

企 発 第 135 号

平成 17 年 10 月 3 日

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本貿易会
経 理 委 員 会

「事業分離等に関する会計基準（案）」及び「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）」に関するコメントについて

拝啓 時下ますますご清祥のこととお喜び申し上げます。

7 月 29 日に貴会より公表されました公開草案に対しまして、意見を表明する機会を頂き感謝致します。

当会において検討致しました結果、次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頂きたく、よろしくお願い申し上げます。

敬具

【全般事項として】

1. 現在、F A S B 及び I A S B 合同で取り進められている企業結合プロジェクトフェーズ 2 における検討の進捗を踏まえ、日本基準して頂きたい。その際には、企業結合会計基準についても必要に応じて見直しをお願いしたい。また、米国会計基準を適用している会社にとっては、日米会計基準差異が少ない方が実務対応しやすく、差異がある場合は正確に認識し、開示等において対応することが必要となる。については、米国基準（及び国際会計基準）との整合性、不一致点を整理願いたい。
2. 持分変動差額とのれんを区分して処理を求めているケースが多々あるが、それぞれをパターン分けしたまとめ表のようなものを整理のために添付していただきたい。また、設例で分離する事業・合併する会社等について「簿価」「純資産の時価」「事業（会社）の時価」を例示していますが、こちらも、分離元企業、分離先事業等に分けてどのパターンの時にどれを使用するのか整理したまとめ表を添付していただきたい。
3. 資本の引継ぎについては「新会社法」に従い処理するとされている項目があるが、今後「新会社法」が確定した段階で本適用指針の改訂等の対応をしていただき設例等で

取り扱いを明確にわかるようにしていただきたい。

【事業分離等に関する会計基準（案）について】

1. 持分変動差額の算定方法として、事業分離会計基準 17 項では「移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額」とこれに対応する「分離元企業（親会社）の持分」との間に生じる差額としている。

これに対し、同 18 項では「分離元企業の事業が移転されたとみなされる額」と「移転した事業に係る親会社の持分の減少額」との間に生じる差額、とされており、用語を使い分けしている理由が判りにくいので明確にしていきたい

（適用指針 99 項では算定方法を「ア 移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額（移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額）」と「イ 分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額（移転した事業の時価に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額）」の差額、と分かりやすい説明があるが、用語を使い分けしている理由についてはやはり不明瞭であり、説明いただきたい）

2. 事業分離会計基準 18 項のなお書きにて連結財務諸表上、「分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離先企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したもの」とするとあるが、投資を実行したのが短期間に数度行なわれかつ同一事業年度中であるような場合であれば、実務負担を考慮して例外的に一括法を認めるようにしていただき記載をお願いしたい。

3. 企業結合によってその他有価証券である被結合企業の株式がその他有価証券である結合後企業の株式に引き換えられる場合、交換損益を認識しないとしている（事業分離会計基準基準 43 項）。

これは企業結合によって被結合企業の株式が、当該被結合企業を含む結合後企業の株式と引き換えられたことによって、結合後企業の株式がその他有価証券という同じ分類となる場合には、その投資の性格に変化がないとし、投資の継続に該当するとしているためである。

但し、単純な株式の交換の場合には交換損益が認識されるものがあること（同 133 項）、その他有価証券の引き換えでその他有価証券を入手した場合でも上場と非上場の区分が異なる場合などは、投資の性格に変化があると考えられる場合もあり、「個々の株主の会計処理は、総体としての株主ではなく、個々の株主の観点から別途、判断することが適当」と考えられ（同 132 項）、一律交換損益を認識しない、とするのは妥当性に欠

けると考えます。

従い、認識しないと否定するのではなく「個々の株主の観点から別途、判断する」として、別途判断指針を示すことが妥当と考えます。

4. 事業分離会計基準 74 項にて分離元企業の会計処理の移転損益を認識するかどうかの記載では、実質的な判断に委ねる結果、継続的な関与があっても重要性が無い場合は移転損益を認識することがあるとあります。このような事象がありうることを考え方の背景で記載はされているものの、本論である同 10 項では当該例外処理ができる旨を解釈できる記載が一切無い様に思われるため、本論においても当該記載を明記していただきたい。
5. 企業分離等会計基準 88 項で持分変動差額について、これを剰余金で処理する場合の条件が不明確と考えます。本論点は従来、連結原則で記載された時点よりその取り扱いを明確にすべき項目として認識されているはずであり、いずれ結論を出すべき項目としてその位置づけを明確にすべきと考えます。

【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】

1. 適用指針 61 項で、識別可能資産への配分額は研究開発費とし、企業結合年度の一般管理費として費用処理をすることとなっています。このような費用処理は企業結合という事象が起こったことから発生する一時的な費用と考えられることから、営業損益ではなく、特別損益（もしくは営業外損益）として処理するべきではないでしょうか。また、同 141 項及び 159 項にもあるように、持分の結合の場合で会計処理を統一する場合の会計処理の変更により生じた差額は特別損益とするとあり、事象としては同様なことと考えられることから、特別損益として処理するのが妥当と思われます。
2. 適用指針 108 項（１）において、事業分離日以後最初に到来する事業年度末に適用するとありますが、例えば事業分離日が第 1 四半期に起こった場合において四半期決算、中間決算期にはどのような処理をするべきか明記願いたい。（このような場合は、「事業年度末」を「第 1 四半期末」「中間期末」と読み替えて処理すると考えてよいのか）
3. 適用指針 420 項「なお、関連会社との企業結合は・・・共通支配下の取引に該当しない。したがって、関連会社との企業結合は、取得と持分の結合(同 6 項参照)、共同支配企業の形成(同 178 項参照)のいずれかに識別されることになる。」について、原則的にはこれで良いと思うのですが、取得と持分の結合、共同支配企業の形成にあるような内容・要件での判断では、実態に則さない場合があるように思います。税法上の共同事業

要件のようなものをイメージした場合、事業が継続し、従業員等も含めて大きく様変わりしない場合、等は損益を認識しないこととなるような要件設定がされても良いように思います。

設例：会計処理を問題とする会社(A)

その関連会社(B)

AがBから事業Cを組織(人)単位で企業結合

事業分離側では、AがBにCを事業分離した場合、損益を認識しないと理解(同101項)しており、こうした点からも上記のような企業結合の場合、損益を認識しないこととなるような要件設定がされても良いように思います。

【適用指針(案)の設例について】

1. 全般的に設例の仕訳例は、個別財務諸表、連結財務諸表ともに開始仕訳からスタートし、修正・合併仕訳を提示した後、修正後財務諸表の順に記載の工夫をお願いしたい。
2. 設例4の2.被取得企業の株式を関連会社に分類していた場合の例で、(2)企業結合日における取得企業A社の仕訳の②で(借方)のれん 30/(貸方) B社株式 30となっていますが、本件は以下のように仕訳例の変更を御検討お願いしたい。

(変更案)

① 個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸資産	500	(貸)	払込資本	420
	のれん	60		B社株式	120
				現金	20

のれん	30	抱き合せ株消滅差額	30・・・(A)
-----	----	-----------	----------

② 連結財務諸表上の会計処理

開始仕訳			
(借)	B社株式	30	利益剰余金 30
修正仕訳			
(借)	抱き合せ株消滅差額	30	B社株式 30・・・(B)

変更理由：

公開草案の設例では連結財務諸表上の修正仕訳として上記(A)及び(B)のNET後の仕訳が、記されていると解するが、NET後の仕訳では連結財務諸表、個別財務諸表共に最終的な形が見えないことから本件は上記のような仕訳例を記したほうが理解しやすい

のではないかと考えます。

3. 設例 7 の (4) 結合事業年度末(X3 年 3 月 31 日)の仕訳について、3 行目仕訳と 4 行目仕訳の前受利息を支払利息に振替える際に受取利息を相手に計上しなければならないのは、(5)借入金返済日の仕訳の 3 行目の直接支払利息として計上する仕訳と異なる処理と思われるので統一して頂きたい。

以 上