

## 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

企業会計基準適用指針公開草案第 24 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 19 年 8 月 2 日公表）

### 2. コメント募集期間

平成 19 年 8 月 2 日～平成 19 年 9 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 19 年 11 月 15 日公表）

### 4. コメント提出者一覧

[団体等]

|     | 団体名              |
|-----|------------------|
| CL1 | 社団法人 日本貿易会 経理委員会 |
| CL2 | あずさ監査法人          |
| CL3 | 日本公認会計士協会        |

## 5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

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。

| 論点の項目                                   | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | コメントへの対応                                                          |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Ⅳ 取得の会計処理                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                   |
| 5. 取得原価の算定方法                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                   |
| 新株予約権等を<br>交付したときの<br>会計処理(50 項)        | 株主に対して新株予約権又は現金を交付したときも、取得に直接要した支出額に準じて処理することとされているが、株主に対して交付した新株予約権又は現金は「取得の対価」であり、取得に直接要した支出額に準じて処理することに違和感があるため、新株予約権者とそれ以外のアドバイザー等への交付に限定して規定したほうがよいのではないか（適用指針 361 項も同じ）。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 適用指針第 50 項及び第 361 項において「取得の対価」として株主へ交付した場合について修正した。               |
| Ⅷ 共通支配下の取引等の会計処理                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                   |
| 1 3. 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                   |
| 中間子会社に対<br>価を支払う場合<br>の取扱い<br>(236-4 項) | 236-4項では、「株式交換に際して、親会社（株式交換完全親会社）が、株式交換完全子会社以外の子会社（中間子会社）に対価を支払う場合、親会社が中間子会社から追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、株式交換日の前日に株式交換完全子会社が付していた適正な帳簿価額による株主資本の額に、株式交換日の前日の持分比率を乗じた中間子会社持分相当額により算定する。また、その額を払込資本として処理する。」としている。<br><br>これは企業結合会計基準三 4（1）①ハ「移転された資産及び負債の対価として取得する株式の取得原価は、当該資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する」を適用したと思料する。ただし、「本公開草案の概要」に記載されている後者のようなケース（親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合（中間子会社がある場合））を想定する場合、共通支配下での株式の交換であること、単に株式を中間子会社から親会社に移したに過ぎないこと、及び中間子会社が従来のれんを計上していた場合は、親会社の連結決算処理が適切に処理されないことから、企業結合会計基準三 4（1）①イ「共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、 | 公開草案どおりとした。<br><br>（親会社の子会社を吸収合併する場合（第 206 項参照）と同様であると整理したためである。） |

| 論点の項目                                                             | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                         | コメントへの対応                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
|                                                                   | 原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。」を適用し、親会社が取得する他の子会社の帳簿価額は、中間子会社で付されていた帳簿価額を引継ぐべきであると思われる。                                                                                                                                                                                          |                                                                            |
| 同上<br>(236-4 項)                                                   | 当該項目で記載されている事象は、株式移転の際にも生じるため、239項にも追記してはどうか。                                                                                                                                                                                                                                   | この場合についても、適用指針 239 項(1)に追記し、旧親会社持分相当額に準じて処理される旨を明記した。                      |
| 子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合 (236-5 項)                                  | 236項や236-4 項の記述と合わせるため、子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合の、子会社における払込資本の額の算定方法についても触れてはどうか。                                                                                                                                                                                                  | 適用指針 236-5 項にて、中間子会社持分相当額を払込資本とする旨を明記した。                                   |
| 結論の背景 III                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                            |
| (5) 吸収分割承継会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                            |
| (3) 分割型の会社分割において株主資本の内訳を適切に配分した額で計上できる場合 (第 234 項 (2)、第 409 項(3)) | 第409項(3)の記載については、今回の改正点及び「通常の分割型の会社分割」の内容についてより明確にするため、以下の下線部のように表現の見直しをすべきである。<br><div>なお、これらの場合において、吸収分割会社等は、通常の分割型の会社分割 (第234項(2)本文参照) や現物配当の処理と異なり、……、吸収分割会社等の株主資本を変動させることになる。これは、……、吸収分割承継会社等の株主資本の額は、吸収分割会社等が変動させた株主資本の額と一致させることとなるためである (第234項(2) <u>ただし書き</u>参照)。</div> | 下線部のうち、「ただし書き」を追記する。「第 234 項(2)本文参照」については、参照先が本文であることや通常の処理であることなどから追記しない。 |
|                                                                   | また、第234項 (2) に記載の内容は、本公開草案により説明が追加され、従来に比べその内容が明確になったが、より理解を深めるため、通常の分割型の会社分割の税効果の処理とただし書きによった場合の税効果の処理について、設例又は解説情報等にて説明することが望まれる。                                                                                                                                             | 409 項(3)において明記されたため、ここでは追加の説明はしない。                                         |
| IV 取得の会計処理                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                            |
| 1 3. 取得と判定された株式交換の会計処理                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                            |
| 株式交換完全親会社の税効果会計 (115 項)                                           | 第115項に株式交換完全親会社が取得した子会社株式に係る一時差異に関する税効果は税効果を認識しないという規定があるが、これは株式交換完全親会社が取得した子会社株式に係る税効果会計の考え方を示したものである。しかし、このほかにも共通支配下の取引 (例えば、子会社と他の子                                                                                                                                          | 「取得」と判定された株式交換の場合、親会社が取得した子会社株式に係る一時差異 (取得の際から生じていた一時差異に限                  |

| 論点の項目                        | コメントの概要                                                                                                                                                                                                                                                                          | コメントへの対応                                                                                                                                        |
|------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                              | <p>会社との間で行った株式交換の場合）や、株主の会計処理（例えば、子会社が他の子会社に分割型の会社分割を行った場合の親会社を取得した株式に係る税効果の会計処理）などの組織再編においても同様の問題があると考えられる。したがって、このような場合においても第115項に準じた会計処理が適用されるのか、明記することが望ましい。</p> <p>子会社が他の子会社に株式のみを対価として分割型の会社分割した場合の親会社における税効果も、株式交換完全親会社の税効果（適用指針 115 項）と同様の扱いとしてよいのか、説明を加えていただきたい。</p>    | <p>る。）に関する税効果は認識しない（適用指針 115 項、404 項）旨が明記されているが、それ以外の場合の子会社株式に関する税効果の取扱いの考え方については、個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針 34－2 項において示されている。</p>                 |
| 結論の背景 VI 共通支配下の取引等の会計処理      |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                 |
| 10. 共通支配下の取引等により発生したのれんの会計処理 |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                 |
| (3) のれん<br>(448 項 (3))       | <p>共通支配下の取引のうち株式交換や株式移転において、現金を対価として株式のみを受け取った場合は、金融商品に関する会計基準により時価で評価し、のれんは生じないという説明ができるが、対価が株式及び現金以外の現物、つまり土地のような場合、受け取った株式は子会社の純資産額に基づき計上し、これと土地の簿価との差額は、のれんが生じるのか明示していただきたい。</p> <p>現金を対価として株式のみを受け取る場合にはのれんは生じないということであるが、会社分割で現金を対価として、株式のみを承継した場合ものれんは生じないということでしょうか。</p> | <p>株式交換や株式移転において、対価が土地のような株式及び現金以外の現物の場合、448 項(3)のとおり、のれんが算定されることになる。なお、会社分割で現金のみを支払対価として、子会社株式だけを取得した場合についても、個別財務諸表上、のれんは生じないことになる。</p>        |
| その他                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                 |
|                              | <p>実務において、会社分割により子会社の事業を親会社に移転する際、親会社保有の当該子会社株式を対価とする取引が行われることが想定されるため、この場合の親会社及び子会社の会計処理を取り扱ってはどうか。</p>                                                                                                                                                                         | <p>共通支配下の取引として取り扱われ、子会社の個別財務諸表上、子会社が取得する当該子会社株式は、移転された事業の適正な帳簿価額により算定することになる（自己株式等会計適用指針第 7 項）。なお、企業結合の取引形態の全てのケースについて適用指針にて明記することは困難と思われる。</p> |