

平成 21 年 9 月 7 日

企業会計基準委員会 御中

あらた監査法人 品質管理部  
アカウントティング・サポートグループ「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に対する意見

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 21 年 7 月 10 日付で公表されました表記論点整理（以下「論点整理」）について、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、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

**(1) 【論点 1】少数株主持分の取扱いに関する論点**

**【意見】** 本論点整理では、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動等について A 案と B 案の 2 つが提案されているが、いずれの案をとるにしても、国際的な会計基準とのコンバージェンスを踏まえ、現行基準の下での親会社説に基づく取扱いとの関連を整理して検討を進めておく必要があると考えられる。

**【理由】** A 案について

論点整理 21 項の A 案では、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の増減によって生じる差額は、子会社の成果を反映したものではなく親会社の業績ではないとしており、また論点整理 21 項では表示箇所が明確ではないが、設例 1 からはその他の包括利益で認識して評価・換算差額等に計上することになるのではないかと考えられる。このため、少数株主との取引

から生じる親会社持分の増減によって生じる差額を、当期純利益には含めないが包括利益には含まれる項目として整理しているのではないかと考えられる。このような差額を損益に含めない点では国際的な会計基準とのコンバージェンスが考慮されているものと考えられる。しかし、現行の我が国の会計基準の下では、少数株主持分を株主資本に含めていないため、少数株主との取引から生じるこのような差額は当期純利益に含まれると考えられる。このため、A案を採用する場合には、包括利益に含めることについて意味について慎重に検討する必要があると考えられる。

#### B案について

論点整理 22 項の B 案では、親会社持分の増減によって生じる差額は、原則として損益に計上していく考え方で、親会社株主からは追加取得においては追加ののれんが発生し、売却においては親会社による投資の実現とみる考え方であると考えられるが、このような差額を損益に含めない国際的な会計基準とコンバージェンスされていない点が懸念される。また、追加取得において発生した追加投資額と減少する少数株主持分の金額との差額をその他の包括利益で認識して評価・換算差額に計上し、20 年以内の期間にわたって損益として計上する案が示されているが、このような差額を当初、当期純利益には含めず包括利益で認識して評価・換算差額に計上し、20 年以内の期間にわたって損益として計上することの意味について慎重に検討する必要があると考えられる。

## (2) 【論点 2】取得原価の算定に関する論点

### ① 取得の基本的な処理方法【論点 2-1】

【意見】我が国の会計基準と国際的な会計基準との大きな差異はなく、特段の見直しは必要としないとする論点整理の今後の方向性に賛成である。

### ② 条件付取得対価の交付【論点 2-2】

【意見】条件付取得対価については、企業結合日において、取得対価に含めるべきであると考えられ、論点整理の今後の方向性で指摘されているとおり引続き検討する必要があると考える。

【理由】現在、当該条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となるまで会計処理を行わないこととしているが、企業結合における合意に基づく支払対価である点、国際的な会計基準とのコンバージェンスを考慮に入れると取得原価に入れるべきであると考えられる。

### ③ 取得に要した支出【論点 2-3】

【意見】取得とされた企業結合に直接要した費用である、外部アドバイザー等に支払った特定の報酬等に関しては、株式交付費を含めて、発生時の費用とすることとする論点整理の今後の方向性に賛成である。

【理由】取得原価に含むことができる、外部アドバイザーへの報酬等は、その範囲において、実務上、判断が難しい面があり、恣意性が働きやすいと考えられる。また、国際的な会計基準へのコンバージェンスの観点からも発生時の費用とすることに賛成である。

③ 新株予約権の交付【論点 2-4】

【意見】被取得企業の株式報酬と交換に、付与される取得企業の株式報酬は、取得企業が被取得企業の報酬を代替する義務があるならば、ストック・オプション等に関する会計基準によって測定し、被取得企業の付与日で測定する方向で検討が進められるべきである。

【理由】国際財務報告基準では、このような新株予約権を IFRS2 号「株式報酬」によって付与日におけるサービスの対価で測定することを要求しているが、これは合併により新株予約権が新たに付与されるものではないため、合併期日の時価で測定することは妥当ではないとしていることによるものと考えられ、コンバージェンスの観点から検討を進める必要がある。

(3) 【論点 3】取得原価の配分

① 識別可能資産及び負債の認識原則【論点 3-1】

【意見】論点整理の今後の方向性が指摘するとおり、国際的な会計基準とのコンバージェンスを踏まえ、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を定め、企業結合とは別の取引となるか否かの規準を設ける方向性で検討が進められるべきと考えられる。

② 識別可能資産及び負債の測定原則【論点 3-2】

【意見】論点整理の今後の方向性が指摘するとおり、暫定的な会計処理の確定と見直しにより取得原価の配分額を修正した場合で、企業結合年度の翌年度に行われる場合には、遡及処理の会計基準と合わせ検討が進められるべきと考えられる。

③ 売却目的で保有する資産への取得原価の配分【論点 3-3】

【意見】 売却目的で保有する資産への取得原価の配分については、「財務諸表の表示に関する論点整理」での IFRS 第 5 号の規定する測定に関する検討を踏まえ、対応する必要があると考えられる。

④ 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分【論点 3-4】

【意見】 我が国の会計基準においては、企業結合に係る特定勘定の計上を認めており、取得原価に配分できることとなっているが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点からも、引当金の要件を充たす負債を識別して認識することとし、引当金の要件を充たさない特定勘定の計上については削除を含めて見直しを検討すべきと考えられる。

【理由】 引当金の認識要件を充たしていない特定勘定の計上においては、その計上額の決定等に関して恣意性が働く面があり、コンバージェンスの観点から再度、検討課題してはどうか。

⑤ 少数株主持分の測定【論点 3-5】

【意見】 【論点 1】で示された A 案、B 案いずれもが購入のれん方式を前提として記述されているが、親会社説をとったとしても全部のれん方式もとることは可能であり、全部のれん方式の検討も行うべきであると考えられる。

【理由】 現行基準の下での親会社説は、少数株主持分に帰属するのれんを計上しない購入のれん方式とより整合しており、A 案でも B 案でも購入のれん方式を前提に検討が進められているのではないかと考えられる。しかし、A 案、B 案いずれをとった場合にも、支配獲得後は、のれんが追加で計上されず、支配獲得時点における親会社に帰属するのれんは支配が継続しているかぎり持分変動に関らずその後も計上される。このため、親会社に帰属するのれんが部分的に計上され、その内容が不明確となることも懸念される。たとえば、当初から持分比率 100%を取得した場合にはその後 100%部分ののれんが計上されるが、持分比率が 60%になって支配を獲得した場合は、支配が継続しているかぎりその後持分比率が 100%となっても当初の 60%部分ののれんしか計上されない。

支配獲得時に少数株主持分を時価で測定し全部のれんを計上することによっても、純資産の部における株主資本により親会社持分を反映することができることから、現行の基準の親会社説を前提とするとしても、全部のれん方式の導入の可否については検討を行うべ

きと考える。

⑥ 繰延税金資産及び負債への取得原価の配分【論点 3-6】

【意見】 論点整理の今後の方向性が指摘するとおり、我が国の会計基準における繰延税金資産及び負債への取得原価の配分については国際的な会計基準との大きな差異はなく、見直しは必要ないと考えられる。

(4) 【論点 4】 のれんの会計処理

① のれんの償却【論点 4-1】

【意見】 のれんについては、国際的な会計基準とのコンバージェンスを考慮し無形資産の会計基準の整備を進め、償却しない方向で検討が進められるべきであると考えられる。

【理由】 論点整理 95 項に記載されているように、のれんの償却については賛否両論があり、いずれの見解にも妥当性があると考えられる。しかし、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から償却しない方向性で検討が進められるべきであると考えられる。なお、無形資産の識別はのれんの計上額にも影響を与えるので、無形資産の会計基準も同時に整備を進める必要があると考えられる。

② 無形資産の配分

【意見】 企業結合時の無形資産の識別要件を、分離可能要件、契約・法的要件のいずれかを充たした場合とすることを検討すべきである。

【理由】 企業結合時の無形資産の識別要件については、国際的な会計基準とのコンバージェンスを前提に、検討が進められるべきである。また、その前提として、無形資産についての包括的な基準を作成し、その包括的な基準における無形資産の識別要件とのコンバージェンスを図る必要があると考えられる。

(5) 【論点 5】 子会社に対する支配の喪失分

【意見】 子会社株式の売却等により被投資会社が子会社に該当しなくなった場合、関連会社に対する重要な影響力を喪失した場合、連結財務諸表においては、残存投資を支配喪失時の時価で評価とする今後の方針に賛成である。また、個別財務諸表においても、今後の方針に示されている第 1 案に賛成である。

【理由】 被投資会社が子会社に該当しなくなった場合、段階取得の会計処理とのコ

ンバージェンスや、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、残存する投資を時価評価する論点整理に示された今後の方向性に賛成である。また、関連会社に対する重要な影響力を喪失した場合についても、論点整理137項が示すように、関連会社が企業結合により関連会社に該当しなくなった場合の処理との整合性で、残存する投資を時価評価する論点整理に示された今後の方向性に賛成である。なお、個別財務諸表上も、連結財務諸表の投資の簿価との整合性を図るために第1案の方向性で検討することが望まれる。

以 上