
プロジェクト	企業結合 企業結合会計基準等の改正
項目	公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、平成 30 年 8 月 21 日に企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 62 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）「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）」（以下合わせて「本公開草案」という。）の公表を行った。本公開草案に対するコメント期間は 2 ヶ月であり平成 30 年 10 月 22 日に締め切られた。本公開草案に対しては、5 通のコメント・レターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対するコメントとその対応案である。
2. なお、第 100 回企業結合専門委員会(2018 年 11 月 6 日開催)で聞かれた意見を踏まえ、一部を修正しており、専門委員会で示した対応案からの変更点を履歴でお示ししている。また、質問(2)に対するコメントへの対応は、次回以降の企業会計基準委員会でお示しする予定としている。

以 上

企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）

「企業結合に関する会計基準（案）」等に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」（平成 30 年 8 月 21 日公表）
- 企業会計基準適用指針公開草案第 62 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）「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）」（平成 30 年 8 月 21 日公表）

2. コメント募集期間

平成 30 年 8 月 21 日～平成 30 年 10 月 22 日

3. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL3	EY 新日本有限責任監査法人
CL4	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL5	田淵 隆明	公認システム監査人 IFRS・公共政策コンサルタント

4. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定であるが、現段階では、各々のコメントの論拠をよく理解するために、原則として全文を掲載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(質問 1) 企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して対価の一部の返還を受ける場合も、条件付取得対価に含まれるとする提案及びその会計処理の提案について		
(会計処理及び勘定科目の明確化に関するコメント)		
1) のれんの再計算の内容及び設例の科目名について	<p>提案の方向性に同意するが、以下の事項について検討が必要と考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ のれんの未償却残高の再計算の内容の明確化 <p>「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」について従来からの取扱いの変更を意図していない場合には、「再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。」の「再計算の内容」及び「(注4)を削除する理由」を企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)の本文及び結論の背景に記載するなど明確化が必要と考える。</p> <p>(理由)</p> <p>今回の改正の対象は「対価の一部の返還を受ける場合の条件付取得対価の取扱い」の明確化であるにもかかわらず、「追加的に交付又は引き渡される場合の条件付取得対価の取扱い」に関連する「(注4)追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する。」を削除し、企業結合会計基準第27項を「企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれん</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>の未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。追加的に認識したのれんの金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。」と改正すること等が提案されている。上記の「再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。」の「再計算の内容」が、これまで同様、(注4)記載の「追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額」の影響を反映して計算するかどうか(従来の計算方法と変更はないかどうか)及び「(注4)を削除する理由」が不明確と考えられる。</p> <p>・対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合の勘定科目 「設例5.1.将来の業績に依存する条件付取得対価の場合(1)-1.対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合」の勘定科目が「のれん償却」から「損益(差額)」へと変更されている。これまでの取扱いを変更する意図がないのであれば、従来どおり、「のれん償却」という勘定科目を変更しないことが必要と考える。</p> <p>(理由) 企業会計基準適用指針第10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」(以下「結合分離適用指針」という。)第76項(3)では「(3)のれんの償却額は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由でのれんの償却額を特別損失に計上することはできない。」とされている。設例の勘定科目と適用指針の定め等を踏まえ、現行の実務が行われているとの理解であり、設例の勘定科目が変更される場合には、実務の現場の混</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>乱が強く懸念されるためである。</p> <p>同意する。ただし、本公開草案は、条件付き対価が返還される場合の取扱いの明確化を目的とし、従来から定めのある追加支払い時の取扱いの変更を意図していないことが必ずしも伝わらない改正案が提示されており、修正が必要と考える。</p> <p>本公開草案では、現行の会計基準における脚注4「追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する。」を削除して、公開草案の第27項において「追加的に認識したのれんの金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。」旨の規定を設けているが、「追加的に認識したのれん」をどのように算定するのが必ずしも明らかではないため、従来から定めのある追加支払い時の取扱いが変更されているか否かが不明確であると考え。</p> <p>したがって、条件付き対価が返還される場合の取扱いの明確化を目的とし、従来から定めのある追加支払い時の取扱いの変更を意図していないことが正しく伝わるよう、公開草案の第27項の取扱いなどを見直すべきである。</p> <p>なお、本公開草案では、設例5の勘定科目についても「のれん償却」から「損益(差額)」に変更することが提案されているが、従来から定めのある追加支払い時の取扱いの変更を意図していないのであれば、設例5の勘定科目の取扱いも同様に見直すべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>本公開草案の条件付き所得対価の定義及び会計処理に関する提案に基本的には同意する。ただし、以下の通り意見を申し上げる。</p> <p>本会計基準改正案において(注4)の削除が提案されているが、削除することにより実務を変えることや何かを明確化することを意図していないのであれば、削除すべきではないと考える。</p> <p>(理由)</p> <p>本会計基準改正案において、「(注4)追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する。」が削除され、新たに同改正案第27項に「企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。追加的に認識したのれんは、金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。」を追加することが提案されている。この記載ぶりの変更は実務を変えることや何かを明確化することを意図しているものではないと理解しているため、(注4)を削除すべきではないと考える。</p> <p>なお、仮に、実務を変えることや何かを明確化することを意図しているのであれば、結論の背景で何を意図しているのかを明らかにしていただきたい。</p> <p>本会計基準改正案において[設例5]の仕訳の勘定科目の変更(「のれん償却」から「損益(差額)」)が提案されているが、変更することにより実務を</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>変えることを意図していないのであれば、勘定科目を変更すべきではないと考える。</p> <p>(理由)</p> <p>「[設例 5]取得原価の算定—条件付取得対価の会計処理 1. 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合(1)-1. 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合②X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理」の仕訳の勘定科目について、「のれん償却」から「損益(差額)」へ変更することが提案されている。[設例]の勘定科目はあくまでも例示であり、また、この勘定科目の変更は実務を変えることを意図しているものではないと理解しているが、設例を参考に実務が行われていることを踏まえれば、「損益(差額)」への変更により、損益計算書の収益及び費用の分類に関する実務に混乱が生じる懸念があることから、現行の「のれん償却」という勘定科目を変更すべきではないと考える。</p>	
	<p>本公開草案の提案に同意する。ただし、以下に記載した事項につきご検討いただきたい。</p> <p>[設例 5] 取得原価の算定—条件付取得対価の会計処理 1. 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合(1)-1. 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合で変更された勘定科目の見直し及び(1)-2. 対価の返還が行われる場合の損益の計上区分の明確化をご検討いただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>(理由)</p> <p>本公開草案は、将来の業績に依存する条件付取得対価においては、対価の一部の返還を受ける場合においても追加的に交付又は引渡しを行う条件付取得対価と基本的に同様の会計処理とすることを提案しており、実質的な内容の変更は意図していないものと理解している。</p> <p>この点、[設例5] 取得原価の算定－条件付取得対価の会計処理 1. 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合 (1)-1. 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合の勘定科目が「のれん償却」から「損益(差額)」へと変更されている。本設例の前提条件からも「損益(差額)」は追加的に認識したのれんの償却額であるにもかかわらず、「損益(差額)」とされたことにより、対価を追加的に交付する又は引き渡すときにおける損益の計上区分が販売費及び一般管理費から変更されたと理解される懸念がある。</p> <p>また、(1)-2. 対価の返還が行われる場合においても、同様に設例の前提条件から「損益(差額)」はのれんの償却額の修正であるにもかかわらず「損益(差額)」とされていることから、一括して利益として表示すると理解される懸念がある。</p> <p>したがって、従来 of 取扱いの変更を意図していないのであれば、設例の仕訳の科目名を「のれん償却」に修正するとともに、過年度の償却費等相当についても、それぞれの科目(のれん償却、減損損失、負ののれん発生益)に分けて表示されること、及びそれぞれの科目に応じた表示区分(販売費及び一般管理費、特別損益)で計上されるべきことを結論の背景等で示すべきことをご検討いただきたい。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
2) 追加的に認識したのれんの償却処理について	提案に同意するが、「企業結合に関する会計基準(案)」の第27項について、「のれんを追加的に認識する。」とあるが、「追加的に認識されたのれん」の償却について、個別に行うのか、元の「のれん」に合算して償却を行うとともに、必要に応じて、既に行われた償却仕訳を遡及修正するのかどうかを明確にする必要がある。	
(補償資産の取扱いの明確化に関するコメント)		
3) 補償資産の取扱い	<p>企業結合における売手が、特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に関して(例えば、ある偶発事象から発生する負債に係る特定の金額を超えた損失に対して)、取得企業に契約上補償する場がある(国際財務報告基準第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。)第27項参照)が、当該補償が対価の一部の返還として行われることがある。このような場合も企業結合会計基準第27項(1)の改正案の「将来の業績に依存する条件付取得対価」に該当するのかどうか、該当しないのであれば、その会計処理を明確化していただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>企業結合契約締結後の将来の特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に依存して、企業結合日後に返還される対価についても、企業結合会計基準(注2)の改正案に示されている条件付取得対価の定義に当てはまるように見受けられる。一方、企業結合会計基準(注3)の改正案に示されている「条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合」には当てはまらないように見受けられる。また、IFRS第</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>3号第27項では、このような場合、「取得企業は補償資産を取得する。」とされており、条件付取得対価として扱っていない。本公開草案によると、複数の解釈が生じる可能性があるため、取扱いを明確化することが適当と考えられる。</p> <p>企業結合における売手から、特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に関して、取得企業が補償(対価の一部の返還)を受ける場合(補償資産)の会計処理を明らかにしていただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>IFRS第3号第27項では、「取得企業は、補償資産を、補償される項目を認識すると同時に、補償される項目と同じ基準で測定した補償資産を認識しなければならない(ただし、回収不能額について評価性引当金を計上することが必要)。したがって、その補償が、取得日に認識され取得日公正価値で測定される資産又は負債に関係する場合には、取得企業は補償資産を取得日に取得日公正価値で認識しなければならない。」とされている。</p> <p>補償資産は、特定の資産又は負債の全部又は一部に関連した偶発事象又は不確実性の結果に関するものであり、本会計基準改正案(注2)の条件付取得対価の定義における「将来の特定の事象又は取引の結果」より、条件付取得対価に含まれるとも考えられるが、その会計処理を含めて明らかではない。</p>	
(その他のコメント)		
4) マイルストーンの定義に	「企業結合に関する会計基準(案)」の第96項について、「製品の研究開発段	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
関して	階におけるマイルストーン」とあるが、「マイルストーン」の定義が不明確であるので、工夫が必要である。	
(質問2) 結合分離適用指針の改正についての質問		
(全体を支持するコメント)		
5) 提案内容に同意する。	税法の「みなし事業年度が廃止」に対する対応であり、提案に同意する。	
(文案の記載内容に関するコメント)		
6) 結合分離適用指針 279 項について	<p>提案の方向性には同意する。ただし、以下の事項については、下線部分を加筆すべきかどうかの検討が必要と考える。</p> <p>結合分離適用指針第 279 項の改正案の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、<u>支配を喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とすることが考えられる。なお、同様の指摘</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>は、結合分離適用指針第 279 項が参照している企業会計基準第 7 号「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。)第 42 項にも該当する。</p> <p>(理由)</p> <p>結合分離適用指針第 279 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、・・・結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。今回、これまで定めがあった結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となるケース(結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じるケース)の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切ではないと考えられるためである。</p>	
	<p>本公開草案の提案に同意する。ただし、以下に記載した事項につきご検討いただきたい。</p> <p>結合分離適用指針案では、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する企業結合会計基準適用指針第 10 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」(以下「結合分離適用指針」という。)の記載について、事業分離等会計基準と記載内容の整合性を図るための改正を行っている。</p> <p>結合分離適用指針第 279 項では、関連会社を被結合企業とす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(関連会社株</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>式)に加え、結合企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)も有している場合、すなわち、子会社と「関連会社」の企業結合、及び関連会社と「関連会社」の企業結合の会計処理を定めている。</p> <p>ただし、上記改正案では、子会社又は関連会社(結合企業)と関連会社(被結合企業)の企業結合における結合企業としての持分の減少について、結合後企業が子会社から子会社となる場合の取扱いは定められているが、結合後企業が子会社から関連会社となる場合の取扱いの定めが記載されていない。これは結合分離適用指針第279項が参照する事業分離等会計基準第42項に当該定めがないためであると考えられることから、事業分離等会計基準第42項及び結合分離適用指針第279項において結合企業の株主としての持分の減少について、結合後企業が関連会社となる場合の「関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う」との記載を「子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う」と修正すべきである。</p>	
	<p>本公開草案の結合分離適用指針の記載内容の改正に関する提案に基本的には同意する。ただし、結合当事企業の株主の連結財務諸表上の会計処理に関して、以下のとおり意見を申し上げる。</p> <p>本公開草案では、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する結合分離適用指針の記載について、現行の企業会計基準第7号「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。)の記載内容の整合性を図</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>るための改正が提案されているが、整合性を図ることで下記のとおり現行の結合分離適用指針でカバーされている会計処理の記載が削除されているため、本適用指針改正案の記載内容を見直すとともに、本適用指針改正案が参照する事業分離等会計基準の記載内容についても、併せて見直すことが望まれる。</p> <p>・ 関連会社を被結合企業とした企業結合の場合（本適用指針改正案第279項(2)また書き）</p> <p>結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となる場合の、結合企業の株主としての持分の減少の記載が削除されているため、記載内容を見直すことが望まれる。</p> <p>(理由)</p> <p>本適用指針改正案第279項(2)また書きでは、結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となる場合の、結合企業の株主としての持分の減少（結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の株主として結合企業の支配を喪失し持分変動差額が生じる）の記載が削除されているため、「また、結合企業の株主としての持分の減少については・・・結合後企業が関連会社となる場合には、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」と下線部を追加記載することが望まれる。</p> <p>なお、今回の改正の対象とはなっていないが、本適用指針改正案第279項が参照する事業分離等会計基準第42項についても同様であるため、併せて見</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	直すことが望まれる。	
7) 結合分離適用指針 281 項について	<p>下線部分を加筆すべきかどうかの検討が必要と考える。</p> <p>結合分離適用指針第 281 項結合分離適用指針第 281 項の改正案の「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」に関して、現行の適用指針の定めの記事を活かすように下線部分を加筆し「また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とする、又は会計処理をより明確に示し適用指針としての有用性を高めるため「また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>支配を喪失する子会社の時価発行増資又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u>」とすることが考えられる。なお、同様の指摘は、結合分離適用指針第 281 項が参照している事業分離等会計基準第 44 項にも該当する。</p> <p>(理由)</p> <p>結合分離適用指針第 281 項では「また、結合企業の株主としての持分の減少については、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。」とすることが提案されている。今回、これまで定めのある結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となるケース(結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の支配を喪失し、結合企業への持分減少に伴う持分変動差額が生じるケース)の連結財務諸表上の会計処理の取扱いが削除され、改正の提案として適切で</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	はないと考えられるためである。	
	<p>結合分離適用指針第 281 項では、子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とす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（子会社株式又は関連会社株式）も有している場合で、結合後企業が関連会社となる場合の会計処理を定めている。すなわち、子会社と「子会社及び関連会社以外の会社」の企業結合、及び関連会社と「子会社及び関連会社以外の会社」の企業結合の結果、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合の会計処理を定めている。</p> <p>ただし、この改正案においても、子会社（結合企業）と子会社及び関連会社以外の会社（被結合企業）の企業結合における結合企業としての持分の減少について、結合後企業が子会社から関連会社となる場合の取扱いの定めが記載されていない。これは結合分離適用指針第 281 項が参照する事業分離等会計基準第 44 項に当該定めがないためであると考えられることから、事業分離等会計基準第 44 項及び結合分離適用指針第 281 項において結合企業の株主としての持分の減少について、結合後企業が関連会社となる場合の記載について、「関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う」との記載を「子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う」と修正すべきである。</p>	
	本公開草案では、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する結合分離適用指針の記載について、現行の企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>計基準」(以下「事業分離等会計基準」という。)の記載内容の整合性を図るための改正が提案されているが、整合性を図ることで下記のとおり現行の結合分離適用指針でカバーされている会計処理の記載が削除されているため、本適用指針改正案の記載内容を見直すとともに、本適用指針改正案が参照する事業分離等会計基準の記載内容についても、併せて見直すことが望まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合(本適用指針改正案第281項(2)また書き) <ul style="list-style-type: none"> 結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となる場合の、結合企業の株主としての持分の減少の記載が削除されているため、記載内容を見直すことが望まれる。 (理由) <ul style="list-style-type: none"> 本適用指針改正案第281項(2)また書きでは、結合企業を子会社として保有し、結合後企業が関連会社となる場合の、結合企業の株主としての持分の減少(結合企業の株式が子会社株式から関連会社株式となり、連結財務諸表上、結合企業の株主として結合企業の支配を喪失し持分変動差額が生じる)の記載が削除されているため、「また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。」と下線部を追加記載することが望まれる。 なお、今回の改正の対象とはなっていないが、本適用指針改正案第281項が参照する事業分離等会計基準第44項についても同様であるため、併せて見直すことが望まれる。 	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
8) 結合分離適用指針 289 項に関して	「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)」の第 289 項について、「のれん(又は負ののれん)と持分変動差額に区分して処理する。」とあるが、「のれん相当額(又は負ののれん相当額)と持分変動差額に区分して処理する。」としたほうがベターであると思われる。また、設例中ではなく、本文中にどのような場合に「のれん相当額(又は負ののれん相当額)」に区分され、どのような場合に「持分変動差額」に分類されるのか明記するほうが、誤解が生じないと思われる。	
(質問 3) その他の質問		
(適用時期等に関するコメント)		
9) 遡及処理について	「再計算に伴う煩雑さ」と「遡及処理を行った場合に生ずる差額」を比較衡量すれば、遡及処理を行わないことについては、妥当であると考ええる。	
(その他のコメント)		
10) 持分法の取扱いに関して	「持分法」については、詳細に説明した文献が少なく、システム設計上も間違いも多いので、詳細に解説することが必要であると思います。特に、持分法を解消したら消滅する仕訳と、解消しても残る仕訳については、区別が必要であると思います。	

以上