

公開草案に対するコメントの公表

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 5 号「事業分離等に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 8 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（案）」（平成 17 年 7 月 29 日公表）

2. コメント募集期間

平成 17 年 7 月 29 日～平成 17 年 10 月 3 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」及び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」（平成 17 年 12 月 27 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL3	株式会社日本航空
CL6	全国銀行協会
CL7	社団法人 生命保険協会 経理部会
CL8	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL9	日本公認会計士協会
CL10	あずさ監査法人 事業分離検討グループ
CL11	信金中央金庫
CL12	新日本監査法人 業務監理本部
CL14	あずさ監査法人 企業結合等適用指針検討グループ
CL15	財団法人 産業経理協会
CL16	中央青山監査法人 研究センター

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL1	廣嶋 精一	
CL2	島林 賢司	
CL4	松尾 信吉	新日本監査法人
CL5	大島 康一	中央青山監査法人
CL13	今村 猛	
CL17	塩崎 恭久	衆議院議員

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

(1) 企業会計基準公開草案第 5 号「事業分離等に関する会計基準（案）」

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
事業分離		
全般に関する要望	持分変動差額とのれんを区分して処理を求めているケースが多々あるが、それぞれをパターン分けしたまとめ表のようなものを整理のために添付していただきたい。 設例で分離する事業・合併する会社等について「簿価」「純資産の時価」「事業（会社）の時価」の使用を整理したまとめ表を添付していただきたい。	会計基準と同時に公表した「公表にあたって」の中で、対価の種類と分離先企業の区分ごとに、分離元企業及び株主における移転損益、のれん・持分変動差額の処理をまとめた表を示した。
分離元企業の会計処理		
移転損益の認識と継続的関与との関係（基準案第 10 項及び 74 項）	基準案第 74 項で「継続的関与があり、それが重要である場合には、移転損益を認識することはできない」と述べているが、第 10 項(1)の「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」という規定の重要な例外と考えられるので、基準本文において明確にすべきものとする。	コメントどおりの考え方であり、基準第 10 項(1)を修正した。
（基準案第 28 項、第 74 項、第 107 項）	基準案第 28 項・第 74 項・第 107 項において、「継続的関与」という言葉が使われているが、詳細な説明がない。第 74 項において若干の例示がなされているものの、「継続的関与」の意味が不明確であり、詳細な説明が必要と考える。また、その具体例を共通支配下における継続的関与の問題として、結合分離適用指針において明示すべきである。共通支配下の取引は、支配は継続しており、支配の継続と重要な継続的関与の関係をどのように捉えるかが、実務上重要な問題となる。	基準第 76 項で表現の修正をした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
受取対価が現金等の財産のみである場合（基準案第14項(2)）	連結財務諸表上、移転損益は未実現利益に準じて処理するとしているが、実現の考え方、税効果の取扱いについて記載することを要望する。税効果については繰延税金資産の回収可能性を検討せず計上するとした場合、一時差異の解消が明確でなく、固定残高のようになると思われるが、この考え方で差し支えないか明記されたい。また、未実現利益に準じて処理、の「準じて」の趣旨を明らかにされたい。共通支配下の移転損益は、例えば親子会社間の棚卸資産の売却による損益と同質ではないと思われるが、「準じて」について背景となる考え方や論点を記載されたい。	連結原則における未実現損益の消去に準じて処理するとされているため、連結原則の取扱いにならい、同様に行うこととなる。この際、事業分離と資産の売却において譲渡側では特段の差異はないと考えられるため、基準及び適用指針では、これ以上、詳細には触れないこととした。
(適用指針案第96項)	適用指針案第96項に記載された、受取対価としての「現金等の財産」の定義は、「結合当事企業の株主」に係る会計処理全般においても準用されると考えられるため、「用語の定義」に記載するなど、その旨を明確化していただきたい。	基準第10項(1)及び適用指針第95項に記載した。
受取対価が分離先企業の株式のみである場合（基準案第17項、第18項）	持分変動差額の算定方法として、基準案第17項では「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」との間に生じる差額としている。これに対し、同第18項では「分離元企業の事業が移転されたとみなされる額」と「移転した事業に係る親会社の持分の減少額」との間に生じる差額、とされており、用語を使い分けている理由が判りにくいので明確にしていきたい（適用指針案第99項では算定方法を「ア 移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額（移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額）」と「イ 分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額（移転した事業の時価に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額）」の差額、と分かりやすい説明があるが、用語を使い分けている理由についてはやはり不明瞭であり、説明いただきたい）	基準第17項の表現を修正した。
(基準案第18項から第22項)	「持分の減少額」、「移転されたとみなされる額」、「投資したとみなされる額」あるいは「事業分離直前の資本」といった表現が他の箇所にも転在するが、用語が専門的で表現も複雑であることから、用語の定義の箇所で定義付けるか、あるいは他の箇所でのリファレンスをつけた方が、読者の理解を促すことができると考える。	適用指針第100項で説明されているため、公開草案どおりとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(基 準 案 第 17 項、第 86 項から第 89 項)	この差額は、親会社と少数株主との間の持分の移動により生ずる差額と考えられるので、のれんではなく、持分変動差額と考えられる。ただし、当期の損益には関係させずに利益剰余金に直接加減する処理のほうがより合理的と考えられる。連結原則では、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、連結財務諸表上の利益剰余金に直接加減することができる、としているため、事業分離等により分離元企業の連結財務諸表上において生ずる差額（企業集団の業績とは無関係である差額）を当期の損益として処理することは利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがある、とみなすことにすれば、連結原則との整合性が保たれると思われる。 「持分変動差額」を特別損益として処理するか、あるいは利益剰余金に加減するかが示されていないため、本文においてその判断基準を明示する必要がある。	当該差額の取扱いを再検討することは、連結原則を大幅に見直すこととなるため、現段階において当該論点に関する検討は行わないこととし、本会計基準では、当該連結原則に従い会計処理するものとした（基準第 90 項）。したがって、現在の連結原則における取扱いと同様であり、公開草案どおりとした。
(基 準 案 第 18 項)	事業分離会計基準第 18 項のなお書きにて連結財務諸表上、「分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離先企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したもの」とするとあるが、投資を実行したのが短期間に数度行なわれかつ同一事業年度中であるような場合であれば、実務負担を考慮して例外的に一括法を認めるようにしていただく記載をお願いしたい。	個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価が大きく異ならないと想定されるような場合に認めるかどうかについて検討したが、認めないこととした。
(基 準 案 第 20 項)	事業分離の会計処理を考えるにあたっては、移転された事業に対する分離元企業の支配が継続しているか失われたかが最も重要である。事業分離により分離先企業が関連会社となる場合、以下の理由も含め、移転損益を認識する方が合理的であると考ええる。 (1) 投資の継続に該当するという見方の理由に対しては、次のような反論が考えられる。 ① 第 96 項③の理由について 会計処理は経済実態に合わせて定めるべきであり、当事者の会計処理はその経済実態に合わせて整合させる必要がある。 ② 第 96 項②の理由について 後半の「事前の期待が支配自体にあった場合には該当するが、移転された事業の活動から便益を享受することが事前の期待であれば、支配の有無は投資の清算を考える際の絶対的な要件とは言えない」という理由は、投資の成果（又は利益）は事前の期待が事実に変化したものであるという見	金融商品会計基準における関連会社株式が子会社株式との取扱いと同様にされていること、また、持分法は、一行連結といわれるように、連結法（完全連結）のいわば簡便的な会計処理であるにとらえられていることは、事業投資の性格とみていることの反映である。したがって、基準では、現行の会計基準との整合性を重視する立場により、子会社となる場合と同様に、投資は継続しているとみる考え方が整合的であるとしており（基準第 99 項）、公開

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	解のもとでは成り立ち得るかも知れないが、そうでなければ無意味な理由になる。 ③第 96 項①の金融商品に係る会計基準との整合性について 「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」の見解(事実上の事業投資と同様の会計処理を行う)は、いくつかある見解のなかのひとつであり、関連会社株式を原価で評価する理由は、連結において持分法が適用されるからであると考える見解も成り立つ。そう考えれば、分離先企業が関連会社となる場合に投資が清算されたとみても同会計基準との整合性が保たれることになる。 (2)さらに、第 8 項において、現行の会計基準との整合性を重視する立場(投資の継続とみる立場)と、支配の喪失が、当該事業投資のリスクから解放され、移転損益を認識するという不可逆的な成果が得られた状態を指すものとする立場(投資の清算とみる立場)とが対立するように述べられている。しかし、投資の清算とみる立場でも現行の会計基準との整合性を保つことが可能であり、また、投資の清算とみる立場が必ずしもリスクからの解放という観点から清算とみているわけではない。	草案どおりとした。 なお、投資の継続・清算という概念は、会計上の利益計算において観念的に用いられている考え方であり、実現概念(投資から得られる成果がその主要なリスクから解放されたかどうかに着目する考え方)とも表裏の関係をなしていると考えられるものである(基準第 71 項)。
(基準案 3 項)	事業分離により分離先企業が子会社や関連会社以外となる場合でも、受け取った株式の価額は変動するので、リスクからは解放されたとは言えない。それにもかかわらず、投資の清算として扱うのは首尾一貫しない。この場合において投資は清算されたとみなされるのは、投資が事業投資から性格が変わったので、事業投資は清算したと考えているのではないか。	投資のリスクからの解放は、企業の期待がどれだけ事実へと転化したのかに着目して成果をとらえるものであり、当該投資により負っていた成果の変動性(すなわち事業投資のリスク)を免れるようになった場合には、投資は清算されたとみなされるものである(基準第 71 項)。コメント後半どおりの考え方であり(基準 104 項)、これは投資のリスクからの解放と矛盾しているわけではない。
(適用指針案第 382 項、第 429 項、第 430 項)	移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額がマイナスの場合の分離元企業(親会社)については、受け取った分離先企業(子会社又は関連会社)の株式の取得原価はゼロとし、当該金額は株式の評価的な勘定として、「事業分離により取得した株式の特別勘定」等適切な科目を負債に計上することが適当とされている。しかし、事業分離前に既に当該分離先企業の株式を保有していた場合には、	記載を追加した(適用指針第 99 項ただし書き)。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	当該特別勘定は、当該株式の帳簿価額がマイナスとまらない範囲までは資産の控除科目としに、それがマイナスとなる場合にのみ負債に計上する（「持分法会計に関する実務指針」第 21 項参照）ことが適当と考える。 以下のように、「事業分離により取得した株式の特別勘定」を計上した後の会計処理についても明示する必要がある。 ・ 減損判定の際の取扱い ・ 株式処分時の譲渡価額算定時の取扱い（取得原価の算定は、ゼロから特別勘定を控除したものとして取り扱えば良いか） ・ 投資損失引当金を計上する場合（特別勘定と別に計上するか） ・ 連結財務諸表上の会計処理として、持分法適用上の会計処理	記載を追加した（適用指針第 394 項）。
受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式の場合（基準案第 24 項(1)）	第 107 項において、分離元企業の個別財務諸表上、移転利益を計上する理由及び移転損益を認識しない理由の記述がされているものの、はなはだ曖昧な表現である。現金・株式比率を調整することにより、個別財務諸表上の損益が大きく変動させることも可能であることから、その理論的背景を明確に示さない場合には、実務上の混乱が予想されるため、その理由を明示する必要がある。	基準案第 24 項(1)は、基準案 107 項に明示されているように、共通支配下の取引における考え方（株式が対価の場合は簿価で、現金が対価の場合は当該対価の価格で）を活かしたものであり、公開草案どおりとした。
（基準案第 26 項（第 23 項を準用）、適用指針案第 106 項）	適用指針案第 106 項は、受取対価が現金等の財産と分離先企業（子会社以外）の株式である場合の会計処理を規定しており、「移転事業の純資産額」と「現金等の財産の時価」との差額を、株式の「取得原価」としている（なお、現金等の財産が移転事業の純資産額を超える場合は、株式の取得原価はゼロ）。しかしながら、適用指針案第 106 項が参照項目とする会計基準第 26 項（分離先が子・関連会社以外）では、株式の取得原価は「時価」に基づき算定することとなっているため、その記載内容について整合性を図る必要があると考えられる。	分離先企業が関連会社である場合（適用指針第 105 項）と分離先企業が子会社、関連会社、共同支配企業以外である場合（適用指針第 106 項）に分けて記載し、後者の記載内容を基準第 26 項と整合させた。
（適用指針案第 382 項、第 429 項、第 430	移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産がマイナスの場合、子会社株式又は関連会社株式及び現金等の財産を対価とするケースにおいても当該特別勘定を計上することを検討する必要がある。特に、事業分離等会計基準第 107 項においては、現金等の財産及び分離先企業の株式を受取対価とす	記載を追加した（適用指針第 105 項なお書きなど）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
項)	る場合の移転利益の計上は、共通支配下の取引であり積極的に損益を認識するわけではないとされていることから、純資産がマイナスの場合は移転利益を計上するのではなく、特別勘定を計上する考え方も検討する必要がある。	
分離元企業の税効果		
(適用指針案第 107 項・第 387 項・設例 36)	適用指針案第 107 項及び第 387 項において、事業分離日の属する事業年度の前期末（事業分離日の前日における仮決算を含む）において、分離元企業が移転する事業に係る資産及び負債の一時差異に対して計上する繰延税金資産の回収可能性は、投資が継続しているとみる場合には、事業分離がおこなわれなかったものと仮定した分離元企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断する、とされている。しかし、[設例 36]は、手順 2 において、翌期中に行われる事業分離を勘案し、「実際の将来見込みとして、事業分離を考慮した場合の回収可能額を限度として計上することが適当であると考えられる」と記載している。 (1) 「設例 36」 2 (2) ②「手順 2」において繰延税金資産を減額修正すべきものとされる 10 については、事業分離前の繰延税金資産から減額するのではなく、事業分離後の最初の決算において減額認識すべきである。分離元企業の繰延税金資産にかかる回収可能性を判定する方法として、「手順 2」による上限設定、即ち、「実際の将来見込として事業分離を考慮した場合の回収可能額を限度として計上する」ことは、過度に保守的であり不要と考える。仮に、繰延税金資産の計上額について重要な影響を及ぼすような上限設定を規定するのであれば、正当な規定理由を付した上で「本文」及び「結論の背景」において明確に規定すべきものとする。 (2) 第 107 項・第 387 項の記載と、設例 36 の記載に矛盾が見られるので、どちらかに統一する必要がある。もし、設例 36 の方法をとるのであれば、設例ではなく、本文に入れ、その新しい考え方を取る理由を示す必要があると考える。	該当箇所に係る記載を修正した（適用指針第 107 項及び設例 36）。
(適用指針案第 108 項(1))	事業分離日以後最初に到来する事業年度末に適用するとは、例えば事業分離日が第 1 四半期に起こった場合において四半期決算、中間決算期にはどのような処理をするべきか明記願いたい。（このような場合は、「事業年度末」を「第 1 四半期末」「中間期末」と読み替えて処理すると考えてよいのか）	通常の税効果と同様であり、コメントどおりの考え方である。
(適用指針案	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しているが、連結上の処理は規定しないの	記載を追加した（適用指針第 402 項及び設

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
第 108 項(2))	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おそれがあるが問題ないのか。	例 37)。
事業分離に関する注記事項（基準案第 28 項(4)、適用指針案第 309 項・第 439 項)	概算額を注記することとしているが、その算定方法については、第 309 項(4)において「セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定」と記載されているのみである。監査対象とするには、概算額の算定基準および概算額の適正性に関する算定基準について検討願いたい。 また、重要性が乏しい事業分離については、注記を省略できるとされているが、重要性の判断についても、「業績トレンドの把握に役立つ情報を開示する（適用指針第 439 項）」という趣旨以外に、何らかの数値基準等、わかりやすい指針を示すべきであると考ええる。	現在用いられている「セグメント情報の開示に関する会計手法」に準じて算定することとされており、別途、詳細な定めは設けないこととした。
結合当事企業の株主の会計処理		
受取対価が現金等の財産のみである場合（基準案第 36 項及び第 37 項、適用指針案第 266 項)	基準案第 36 項は、第 15 項及び第 16 項に準じたものになっているが、第 14 項から第 16 項は事業の移転先である分離先企業の属性による場合分けになっており、ここでも事業の移転先である結合企業の属性で区分しないと平仄が合わない。すなわち、ここでの取引は、結合企業への株式売却にほかならず、被結合企業が関連会社であっても、結合企業が子会社や関連会社に該当しなければ、企業集団外への売却であるため未実現損益の消去は不要と考えられる。一方、被結合企業が子会社や関連会社に該当しなくても、結合企業が子会社又は関連会社であれば、未実現損益の消去が必要と考えられる。したがって、被結合企業の属性ではなく、結合企業の属性に応じて処理を決定するように整理すべきである。適用指針案の第 266 項(2)についても同様の書き換えを行う必要がある。	コメントどおりの考え方であり、基準第 36 項及び第 37 項の記載を修正した。
受取対価が株式のみである場合（基準案第 42 項、第 127 項、適用指針案第 275 項、設例 30)	適用指針第 275 項において、従来から保有していた結合企業の株式が、被結合企業の株式との引き換え株式を取得して増加した結果、その他有価証券となる場合の想定が抜けているのではないか。 ＜設例 30 で検討されているケース＞ A 社は消滅 X 社 40% 保有、存続 Y 社 30% 保有⇒消滅 X 社 0% 保有、存続 Y 社 32% 保有 ＜検討されていないと考えられるケース＞ A 社は消滅 X 社 40% 保有、存続 Y 社 10% 保有⇒消滅 X 社 0% 保有、存続 Y 社 12% 保有 例えば、被結合企業の株主が、結合企業の株式の 10% を有しており、株式引き換えにより 12% に増加	左記のケースは、基準案第 41 項及び適用指針案第 274 項が対応している（基準第 41 項及び適用指針第 278 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	した結果、その他有価証券となるケースについては、従来から保有していた関連会社株式がその他有価証券という異種の資産と引き換えられたものとみなし、時価をもって取得価額とし、交換損益を認識すべきであると考えらるかどうか。	
(基 準 案 第 43 項)	企業結合によってその他有価証券である被結合企業の株式がその他有価証券である結合後企業の株式に引き換えられる場合、交換損益を認識しないとするのではなく「個々の株主の観点から別途、判断する」として、別途判断指針を示すことが妥当と考える。	基準第 133 項に記載のように、金融商品会計基準では、その多様な性格に鑑み保有目的等を識別・細分化する客観的な基準を設けることが困難であるため、一括してその他有価証券としている。ここで改めて、個々の保有目的等に応じてその性格付けをさらに細分化してそれぞれの会計処理を定めることは容易ではないため、公開草案どおりとした。
受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合 (基 準 案 第 47 項、適用指針案第 280 項)	『金融商品に係る会計基準』に準じて処理する」とは、具体的には、会計基準案 131 項（結論の背景）に記述される実務に準じ、受取対価中の結合後企業の株式は残存部分として扱う趣旨であると理解できるが、設例を設けるなどによりその内容を明確化していただきたい。	コメントどおりの考え方であり、記載を追加した（適用指針第 284 項）。
分割型の会社分割（基準案第 50 項、適用指針案第 288 項）	合理的に按分する方法には、3つの方法が記載され、「実態に応じて適切に用いる」とされているが、3方法を並列的に示すのではなく、理論的には何が望ましいのかを示した上で、実務的にそれを取り得ない場合の代替的手法として他の手段を示すほうが、実務にあたってより合理的な処理がなされることとなると思われるので、検討されたい。	検討の結果、公開草案どおりとした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
現金以外の財産の分配を受けた場合（基準案第 52 項、第 142 項、適用指針案第 290 項）	企業会計基準適用指針公開草案第 10 号「自己株式及び準備金の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」第 28 項には、『『配当財産が金銭以外の場合』の受取側の会計処理は「事業分離等に関する会計基準（案）」で示している』との記載があるが、会計基準第 52 項及び適用指針第 290 項が当該内容を示した項目と考えられるが、良いか確認したい。	コメントのとおりである。
	株主が現金以外の財産の分配を受けた場合は、原則として、株式との交換とみなし、被結合企業の株主に係る会計処理に準じた会計処理を求めている。しかしながら、剰余金処分による分配については、一律に株式との交換とみなすべきでない場面、すなわち現金配当と同様の処理（資本の払戻に当たるのか投資成果の分配に当たるのかを判断したうえでの処理）をすることが望ましい場面も想定されるため、この旨を明確化いただきたい。	分配側の原資により、自動的に受取側の会計処理が決定されるわけではないが、投資後の成果の分配が明らかな場合には、投資が継続している中で収益として認識することが適当な場合が想定されるため、記載を追加した（基準第 144 項また書き）。
	現金以外の財産の分配に対して金銭分配請求権を行使し金銭の交付を受けた場合には、現金配当を受けたものとして処理することと解釈してよいかを確認したい。	現金配当を受けたもの（分配側の原資に従って区別）ではなく、現金以外の財産の分配（例えば、子会社株式）における代替的なものなので、これと同様に取り扱うことが適当と考えられる。
複数の事業分離や企業結合により一体として判定する場合（基準案第 60 項、適用指針案第 8 項）	基準第 60 項は、「複数の取引が 1 つの事業分離又は企業結合を構成している場合には、それらを一体として判定することに留意する」としているが、複数の段階を踏む事業分離が、複数期に渡って行われる場合、翌期以降に予定される取引を前提として、投資の継続・非継続を判定する、という理解で良いか。適用指針案第 8 項において、複数の取引が 1 つの企業結合を構成している場合につき、「ただし、これらの取引が、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」としているが、事業分離の場合についても 1 年内ルールを用いるべきか否かを明らかにされたい。また、1 事業年度以内に完了するか否か、という要素以外にも、「複数の取引が 1 つの事業分離又は企業結合を構成している」か否かを判断する際の判断基準もしくは考慮すべき重要な要素を示して頂きたい。	「複数の取引が 1 つの事業分離又は企業結合を構成している」かどうかは、実態に応じて異なるため、詳細な規準を設けることは困難であると考えられるが、「取引が 1 事業年度内に完了する場合」等に関して記載を追加した（基準第 62 項）。
適用指針第 9 項、第 329 項	いわゆる三角合併については、適用指針第 329 項（結論の背景）に記載のとおり、実質的に結合企業の親会社と他の企業との企業結合であるため、当該親会社と当該他の企業との企業結合とみなす考え	記載を追加した（適用指針第 298 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	方は、「取得と持分の結合の識別」のみならず、「結合当事企業の会計処理」ならびに「結合当事企業の株主に係る会計処理」においても適用されるものと考えられるため、その旨を明確化していただきたい。	
設例		
設例の記載様式	設例ごとに記載方式が違うケースがあるので、全体に統一的な記載方法を採用されたい。 例えば、設例 11-1 の(2)②イ分離元企業 A 社の連結財務諸表（P168 上段）における連結修正仕訳の解説にて、各数値の算定根拠を示しているが、最初のパーチェス法適用の仕訳について、説例 11-3 のように、番号順に説明されたい。また、個々の数値の説明方法が設例 11-3 と異なった表現で行なわれているが、11-1 と 11-3 はほぼ同様の設例なので、同じ表現で説明されたい。	適宜、表現の修正を行った。
設例 11-1	設例 11-1 が、指針案第 383 項、第 384 項の説明と首尾一貫していないと思われる。設例 11-1 においても、のれんを 50、少数株主持分を 136 とするほうが首尾一貫すると思われる。	適用指針案第 383 項（適用指針第 396 項）に記載のとおりであり、公開草案どおりとした。
設例 11-3	(2)②イ分離元企業 A 社の連結財務諸表（P172 上段）における連結修正仕訳の解説にて、のれんの算定根拠について説明されたい。のれんの算定は、他の借方・貸方項目の差額による計算だけでなく、新たに事業分離により取得した Y 社の 70%持分に係わるのれん 35 と、事業分離前に保有していた 10% 持分に係わるのれん相当額 2 の差額であり、その説明を付すべきであるとする。	記載を追加した。
設例 24 及び 設例 25	両設例においては会社分割のスキーム図が示されていないが、スキーム図がある方がわかりやすい為、スキーム図を示されたい。	図を追加した。

(2) 企業会計基準適用指針公開草案第 8 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（案）」

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
企業結合		
取得と持分の結合の識別規準		
(適用指針案第 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である。	持分の継続・非継続の観点から注解の趣旨は明らかであり、例外として認められるケースかどうかについては、実質的に判断することになるため、これに関する修正は行わないこととした。
議決権のある株式 (適用指針案第 10 項)	「議決権のある株式」を、①判定対象となる企業結合の承認に関する事項、および②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①または②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である。	会社法 108 条 1 項 8 号の種類の株式は、議決権比率以外の支配要件の中で、当該株式の存在と効果を考慮して実質的に判定するという取扱いにしており(適用指針第 25 項)、これに関する修正は行わないこととした。
	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。説明が必要である。	結論の背景において説明を行っており(適用指針第 341 項)、これに関する修正は行わないこととした。
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(適用指針案第 25 項)	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である。	判断要素を示したうえで例示を行っており(適用指針第 25 項)、これに関する修正は行わないこととした。
	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。	結論の背景において、企業結合会計基準の取得と連結原則の子会社との関係の説明を行っている(適用指針第 339 項)、

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		修正は行わないこととした。
取得		
支払対価及び受取対価の時価（適用指針案第 38 項、第 39 項、第 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。	企業結合会計意見書において「時価」の説明がなされており、これを踏まえて修正は行わないこととした。
	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、説明が必要であると考え。	個々のケースで判断されることになるため、修正は行わないこととした。
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（適用指針案第 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、適用指針案第 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おり、修正すべきではないか。	「大きく異なる場合」の指針として、財務諸表への影響度を考慮することとしており（適用指針第 359 項）、この点に関する修正は行わないこととした。
持分法関連会社との企業結合（適用指針案第 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である。	通常、持分法評価額には未実現損益等が含まれており、本適用指針における持分法評価額についても同様である。これは、現行の資本連結手続きの取扱いとも整合する。したがって、この旨を本適用指針において明示した（適用指針第 46 項）。
取得に直接要した支出額（適用指針案第 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、適用指針案第 49 項の直接要した支出となるのか？	本適用指針の例示を参考に（適用指針第 48 項）、個々のケースで判断されることになる。
分離して譲渡可能なもの（適用指針案第 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、これは適用指針案 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。	「契約に基づかない顧客との関係」は例示から削除した（適用指針第 59 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
取得原価の配分のガイドライン（適用指針案第 350 項）	- 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である。 - 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である。	結論の背景で考え方を示していたが、これを本文で取り扱うこととした（適用指針第 53 項）。
研究開発費の取得現への配分（適用指針案第 61 項）	第 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。	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こととの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、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、当該配分額は営業費用として処理することが適当なので、修正は行わないこととした。
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（適用指針案第 68 項及び設例 7 関連）	- 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である。 - 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。	取得の場合は、被取得企業でヘッジ会計を適用していたかどうかにかかわらず時価を基礎として取得原価の配分をすることとなるため、公開草案の考え方は修正せず、表現の修正を行った（適用指針第 68 項）。
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。	将来的に、実務を踏まえて、検討を行うこととした。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分（適用指針案第 360 項、第 361 項）	第 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。	コメントを踏まえ、本文で明示した（適用指針第 62 項）。
	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。	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を明らかにしている（適用指針第 63 項）、修正は行わないこととした。
適用指針案第 77 項と第 79 項の記載の整合性	適用指針案第 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、適用指針案第 79 項においても同じ内容の記載が必要である。	コメントを踏まえ、負ののれんについても、同様の定めを行った（適用指針第 78 項）。
のれんの償却期間（適用指針案第 370 項）	「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である。	「稀ではあるが」という文言で極めて例外的なケースであることを明示した（適用指針第 382 項）。
のれんの償却方法（適用指針案第 371 項）	「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。」（適用指針案 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である。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である。	ほとんどのケースで定額法によって処理されることになると考えられるので、コメントで指摘された記述は削除した。
合併・買収における「のれん」の取扱い（適用指針案第 78 項）	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である。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である。	本文において、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、減損損失として測定された額を特別損失に計上することになることを明示した（適用指針第 77 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	－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、適用指針案 77 項(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。	
負ののれんの発生事例（適用指針案第 79 項）	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である。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である。	コメントを踏まえ、資本連結実務指針を参照する定めにした（適用指針第 78 項）。
のれんに対する税効果（適用指針案第 73 項）	第 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ないか（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）。	税務上、営業権が認識される場合においても、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ことを明示した（適用指針第 72 項）。
取得と判定された株式交換（適用指針案第 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」の誤りである。	「みなし取得日」に修正した（適用指針第 110 項）。
持分の結合		
合併差損・分割差損・株式交換差損の処理	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。	簿価純資産がマイナスとなる合併の場合であっても、株主資本項目をそのまま引継ぐことを留意的に記載した（適用指針第 134 項）。また、簿価純資産がマイナスとな

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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。	る株式交換・移転については会計処理を明示した（適用指針第 164 項）。
会計処理方法の統一（適用指針案第 141 項、第 142 項）	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。	当該処理年数が異なっている場合でも、会計処理方法の統一は求められないと解されることを明示した（適用指針第 141 項）。
吸収分割承継会社の増加資本（適用指針案第 154 項）	その他有価証券評価差額金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である。	その他有価証券評価差額金の引継ぎは明示されている（適用指針第 154 項）。設例については一部対応した。
土地再評価差額金と会社分割（適用指針案第 158 項）	持分の結合の会社分割で土地再評価差額金を引継ぐという記載は日本公認会計士協会の土地再評価差額金の会計処理 Q&A において、土地再評価差額金を資本の部に計上できないとする記載と矛盾する。	当該 Q&A は改正前の法に基づく記載であることから、行わないこととした。 （なお、当該 Q&A は平成 18 年 7 月 19 日に改正されている。）
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、共同支配企業の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弁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弁会社」との異同の概念の整理をすべきである。	企業結合会計基準に共同支配及び共同支配企業の定義が示されており、またその要件を適用指針において詳細に記載しているので（適用指針第 175 項等）、追加の記載は行わないこととした。
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	- 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である。 - 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弁会社（関連会社）につ	適用時期前の取引に関する遡及修正は不要と考えられるため、その旨を適用指針に記載した（適用指針第 332 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
過措置（適用指針案第 197 項）	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である。	
	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である。	共同支配となる契約の締結又は解約等の会計処理については、審議の結果、当面検討しないこととされた。
共同支配契約の変更時、終了時の会計処理	・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。	共同支配となる契約の締結又は解約等の会計処理については、審議の結果、当面検討しないこととされた。
	・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である。	経過措置については、適用指針に記載した（適用指針第 332 項）。
（適用指針案第 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、第 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である。	要件は過半数であるため、大半を占めることが想定されるという部分を削除した（適用指針第 422 項）。
（適用指針案第 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である。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である。	要件ではないので、契約上の取決めの形態の定めにおいて、要件ではないことを明示したうえで当該事項を記載した（適用指針第 428 項）。
拒否権の取扱い（適用指針案第 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。	説明を追加するとともに、表現を修正した（適用指針第 427 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(適用指針案第 183 項)	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である。	結論の背景において説明を行っており（適用指針第 429 項）、修正は行わないこととした。
(適用指針案第 191 項)	なお書きで、当該差額の処理を行うことができるとあるが、前段の定義と矛盾するので削除すべきである。	重要性が乏しい場合の取扱いであることは明らかであり、修正は行わないこととした（適用指針第 190 項）。
関連会社株式の用語（適用指針案第 293 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「関係会社株式」になると思われるが、適用指針においては「共同支配企業株式」と表記することにした（適用指針第 301 項）。
共通支配下の取引		
SPC を使った企業買収	投資ファンド等が企業買収を行うとき、LB0 型スキーム（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）を用いるのが一般的である。 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して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。 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。	ある会社を子会社化し、直後に当該子会社と合併した場合は、当該子会社を連結子会社とした場合の連結財務諸表上の帳簿価額により資産・負債を引継ぐ旨を定めた（適用指針第 207 項）。
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である。	コメントを踏まえ、明示した（適用指針第 206 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
株主資本項目の引継ぎに関する会社法との関係	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である。	会計及び会社法ともに、資本勘定を引継ぐべきときには、そのまま引継ぐこととなるが、これとは別に株主資本の計数の変動手続が採られている場合には、企業結合日において、引継ぎ後の株主資本の計数を変動させることになる旨を記載した（適用指針第 84 項、第 134 項など）
（適用指針案第 203 項）	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である。	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。この点が明確になるよう留意的に表現の修正を行った（適用指針第 203 項）。
抱き合わせ株式消滅差額（適用指針案第 423 項）	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。	検討の結果、修正は行わないこととした。
未実現利益（適用指針案第 424 項）	重要性の低いものの簡便的な扱いは本文に記載すべきである。	コメントを踏まえ、本文に記載した（適用指針第 207 項）。
子会社が親会社を吸収合併した場合の会計処理（適用指針案第 209 項）	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継ぐ理由として適用指針案第 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た場合であり、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と考える。	原則的な処理は払込資本を増加させる処理であり、引継ぎは一定の場合に認められる処理と位置付けたうえで、表現の修正を行った（適用指針第 408 項、第 440 項）。
子会社が親会社を吸収合併した場合の会計処理	適用指針案第 209 項(2)は「親会社の資本勘定を引継ぐ」、第 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」とすべきである。	・他の企業結合における株主資本項目の引継ぎの記載に合わせた。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	適用指針案第 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、合併以前のものをそのまま引継ぐべきである。	連結上の扱いについて追加記載した(適用指針第 212 項)。
	以下 3 つのケースの未実現損益につき考え方を整理すべきである。 ・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	未実現利益の扱いについて整理のうえ明示した(適用指針第 439 項)。
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(適用指針案第 210 項及び設例 22)	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、適用指針案第 210 項の記載との整合性をもたせる必要がある。	コメントを踏まえ、設例の前提を修正した(設例 22)。
共通支配下の取引におけるのれんの計上(適用指針案第 222 項及び第 240	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である。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	コメントで指摘されている問題はありますが、もともと共通支配下の取引において生じるのれんに、資産等の含み損益が含まれることは避けられない問題である。また、出

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
項)	払戻しと見るのが妥当である。	資の払戻しとしても、経済実態に合わない。よって、修正は行わないこととした。
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（適用指針案第 225 項、第 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。	コメントを踏まえ、追加的な記載及び表現の修正を行った（適用指針第 227 項及び第 445 項）。
分割型会社分割における吸収分割承継会社の会計処理（適用指針案第 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。	本取扱いは、実務上の要請を考慮したものであり、修正は行わないこととした（適用指針第 446 項）。
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、明らかにすべきである。	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捉え、原則どおりの会計処理を行うことになる。したがって、修正は行わないこととした。
関連会社との企業結合（適用指針案第 420 項）	「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(第 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	企業結合会計基準において、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當ではないと考えられる。 コメントに記載されている事例の場合、分離元企業において個別F/S上は損益を認識

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応																																
	がされても良い。	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 上は持分変動差額を認識することになる。																																
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（第 222 項(1)）。この結果、営業権（のれん）となる額が税務上と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。	共通支配下の取引における会計処理との整合性の観点から、税務上の営業権の償却が税効果に影響する以外、会計上と税務上の取扱いは区別して考えざるを得ない。																																
設例																																		
設例 4	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②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。 （変更案） 個別財務諸表上の会計処理 <table><tr><td>（借）</td><td>諸資産</td><td>500</td><td>（貸）</td><td>払込資本</td><td>420</td></tr><tr><td></td><td>のれん</td><td>60</td><td></td><td>B 社株式</td><td>120</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td>現金</td><td>20</td></tr></table> <table border="1"><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> 連結財務諸表上の会計処理 開始仕訳 <table><tr><td>（借）</td><td>B 社株式</td><td>30</td><td>利益剰余金</td><td>30</td></tr></table> 修正仕訳 <table><tr><td>（借）</td><td>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)	・ 左記 (A) の仕訳については、これを行うとのれんの金額が変わるため、適切ではなく、修正は行わないこととした。 ・ 連結財務諸表上の会計処理において、連結手続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、修正は行わないこととした。
（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)																														
設例の追加	・ 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をすべきである。 ・ 第 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	・ 検討の結果、追加記載しないこととした。																																

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	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をすべきである。 ・逆取得となる株式交換（適用指針案第 118 項・119 項）は設例の追加を検討すべきである。 ・三角合併（適用指針案第 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である。	
	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である。	スキーム図を追加した。
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である。	・検討の結果、追加記載しないこととした。
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である。	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し、表現上の修正を行った。
今後の見直し	企業結合プロジェクトフェーズⅡ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である。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である。	コンバージェンスを進める過程で必要に応じて考慮することは考えられるが、今回の検討では対象外と考える。
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である。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である。	「公表にあたって」に添付される概要に示した。フローチャートは検討状況の整理で使用したものを修正して付録とした。
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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		るを得ない。なお、関係当局には状況を伝えている。