

「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（案）」 に関するコメント

平成 17 年 10 月 3 日

あずさ監査法人
企業結合等適用指針検討グループ

平成 17 年 7 月 29 日付で公表されました企業会計基準適用指針公開草案第 8 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（案）」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出します。

あずさ監査法人 企業結合等適用指針検討グループ
公認会計士：斎藤 昇、前田 啓、松尾 拓也、倉田 知子

本コメントについてのお問い合わせ先
あずさ監査法人 業務管理部 （TEL 03-3266-7503） 斎藤 昇、松尾 拓也

【全般】

1. 全般

読者の理解を図るため、会計処理をとりまとめた一覧表を付録として示されたい。（例えば、会計制度委員会研究報告第 6 号）

2. 全般

「取得と持分の結合の識別」や「共同支配企業の形成の判定」は、理解を容易にするため、フローチャート図を付録として示されたい。（例えば、会計制度委員会研究報告第 6 号）

3. 設例全般

次の事項について、用語の統一整理を検討いただきたい。

- ・ 貸借対照表における資本の部の表示が統一されていない（資本、資本金、払込資本、資本剰余金、その他資本剰余金、資本準備金）
- ・ 関係会社株式と関連会社株式が混在している
(ex) 設例 12、13、18、19、30、31
- ・ 抜粋貸借対照表の科目に損益項目が記載されている
(ex) 「持分変動差額」「交換損益」 設例 13、26、29、30、31

III. 取得と持分の結合の識別 (6～28 項、328～342 項)

1. 第 8 項

「1 事業年度内に完了しない場合には、原則として、取得と判定する」として、企業結合会計基準を引用しているが、実務的には「原則として」の解釈が問題となるので、例外として認め得るケース等について、適用指針の本文又は結論の背景で記載すべきと考える。

2. (対価要件) 議決権のある株式の内容について (10 項)

企業結合会計基準注解(注 2)では、対価要件の要件として、「交付株式の議決権の行使が制限されない」との記載に対して、本適用指針においては、「議決権のある株式」の議決権の範囲を限定している。

企業・事業の支配を重視するとの趣旨であるが、企業・事業を受け渡した株主等が結合前に当然に有していた経済的利益や財産処分権を考慮しない理由の説明が必要と考える。

3. (議決権以外の支配要件) いずれかの結合当事企業の株主が有利な立場にある場合 (25 項)

特定の者の有する潜在株式などの例示はあるが、結論として「実質判断」としている。

持分の結合を限定的にとらえるという制度趣旨から考えて、極力恣意的な判断を排除するべく、数値基準によらずとも、判定に関する基本的な考え方の説明ないし具体的事例の紹介等の記載が望まれる。

また、連結上の支配概念と企業結合の支配概念とで、潜在株式についての取扱いが異なる。例えば、連結範囲の判定に関して子会社に該当しないが、企業結合では行使されない潜在株式が考慮され、取得と判定される合併などが考えられる。これについても第 328 項と同様、概念の整理を結論の背景へ記載することが望ましいと考える。

IV. 取得の会計処理 (29～126 項、343～391 項)

1. 支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定について (39 項)

合理的に算定された価額とみなせる価額が具体的にどのような場合を想定しているのか、読者の理解を促すため、説明の必要があると考える。第 342 項のような場合を想定しているのであれば、レファレンスを記載すべきである。

2. 株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合について (41 項)

「(株価が)「大きく異なる場合」とは、その価格の差異から生じる取得原価の差額(のれん(又は負ののれん)の差額)が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合」とあるが、結論の背景第 348 項では、「株価の差異に加え、取得企業の財政状態及び経営成績に与える影響も加味して総合的に判断」と要件が 2 つあるような記載になっている。

結論の背景に記載のように、「株価の差異」自体がひとつの要件を構成する場合は、本文においてもそのように表現すべきと考える。

3. 第 47 項

帳簿価額と持分法評価額との差額をのれんとして処理することを求めているが、未実現損益が関連会社株式勘定で処理されている場合にも、のれんとして処理することになるのか。損益の発現期間に影響を与える事項であり、実務的に関心の集まる事項と考えられることから、その取扱いを明確化すること意義があると考えられるがいかがか。

4. 第 59 項

分離して譲渡可能なものの例として、「契約に基づかない顧客との関係（継続的な取引に基づく安定的な受注等）」が挙げられているが、これは第 356 項にいう法律上の権利等による裏付けのない超過収益力に該当すると考えるがどうか。

5. 第 81 項（2）

実務上有益と思われるため、設例の追加を検討していただきたい。

6. 第 83 項

設例の記載ないし、結論の背景にて、会社法の該当部分の施行に合わせて検討する等、将来設例を記載する旨の記載をお願いしたい。

7. 【設例 10】

B 社（逆取得企業）の親会社がいる場合の当該親会社の連結処理についても説明及び設例の記載をお願いしたい。

8. 第 99 項

「持分の減少額」、「移転されたとみなされる額」、「投資したとみなされる額」あるいは「事業分離直前の資本」といった表現が他の箇所にも転在するが、用語が専門的で表現も複雑であることから、用語の定義の箇所で定義付けるか、あるいは他の箇所でのリファレンスをつけた方が、読者の理解を促すことができると考える。

9. 第 99 項（2）②ア

第 99 項（2）②アにおいて、
「分離先企業に対して投資したとみなされる額（子会社となる分離先企業（被取得企業）の時価に事業分離により増加する親会社の持分比率を乗じた額で、①イの金額と同額となる。）に対価性が認められる取得に直接要した支出額（第 92 項）を加算した額」
と記載されており、文末の下線の閉じ括弧が不要とも思われるが、適当な記載を検討していただきたい。

10. 第 118 項・第 119 項【逆取得となる株式交換の会計処理】

実務上有益と思われるため、設例の追加を検討していただきたい。

11. 第 163 項

第 402 項の記載との対応を明確にし、読者が誤解することのないよう、「（第 402 項参照）」の記載を第 1 段落の最後（なお書きの前）に移動すべきと考える。

12. 第 361 項

企業結合に係る特定勘定の例として、訴訟案件等に係る偶発債務が挙げられているが、当該偶発債務が取得対価の算定に反映されているということは、企業結合前に、発生の可能性が高く、金額の合理的見積もりが可能であることを意味していると考えられるので、被取得企業で偶発損失引当金として計上すべきという考え方も可能と考える。したがって、引当金の要件と企業結合に係る特定勘定との相違点を明示する必要があると思われる。

V. 持分の結合の会計処理 (127～177 項、392～403 項)

1. 第 151 項～第 158 項【持分の結合と判定された会社分割】

[設例 11-1]、[設例 11-2]との比較のため、設例の追加を検討していただきたい。

2. 第 154 項

その他有価証券評価差額についての記載があるが、読者の理解を促すため、具体的な処理に関する説明及び設例を記載すべきと考える。

VI. 共同支配企業の形成の判定 (178～184 項、404～415 項)

1. 全般

タイトルが共同支配企業の形成の判定ということで、新規に形成する場合を想定していると思われるが、次の想定についても説明の追加を検討していただきたい。また、それぞれについての会計処理についてVII. の項で説明いただきたい。

- 契約変更により、共同支配要件を満たした場合
- 共同支配要件を満たさなくなる場合
- 経過措置

2. 全般

共同支配企業の要件についての説明はあるものの、共同支配企業の概念や会計的意義付けについて説明がされていないと考える。例えば、次のような概念の整理をした方が実務上有益と考える。

- 一般にいうところの合弁会社やジョイントベンチャーとの異同
- 「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書（平成 9 年 6 月 6 日企業会計審議会）第二部 二 1（3）」にいうところの「共同支配の実態にある合弁会社」との異同

3. 第 179 項

共同支配企業の形成の要件として、共同支配投資企業の議決権合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の過半数を占めることが記載されているが、結論の背景第 406 項では、共同支配投資企業が議決権数の大半を占めることが想定される旨の記載がある。

実務上、解釈の幅があるように受け取られる可能性もあるため、後者を削除するか、記載の必要があれば本文で十分に説明すべきと考える。

4. 第 413 項

共同支配となる契約等に記載される事項が列記されているが、実務への影響を考慮し、参考・例示としての記載か、望まれる事項としての記載か、必要とされる事項としての記載かなど、列記した趣旨を明確にすべきと考える。

また、当該事項が共同支配要件に影響が生じる場合は、本文に記載すべきと考える。

5. 第 183 項

共同支配企業形成の対価要件として、議決権に関して同一の権利内容を要求しているが、議決権比率が相違していても、共同支配契約があれば共同支配となるとしているので、議決権の同一性を要求する理由を明らかにすべきと考える。議決権の内容が異なっている、契約により共同支配している、議決権内容が同一であることの必然性は無いように思うがどうか。

VII. 共同支配企業の形成の会計処理 (185～198 項、416～419 項)

1. 第 191 項

共同支配企業に対する投資について持分法に準ずる方法の説明として、「差額を処理しない方法」と定義付けているのに対し、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書（平成 9 年 6 月 6 日企業会計審議会）第二部 二 1 (3)」では、「共同支配の実態にある合弁会社（関連会社）については、他の関連会社と同様、原則として持分法が適用される」とある。

適用される会計処理が変わるため、経過措置等についての記載をお願いしたい。

2. 第 191 項

なお書きで、当該差額の処理を行うことができるとあるが、前段の定義と矛盾すると考える。したがって、処理の一貫性を考慮すると削除すべきと考える。

あるいは、当該処理が必要であれば、その背景を結論の背景に記載すべきである。

3. 第 197 項

共同支配形成時点で既に連結上存在している、のれん（連結調整勘定）の未償却残高の取扱いを明確すべきと考える。

VIII. 共通支配下の取引の会計処理 (199～261 項、420～432 項)

1. 第 203 項

なお書きにおいて、「(1) の場合において、企業結合の時価のある株式以外の財を交付した場合であって、時価を算定する必要がある場合」と記載されているが、共通支配下の取引として具体的にどのような想定か、結論の背景での説明をお願いしたい。

2. 第 210 項第 2 パラグラフ 2 行目

「…子会社の資産及び負債を時価評価し…」とあるが、時価評価を新たに行うかのような誤解を与える可能性がある、親会社が連結財務諸表作成上、既に実施している子会社の資産及び負債の時価評価額を付し、…等の表現としてはどうか。

3. 設例 23 について（第 251 項）

個人や会社役員が関わる特殊な取引であるため、[設例 29]に準じて、企業結合のスキーム図の記載を検討していただきたい。

4. 第 424 項最終パラグラフ

重要性の低いものは、簡便的な扱いが可能としているが、当該事項は本文に記載した方が実務的と思われるかどうか。

以 上