

「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）」（事業分離に関する部分）に関するコメント

平成 17 年 9 月 20 日
あずさ監査法人
事業分離検討グループ

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）」の事業分離に関する部分につき、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、倉田 知子

1. 全般に関する要望

事業分離等の会計処理については、場合分けも多く、複雑であるので、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。

2. 子会社を分離先企業として行われた事業分離における、連結財務諸表上の移転損益の取り扱いについて（基準 14 項）

（2）において、連結財務諸表上、移転損益は未実現利益に準じて処理するとしているが、実現の考え方、税効果の取扱いについて記載することを要望する。税効果については繰延税金資産の回収可能性を検討せず計上するとした場合、一時差異の解消が明確でなく、固定残高のようになると思われるが、この考え方で差し支えないか明記されたい。また、未実現利益に準じて処理、の「準じて」の趣旨を明らかにされたい。共通支配下の移転損益は、例えば親子会社間の棚卸資産の売却による損益と同質ではないと思われるが、準じて、について背景となる考え方や論点を記載されたい。

3. 事業分離に関する注記事項について（基準 28 項(4) 適用指針 309 項・439 項）

概算額を注記することとしているが、その算定方法については、309 項(4)において「セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定」と記載されているのみである。監査対象とするには、概算額の算定基準および概算額の適正性に関する監査業務実施基準が必要と考えるが、今後、実務対応報告等が追加公表され则认为てよい。業務実施基準は例えば日本公認会計士協会から公表される可能性もあると思われるので、算定基準について検討願いたい。

また、重要性が乏しい事業分離については、注記を省略できるとされているが、重要性の判断についても、「業績トレンドの把握に役立つ情報を開示する（適用指

針 439 項)」という趣旨以外に、何らかの数値基準等、わかりやすい指針を示すべきであるとする。

4. 複数の事業分離や企業結合を組み合わせ、実質的に1つのスキームを実施する場合の考え方および会計処理について（基準 60 項、指針 8 項）

事業再編のスキームについては、複数段階の事業分離や企業結合を組み合わせ、実質的に1つのスキームを実施するケースがある。それに関し、基準 60 項は、「複数の取引が1つの事業分離又は企業結合を構成している場合には、それらを一体として判定することに留意する」としている。複数の段階を踏む事業分離が、複数期に渡って行われる場合、翌期以降に予定される取引を前提として、投資の継続・非継続を判定する、という理解で良いか。適用指針 8 項において、複数の取引が1つの企業結合を構成している場合につき、「ただし、これらの取引が、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」としているが、事業分離の場合についても1年内ルールを用いるべきか否かを明らかにされたい。

また、1 事業年度以内に完了するか否か、という要素以外にも、「複数の取引が1つの事業分離又は企業結合を構成している」か否かを判断する際の判断基準もしくは考慮すべき重要な要素を示して頂きたい。

5. 指針 100 項について

上から5行目「第 99 項(2)②ア」は、「第 99 項(2)①」の記載ミスではないかと思われる。

また、1)の上から3行目「第 99 項②ア」は「第 99 項(2)②ア」のことではないかと思われる。

6. 分離元企業の繰延税金資産の回収可能性について (指針 107 項・387 項・設例 36)

適用指針 107 項及び 387 項において、事業分離日の属する事業年度の前期末（事業分離日の前日における仮決算を含む）において、分離元企業に移転する事業に係る資産及び負債の一時差異に対して計上する繰延税金資産の回収可能性は、投資が継続しているとみる場合には、事業分離がおこなわれなかったものと仮定した分離元企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断する、とされている。しかし、[設例 36]は、手順 2 において、翌期中に行われる事業分離を勘案し、「実際の将来見込みとして、事業分離を考慮した場合の回収可能額を限度として計上することが適当であると考えられる」と記載している。

指針 107 項・387 項の考え方は、従来から取られていた、会計制度委員会研究報告第 7 号「会社分割に関する会計処理」49 項の考え方と合致するが、設例 36 は、従来と違う考え方を示していると思われる。107 項・387 項の記載と、設例 36 の記載に矛盾が見られるので、どちらかに統一する必要がある。また、設例 36 の方法をとるのであれば、その新しい考え方を取る理由を示す必要があると考える。

なお、設例 36 は、繰延税金資産の回収可能性につき、ステップを踏んで重要な考え方を示しているので、設例ではなく、本文に入れるべきである、という意見も出された。

7. 関連会社を被結合企業とし結合企業の株式のみと引き換えられる企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が結合企業の株式も有している場合の、被結合企業の株主に係る会計処理について（指針 275 項、（基準 42 項・127 項、設例 30）

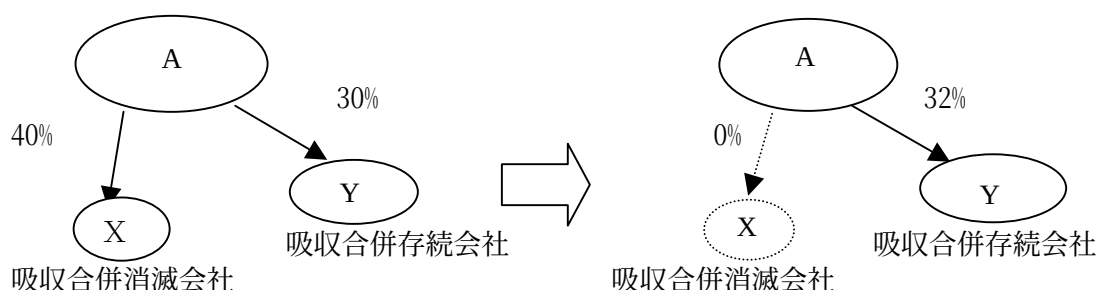
適用指針 275 項において、従来から保有していた結合企業の株式が、被結合企業の株式との引き換え株式を取得して増加した結果、その他有価証券となる場合の想定、もしくは場合分けが抜けているのではないと思われる。以下に詳しく述べる。

適用指針 275 項において、標記の場合で、当該結合企業の株主としての持分比率が増加する場合、当該結合企業の株式について、追加取得として処理する方法として以下の記載がある。

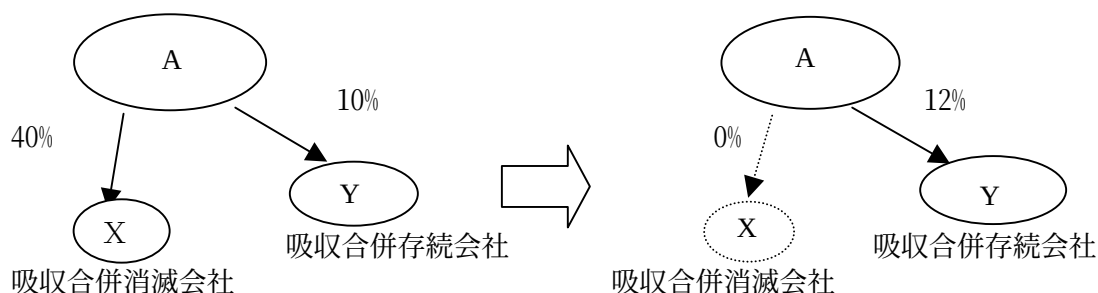
「（１）被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識せず、当該被結合企業の株主が受け取った結合企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（関連会社株式）に係わる企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。」

275 項において、結合後企業の株式が関連会社株式となる場合か、その他有価証券となる場合かの明記はないが、設例 30 のように、もともと所有していた結合企業の株式が交換後関連会社株式となる場合だけを想定しているのではないか。例えば、被結合企業の株主が、結合企業の株式の 10%を有しており、株式引き換えにより 12%に増加した結果、その他有価証券となるケースについては、従来から保有していた関連会社株式がその他有価証券という異種の資産と引き換えられたものとみなし、時価をもって取得価額とし、交換損益を認識するべきであると考えられるがどうか。

<設例 36 で検討されているケース>



<検討されていないと考えられるケース>



8. 分割型会社分割において、受取対価が新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式のみである場合の、新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理について（指針 288 項（基準 50 項））

標記の場合、被結合企業の株主の会計処理における被結合企業の株式に係わる企業結合直前の適正な帳簿価額に代えて、会社分割直前の吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額のうち、合理的に按分する方法によって算定した引き換えられたものとみなされる部分の価額を用いる、とされている。その合理的に按分する方法には、（１）から（３）まで下記の３つの方法が記載されている。

- （１）時価純資産額の比率で按分する方法
- （２）時価総額の比率で按分する方法
- （３）簿価純資産額の比率で按分する方法

これらを、「実態に応じて適切に用いる」とされているが、３方法を並列的に示すのではなく、理論的には何が望ましいのかを示した上で、実務的にそれを取り得ない場合の代替的手法として他の手段を示すほうが、実務にあたってより合理的な処理がなされることとなると思われるので、検討されたい。

9. 「事業分離により取得した株式の特別勘定」について（指針 382 項について）

指針 382 項、下から 2 行目の「事業分離により取得した株式の特別勘定」（以下特別勘定）について、会計的な性格や以下のような場合の計上後の取扱いなどを明らかにされたい。

- ① 株式売却時の取得原価の算定は、ゼロから特別勘定を控除したものとして取り扱えば良いか。言い換えると、特別勘定を計上した株式を、1 億円で売却した場合、1 億円プラス特別勘定残高の売却益が計上される、という理解で良いか。
- ② 特別勘定を計上した子会社もしくは関連会社において、赤字が膨らんだ場合、状況に応じて投資損失引当金を特別勘定と別に計上するという理解で良いか。言い換えると、特別勘定の積み増しを行う処理は許容されないと考えるが、どうか。

10. 設例の記載様式について

設例ごとに記載方式が違うケースがあるので、全体に統一的な記載方法を採用されたい。例えば、設例 11-1 の(2)②イ分離元企業 A 社の連結財務諸表（P168 上段）における連結修正仕訳の解説にて、各数値の算定根拠を示しているが、最初のパーチェス法適用の仕訳について、説例 11-3 のように、番号順に説明されたい。また、個々の数値の説明方法が説例 11-3 と異なった表現で行なわれているが、11-1 と 11-3 はほぼ同様の設例なので、同じ表現で説明されたい。

11. 設例 11-3 について

(2)②イ分離元企業 A 社の連結財務諸表（P172 上段）における連結修正仕訳の解説にて、のれんの算定根拠について説明されたい。のれんの算定は、他の借方・貸方項目の差額による計算だけでなく、新たに事業分離により取得した Y 社の 70%持分に係わるのれん

35 と、事業分離前に保有していた 10%持分に係わるのれん相当額 2 の差額であり、その説明を付すべきであると考える。

12. 設例 24 及び設例 25 について

両設例においては会社分割のスキーム図が示されていないが、スキーム図がある方がわかりやすい為、スキーム図を示されたい。

13. 「継続的関与」について（基準 28 項・74 項・107 項）

基準 28 項・74 項・107 項において、「継続的関与」という言葉が使われているが、詳細な説明がない。連結の範囲を決定する際の実質支配力の判定における判断要素（監査委員会報告第 60 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」2 二参照）を連想するが、「投資の継続・清算」という概念の中で、上記の判断要素とは異なった概念であるようにも思われる。74 項において若干の例示がなされているものの、「継続的関与」の意味が不明確であり、詳細な説明が必要と考える。

以上