利に対する支配が他に移転するのは、次の要件がすべて充たされた場合とする。」とされているが、意思決定機関を支配している子会社に金融資産を譲渡する場合、子会社における当該金融資産の自由処分権の有無について判断が別れる場合等があるため、特に同項(2)の「譲受人が譲渡された金融資産の契約上の権利を直接又は間接に通常の方法で享受できること」という要件の適用についてガイダンスが必要と考える。

4. 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」について

① 資産除去債務の見積りの変更として「将来キャッシュ・フローの見積りの変更」（会計基準10項、11項）の規定はあるが、履行時期の変更については規定がない。実務

上、履行時期の変更は一般的に起こり得るため、当該事項についてガイダンスが必要と考える。

5. 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」について

① 会計基準及び適用指針は、基本的に親会社の個別財務諸表及び連結財務諸表並びに子会社の個別財務諸表上の会計処理について整理されているが、わが国には、親子上場をはじめとした子会社が連結財務諸表を作成するケースが多数存在している。しかし、このような連結財務諸表作成会社たる子会社の連結財務諸表作成上の基本的な考え方が示されていないためガイダンスが必要と考える。

② 適用指針第10号第287項について、子会社を結合企業とする企業結合によって①結合後企業が引き続き子会社である場合（子会社株式から子会社株式）②関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）では、連結財務諸表上、損益を認識するか否かに差が生じるため、同項(2)の連結財務諸表上の会計処理を子会社になる場合と関連会社になる場合について区分して記載することが必要と考える。

6. 企業会計基準適用指針第4号「１株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」について

① 適用指針第30項から第32項に関し、転換制限条項付転換社債について転換制限条項が転換社債満期直前で外れる場合があるが、こうした場合に条件付発行可能潜在株式として取り扱うことが認められるか否かにつき基準上明確にされていないため、ガイダンスが必要と考える。

7. 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」について

① 適用指針7項(2)に「企業は、(1)のグルーピングの単位を決定する基礎から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場などの類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離したときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングを行う。」とあるが、「相互補完的」の具体例が、70項(2)にある「法規制によって企業に製品やサービスの供給義務が課されており、このため、販売価格の認可制や広い安全管理義務があり、拡張撤退が自由にできないような場合」という特殊なケースであるため、実務上想定される事例等を記述することが必要と考える。なお、「[設例1-2]　製造業-製品別の区分を基礎にした資産のグルーピング」には、「製品群Aと製品群Bの性質や市場等が全く異なることなどにより、これらのキャッシュ・イン・フローが相互補完的でない場合」という記述はある。

② 実務上、共用資産としている本社を移転する意思決定をした場合における減損会計の適用が論点になる場合がある。適用指針第8項に「取締役会や常務会等（以下「取締役会等」という。）において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていないときなど、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えない場合がある。このような場合に該当する資産のうち重要なものは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱う」とあるが、共用資産である本社の場合には、移転まで使用するのであれば共用資産としてのグルーピングに変更はなく8項の適用はないと考えられるが、適用指針の表現上、不明瞭であり、明確化が必要と考える。

③ 減損の兆候について、適用指針11項では「例えば、第12項から第17項に示されるような」という記載があり、「結論の背景」において「減損の兆候として、第12項から第17項に示されるような事象は例示であるため、減損の兆候はこれらに限られない（同76項）。」、「減損の兆候があるかどうかについて、その程度は必ずしも画一的に数値化できるものではない。したがって、状況に応じ個々の企業において判断することが必要である（同77項）。」と記載されている。しかし、12項から17項において例示が明記されているため、却って実務上、形式的な判断をしてしまう可能性がある。「減損処理は、本来、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を減額する会計処理（固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書三3）」であり、また「減損の兆候がある場合に必ず減損損失の認識や測定を行うわけではないため、過度にその事象を制限することは適当ではない（「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の検討状況の整理51項）」のであるから、これらを明記した上で第12項から第17項は例示にすぎないことを明確に記載することが必要と考える。

④ 適用指針73項、74項には、「事業の種類別セグメント情報」という記述が存在しているが、当該記述は、平成20年改正前の企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」の表現を残しているものと考えられ、解釈上の問題が生じている。マネジメント・アプローチを採用した現行の企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」に合わせた見直しの検討が必要と考える。

⑤ 「設例1-6 連結の見地から資産のグルーピングを見直す場合」において、個別財務諸表で計上した減損損失120を、連結財務諸表において連結修正として戻し入れる設例となっている。各社の取引価格が合理的に決定されている場合には、個別財務諸表で計上された減損損失が連結上戻入れられることは稀と考えられるため、安易な連結修正を防止する観点から当該設例の見直し又は削除が必要と考える。

⑥　「設例6 使用価値の算定に用いられる割引率 (2)② 当該企業に要求される資本コストを用いた場合」において、「他人資本と自己資本の割合は７：３」と記載されている。加重平均資本コスト（WACC）を算定する場合、資本構成（株主資本比率と負債比率）は、原則として時価を用いて計算すると考えられる。しかしながら、設例6において「自己資本」という表現を用いていることから、株主資本比率の算定にあたって時価ではなく簿価を用いるような誤解を与える可能性がある。このため、当該設例について記載の見直しが必要と考える。

8. 企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」について

①　関連当事者との取引の重要性の判断において、適用指針第14項では「この判断に際しては、原則として各関連当事者との取引（類似・反復取引についてはその合計）ごとに行う」と記載されている。例えば複数の連結子会社が、同一の関連当事者と類似の取引を行っている場合（意図的に取引を分散させているわけではない）、重要性の判断にあたり、各連結子会社が行っている取引を合算して重要性を判断する必要があるのか、あるいは取引ごとに判断すればよいのか、について、必ずしも明確になっておらず、ガイダンスが不足していると考える。

9. 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」について

①　適用指針第5項(1)において「解約不能のリース取引」の記述があり、第11項では「第9項における現在価値基準の適用にあたっては、当該リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間（以下「再リース期間」という。）又はリース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めない。」とされている。そのため、実務上、借手のリース判定における解約不能のリース期間は、契約上の解約不能期間とすれば良いと判断されている可能性がある。しかし、監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのＱ＆Ａ」のＱ13では、長期間利用可能な不動産のリース取引では当該リース取引が置かれている状況から見て借手が再リースを行う意思が明らかな場合に該当するかについて、監査上、過去の実績や現在の経営方針との整合性や賃借契約を更新しないことによる保証金返還額の減額、原状回復費用や移転費用などの直接的なコストの多寡を総合的に考慮して、実質的な判断を行う必要があると考えられるとされており、リース適用指針における解約不能のリース期間について、取引又は会計事象を適切に表示するために実質判断を行うにあたってのガイダンスが不足していると考える。

②　不動産に含まれる土地（底地）だけを対象にしたセール・アンド・リースバック取引があるが、適用指針第19項の「土地については、第10項の(1)又は(2)のいずれかに該当する場合を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定する。」と

いう文言の解釈次第では、当該不動産の使用実態が取引前後で変わっていない場合でも売却処理が行われるなど、実態を反映しない会計処理となる可能性があり、解釈上の問題があると考える。

③　不動産を対象にしたセール・アンド・リースバック取引について、取引に係る様々な諸条件等も勘案して、そもそも「セール」が成立しているのかを十分に検討する必要があると考えられるが、そのような規定がなく、適用指針第49項に記載されているとおり、「セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、借手は、リースの対象となる物件の売却に伴う損益を長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する」処理を無条件に適用すればよいと判断される可能性があり、ガイダンスが不足していると考える。

質問4

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。

【コメント】

以下、意見を申し上げる。

1. 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」について

①　第94項において、「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。」とされている。このことから、持分法適用関連会社ののれんに減損の兆候がある場合の減損損失の認識及び測定は、関連会社における固定資産の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えて行うことになると考えられる。しかし、意思決定機関を支配していない関連会社について、このような手続を行うことには、予想外のコストが生じている可能性がある。持分法適用関連会社への投資は、金融商品と同様に、のれんを含む投資全体の実質価額を基礎として減損処理の要否を検討することも考えられる。

質問5

その他、ご意見があればご記載ください。

【コメント】

以下、個別の会計基準等ごとに意見を申し上げる。

1. 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」について

①　第28項（結論の背景）において「我が国におけるストック・オプション制度の運用の実態に即して、その会計処理を明らかにする必要性に応えることを主な目的とする

ものであること」を理由として、「自社株式オプションや自社の株式を財貨又はサービスの取得の対価とする取引に限って検討を行った。」とされている。一方、最近の実務においては、対価として現金を支払うものの、その金額が契約等により自社の株式の市場価格と連動することとされている取引や、企業又は従業員等の選択により、自社の株式又はその市場価格に基づく価額に相当する現金が交付される取引も見られるようになってきているため、範囲を広げて検討すべき時期が来ていると考える。

2. 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」について

① 第28項(2)において、「貸倒懸念債権については、債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定する。」とされているが、そもそも、債権の元本の回収及び利息の受取りに係るキャッシュ・フローの見積りに不確実性が高い貸倒懸念債権について、そのキャッシュ・フローを「合理的に見積ることができる債権」という表現は適切ではないと考える。不確実性が高いとしても、債権の回収可能性を考える以上、キャッシュ・フロー（担保処分や売却によるものを含む。）の見積りによることを原則とするしかないと考える。また、貨幣の時間価値を反映するか否かについても、原則的な考え方を示すべきであると考える。

② 債権流動化取引における第8項及び第9項の適用において、関係する会計基準等や指針等が以下のように多岐にわたることで、実務上、検討すべきポイントを網羅的に理解することが困難になっていることが考えられる。特に、日本公認会計士協会から公表されている指針等については、企業会計基準委員会において会計基準等の開発に着手し、関係する会計基準等の再整備を行うべきであると考える。

- 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」（日本公認会計士協会）
- 「金融商品会計に関する Q&A」（日本公認会計士協会 会計制度委員会）
- 「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についての Q&A」（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会）
- 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」（企業会計基準委員会）

3. 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」及び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」について

① 特別目的会社等の連結の要否について、関係する会計基準等や指針等が以下のように多岐にわたることで、実務上、検討すべきポイントを網羅的に理解することが困難になっていることが考えられる。特に、日本公認会計士協会から公表されている指針等については、企業会計基準委員会において会計基準等の開発に着手し、関係する会計基準等の再整備を行うべきであると考える。

- 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」（企業会計基準委員会）
- 実務対応報告第 21号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」（企業会計基準委員会）
- 監査・保証実務員会実務指針第 88 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監査上の留意点についてのQ&A」（日本公認会計士協会）
- 会計制度委員会報告第 15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（日本公認会計士協会）
- 監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についての Q&A」（日本公認会計士協会）

4. 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」について

① 第95項において、「退職給付債務（及び退職給付費用）の計算に用いる割引率は、貸借対照表日現在の退職給付債務を求めるために用いるものであるから、金銭的時間価値のみを反映させるべきであり、したがって、信用リスクフリーレートに近い「期末における安全性の高い債券の利回り」を用いることとされている。」とされているが、国際的な会計基準では、割引率として信用リスクフリーレートが最も適切とはされていない。金銭的時間価値のみを反映させるべきであるということと、「安全性の高い債券」という幅を持たせていることは厳密には矛盾しており、退職給付債務の計算に用いる割引率として何が最も適切か、概念上の整理をするべきであると考える。

5. 実務対応報告第25号「金融資産の時価の算定に関する実務上の取扱い」について

① 国際財務報告基準及び米国会計基準において、公正価値測定に関する共通の会計基準が適用されている現在においては、Q2のAに記載されているように、単純に「売手と買手の希望する価格差が著しく大きい金融資産は、市場価格がない（又は市場価格を時価とみなせない）」と考えることは適切とは考えられず、本実務対応報告は、役割を終えたと考えられるため、廃止することを検討すべきと考える。

6. 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」について

① 第26項（結論の背景）において、現状における実務のばらつきを縮小することの要請から開発したものであることを理由として、本実務対応報告の対象範囲を広げないこととしたとされている。しかし、役員に信託を通じて自社の株式を交付する取引は、非常に多く見られるようになってきており、本実務対応報告の範囲に含めて実務上の取扱いを明らかにすべき時期が来ていると考える。

7. その他

① 不動産流動化取引（固定資産の売却取引を含む）について、日本公認会計士協会が公表している以下の実務指針等があるものの多岐にわたっていることから、実務上、検討すべきポイントを網羅的に理解することが困難になっていることが考えられる。企業会計基準委員会において包括的な会計基準等の整備が必要と考える。

- 会計制度委員会報告第 15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（日本公認会計士協会）
- 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についての Q&A」（日本公認会計士協会 会計制度委員会）
- 監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についての Q&A」（日本公認会計士協会）
- 監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い

② 以下は、会計基準等の改正等に対応した更新が必要と考えられる基準等である。網羅的な修正が必要と考える。

- 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」第403項において、「分割型の会社分割において適格組織再編に該当しない場合、税務上は分割期日の前日において移転損益に課税される」とあるが、現行の組織再編税制とは異なる取扱いとなっている（分割型の会社分割において適格組織再編に該当しない場合、税務上は分割期日において移転損益に課税されるよう税法が改正されている）との認識であるため、当該記載を修正または削除することが望まれる。
- 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」第281-2項「子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合（その他有価証券から子会社株式）」の当該被結合企業の株主の会計処理として、連結財務諸表上、「結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。」（第281-2項（2））とあるが、結合企業株主としての持分は、支配継続中の持分変動による差額に該当するため、資本剰余金となるのが適当であると考えられ、修正が必要であると考える。

- 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第70項（本会計基準の公表による他の会計基準等についての改正）において「本会計基準及びその他の会計基準等の公表に伴う改正を別途行うことが予定されている」とされ、該当する会計基準等が列挙されているが、現時点においては、改正済か未対応かの判別がしづらい状況であるため、整理することが望まれる。
- 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」について、第 40 項（廃止されている「セグメント情報の開示に関する会計手法」の規定が参照先として記載されている）、第 86 項（廃止された「臨時償却」が記載されている）については未対応となっており、修正が必要であると考える。

以　上

連絡先：有限責任監査法人トーマツ　テクニカルセンター
和田夢斗
城　裕貴
永江孝幸
03-6213-1070