

平成17年10月 3 日

企業会計基準委員会 御中

日本公認会計士協会
会 長 藤 沼 亜 起

**企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（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）」に対する意見の提出について**

貴委員会から平成17年7月29日付けで公表された「企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（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、当協会の意見を別添のとおり申し上げます。

以 上

**企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（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）」に対する意見**

平成17年10月 3 日
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記の「企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（案）」」（以下「事業分離等会計基準」という。）及び「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）」」（以下「結合分離適用指針」という。）に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

事業分離等会計基準について

1. 事業譲渡の対価が現金等の財産と子会社株式の場合の移転損益について（第24項）

（コメント）

第24項(1)において、分離元企業の個別財務諸表上、①受け取った現金等の財産を移転前に付された適正な帳簿価額で計上する結果、②移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額を上回る場合（①>②）は、原則として、当該差額（上回る金額）を移転利益として計上し、また、下回る場合（①<②）は、移転損失は認識されずに取得する分離先企業の株式の取得原価とするとされているが、その理由を明示すべきである。

（理由）

第107項において、移転利益を計上する理由及び移転損益を認識しない理由の記述がされているものの、はなはだ曖昧な表現である。受け取った現金等の財産の価額が、移転した事業に係る帳簿価額による純資産を上回る場合にのみ、移転利益を認識し、移転損失の場合には分離先企業の株式の取得原価とすることから、損失が繰り延べられる。現金・株式比率を調整することにより、個別財務諸表上の損益が大きく変動させることも可能であることから、その理論的背景を明確に示さない場合には、実務上の混乱が予想されるため、その理由を明示する必要がある。

2. 共通支配下における継続的関与について（第74項）

（コメント）

第74項において、継続的関与があり、それが重要である場合には、移転損益を認識することはできないとして、一定の継続的関与の例示的なものが示されているが、重要な継続的関与に関する要件を本文に明記すべきである。また、その具体例を共通支配下における継続的関与の問題として、結合分離適用指針において明示すべきである。

（理由）

事業分離において、分離元企業が移転利益を認識できるか否かは、重要な継続的関与があるかないかで判断される。そして、共通支配下の取引は、支配は継続しており、支配の継続と重要な継続的関与の関係をどのように捉えるかが、実務上重要な問題となる。したがって、そのような重要な内容は、結論の背景の中で記述する内容ではないと考える。また、第24項の記述の中で、「原則として、当該差額を移転利益として認識」と記述されているが、この「原則として」とは、正しく重要な継続的関与がない場合を述べているものと考えられるが、その趣旨が明確に理解できるようにするために、本文として、重要な継続的関与に関する要件を明記する必要がある。

なお、継続的関与に関する具体例が第74項で簡単に説明されているだけで、結合分離適用指針には特に明示されていない。継続的関与は、様々な態様があり画一的な基準を設けることは難しいかもしれないが、重要な継続的関与に該当する具体的な例・該当しない例について、事業分離に限定されず、共通支配下における継続的関与の実務上の問題として、結合分離適用指針で明示する必要がある。

結合分離適用指針について

1. 取得の会計処理

(1) 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分について（第360項）

（コメント）

企業結合に係る特定勘定の認識の要否について、第360項では、「企業結合会計意見書の趣旨を踏まえると、企業結合会計基準で定める一定の要件を満たしている場合には、企業結合に係る特定勘定を認識することが適当と考えられる。」と記載されているが、当該記述は本文に明記すべきである。

（理由）

第63項から第65項の要件を満たした場合には、当然に企業結合に係る特定勘定を認識しなければならないものであり、その趣旨を明確にして実務上の混乱を生じさせないようにするためには、本文において記述することが必要である。

(2) 取得原価の配分に関するガイドラインについて

（コメント）

資産、負債の諸項目について、取得原価の配分に関するガイドラインを規定すべきである。

（理由）

取得原価の配分に関し、退職給付引当金（第67項）、ヘッジ会計（第68項）、新株予約権（第69項）について詳細が示されているが、それ以外の項目については規定されていない。連結財務諸表作成上、現金買収時には、連結原則に従い被取得企業の資産・負債を時価評価しなければならないが、現在でも、取得原価の配分に関するガイドラインがないため実務上の混乱がみられる。今後、すべての企業結合の会計処理でパーチェス法が適用される場合には時価評価が必要になることから、識別可能資産及び負債の評価を適正に行い、それらの合計額（純額）と取得原価との差額がのれん（又は

負ののれん)として計上されるように、取得原価の配分に関するガイドラインの制定が必要である。

(3) のれんの会計処理について (第370項、第371項)

① 第370項の一部記載の削除

(コメント)

第370項に、「のれんの効果の及ぶ期間を合理的に見積った結果として、のれんの償却費が企業結合年度に全額計上されることはありうると考えられる。」とあるが、この記載を削除すべきである。

(理由)

第370項で記載されているように、のれんの償却費が企業結合年度に全額計上されるケースは理論的には否定されるものではないが、実務上、効果の発現が1年未満である投資は非常に稀なケースであると考えられる。したがって、そのような稀なケースをわざわざ説明することは実務の混乱を招くものであるから、同項は削除すべきと考える。なお、仮に同項を残すのであれば、効果の発現が1年未満である投資というものが非常に例外的で稀なケースであることを強調する記述を追加すべきである。

② 定額法以外ののれんの償却方法 (第371項)

(コメント)

第371項に、「通常、のれんの償却は定額法によることになるが、のれんを被取得企業の事業から期待される超過収益と考えると、その発現のパターンを合理的に見積もることができる場合には、償却方法は定額法に限られないものと考えられる。」とあるが、その他にどのような方法が考えられるか明示すべきである。また、その中に、企業買収時に予測した各期の利益に合わせ償却する方法が含まれるか否かを明示すべきである。

(理由)

のれんの償却は、定額法以外が採用されている例はないと思われるが、今後定額法以外の償却方法が採用される可能性があるのであれば、その具体的な計算方法を明示することにより実務上の混乱を避けるべきである。また、企業買収時に予測した各期の利益に合わせ償却する方法が、定額法以外ののれんの償却方法として認められるかについても明示する必要がある。

(4) 負ののれんの会計処理について (第79項)

① 負ののれんの発生事例

(コメント)

負ののれんについては、取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却することとされているが、実務における参考とするために、どのようなケースで負ののれんが生じるかを例示することが望まれる。

(理由)

負ののれんについては、のれんに比して規定の内容が少ないと考えられる。株価

純資産倍率が1未満の会社が多くみられることなどを理由に、最近では、負ののれんが計上されるケースが比較的多くみられることから、会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第63項に記載があるような発生原因及び効果の発現する期間の説明が必要である。

② 第77項と第79項の記載の整合性

(コメント)

第79項には、第77項(5)の記載がないため、同じ内容の記載を追加すべきである。
(理由)

第77項(5)に記載されている内容は、負ののれんにおいても共通する内容であり、第77項との記載内容の整合性を保つ必要から、第79項においても同じ内容の記載が必要である。

2. 持分の結合の会計処理

会計処理方法の統一について（第141項、第142項）

(コメント)

退職給付引当金に係る会計基準変更時差異の費用処理年数が、吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社又は新設合併消滅会社同士の間で異なる場合の処理方法について、明示する必要がある。

(理由)

現状の持分プーリング法によって会計処理されたケースでは、費用処理年数を統一している場合と、引き継いで異なる年数により償却を行っている場合とがみられる。

「退職給付会計に関するQ&A」Q14(1)において、会計基準変更時差異の費用処理年数の親子会社間での統一に関し「連結財務諸表において、重要性がない場合を除いて、連結会社間で統一することになります。ただし、統一しないことに合理的な理由がある場合、例えば、子会社自身が公開会社で独自の会計方針を採用している場合には、会計基準変更時差異の費用処理年数を統一しないことも認められます。」という記載があり、これに準じて会計処理すれば、原則的には統一することとなると考えられる。しかし、合併後の退職金制度については、合併会社と被合併会社とで統一される場合や別々に制度を継続する場合などその実態は様々であると考えられる。したがって、持分プーリング法を適用する中でそのような実態に合わせどのような会計処理をするかは、実務において混乱が予想されるため、費用処理年数の取扱いについて明示する必要がある。

3. 共同支配企業の形成の判定及び会計処理

(1) 拒否権の取扱いについて（第181項）

(コメント)

第181項では、いわゆる拒否権は共同支配要件を満たしたことはないとした上で、「ただし、共同支配企業の経営への関与の仕方が他の共同支配投資企業となる会社と異ならないと認められるような場合（例えば、ある重要な経営事項の決議に係る上記の取扱いが当該共同支配投資企業の役割とは関連性の薄い経営事項に限定され

ている場合など)には、本要件を満たしたものとして取り扱う。」としているが、このただし書きは削除すべきである。

(理由)

共同支配企業の形成の会計処理は、持分法に準ずる処理方法という極めて特殊な処理を採用するため、限定的に適用すべきと考える。特に拒否権については、様々なケースが想定されるが、その判定が困難であるから、実務上の混乱を避けるためになるべく客観的な要件の設定が必要である。したがって、客観的でない記載は実務上の混乱を招くだけであるから、そのような記載は削除すべきである。仮に当該ただし書きを残すのであれば、「当該共同支配投資企業の役割とは関連性の薄い経営事項」の理解が難しいため、例示等で説明を加える必要がある。

(2) 企業結合に係る会計基準の適用以前から存在する子会社等を共同支配企業として認定することの要否について

(コメント)

企業結合に係る会計基準の適用以前から存在する子会社等が、適用時点において共同支配企業として認定できる場合に、認定することの可否を明示すべきである。また、もし認定することが可とする場合には、持分法に準ずる処理方法を遡及して会計処理するか、あるいは適用時点で会計処理するか等についても明らかにすべきである。

(理由)

実務上必要になると考えられるが、現状では、何ら当該事項の取扱いが明示されていないと思われる。

(3) 関連会社株式の用語について（第197項）

(コメント)

共同支配企業の科目名については、「関連会社株式」とされているが、「共同支配企業株式」等「関連会社株式」とは異なる科目名とすべきである。

(理由)

関連会社という用語は、既に一定の定義と会計処理に関連付けて使用されているものであり、共同支配企業形成後は、関連会社と同様に持分法の適用は行われるものの、形成時にのれんを認識しない共同支配企業と関連会社とは、定義も会計上の取扱いも異なるものである。したがって、「共同支配企業株式」を「関連会社株式」に含めることは好ましいものではないため、別に独立した科目名称を使用すべきである。

(4) 共同支配契約の変更時、終了時の会計処理について

(コメント)

適用指針公表後、可能な限り速やかに、共同支配契約の変更時、終了時の会計処理についても明示する必要がある。

(理由)

今回の結合分離適用指針では、時間的制約から共同支配企業の形成時の会計処理のみが示されたと理解している。したがって、適用が開始された後は、可能な限り速やかに、共同支配契約の変更時、終了時の会計処理についても明示されることが必要で

ある。

4. 共通支配下の取引の会計処理

(1) 子会社が親会社を吸収合併した場合の連結財務諸表上の会計処理について(第210項及び設例22)

(コメント)

連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法(部分時価評価法又は全面時価評価法)に従い、子会社の資産及び負債を時価評価する場合の具体例を設例22の中で条件に加え説明すべきである。

(理由)

第210項において「子会社の少数株主が保有していた子会社株式は、当該合併に際して、親会社株式との交換はないものの、連結財務諸表上、親会社株式との交換があったものとみなして、時価を基礎として取得原価を算定する。」と記載されているが、設例22においては、子会社の資産・負債に関して、時価評価された部分が明らかにされていない。設例22は、設立時取得のケースとなっており、連結上支配獲得時に時価評価の余地がないため、設例の前提条件を変更し、第210項の記載との整合性を果たせる必要がある。

(2) 「持分変動差額」の取扱いについて(第226項)

(コメント)

「持分変動差額」を特別損益として処理するか、あるいは利益剰余金に加減するかが示されていないため、本文においてその判断基準を明示する必要がある。

(理由)

第226項(2)①において「連結原則 第四 五 3 及び同注解〔注解13〕により、次の差額を持分変動差額として分割期日の属する事業年度の特別損益に計上する。ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。」と記述されているのみで、具体的な判断基準等は記述されていない。連結原則や資本連結実務指針等においても、具体的な判断基準等は記述されていないことから、実務上の混乱を避けるために、利益剰余金に直接加減することができる場合について、本文において明示する必要がある。

(3) 分離純資産がマイナスの場合の子会社又は関連会社への事業分離について(第382項、第429項、第430項)

① 「事業分離により取得した株式の特別勘定」の表示

(コメント)

事業分離の結果、移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額がマイナスの場合の分離元企業(親会社)については、受け取った分離先企業(子会社又は関連会社)の株式の取得原価はゼロとし、当該金額は株式の評価的な勘定として、「事業分離により取得した株式の特別勘定」等適切な科目を負債に計上することが適当とされている。しかし、事業分離前に既に当該分離先企業の株式を保有していた場合には、当該特別勘定は、当該株式の帳簿価額がマイナスとならない範囲までは資

産の控除科目とし、それがマイナスとなる場合にのみ負債に計上することが適当と考える。

(理由)

当該特別勘定は、株式の評価的な勘定と性格づけており、負債そのものの性格ではないと考えられるため、事業分離前に既に当該分離先企業の株式を保有していた場合には、会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」第21項に準ずる表示方法を採用することが適当である。

② 特別勘定計上後の会計処理

(コメント)

「事業分離により取得した株式の特別勘定」を計上した後の会計処理についても明示する必要がある。

(理由)

当該特別勘定を計上した後の問題として、減損判定の際の取扱い及び株式処分時の譲渡価額算定時の取扱い等、実務上の必要性が求められるものと思われる。したがって、当該特別勘定計上後の会計処理についても明示する必要がある。

③ 現金等の財産及び株式を対価とする場合

(コメント)

移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産がマイナスの場合、子会社株式又は関連会社株式（以下「子会社株式等」という。）のみを対価とするケースのみならず、子会社株式等及び現金等の財産を対価とするケースにおいても当該特別勘定を計上することを検討する必要がある。

(理由)

分離先企業の株式（子会社株式等）のみを受取対価とする場合で、移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産がマイナスの場合には、分離元企業では当該特別勘定が計上され、分離先企業（子会社等）では利益剰余金がマイナス処理される。

一方、現金等の財産と分離先企業の株式を受取対価とする場合で、当該受取対価の価額が移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額を上回る場合には、純資産がマイナスの場合であっても移転利益が計上され、分離先企業（子会社）ではのれんが計上される。

このように受取対価の内容の違いにより、個別財務諸表上の会計処理が大きく異なる結果となる。特に、事業分離等会計基準第107項においては、現金等の財産及び分離先企業の株式を受取対価とする場合の移転利益の計上は、共通支配下の取引であり積極的に損益を認識するわけではないとされていることから、純資産がマイナスの場合は移転利益を計上するのではなく、特別勘定を計上する考え方も検討する必要がある。

④ 子会社（吸収分割承継会社等）における個別財務諸表上の会計処理（第430項）

(コメント)

第430項によれば、移転に係る対価が当該子会社の株式のみである場合には、払込

資本をゼロとし利益剰余金のマイナスとすることが考えられるとされているが、その理由を明確にすべきである。

(理由)

移転された適正な帳簿価額による資産及び負債の差額がマイナスとなる場合、払込資本をマイナスとして表示することはできないため、マイナスの純資産額を過去の損益の修正とするか、当期の損益とするか、将来に繰り延べるかという見方で論点となるとし、「共通支配下の取引は企業結合の前後で当該純資産の帳簿価額が相違することにならないことが配慮されていること、持分プーリング法の場合には資本の内訳を引継ぐこととなる」という理由を挙げて、利益剰余金のマイナスとする結論を述べている。しかし、当該理由では論点との整合性が曖昧であり、また共通支配下の取引の会計処理は持分プーリング法と同じ会計処理ではないとする企業結合に係る会計基準の考え方とも矛盾すると思われるため、理由を明確にすべきである。

なお、分離先企業（子会社）側では、純資産のマイナス部分について一時に利益剰余金のマイナスとして処理されることになるとと思われるが、具体的な会計処理方法についても明示する必要があると思われる。

⑤ 特別勘定を計上した場合の連結財務諸表上の処理（関連会社株式の場合）

(コメント)

分離元企業で特別勘定が計上された場合において、持分法適用上の会計処理を明示する必要がある。

(理由)

関連会社のケースでは、多くの場合、分離先企業の会計処理は取得（パーチェス法）として取り扱われると考えられるが、分離元企業で特別勘定が計上された場合において、連結財務諸表上の会計処理として、持分法適用上の会計処理を明示する必要がある。

(4) 子会社が親会社を吸収合併した場合の会計処理について（第209項）

(コメント)

第209項では、子会社が親会社を吸収合併した場合、親会社の資本勘定を引き継ぐこととされている。この理由として第425項において、子会社が吸収合併存続会社となるのは特殊な事情による限られた場合であると考えられること、子会社にとっては吸収合併により投資の回収を行ったわけではないと考えられること、が挙げられている。しかし、この理由では根拠が不足していると思われる。

(理由)

子会社が親会社を吸収合併することは、もともと想定されていない異常な取引であるため、合理的な会計処理を考えることが難しい点がある。しかし、今後は、許認可の関係等を理由に完全子会社が完全親会社を吸収合併する例が増加することも予想されるが、親会社が子会社を吸収合併した場合には、抱き合わせ株式の消滅差額の損益計上が強制される一方で、子会社が親会社を吸収合併した場合には、資本勘定の引継ぎが可能になるため、合理性のない子会社の親会社吸収合併が助長されることが懸念される。したがって、そのような合理性のない吸収合併が助長されないために、親

会社の資本勘定を引き継ぐことの理由を明確にすべきである。

5. 開示

企業結合に係る特定勘定の表示について（第292項）

（コメント）

第292項の「ただし、貸借対照表日後1年以内に発生することが明らかなものは流動負債に計上する。」と記載されているが、「認識の対象となった事象が貸借対照表日後1年以内に発生することが明らかなもの」と記載を見直す必要がある。

（理由）

「貸借対照表日後1年以内に発生すること」という記載では、負債が1年以内に発生するように誤解される可能性があるため、その発生の意味が明確となるように記載を見直す必要がある。

以 上