

コメントの概要		コメントへの対応案
企業結合		
取得と持分の結合の識別規準		
8 項	「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、基準を引用しているが、例外として認め得るケースについて記載すべき。	趣旨の確認の上、例外が認められるケースは示さないことかどうか。
議決権のある株式 (10 項)	「議決権ある株式」を、判定対象となる企業結合の承認に関する事項、および取締役の選任および解任に関する事項のいずれについても議決権を有する株式と定義しているが、株主総会において または の事項が決議されたとしても、会社法 108 条 1 項 8 号の種類の株式が発行されている場合には、その株式を有する種類株主を構成員とする種類株主総会の決議がなければ、その効力は生じないことになるため、当該株式を発行している株式会社が企業結合をする場合、持分の結合と判定する要件として十分か示すべき。	拒否権については、25 項で取扱っている ので、修正不要。
	注解（注 2）では、対価要件の要件として、「交付株式の議決権の行使が制限されない」との記載に対して、適用指針においては、「議決権のある株式」の議決権の範囲を限定している。説明が必要。	
いずれかの結合当事企業の株主が有利な立場にある場合（25 項）	<ul style="list-style-type: none"> ・特定の者の有する潜在株式などの例示はあるが、結論として「実質判断」としているが、判定に関する基本的な考え方の説明ないし具体的事例の紹介等の記載をすべき。 ・連結上の支配概念と企業結合の支配概念とで、潜在株式についての取扱いが異なる（連結範囲の判定に関して子会社に該当しないが、企業結合では行使されない潜在株式が考慮され、取得と判定される合併など）。概念の整理を結論の背景へ記載することが望ましい。 	<ul style="list-style-type: none"> ・その他の支配要件は、実質で判断すべき要素が含まれるものであるため、25 項の説明で十分であり修正不要。 ・328 項で子会社 取得であっても、取得子会社とはならないと整理している ので、修正不要。
取得		
支払対価及び受取対価の時価（38 項、39 項、93 項等）	実務では事業分離、企業結合等において、取引の対象になる事業や株式の価額について当事者間で合意があるはずである。時価については、「当事者間で合意した価額を時価とみなす」とし、それ以外の基準や指針は不要ではないか。	企業結合会計基準において、時価が定められており、観察可能な市場価格がある場合には、当該価格を用いることとなる。

審議事項（１） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
	合理的に算定された価額とみなせる価額が具体的にどのような場合を想定しているのか、読者の理解を促すため、説明の必要があると考える。	個々のケースで判断されるべきであり、適用指針で詳細な記述は不要。
株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合（41項）	「(株価が)「大きく異なる場合」とは、その価格の差異から生じる取得原価の差額(のれん(又は負ののれん)の差額)が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合」とあるが348項では、「株価の差異に加え、取得企業の財政状態及び経営成績に与える影響も加味して総合的に判断」と要件が2つあるような記載になっている。	基本的には株価の相違に起因したのれんの大小がポイントである。結論の背景については、表現の修正を検討する。(例えば、「株価の差異だけではなく」とするなど)
持分法関連会社との企業結合(47項)	帳簿価額と持分法評価額との差額をのれんとして処理することを求めているが、未実現損益が関連会社株式勘定で処理されている場合にも、のれんとして処理することになるのか。損益の発現期間に影響を与える事項であり、その取扱いを明確化すべき。	通常は、持分法評価額には未実現損益等が含まれており、47項における持分法評価額についても同様とする。(現行の資本連結手続きの取扱いとも整合する。)その旨を適用指針に追記してはどうか。文案「なお、持分法による評価額には、連結調整勘定相当額の未償却残高、未実現損益に関する修正額が含まれることに留意する。」
取得に直接要した支出額（49項）	いわゆるデューデリジェンス報酬（法務・財務・税務・ビジネス・環境DDなど）は、適用指針案49項の直接要した支出となるのか？	49項の要件を満たすかどうかで判断することになるので、修正不要と考える。
分離して譲渡可能なもの（59項）	分離して譲渡可能なものの例として、「契約に基づかない顧客との関係（継続的な取引に基づく安定的な受注等）」が挙げられているが、これは356項にいう法律上の権利等による裏付けのない超過収益力に該当すると考えるがどうか。	表現の修正として検討する。
取得原価の配分のガイドライン	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。時価を基礎とした科目別の取得原価の配分方法を適用指針に示すべき。	取得原価の配分の考え方を示している350項を本文に記載することでどうか。

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要	コメントへの対応案
研究開発費の取得 現への配分	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るが、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）として処理すべきではないか。
退職給付引当金への取得原価の配分 (67 項)	現金で支払った研究開発費は金額の多寡にかかわらず営業費用として処理されるので整合性が必要である。企業結合の結果、研究開発費への配分額が多額になる場合には、もともとその企業結合は研究開発目的としての性格が強いものと考えられるので、営業費用として処理することが適当であり修正不要と考える。359 項参照。
繰延ヘッジ損失および利益への取得原価の配分について（第 68 項及び設例 7 関連）	「未認識項目については取得原価の配分対象としない」は「被取得企業における未認識項目を取得企業で引き続き未認識項目とすることはしない」といった表現とすべき。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 被取得企業において、ヘッジ対象とそれにヘッジ指定されたヘッジ手段が存在する場合、取得企業としては、ヘッジ対象とヘッジ手段をそれぞれ独立のものとして取得するのではなく、ヘッジ関係の状態にある一体のものとして取得し、取得後も引き続きヘッジ指定するケースがむしろ一般的であり、取得後においてもヘッジを継続する場合には、当事者の意図及び取引実態をよりの確に反映する取扱いとして、繰延ヘッジ損失および繰延ヘッジ利益を取得原価の配分対象とする処理が許容されるべき。 ・ 繰延ヘッジ損失および繰延ヘッジ利益は、企業において一般的に計上されるというものではなく、かなり稀なものであり、取得原価の配分に関する規定を置く必要性はない。 ・ ヘッジ対象・ヘッジ手段、ヘッジの手法は多種多様で、それらをどのように評価して取得の対価の算定に反映させたか、個々の事案により一様ではないと考えられるため、適用指針において規定を置かず、個別事案毎の判断に任せてもよい。
新株予約権付社債の承継	「未認識項目については取得原価の配分対象としない」は「被取得企業における未認識項目を取得企業で引き続き未認識項目とすることはしない」といった表現とすべき。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 被取得企業において、ヘッジ対象とそれにヘッジ指定されたヘッジ手段が存在する場合、取得企業としては、ヘッジ対象とヘッジ手段をそれぞれ独立のものとして取得するのではなく、ヘッジ関係の状態にある一体のものとして取得し、取得後も引き続きヘッジ指定するケースがむしろ一般的であり、取得後においてもヘッジを継続する場合には、当事者の意図及び取引実態をよりの確に反映する取扱いとして、繰延ヘッジ損失および繰延ヘッジ利益を取得原価の配分対象とする処理が許容されるべき。 ・ 繰延ヘッジ損失および繰延ヘッジ利益は、企業において一般的に計上されるというものではなく、かなり稀なものであり、取得原価の配分に関する規定を置く必要性はない。 ・ ヘッジ対象・ヘッジ手段、ヘッジの手法は多種多様で、それらをどのように評価して取得の対価の算定に反映させたか、個々の事案により一様ではないと考えられるため、適用指針において規定を置かず、個別事案毎の判断に任せてもよい。
新株予約権付社債の承継	会社法では、株式移転・交換において、新株予約権付社債（特に転換社債型）を完全親会社へ承継することが認められるようになったが、会計処理に関する記述がない。
	表現上の修正を行う。
	検討対象とする。
	会計処理を示す必要があるか検討する。

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要	コメントへの対応案
<p>企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分(360項、361項)</p>	<p>・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。</p> <p>・引当金の要件と企業結合に係る特定勘定との相違点を明示する必要がある。</p>
<p>第77項と第79項の記載の整合性</p>	<p>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、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。</p>
<p>のれんの償却方法</p>	<p>・「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。」(371項)とされているが、定額法以外にどのような計算方法が考えられるのか明示すべき。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。</p>
<p>のれんの償却期間(第370項)</p>	<p>「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。」とされているが、この規定は削除または例外的なケースとして厳重な要件を付して限定すべき。</p>
<p>コメントへの対応案</p>	<p>・左のコメントを取り入れて、本文に明記する。</p> <p>・63項(1)、362項で、引当金の要件を満たした場合には、特定勘定として処理できないことは明らかなので修正不要。</p>
<p>コメントへの対応案</p>	<p>左のコメントを取り入れて、修正する。</p>
<p>コメントへの対応案</p>	<p>レアケースの記述であり、削除してはどうか。</p>
<p>コメントへの対応案</p>	<p>「稀なケースではあるが」などと限定した語句を挿入してはどうか。</p>

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

	コメントの概要	コメントへの対応案
<p>合併・買収における「のれん」の取扱い(78項)</p>	<p>のれんの規則的な償却を行うという基準の考え方は維持したとしても、企業結合年度末(初年度)に、全額減損処理を行えることを明確化すべき。すなわち、のれんの減損処理を初年度に行い得ることは、本指針上、明確なルールとして示されていないため、「固定資産の減損に係る会計基準」に従って、のれんの全額減損処理を初年度に行い得ること、またその具体的な指針を明確に盛り込む形で修正すべき。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 意見書において、「のれんは「固定資産の減損に係る会計基準」の適用対象資産となることから、規則的な償却を行う場合においても、「固定資産の減損に係る会計基準」に従った減損処理が行われることになる」と明記しており、多額のプレミアムが支払われた場合に初年度の減損処理を行えることなどを例示している。 - 実際、適用指針(パラ 77(3))では、「減損処理以外の事由でのれんの償却費を特別損失に計上することはできない」としており、論理的には、減損処理を行えば、販管費ではなく特別損失に計上することを認めている。 	<p>第 78 項の本文の次に、「この結果、のれんの減損損失を認識すべきであると判定された場合には、当該減損損失を特別損失に計上することになる。」を追加して、その取扱いを明記することとしてはどうか</p>
<p>負ののれんの発生事例(79項)</p>	<p>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、どのようなケースで負ののれんが生じるかを例示すべき。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。</p>	<p>左のコメントを取り入れ、資本連結実務指針を参照するか、同指針の記載を取り入れる方向で検討する。</p>

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
のれんに対する税効果	73項において、「のれんは取得原価の配分残余であるため、のれん(負ののれん)に対する税効果は認識しない」とあるが、税務上非適格な組織再編でかつ会計上パーチェス法適用の場合には、税務上の営業権と会計上ののれんに乖離が生じることがあり、税効果を認識すべきケースが生じるはずである。この表現は必ずしも適切ではないのでは。(設例32のような税制非適格であるが、税務上の営業権がないケースは除く)	以下を記載するか。 税務上、営業権が認識される場合には、会計上ののれんの当初計上額と税務上の営業権の当初認識額との差額に対しては税効果を認識しない。(なお、当初は会計上と税務上の帳簿価額が一致していた部分について、会計上と税務上との償却期間が異なること等により一時差異が生じた場合には、当該一時差異については税効果を認識する。)
取得と判定された株式交換(110項)	最終段落の「株式交付日(企業結合日)をみなし結合日と読み替える」は「みなし取得日と読み替える」の誤り。	公開草案の誤りであり修正。
株式交換の日が完全子会社の決算日以外の日である場合の取扱い(117項)	「この場合、取得原価の配分においては、企業結合日をみなし取得日と読み替える。また、取得原価の算定において、企業結合会計基準 三2(2) のただし書きを適用するときは、第41項の株式交付日(企業結合日)をみなし取得日と読み替える。」と表現に改めてはどうか。	左のコメントを取り入れ、表現上の修正。

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
SPC を使った企業買収	<p>投資ファンド等が企業買収を行うとき、以下のような LBO 型スキームを用いるのが一般的。</p> <ul style="list-style-type: none"> 被買収企業の株式を取得するための SPC を用意し、SPC は、被買収企業の債務保証、総資産担保等によって調達した資金により、被買収企業の株式を取得し、SPC と被買収企業が合併し、被買収企業の株式を消却する。 <p>この場合、投資ファンドの連結上は、ファンドが被買収企業を取得したものとし、SPC の連結上は、被買収企業が、自己の信用によって調達した資金を SPC に供与することにより自己株式を取得したものと取り扱うことが経済実態に適合する場合が多いと思われる。</p> <p>形式的には SPC が被買収企業株式の取得資金を現金で支出しているが、その資金は被買収企業の信用を基礎に調達されているものなので、SPC と被買収企業の関係においては、被買収企業を取得企業として取り扱うべきである。現金を対価とした企業結合取引においても、形式的な対価支出企業ではなく実質的な対価支出企業を取得企業とすべき旨を指針に盛り込むべきである。</p>	検討対象とする。
持分の結合		
合併差損・分割差損・株式交換差損の処理	<p>適用指針は、合併差損、分割差損または株式交換差損が生ずる吸収合併、吸収分割または株式交換に持分プーリング法を適用する場合における合併差損、分割差損または株式交換差損の処理を明らかにしていないので明らかにすべきである。これらの処理を法務省令に委ねる場合には、その旨を適用指針の中で明らかにすべきである。</p>	<p>合併については差損の場合であっても 134～136 項により資本勘定をそのまま引き継ぐが、留意的な記載を行う方向で検討する。簿価純資産がマイナスとなる株式交換・移転については会計処理を示す。</p>
差損の場合の処理	<p>会社法で可能となる差損が生じる企業結合の会計処理例の記載がない。</p>	追加記載しないことかどうか。
会計処理方法の統一(141 項、142 項)	<p>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。</p>	検討対象とする。
吸収分割承継会社の増加資本 154 項	<p>その他有価証券評価差額についての記載につき具体的な処理に関する説明及び設例を記載すべき。</p>	<p>154 項で引き継ぐことを明確にしているため、追加記載しないことかどうか。</p>

審議事項 (1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
連結決算日と完全子会社の決算日 (163 項)	402 項の記載との対応を明確にし、読者が誤解することのないよう、「(402 項参照)」の記載を第 1 段落の最後 (なお書きの前) に移動すべきと考える。	公開草案の表記は適当ではないので、コメントのとおり「(402 項参照)」の場所を移動させる。
土地再評価差額金と会社分割 158 項	持分の結合の会社分割で土地再評価差額金を引き継ぐとの記載は土地再評価差額金の会計処理 QA の土地再評価差額金を資本の部に計上できないとの記載と矛盾。	Q & A は現行法に基づく記載であり、公開草案は修正不要。
共同支配企業の形成		
全般	共同支配企業の要件についての説明はあるものの、共同支配企業概念や会計的意義付けについて説明がされていないと考える。一般にいうところの合併会社やジョイントベンチャーとの異同や、連結財務諸表制度の見直しに関する意見書にいう「共同支配の実態にある合併会社」との異同の概念の整理をすべき。	会計基準に共同支配の定義が示されており、また要件を詳細に記載しているため、追加記載しない。
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等の経過措置	<ul style="list-style-type: none"> ・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、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。 ・共同支配企業に対する投資について持分法に準ずる方法を適用するのに対し、連結財務諸表制度の見直しに関する意見書では、「共同支配の実態にある合併会社 (関連会社) については、他の関連会社と同様、原則として持分法が適用される」とある。適用される会計処理が変わるため、経過措置等についての記載をすべき。 	適用時期以前の取引に関する遡及修正は不要と考えられるが、その旨を明示する (確認規定を設ける) 方向で検討してはどうか。
197 項	共同支配形成時点で既に連結上存在している、のれん (連結調整勘定) の未償却残高の取扱いを明確すべき。	取扱いを明らかにする方向で検討してはどうか。
共同支配契約の変更時、終了時の会計処理	<ul style="list-style-type: none"> ・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。 ・契約変更により、共同支配要件を満たした場合、共同支配要件を満たさなくなる場合、経過措置についても説明の追加、会計処理について説明すべき。 	<ul style="list-style-type: none"> ・左のコメントを踏まえ、今後検討することとしてはどうか ・契約による共同支配企業の形成、経過措置関係について取扱いを示す方向で検討

審議事項（１） - ２

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

コメントの概要		コメントへの対応案
179 項	共同支配企業の形成の要件として、共同支配投資企業の議決権合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の過半数を占めることが記載されているが、406 項では、大半を占めることが想定される旨の記載がある。後者を削除するか本文で説明すべき。	要件は過半数であるが、「なお書き」は削除することでどうか
413 項	共同支配となる契約等に記載される事項が列記されているが、列記した趣旨を明確にすべき また、当該事項が共同支配要件に影響が生じる場合は本文に記載すべき。	要件ではないので、412 項の後ろに、なお書きで記載することとしてはどうか。
拒否権の取扱い (181 項)	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。仮に残すのであれば、「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。	検討対象とする。
183 項 191 項	<ul style="list-style-type: none"> ・共同支配企業形成の対価要件として、議決権に関して同一の権利内容を要求しているが、議決権の同一性を要求する理由を明らかにすべき。 ・なお書きで、当該差額の処理を行うことができるかとあるが、前段の定義と矛盾するので削除すべき。 	<ul style="list-style-type: none"> ・414 項に記載のとおりであり、修正不要。 ・重要性のない場合の取扱いであることは明らかであり、修正不要。
関連会社株式の用語（197 項）	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。	B/S の表示上は、いずれにしても関係会社株式になると思われるが、会計基準・適用指針の表現上、「共同支配企業株式」を示すかどうかを検討する。
共通支配下の取引		
土地再評価差額金	共通支配下の取引に該当する場合の土地再評価差額金の処理方法を明示すべき。	検討対象とする。

審議事項（１） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要	コメントへの対応案	
	<p>新株を発行した場合の吸収合併における持分の結合の会計処理、共通支配下の会計処理では、存続会社は消滅会社の資本の部を資本金他そのまま引き継ぐこととされているが、新会社法においても資本金の増加額は任意とされるので、会社法上の処理と齟齬をきたすことにならないか。また、資本金の持つ意味がほとんど無くなったこと、登録免許税によるコスト負担も考えると資本金をそのまま引き継ぐことを強制することは適当ではない。資本金に計上しなかった金額は資本剰余金に計上することを認めるべき。</p>	<p>会計及び会社法ともに、資本勘定を引き継ぐべきときは、そのまま引き継ぐこととなるが、これとは別に株主資本の計数の変動手続きが採られている場合には、企業結合日において、引き継ぎ後の株主資本の計数を変動させることになる旨適用指針に記載。</p>
203 項	<p>なお書きにおいて、「(1) の場合において、企業結合の時価のある株式以外の財を交付した場合であって、時価を算定する必要がある場合」と記載されているが、共通支配下の取引として具体的にどのような想定か、結論の背景で説明すべき。</p>	<p>時価で評価すべき場合とは少数株主との取引に該当する場合である。「(1) の場合において、企業結合の時価のある株式以外の財を交付した場合であって、それを少数株主等に交付したことにより、時価を算定する必要がある場合」などと留意的に表現の修正を行うこととする。</p>
抱き合わせ株式消滅差額 (423 項)	<p>抱き合わせ株式消滅差額の特別損益処理に反対する。共通支配下の取引から損益が発生することは個別財務諸表の利用者の誤解を招きかねない。</p>	<p>検討済みの件であり、特に修正不要。</p>
未実現利益 (424 項)	<p>重要性の低いものの簡便的な扱いは本文に記載すべき。</p>	<p>コメントのとおり、本文に記載する。</p>
子会社が親会社を吸収合併した場合の会計処理 209 項	<p>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理由として 425 項で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、子会社にとっては投資の回収を行ったわけではないことが挙げられているがこの理由では根拠が不足。</p>	<p>表現の修正として検討する。</p>

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
<p>子が親を吸収合併</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 209 項(2)は「親会社の資本勘定を引継ぐ」、244 項(2)は「資本の内訳を引継ぐ」と記載されているので、表現を揃えて「資本の内訳を引継ぐものとする」とすべき。 ・ 210 項に記載されている、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、その後に新たな企業再編が行われない限り、資本金が異なること等「単体と連結の相違」が長期に亘って継続されるため、単体で連結上の資本金の額以上の減資を行った場合、連結上の資本金の額をどうするのか、という問題が起こる。また、子会社が合併前から連結財務諸表作成会社の場合、純資産の部の連続性の問題も起こる。よって連結財務諸表上の会計処理も、合併後の個別財務諸表を親会社の財務諸表とする連結上の会計処理を行うべきと考える。その際、合併に係らない親会社(吸収合併消滅会社)の直接出資子会社の連結剰余金は、合併以前のもをそのまま引継ぐべきである。 ・ 親会社(吸収合併存続会社)と子会社(吸収合併消滅会社)が合併した場合の、かつて子会社が親会社に譲渡した資産等に含まれる未実現損益 ・ 子会社(吸収合併存続会社)と親会社(吸収合併消滅会社) が合併した場合の、かつて親会社が子会社に譲渡した資産等に含まれる未実現損益 ・ 子会社(吸収合併存続会社)と親会社(吸収合併消滅会社) が合併した場合の、かつて子会社が親会社に譲渡した資産等に含まれる未実現損益 <p>以上 3 つのケースの未実現損益につき考え方を整理すべき。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 取扱いを他の資本の部の引き継ぎと同様に、以下のように修正する。 ・ 原則として払込資本を増加させる。 ・ 対価として株式のみを交付している場合には、資本勘定を引き継ぐことができる。 ・ 検討対象とする。 ・ 検討対象とする。
<p>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(210 項及び設例 22)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。設例は、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、210 項の記載との整合性をもたせる必要がある。 ・ 210 項に「...子会社の資産及び負債を時価評価し...」とあるが、時価評価を新たに行うかのような誤解を与える可能性があるため、「親会社が連結財務諸表作成上、既に実施している子会社の資産及び負債の時価評価額を付し」等の表現とすべき。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 設例の前提を修正するか検討する。 ・ コメントのとおり表現の修正。

審議事項（１） - ２

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案
共通支配下の取引におけるのれんの計上（222 項及び 240 項）	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と、取得の対価として支払った現金等の財産の適正な帳簿価額との差額は、のれんではなく資本のマイナスとして処理するのが妥当。共通支配下の取引において新たにのれんを計上する結果となるのは不合理であり、通常ののれんの性格とも一致しない。むしろ、現金等による対価の支払を出資の払戻しと見るのが妥当。	指摘事項の問題はあるが、もともと共通支配下の取引におけるのれんには、資産等の含み損益も含まれることは避けられない問題である。出資の払戻しとしても、経済実態に合わない。修正不要と考えるがどうか
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（225 項、430 項）	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。なお、分離先企業側では、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。	表現の修正を検討する。
分割型会社分割における吸収分割承継会社の会計処理（231 項）	増加資本の会計処理のただし書きについて、会社法との関係を明確にすべきである。会社法では、分割型の会社分割を「分社型分割 + 剰余金の分配」として整理していることから、利益剰余金の引継ぎは想定されていないように解されるため、会社法との関係に疑問を生じる可能性があり、そうした疑義を解消するための説明が望まれる。	261 項についても同様であるが、会社法との関係については、431 項で記載しており、本取扱いは、実務の慣行に配慮したものであり、やむをえない。
親子が逆転する企業結合	親会社と子会社の時価総額が大きく逆転している場合の親子合併は共通支配下の取引（子会社の少数株主持分取得を外部取引）として会計処理するのか？それとも子会社株主による親会社の取得とみなし、親会社を被取得会社としてパーチェス法を適用するのか？	子会社の時価総額が親会社より大きくても、子会社を支配しているのは親会社であり、親会社が子会社の少数株主から株式を取得する取引という認識により原則どおりの会計処理を行うため、修正は不要。

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要	コメントへの対応案	
<p>関連会社との企業結合 420 項</p>	<p>「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。」について、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。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。会社(A)、その関連会社(B)において、AがBから事業Cを組織(人)単位で企業結合する場合、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(101 項)しており、このような企業結合の場合、損益を認識しないこととなる要件設定がされても良い。</p>	<p>共通支配下の取引以外の分類は、取得、持分の結合、共同支配企業の形成の3類型であり、別の類型あるいは新たな会計処理を定めることは適当ではないと考えられる。左の場合、分離元企業は個別 F/S 上は損益を認識しないが、共同支配企業の形成に該当しない限り、連結 F/S 上は損益を認識することになる。</p>
<p>事業譲渡</p>	<p>親子会社間における事業譲渡において、「子会社が受入れる資産・負債は親会社の移転直前の適正な帳簿価額にある。」といった内容の記載がある(222 項(1))。この結果、営業権(のれん)となる額が税務上、会計上で大きく乖離するケースが生じる。特に税務上営業権が認識できるが、会計上認識できないケースは弊害が大きい。</p>	<p>共通支配下の取引における会計処理の整合性の観点から、やむをえないと思われる。税務上の営業権の償却は会計処理とは別の処理になるとと思われる。</p>
<p>開示</p>		
<p>企業結合に係る特定勘定の表示(292 項)</p>	<p>「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。」と記載は、負債が1年以内に発生するように誤解されるため、「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」と記載を見直すべき。</p>	<p>コメントのとおり修正。</p>
<p>設例</p>		
<p>設例全般</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・一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すべき。 ・用語の統一整理を検討すべき(貸借対照表における資本の部の表示、関係会社株式と関連会社株式が混在、抜粋貸借対照表の科目に損益項目が記載)。 	<ul style="list-style-type: none"> ・必要に応じて検討する。 ・改善する。

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

コメントの概要		コメントへの対応案																								
設例 4	<p>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 で(借方)のれん 30/(貸方) B 社株式 30 となっているが、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。</p> <p>(変更案)</p> <p>個別財務諸表上の会計処理</p> <table border="0"> <tr> <td>(借) 諸資産</td> <td>500</td> <td>(貸) 払込資本</td> <td>420</td> </tr> <tr> <td>のれん</td> <td>60</td> <td>B 社株式</td> <td>120</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>現金</td> <td>20</td> </tr> <tr> <td>のれん</td> <td>30</td> <td>抱き合せ株消滅差額</td> <td>30・・・(A)</td> </tr> </table> <p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>開始仕訳</p> <table border="0"> <tr> <td>(借) B 社株式</td> <td>30</td> <td>利益剰余金</td> <td>30</td> </tr> </table> <p>修正仕訳</p> <table border="0"> <tr> <td>(借) 抱き合せ株消滅差額</td> <td>30</td> <td>B 社株式</td> <td>30・・・(B)</td> </tr> </table>	(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)	(借) B 社株式	30	利益剰余金	30	(借) 抱き合せ株消滅差額	30	B 社株式	30・・・(B)	<p>連結財務諸表上の会計処理において、連結手続き上の開始仕訳から記載することについては、この設例にとどまらず、設例全体に係るものである。連結手続き上の開始仕訳から記載すると、膨大な仕訳になるため、本適用指針での論点である企業結合に関する部分を中心に記載するほうが分かり易く、適用指針の理解に資すると考えるがどうか。</p>
(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)																							
(借) B 社株式	30	利益剰余金	30																							
(借) 抱き合せ株消滅差額	30	B 社株式	30・・・(B)																							
設例 7	<p>結合事業年度末の仕訳で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するのは借入金返済日の直接支払利息として計上する仕訳と異なるので統一すべき。</p>	<p>表現の修正を行う。</p>																								
設例の追加	<ul style="list-style-type: none"> ・設例 10 で逆取得企業の親会社がいる場合の当該親会社の連結処理の説明及び設例の記載。 ・81 項(2)の増加資本を識別可能資産・負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額により算定する場合で、支払対価が新株と自己株式である場合の設例の追加。 ・逆取得となる株式交換(118 項・119 項)は設例の追加を検討すべき。 ・三角合併(83 項)は設例の記載ないし、結論の背景にて、会社法の該当部分の施行に合わせて検討する等、将来設例を記載する旨の記載をすべき。 ・設例 23 は設例 29 に準じて企業結合のスキーム図の記載を検討すべき。 	<ul style="list-style-type: none"> ・追加記載しないことでどうか。 ・追加記載するかどうか検討する。 ・図を記載する方向で検討する。 																								

審議事項(1) - 2

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

	コメントの概要	コメントへの対応案
持分の結合と判定された会社分割	[設例 11-1]、[設例 11-2]との比較のため、設例の追加を検討すべき。	持分の結合と判定された場合の株主側の連結 F/S 上の会計処理について検討する。
その他		
税効果会計	税務上は非適格合併の要件に該当するときに企業会計上は持分プーリング法が適用される場合や、税務上は適格合併の要件に該当するときに企業会計上はパーチェス法が採用される場合などの税効果会計に係る会計処理はその取扱いを明らかにすべき。	適用指針の税効果に関する定めに従うことになる。ただし、税効果の定めについては全般的に整理を検討(表現上の修正)。
今後の見直し	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、企業結合会計基準についても必要に応じて見直すべき。また、米国会計基準適用会社は、差異がある場合は開示等において対応することが必要となるので、米国基準(及び国際会計基準)との整合性、不一致点を整理すべき。	コンバージェンスを進める過程で必要に応じ考慮することは考えられるが、今回の検討では対象外とならざるを得ない。
資本の引継ぎ	資本の引継ぎについて新会社法に従い処理するとされている項目は新会社法が確定した段階で指針の改訂等の対応をし、設例等で取扱いを明確にわかるようにすべき。	追加記載を検討する。
会計処理のまとめ判定の図示	会計処理をとりまとめた一覧表を付録として示すべき。また、取得と持分の結合の識別や共同支配企業の形成の判定は、フローチャート図を付録として示すべき。	付録にするかどうか今後検討。フローチャートは検討状況の整理で使用したものを付録とする方向で検討。
適用対象	株式会社とは異なる形態の企業間(「協同組織金融機関」である信用金庫等)の結合に係る会計処理方法については、適用除外としていただきたい。なお、本件の判断にあたっては、信用金庫法の主務官庁である金融庁とも十分ご協議していただくことが必要である。	株式会社とは異なる形態の企業における適用範囲については、関連法制に係るものであり、ここでの検討では対象外とならざるを得ない。なお、関係当局には状況を伝えている。