

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に対するコメント

企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成20年9月に更新したプロジェクト計画表に沿って、企業結合に関する会計基準等について見直しを行うこととしており、のれんの償却に係る論点のほか、国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)の企業結合に関する共同プロジェクト(フェーズ2)で取り上げられた論点を対象に検討した結果を、7月10日、論点整理として公表した。

経理委員会では、国際会計基準/米国会計基準との差異が解消される方向で検討されており、見直しの方向性については異存無いとした上で、見直しの結果、連結財務諸表の作成者に過度の負担が発生することの無いよう、また、国際的な会計基準の見直しに対応し、関係する各基準を実務負担も考慮して適時に改訂願いたいとする観点から意見を取り纏め、9月4日、ASBJ宛提出した。

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に対するコメントについて

2009年9月4日

社団法人 日本貿易会
経 理 委 員 会

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

7月10日に貴委員会より公表されました掲題論点整理につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮いただきたく、宜しく願い申し上げます。

敬具

記

1. 総論

多くの項目について、国際会計基準/米国会計基準との差異が解消される方向で検討されており、見直しの方向性については異存無い。

検討に当たっては、国際的な会計基準に準拠し連結財務諸表を作成する親会社が、本邦会計基準を採用する連結子会社を有する場合、重要な会計基準の差異については連結決算上調整する必要があるため、見直しの結果、連結財務諸表の作成者に過度の負担が発生することの無いよう留意願いたい。

なお、国際的な会計基準では、公正価値測定に関する項目や、持分法に関する会計基準 (EITF08-6) などが見直されており、これに対応し、関係する各基準を実務負担も考慮し適時に改訂願いたい。

2. 【論点1】少数株主持分の取扱い

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によって生じる差額の取扱いについて、提示されている 2 案はどちらも国際的な会計基準における取扱いと異なるものとなっている。これは、本邦会計基準が親会社説をベースとしており、少数株主との取引は資本取引ではなく、損益取引と捉えているためと理解する。国際的な会計基準が経済的単一体説に移行した中で、財務諸表の国際的比較可能性を損なう原因となることが想定され、コンバージェンス及びアドプションの流れに鑑み、経済的単一体説に転換した国際的な会計基準に準ずる処理も視野に入れ検討すべきと思料する。

国際的な会計基準に基づき連結財務諸表を作成している企業にとり、本邦会計基準が国際的な会計基準と異なる場合、長期に亘る連結修正が必要となり相当な事務負担が生じることが懸念される。

3. 【論点2】取得原価の算定

[論点 2-2] 条件付取得対価の交付

取得の基本的な処理方法は、我が国においても国際的な会計基準と同様に企業結合日の時価（公正価値）を基礎とする方向性が既に打ち出されており、この方向性に整合すべく、条件付取得対価は取得時の公正価値を取得対価に含めるべきであると考ええる。

[論点 2-3] 取得に要した支出

コンバージェンスを踏まえ、取得に直接要した支出は費用処理すべきと考える。

取得に直接要した支出は、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではなく、買主が受けるサービスの公正価値を得るために支払う別の取引に基づくものであり、既に完了したサービスの提供に対する必要経費であり、また、その取得した株式を売却する際にその支出は基本的に回収されないことから、取得原価に含めるべきではないと考える。なお、費用処理することになった場合は、会計と税務の処理を一致すべく関係当局と調整していただきたい。

[論点 2-4] 新株予約権の交付

コンバージェンスを踏まえ、国際会計基準の規定に合わせる方向で議論を進めるべきと考

える。

4. 【論点3】取得原価の配分

[論点3-2] 識別可能資産及び負債の測定原則

[論点3-3] 売却目的で保有する資産への取得原価の配分

[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

コンバージェンスを踏まえ、国際会計基準の規定に合わせる方向で議論を進めるべきと考える。

[論点3-5] 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

企業結合に際して、少数株主持分に対しても識別可能な無形資産に加えのれんの認識を認めている国際会計基準の方が合理的であると考えられることから、本邦会計基準でも少数株主持分に相当するのれんを認識すべきであると考ええる。

また、全部のれんにて処理をする場合、取得時の少数株主持分の公正価値を測定する必要があり、部分のれんの場合に比べ実務負荷が高い。現行の米国会計基準では全部のれんのみが認められているが、国際会計基準では案件毎の選択が認められている。本邦会計基準においても実務負荷及び国際会計基準へのコンバージェンスの観点から選択適用を認めるべきと考える。

5. 【論点4】のれんの会計処理

[論点4-1] のれんの償却

のれんの規則的な償却を行うべきか否かは、企業に大きな影響を与える問題であるので、国際的な会計基準の検討の場で議論されるべき問題であり、その場においてわが国として積極的に意見発信をすべきと考える。しかしながら国際的な会計基準が見直しを行わない方針であるならば、国際会計基準のコンバージェンス/アドプションを進めていくうえでわが国独自の考え方を採るべきではないと考える。

のれんの償却を行わないこととする場合には、識別可能な無形資産の配分が適切に行えるよう追加的な見直しを検討するなどの対応が必要と考える。特に、識別可能な無形資産の配分額の算定に関しては、国際的な会計基準における現行の取扱いにおいても、統一的なルールが確立しているとは言い難く、わが国としての論点を整理する必要があると考える。

なお、のれんの減損テストは毎年ではなく減損の兆候がある場合に限定すること、会計基準改正前に行われた企業結合に伴い発生したのれんの取扱いについては遡及的な処理を行わない等、実務への配慮も併せて検討いただきたい。

また、暖簾の減損損失の測定方法は米国会計基準に比べ、国際会計基準の方が実務負荷が低いと思われ、本邦会計基準を検討する際に考慮すべき点であると思料する。暖簾の暗示された公正価値（implied fair value）を求めるのは実務負荷が非常に高い。

6. 【論点5】子会社に対する支配の喪失

国際的な会計基準において、企業が他の企業の支配獲得や支配喪失した場合については、それ以外の株式の追加取得や売却とは大きく異なるものと整理した取扱いとなっている。子会社に対する支配喪失の場合においては、残存投資を時価とし、差額を損益とすることが国際的な会計基準とのコンバージェンスの流れの中で妥当と考えることから、この取扱いを支持する。一方、コンバージェンスの観点からは必ずしも個別財務諸表まで取扱いを見直す必要はなく、現行処理を維持すべきであると考え。仮に、個別の会計処理を見直す場合には、担税力の観点から、当該損益について税務上益金不算入又は損金不算入となるよう配慮していただきたい。

なお、複数契約による支配の喪失に関する規定についてもコンバージェンスを踏まえて設けるべきと考える。

以 上