

企業結合会計基準および事業分離等会計基準に関する適用指針（案）に関するコメント

中央青山監査法人 大島康一

1. 事業譲渡時における、のれんの分割処理

事業を他社に譲渡する際ののれん簿価の切り分け方法について記述がないのは何故か？

〔例〕事業 X を A 社から買収し、その際にのれんを計上したが、その後事業 X の一部を B 社へ譲渡した場合におけるのれん未償却残高に関する考え方など

2. 差損が生じるケースの会計処理

会社法では差損が生じる企業結合が可能となるが、会計処理例が記載されていないのは何故か？

3. のれんに対する税効果

適用指針案 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）

4. 営業譲渡（事業譲渡）

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（適用指針案 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（移転前の親会社の簿価が高い場合など）は弊害が大きいと思われるが。

5. 土地再評価差額金と会社分割

持分の判定とされた会社分割において、「吸収分割承継法人は土地再評価差額金を引き継ぐ。」といった内容の記載がある（適用指針案 158 項）。

この記述は、土地再評価差額金の会計処理 Q&A（公開草案）の Q4 の記述（承継法人は分割会社が計上した土地再評価差額金を資本の部に計上できない）と矛盾するのではないか？

6. 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、その際の会計処理に関する記述がない。

7. パーチェス法と退職給付引当金

パーチェス法の場合の退職給付に係る未認識項目について「取得原価の配分としない」といった内容の記載がある（適用指針案 67 項）が、判り難い。遅延認識項目の未償却残高は、企業結合時に一時に認識することと同意義か？

8. 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？

〔例〕 親会社の時価総額が 100・子会社（親会社は 60% 支配）の時価総額が 300 の親子合併であり、かつ、支配株主が存在しないケース

9. 分離元企業の税効果

適用指針案 108 項（2）において、税効果を分離先企業株式に対するものとして計上するとある。この記述は個別決算における処理を想定しているが、連結上の処理は規定しないのか？特に適格会社分割などで、将来減算一時差異を子会社へ承継させた場合、連結上は、二重（親会社・子会社で別々に）に繰延税金資産が計上されてしまう虞があるが問題ないのか？

10. SPC を使った企業買収

ファンドなどが買収するケースでは、SPC を利用して株式を買収し、その後にターゲットとなった会社と合併するといった手法が多く採用されているが、設例が無いのは何故か？（特に合併時に資産・負債を時価評価するとともに、のれんを計上することの処理に関する記述がないが。）

⇔連結を作成しない・株式取得の直後に合併するといった特徴があり設例 20 とは異なる。

11. 取得に直接要した支出

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？