

平成 17 年 1 月 28 日  
企業会計基準委員会

## 「『事業分離等に関する会計基準』の検討状況の整理」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』の検討状況の整理」の公表

### コメントの募集

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、平成 15 年 10 月に企業会計審議会によって公表された「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）を契機に、企業再編における結合当事企業の会計処理のほか、他の企業に対して事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理を検討しております。平成 16 年 4 月には、「事業分離等に係る会計処理に関する論点の整理」を公表し、これに対して寄せられたコメントも参考とするなど、「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）を取りまとめるために審議を重ねております。また、これらの会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等を「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」として取りまとめるために、審議を行っております。

これらの会計基準及び適用指針については、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することが考えられていることから、これらを取りまとめるにあたっては、この段階で広く各界の意見を求め、今後の審議の参考とすることが適切と考えられます。このような観点から、平成 17 年 1 月 25 日の第 73 回企業会計基準委員会で、標記の論点の整理（以下「本検討状況の整理」という。）の公表が承認されました。

本検討状況の整理の公表は、今後、事業分離等会計基準やその適用指針、企業結合会計基準の適用指針の開発にあたって、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本検討状況の整理に対するコメントにつきご意見がある方は、平成 17 年 3 月 28 日（月）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、名前が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

### 記

電子メール： combine@asb.or.jp  
ファクシミリ： 03-5561-9624  
お問い合わせ先： 03-5561-8449

## ■ 本検討状況の整理の概要

以下の概要は、コメントを募集するにあたっての便宜に資するため、本検討状況の整理を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本検討状況の整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。また、本検討状況の整理に対するコメントにつきましては、本検討状況の整理において示されているもの以外でも、企業結合及び事業分離における会計処理に関するもの（注記事項も含む。）であれば、どのような事項でもお寄せください。

### 「『事業分離等に関する会計基準』の検討状況の整理」について

#### 目的（第1項から第3項参照）

事業分離とは、会社分割や営業譲渡などの形式により、ある企業（分離元企業）を構成する事業を他の企業（分離先企業）に移転することをいい、分離元企業から移転された事業と分離先企業とが一つの報告単位に統合されることになる場合には、企業結合でもあり、分離先企業は結合企業にあたる。

企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。しかし、企業再編においては、その他に、分離元企業の会計処理（移転損益を認識するかどうか）や結合当事企業の株主に係る会計処理（交換損益を認識するかどうか）なども検討する必要があるため、事業分離等会計基準が必要になる。

#### 企業結合会計基準に基づく会計処理の考え方（第60項から第66項参照）

##### 1. 持分の継続と分離元企業の会計処理及び結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方

企業結合会計基準において、企業結合の会計処理に用いられている「持分の継続・非継続」という考え方は、企業結合の会計処理に固有のものではなく、むしろ一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算とも整合した概念であり、実現概念に通ずる考え方である。このため、企業結合における結合企業の会計処理のみならず、分離元企業や結合当事企業の株主もあわせた企業再編の会計処理も、同じ考え方に沿って統一的に行う。

##### 2. 分離元企業の会計処理と結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方の関係

事業分離における分離元企業（例えば、吸収分割による分割会社）と、100%子会社を被結合企業とする企業結合における当該被結合企業の株主（親会社）とでは、経済的効果が実質的に同じであることから、両者の会計処理を整合的なものとするのが適当と考えられる。さらに、被結合企業の株主が親会社である場合には、被結合企業の株式をすべて保有しているとき（被結合企業が100%子会社の場合）でも、すべては保有していないとき（被結合企業が100%子会社以外の子会社の場合）でも整合的な会計処理とするのが適当と考えられる。

## 分離元企業の会計処理（第 11 項から第 26 項参照）

### 1. 分離元企業の会計処理の考え方

事業分離等会計基準では、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念に基づき、実現損益を認識するかどうかという観点から、分離元企業の会計処理を考えている。これは、企業結合の会計処理を一般的な会計処理と整合させるために考えられた「持分の継続・非継続」という概念の根底にある考え方である。分離した事業に対する投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、一般的な売却や交換に伴う損益認識と同様に、分離元企業において移転損益が認識されない場合と認識される場合が考えられる（第 67 項参照）。

### 2. 分離元企業の会計処理

#### (1) 移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合

その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る移転直前の資産及び負債の適正な帳簿価額との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、通常、投資が清算されたとみなされると考えられるがどうか。これには、その他有価証券又は売買目的有価証券に分類される分離先企業の株式を対価として受け取る場合も含まれると考えられるがどうか。

#### (2) 移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合

移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る移転直前の資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定するものとする。子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に対する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされると考えられるがどうか。

### 3. 事業分離により分離先企業の子会社となる場合

事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していないが、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業の会計処理は以下のように考えられるがどうか。

(1) 分離元企業の個別財務諸表上、移転損益は認識されず、当該分離元企業が受け取った分離先企業の株式（子会社株式）の取得原価は、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に基づいて算定する。

(2) 分離元企業の連結財務諸表上、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）の持分との間に生ずる差額については、支配獲得後における子会社の時価発行増資等に伴い生ずる親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う。

なお、分離元企業は、分離先企業を取得することとなるため、分離元企業の連結財務諸表

上、パーチェス法を適用する。

#### 4. 事業分離により分離先企業が関連会社となる場合

事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していないが、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合(ただし、共同支配企業の形成等の場合を除く。)、分離元企業の会計処理は以下のように考えられるがどうか。

- (1) 分離元企業の個別財務諸表上、移転損益は認識されず、当該分離元企業が追加取得した分離先企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、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に基づいて算定する。
- (2) 分離元企業の連結財務諸表上、持分法適用において、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額は、次のように処理する。

分離先企業に対して投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本との間に生じる差額については、投資に含め、のれん(又は負ののれん)として処理する。

分離元企業の事業が移転したとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。

ただし、と のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて処理することができる。

### **資産の現物出資等における移転元の企業の会計処理(第31項参照)**

資産を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合(現物出資の場合や現金以外の財産による自己株式の処分による場合)において、移転元の企業の会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理に準ずるものと考えられるがどうか。

### **結合当事企業の株主に係る会計処理(第32項から第49項参照)**

#### 1. 被結合企業の株主に係る会計処理の考え方

一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念に基づき、実現損益を認識するかどうかという観点から、分離元企業の会計処理と同様に、被結合企業の株主に係る会計処理を考えている。したがって、企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、結合企業の株式などの財と引き換えられた場合に、その投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、被結合企業の株主に係る会計処理でも、一般的な売却や交換に伴う損益認識と同様に、交換損益が認識されない場合と認識される場合が考えられる(第180項参照)。

#### 2. 被結合企業の株主に係る会計処理

- (1) 被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合

被結合企業の株式と引き換えに受け取った対価となる財の時価と、被結合企業の株式に

係る企業結合直前の適正な帳簿価額との差額を交換損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、被結合企業の株式と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、通常、投資が清算されたとみなされると考えられるがどうか。

(2) 被結合企業に関する投資が継続しているとみる場合

交換損益を認識せず、被結合企業の株式と引き換えに受け取る資産の取得原価は、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額に基づいて算定するものとする。被結合企業が子会社や関連会社の場合において、当該被結合企業の株主が、子会社株式や関連会社株式となる結合企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該引き換えられた結合企業の株式を通じて、被結合企業（子会社や関連会社）に対する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該被結合企業に関する投資が継続しているとみなされると考えられるがどうか。

これには、子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、当該株主にとって結合後企業の株式は、従来どおり、子会社株式や関連会社株式にも該当しないこととなる（その他有価証券からその他有価証券）場合も含まれると考えられるがどうか。

(3) 被結合企業の株主が結合企業の株式を有している場合

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被結合企業の株式に加え、結合企業の株式も有している場合、企業結合時におけるこれらの株式の会計処理は個々の株主の観点から行われるため、結合後企業の株式は同一のものとして取り扱うと考えられるがどうか。

この結果、企業結合後において、いずれかの株式（被結合企業の株式又は結合企業の株式）の持分比率が増加する場合、被結合企業の株主は、その株式を同一銘柄の株式の追加取得に準じて会計処理するとしてはどうか。なお、企業結合前より持分比率が低下する株式は、結合企業の株式を有していない場合の会計処理に準ずるものと考えられるがどうか。

3. 結合企業の株主に係る会計処理

個々の株主にとっては、企業結合により、被結合企業の株主が新たに結合企業の株主となっても、引き続き結合企業の株主であっても、同様の経済的効果を有する。このため、結合企業の株主が被結合企業の株式を有していない場合における結合企業の株主に係る会計処理は、結合企業の株式を有していない場合における被結合企業の株主に係る会計処理に準ずるものと考えられるがどうか。

また、企業結合前に結合企業の株主が結合企業の株式に加え被結合企業の株式も有している場合、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式も有している場合の会計処理に準ずるものと考えられるがどうか。

## 「『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』の検討状況の整理」 について

### 概要

1. 取得と持分の結合の識別（第7項参照）
2. 取得の会計処理（第8項から第11項参照）
3. 持分の結合の会計処理（第12項から第15項参照）
4. 共同支配企業の形成の会計処理（判定を含む。）（第16項から第18項参照）
5. 共通支配下の取引等（第19項から第21項参照）

### 主な論点

1. 論点1（適用指針の全般的な構成）

適用指針の基本的な構成として、本検討状況の整理では、企業結合会計に基づき、企業結合を4つの類型（取得、持分の結合、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引）に分けたうえで、企業結合会計意見書 四 3.の定めに従い、合併、株式交換・株式移転、会社分割等の企業再編の形式ごとの連結財務諸表上及び個別財務諸表上の適用方法を示している。また、会社分割など事業分離と企業結合が一体として行われる企業再編も多いため、分離元企業の会計処理も、上記の構成にあわせて示している。適用指針のこのような構成は適切かどうか。

2. 論点2（個別財務諸表における持分プーリング法の適用 - 第13項及び第357項参照）

持分の結合と判定された企業結合の会計処理は、持分プーリング法を適用することとなる（企業結合会計基準 三 3.）。持分プーリング法の適用にあたり、企業結合会計基準 三 3.(2)では、企業結合年度においては、「期首に企業結合が行われたものとみなして連結財務諸表を作成する。」とされているが、個別財務諸表については、このような定めはない。

本検討状況の整理では、この点に関し、会計上は個別財務諸表も連結財務諸表と同様に取り扱うことが望ましいが、関連する諸制度との調整を含め、今後、引き続き検討することとしている。個別財務諸表に持分プーリング法を適用する場合、企業結合年度の期首に企業結合が行われたものとみなして会計処理することは適切かどうか。

3. 論点3（取得と持分の結合の識別（特に潜在株式の議決権の行使の可能性の取扱い - 第40項、第42項、第46項及び第308項から第311項参照）

企業結合会計意見書 三 2.(1)では、取得と持分の結合の識別に際し、「議決権比率判定にあたっては、潜在株式の議決権行使の可能性を考慮することが必要である。」としている。

本検討状況の整理では、潜在株式の議決権行使の可能性の考慮の仕方として、一定の強制転換条項付株式のみを議決権比率要件において考慮し、他の潜在株式については、議決権比率以外の要件で、実質的に判定してはどうかとしている。このような考え方は適切かどうか。

4. 論点4（識別可能資産及び負債への取得原価の配分額 - 第69項参照）

企業結合が取得と判定された場合には、企業結合日の時価を基礎として、取得原価を識別可能資産及び負債に配分することとされている（企業結合会計意見書 三 3.(3)）。

本検討状況の整理では、時価を基礎とした科目別の取得原価の配分額の算定方法を示していないが、このような算定方法を示す必要があるかどうか。また、その必要がある場合には、適用指針として示すべきか、それとも適用指針以外のもの（例えば参考資料）として示すべきか。

5. 論点5（研究開発費への取得原価の配分 - 第79項及び第330項、第331項参照）

企業結合が取得と判定された場合の取得原価の配分方法として、企業結合会計基準 三 2.(3)では、「取得企業が取得の対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する。」とされ、取得原価を研究開発費に配分する場合の要件は示されていない。

本検討状況の整理では、「研究開発費等に係る会計基準」との整合性の観点から、企業結合により取得した識別可能資産の企業結合後の用途が、取得企業において、同会計基準の定めにより研究開発費として処理すべき要件に該当する場合に費用処理することになると考えているが、引き続き検討することとしている。取得原価を研究開発費に配分する場合の要件の考え方として、「研究開発費等に係る会計基準」との整合性を図ることとしている適用指針の考え方は適切かどうか。

6. 論点6（共同支配企業の形成の判定のうち、契約要件の考え方 - 第193項、第194項及び第374項から第377項参照）

本検討状況の整理では、企業結合会計基準において示されている共同支配（企業結合会計基準 二 3.）及び共同支配企業（企業結合会計基準 二 6.）の定義から、共同支配企業の形成の判定要件として契約要件（共同支配投資企業となる投資企業が共同支配となる契約等を締結していること）を明示している。拒否権の取扱いを含め、契約要件の考え方は適切かどうか。

7. 論点7（注記事項：第285項、第290項、第291項、第399項及び第401項参照）

本検討状況の整理では、企業結合においてパーチェス法を適用した場合の財務諸表の注記事項である「企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額」（企業結合会計基準 四 2.(1)）について、その算定方法や開示項目を提案している（第285項参照）。また、わが国において開示慣行のなかった「重要な共同支配企業に対する投資情報の継続的開示」（第290項参照）や事業分離を行った場合の「当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額」（第291項(4)参照）の算定方法も提案している。このような開示をすることや開示の仕方は適切かどうか。