

**廃止事業とは**

廃止事業という概念は我が国には存在しないことから、論点を検討するに先立ち、まず廃止事業の概要の説明を行うこととする。

**1. 国際的な会計基準における廃止事業の位置づけ**

国際的な会計基準では、廃止事業の取扱いは、「売却目的で保有する資産」（処分予定の資産）の減損と密接な関連がある点に特徴がある。

	米国の会計基準	国際会計基準
現在の基準	SFAS 第 144 号「長期性資産の減損又は処分に関する会計処理」	IFRS 第 5 号「売却目的で保有する固定資産および廃止事業」
基準の内容と、廃止事業の位置づけ	上記の基準は、固定資産全般の減損について定めたものであり、その中に、売却目的で保有する資産の取扱いの一環として、廃止事業が定められている。	上記の基準は、売却目的で保有する非流動資産の減損について定めたものであり、その中に、売却目的で保有する資産の取扱いの一環として、廃止事業が定められている。
現在の基準以前の取扱いの概要	SFAS 第 144 号の発効前は、APB 第 30 号「事業セグメントの処分・・・」において、経営成績の報告を定める基準の一部として、取扱いが定められていた（現在と同様、区分表示が求められた）。	IFRS 第 5 号の発効前は、IAS 第 35 号「廃止事業」において、廃止事業の測定、表示についての取扱いが定められていた（現在と同様、区分表示が求められた）。

**2. 廃止事業の表示のイメージ**

廃止事業は、次のイメージのように、損益計算書の中で別掲表示される<sup>1</sup>（イメージは、米国の会計基準 FAS 第 144 号などによった場合である）。

売上原価及び費用、純額			
・・・	XXX, XXX		
再構築費用ほか	20, 000	XXX, XXX	①
営業利益		11, 000, 000	
・・・		X, XXX	②
税金控除前の継続事業からの利益		10, 000, 000	③
法人税等		4, 000, 000	
継続事業からの利益		6, 000, 000	
非継続事業の損失			
廃止した A 事業部門の営業損失（税効果後）	20, 000		
A 事業部門の処分による損失（税効果後）	35, 000	55, 000	
純利益		5, 945, 000	

①・・・廃止事業の定義にあたらなかったリストラ費用などは、継続事業の利益で報告される。  
 ②・・・日本での営業外損益+特別損益に相当する費用・損失が表示される。

日本の税前利益に相当。

日本にはない損益区分。

<sup>1</sup> 「アメリカ会計セミナー」第 4 章 損益計算書と関連情報 p. 116 などを参考に作成。

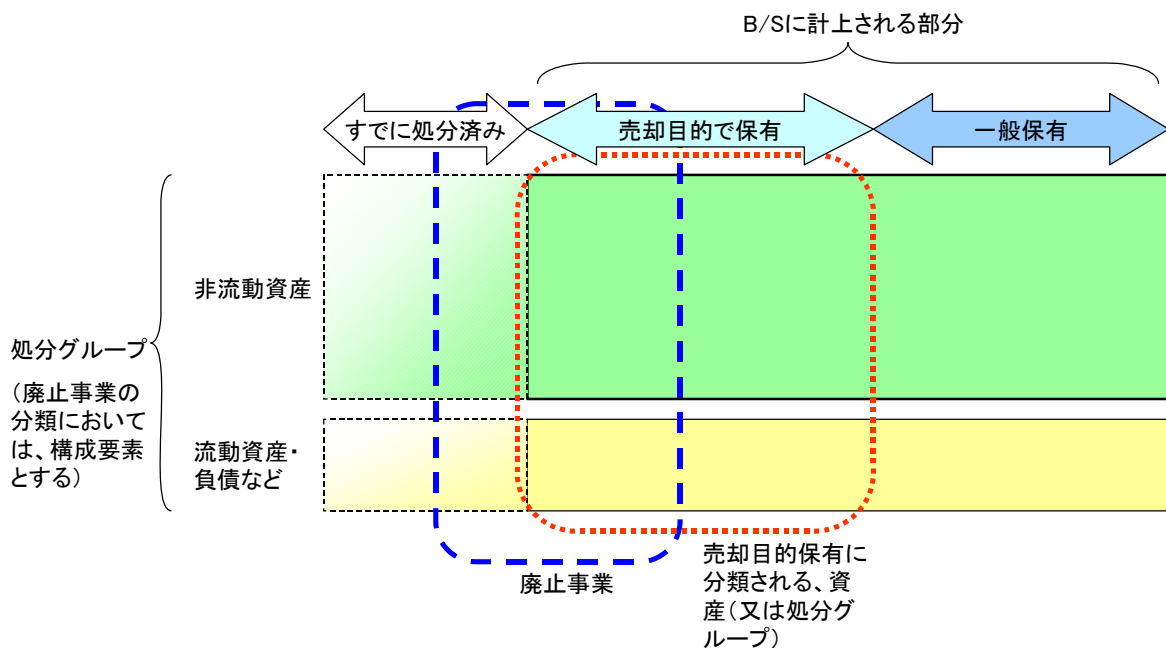
③・・・「継続事業からの利益」という表現は、廃止事業が存在する場合にのみ使用される。

廃止事業を含めた非規則的な項目は、「財務諸表の読者が企業の長期的な利益稼得能力をよりよく判断できるため」<sup>2</sup>に、継続事業と区分して報告することが求められているものである。

### 3. 廃止事業とは何か

廃止事業を簡潔に表現すれば、既に処分した、又は処分が予定されている事業となるものと考えられる。1. で述べたとおり、廃止事業は売却目的で保有する資産（又は処分グループ）と密接な関連を持つ（なお、売却目的で保有する資産（又は処分グループ）は、B/S上、売却予定として独立して表示することが求められている）。すなわち、廃止事業の中で保有される資産は、売却目的で保有する資産に含まれる。

B/S に計上される資産・負債などに着眼して両者を整理すれば、次のとおりになると考えられる。



一方、処分された（又は予定された）事業がすべて廃止事業となるわけではなく、一定の要件を満たしたもののみが廃止事業とされる（後述する「3. 廃止事業の定義」を参照）。

	損益項目
廃止事業	2. に記載したとおり、事業の処分等にかかる損益は、P/L で継続事業の利益とは区分して報告される。

<sup>2</sup> 「アメリカ会計セミナー」第4章 損益計算書と関連情報 p. 116。

廃止事業とされな い、事業の処分	廃止事業とされなかったリストラ費用などは、継続事業の利益の中で報告され、2. での「再構築費用」などに含まれることとなる。
---------------------	---

#### 4. 廃止事業の定義

廃止事業の定義については、国際会計基準と、米国の会計基準との間に相違がある。

##### (1) 国際会計基準

IFRS 第 5 号第 32 項では、廃止事業の定義を次のように行っている。

廃止事業とは、既に処分されたか又は売却目的保有に分類されている企業の構成部分であり、かつ以下の要件を満たすものをいう。

- (a) 独立の主要な事業分野又は営業地域<sup>3</sup>を表すこと、
- (b) 独立の主要な事業分野又は営業地域を処分する、統一された計画の一部であること、又は
- (c) 転売のみのために取得した子会社であること。

##### (2) 米国の会計基準

SFAS 第 144 号第 42 項では、廃止事業の定義を次のように行っている。

- (a) ある企業の構成部分の事業及びキャッシュ・フローが、処分取引の結果として企業の継続している事業から削除されており（又はされる予定であり）、かつ
- (b) 処分取引後、当該構成部分の事業に、企業がいずれの重要な継続的介入しない予定であるという双方の条件を満たす場合

上記の「構成部分」の説明として、SFAS 第 144 号第 41 項では、①マネジメント・アプローチでの報告セグメント、②事業セグメント、③レポーティング・ユニット、④子会社又は資産グループの 4 つがあるとしている。

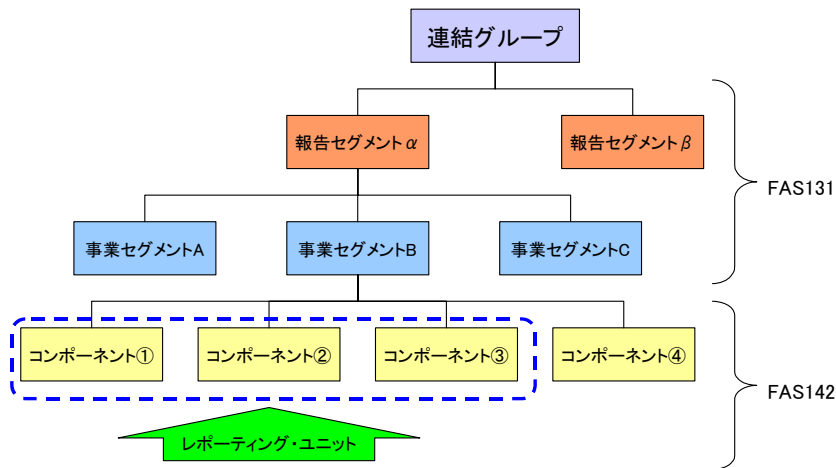
本基準書の目的上、企業の 1 つの構成部分は、当該企業の残りの部分から事業上及び財務報告目的上、明確に区分できる事業及びキャッシュ・フローを含んでいる。企業の構成部分は、報告すべきセグメント若しくは事業セグメント（当該用語は基準書第 131 号第 10 項に定義している）、レポーティング・ユニット（当該用語は基準書第 142 号に定義している）、子会社又は資産グループ（当該用語は第 4 項に定義している）となる。

この 4 つの構成要素の関係は次頁の図のように整理できる<sup>4</sup>が、重要な点は、SFAS 第 144 号では、廃止事業の判定の対象となる単位について、報告セグメントから子会社・資産グループまでの、かなり幅広い選択を認めている点にあると考えられる。

<sup>3</sup> 「〔引用者注：IFRS 第 5 号での〕廃止事業の定義が多少曖昧であり、特に『独立した主要な事業分野又は営業地域』をどのように解釈するかによって、その定義は異なってしまう、・・・（以下省略）」、とする指摘がある。「International GAAP 2005」（Ernst & Young、新日本監査法人）第 1 巻 p. 230.

<sup>4</sup> 「2006 年版 アメリカの会計原則」（中央青山監査法人編）p. 233 を参考に作成。

※ 一般的に、報告セグメント＞事業セグメント＞レポートニング・ユニット＞子会社・資産グループとなる。



### (3) 国際会計基準と米国の会計基準の相違

IFRS 第 5 号結論の背景 BC67 から BC71（この資料の最後に添付する）にかけて記載されているとおり、「IASB は、SFAS 第 144 号における廃止事業の定義を満たす営業活動の規模は小さすぎて実務上問題があるとの理由から、SFAS 第 144 号の定義ではなく、この（引用者注：IFRS 第 5 号）定義を使用し」<sup>5</sup>た。

この相違については、IASB は FASB と現在、コンバージェンスの作業の最中である。

## 5. 廃止事業とセグメント報告との関係

4. の図のとおり、SFAS 第 144 号では廃止事業の単位はセグメント報告で報告されるセグメントの単位以下と考えていることなどから推察されるように、廃止事業とセグメントは同一の単位にはならないことが多いものと考えられる。従って、廃止事業が生じたからといって、それが廃止セグメントとして報告されることにはならないと考えられる。

また、そもそも米国のセグメント報告では、「税引前継続事業からの利益」までしか報告を求められておらず、廃止事業はセグメント報告の報告範囲に含まれていない。

## 6. 廃止事業で求められる開示

### (1) 国際会計基準<sup>6</sup>（IFRS 第 5 号）

<sup>5</sup> 「International GAAP 2005」（Ernst & Young、新日本監査法人）第 1 巻 p. 230

<sup>6</sup> 脚注 2 の文献における記述を参考にまとめた。

- ✓ 下記の項目の合計を、**損益計算書**に表示する（第 33 項；2. 廃止事業の表示のイメージを参照）。
  - ① 廃止事業の税引後損益
  - ② 廃止事業を構成する資産または処分グループについて、売却費用控除後の公正価値での測定又は処分に際して認識される税引後損益
- ✓ さらに、この金額を**損益計算書または注記**で次のとおり細分化する（第 33 項）。
  - ① 廃止事業の収益、費用及び税引後損益
  - ② 廃止事業を構成する資産または処分グループについて、売却費用控除後の公正価値での測定又は処分に際して認識される損益
  - ③ IAS 第 12 号で要求される (a) 及び (b) それぞれに関連する税金費用
- ✓ **比較損益計算書**については、**過年度の情報を遡及的に修正**する（第 34 項）。
- ✓ 正味キャッシュ・フローについても、本体又は注記で開示を行う必要がある（第 33 項）。
- ✓ **貸借対照表**についての取り扱いは、次のとおり。
  - ・ 貸借対照表については、**売却目的で保有する資産として、独立して表示**する（第 38 項）。
  - ・ 「IFRS 第 5 号は、（引用者注：第 40 項で）『企業は直近で表示された期間の貸借対照表の分類を反映するために、過年度の貸借対照表で売却目的保有として分類した非流動資産又は処分グループの資産及び負債として表示した金額を、**再分類又は修正再表示してはならない**』と述べている。しかし、文章がわかりづらく、正確な意味は明らかではない。・・・IFRS 第 5 号は、廃止事業としての要件を満たす処分グループについて、貸借対照表に関する別個の規定は定めていない。」<sup>7</sup>、とされているように、**比較貸借対照表**については**過年度の情報を遡及的に修正しないもの**と解釈される。

## (2) 米国の会計基準

- ✓ 概ね、国際会計基準と同様であることから、ここでは割愛する。

## (3) 貸借対照表での遡及再分類（遡及修正）

(1)で上述したとおり、IFRS 第 5 号は廃止事業に分類された事業について、比較貸借対照表では遡及再分類を行わないこととしている。この点については、IFRS 第 5 号の例示 12 の脚注文章からも明らかである（例示 12 については、本資料の 10、

<sup>7</sup> 「International GAAP 2005」（Ernst &Young、新日本監査法人）第 1 巻 p. 290-291.

11 ページに添付した)。

一方、SFAS 第 144 号では、比較貸借対照表上で遡及再分類を行うかどうかについて特に定めをおいておらず、米国での取扱いは IFRS ほど明らかではないと考えられる。ただし、IFRS 第 5 号結論の根拠では「売却目的保有と分類される資産の表示」について、IFRS 第 5 号と SFAS 第 144 号は完全に収斂している、と述べられており（本資料 9 頁）、SFAS 第 144 号においても比較貸借対照表上での遡及再分類は行わないという考え方になっているとも考えられる。しかしながら、実際の米国の実務においては、比較貸借対照表上で遡及再分類を行っている実例も見られる<sup>8</sup>。

この点、米国での監査上の判断には、「SFAS 第 144 号は貸借対照表での遡及再表示を求めているもの、SAS 第 1 号/AU 420.16 の一般的な考え方の下で、遡及再表示は許容しうるものと考えることができ、遡及再表示が適切に行われる限り、監査人は監査意見に特に除外事項を付さないこととする」、というものがある<sup>9</sup>。

したがって、米国においても比較貸借対照表上で遡及再分類を行わないことが原則であるが、適切に行われる場合には、遡及再分類が容認されている、と考えられる。

## 7. 我が国での取扱い

我が国では、廃止事業にかかる取扱いは存在しない。ただし、「事業整理（廃止）損」、「子（関連）会社整理（清算）損」といった損失や、これらに対する繰入額を特別損失に計上する実務が広く見られる。もっとも、3. で分析したとおり、国際的な会計基準のように、「廃止事業」として区別を行うことや、具体的な開示方法を定めていない点で、相違があるといえる（区別表示しないため、もちろん遡及的な修正も行わない）。

<sup>8</sup> 例えば、PEMCO AVIATION GROUP, INC は 2006 年 12 月期において、廃止事業への分類を行っており、前期（2005 年 12 月期）の損益計算書及び貸借対照表の遡及再分類をともに行っている。

<sup>9</sup> 海外の大手監査法人と提携する、国内監査法人の関係者へのヒアリングなどによる。

<b>論点：廃止事業を報告する場合の遡及修正（遡及適用）の必要性</b>
--------------------------------------

### 1. 日本基準の定め

具体的な取扱いは定められていない。

### 2. 国際的な会計基準の定め

#### (1) 国際会計基準

- ① 損益計算書については、継続事業からの利益とは区分し、廃止事業として表示する。また、比較損益計算書は、過年度の数値を遡及して修正する。
- ② 貸借対照表については、売却目的で保有する資産として、独立して表示するが、過年度の数値は遡及しない。

#### (2) 米国の会計基準

国際会計基準と概ね同じ。

廃止事業について、どのような事象をもって廃止事業と認定するかなどの点について検討しないと実務的にワークしなくなるのではという意見があった。（廃止事業については、別プロジェクトでの議論という選択肢も含め、今後検討するという方向性で考えている。）

### 3. 方向性

廃止事業の報告は、財務諸表利用者が企業の長期的な利益稼得能力をよりよく判断できるという観点から、廃止事業に分類された事業と、それ以外の継続事業から生じた利益を区別しようとするものである。こうした点からは、当期に廃止事業に分類された事業が存在する場合、過去の損益情報も遡及的に修正し、継続事業から生じた過去の利益を報告することが、その目的に適うものとも考えることもできる。

このため、廃止事業の報告が行われることとなった場合を仮定するならば、国際的な会計基準と同様に、過年度の損益情報に関連する部分を遡及的に修正するという方向で検討していくことが考えられる。

一方、廃止事業の単位の設定如何では、廃止事業の報告の実務は非常に複雑となるという指摘や、他部門とシナジーがある場合における情報の有用性に疑問があるという指摘もある。また、廃止事業の報告は、財務諸表の表示の問題にとどまらず、売却目的で保有する非流動資産（及び処分グループ）の減損といった、資産の測定などの他の領域などにも関連するため、本来過年度遡及修正と別に議論すべき性格の問題であるという考え方もある。論点整理の段階ではこうした点にも考慮しつつ、過年度情報のあり方に関する問題を中心に包括的な議論を行っていくということでしょうか。

以 上

以下に、参考として IFRS 第 5 号の結論の背景（抜粋）を添付する。

- BC67. 廃止事業の定義に関して、公開草案第 4 号は、SFAS 第 144 号の廃止事業の定義を採用することを提案した。審議会は、既存の IAS 第 35 号では、企業の継続事業に影響を与える可能性があるが、廃止活動として分類する要件は満たさない処分取引がありうると主張した。例えば、企業は、特定の営業地域で営業活動を行っている資金生成単位のすべてではないが、重要な部分を処分することがある。IAS 第 35 号では、そうした処分は廃止事業の定義を満たさないかもしれない。SFAS 第 144 号では、目的適合的な定義が満たされる場合、廃止事業の定義を満たすことになる。
- BC68. しかしながら、公開草案第 4 号へのコメント提出者の大多数がこの提案に同意しなかった。同意としなかった者はその代わり、廃止事業は主要な事業分野又は事業地域であるべきとする IAS 第 35 号の要件をそのまま継続することを提案した。
- BC69. 審議会は、受領したコメントに鑑み、この問題を再検討し、SFAS 第 144 号に従って廃止と分類されうる規模の単位はあまりにも小さく、その結果、廃止事業を区分して表示することで提供される情報は、本来のものほど有用とはならないと結論付けた。
- BC70. 審議会は、FASB の緊急問題専門委員会(EITF)が SFAS 第 144 号の廃止事業に関する要件を実行するときに発生した実務上の問題について検討していることに注目した。EITF は特に、(a) キャッシュ・フローが企業の継続事業からのものか、あるいは継続事業から除外すべきものであるかどうかを判断するときに検討すべき構成部分のキャッシュ・フロー、及び(b) 処分される構成部分の事業への重要な継続的関与となる種類の継続的関与について検討している。これらの実務上の問題の結果、審議会は、SFAS 第 144 号において生じた実務上の同じ問題の原因となる可能性のある方法で、廃止事業の定義を変更することは適切でないと結論付けた。
- BC71. 審議会はしたがって、報告セグメントを基礎としている SFAS 第 144 号以前の米国の定義から除外されていたであろう営業活動体も含むことになることに留意して、廃止事業は主要な事業分野、又は営業地域とする IAS 第 35 号の規定をそのまま継続することを決定した。しかしながら、審議会はこれを暫定的な措置と考え、比較的短期間に収斂した定義に到達するように FASB と作業する意向である。



## SFAS 第 144 号の該当する箇所との比較

BC85 下記の表は SFAS 第 144 号との収斂の範囲について示している。

規定	SFAS 第 144 号との収斂の範囲
範囲	IFRS と米国の会計基準との差異により生じる範囲上の差異。
売却目的での保有の分類の要件	完全に収斂している。
交換される資産の処理	非貨幣性資産の交換に関する FASB 提案が完成すれば完全に収斂する。
廃棄される資産の処理	完全に収斂している。
当初分類における測定	米国会計基準では、資産（又は処分グループ）の帳簿価額に含まれるが、IFRS 第 5 号では含まれない、資本の部に直接計上されている累積換算差額以外は、収斂している。
事後の測定	原則としては収斂している、しかし従前の減損の戻入に関する異なる規定により生じるいくつかの差異が存在している。
売却計画の変更	従前の減損の戻入に関する異なる規定により生じる差異は別として、再分類及び測定については収斂している。
売却目的保有と分類される資産の表示	完全に収斂している。
廃止事業の定義	収斂していないが、審議会は比較的短い期間に収斂した定義に到達するように FASB と作業する予定である。
事業の廃止と分類する時期	完全に収斂している。
廃止事業の表示	SFAS 第 144 号は税引前利益及び税引後利益を損益計算書の本体に表示することを要求しており、IFRS は税引後利益（項目への区分は許容される）のみを表示することを要求している以外は、収斂している。

## 売却目的保有に分類された非流動資産又は処分グループの表示

本基準書の第 38 項は、企業が貸借対照表上、売却目的保有に分類した非流動資産と処分グループの資産をその他の資産とは区分して表示することを要求している。売却目的保有に分類された処分グループの負債も又、貸借対照表ではその他の負債と区分して表示される。これらの資産と負債は相殺して、単一の金額で表示することはできない。例示 12 は 3 つの規定について説明している。

## 例示 12

20-5 年末時点で、企業はその資産（及び直接関連する負債）の一部を処分することを決定する。当該処分は、売却目的保有への分類の第 7 項と第 8 項の要件を満たしており、次のような 2 種類の処分グループの形態を伴う。

	売却目的保有に分類後の帳簿価額	
	処分グループ I:CU	処分グループ II:CU
有形固定資産	4,900	1,700
売却可能金融資産	1,400*	-
負債	(2,400)	(900)
<b>処分グループの正味帳簿価額</b>	<b>3,900</b>	<b>800</b>

売却目的保有に分類された資産グループに関する企業の貸借対照表の表示は次のようになる。

	20X5	20X4
資産		
非流動資産		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
流動資産		
DDD	X	X
EEE	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>売却目的での保有に分類された非流動資産</b>	<b>8,000</b>	<b>-</b>
	<u>X</u>	<u>X</u>
資産合計	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

\* これらの資産に関する CU400 は資本に直接計上される。

資本及び負債		
親会社の株主に帰属する株主資本		
FFF	X	X
GGG	X	X
売却目的で保有される非流動資産に関連して資本に直接計上される金額	400	-
	X	X
少数株主持分	X	X
資本合計	X	X
非流動負債		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X
	X	X
流動負債		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
	X	X
売却目的での保有に分類された非流動資産に直接関連する負債	3,300	-
	X	X
負債合計	X	X
資本と負債の部合計	X	X

報告期間末時点で売却目的保有に分類された資産（又は処分グループ）の表示規定は遡及して適用するものではない。したがって、従前の期の比較貸借対照表は表示されない。

以 上