

---

プロジェクト	企業結合 企業結合会計基準等の改正
項目	第 101 回企業結合専門委員会で聞かれた意見

---

## 本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 62 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）「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）」（以下合わせて「本公開草案」という。）に寄せられたコメントへの対応案について、第 101 回企業結合専門委員会（2018 年 12 月 17 日）（以下、第 101 回専門委員会」という。）で聞かれた意見である。
2. なお、第 101 回専門委員会では、寄せられたコメントへの対応案のうち質問 1 と質問 2 のみ審議を行っているため、下記の聞かれた意見は質問 1 と質問 2 に対応したものである。

## 第 101 回専門委員会で聞かれた主な意見

### （質問 1 に対するコメントへの対応案について）

#### 補償資産に関するコメント対応案の修正内容について

3. 補償資産に関するコメント対応案について、修正後の対応案は、今回の改正の検討範囲に補償資産が含まれていないこと、従来の補償資産に関する実務に今回の会計基準の改正が影響を与えるものではないことが明確に示されていると考えられるため、妥当と考える。

### （質問 2 に対するコメントへの対応案について）

#### 結合分離適用指針第 279 項及び第 281 項に寄せられたコメントへの対応に関する事務局提案の概要

4. 本公開草案では、事業分離会計基準と結合分離適用指針の記載内容を整合させることを目的として、結合分離適用指針第 279 項の改正案として、次の内容の提案を行っていた。

#### 結合分離適用指針第 279 項の改正案（コメント指摘箇所を一部抜粋）

関連会社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（関連会社株式）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）する場合（関連会社株式から子会社株式又は関連会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 42 項）。

（中略）

結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社又はとなる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、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て行う。

5. 本公開草案の提案に対して、企業結合前に被結合企業の株主が結合企業の株式を子会社株式として有しており、企業結合の結果、結合後企業が関連会社となる場合の会計処理が不明確となるのではないかとのコメントが寄せられている。

なお、結合分離適用指針第 279 項の参照項である事業分離会計基準第 42 項においても同様の問題が生じているため、結合分離適用指針第 279 項を事業分離会計基準第 42 項に整合させるだけでなく、事業分離会計基準第 42 項の記載も見直すべきと考える旨、コメントされている。

また、結合分離適用指針第 281 項及びその参照項である事業分離会計基準第 44 項に対しても、同様のコメントが寄せられている。

6. 当該コメントへの対応として、第 100 回専門委員会では、「当該コメントへの対応を行う場合、事業分離会計基準の内容の見直しに影響が及ぶこととなり、事業分離会計基準と結合分離適用指針の不整合を解消するという基準諮問会議からの依頼を超える対応が必要となることから、特段の対応は行わない。」という事務局提案を行った。しかしながら、第 100 回専門委員会では、寄せられたコメントに基づき結合分離適用指針第 279 項と第 281 項、事業分離会計基準第 42 項と第 44 項修正すべきという意見が多く聞かれた。
7. このため、第 101 回専門委員会では、事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項を参考に、両者を修正する場合の論点を検討し、次のように分析した。
- ① 事業分離会計基準第 42 項を修正する場合、同様の取引の会計処理を定めている事業分離会計基準第 38 項の表現との整合性が問題になる可能性がある。
  - ② 事業分離会計基準第 42 項と事業分離会計基準第 38 項では、対象となる取引の範囲の記載方法が異なっているものの、会計処理の記載については持分の減少についての会計処理のみを定め、支配の喪失に伴う持分法への修正などの会計処理が記載されていない点で同様である。

- ③ 仮に事業分離会計基準第 42 項を修正する場合、事業分離会計基準第 38 項も同様に修正することも考えられるが、事業分離会計基準第 38 項は子会社が被結合企業となる場合の取引における被結合企業の株主の会計処理を幅広く規定しているため、仮に修正を行う場合には修正範囲が広範に及ぶものと考えられる。事業分離会計基準と結合分離適用指針の整合性を図るという当初の改正の趣旨からは、このような広範囲の修正は困難と考えられる。
- ④ 仮に事業分離会計基準第 42 項及び結合分離適用指針第 279 項のみを修正した場合、事業分離会計基準第 38 項との整合性が問題になる可能性がある。しかしながら、事業分離会計基準第 42 項の修正は結合分離適用指針第 279 項の修正の一環として行われるものであり、本公開草案の検討の過程で識別された具体的な問題への対応として行われるものであることから、事業分離会計基準第 38 項と事業分離会計基準第 42 項の整合性よりも、結合分離適用指針第 279 項の取扱いを正確なものとするを優先して、事業分離会計基準第 42 項の修正を行うことについては、一定の合理性が認められるものと考えられる。

8. 上記の分析に基づき、事務局として次の提案を行った。

- ① 修正の対象は事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項とし、事業分離会計基準第 38 項等の修正は行わない。
- ② 事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項の修正内容として、次の 2 案について、利点及び問題点を整理し、いずれが望ましいかを議論する。

(案 1) 対象取引の範囲のみを明確化する案

(案 2) 対象取引の範囲及び会計処理について明確化する案

(案 1 と案 2 の具体的な文案)

公開草案	案 1	案 2
(2) (前略)また、結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社となる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増	(前略)また、結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社となる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合	(前略) また、結合企業の株主としての持分の減少については結合後企業が子会社となる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、 <u>子会社の時価発行増資等により支配を喪失して</u>

<p>資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</p>	<p>合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が関連会社となる場合を含む。)には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</p>	<p>関連会社になる場合における親会社の会計処理又は関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</p>
-------------------------------	---	--

- ③ 事業分離会計基準第 44 項と結合分離適用指針第 281 項について、事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項と同様に修正する。

**上記の事務局提案に対して聞かれた意見**

9. 修正範囲を事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項に限定し、事業分離会計基準第 38 項の見直しは行わないとする事務局案に賛成である。

修正案については、事務局提案の案 2 を支持する。対象取引の範囲と会計処理の定めは共に明確にすることが望ましいと考えるためである。また、案 1 の「関連会社の時価発行増資等に準ずる」という記載では、子会社の支配を喪失して関連会社になる際の親会社の会計処理について、持分法への修正等の会計処理が不要という誤解を与える可能性がある点も問題だと考える。

最後に、事業分離会計基準第 44 項と結合分離適用指針第 281 項を同様に修正するという提案についても賛成である。

10. 事務局提案の案 2 に基づき、事業分離会計基準第 38 項については修正を行わず事業分離会計基準第 42 項と結合分離適用指針第 279 項を修正することに賛成する。今回の改正の基本的な考えは、事業分離会計基準と結合分離適用指針の整合性を図ることで明確化を行うことだと理解している。現行の事業分離会計基準第 42 項の条文では、子会社が関連会社と企業結合を行い結合後企業が関連会社になる場合の取引の定めが明確ではないという理解であり、その点に対応するために、案 2 のような形で基準と適用指針をともに修正することは、今回の改正の趣旨及びコメント対応として妥当と考える。
11. 案 2 に基づいて、事業分離会計基準第 42 項及び結合分離適用指針第 279 項を修正するという提案に賛成する。公開草案に寄せられたコメントへの対応としては、案 2 による修正が適切であると考ええる。

事業分離会計基準第 38 項に関しては、現状の定めで特段の懸念があるとは認識しておらず、基準の定めとして問題はないと考えるため、事業分離会計基準第 42 項

のみを修正することが妥当と考える。

本資料第9項から11項の意見に基づき、事業分離会計基準第42項及び44項並びに結合分離適用指針第279項及び第281項を、本資料第6項に記載した案2の文案に基づき修正する。

以 上